

**ESCOLA DA MAGISTRATURA DO PARANÁ
CURSO DE PREPARAÇÃO À MAGISTRATURA
NÚCLEO DE CURITIBA**

FÁBIO ALEXANDRE FERREIRA FREIRE

**A NÃO INCIDÊNCIA DO ISSQN NAS OPERAÇÕES DE LEASING FINANCEIRO
DE AUTOMÓVEIS**

**CURITIBA
2007**

FÁBIO ALEXANDRE FERREIRA FREIRE

**A NÃO INCIDÊNCIA DO ISSQN NAS OPERAÇÕES DE LEASING FINANCEIRO
DE AUTOMÓVEIS**

**Monografia apresentada como Requisito
parcial para conclusão do Curso de Preparação
à Magistratura em nível de Especialização.
Escola da Magistratura do Paraná, Núcleo de
Curitiba.**

Orientadora: Prof. Melissa Folmann

**CURITIBA
2007**

TERMO DE APROVAÇÃO

FÁBIO ALEXANDRE FERREIRA FREIRE

**A NÃO INCIDÊNCIA DO ISSQN NAS OPERAÇÕES DE LEASING FINANCEIRO
DE AUTOMÓVEIS**

Monografia aprovada como requisito parcial para conclusão do Curso de Preparação à Magistratura em nível de Especialização, Escola da Magistratura do Paraná, Núcleo de Curitiba, pela seguinte banca examinadora.

Presidente: _____

Membro (1): _____

Membro (2) _____

Curitiba, ---- de ----- de 2007.

RESUMO

O presente trabalho visa realizar uma breve análise dos contratos de arrendamento mercantil, com o intuito de demonstrar a impossibilidade da incidência do ISSQN sobre os contratos de leasing financeiro, diante da ausência da ocorrência do fato gerador do imposto, ou seja, da “prestação de serviço”. Para tanto, é imperioso destacar as divergências entre o leasing financeiro e o leasing operacional, sendo incontroverso o fato de que ambos possuem natureza complexa, com características dos contratos de locação, compra e venda e financiamento. A problemática envolvendo o ISSQN decorre do fato de que o leasing financeiro não alberga “prestação de serviços”, uma vez que o núcleo do fato gerador do ISSQN possui natureza jurídica de obrigação de fazer, devendo ser identificada pelo fim específico a que visa o contrato celebrado entre as partes, desconsiderando-se a existência de prestação-meio consistente em um “fazer”. Por esse motivo, e devido a já conhecida natureza complexa do leasing financeiro, é imprescindível a sua decomposição para a análise de todos os institutos de direito envolvidos, antes que se possa afirmar que existe uma prestação de serviço tributável pelo ISSQN, bem como abordar alguns dos principais aspectos do imposto sobre prestação de serviços de qualquer natureza como fato gerador, alíquota, base e cálculo, sujeito ativo, passivo, aspecto temporal e espacial.

Palavras-chave: arrendamento mercantil, leasing financeiro de automóveis, ISSQN, prestação de serviço, não incidência.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	05
2 LEASING	08
2.1 ORIGEM HISTÓRICA	08
2.2 NATUREZA JURÍDICA.....	10
2.3 MODALIDADES	13
2.3.1 Leasing Financeiro	13
2.3.2 Leasing Operacional.....	15
3 ISSQN	16
3.1 FATO GERADOR.....	16
3.2 ALÍQUOTA	21
3.3 BASE DE CÁLCULO	21
3.4 ASPECTO PESSOAL	24
3.4.1 Substituição Tributária.....	28
3.5 ASPECTO TEMPORAL.....	29
3.4 ASPECTO ESPACIAL.....	31
4 INEXISTÊNCIA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO NAS OPERAÇÕES DE LEASING FINANCEIRO	34
5 CONCLUSÃO	41
REFERÊNCIAS	44

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho visa realizar uma breve análise dos contratos de arrendamento mercantil, com o intuito de demonstrar a impossibilidade da incidência do ISSQN sobre os contratos de leasing financeiro, diante da ausência da “prestação de serviço”, que é o fato gerador desse imposto de competência dos Municípios, conforme prevê o art. 156, III, da Constituição Federal.

A necessidade da análise detalhada da incidência do ISSQN sobre o leasing financeiro se faz relevante ante a existência de diferentes correntes que ainda não conseguiram esgotar a complexidade da matéria, principalmente porque o leasing, por uma deturpação conceitual, muitas vezes é confundido com o contrato de compra e venda a prazo.

Sendo assim, observa-se que alguns autores classificarem o contrato de leasing como uma operação de financiamento e não como a utilização temporária de um bem. Outros sustentam o caráter preponderante da locação de bem móvel no leasing o que implicaria no recolhimento do tributo.

Por fim, em que pese o fato desses entendimentos terem sido acolhidos pela doutrina, o estudo do tema é extremamente relevante, pois reflete diretamente na renda de milhares de municípios brasileiros que são legitimados para a fiscalização e cobrança do tributo.

Analisar a incidência ou não do ISSQN sobre as operações de leasing financeiro implica obrigatoriamente em destacar a existência de uma marcante diferença entre essa modalidade e o leasing operacional, pois na primeira hipótese a arrendadora presta e recebe por seus serviços, enquanto na segunda as contraprestações são frutos exclusivos do componente locatício da obrigação.

Logo, nos contratos de leasing operacional, o ISSQN é perfeitamente cabível, pois a manutenção e operacionalização do equipamento continua a encargo do arrendador. Como exemplo clássico, menciona-se a XEROX do Brasil, que “aluga” seus equipamentos mediante o pagamento de uma contraprestação e presta a devida assistência e manutenção das máquinas, ou seja, há uma efetiva prestação de serviço.

Contudo, não havendo prestação de serviço, como não há no leasing financeiro, inexistente o fato gerador do ISSQN, tendo em vista que somente a obrigação de fazer pode ser utilizada como fato gerador desse imposto, tal raciocínio se impõe já que nessa modalidade existem componentes de locação, compra e venda e financiamento, sendo em qualquer caso fundamentalmente caracterizado por uma obrigação de dar.

Sendo assim, em razão da compra e venda, incidiria o ICMS; pelo componente do financiamento, incidiria o IOF – Imposto Sobre Operações Financeiras e, pela locação, como assentou o STF, não há qualquer incidência tributária.

Tal conclusão é decorrente do posicionamento do Supremo Tribunal Federal ao declarar a inconstitucionalidade da expressão "locação de bens móveis", constante do item 79 da Lista de Serviços a que se refere o Decreto-Lei 406/68, com a redação dada pela Lei Complementar 56/87.

Entretanto, no subitem 15.09, do item 15, da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03, encontra-se elencado o arrendamento mercantil (leasing) de quaisquer bens, o que se contrapõe ao fato de que no leasing financeiro não há prestação de serviço.

Por conseguinte, para um conhecimento claro da incidência do imposto

tratado sobre as operações de leasing é necessário, preliminarmente, um estudo detalhado de seus aspectos técnicos, como fato gerador, alíquota, base e cálculo, sujeito ativo, passivo, aspecto temporal e espacial do imposto.

2 LEASING

2.1 ORIGEM HISTÓRICA

Para uma compreensão completa do instituto do leasing é salutar destacar sua origem histórica e sua evolução como meio de fomentar a atividade empresarial e a aquisição de bens de consumo.

A necessidade de aquisição de bens de alto valor monetário e de importância vital para a manutenção da atividade de produção fez surgir um contrato híbrido que contém as características de outros tipos de contratos, como o de locação e de compra e venda, não podendo ser com esses confundido, sob pena de sua descaracterização, como adiante será destacado.

Quanto ao fenômeno comercial que deu origem ao contrato de leasing discorre Rodolfo de Camargo Mancuso:

Ao longo da evolução histórica dos negócios e dos comércios, tem se registrado a busca constante de uma fórmula negocial satisfatória para a delicada equação que tem, num pólo, a necessidade do constante investimento nos meios de produção; no outro, o indispensável resguardo do capital de giro, e ainda, de permeio, os cuidados com a preservação de um custo final para o produto ou o serviço, por modo que seus preços se revelem competitivos no mercado. Na Idade Moderna, esse contexto foi ensejando uma gradativa dissociação entre as posses direta e indireta, entre posse e domínio, ou, como observa FÁBIO KONDER COMPARATO, uma distinção entre a propriedade estática e a propriedade dinâmica; entre a propriedade de gozo ou fruição e a propriedade sob a forma de empresa". (MANCUSO, 2002, p. 16)

Portando, em virtude da necessidade de se manter o capital de giro das empresas e de adquirir cada vez mais equipamentos modernos para as linhas de produção surge o contrato de leasing como o conhecemos hoje.

Segundo Rodolfo de Camargo Mancuso, a manifestação mais significativa se deu por meio da atuação do empresário norte americano D. Boothe Jr., que em 1952 diante de uma importante encomenda do Exército para a produção de produtos alimentícios e não tendo condições financeiras de adquirir novos e melhores

equipamentos para atender a demanda idealizou a locação dos bens de produção que necessitava, criando na seqüência a Boothe Leasing Corporation. (MANCUSO, 2002p. 16/17)

Ao abordar a formação do instituto nos Estados Unidos, apontando as pioneiras no ramo como a IBM (*International Bureau Machines*), a *Bel Telephony System*, a *International Cigar Machinery Corporation* e a *United Shoe Machinery Corporation*, Arnaldo Rizzardo destaca:

Nestas formas originais, não aparecia a interferência de uma instituição financeira. Era o leasing industrial, ou o leasing operacional, cuja expressão melhor se adapta pelo fato de que a operação vinha sendo utilizada não só pelos industriais, mas preferentemente pelos distribuidores e importadores de equipamentos, atendendo à satisfação de uma necessidade que se fazia sentir, dirigida à modernização da indústria sem o devido desvio de capital de giro. Tratava-se mais de uma locação com possibilidade de compra. Visava-se à substituição de material obsoleto por material moderno e atualizado. (RIZZARDO, 2000, p. 25)

No Brasil a prática foi regulamentada por meio da Lei 6.099/74, mas mesmo antes de sua criação o leasing já existia nos grandes centros comerciais e industriais de São Paulo e Rio de Janeiro.

Anteriormente a regulamentação legal foi criada a ABEL (Associação Brasileira das Empresas de Leasing) que possuía a incumbência de sanear as dúvidas surgidas no desenvolvimento da atividade, bem como a divulgação dessa nova forma de financiamento de bens.

A normatização legislativa quanto ao tema não se esgota com a Lei 6.099/74, alterada posteriormente pela Lei 7.132/83, devendo ser destacado a legislação tributária que disciplina o leasing como fato gerador de tributos e a Resolução do Bacen nº 2.309/96 e suas alterações posteriores.

No tocante a esse ponto, considerando que o presente trabalho limita-se ao estudo da incidência ou não do ISSQN sobre o leasing financeiro de automóveis,

deixo de tecer maiores considerações quanto aos inúmeros instrumentos normativos que disciplinam o leasing, para discorrer de maneira mais detalhada sob o enfoque tributário do tema.

2.2 NATUREZA JURÍDICA

O fator determinante para a análise da incidência do ISSQN sobre as operações de leasing é sem dúvida definido pela natureza jurídica do instituto.

O primeiro ponto que deve ser destacado é a existência de uma pluralidade de relações obrigacionais para a caracterização da operação de leasing.

Pode-se dizer que existem três elementos estruturais do arrendamento mercantil: basicamente, uma locação, qualificada pela possibilidade futura e eventual de compra do bem, assegurando-se a viabilidade da operação através de aporte financeiro obtido pela interdição de empresa especializada. (MANCUSO, 2002, p. 41)

Arnaldo Rizzardo também destaca a natureza complexa do instituto, afirmando que mais do que uma simples locação com promessa de compra e venda o leasing envolve um financiamento, “numa operação específica que consiste na simbiose da locação, do financiamento e da venda”. (RIZZARDO, 2000, p. 18/21)

Assim, para a caracterização da natureza jurídica teria de ser eleito um fator preponderante da relação, o que é um ponto divergente que gera acalorados debates doutrinários.

Nessa linha de raciocínio, Rodolfo de Camargo Mancuso sustenta que a característica predominante do leasing seria a locação de coisa, sendo os demais elementos apenas integrantes da “complexa estrutura obrigacional do arrendamento mercantil”, conclusão apoiada no posicionamento de Fábio Konder Comparato. (MANCUSO, 2002, p. 35)

Contudo, o referido autor deixa claro que a solução adequada à análise e interpretação do contrato de leasing deve levar em consideração a sua complexidade e a fase em que se instaurou o conflito.

Essa técnica, sufragada por LUIZ MÉLIGA E JOSÉ ERNESTO DE LEMOS CHAGAS, parece-nos, efetivamente aquela que melhor se adapta à hermenêutica do contrato de leasing. Com efeito, fases podem ser identificadas no desenvolvimento desse contrato: de início, pode sobrelevar o caráter financeiro da operação; ao longo do prazo contratual, a tônica deverá recair na relação locatícia; ao final, se exercitada a opção de compra, exsurta a compra e venda, com o pagamento do preço residual e a conseqüente consolidação da posse e do domínio em mãos do arrendatário. (MANCUSO, 2002, p. 48)

Por outro lado, parece mais acertado o posicionamento defendido por Arnaldo Rizzardo, ao afirmar que as operações de leasing se situam na categoria dos contratos mistos, em virtude da diversidade de obrigações nele inseridas, sustentando a existência de uma unidade indissolúvel, pois uma vez desrespeitada qualquer uma das obrigações toda a execução do contrato resta prejudicada. (RIZZARDO, 2000, p. 156/165)

Seguindo a proposta desse autor pode-se afirmar que o leasing é formado de três elementos jurídicos: a locação, a compra e venda e a operação de financiamento.

Quanto ao primeiro elemento, o leasing traz no cálculo da parcela fatores que não estão presentes na locação comum como, por exemplo, o desgaste do equipamento e os custos operacionais, além de garantir no prazo de duração do contrato a amortização do preço do bem somado aos custos administrativos e financeiros.

Com relação à compra e venda, destaca-se justamente a amortização do preço, o que assegura a venda do bem após o término do contrato por um valor residual relativamente baixo, logo, resta claro que a prestação periódica não envolve apenas o pagamento pelo uso do bem como ocorreria numa locação normal.

Por fim, a operação de financiamento está configurada quando as sociedades autorizadas pelo Banco Central aprovam os pedidos de financiamento dos bens, entregues sob forma de locação aos interessados.

Em síntese, as sociedades de arrendamento recebem pedidos de financiamento de bens como tratores, caminhões, computadores etc. Aceita a proposta o bem adquirido é entregue, sob forma de locação, ao interessado, que passa a efetuar o pagamento pela utilização, cujas quantias integrarão, no término do contrato, o preço, desde que manifestada a opção e satisfeito o valor residual. No montante entregue parceladamente, há uma porcentagem ou uma taxa, estabelecida para servir de desconto do preço da mercadoria. (RIZZARDO, 2000, p. 162)

De todo o exposto, a conclusão lógica que se impõe é de que durante toda a duração do contrato restam configurados os três elementos: o financiamento para a aquisição do bem, na seqüência a locação, compreendendo na parcela mensal tanto o valor do uso do bem quando a amortização do preço e, finalmente, a compra e venda. Porém, nenhum dos elementos pode ser considerado isoladamente, pois o objetivo do contrato nunca pode ser deixado de lado.

Uma colocação acertada sobre o tema é feita por José Augusto Delgado ao afirmar que:

A natureza jurídica do leasing, já se afirmou antes, merece, portanto, um tratamento autônomo. A sua complexidade, tipicidade e consensualidade levam a ter características próprias, transformando-o em um instituto independente, sem vinculação com qualquer outro, por predominar uma soma de interesses na sua formação que criam relações obrigacionais específicas.

O leasing não pode ser uma meia locação de bens celebrada entre pessoas jurídicas ou físicas, estas como locatárias.

A sua estrutura demonstra que é um negócio jurídico complexo, envolvendo um financiamento, uma locação e uma opção de compra e venda com preço fixado. A causa do leasing não é uma locação. É o financiamento de bens do ativo, assumindo a arrendadora o compromisso de adquirir os bens segundo a especificação da arrendatária. Esta, por sua vez, fica com os riscos da obsolescência dos bens. A arrendadora jamais detém a posse dos bens pelo que a arrendatária age como tendo plena disponibilidade dos mesmos. (DELGADO, 2004, p. 108)

Por esses motivos, é importante analisar as modalidades de leasing para que se possa verificar se existe um elemento preponderante em cada uma das

situações, o que é de extremamente relevante, principalmente do campo tributário, para a verificação da ocorrência do fato gerador do tributo.

2.3 MODALIDADES

A resolução do Bacen nº 2309/96 em seus artigos 5º e 6º estabeleceu as duas principais modalidades de arrendamento mercantil no Brasil: o financeiro e o operacional.

Aliás, LEONIDAS CORREIA DAS NEVES suspeita “haver por parte da doutrina jurídica, confusões excessivas no que tange à classificação das modalidades do arrendamento mercantil”, parecendo-lhe que os múltiplos tipos geralmente indicador “traduzem-se, na verdade, em subespécies ou do *arrendamento mercantil operacional* ou do *arrendamento mercantil financeiro*, (...)” (NEVES apud MANCUSO, 2002, p. 52)

Portanto, segundo o autor citado, existem subdivisões no caso do leasing financeiro como, por exemplo, o leasa-back, o self-leasing, o leasing imobiliário, dummy corporation e o leasing alavancado.

Contudo, como a presente pesquisa não visa, e nem poderia, esgotar um tema tão vasto, limita-se o estudo as duas categorias principais, o leasing financeiro e o leasing operacional.

2.3.1 LEASING FINANCEIRO

Essa é a modalidade pura do instituto do leasing, também conhecido como leasing bancário, tendo como uma de suas características mais marcantes a presença de um financiamento, feito pelo locador, bem como a presença de uma empresa diferente do fabricante ou importador que adquire o equipamento e arrenda ao interessado, o que o difere do leasing operacional onde o caráter acentuado é o

da locação. (RIZZARDO, 2000, p. 44)

Segundo prevêm os incisos do art. 5º da resolução do Bacen nº 2309/96, será considerado leasing financeiro a modalidade que satisfazer três condições:

1 - as contraprestações e demais pagamentos previstos no contrato, devidos pela arrendatária, sejam normalmente suficientes para que a arrendadora recupere o custo do bem arrendado durante o prazo contratual da operação e, adicionalmente, obtenha um retorno sobre os recursos investidos;

2 - as despesas de manutenção, assistência técnica e serviços correlatos a operacionalidade do bem arrendado sejam de responsabilidade da arrendatária;

3 - o preço para o exercício da opção de compra seja livremente pactuado, podendo ser, inclusive, o valor de mercado do bem arrendado.

E existência desses fatores também traz uma conseqüência lógica, que é a existência de instituições bancárias e financeiras que iram disponibilizar o crédito e adquirir o bem escolhido pelo arrendatário, ou seja, existe nessa modalidade a intervenção de um agente financeiro e a predominância da relação de financiamento.

Os prazos de duração desse contrato também possuem expressa disposição legal no art. 8ª da mencionada resolução, sendo de 2 (dois) anos, quando se tratar de arrendamento de bens com vida útil igual ou inferior a 5 (cinco) anos, compreendidos entre a data de entrega dos bens a arrendatária, consubstanciada em termo de aceitação e recebimento dos bens, e a data de vencimento da última contraprestação ou 3 (três) anos, observada a definição do prazo constante da alínea anterior, para o arrendamento de outros bens.

2.3.2 LEASING OPERACIONAL

Nasceu na década de 20 do século passado quando algumas empresas norte-americanas desenvolveram um sistema para o rápido escoamento de produtos, onde locavam os maquinários necessários ao desenvolvimento da atividade, prestando serviços de manutenção e assistência técnica, “tais serviços, em regra, eram limitados à conservação das máquinas alugadas e a substituição de peças, ou a própria troca do bem por outro da mesma espécie, porém com tecnologia mais moderna.” (DELGADO, 2004, p. 73)

Nesse procedimento, também conhecido como *renting*, geralmente só existiam duas partes, o proprietário-locador e o locatário-titular da opção de compra, o que aproximava muito essa modalidade de uma simples locação.

A Lei nº 6.099/74 por meio de seu art. 2º excluiu o leasing operacional dos benefícios tributários previstos em seu texto, o que não proibia a prática dessa modalidade, porém, retirava dessa modalidade os benefícios que eram concedidos ao leasing financeiro. Posteriormente, a Resolução do Bacen nº 2309/96 introduziu a modalidade na sistemática negocial proibindo, contudo, o contrato com o próprio fabricante.

Atualmente, segundo o art. 6º da resolução do Bacen nº 2309/96, para se configurar a hipótese de leasing operacional serão necessárias as seguintes condições:

Art. 6º Considera-se arrendamento mercantil operacional a modalidade em que:

I - as contraprestações a serem pagas pela arrendatária contemplem o custo de arrendamento do bem e os serviços inerentes a sua colocação a disposição da arrendatária, não podendo o valor presente dos pagamentos ultrapassar 90% (noventa por cento) do custo do bem;

II - o prazo contratual seja inferior a 75% (setenta e cinco por cento) do prazo de vida útil econômica do bem;

III - o preço para o exercício da opção de compra seja o valor de

mercado do bem arrendado;

IV - não haja previsão de pagamento de valor residual garantido.

Parágrafo 1º As operações de que trata este artigo são privativas dos bancos múltiplos com carteira de arrendamento mercantil e das sociedades de arrendamento mercantil.

Parágrafo 2º No cálculo do valor presente dos pagamentos deverá ser utilizada taxa equivalente aos encargos financeiros constantes do contrato.

Parágrafo 3º A manutenção, a assistência técnica e os serviços correlatos a operacionalidade do bem arrendado podem ser de responsabilidade da arrendadora ou da arrendatária.

Outras características apontadas pela doutrina para o leasing operacional

são:

a) o mesmo material pode ser alugado várias vezes a locatários diversos; b) o locador presta serviços de manutenção a coisa locada, c) é dispensável a intervenção de instituição financeira (mas, atualmente essa prática vem se tornando freqüente); d) tem por objeto materiais estandardizados, geralmente mantidos em estoque pelo locador ; e) a opção de compra deve corresponder ao “valor de mercado do bem arrendado, e, paralelamente, impende que não haja previsão de pagamento do valor residual garantido” – Resolução Bacen 2,309/96, art. 6º, III e IV, redação da REs. Bacen 2.465/98; f) o ajuste pode ser antecipadamente resolvido, mediante prévio aviso do locatário. (MANCUSO, 2002, P. 57)

Por fim, destaca-se que a característica predominante dessa modalidade, é a locação do bem com a devida prestação de serviços de manutenção.

3 ISSQN

3.1 FATO GERADOR

A Constituição Federal de 1988 disciplina no art. 145 e seguintes o sistema tributário nacional, dentre as competências ali fixadas destaca-se aquela prevista no art. 156, inc. III, o qual determina que a competência para instituir impostos sobre “*serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, inc. II, definidos em lei complementar*” pertence aos Municípios.

Feita essa ressalva, destaca-se que a disciplina legal do ISSQN era

complementada pelo Decreto-Lei nº 406/68 e atualmente é regida pela Lei Complementar nº 116/03.

Quanto aos objetivos dessa lei discorre Marcelo Caron Baptista:

A análise do texto deixa claro que se buscou “ampliar o campo material de incidência do ISS”, principalmente adaptando a sua anexa lista de serviços à realidade atual, relacionando numerosas atividades que não constavam dos atos legais antecedentes. Tentou-se, ainda, entre outros aspectos, dirimir supostos conflitos relacionados ao critério espacial da hipótese de incidência da norma tributária do ISS, estabelecendo, didaticamente, determinados locais para fins de identificação do Município competente para a cobrança do imposto em relação a serviços específicos. (BAPTISTA, 2005, p. 226)

Apesar da referida lei buscar solucionar os problemas relativos à cobrança do ISSQN ampliando ainda mais a relação de serviços da “lista anexa”, o legislador cometeu equívocos ao inserir nessa lista relações jurídicas que são incompatíveis com o objeto do imposto que é a prestação de serviços.

Um exemplo bastante ilustrativo é o do próprio arrendamento mercantil, que conforme será melhor demonstrado não abarca em todas as suas modalidades a prestação de serviço objeto de tributação, contudo, estaria previsto de maneira implícita por meio do termo locação na lista de serviços tributáveis, item 52 da lista anexa ao Decreto-Lei nº 406/68; explícito no item 79 da lista anexa à Lei Complementar nº 56/87, bem como no item 15.09 da lista constante na Lei Complementar nº 116/03.

Essa exigibilidade já cancelada pelo entendimento do Superior Tribunal de Justiça consubstanciado na sua Súmula nº 138, atualmente vem sendo alvo de críticas daqueles juristas e doutrinadores dispostos a demonstrar que tal entendimento não pode ser aplicado indistintivamente a todas as modalidades de leasing em razão da natureza jurídica distinta de certas operações.

A problemática é abordada de maneira objetiva por Aires F. Barreto ao afirmar que “a expressão *definidos em lei complementar* não autoriza conceituar

como serviço o que serviço não é” (BARRETO, 2005, p, 108), indo em frente o referido autor destaca que a competência outorgada pela Constituição Federal não pode ser alterada por meio de lei complementar, não podendo o legislador infraconstitucional incluir na lista de serviços tributáveis pelo ISSQN aqueles que não o são, sob pena de tornar inconstitucional o dispositivo.

Não pode a lei complementar definir como serviço o que serviço não é, nem a pretexto de atender à cláusula final do art. 156, III. É que, se a CF é rígida, não pode ser modificada pela lei complementar. Esta não pode definir como serviço o que serviço não é. A lei complementar complementa a Constituição; não a modificando. Por isso, a nossa Suprema Corte, desde o início da República, tem consagrado, decididamente, a firme postura de defesa da prevalência da Constituição sobre toda e qualquer norma infraconstitucional, que nela deve encontrar – pena de expulsão do sistema normativo – seu fundamento de validade. Daí ser noção elementar que também as leis complementares – normas de ordenação inaugural pela CF – estão igualmente sujeitas a contraste de constitucionalidade; são elas suscetíveis de “controle de constitucionalidade” pelos mesmos métodos e segundo critérios idênticos aos aplicáveis a toda e qualquer lei. (BARRETO, 2005, p.109)

Quanto a esse ponto observa-se que a Constituição Federal não define explicitamente o que seria “serviço” para efeitos tributáveis, mas considera-se para tal fim todo aquele esforço humano que se volta para outra pessoa e possui conteúdo econômico, pois é justamente a dimensão econômica do serviço prestado que irá dimensionar o tributo. Como a Constituição Federal limitou-se a dar um contorno genérico o conceito de serviço utilizado é aquele oriundo do Direito Privado, ou seja:

“o desempenho de atividade economicamente apreciável, sem subordinação, produtiva de utilidade para outrem, sob regime de direito privado, com o fito de remuneração, não compreendido na competência de outra esfera do governo”. (...)

f) sob o regime de direito privado: é evidente que, se a prestação do serviço se der sob o regime de Direito público, o próprio serviço passa a se qualificar como o público, incidindo, sobre ele pois, o regime de imunidade a impostos. Há de prevalecer o princípio da autonomia de vontade, com a conseqüente autonomia contratual: isto exclui da definição todo o tipo de serviço público. Deveras, o serviço há de ser objeto de um contrato a que livremente aderiram prestador e tomador. A isonomia entre ambos, na relação contratual é essencial, à denotação do serviço tributável. **O contrato engendra obrigações de fazer, em oposição à obrigação de dar. O prestador de serviço ao assumir a obrigação de fazer torna-se devedor, pelo contrato de prestação de serviço, de um de terminado comportamento, consistente em praticar um ato ou uma série de atos (atividade), ou realizar uma tarefa da qual pode resultar uma vantagem para**

o tomador de serviço; (BARRETO, 2005, p.39) – sem o destaque no original

No que se refere à definição de serviço tributável para fins da incidência do ISSQN não se pode deixar de destacar os importantes reflexos do julgamento pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal do Recurso Extraordinário nº 116.121-3/SP, Relatado pelo Ministro Octavio Gallotti e publicado no DJ 25.05.2001, com a seguinte ementa:

TRIBUTO - FIGURINO CONSTITUCIONAL. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS - CONTRATO DE LOCAÇÃO. A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável - artigo 110 do Código Tributário Nacional. (STF, Tribunal Pleno, RE 116121 / SP, Relator p/ Acórdão: Min. MARCO AURÉLIO, Julgamento: 11/10/2000)

A análise desse precedente é de extrema importância, pois ao tratar da questão da incidência do ISSQN sobre os serviços relacionados aos contratos de locação acabou por via reflexa determinar que o conceito de serviço seria aquele utilizado no âmbito infraconstitucional, isto é, o conceito de obrigação de fazer previsto no Código Civil.

No caso, tratava-se de embargos a execução fiscal contra a incidência do ISSQN sobre a locação de guindastes, levada a apreciação do Supremo Tribunal Federal em razão da alegação de inconstitucionalidade da incidência do referido imposto sobre a locação de bens móveis, em razão da ausência de prestação de serviço e conseqüente configuração de uma obrigação de dar.

Como relator do acórdão foi escolhido o Min. Marco Aurélio, que em sua fundamentação descreve com precisão que o ISSQN pressupõe a prestação de serviço e que para a verificação da existência dessa prestação deve prevalecer a

definição de cada instituto, assim como determina o art. 110, do CTN.

Humberto Ávila discorre de maneira excepcional sobre o enfoque correto desse precedente, destacando para tanto três conclusões que militam a favor da tese de não há prestação de serviço tributável pelo ISSQN no leasing financeiro (ÁVILA, 2005, p. 120/131).

Segundo o referido autor, a primeira conclusão que deve ser destacada é que as regras de competência possuem núcleos semânticos que não devem ser ignorados pelo legislador constitucional. Implica dizer que somente o Supremo Tribunal Federal deve apreciar as questões relativas a constitucionalidade dos tributos, o que torna as decisões do Superior Tribunal de Justiça, mesmo aquelas que já foram objeto de Súmulas, não terminativas das discussões a respeito do ISSQN, tendo em vista que uma atividade só será considerada serviço se o seu conceito corresponder ao conceito de serviço.

A segunda conclusão é de que o conceito de serviço utilizado nas regras constitucionais incorpora conceitos previstos no direito infraconstitucional e pré-constitucional, não podendo ser modificado, como preceitua o art. 110 do Código Tributário Nacional ao afirmar que “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 dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias”.

No caso do imposto sobre serviços, essa conclusão significa que a inserção ou modificação de um item da lista de serviços não tem relevância jurídica alguma para o efeito de considerá-lo como serviço. É inconcebível, pois, aceitar como tributável a operação de leasing pelo fato de que o arrendamento mercantil estava implícito no item 52 da lista anexa ao Decreto-lei nº 406/68, explícita no item 79 da lista anexa à Lei Complementar nº 56/87 ou ainda mais explícito na lista constante da Lei Complementar nº 116/03. Entendimento diverso, no sentido de que a natureza da atividade é definida pelo legislador infraconstitucional, leva, inexoravelmente, à violação da supremacia da constitucional, porquanto

define o conteúdo da norma superior pela inferior, sobrepondo a lei à Constituição. (ÁVILA, ??, pg. 124)

Por fim, a terceira conclusão da interpretação do REsp nº 116.121-3 é de que o termo “serviço”, citado no art. 156, inc. III, da Constituição Federal, equiparase ao conceito de obrigação de fazer do Direito Privado, caracterizado como o esforço humano empreendido em benefício de outrem.

3.2 ALÍQUOTA

A partir da Emenda Constitucional 37/02 e da Lei Complementar nº 116/03 não existe divergência quanto a fixação da alíquota, sendo determinados legalmente os limites máximos e mínimos.

Conforme a disposição expressa do art. 156, § 3º, inc. I, da Constituição Federal, cabe ao Município fixar as alíquotas máximas e mínimas, o que cumulado com o art. 8º da Lei Complementar nº 116/2003 estabelece como limite legal alíquota máxima será de 5% e mínima de 2%, conforme determina o art. 88 do ADCT.

3.3 BASE DE CÁLCULO

A base de cálculo do ISSQN, segundo o art. 7º da Lei Complementar nº 116/03 é o preço do serviço.

Entretanto, deve ser feita a distinção entre os serviços prestados sob forma de trabalho pessoal, quando o imposto é fixo, e quando os serviços são prestados por empresas.

No caso de sociedade de profissionais, o imposto devido corresponderá ao

valor do imposto fixo multiplicado pelo número de profissionais integrantes da sociedade.

Quanto os serviços prestados por empresas, a base de cálculo corresponderá efetivamente ao preço do serviço.

Tratando-se de prestação de serviços envolvendo o fornecimento de mercadoria, por uma questão de competência tributária, deve ser deduzido do valor da operação o preço da mercadoria que serviu de base para a cobrança e ICMS.

Feita essa breve contextualização é importante ressaltar alguns aspectos que são controvertidos quando da utilização da base de cálculo como o preço do serviço.

No caso do leasing financeiro de veículos observa-se uma série complexa de relações jurídicas (financiamento, locação e compra e venda), sendo imprescindível a análise do valor de cada operação para que não ocorra invasão da esfera de competência do Estado ou da União no momento da tributação.

Nesse sentido:

Nas questões surgidas e relações jurídicas complexas, o primeiro passo para o seu adequado equacionamento exige detido exame dos vários contratos ou das múltiplas cláusulas de um só contrato, Sem isso, não se poderão identificar os diversos negócios jurídicos presentes, estudar sua natureza jurídica e subsumir, corretamente, os fatos neles referidos, aos vários tributos previstos no nosso sistema. Exemplo dá-se na eventual concomitância de uma prestação de serviços, com uma operação de venda, com uma operação financeira, ou um contrato de transporte interestadual, de montagem ou de instalação que não se agrega ao solo, ou de quaisquer outros tipos de negócio, de alguma forma relacionados ou envolvidos no mesmo quadro legal de negócios adrede engendrados. (BARRETO, 2005, p. 356)

Logicamente, nos casos envolvendo relações complexas o Município só pode tributar a receita que provenha da prestação de serviços, sendo essencial a análise detalhada da operação contratual.

Implica dizer, que a base de calculo obrigatoriamente tem de ser a expressão da hipótese constitucional de incidência do imposto, incidindo apenas

sobre o comportamento humano praticado em benefício de outrem, transportando essa afirmação para o caso do leasing financeiro de automóveis, se admitida a tributação do ISSQN sobre essa operação a base de cálculo não poderá ser composta pelo valor total cobrado pela arrendadora, posto que o imposto em questão não pode incidir sobre o financiamento, o aluguel ou o valor de venda do veículo.

Nesse sentido:

Não é preciso, pois, muito esforço para concluir que o imposto sobre serviços não pode incidir sobre o valor do financiamento, do aluguel do veículo. Esses valores não traduzem a remuneração pelo comportamento humano praticado em benefício de outrem, mas, em vez disso, a remuneração pela operação financeira praticada, pelo bem usado ou pelo bem adquirido.

Considerando que a base de cálculo deve traduzir o ato gerador, o cômodo do valor do financiamento, do aluguel ou do veículo como base de cálculo do imposto sobre serviços é prova confessa da tributação a título de operação financeira, de renda ou de venda de mercadoria, respectivamente. Ocorre, porém, que a tributação das operações financeiras, de renda e da venda de mercadorias está reservada a União e aos Estados, não aos Municípios (ÁVILA, 2005, p. 122)

Outra questão que toma contornos relevantes quando se fala da base de cálculo do ISSQN é o arbitramento utilizado pelos Municípios para o cálculo do imposto quando as empresas de arrendamento não realizam o pagamento.

A fixação da base de cálculo do ISSQN por arbitramento é uma iniciativa dos Municípios tomando como base legal o art. 148 do CTN, o qual prevê que no caso de omissões, ou falta de fé dos esclarecimentos ou documentos prestados pelo contribuinte, a autoridade lançadora, mediante processo regular, poderá arbitrar o valor ou preço para o cálculo do tributo.

Com lastro nessa prerrogativa legal os Municípios fixam um valor que entendem devido, sem que tenha havido qualquer omissão nas informações ou documentos apresentados pelas empresas de arrendamento de veículos.

A problemática do arbitramento persiste com maior ênfase no caso dos

contratos de leasing financeiro, porque o art. 148, do CTN, autoriza o arbitramento do valor dos bens ou serviços, obviamente não permitindo que o valor do serviço seja o mesmo do que o valor do bem.

E o valor do serviço não poderá ter nem o valor do veículo nem o valor do financiamento, por dois motivos. Primeiro porque esses valores servem de base de cálculo para outros impostos, de competência de outros entes federados: o valor do veículo serve de base de cálculo do imposto sobre veículos automotores e do imposto sobre circulação de mercadorias; o valor do financiamento serve de base de cálculo do imposto sobre operações financeiras.

Segundo, porque esses valores não mantêm relação necessária com o valor do serviço. Com efeito, sendo o serviço o esforço humano, ele a rigor independe tanto do valor do veículo quanto do valor do financiamento: o esforço humano pode ser enorme relativamente a um veículo de valor irrisório, e vice-versa; e o esforço humano pode ser exagerado relativamente a um financiamento de valor insignificante, e vice-versa. O esforço humano, pode-se afirmar – é indiferente ao valor do bem dou do financiamento. Aliás, cobrar o imposto sobre serviços sobre esses valores, repita-se, é confessar a cobrança de impostos de competência de outros entes federados. (ÁVILA, 2005,p. 129)

Sendo assim, não há que se falar em aplicação do valor do financiamento como base de cálculo para a incidência do ISSQN sobre o leasing financeiro de veículos, pois esse não reflete o valor do serviço prestado, isso se considerarmos a existência de prestação de serviço.

3.4 ASPECTO PESSOAL

Existem duas abordagens principais quando se fala do aspecto pessoal dos tributos, a primeira que trata do sujeito ativo, legitimado pela Constituição Federal para exercer a cobrança do tributo, e a segunda que trata do sujeito passivo.

A legitimidade do sujeito ativo está intimamente ligada à competência tributária que é outorgada as pessoas políticas de direito público interno (União, Estados, Distrito Federal e Municípios).

No caso do ISSQN, por força do disposto no art. 156, III, da Constituição Federal, a competência tributária foi atribuída aos Municípios, assim, confere

exclusivamente a esse ente criar disciplinar a incidência e realizar a cobrança desse imposto, observada as diretrizes constitucionais.

Ao falar de competência em matéria tributária é importante destacar as suas principais características, privatividade, indelegabilidade, incaducabilidade, inalterabilidade, irrenunciabilidade e facultatividade de exercício (MELO, 2005, p. 9/10).

Segundo José Eduardo Soares de Melo, a privatividade deve ser entendida como a exclusividade do Município para criar o ISSQN, matéria de ordem pública, o que torna questionável a instituição do imposto por Município localizado em âmbito territorial diverso daquele em que ocorre a prestação do serviço, já a indelegabilidade é a proibição da transferência do direito de instituir o ISSQN a outra pessoa política, sob pena de violação do art. 30, III, da Constituição Federal, que estabelece o princípio da autonomia municipal. Uma exceção a esse requisito é a possibilidade de arrecadação, fiscalização por outra pessoa política ou mesmo instituição particular, o que não caracteriza delegação, pois o tributo já foi anteriormente criado por lei Municipal, conforme prevê o art. 7º, do CTN.

A incaducabilidade e a facultatividade, como pressupostos da competência, estabelecem que a inércia legislativa não implica em perda do direito assegurado pela Constituição para a instituição do ISSQN, nesse sentido dispõe o art. 8º, do CTN, ao prever que “o não-exercício da competência tributária não a defere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela que a Constituição a tenha atribuído”.

A inalterabilidade está ligada ao princípio da autonomia municipal, na medida em que não permite que o Município modifique a matéria tributável, passando a considerar como serviço atividades que já são objeto de tributação por outras

peças políticas de direito público interno como, por exemplo, determinar a incidência de ISSQN sobre atividades de industrialização sujeita ao IPI (art. 153, IV, da CF), de competência da União.

Por fim, o referido autor destaca que a irrenunciabilidade não pode ser confundida com o desinteresse no efetivo exercício da sua competência, sendo na verdade a vedação a edição de lei municipal negando a competência relativamente ao ISSQN, por ser norma inferior à Constituição.

Por outro lado, o sujeito passivo da obrigação tributária é, a princípio, aquele que realiza o fato gerador.

Para o caso do ISSQN, segundo o art. 5ª, da Lei Complementar 116/03, o contribuinte é o prestador do serviço, podendo ser pessoa física ou jurídica desde que preste serviço de qualquer natureza, com exceção daqueles previstos no art. 155, II, da CF, ou seja, operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Estão excluídas dessas hipóteses “a prestação de serviços em relação de emprego, dos trabalhadores avulsos, dos diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações, bem como dos sócios-gerentes e dos gerentes-delegados” (art. 2ª, II, Lei Complementar 116/03).

Seguindo em frente, não se pode deixar de considerar as hipóteses onde o imposto pode ser exigido de pessoa diversa daquela que praticou o fato gerador, o que se denomina sujeição passiva indireta, dividida em duas categorias: os contribuintes (sujeitos por dívida própria) e os responsáveis (sujeitos por dívida alheia).

A exigência do tributo pode estar fundamentada também na solidariedade,

na sucessão ou na responsabilidade.

a) Solidariedade: é a hipótese em que duas ou mais pessoas sejam simultaneamente obrigadas pela mesma obrigação. No caso de condomínio (imóvel com mais de um proprietário), o Município pode cobrar o imposto predial de qualquer dos proprietários, à sua escolha.

b) Sucessão: é a hipótese em que a obrigação tributária se transfere para outros devedor em virtude do desaparecimento do devedor original (a obrigação se transfere a aos herdeiros), ou por venda do imóvel do estabelecimento tributado (a obrigação se transfere ao comprador);

c) Responsabilidade: é a hipótese que a lei tributária responsabiliza outra pessoa pelo pagamento do tributo, quando não seja pago pelo sujeito passivo direto. No imposto de sisa (transmissão de propriedades inter vivos) o tabelião é responsável pelo imposto se não providenciar a sua cobrança no ato de passar a escritura. (SOUSA apud MELO, 2005, p 25)

Quanto à responsabilidade tributária discorre Hugo de Brito Machado:

No direito tributário a palavra responsabilidade tem um sentido amplo e um sentido estrito.

Em sentido amplo, é a submissão de determinada pessoa, contribuinte ao não, ao direito do fisco de exigir a prestação da obrigação tributária. Essa responsabilidade vincula qualquer dos sujeitos passivos da relação obrigacional tributária.

Em sentido estrito, é a submissão, em virtude de disposição legal expressa, de determinada pessoa de que não é contribuinte, mas está vinculada ao fato gerador da obrigação tributária, ao direito do fisco de exigir a prestação respectiva.

No CTN, a expressão responsabilidade tributária é empregada em sentido amplo nos arts. 123,128,136 e 138, entre outros. Mas também é usada em sentido restrito, especialmente quando o Código refere-se ao responsável como sujeito passivo diverso do contribuinte (art. 121, II).

Com efeito, denomina-se responsável o sujeito passivo da obrigação tributária quem sem revestir a condição de contribuinte, vale dizer, sem ter relação pessoal e direta com o fato gerador respectivo, tem seu vínculo com a obrigação decorrente de dispositivo expresso da lei. (MACHADO, 2007, p 178)

Tratando-se de ISSQN a relação de solidariedade pode ocorrer nos casos onde a prestação do serviço se dá por consórcio de empresas ou nos casos onde não se pode exigir do contribuinte o pagamento do imposto.

Nessa linha de raciocínio dispõe o art. 134, do CTN, ao determinar como solidária a responsabilidade do terceiro diante da impossibilidade da exigência do pagamento dos impostos nos atos em que intervierem, ou pelas omissões por que forem responsáveis os pais, pelos débitos de filhos menores; os tutores e curadores, pelos débitos dos seus tutelados e curatelados; os administradores de bens de terceiro, pelos débitos destes; o inventariante, pelos débitos do espólio; o síndico e o

comissário, pelos débitos da massa falida ou do concordatário e os sócios, no caso de liquidação de sociedades de pessoas, pelos débitos destas.

3.4.1 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Considerando que a sujeição passiva pode ser atribuída a terceira pessoa, conforme descrito no tópico anterior, cabe fazer uma breve ressalva quanto aos efeitos da substituição no caso do ISSQN.

Com o intuito de evitar a sonegação foi criado o instituto da substituição tributária, buscando facilitar a ação do Estado na fiscalização e arrecadação dos impostos.

Entretanto, atualmente esse objetivo tem sido deturpado pelos Municípios para a cobrança do ISSQN, com a criação de substituições incabíveis o que é objeto de críticas pela doutrina, destacando-se o seguinte comentário:

(...) Reitere-se que a Constituição, implícita ou explicitamente, já prescreve quem pode ser sujeito passivo de tributo.

Por isso, a “deslocação” do sujeito passivo no caso do ISS, é absolutamente excepcional, exigindo rigoroso e extremo cuidado do legislador exatamente para que não se vulnere os desígnios constitucionais referidos, nem os diversos preceitos que, harmonicamente – compondo o sistema constitucional tributário - têm em vista assegurar a eficácia daqueles mesmos princípios (entre eles, o da capacidade contributiva e o da igualdade).

Relativamente ao ISS, não autorizam a superação de tais exigências constitucionais, nem a comodidade da arrecadação, nem a conveniência fiscal. Admitir-se que, por essas razões, seria lícito o legislador estabelecer alterações arbitrárias na sujeição passiva desse imposto, implica abrir portas a absurdos e abusos inimagináveis. Impõe-se ao legislador rígida observância dos limites e condições constitucionais na implementação da substituição tributária, no caso de ISS.

Essas cautelas não vem sendo adotadas pelos Municípios quem freqüentemente, têm previsto “substituições” incabíveis, cujo propósito não é outro senão o de fraudar a hipótese de incidência do ISS, por via de seu aspecto espacial. (BARRETO, 2005, p 352)

Tal situação encontra amparo legal no art. 6º e seus parágrafos, da Lei Complementar 116/2003, na medida em que esses dispositivos permitem que “os

Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais”.

Esse dispositivo causa uma série de problemas ao contribuinte, pois enquanto um Município exige o tributo com fundamento no lugar da prestação do serviço, outro Município poderá exigir o tributo sobre o mesmo serviço elegendo o tomador como substituto tributário (BARRETO, 2005, p. 352/353).

3.5 ASPECTO TEMPORAL

O aspecto temporal do tributo é a representação da materialização da obrigação tributária, no caso do ISSQN tal fato ocorre no momento em que é prestado o serviço, não interessando o aspecto temporal relacionado à fase negocial, a assinatura do contrato ou ao pagamento pela prestação do serviço.

Tal raciocínio se impõe em razão do fato gerador do imposto ser a prestação de serviço. Nesse sentido o Superior Tribunal de Justiça já se manifestou:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. FATO GERADOR. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

1. O Imposto sobre Serviços tem como fato gerador, no aspecto material, a prestação de serviços. Desse modo, enquanto esta não ocorrer, não se pode cogitar da incidência do ISS.

2. Recurso especial improvido.

(REsp 51284/SP, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 27.04.2004, DJ 23.08.2004 p. 156)

Outra não poderia ser a conclusão do julgado e na mesma linha de raciocínio ressalta Aires F. Barreto:

Considerada a dicotomia posta pelo CTN, o ISS é um imposto que se

classifica entre os exigíveis em virtude de uma situação de fato. Com efeito, o ISS é devido pelo fato de prestar serviço e não pólo negócio jurídico de que decorre a prestação. O que revela considerar não é causa jurídica, mas a atividade material em que consiste o serviço. Serviço é fato, nada obstante sua compreensão possa ser iluminada pelo contrato. A prestação de serviço só existe dentro de um contexto contratual. (BARRETO, 2005, p 300)

Diante dessas constatações, observa-se que os serviços que envolvem execução imediata ou instantânea não trazem grandes dificuldades para a configuração da prestação de serviço para fins de tributação pelo ISSQN, porém, aqueles serviços que envolvem execução continuada, com prestação de serviços de maneira periódica, merecem uma atenção especial.

Para solucionar o impasse, alguns doutrinadores sugerem a divisão dos serviços objeto de tributação em fracionáveis e não fracionáveis.

Segundo Aires F. Barreto, em sua obra ISS na Constituição e na Lei, tal classificação bipartida é importante pois se o serviço não é fracionado o imposto se tornará exigível apenas com a integral conclusão do fato, no caso contrário, pode ser entendido como completado no término de cada etapa, fase ou trecho da prestação do serviço (BARRETO, 2005, p. 301/306).

Na seqüência ainda destaca o referido autor:

Tem-se fracionamento por etapas, por exemplo: quando contratado um serviço de construção civil para a pavimentação de 10 quilômetros de estrada, ocorre a ultimação de 1 quilômetro. A conclusão desse trecho permitirá a incidência do ISS sobre essa extensa, mesmo que incompletas (ou até mesmo não iniciadas) as demais. Não se conclua, todavia, que todo o serviço de construção civil seja fracionável. Se o serviço contratado fosse a construção de um prédio escolar, rigorosamente não seria possível o fracionamento, porque se tem aí uma obrigação de resultado. Sem a escola pronta não há que se falar em prestação de serviço. Essa postura não é pacífica. É possível defender que, se há um cronograma de execução, e o tomador aceita (reconhece realizadas) as várias medições efetuadas, se tem, a cada uma delas, um fato suscetível de tributação, via ISS.

De toda sorte, é preciso verificar se o serviço, por suas características ou especificidades, admite uma execução parcelada. Se for possível essa partição, o ISS será devido quando concluída certa etapa ou fração, o trecho for objeto de medição, cuja precisão seja aceita pelo tomador. Não basta a simples medição. É necessário que o tomador a reconheça como correta, aceitando-a. Nesse último, surge a obrigação tributária.

O fracionamento no tempo ocorre quando, a despeito de envolver um longo período de tempo, for possível decompô-lo, em lapsos temporais menores.

Exemplo típico se dá com o serviço de ensino que, nada obstante contratado para o ano letivo, pode ser desdobrável a cada mês. (BARRETO, 2005, p 301)

Sendo assim, o que determinará a possibilidade de fracionamento é a natureza do serviço prestado e a forma como foi pactuada a sua execução, ressaltando que por mais que seja possível o fracionamento nunca se pode considerar incidência do imposto antes da prestação dos serviços, ou seja, antes da ocorrência do fato gerador, conforme preceitua o art. 113, § 1º, do Código Tributário Nacional.

3.6 ASPECTO ESPACIAL

O aspecto espacial do ISSQN é um dos pontos que geram as mais calorosas discussões nos tribunais, porque causa reflexos diretamente sobre a renda dos Municípios.

Atualmente dispõe o art. 3º da Lei Complementar 116/03 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 nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local”.

Sendo assim, a problemática reside na definição de estabelecimento do prestador para fins de incidência do ISSQN.

A doutrina tem consignado que tal local corresponderia genericamente ao local onde o prestador de serviço mantém equipamentos, máquinas, mobiliário e pessoal treinado para a prestação do serviço.

O conceito de “estabelecimento” – como elemento básico para determinar o local de prestação/município titular do ISS – deve compreender todos os bens (máquinas, equipamentos, mobiliário, veículos etc.), e pessoas suficientes para possibilitar a prestação de serviço. A existência efetiva dos referidos elementos é que permite caracterizar um real estabelecimento do

prestador de serviços.

Analisa-se o caso de empresa prestadora de serviço que possui sede no Município A, e promove a inscrição de estabelecimento no Município B, procurando sujeitar-se à incidência do ISS neste último local onde o respectivo ônus (2% do preço dos serviços) é inferior à tributação no município da sede (5%, por exemplo).

Embora o contribuinte tenha liberdade para instalação sua sede e o estabelecimento prestador de serviços nos locais que sejam de seu exclusivo interesse (princípio da autonomia da vontade que rege os negócios particulares), a atividade somente poderá ficar sujeita à alíquota menos gravosa, se efetivamente possuir de modo concreto (e não apenas “caixa postal”) um estabelecimento no Município B. Um simples local que nada possui (bens, pessoas, instalações) representará uma mera simulação, cujos efeitos tributários podem ser desconsiderados. (MELO, 2005, p 167)

Outro fator que dificulta consideravelmente a análise do local de prestação de serviço é a evolução exponencial que a informática experimentou nas últimas décadas, pois atualmente com a ajuda da internet e de avançados softwares é possível a comunicação em tempo real com a troca de informações e consulta a banco de dados entre pontos distantes, muitas vezes localizados em outros Estados, sendo possível que todo o procedimento de aprovação de crédito de um cliente para um financiamento seja elaborado por uma filial localizada em outro Município, diverso daquele onde haverá a assinatura do contrato.

Na tentativa de resolver o impasse a Lei Complementar n ° 116/03 definiu em seu art. 4º como “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.”

A iniciativa do legislador é severamente criticada, uma vez que ao admitir como estabelecimento o local onde o prestador de serviço realiza atividade de maneira temporária, independente de sua denominação, abre margem a cobrança do ISSQN pelos Municípios em localidades onde o prestador de serviço possua um

imóvel desvinculado de sua atividade fim.

Essa é a razão pela qual o legislador paulistano estabeleceu que “ existência de estabelecimento do prestador que configure unidade econômica ou profissional é indicada pela conjugação, parcial ou total dos seguintes elementos: (I) manutenção de pessoal, material, máquinas, instrumentos e equipamentos próprios ou de terceiros necessários à execução do serviço; (II) estrutura organizacional ou administrativa; (III) inscrição nos órgãos previdenciários; (IV) permanência do ânimo de permanecer no local, para a exploração econômica de atividades de prestação de serviços, exteriorizada, inclusive, através da indicação do endereço em impressos, formulários, correspondências, ‘site’ na internet, propaganda ou publicidade, contratos, contas de telefone, contas de fornecimento de energia elétrica, água ou gás, em nome do prestador, seu representante ou preposto” (Decreto nº 44.450 de 29.3.04, do Município de São Paulo, art. 4º, § 1º) (MELO, 2005, p 174)

Diante desse quadro fático é fácil deduzir a existência de duas correntes: a primeira que defende que o imposto é devido no local de prestação do serviço e, a segunda, que afirma que o imposto é devido no Município onde o prestador de serviço possui sua sede.

A existência desses posicionamentos não possui importância quando o serviço é prestado no Município onde o prestador possui sua sede, entretanto, no caso onde o serviço é fracionado a problemática está instalada.

Aires F. Barreto, apoiado no entendimento de Geraldo Ataliba, defende a inconstitucionalidade do art. 3º da Lei Complementar 116/03, em face da violação ao princípio da territorialidade das leis tributárias, segundo o qual o ISSQN só seria devido no local em que os serviços foram efetivamente prestados, além de destacar que a possibilidade da exigência do imposto em município diverso da efetiva prestação do serviço uma forma de invasão de competência entre os Municípios (BARRETO, 2005, p. 320)

Forte nesse entendimento, pode-se afirmar que é irrelevante o local onde o contrato de prestação de serviço foi assinado, o lugar onde são emitidos os documentos fiscais ou o lugar da remessa ou do estabelecimento ou do recebimento de numerário, devendo ser sempre considerado o local onde o serviço será

efetivamente prestado.

Tal afirmação pressupõe sempre a análise do caso concreto, pois as peculiaridades da operação poderão fornecer embasamento suficiente para compreender o caso concreto.

4 INEXISTÊNCIA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS NAS OPERAÇÕES DE LEASING FINANCEIRO

Finalmente, fixados os principais conceitos que envolvem o tema, é possível afirmar que inexistem nas operações de leasing financeiro de automóveis a prestação de serviço objeto da tributação pelo ISSQN.

Conforme foi abordado anteriormente a operação de leasing financeiro pode ser decomposta em financiamento, locação e compra e venda, sendo que em qualquer uma dessas três modalidades só se observa a existência de obrigações de dar.

Sendo assim, tendo em vista que o conceito de serviço utilizado para fins tributários é aquele oriundo do Direito Privado, como restou consignado no julgamento do Pleno do Supremo Tribunal Federal no Resp nº 116.121-3/SP, Relatado pelo Ministro Octavio Gallotti e publicado no DJ 25.05.2001, a prestação de serviço para fins de incidência do ISSQN envolve necessariamente obrigações de fazer.

Partindo desse raciocínio, é importante decompor as etapas do leasing financeiro para a demonstração inequívoca da inexistência de prestação de serviço, já que todos atos realizados são na verdade atividades meio para a realização do financiamento.

Segundo Humberto Ávila existem as seguintes etapas nessa operação:

- 1) a arrendadora capta recursos financeiros para a formação de um fundo;
- 2) o interessado na aquisição do veículo preenche a ficha cadastral na revenda/concessionária;
- 3) a arrendadora examina e aprova a ficha cadastral do proponente da operação de arrendamento mercantil;
- 4) a arrendadora analisa o crédito e propõe as condições do contrato;
- 5) a arrendadora informa a aprovação do crédito à revenda/concessionária;
- 6) a arrendadora formaliza o contrato;
- 7) os documentos pessoais do proponente, bem como do veículo arrendado, são enviados à arrendadora;
- 8) os documentos enviados são conferidos e a operação é cadastrada junto ao sistema de dados da empresa de leasing;
- 9) o instrumento contratual é remetido ao proponente quem ato contínuo, o assina e devolve à sede da arrendadora;
- 10) os documentos são guardados e arquivados na sede da arrendadora;
- 11) o pagamento do veículo é liberado a favor da revenda/concessionária;
- 12) é emitido o respectivo carnê para pagamento das contraprestações pelo arrendatário, encerrando-se, dessa maneira, a execução da atividade de concessão a formalização da operação de arrendamento mercantil;
- 13) a arrendadora libera o veículo e o arrendatário toma posse, passando a utilizá-lo pelo prazo contratual;
- 14) ao final do contrato, o arrendatário deverá optar por uma das seguintes alternativas: a) exercer a opção de compra do bem, caso em que a empresa de leasing emitirá recibo de venda e endossará o certificado de registro do veículo; b) devolver o veículo, hipótese em que a empresa de leasing receberá em devolução o veículo, que ficará na sede para sua alienação a terceiro; c) renovar o contrato, situação em que a empresa de leasing procederá à confecção de novo instrumento contratual. (ÁVILA, 2005 p. 124)

Portanto, por todo o exposto, não resta dúvidas de que o leasing financeiro de veículo não envolve a prestação de serviço objeto de tributação pelo ISSQN.

Nesse sentido manifestou-se o Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Resp 797.948-SC:

TRIBUTÁRIO. ISS. ARRENDAMENTO MERCANTIL. OBRIGAÇÃO DE FAZER. CONCEITO PRESSUPOSTO PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988. AMPLIAÇÃO DO CONCEITO QUE EXTRAVASA O ÂMBITO DA VIOLAÇÃO DA LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL PARA INFIRMAR A PRÓPRIA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA CONSTITUCIONAL. ACÓRDÃO CALCADO EM FUNDAMENTO SUBSTANCIALMENTE CONSTITUCIONAL. INCOMPETÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. TEMA DIVERSO DO ENSEJADOR DA SÚMULA 138, DO STJ. (...)

17. Recurso especial não conhecido, divergindo-se do voto do relator. (REsp 797948/SC, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, Rel. p/ Acórdão Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 07.12.2006, DJ 01.03.2007 p. 240)

Nesse precedente o Superior Tribunal de Justiça não entrou no mérito da questão, não conhecendo do recurso especial por se tratar de questão constitucional

de competência do Supremo Tribunal Federal.

Contudo, é impossível deixar de considerar a manifestação do Ministro Luiz Fux quanto à incidência do ISSQN sobre o leasing financeiro, fundada essencialmente na questão da prestação de serviço.

O caso tratava-se de ação anulatória fiscal cumulada com ação declaratória ajuizada pelo GM Leasing S/A Arrendamento Mercantil contra o Município de Criciúma, sob o fundamento da inexistência de prestação de serviço em suas operações de arrendamento mercantil. Julgada improcedente pelo juízo monocrático a sentença foi reformada em grau de apelação, tendo então o Município manejado o Recurso Especial.

Em seu voto, o Ministro Luiz Fux apesar de concluir pelo não conhecimento do recurso utilizou de uma fundamentação calcada em recentes precedentes e numa forte tendência doutrinária, que defendendo os princípios constitucionais, afirma que o conceito de serviço fixado pela Constituição Federal para a “prestação de serviço” é de fato uma obrigação de fazer, decorrente do conceito de Direito Privado, o qual não pode ser alterado sob pena de violação do art. 110 do Código Tributário Nacional.

Nessa linha de raciocínio destaca-se do referida acórdão:

5. A dicção constitucional, como evidente, não autoriza que a lei complementar inclua no seu bojo atividade que não represente serviço e, a fortiori, obrigação de fazer, porque a isso corresponderia franquear a modificação de competência tributária por lei complementar, com violação do pacto federativo, inalterável sequer pelo poder constituinte, posto blindado por cláusula pétrea.

6. O conceito pressuposto pela Constituição Federal de serviço e de obrigação de fazer corresponde aquele emprestado pela teoria geral do direito, segundo o qual o objeto da prestação é uma conduta do obrigado, que em nada se assemelha ao dare, cujo antecedente necessário é o repasse a outrem de um bem preexistente, a qualquer título, consoante a homogeneidade da doutrina nacional e alienígena, quer de Direito Privado, quer de Direito Público.

7. Envolvendo a atividade, bens e serviços, a realidade econômica que interessa ao Direito Tributário impõe aferir o desígnio final pretendido pelo sujeito passivo tributário, distinguindo-se a atividade meio, da atividade fim,

esta última o substrato da hipótese de incidência.

8. "A adulteração dos conceitos incorporados pelo Constituinte na criação da regra-matriz de incidência de cada exação fiscal é matéria constitucional, visto que viola as regras de repartição constitucional da competência tributária e, por conseqüência, atenta contra a organização federativa do Estado, que pressupõe a autonomia legislativa dos entes federados" (Parecer da lavra de Luiz Rodrigues Wambier, datado de 20.07.2006). (REsp 797948/SC, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, Rel. p/ Acórdão Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 07.12.2006, DJ 01.03.2007 p. 240)

Seguindo em frente, o Excelentíssimo Ministro Relator afirma categoricamente que o entendimento já pacificado, manifestado pela Súmula 138 do Superior Tribunal de Justiça, não se aplica in casu, posto que, a análise de sua ratio essendi, bem como dos arestos que lhe serviram de gênese, não tratam da questão envolvendo a inexistência de prestação de serviço no leasing financeiro.

Resta claro, portanto, que esse julgado traz um novo posicionamento quanto ao tema, admitindo a inaplicabilidade da Súmula 138 para alguns casos de leasing, devendo sempre ser analisada a natureza jurídica da operação que está sendo objeto de tributação pelo ISSQN.

Nesse sentido leciona Marcelo Caron Baptista:

"..., verifica-se que a natureza jurídica complexa da relação de arrendamento mercantil não esclarece, por si só, os seus reflexos tributários.

O caminho adequado, então, para aferir a incidência tributária, parece ser aquele apontado por GERALDO ATALIBA e AIRES FERNANDINO BARRETO que, isolando do contrato de leasing aquilo que, sob a óptica do sistema tributário, poderia representar uma manifestação econômica, apontaram: "...uma despesa (a ser suportada pelo arrendatário)... e ...um aluguel (a ser auferido pelo arrendador)...", concluindo que "Nenhum outro fato de substância econômica pode ser extraído do contrato em questão...".

Sendo essa a configuração jurídica fundamental da relação contratual, não há margem para se cogitar de incidência do ISS.

Quanto ao arrendatário, o fato de ele pagar pelo uso do bem em nada envolve prestação de serviços. Em relação ao arrendador, ele assume uma obrigação à qual corresponde uma prestação de dar o bem ao arrendatário, mediante remuneração. Obriga-se, ainda, a vender o bem, se o arrendatário exercer a opção de compra.

Nenhum desses comportamentos caracteriza prestação de serviço (prestação de fazer). DEJALMA DE CAMPOS bem tratou da questão: "Não há esforço humano na operação de leasing. Quem arrenda ou aluga alguma

coisa não presta serviço algum e portanto não ocorre a hipótese de incidência do ISS... ". No mesmo sentido JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, sustentando que "...operações de leasing não consubstanciam um autêntico serviço (...) não implicam num autêntico fazer".

Também nos casos em que é exercida, pelo arrendatário, a opção de compra do bem, mais claramente se verifica a prestação de dar, mantido pois o impedimento igualmente imposto à locação até então prevalecente." (BAPTISTA, 2005, p 343/344)

Por fim, conclui o Ministro que apesar de revelar-se inarredável que a operação de arrendamento mercantil não constitui prestação de serviço (obrigação de fazer), escapando, portanto, da esfera da tributação do ISS pelos municípios, as conclusões e premissas utilizadas na fundamentação do arresto foram notadamente de índole constitucional, sem as quais não sobreviveria o aresto recorrido, motivo pelo qual não conheceu do recurso.

Contudo, no Egrégio Tribunal do Estado do Paraná já existe um precedente julgado recentemente abordando a questão da impossibilidade de incidência do ISSQN no leasing financeiro nos moldes do Resp 797948/SC.

Trata-se o referido caso das Apelações Cíveis nº 360.798-9 e 390.349-5, julgadas em 15 de maio de 2007, pela Colenda 2ª Câmara Cível, especializada em direito tributário, tendo como relator o Juiz de Direito Substituto em segundo grau Péricles Bellusci de Batista Pereira.

O julgado recebeu a seguinte ementa:

APELAÇÃO CÍVEL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. AÇÃO DE NULIDADE DE DÉBITO FISCAL JÁ JULGADA EM PRIMEIRA INSTÂNCIA. LITISPENDÊNCIA. ISSQN. SOLIDARIEDADE PASSIVA NO AUTO DE INFRAÇÃO CONFIRMADA. DECADÊNCIA DE PARTE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ILEGALIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. INOCORRÊNCIA. EXTINÇÃO DA EXECUÇÃO. Verificada a igualdade de pretensões finais, correto o reconhecimento da litispendência entre os embargos à execução e a já sentenciada ação anulatória. Sem que se verifique a informação do contribuinte ou o pagamento do tributo, capaz de identificar o lançamento por homologação, o prazo decadencial conta-se na forma estipulada pelo art. 173, I do CTN. Em vista da irretroatividade das normas tributárias, ao fato gerador pretérito aplica-se a legislação correspondente à época da sua ocorrência. O ISS pode incidir no arrendamento mercantil, bastando que se identifique a existência da prestação de serviços como objeto de ajustada remuneração. Para o caso,

tendo a autuação fiscal por objeto apenas contratos de "leasing financeiro" firmados na vigência do DL 406/68, com a redação da LC 56/87, sem identificação da prestação de qualquer serviço tributável, decreta-se a nulidade do auto e extinção a execução. Apelação dos embargos: não provida. Apelação do Município: provida; reexame necessário prejudicado. Apelação do Banco na anulatória: provida, com extinção da execução. (TJPR - 2ª C.Cível - ACR 0360798-9 - Palotina - Rel.: Juiz Conv. Pericles Bellusci de Batista Pereira - Por maioria - J. 15.05.2007)

O caso trata de apelações das sentenças proferidas em ação anulatória de débito fiscal e nos embargos à execução fiscal, interpostos pelo Banco Fiat S/A contra o Município de Palotina, onde foi reconhecida a litispendência entre os embargos e a já sentenciada ação anulatória.

Superadas as questões processuais e reconhecida a decadência de parte do suposto crédito o venerando acórdão ponderou que apesar da possibilidade de incidência do ISSQN nos serviços prestados no arrendamento mercantil, conforme prevê a Súmula 138 do STJ, a exigência tributária depende da análise do caso concreto, tendo em vista que a redação genérica da súmula não serve para identificar todos os casos incidência do imposto.

Adentrando no mérito o Eminentíssimo Juiz Relator destaca que:

O contrato de arrendamento mercantil advém de uma operação complexa que se desdobra em vários segmentos, dentre eles o caráter financeiro da operação, a locação do bem objeto do negócio, a compra e venda acaso tal opção venha a ser exercida, bem como o aspecto operacional decorrente da previsão de assistência técnica, treinamento de funcionários e circunstâncias congêneres.

Diante de tal peculiaridade, revela-se temerária e contrária aos fins do Direito eventual interpretação que vislumbre em todo e qualquer arrendamento mercantil uma hipótese de incidência do ISSQN. (TJPR - 2ª C.Cível - ACR 0360798-9 - Palotina - Rel.: Juiz Conv. Pericles Bellusci de Batista Pereira - Por maioria - J. 15.05.2007)

O julgado parte da imperiosa necessidade da decomposição do contrato para a melhor solução da controvérsia, seguida da identificação da modalidade de leasing como operacional ou financeiro.

Identificada a modalidade é dessecada a operação realizada pela arrendadora onde facilmente se conclui, como já foi exposto anteriormente, que não

existe a efetiva prestação de serviço, mais apenas o desempenho de atividades acessórias limitadas a possibilidade de financiamento.

Município defende em suas contra-razões a existência de uma série de atividades praticadas pela instituição financeira "que se traduzem no desempenho de um serviço" (fl. 977), destacando as seguintes: "1) é responsável pela liberação dos recursos para aquisição dos bens, é dizer: atua como um estabelecimento bancário - sendo por meio desses serviços, prestados habitualmente pela Apelante, que se torna possível a aquisição do bem; (2) adquire o bem arrendado em nome próprio antes da entrega do mesmo ao arrendatário, realizando o encargo de obter um bem escolhido pelo arrendatário, ceder-lhe a utilização e, ao final, proceder à transferência para a sua titularidade; (3) emprega capital e obtém a liberação de recursos para o financiamento da operação;(4) administra a operação do leasing como um todo." (fls. 977/978). Deve-se ter em mente que tais atividades não possuem caráter autônomo, tratando-se de operações bancárias originárias, executadas de forma acessória no propósito de viabilizar o desempenho da atividade-fim inerente à instituição financeira.

O Apelante, ao colocar seus recursos financeiros a serviço de outrem, não só mediante a concessão de dinheiro em espécie, mas também pela aquisição de bem certo no interesse de terceira pessoa, realiza típica operação financeira, através das quais perceberá os encargos contratados acrescidos ao valor que constitua a obrigação principal. Ademais, nos contratos de leasing em questão, sem embargo das várias prestações obrigacionais nele encerradas (locação, venda futura e eventual, operação financeira), a causa do negócio segue sendo uma só: a possibilidade de financiamento do bem enquanto o arrendatário não exerce a opção de comprá-lo ou restituí-lo ao Banco. (TJPR - 2ª C.Cível - ACR 0360798-9 - Palotina - Rel.: Juiz Conv. Pericles Bellusci de Batista Pereira - Por maioria - J. 15.05.2007)

Por fim, conclui que tais contratos são manifestas operações de crédito, que são objetos de outra espécie de imposto, o imposto sobre operações financeiras (IOF).

5 CONCLUSÃO

O arrendamento mercantil, também conhecido como leasing, foi consagrado na metade do século passado nos Estados Unidos como uma alternativa as empresas que precisavam investir na compra de novos maquinários sem abrir mão do seu capital de giro.

Dessa forma, para fomentar a atividade industrial o leasing surge como uma espécie de locação que ao final do prazo estipulado trazia três possibilidades: a renovação do contrato, a devolução do bem ou a sua compra pelo valor residual.

Essa modalidade é conhecida como leasing operacional, onde além de disponibilizar o equipamento para uso do arrendatário a arrendadora fornecia também o serviço de manutenção, uma vez que era a própria responsável pela produção do bem arrendado.

Entretanto, com a evolução dessa modalidade contratual surgiram grandes entidades financeiras, que captando fundos no mercado financeiro, disponibilizaram crédito aos arrendatários para que esses escolhessem o bem a ser adquirido, que era comprado pela arrendadora, passando a ser a proprietária do bem, tendo esse como garantia pelo pagamento das parcelas do financiamento, ao contrário do que ocorria na hipótese anterior, caracterizando-se o leasing financeiro.

Diante dessa apertada síntese, conclui-se que o contrato de leasing, seja ele operacional ou financeiro, possui uma natureza complexa, com características dos contratos de locação, compra e venda e financiamento.

Por outro lado, tem-se sobre a operação de arrendamento mercantil a incidência do ISSQN, em razão da previsão expressa da lista de serviços da Lei Complementar nº 116/03, bem como da aplicação da Súmula 118 do Superior

Tribunal de Justiça.

O referido imposto, segundo previsão legal, deve incidir sobre a prestação de serviços de qualquer natureza, definidos em lei complementar, com a alíquota mínima de 2% e máxima de 5% sobre o valor do serviço prestado.

A problemática envolvendo o ISSQN decorre do fato de que o leasing financeiro não alberga “prestação de serviços”, uma vez que o núcleo do fato gerador do ISSQN possui natureza jurídica de obrigação de fazer, devendo ser identificada pelo fim específico a que visa o contrato celebrado entre as partes, desconsiderando-se a existência de prestação-meio consistente em um “fazer” .

Por esse motivo, e devido a já conhecida natureza complexa do leasing financeiro, é imprescindível a sua decomposição para a análise de todos os institutos de direito envolvidos, antes que se possa afirmar que existe uma prestação de serviço tributável pelo ISSQN.

Com efeito, no caso do leasing financeiro de veículos, segundo Humberto Ávila, o que se observa é a captação de recursos financeiros, o exame e a aprovação da ficha cadastral, a análise do crédito, a proposta das condições contratuais, a aprovação do crédito, a formalização do contrato, a conferência e o cadastro dos documentos, a remessa e a devolução do instrumento contratual, a guarda e o arquivamento dos documentos, o pagamento do veículo, a emissão do carnê de pagamento e a entrega do veículo, todos atos praticados para viabilizar o arrendamento mercantil e que muito o aproximam de uma operação de financiamento.

Na mesma linha de raciocínio, mesmo a locação e a eventual compra e venda são meros acessórios do financiamento, como bem destacou o julgado da 2ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná (Apelação Cível nº

360.798-9).

Logicamente, o fato do leasing financeiro ser entendido como uma operação complexa não afasta a conclusão de que o objetivo dos atos praticados é a operação de financiamento, sobre a qual incidiria o imposto sobre operações financeiras, de competência para a tributação reservada à União Federal e, por via reflexa, excluída a dos Municípios.

Por fim, conclui-se que o pagamento pelo uso do bem e a obrigação de entregá-lo ao arrendatário, mediante remuneração, se esse exercer a opção de compra, não se caracterizam como prestações de serviços (prestação de fazer), mas sim como obrigações de dar, não se encaixando o leasing financeiro no conceito constitucionalmente de prestação de serviço, não podendo ser objeto da incidência do ISSQN.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. **Imposto Sobre a Prestação de Serviços de Qualquer Natureza – ISS. Normas Constitucionais Aplicáveis. Precedentes do Supremo Tribunal Federal. Hipótese de Incidência, Base de Cálculo e Local de Prestação. Leasing Financeiro: Análise de Incidência.** Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, 2005, n° 122, p 120-131;

BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS do texto a norma: doutrina e jurisprudência (da EC nº 18/65 a EC nº 116/03).** São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2005;

BARRETO, Aires F., **Iss na Constituição e na Lei**, 2ª ed. rev., atual. e ampl, São Paulo, Dialética, 2005;

BRASIL. **Constituição Federal de 1988.** Constituição da República Federativa do Brasil. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003;

BRASIL. **Decreto Lei nº 406, 31 de dezembro de 1968**, Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0406.htm- Acesso em: 30 set. 2007;

BRASIL. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003**, Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp116.htm - Acesso em: 30 set. 2007;

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário.** 23.ed.rev.ampl.atual. São Paulo : Malheiros, 2007

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 18.ed.rev.atual. São Paulo : Saraiva, 2007.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributario brasileiro.** 9.ed.rev.atual. Rio de Janeiro : Forense, 2007.

DELGADO, José Augusto, **Leasing – Doutrina e Jurisprudência**, 2ª ed. – Curitiba, Juruá, 2004;

FREITAS, Vladimir Passos de, coord. **Código Tributário Nacional comentado: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS (LC 85/96 e LCI 14/02) e ISS (LC 116/03).** 3ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005;

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 28ª ed. rev. ampl. e atualizada. São Paulo: Ed. Malheiros, 2007;

MACUSO, Rodolfo de Camargo, **Leasing – 3ª ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo:** Editora Revista dos Tribunais, 2002;

MELO, José Eduardo Soares de, **ISS Aspectos teóricos e práticos**, 4ª ed. rev., São Paulo, Dialética, 2005;

PEDROTTI, Irineu Antonio. **Arrendamento mercantil (leasing) e alienação fiduciária**. 1ª ed. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2000;

RIZZARDO, Arnaldo. **Leasing: arrendamento mercantil no direito brasileiro**. 4ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2000;