

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

DIREITO TRIBUTÁRIO

KARINA GAMA XAVIER LEITE

**A COMPETÊNCIA TERRITORIAL E A BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO
SOBRE SERVIÇOS INCIDENTES SOBRE OS CONTRATOS DE LEASING
FINANCEIRO**

SÃO PAULO

2017

ABSTRACT

As is widely known, there has always been much controversy with regard to which form of taxation of leasing transactions (leasing) would be subject. Thus, it is possible to verify the existence of various currents on the subject, both doctrine and jurisprudence, where some lean by subjecting a lease (leasing) to Service Tax - ISS (municipal responsibility).

Currently, the tax issue is on the agenda of all governments, regardless of their sphere, which in reality do not want to lose revenue. Moreover, by means of economic policy, fiscal and taxation, governments can get the fundraising that will certainly be reversed to face the investment projects, including those provided for governmental plans and laws budgetary guidelines. In this situation, it appears that the subject of the present work is extremely important for both the IRS (all levels) and for the taxpayer, because the final decision on the subject will benefit or harm some of these parties demand.

Contextualizing the subject at the end of the discussion we can achieve various results, from one who enjoys some fiscal sphere as its contributors, which eventually will be under no obligation to pay any amount when it is facing an operation lease (leasing).

Currently, the Federal Supreme Court - STF has already manifested itself in the sense of the incidence constitutional Service Tax - ISS, in the face of a lease (leasing), leaving still open the discussion *infra* in the plan, the jurisdiction of the Honorable Superior Court of Justice - STJ on the bases and location of this "service delivery".

Given this, we believe that even the mooted question is very rich, because besides the debates on the subject in discussion forums and classroom yield many points of view, the characteristic of the operation in itself presents the opportunity to much discussion. So, also, we will enjoy this work to indicate the main features that surround the leases and will point out what is our position adopted on the subject.

Keywords: Leasing; tax treatment.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	3
CAPÍTULO I Plano Constitucional da Competência Tributária.....	5
1.1 Competência Privativa	14
1.2 Competência Comum	14
1.3 Competência Cumulativa	15
1.4 Competência Residual.....	15
1.5 Competência Extraordinária.....	15
CAPÍTULO II Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza	16
2.1 Conceito e previsão legal do ISS.....	16
2.2 Competência tributária do ISS atribuída aos Municípios.....	18
CAPÍTULO III-Regra Matriz de Incidência e Elementos Constitutivos do ISS	19
3.1 Regra Matriz.....	19
3.1.1 Critério Material	20
3.1.2 Critério Espacial	21
3.1.3 Critério Temporal	24
3.1.4 Critério Pessoal.....	25
3.1.5 Critério Quantitativo.....	26
CAPÍTULO IV Conceito, Previsão Legal e Modalidades de Leasing.....	28
4.1. Conceito e previsão legal do <i>leasing</i>	28
4.2. Características do <i>leasing</i> financeiro.....	31
4.3. Características do <i>leasing</i> operacional	32
4.4. Características do <i>lease-back</i>	33
CAPÍTULO V A incidência do ISS sobre o <i>leasing</i> financeiro.....	34

CAPÍTULO VI – A competência territorial do ISS nas operações de <i>leasing</i> financeiro.....	38
CAPÍTULO VII – A base de cálculo do ISS nas operações de <i>leasing</i> financeiro	44
CONCLUSÃO.....	47
BIBLIOGRAFIA.....	49

INTRODUÇÃO

O contrato de leasing, apesar de não ser um instituto recente, é atualmente muito relevante em vários setores econômicos, visto que existem algumas dificuldades financeiras para adquirir e manter um determinado bem móvel ou imóvel a ser utilizado na produção de uma atividade mercantil, a exemplo das indústrias ou dos transportes.

A partir daí, o arrendamento mercantil passou a ser utilizado, tendo em vista a possibilidade da manutenção da atividade empresarial, com a posse do bem arrendado, sem a necessidade de aquisição daquele. Dessa forma, a empresa gerou maior produtividade, receita e obteve uma tributação especial em razão da incidência do ISS nos contratos de leasing.

Ocorre que, a incidência do ISS nos contratos de leasing é uma fonte de divergência entre doutrina e jurisprudência. Porém, com decisão proferida em 2009, através do julgamento do Recurso Extraordinário nº 592.905/SC pelo Superior Tribunal Federal, sob a relatoria do Ministro Eros Grau, foi declarada a constitucionalidade da incidência do ISS sobre as operações de leasing financeiro.

A partir daí, começaram as divergências sobre a competência territorial, ou seja, a respeito do critério espacial, para definição do local da cobrança do tributo em questão: (i) sede da empresa arrendadora, (ii) onde foi efetuada a venda e a entrega do bem arrendado, e (iii) onde o bem foi registrado.

Isto porque as operações de arrendamento mercantil são firmadas mediante a assinatura de contratos, que podem ocorrer nos mais diversos municípios do território brasileiro. Entretanto, as sedes das empresas de arrendamento mercantil, muitas vezes, encontram-se sediadas em outros municípios.

Com isso, o Superior Tribunal de Justiça julgou o Recurso Especial nº 1.060.210/SC, sob a relatoria do Ministro Napoleão Maia, em que ficou definido que quem possui a capacidade tributária ativa, neste caso, é o município da sede do estabelecimento prestador.

Ademais, existe uma segunda questão que envolve o critério quantitativo do ISS, ou seja, qual seria a base de cálculo correta para os casos de arrendamento mercantil, que deve integrar somente os valores associados à prestação dos serviços pelas empresas de leasing.

Além disso, alguns municípios utilizam o valor do bem arrendado como base de cálculo do ISS, a exemplo dos veículos automotores.

Dessa forma, o presente trabalho visa a expor e comentar as controvérsias da decisão em que foi declarada a constitucionalidade do ISS sobre os contratos de leasing financeiro, bem como expor e comentar a decisão que definiu o correto local de incidência dessas operações e, finalmente, qual deveria ser a base de cálculo desse imposto.

Por fim, é importante esclarecer que para o desenvolvimento da presente monografia, foram utilizadas informações publicamente em artigos doutrinários, jurisprudências, legislações, através da pesquisa bibliográfica.

CAPÍTULO I Plano Constitucional da Competência Tributária

Basicamente, podemos dizer que a competência tributária consiste num poder que a pessoa política de direito público possui para criar e instituir tributos que estejam sob sua alçada. Porém, necessário indicar que a questão não pode ser encarada de forma simplória, tendo em vista que a sua inobservância pode acarretar a declaração de inconstitucionalidade de alguma exação pelo fato de eventualmente ter sido criado e instituído por sujeito ativo incapaz para tanto.

Sobre o sistema constitucional brasileiro, Paulo de Barros Carvalho¹ discorre que *“o texto da Constituição é o espaço, por excelência, das linhas gerais que informam a organização do Estado, limitando-se, como adverte Celso Ribeiro Bastos, a traçar as características dominantes das várias instituições que a legislação comum posteriormente desenvolve, conferindo-lhe compostura final. No seu repertório, como decorrência, há predomínio quantitativo das regras de estrutura, que são mais numerosas que as regras de comportamento.*

Nossa Constituição é da categoria das rígidas, o que significa dizer que para sua alteração existe um procedimento mais solene e complexo do que o exigido para a elaboração das leis ordinárias. Os quatro plexos normativos de que já falamos – o sistema nacional, o sistema federal, os sistemas estaduais e os sistemas municipais – estão racionalmente determinados na Carta Magna brasileira, que consagra a Federação; o voto direto, secreto, universal e periódico; a separação dos Poderes e os direitos e garantias individuais (art. 60, §4º, I a IV), como valores jurídico-políticos intangíveis.”

No plano constitucional é possível encontrar o princípio do federalismo², caracterizado como cláusula pétrea, que delimita os poderes das pessoas jurídicas de

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 25ª ed., São Paulo, Editora Saraiva, 2007. p. 152.

² Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

(...)

§4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I – a forma federativa de Estado;

II – o voto direto, secreto, universal e periódico;

direito público nela tratadas, quais sejam, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Como nunca é demais verificar o texto legal para saber o alcance da atuação de cada ente da Federação, sobre os seus poderes de tributar, verifica-se que estes estão basicamente tratados pelos artigos 153 a 156 da Constituição Federal de 1988, que assim estão previstos:

DOS IMPOSTOS DA UNIÃO

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I – importação de produtos estrangeiros;

II – exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III – renda e proventos de qualquer natureza;

IV – produtos industrializados;

V – operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

VI – propriedade territorial rural;

VII – grandes fortunas, nos termos da lei complementar.

§1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

§2º O imposto previsto no inciso III:

I – será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

II – (Revogado pela Emenda Constitucional n. 20, de 15-12-1998.)

§3º O imposto previsto no inciso IV:

I – será seletivo, em função da essencialidade do produto;

III – a separação dos Poderes;

IV – os direitos e garantias individuais.

(...)

II – será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

III – não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior;

IV – terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei.

§4º O imposto previsto no inciso VI do caput:

I – será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas;

II – não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possui outro imóvel;

III – será fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal.

§5º O ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, sujeita-se exclusivamente à incidência do imposto de que trata o inciso V do caput deste artigo, devido na operação de origem; a alíquota mínima será de um por cento, assegurada a transferência do montante da arrecadação nos seguintes termos:

I – trinta por cento para o Estado, o Distrito Federal ou o Território, conforme a origem;

II – setenta por cento para o Município de origem.

Art. 154. A União poderá instituir:

I – mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

II – na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

DOS IMPOSTOS DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir imposto sobre:

I – transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

III – propriedade de veículos automotores.

§1º O imposto previsto no inciso I:

I – relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, compete aos Estados da situação do bem, ou ao Distrito Federal;

II – relativamente a bens móveis, títulos de créditos, compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal;

III – terá a competência para sua instituição regulada por lei complementar:

a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior;

b) se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior;

IV – terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal.

§2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I – será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadoria ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

II – a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

III – poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

IV – resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de

seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

V – é facultado ao Senado Federal:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

VI – salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, g, as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais;

VII – em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;

b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;

VIII – na hipótese da alínea a do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;

IX – incidirá também:

a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoas física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço;

b) sobre o valor da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

X – não incidirá:

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatário no exterior, assegurada a manutenção

e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores;

b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;

c) sobre o ouro, nas hipóteses definidas no art. 153, §5º;

d) nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita;

XI – não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, conforme fato gerador dos dois impostos;

XII – cabe à lei complementar:

a) definir seus contribuintes;

b) dispor sobre substituição tributária;

c) disciplinar o regime de compensação do imposto;

d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;

e) excluir da incidência do imposto, nas operações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, a;

f) prover casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados;

h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b;

i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.

§3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre

operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

§4º Na hipótese do inciso XII, h, observar-se-á o seguinte:

I – nas operações com os lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo, o imposto caberá ao Estado onde ocorrer o consumo;

II – nas operações interestaduais, entre contribuintes, com gás natural e seus derivados, e lubrificantes e combustíveis não incluídos no inciso I deste parágrafo, o imposto será repartido entre os Estados de origem e de destino, mantendo-se a mesma proporcionalidade que ocorre nas operações com as demais mercadorias;

III – nas operações interestaduais com gás natural e seus derivados, e lubrificantes e combustíveis não incluídos no inciso I deste parágrafo, destinadas a não contribuinte, o imposto caberá ao Estado de origem;

IV – as alíquotas do imposto serão definidas mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal, nos termos do §2º, XII, g, observando-se o seguinte:

a) serão uniformes em todo território nacional, podendo ser diferenciadas por produto;

b) poderão ser específicas, por unidade de medida adotada, ou ad valorem, incidindo sobre o valor da operação ou sobre o preço que o produto ou seu similar alcançaria em uma venda em condições de livre concorrência;

c) poderão ser reduzidas ou restabelecidas, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, b.

§5º As regras necessárias à aplicação do disposto no §4º, inclusive relativas à apuração e à destinação do imposto, serão estabelecidas mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do §2º, XII, g.

§6º O imposto previsto no inciso III:

I – terá alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal;

II – poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo de utilização.

DOS IMPOSTOS DOS MUNICÍPIOS

Art. 156. Compete aos Municípios instituir imposto sobre:

I – propriedade predial e territorial urbana;

II – transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidor em lei complementar;

IV – (Revogado pela Emenda Constitucional n. 3, de 17-3-1993.)

§1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, §4º, II, o imposto previsto no inciso I poderá:

I – ser progressivo em razão do valor do imóvel; e

II – ser alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.

§2º O imposto previsto no inciso II:

I – não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil;

II – compete ao Município da situação do bem.

§3º Em relação ao imposto previsto no inciso II do caput deste artigo, cabe à lei complementar:

I – fixar as suas alíquotas máximas e mínimas;

II – excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior;

III – regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

§4º (Revogado pela Emenda Constitucional n. 3, de 17-3-1993)

Desta forma, constata-se que os entes federativos, no que diz respeito à criação e instituição de tributos, devem se comportar em estrita consonância com o que dispõe a norma constitucional, sob pena de acarretar alguma cobrança eivada de inconstitucionalidade. Até mesmo porque, respeitando entendimentos diversos, a

Constituição Federal (1988), em especial no capítulo do sistema tributário nacional, adota o modelo de constituição rígida, ou seja, para sofrer alguma alteração é exigido processo legislativo mais rigoroso e complexo.

Esta conclusão é possível pelo fato de verificar que a possibilidade de mudanças no texto constitucional exige basicamente:

- a existência de *quorum* mínimo de 3/5 (três quintos) para a alteração do texto através de emenda à Constituição, em dois turnos de votação em cada casa legislativa;
- a proposta de emenda só poderá partir de no mínimo 1/3 (um terço), dos membros da Câmara de Deputados ou Senado, do Presidente da República ou de mais da metade das Assembleias Legislativas, que encaminharão a proposta aprovada por maioria relativa de seus membros;
- a existência de limites materiais, estabelecidos pelo artigo 60, § 4º, inc. I a IV, onde se proíbe emendas tendentes a abolir a forma federativa de Estado; o voto direto, secreto, universal e periódico; a separação dos Poderes; os direitos e garantias fundamentais; e
- a existência de limites circunstanciais, consubstanciados na proibição do funcionamento do poder constituinte derivado (o poder de reforma), durante a vigência do Estado de Sítio, Estado de Defesa e Intervenção Federal.

Nas lições do Professor Eduardo de Moraes Sabbag, “*A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, ou seja, a entidade tributante tem competência para instituir um imposto e para legislar a respeito do mesmo gravame. Daí se nota a coincidência da competência legislativa com a competência tributária em nossa ordem constitucional.*”

Contudo, necessário indicar também que, por mais que a competência tributária seja indelegável, intransferível e irrevogável, isto não significa que o ente tributante não possa delegar sua competência tributária ativa, ou seja, é permitido ao ente tributante transferir as funções de arrecadar e fiscalizar tributos para outra pessoa jurídica de direito público.

Seguindo, como todos os entes federativos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) possuem competência tributária, inclusive para não gerar confusões entre estas pessoas jurídicas de direito público, que têm suas respectivas autonomias, existe a classificação da competência tributária que é dividida em competência privativa, competência comum, competências cumulativas, competência residual e competência extraordinária.

Diante disto, por mais que não seja objeto do presente trabalho, mas para que seja possível uma melhor compreensão do tema, necessário discorrer, mesmo que em poucas linhas, sobre cada uma destas competências indicadas.

1.1 Competência Privativa

Sobre a competência privativa, esta é de fácil compreensão, pois consiste no poder de cada ente federativo instituir aqueles tributos previstos taxativamente no texto da Constituição Federal.

Para o Professor de Direito Tributário, Luciano Amaro, *“Designa-se privativa a competência para criar impostos atribuída com exclusividade a este ou àquele ente político; assim, o imposto de importação seria de competência privativa da União; o ICMS pertenceria à competência privativa dos Estados e do Distrito Federal; o ISS comporia a competência privativa dos Municípios e do Distrito Federal.”*

1.2 Competência Comum

No que diz respeito à competência comum, de acordo com os artigos 145, II e III da Carta da República de 1988, trata-se daquela em que os entes tributantes têm o poder de instituir taxas e contribuições de melhorias, no âmbito de suas respectivas atribuições.

É importante mencionar que, não há que se falar em bitributação, pois quando menciona-se competência *comum* não significa dizer que todos os entes da federação poderão legislar sobre o mesmo fato gerador, e sim, poderão legislar sobre cada serviço prestado, sendo este serviço específico e divisível, conforme previsto nos artigos 77 e 81 do CTN.

1.3 Competência Cumulativa

Sobre as competências cumulativas, é identificada nos termos do artigo 147 da Constituição Federal de 1988, que possibilita a União a instituir em Territórios Federais, além dos seus impostos, os impostos de natureza estadual. Ademais, caso estes Territórios não sejam divididos em Municípios, a União também poderá instituir os tributos de natureza municipal. Outra situação que também caracteriza a competência cumulativa é a possibilidade de o Distrito Federal instituir impostos de natureza municipal, caso no seu território não haja divisão em municípios.

1.4 Competência Residual

Competência residual, conforme se identifica nos artigos 154, I e 195, §4º, da Constituição Federal vigente, é a possibilidade de apenas a União instituir impostos, por meio de Lei Complementar, além daqueles já discriminados no texto constitucional, com a devida observância ao princípio da não cumulatividade. A norma constitucional também permite a criação de contribuições sociais residuais, desde que observados os mesmos requisitos previstos para os casos dos impostos, ou seja, instituído por Lei Complementar e com observância ao princípio da não cumulatividade.

1.5 Competência Extraordinária

Por fim, ainda sobre a classificação da competência tributária, necessário indicar a competência extraordinária, identificável nos artigos 154, II da Constituição e 76 do Código Tributário Nacional. Esta consiste no poder que a União possui para instituir impostos no caso de guerra externa ou sua iminência, independente de fato gerador já previsto na norma constitucional, de competência de qualquer um dos entes tributantes. Ou seja, trata-se de previsão constitucional que possibilita a ocorrência de bitributação ou *bis in idem*.

Outra característica que também é importante comentar sobre este tipo de imposto, decorrente da competência extraordinária, é que esse imposto também poderá ser instituído por lei ordinária, sem necessidade de observância ao princípio da anterioridade. Ademais, tem natureza provisória, ou seja, dura até quando o seu motivo subjacente subsistir, de todo modo, necessário indicar que o Código Tributário Nacional, em seu artigo 76, dispõe que sua cobrança será suspensa no prazo máximo de 5 (cinco) anos da data da celebração de paz.

Diante das lições apresentadas, necessário apontar que a observância das regras constitucionais da competência tributária se mostra importante para o tema discutido no presente trabalho, pois, por mais que eventualmente determinada situação esteja prevista em alguma norma tributária de algum ente político, esta simples situação não significará que a tributação da atividade normatizada esteja livre de qualquer discussão acerca de vícios formais ou legais.

Isto porque, conforme será feito no presente trabalho, analisaremos as características das situações que as normas legais estabelecem como sujeitas à tributação e, em cotejo com toda a doutrina e legislação existente, faremos uma construção lógica opinando pela sua possibilidade ou não, acarretando assim nossa concordância ou discordância com os ditames legais discutidos.

CAPÍTULO II Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza

2.1 Conceito e previsão legal do ISS

O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) é um tributo que surgiu no Brasil com a Emenda Constitucional nº 18/1965, em seu artigo 15, onde dizia que era de competência dos municípios a instituição do ISS, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados.

O conceito de serviço do Professor Aires Barreto :

“...serviço é esforço de pessoas desenvolvido em favor de outrem, com conteúdo econômico, sob regime de direito privado, em caráter negocial, tendente a produzir uma utilidade material e imaterial.”

Importante ressaltar que o conceito de serviço sobre qualquer natureza não se confunde com a obrigação de dar, serviço público, trabalho realizado para si próprio e trabalho efetuado em relação de subordinação.

Isso porque as características da incidência do ISS estão presentes quando se trata de serviço-fim, negócios jurídicos, regido pelo regime de direito privado, haverá relação contratual entre o prestador e o tomador, sendo que, o prestador irá exercer uma atividade física ou intelectual mediante o pagamento de um preço devido pelo tomador.

Atualmente, na Constituição Federal de 1988, o ISS encontra-se expressamente previsto no inciso III do artigo 156³, bem como no artigo 88⁴. Cumpre ressaltar a existência da Lei Complementar nº 116/2003, cuja função é listar todos os serviços sujeitos ao ISS, bem como esclarecer todas as peculiaridades do referido tributo.

³ “Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: (...) III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (...) § 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar: I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas; II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior. III – regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.”

⁴ “Art. 88. Enquanto lei complementar não disciplinar o disposto nos incisos I e III do § 3º do art. 156 da Constituição Federal, o imposto a que se refere o inciso III do caput do mesmo artigo: I – terá alíquota mínima de dois por cento, exceto para os serviços a que se referem os itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968; II – não será objeto de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resulte, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima estabelecida no inciso I.”

Além disso, no plano normativo, o ISS recebe a influência do Decreto-Lei 406/68, que foi parcialmente revogado, tendo sido excepcionado pela Carta Magna com força de lei complementar.

2.2 Competência tributária do ISS atribuída aos Municípios

A competência tributária é a aptidão para instituir tributos legalmente e de forma abstrata. Leia-se a definição do doutrinador Luciano Amaro:

“Temos assim a competência tributária – ou seja, a aptidão para criar tributos – da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Todos têm, dentro de certos limites, o poder de criar determinados tributos e definir seu alcance, obedecidos os critérios de partilha de competência estabelecidos pela Constituição.”⁵

Neste contexto, pode-se dizer que a Constituição Federal atribuiu aos Municípios a competência de instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza, com exceção daqueles previstos pelo artigo 155, II da Constituição Federal.

Entretanto, não fica a critério dos Municípios a definição de quais serviços são passíveis de tributação, visto que a própria Lei Complementar nº 116/2003, conforme o artigo primeiro⁶, listou todos os serviços que devem ser tributados pelo ISS. Atual entendimento jurisprudencial e doutrinário defende que essa lista é um rol taxativo, ou

⁵ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. Pág.: 115.

⁶ “Art. 1º. O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.”

seja, não incide o ISS sobre serviços que não estiverem expressamente previstos nessa Lei.

Dessa forma, conclui-se que o Município possui a competência para instituição, fiscalização e cobrança do ISS, dentro dos limites estabelecidos pela Lei Complementar, a qual define, por exemplo, o aspecto material do ISS, bem como sua hipótese de incidência.

CAPÍTULO III Regra Matriz de Incidência e Elementos Constitutivos do ISS

3.1 Regra Matriz

A regra matriz de incidência tributária é uma norma de conduta, criada para disciplinar as relações entre o Estado e seus contribuintes. Através dela, é possível verificar que toda norma possui a hipótese de incidência e o consequente normativo.

A hipótese de incidência é a descrição hipotética de um fato, contido em uma norma geral e abstrata, que se ocorrido dará origem ao fato jurídico. O consequente normativo prescreve uma relação jurídica em que a conduta vem regulada sob a forma de uma obrigação, proibição ou uma permissão.

Pode-se dizer que o núcleo da descrição do fato jurídico é o denominado critério material ou fato gerador, ao qual devem conjugar-se aos demais critérios exigidos para formação da regra de conduta tributária a ser inserida no ordenamento jurídico.

Para alguns doutrinadores é a partir da regra matriz de incidência que haverá a compreensão da formação de qualquer tributo.

Paulo de Barros Carvalho⁷ adverte que a materialidade do fato, abstraída das coordenadas de tempo e de lugar (critérios temporal e espacial), será formada por um verbo, seguido de seu complemento, v.g. “ser proprietário de um bem imóvel”, “industrializar produtos”, “auferir rendas”, “vender mercadorias”.

Na análise da incidência do ISS, é necessário identificar a ocorrência do fato jurídico com a conseqüente subsunção à descrição contida na hipótese de incidência, ou seja, não basta existir no mundo fenomênico, deve haver a subsunção da norma ao caso concreto, e para isso deve-se observar os seguintes critérios: material - fato gerador, espacial - local de incidência do tributo, temporal - momento da ocorrência do fato gerador, pessoal - sujeito ativo e passivo e quantitativo - base de cálculo e alíquota.

3.1.1 Critério Material

A materialidade de todo e qualquer tributo é denominada, na legislação, como fato gerador da obrigação tributária, que é o núcleo da situação definida em lei que, quando ocorrida, dá origem ao nascimento da obrigação tributária. É constituído de um verbo e do respectivo complemento desse verbo.

O artigo 114 do Código Tributário Nacional define o fato gerador da obrigação principal: “*é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência*” e também o fato gerador da obrigação acessória: “*é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal*”.

Conforme previsão no artigo 8º do Decreto-Lei nº 406/68, considera-se como fato gerador do Imposto Sobre Serviços a prestação de serviços, por empresa ou por profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, definidos em lei complementar

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 25ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013. Pág.: 261.

e disciplinados na lei ordinária ao criar o ISS. Frise-se que a lei complementar não cria o tributo, este deve ser instituído pela lei ordinária municipal.

Para melhor entendimento, leia-se o ensinamento de Aires Fernandino Barreto:

“A essência do aspecto material da hipótese de incidência do ISS não está no termo “serviço” isoladamente considerado, mas na atividade humana que dele decorre, vale dizer em prestar serviço. Essa síntese abriga um verbo e respectivo complemento, permitindo isolar o critério material dos demais. Prestar serviço, por sua vez, indica, na técnica jurídica, atividade em proveito alheio. É que a prestação de atividade em benefício próprio não exterioriza riqueza, nem capacidade contributiva. E, como visto, a Constituição só arrolou arquétipos evidenciadores de riqueza. É incompatível com a estrutura sistêmica constitucional a tributação dessas categorias de eventos. Juridicamente, não há prestação de serviço em proveito próprio. Só é reconhecida como tal a prestação que tenha conteúdo econômico mensurável, o que só pode dar quando o esforço seja produzido por outrem.”⁸

Vale dizer, ainda, que não é qualquer prestação de serviço que enseja a tributação do ISS, pois a Constituição foi clara em definir que somente incidirá sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, II da CF, definidos em Lei Complementar. Em outras palavras, para que haja a incidência da norma jurídica, o serviço prestado deverá estar previsto em Lei Complementar, neste caso, a previsão encontra-se na Lei Complementar nº 116/2003, conforme exposto anteriormente.

3.1.2 Critério Espacial

O critério espacial identifica o local de ocorrência do fato gerador. Esse aspecto decorre do princípio da territorialidade, o qual conduz o alcance geográfico da legislação

⁸ BARRETO, Aires Fernandino. *ISS na Constituição e na Lei*. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2008. Pág.: 301.

tributária sobre as relações jurídico-tributárias pertencentes a um determinado ordenamento jurídico.

Em princípio, pode-se dizer que a legislação tributária é válida nos limites da pessoa jurídica que cria a norma. Assim, no âmbito federal, a norma vale para todo o território brasileiro; no âmbito municipal, para todo o município. Todavia, existem algumas exceções descritas no artigo 102 do Código Tributário Nacional, em que a norma pode alcançar sujeitos passivos fora do Estado Federal, Estado ou Municípios.

Em relação ao ISS, o caput do artigo 3º da Lei Complementar nº 116/2003 prevê que o serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto em algumas hipóteses em que o imposto será devido no local da prestação do serviço.

Importante lembrar que o artigo 146, inciso III, alínea “a” da Constituição Federal dispõe que cabe à lei complementar a definição de tributos e de suas espécies, bem como dos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes de todos os impostos que tem pleno apoio no artigo 102 do CTN. Assim, se existe a previsão constitucional permitindo a definição dos fatos geradores, resta clara a legitimidade e a constitucionalidade do artigo 3º da Lei Complementar, anteriormente citado.

Além disso, é oportuno destacar o conceito de estabelecimento prestador, previsto no artigo 4º da Lei Complementar nº 116/2003:

“Art. 4º Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.”

Ocorre que, apesar da clareza dos textos legais, imensas discussões surgiram sobre o assunto. Cabe portanto, esclarecer o que a doutrina define como estabelecimento. Leciona o autor Aires Fernandino Barreto:

“Estabelecimento prestador é qualquer local em que, concretamente, se der a prestação de serviços. O porte do estabelecimento, o modo pelo qual se desenvolve a prestação, a dimensão dos poderes administrativos, a existência de subordinação a outro de maior relevo, fatores irrelevantes para caracterizar um estabelecimento, também o são para a tipificação de estabelecimento prestador. Em outras palavras, configura estabelecimento prestador o lugar no qual, de modo concreto, se exercitem as funções de prestar serviços, independentemente do seu tamanho, do seu grau de autonomia, ou qualificação específica (não importa se se tratar de matriz, ou sede, filial, sucursal, agência loja, escritório ou qualquer outra denominação da espécie).”⁹

Ademais, é importante diferenciar o estabelecimento do domicílio do estabelecimento prestador. Leiam-se as considerações feitas por Sérgio Pinto Martins:

“O estabelecimento não é “domicílio”, apesar de ter localização fixa no espaço, porém é o local onde a atividade empresarial é exercida. O estabelecimento também não irá se confundir com o prédio onde está situada a empresa, pois o prédio, isoladamente, não exerce atividade empresarial.”¹⁰

⁹ BARRETO, Aires Fernandino. *ISS na Constituição e na Lei*. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2008. Pág.: 324.

¹⁰MARTINS, Sergio Pinto. *Manual do Imposto sobre Serviços*. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2004. Pág.: 112.

Assim, é possível concluir que o local de incidência do ISS é o estabelecimento prestador da empresa, onde efetivamente é exercida a prestação de serviço, podendo ou não ser o domicílio da empresa.

Tratando-se de leasing, o STJ defendia a incidência do ISS no elemento “locação de bem móvel”, onde o leasing confundia-se com locação. Contudo, a partir da decisão do STF no sentido da inconstitucionalidade da tributação da locação de bem móvel que não configura um serviço, o STJ passou a defender a cobrança do ISS no local da aprovação do financiamento.

3.1.3 Critério Temporal

O critério temporal é o exato momento, definido pelo legislador, em que se considera ocorrido o fato gerador, nascendo assim o direito subjetivo do Estado e, conseqüentemente, a obrigação tributária do sujeito passivo.

Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho define o aspecto temporal como “*o grupo de indicações, contidas no suposto da regra, e que nos oferecem elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra devedor e credor em função de um objeto – o pagamento de certa prestação pecuniária.*”¹¹

Cumprе ressaltar que é através do critério temporal que se identifica a legislação aplicável na relação estabelecida entre Estado e contribuinte. A previsão no artigo 144 do Código Tributário Nacional é de que o lançamento do crédito tributário reporta-se à data da ocorrência do fato gerador e aplica-se a lei vigente, mesmo que posteriormente seja modificada ou revogada.

¹¹CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 25ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013. Pág.: 266.

Para que seja possível fixar o critério temporal do ISS, é preciso verificar a materialidade do fato gerador, qual seja, “prestar serviços”, de modo que somente poderá ser exigido o tributo após a efetiva prestação do serviço, com exceção dos casos em que a natureza do serviço permitir o seu fracionamento como, por exemplo, os casos de fatos continuados e periódicos.

Por fim, é necessário esclarecer que o momento da ocorrência do fato gerador, ou seja, o aspecto temporal, não deve ser confundido com a celebração do contrato ou com o momento em que ocorre o pagamento do negócio jurídico. Para fins tributários, no caso do ISS, a concretização do fato gerador ocorrerá somente com a efetiva prestação do serviço.

No caso do leasing, o fato gerador do tributo é a decisão sobre a concessão, aprovação e liberação do financiamento.

3.1.4 Critério Pessoal

O elemento pessoal da regra-matriz de incidência tributária consiste nas pessoas que, realizada a hipótese de incidência, farão parte da relação jurídico-tributária, juridicização da situação descrita no antecedente. Essa relação tem como pressuposto a existência do sujeito ativo e do sujeito passivo.

O sujeito ativo da obrigação tributária é aquele que exige a prestação pecuniária. No caso do ISS, o sujeito ativo é o Município, em decorrência da competência tributária outorgada pela Constituição Federal, dentro dos limites de seu território.

No outro pólo da relação jurídico-tributária, encontra-se a figura do contribuinte, que exerce o papel sujeito passivo da obrigação tributária. Em outras palavras, o sujeito passivo é o prestador do serviço, conforme previsão no artigo 5º da Lei Complementar nº 116/2003¹².

¹² Art. 5º. Contribuinte é o prestador do serviço.

Ademais, ressalte-se a importância do artigo 6º da mesma Lei Complementar, ao definir que os Municípios e o Distrito Federal poderão determinar, de forma expressa, a figura do responsável tributário, podendo escolher pessoa física ou jurídica, desde que esteja vinculada ao fato gerador da obrigação tributária.

3.1.5 Critério Quantitativo

No aspecto quantitativo destacam-se a base de cálculo e a alíquota. Isto porque no nascimento da obrigação tributária, através do lançamento tributário, deve ser demonstrado o montante devido, aplicando-se assim a alíquota sobre a base de cálculo.

Na lição de Paulo de Barros Carvalho:

“Uma das funções da base de cálculo é medir a intensidade do núcleo factual descrito pelo legislador. Para tanto, recebe a complementação de outro elemento que é a alíquota, e da combinação de ambos resulta a definição do debitum tributário. Sendo a base de cálculo uma exigência constitucionalmente obrigatória, a alíquota, que com ela se conjuga, ganha, também, foros de entidade indispensável. Carece de sentido a existência isolada de uma ou de outra.”¹³

Assim, a base de cálculo é a grandeza econômica específica do critério quantitativo da regra-matriz de incidência. Possui a função de quantificar, delimitar e identificar o objeto da imposição fiscal, como seu elemento central.

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 25ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

Alguns doutrinadores defendem que é a partir da base cálculo que se identificará o tributo, pois para a criação de um tributo não pode-se utilizar a mesma grandeza econômica que já foi atribuída a outro tributo.

Para o professor Hugo de Brito Machado:

“É grande a importância da base de cálculo, porque ela nos permite identificar o tributo de que se cuida. Se a lei cria um imposto sobre a renda mas indica como sua base de cálculo a receita ou o patrimônio, está na verdade, criando imposto sobre a receita ou o patrimônio, e não sobre a renda.(...) A base de cálculo é, portanto, elemento essencial na identificação do tributo, sobre o qual se aplica a alíquota para ter-se como resultado o valor do tributo correspondente.”¹⁴

No caso específico do ISS, a sua base de cálculo está atualmente prevista no artigo 7º da Lei Complementar nº 116/2003, onde estabelece expressamente que a base de cálculo é o preço do serviço.

Em relação à alíquota, pode-se dizer que esta é o complemento identificado na própria norma relativa à obrigação tributária, isto é, identificados todos os elementos do fato gerador, bem como a base de cálculo da hipótese de incidência, deve-se aplicar a alíquota, nos limites estabelecidos em lei, para apurar-se o montante do tributo.

A definição das alíquotas é de competência dos Municípios, que poderão estabelecer de acordo com a sua necessidade política tributária, dentro dos limites da esfera legal e das delimitações constitucionais de caráter contributivo e não confiscatório. Frise-se que a fixação da alíquota do ISS não poderá ultrapassar 5%, conforme previsão do artigo 8º da Lei Complementar nº 116/2003.

¹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário, Malheiros editores, 27ª edição, página 154

CAPÍTULO IV Conceito, Previsão Legal e Modalidades de Leasing

4.1. Conceito e previsão legal do *leasing*

Não se tem uma data precisa do surgimento do *leasing*, razão pela qual o posicionamento da doutrina é bastante variável sobre o assunto. Porém, é unânime o fato de que o *leasing* surgiu da necessidade do homem de exercer determinada atividade econômica e obter geração de renda, com posse de bens móveis ou imóveis sem, necessariamente, ser o proprietário dos mesmos.

Maria Helena Diniz¹⁵ aponta o nascimento do *leasing* após a Segunda Guerra Mundial na necessidade de fornecimento de alimentos pelo exército norte-americano e que, ao verificar sua necessidade e seu volume de encomendas, excediam a própria capacidade operacional, firmou um contrato com um banco para que este fornecesse os equipamentos que lhe eram necessários.

No Brasil, o início da prática de *leasing*, aqui denominado “arrendamento mercantil” ocorreu em 1967, através de uma empresa chamada Rent-a-Maq, com o desenvolvimento a partir dos anos 70.

Posteriormente, com a finalidade de regular essa atividade e estabelecer alguns requisitos essenciais para caracterização da mesma, foi criada a Lei 6.099/74, alterada pela Lei 7.132/83. Leia-se o parágrafo único do artigo 1º, que define o conceito de arrendamento mercantil:

“Considera-se arrendamento mercantil, para os efeitos desta Lei, o negócio jurídico realizado entre pessoa jurídica, na qualidade de arrendadora, e pessoa física ou jurídica, na qualidade de arrendatária, e que tenha por objeto o arrendamento de bens adquiridos pela arrendadora, segundo especificações da arrendatária e para uso próprio desta.”

¹⁵ DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro: Teoria Geral do Direito Civil*. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004. Pág.: 509.

Ademais, não se pode deixar de transcrever o artigo 1º da Resolução 2.309/96, do Conselho Monetário Nacional, em que afirma que a operação de *leasing* só pode ser firmada por pessoas jurídicas específicas:

“Art. 1º As operações de arrendamento mercantil com o tratamento tributário previsto na Lei no. 6.099, de 12.09.74, alterada pela Lei no. 7.132, de 26.10.83, somente podem ser realizadas por pessoas jurídicas que tenham como objeto principal de sua atividade a prática de operações de arrendamento mercantil, pelos bancos múltiplos com carteira de arrendamento mercantil e pelas instituições financeiras que, nos termos do art. 13 deste Regulamento, estejam autorizadas a contratar operações de arrendamento com o próprio vendedor do bem ou com pessoas jurídicas a ele coligadas ou interdependentes.”

Para Arnoldo Wald, o arrendamento mercantil trata-se de um contrato pelo qual uma empresa, “desejando utilizar determinado equipamento, ou um certo imóvel, consegue que uma instituição financeira adquira o referido bem, alugando-o ao interessado por prazo certo, admitindo-se que, terminado o prazo locativo, o locatário possa optar entre a devolução do bem, a renovação da locação, ou a compra pelo preço residual fixado no momento inicial do contrato”.¹⁶

Sendo assim o arrendamento mercantil (*leasing*) é negócio jurídico composto por dois contratos, quais sejam o de compra do equipamento pela instituição financeira, a partir das especificações do consumidor, e o segundo na locação desse equipamento ao cliente que, por seu turno, poderá optar pela aquisição do bem, restituição do bem ao locador ou pela renovação do contrato.

¹⁶ WALD, Arnoldo. *A introdução do leasing no Brasil*. São Paulo: RT 415/10, 1996. Pág.:2

Fábio Ulhoa Coelho¹⁷ explica que o *leasing* é a sucessão de dois contratos, o de locação e o de compra e venda, sendo o último opcional. Entretanto, não se pode esquecer das características de financiamento que o contrato de *leasing* também possui.

Eduardo Fortuna¹⁸ descreve que “Em sentido mais amplo, o leasing, ou, em bom português, o arrendamento mercantil, é uma operação realizada mediante contrato, na qual o dono do bem – o arrendador -, concede a outrem – o arrendatário -, o direito de utilização do mesmo, por um prazo previamente determinado. O leasing é, portanto, uma forma de ter sem comprar e parte do princípio de que o lucro vem da utilização do bem e não da sua propriedade.”

Por fim, importante esclarecer quais são os elementos imprescindíveis para que seja configurado o arrendamento mercantil. Leia-se o artigo 5º da Lei 6.099/74, com as alterações pela Lei 7.132/83:

“Art. 5º Os contratos de arrendamento mercantil conterão as seguintes disposições:

- a) prazo do contrato;*
- b) valor de cada contraprestação por períodos determinados, não superiores a um semestre;*
- c) opção de compra ou renovação de contrato, como faculdade do arrendatário;*
- d) preço para opção de compra ou critério para sua fixação, quando for estipulada esta cláusula.*

Parágrafo único - Poderá o Conselho Monetário Nacional, nas operações que venha a definir, estabelecer que as

¹⁷ COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de Direito Comercial, volume 3*. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. Pág.: 165.

¹⁸ FORTUNA, Eduardo. *Mercado Financeiro. Produtos e Serviços*. 18ª Edição. Ed. Qualitymark Editora. Rio de Janeiro. 2011. p. 342.

contraprestações sejam estipuladas por períodos superiores aos previstos na alínea b deste artigo.”

A seguir, serão demonstradas as características das modalidades principais de *leasing*: (i) financeiro, (ii) operacional, (iii) lease-back devidamente previstos na Resolução 2.309/96, do Conselho Monetário Nacional.

4.2. Características do *leasing* financeiro

O *leasing* financeiro, também denominado *financial leasing*, *leasing* puro ou *leasing* bancário, é a modalidade clássica e a mais utilizada no Brasil. Deve ser firmado através de uma operação em que a empresa arrendadora adquire um bem de acordo com a especificidade exigida pela arrendatária, para que esta possa utilizar em sua atividade econômica, mediante o pagamento de contraprestações periódicas.

Essas contraprestações, devidas pela arrendatária, devem ser suficientes para que a arrendadora cubra os custos do bem arrendado, bem como obtenha um retorno sobre os recursos investidos.

A empresa arrendadora assume o risco financeiro, porém todos os demais riscos (obsolescência, despesas de manutenção, assistência técnica e serviços correlatos à operacionalidade do bem arrendado) são de responsabilidade exclusiva da arrendatária.

Cabe esclarecer que a arrendatária pode exercer a opção de compra, cujo preço é livremente pactuado entre as partes podendo, inclusive, ser o valor de mercado do bem arrendado, conforme artigo 5º da Resolução 2.309/96 do Conselho Monetário Nacional.

Tal modalidade se caracteriza pela previsão de um valor residual simbólico para o bem arrendado, de forma que a arrendatária sempre exerça sua opção de compra ao final do prazo do arrendamento. Em suma, predomina o sentido de financiamento, tendo em vista a intenção da arrendatária em adquirir o bem arrendado.

Ademais, vale ressaltar que tanto a empresa arrendadora quanto a arrendatária usufruem de um benefício fiscal, em que existe a possibilidade de efetuar deduções do imposto de renda.

Indicando as principais características do leasing financeiro Eduardo Fortuna¹⁹ discorre que: “em resumo, o leasing financeiro deve possuir as seguintes características básicas operacionais: (i) o prazo mínimo da operação é de dois anos para bens com vida econômica útil igual ou menor do que cinco anos, e três anos para bens com vida econômica útil maior do que cinco anos, (ii) total pago, incluindo as contraprestações e o VRG, deverá garantir para o arrendador o retorno financeiro da aplicação, aí incluídos os juros sobre os recursos financeiros utilizados na aquisição do bem objeto da operação de arrendamento mercantil, (iii). é permitida a utilização do Valor Residual Garantido – VRG, (iv) a opção de compra do bem ao final do contrato é pactuada ao início do contrato, podendo ser utilizado, para tal, o VRG; e (v) a manutenção do bem arrendado é da responsabilidade do arrendatário.”

4.3.Características do *leasing* operacional

Ao que tudo indica, foi a primeira modalidade de *leasing* que surgiu, em meados de 1920. O *leasing* operacional, também chamado *renting* é considerado uma locação de instrumentos ou de materiais, podendo prever cláusula de prestação de serviços. Também existe a previsão da opção de compra pela arrendatária e a possibilidade de rescisão a qualquer tempo, desde que seja respeitado o prazo mínimo de noventa dias do início do contrato e haja o aviso prévio à empresa ou pessoa física contratante, conforme determina o Banco Central.

Diferentemente do *leasing* financeiro, no *leasing* operacional as contraprestações a serem pagas pela arrendatária contemplam o custo do arrendamento do bem e, normalmente, a obrigação de a arrendadora prestar assistência à arrendatária durante a

¹⁹ FORTUNA, Eduardo. Mercado Financeiro. Produtos e Serviços. 18ª Edição. Ed. Qualitymark Editora. Rio de Janeiro. 2011. p. 346.

vigência do contrato, sendo que esse valor não pode ultrapassar 75% do custo do bem arrendado.

Outro ponto relevante é a questão do resíduo a ser pago pela arrendatária, se exercer sua opção de compra, que tende a prever um valor expressivo. Ressalte-se que o preço fixado para opção de compra deve ser o valor de mercado do bem, ou seja, não é livremente pactuado entre as partes.

As despesas de manutenção, assistência técnica e serviços correlatos à operacionalidade do bem arrendado podem ser de responsabilidade da arrendadora ou da arrendatária, podendo as partes prever livremente.

4.4. Características do *lease-back*

Também denominado retroarrendamento, é a operação através da qual uma empresa vende um determinado bem à uma companhia que, por sua vez, firma o contrato de arrendamento com a antiga proprietária. Em outras palavras, a fornecedora do bem é a própria arrendatária.

Normalmente, o *lease-back* é firmado para que a fornecedora do bem (arrendatária) consiga levantar capital rapidamente e, neste caso, o bem arrendado nem chega a sair de sua posse.

Conforme disposição do artigo 13 da Resolução do Banco Central nº 2.309/96, o retroarrendamento é uma subespécie do *leasing* financeiro:

“Art. 13 As operações de arrendamento mercantil contratadas com o próprio vendedor do bem ou com pessoas a ele coligadas ou interdependentes somente podem ser contratadas na modalidade de arrendamento mercantil financeiro, aplicando-se a elas as mesmas condições fixadas neste Regulamento.”

Parágrafo 1º As operações de que trata este artigo somente podem ser realizadas com pessoas jurídicas, na condição de arrendatárias.

Parágrafo 2º Os bancos múltiplos com carteira de investimento, de desenvolvimento e/ou de crédito imobiliário, os bancos de investimento, os bancos de desenvolvimento, as caixas econômicas e as sociedades de crédito imobiliário também podem realizar as operações previstas neste artigo.”

Importante também citar o artigo 9º da Lei 6.099/74, que versa sobre o retroarrendamento:

“Art. 9º - As operações de arrendamento mercantil contratadas com o próprio vendedor do bem ou com pessoas jurídicas a ele vinculadas, mediante quaisquer das relações previstas no art. 2º desta Lei, poderão também ser realizadas por instituições financeiras expressamente autorizadas pelo Conselho Monetário Nacional, que estabelecerá as condições para a realização das operações previstas neste artigo.”

Sendo assim, resumidamente citar as principais modalidades de arrendamento mercantil (leasing), quais sejam: (i) financeiro: tem como característica básica a intermediação de uma sociedade de arrendamento mercantil (leasing), e leva esse nome porque na essência substitui algo semelhante a um financiamento (ii) operacional: há possibilidade de prestação de serviço de assistência técnica pela arrendadora e (iii) lease-back: a característica básica é o fato de o arrendatário vender o bem ao arrendador e tomá-lo em arrendamento, podendo, ao final, recomprá-lo, o que lembra a alienação fiduciária em garantia e a retrovenda.

CAPÍTULO V A incidência do ISS sobre o *leasing* financeiro

A incidência do ISS sobre os contratos de leasing é um assunto de extrema significância não só para os banqueiros, mas também para a população em geral, visto que as operações de leasing são atividades constantes dos bancos e, além disso, são importantes para o cidadão e para as empresas, que frequentemente firmam contratos de arrendamento mercantil.

O Leasing Financeiro, também conhecido como Leasing Bancário, é tido pela doutrina como o leasing puro, em razão da fidelidade às características do leasing. E é esta espécie do gênero leasing que o Fisco pretende tributar.

Trata-se basicamente de uma operação com características de financiamento sob a forma de locação particular, de médio à longo prazo, de bens móveis ou imóveis, onde intervêm uma empresa de leasing (arrendador), a empresa que fabrica o bem objeto do contrato (fornecedor) e a empresa, ou pessoa física, que necessita utilizá-lo (arrendatária).

É antiga a discussão sobre a incidência ou não do ISS sobre os contratos de arrendamento mercantil. Desde os anos setenta, enquanto Fábio Konder Comparato sustentava a incidência do ISS sobre o leasing, Aliomar Baleeiro, sustentava a incidência do IOF sobre o leasing, haja vista a aproximação do financiamento.

Leia-se a conclusão de Fábio Konder Comparato sobre o tema:

“... sobre o leasing não incide o imposto federal sobre operações financeiras. Sem dúvida, o leasing pode representar economicamente uma operação de financiamento na aquisição do equipamento industrial ou comercial de uma empresa. Juridicamente, porém, a operação é veiculada nos moldes de uma locação, com opção unilateral de compra...”²⁰

Confira-se, também, a posição de Aliomar Baleeiro:

²⁰ COMPARATO, Fábio Konder. Contrato de ‘Leasing’. RF 250/7, pág.: 11; RT, 389/7. Pág.: 13.

“Em princípio, atividade de banco, como tal, sujeita ao Imposto sobre Crédito, Câmbio e Seguros, não pode ser alcançada pelo ISS. Não assim os negócios não especificamente bancários como aluguéis de cofres removíveis, administração pura de bens de terceiros sem vinculação a uma operação financeira, etc. Discutível o leasing que nos parece negócio predominante de financiamento, contra a opinião doutra de Fábio Konder Comparato que o sujeita ao ISS (RF, 250/11) tão somente.”²¹

A constitucionalidade da incidência do ISS sobre o *leasing* financeiro e sobre o *lease-back* foi declarada na decisão plenária do Supremo Tribunal Federal, no Recurso Extraordinário nº 592.905, Rel. Min. Eros Grau, julgamento em 02.12.2009, conforme ementa:

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ISS. ARRENDAMENTO MERCANTIL. OPERAÇÃO DE LEASING FINANCEIRO. ARTIGO 156, III, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. O arrendamento mercantil compreende três modalidades, [i] o leasing operacional, [ii] o leasing financeiro e [iii] o chamado lease-back. No primeiro caso há locação, nos outros dois, serviço. A lei complementar não define o que é serviço, apenas o declara, para os fins do inciso III do artigo 156 da Constituição. Não o inventa, simplesmente descobre o que é serviço para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição. No arrendamento mercantil (leasing financeiro), contrato autônomo que não é misto, o núcleo é o financiamento, não uma prestação de dar. E financiamento é

²¹ BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. Atualização Misabel Derzi. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. Pág.: 477.

serviço, sobre o qual o ISS pode incidir, resultando irrelevante a existência de uma compra nas hipóteses do leasing financeiro e do lease-back. Recurso extraordinário a que se nega provimento.”

A posição majoritária do Plenário, é de que o ISS não poderá incidir sobre o *leasing* operacional, visto que este se configura um negócio jurídico similar ao contrato de locação. Assim, a Corte Suprema manteve integralmente a Súmula Vinculante 31, qual seja: “*É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis.*”.

Enquanto que, sobre o *leasing* financeiro e sobre o *lease-back*, pode incidir o ISS, haja vista a preponderância do aspecto “financiamento”, que é considerado um serviço. Dessa forma, torna-se irrelevante a existência da compra e venda ao final do prazo do *leasing*.

Ademais, pode-se afirmar que tanto o *leasing* financeiro quanto o *lease-back* são contratos autônomos, com o núcleo de financiamento e elementos de locação e compra e venda.

Dessa forma, o Supremo Tribunal Federal manteve a jurisprudência já consolidada mais recente, que é o posicionamento de que o conceito de prestação de serviços deve ser entendido nos moldes que lhe dá a lei civil, sem que existam lacunas para interpretações econômicas extensivas, prontas a anularem a discriminação constitucional de competência, conforme prevê o artigo 110 do Código Tributário Nacional:

“A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos, e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas

Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

Vale Esclarecer que, o papel da Lei Complementar nº 116/03, na definição dos serviços tributários pelo ISS através dos Municípios, é apenas dirimir eventuais conflitos de competência, jamais o de transformar em prestação de serviços o que de fato não é.

É fundamental a preservação da discriminação constitucional de competência, que é privativa e rígida, não podendo confundir a regra matriz do ISS sobre o *leasing* financeiro, para transformá-lo em IOF (Imposto sobre Operações Financeiras), cuja competência é da União, nem mesmo em ICMS (Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços), cuja competência é dos Estados.

Portanto, a Lei Complementar nº 116/03 deve ser lida e compreendida com as mesmas restrições e limitações impostas pelo entendimento majoritário do Supremo Tribunal Federal, assim, respeitar os elementos da regra-matriz do ISS e verificar a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, para que seja possível delimitar o local da prestação de serviço, a fim de definir o Município competente para cobrança, bem como encontrar a base de cálculo do tributo, conforme será exposto nos capítulos seguintes.

Não há dúvida de que a cobrança do ISS nos contratos de *leasing* é acertada, pois estamos tratando um contrato complexo, já tipicizado e que tem causa própria, tendo como objetivo o financiamento, sobre o qual o ISS deve incidir, não há que se confundir com contrato de locação.

CAPÍTULO VI A competência territorial do ISS nas operações de *leasing* financeiro

Após a decisão do Recurso Extraordinário nº 592.905 pelo STF, a qual concluiu que o ISS deve incidir nas operações de *leasing*, teve início a discussão sobre a interpretação do aspecto espacial do ISS, ou seja, qual seria o município competente para cobrança de tal tributo.

Essa divergência gerou uma pluritributação indevida, isto porque algumas instituições do setor de *leasing* chegaram a receber autuações de até três municípios distintos: (i) do local da sede da empresa arrendadora, (ii) do local em que foi efetuada a venda e a entrega do bem arrendado, e (iii) do local onde o bem foi registrado.

A partir daí, as partes interessadas, quais sejam, as empresase *leasing* e algumas prefeituras, recorreram ao Superior Tribunal de Justiça a fim de que fosse sanada a dúvida, com a determinação do município competente para a arrecadação do ISS nas operações de *leasing*.

Uma das etapas de uma operação de *leasing* é a assinatura do contrato, que pode ser feito nos mais diversos municípios do Brasil. Além disso, temos o local onde o bem será registrado, que também pode ser em diferentes localidades do território brasileiro. Entretanto, é comum que as sedes das companhias de arrendamento mercantil se localizem em municípios que são considerados grandes pólos financeiros, distintos do local da transação comercial, bem como do local onde o bem será registrado.

A fim de sanar a divergência existente, duas definições são necessárias: (i) quem é o sujeito passivo da obrigação tributária, ou seja, quem efetivamente presta os serviços, e (ii) qual é o local onde efetivamente ocorre a prestação desses serviços.

Acerca do local da prestação de serviços, a Lei Complementar nº 116/03 dispõe em seu artigo 3º que, em regra geral, se considera prestado e o imposto devido no local do estabelecimento do prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador.

Após a regra geral, a Lei abre uma lista de exceções, tais como os casos de construção civil e de exploração de rodovias, nas quais se considera que o imposto será devido no local da prestação de serviços. Tais exceções são plenamente justificadas, visto que nesses casos há um deslocamento de uma estrutura operacional para o local da prestação do serviço, sem a qual a realização não seria possível.

Cumpra esclarecer que uma operação de *leasing* é complexa, pois envolve vários agentes, tais como o arrendador, o arrendatário e o fornecedor do bem. Assim, o importante para a determinação do local em que houve a prestação do serviço tributável é a definição de quem realmente presta o serviço e onde ele é efetivamente prestado e não apenas onde se deu a transação comercial propriamente dita.

O Supremo Tribunal Federal, no RE 592.905/SC, afirmou que o fato gerador do ISS em arrendamento mercantil não deve ser confundido com a venda do bem arrendado, uma vez que o núcleo do serviço prestado no *leasing* financeiro é o financiamento.

No julgamento em 28 de novembro de 2012, o Superior Tribunal de Justiça entendeu, por unanimidade, que o ISS deve ser recolhido nos municípios das sedes das companhias prestadoras do serviço, através do Recurso Especial nº 1.060.210/SC, Rel. Min. Napoleão Maia. Leia-se a ementa:

“RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. INCIDÊNCIA DE ISS SOBRE ARRENDAMENTO MERCANTIL FINANCEIRO. QUESTÃO PACIFICADA PELO STF POR OCASIÃO DO JULGAMENTO DO RE 592.905/SC, REL. MIN. EROS GRAU, DJE 05.03.2010. SUJEITO ATIVO DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA NA VIGÊNCIA DO DL406/68: MUNICÍPIO DA SEDE DO ESTABELECIMENTO PRESTADOR. APÓS A LEI 116/03: LUGAR DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. LEASING. CONTRATO COMPLEXO. A CONCESSÃO DO FINANCIAMENTO É O NÚCLEO DO SERVIÇO NA OPERAÇÃO DE LEASING FINANCEIRO, À LUZ DO ENTENDIMENTO DO STF. O SERVIÇO OCORRE NO LOCAL ONDE SE TOMA A DECISÃO ACERCA DA APROVAÇÃO DO FINANCIAMENTO, ONDE SE CONCENTRA O PODER DECISÓRIO, ONDE SE SITUA A DIREÇÃO GERAL DA INSTITUIÇÃO. O FATO GERADOR NÃO SE CONFUNDE COM A VENDA DO BEM OBJETO DO LEASING

FINANCEIRO, JÁ QUE O NÚCLEO DO SERVIÇO PRESTADO É O FINANCIAMENTO. IRRELEVANTE O LOCAL DA CELEBRAÇÃO DO CONTRATO, DA ENTREGA DO BEM OU DE OUTRAS ATIVIDADES PREPARATÓRIAS E AUXILIARES À PERFECTIBILIZAÇÃO DA RELAÇÃO JURÍDICA, A QUAL SÓ OCORRE EFETIVAMENTE COM A APROVAÇÃO DA PROPOSTA PELA INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. BASE DE CÁLCULO. PREJUDICADA A ANÁLISE DA ALEGADA VIOLAÇÃO DO ART. 148 DO CTN E 9 DO DL 406/68. RECURSO ESPECIAL DE POTENZA LEASING S/A ARRENDAMENTO MERCANTIL PARCIALMENTE PROVIDO PARA JULGAR PROCEDENTES OS EMBARGOS À EXECUÇÃO E RECONHECER A ILEGITIMIDADE ATIVA DO MUNICÍPIO DE TUBARÃO/SC PARA EXIGIR O IMPOSTO. INVERSÃO DOS ÔNUS DE SUCUMBÊNCIA. ACÓRDÃO SUBMETIDO AO PROCEDIMENTO DO ART. 543-C DO CPC E DA RESOLUÇÃO 8/STJ.”

Nos debates, os ministros defenderam que a cobrança do ISS tem como pressuposto o princípio da territorialidade e, portanto, o município competente para cobrança do imposto é aquele em que se localiza a sede do estabelecimento comercial. Isto se deve ao fato de que é nesse local em que há o poder decisório para concretização do negócio jurídico.

Assim, vale a pena transcrever um importante trecho da decisão do Recurso Especial nº 1.060.210/SC:

“As grandes empresas de crédito do País estão sediadas ordinariamente em grandes centros financeiros de notável dinamismo, onde centralizam os poderes decisórios e estipulam as cláusulas contratuais e operacionais para todas as suas agências e dependências. Fazem a análise do crédito e elaboram o contrato, além de providenciarem a aprovação do

financiamento e a conseqüente liberação do valor financeiro para a aquisição do objeto arrendado, núcleo da operação. Pode-se afirmar que é no local onde se toma essa decisão que se realiza, se completa, que se perfectibiliza o negócio. Após a vigência da LC 116/03, assim, é neste local que ocorre a efetiva prestação do serviço para fins de delimitação do sujeito ativo apto a exigir ISS sobre operações de arrendamento mercantil.”.

Ademais, conforme restou demonstrada na ementa do Recurso Especial, o STJ também esclareceu que a entrega dos documentos, a formalização da proposta e até mesmo a entrega do bem arrendado são procedimentos acessórios, preliminares e auxiliares do serviço que possui como núcleo a decisão sobre a concessão, aprovação e liberação do financiamento.

Ressalte-se que o Relator Ministro Napoleão Maia combateu o principal argumento da Fazenda Pública quanto à ocorrência de fraudes, à criação de paraísos fiscais e à sonegação fiscal, ao afirmar que tais práticas devem ser combatidas em esfera própria, através da fiscalização e não por meio da alteração do aspecto espacial do ISS, definido em lei, o que caracterizaria a violação do princípio da legalidade tributária.

É possível concluir que, apesar de o contrato eventualmente ter sido firmado em outra localidade, o município competente para arrecadação do tributo é aquele onde se localiza a sede da empresa arrendadora, isto porque é nesse lugar em que a operação se viabiliza, em virtude da estrutura de seu estabelecimento comercial, onde se localiza a estrutura operacional para liberação do financiamento.

Dessa forma, ficou definido no julgamento que o sujeito ativo da relação tributária, na vigência do Decreto Lei nº 406/68, é o local do estabelecimento do prestador, conforme determina seu artigo 12; a partir da Lei Complementar nº 116/03, é o local do estabelecimento onde o serviço é efetivamente prestado.

Em abril de 2013, o STJ suspendeu o acórdão em referência após a oposição dos Embargos de Declaração do município, com a finalidade de evitar prejuízos e futuras

decisões, tendo em vista a ausência de definitividade da decisão. A concessão da liminar foi fundamentada no Poder Geral de Cautela, devidamente previsto no Artigo 798 do Código de Processo Civil de 2002. Dessa forma, a decisão do acórdão do Recurso Especial só produziria efeitos após o julgamento dos Embargos Declaratórios.

Todavia, em junho de 2013, o STJ optou por revogar a medida liminar, para que a eficácia do acórdão fique desimpedida, *“devendo, no entanto, a sua eventual execução subordinar-se aos preceitos próprios da iniciativa, igualmente sem qualquer empecilho ao julgamento dos mencionados declaratório”*.

Em fevereiro de 2014, os embargos de declaração foram rejeitados, sob a alegação de que não há contradição, obscuridade ou omissão no acórdão embargado, haja vista que as questões centrais discutidas nos embargos (incidência ou não do ISS, sujeito ativo, local, base de cálculo e critério espacial) foram solucionadas na decisão embargada.

Importante mencionar ainda que, uma das questões discutidas nos embargos é a contradição do acórdão embargado com o que antes foi decidido pelo STF (sendo sujeito ativo para cobrança do ISS o município onde foi firmado contrato), ocasião em que o ministro Geraldo Og Nicéas Marques Fernandes explica e afirma que não cabe aos embargos declaratórios sanar questões referentes a contradição de decisão embargada e jurisprudência, ficando evidente que o embargante busca na verdade a reversão da decisão quanto a competência para cobrança do ISS.

O município de Tubarão apresentou RE nos EDcl, com fulcro no art. 102, inciso III, alínea a, da Constituição Federal, o qual foi admitido em outubro de 2014 e os autos remetidos ao STF, ocorrendo em novembro de 2015 o arquivamento definitivo do REsp em questão.

Sendo assim em 2016 o STF negou seguimento ao RE e posteriormente rejeitou os embargos de declaração.

Diante do exposto, fica claro a preocupação do Município de Tubarão quanto a queda na sua arrecadação e a possibilidade de haver inúmeras repetições de indébito. A

princípio tentou reverter a decisão que alterou o sujeito passivo da cobrança do ISS nos casos de arrendamento mercantil, mas em razão do insucesso, mudou sua estratégia e tentou a modulação dos efeitos da sentença, requerendo os efeitos prospectivos, o que também não conseguiu.

Sendo assim, a cobrança do ISS é realizada utilizando como critério territorial a sede do estabelecimento empresarial.

Muitos doutrinadores concordam com o posicionamento do STF e STJ considerando que a elaboração, análise e aprovação ou não dos contratos de leasing é centralizada, ou seja, onde ficam os escritórios/departamentos desses estabelecimentos.

Concordo com o entendimento acima exposto, realmente o correto é a cobrança ser realizada na sede da empresa, pois apesar de o contrato ser assinado e o bem ser entregue em diversos outros município, não podemos alegar que nesse momento houve uma prestação de serviço e por isso acarretaria a cobrança de ISS. O que existe nesses outros municípios é a mera “apresentação” do bem a ser arrendado e disponibilização das informações contratuais, são obrigações acessórias Não há negociação de cláusulas contratuais ou análise do perfil do arrendatário

CAPÍTULO VII – A base de cálculo do ISS nas operações de *leasing* financeiro

Como já tratado em capítulos anteriores, a base de cálculo e a alíquota estão presentes no critério quantitativo, onde é fixado a quantia a ser paga pelo sujeito passivo da relação jurídica tributária.

A base de cálculo pode apresentar três funções distintas, de acordo com o professor de Paulo de Barros Carvalho²² a) medir as proporções reais do fato, com a escolha dos atributos valorativos e da fórmula numérica presente no consequente da

²²Carvalho, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. Ed.Saraiva. 25ª edição. São Paulo, 2013, p. 319 e ss.

relação jurídica tributária; b) compor a específica determinação da dívida tributária, em que participa com a apresentação de números do cálculo determinante do valor da prestação tributária; e c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da hipótese tributária.

A base de cálculo nas operações de leasing financeiro não deveria ser uma questão de grandes controvérsias entre o fisco e o contribuinte, haja vista que, conforme parágrafo anterior, deveria considerar o critério material como parâmetro para o cálculo do valor devido, ou seja, deveria considerar o desempenho do esforço humano gasto em benefício de terceiro para chegar ao valor devido pelo contribuinte.

No que diz respeito à base de cálculo, cediço que esta é o valor do serviço. Nas palavras do Professor de Direito Tributário Aires F. Barreto²³, “*A base de cálculo do ISS é o preço do serviço. Preço do serviço, a seu turno, é a receita a ele correspondente, sem quaisquer deduções. No caso de serviços de construção civil, embora a base de cálculo prossiga sendo o preço dos serviços, é permitida a dedução das parcelas correspondentes ao valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços.*”

Aparentemente a compreensão desse ponto também parece ser simples, ao passo que a base de cálculo do ISS é o valor do serviço, no entanto é de relevante importância, ao passo que as empresas de arrendamento mercantil (*leasing*), quando autuadas pela suposta ausência de recolhimento do ISS, veem que os Fiscos Municipais adotam como base de cálculo o valor do objeto contratado no leasing e não algum valor à título desta prestação de serviços, inflando assim indevidamente a sua suposta base de cálculo.

Relembrando o conceito de prestação de serviço, que é definido, resumidamente, como uma obrigação de fazer, fica evidente que tal conceito não está sendo observado quando tratamos a base de cálculo nos casos de leasing, pois utiliza-se o valor “cheio” do contrato para se calcular o valor devido do tributo. Sendo assim, poderíamos mencionar

²³ BARRETO, Aires F., BOTTALLO, Eduardo Domingos. Coordenadores. Curso de Iniciação em Direito Tributário, Ed. Dialética, São Paulo, 2004, p. 169.

que há uma inconstitucionalidade pois altera o conceito construído pelo direito privado, conforme artigo 110 do CTN.

Considerando que há uma definição pela incidência do ISS no arrendamento mercantil; por se tratar de um contrato complexo, único e tipicizado; deveria haver uma análise complexa sobre as “etapas” desse contrato, de forma que identifica-se em qual momento há efetivamente a prestação do serviço para que assim a base de cálculo fosse calculada de forma correta, ou seja, jamais incluiria no critério quantitativo o valor do bem arrendado, e sim, efetivamente a prestação do serviço, que ao meu ver está relacionado apenas com a análise de documentação e elaboração dos contratos.

Deveria ao menos, utilizar como modelo de base de cálculo o ISS na construção civil, que autoriza as deduções dos valores dos materiais fornecidos, ou seja, haveria a possibilidade de dedução dos valores relacionados ao bem arrendado, restando assim, apenas o valor correspondente ao desempenho da força humana utilizada para análise do contrato (tempo para análise da documentação, do perfil do cliente, elaboração e disponibilização do contrato)

Não podemos deixar de mencionar também que, a falta de indicação de alíquotas acarretou o nascimento de guerras fiscais entre Municípios, que sob o pretexto de atrair empresas para se estabelecerem em seus respectivos territórios, ofereciam várias espécies de vantagens tributárias àquelas empresas, dentre estas, a sujeição a alíquotas muito baixa a título de ISS.

Assim, inicialmente tínhamos no ordenamento jurídico pátrio apenas a indicação de que eventual Lei Complementar instituída em caráter de lei nacional estabeleceria as alíquotas máximas a serem adotadas para esta exação. Em observância a este enunciado constitucional, consta expressamente que a alíquota máxima para o ISS será de 5% (cinco por cento), conforme dispõe o art. 8º, II, da LC nº 116/2003.

Contudo, antes disto, por conta de todas as problemáticas que a situação gerava, com o advento da EC nº 37/2002, foi dada nova redação ao inciso I, §3º, do art. 156 da Constituição Federal, indicando que caberia à Lei Complementar indicar as alíquotas

mínimas e máximas do ISS. Fora esta alteração, citada norma legal também alterou o art. 88 dos Atos de Declarações Constitucionais Transitórias – ADCT para indicar que, enquanto Lei Complementar não regulasse o tema, a alíquota mínima do ISS seria de 2% (dois por cento).

Independente de todas estas problemáticas de processo legislativo que envolve o tema, temos que a alíquota mínima do ISS é de 2% e a alíquota máxima é de 5% sobre o valor do serviço prestado.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, verifica-se que os Municípios são competentes para instituir a cobrança do ISS, observando sempre o que está previsto em legislação constitucional e na lei complementar.

Nota-se que para alguns juristas as alterações jurisprudenciais significam a existência de uma insegurança jurídica. No entanto, não podemos deixar que as decisões proferidas a 20 anos atrás sejam as mesmas de agora ou daqui a 10 anos, pois estamos falando de sociedade, novas tecnologias, novas formas de pensar etc.

Com o passar dos anos o comportamento humano se modifica, devendo também as legislações e o judiciário se adequarem as relações intersubjetivas, pois se isso não ocorrer poderemos estar diante de um sistema engessado, proferindo decisões que distorcem a realidade, deixando assim de cumprir sua finalidade, solucionar os conflitos.

Não há dúvidas que há prestação de serviços no arrendamento mercantil, excluindo assim a ideia de que esse contrato possa ser comparado ao contrato de aluguel e/ou compra e venda. Estamos diante de um contrato com características próprias e complexas.

Com a incidência do ISS, deverá ser utilizado como critério espacial as sedes dos estabelecimentos empresarias, pois ali que estão disponíveis todas as ferramentas e

pessoas capacitadas para análise de cada contrato, emitindo assim o parecer final quanto a realização ou não do contratação do leasing.

O conflito em questão se refere a base de cálculo utilizada pelo fisco para calcular o critério quantitativo (valor da operação), haja vista que há uma ampliação do campo da incidência tributária, manipulando assim o texto constitucional e violando a regra expressa do artigo 110 do CTN

Verifica-se ainda que, essa base de cálculo não atende nenhuma das três funções descritas pelo professor Paulo de Barros Carvalho, haja vista que a utilização do valor total da operação não mede as proporções reais daquilo que é prestação de serviço e o valor do bem arrendado; não compõe a determinação tributária.

Quanto as alíquotas, fica evidente que os municípios utilizam desse critério para atrair empresas e por consequência aumentar sua arrecadação.

Considerando que a lei estabelece uma porcentagem variável, 2% a 5%, não vejo como inconstitucional alguns municípios se utilizarem dessa “ferramenta” para atrair “grandes negócios”, não há inconstitucionalidade ou ilegalidade, e sim, haverá um planejamento tributário e uma eficiência tributária.

BIBLIOGRAFIA:

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Atualização Misabel Derzi. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005

BARRETO, Aires Fernandino. *ISS na Constituição e na Lei*. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 25ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de Direito Comercial, volume 3*. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

COMPARATO, Fábio Konder. Contrato de 'Leasing'. RF 250/7; RT, 389/7.

DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro: Teoria Geral do Direito Civil*. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

HARADA, Kiyoshi. *ISS Doutrina e Prática*. São Paulo: Atlas, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 28ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MARTINS, Sergio Pinto. *Manual do Imposto sobre Serviços*. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

WALD, Arnaldo. *A introdução do leasing no Brasil*. São Paulo: RT 415/10, 1996