

P.J. — SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 61-SP (8982485)

RELATOR : O EXMO. SR. MINISTRO CARLOS M. VELLOSO
RECORRENTE : MUNICÍPIO DE SÃO PAULO
RECORRIDO : FENÍCIA S/A - ARRENDAMENTO MERCANTIL
ADVOGADOS : DRS. CARLOS OSWALDO TEIXEIRA DO AMARAL E IVES GANDRA
DA SILVA MARTINS E OUTROS

E M E N T A

**TRIBUTÁRIO. ISS. LEASING. INCIDÊNCIA DO ISS.
Lista de Serviços, item 52.**

I - O ISS incide na operação de arrendamento mercantil de coisas móveis (Leasing). Subsunção no item 52 da Lista de Serviços.

II - Recurso Especial conhecido e provido.

A C Ó R D ã O

Vistos e relatados os autos, em que são partes as acima indica das.

Decide a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, conhecer e dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e notas taquigráficas anexas, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Custas, como de lei.

Brasília, 08 de novembro de 1989

Carlos M. Velloso

Presidente e Relator

MINISTRO CARLOS M. VELLOSO

089000820
048513000
000006180



31.08.89
W/VILLELA

0000

30.08.89
2a. Turma

P.J. — SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 61 - SÃO PAULO

089000820
048523000
000006150

R E L A T Ó R I O

O EXMO. SR. MINISTRO CARLOS M. VELLOSO: - Trata-se de ação declaratória proposta por FENÍCIA S/A ARRENDAMENTO MERCANTIL contra o MUNICÍPIO DE SÃO PAULO, com o objetivo de obter declaração de inexistência de relação jurídica entre autora e réu que a obrigue ao pagamento do ISS incidente sobre as operações de leasing que realiza, e que a sentença de 1º grau julgou procedente.

O acórdão de fls. 120/122, proferido pelo Eg. Primeiro Tribunal de Alçada Civil do Estado de São Paulo, assim decidiu o recurso de apelação interposto pelo MUNICÍPIO DE SÃO PAULO:

"Mantém-se a r. sentença, ainda que por razões diversas. A Constituição Federal, ao prever a tributação sobre "serviços de qualquer natureza", adotou o conceito econômico de serviço, que não se confunde com o de "prestação de serviço", definido pelo Código Civil. Esse procedimento se constata à luz do direito comparado, que informou a reforma constitucional instituidora do novo tributo e dos objetivos dele que veio a substituir o antigo imposto de indústrias e profissões que incidia sobre atividades semelhantes. Tanto é assim que o imposto recai, não sobre a prestação de serviços, mas sobre "serviços de qualquer natureza". Sobre a legislação comparada, confira-se a excelente lição ministrada por Bernardo Ribeiro de Moraes em "Doutrina e Prática do Imposto Sobre Serviços". *Morales*

P.J. — SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

É do mesmo mestre o ensinamento de que "o conceito econômico de "prestação de serviços" (fornecimento de bem imaterial) não se confunde e nem se equipara ao conceito de "prestação de serviços" do direito civil, que é conceituado como fornecimento apenas de trabalho (prestação de serviços é o fornecimento, mediante remuneração, de trabalho a terceiros). O conceito econômico, não se apresentando acanhado, abrange tanto o simples fornecimento de trabalho (prestação de serviços do direito civil) como outras atividades, v.g.: locação de bens móveis, transporte, publicidade, hospedagem, diversões públicas, cessão de direitos, depósito, execução de obrigações de não fazer, etc. (vendas de bens imateriais)" (obra referida, pág. 42, ed. 1975).

Pelos argumentos expostos, conclui-se inexistir in constitucionalidade ou ilegalidade na tributação por serviços de locação de bens móveis, já que a atividade está compreendida no conceito econômico de serviço adotado pela Constituição Federal, e que o item 52 da lista de serviços, anexa ao Dec. Lei nº 406/68 com suas modificações, prevê a tributação.

Sucede que "leasing" não constitui locação de bem. Como ensina o mestre referido, "trata-se de um contrato típico, diverso da locação de bens móveis, inominado, mas com características peculiares, inclusive a obrigação do locador em investir, a de constar no preço do aluguel o valor das parcelas de amortização dos bens alugados e percentagens sobre o montante decrescente do valor do contrato, o que não existe na locação de bens móveis. Leasing é contrato típico, que não se confunde com o nosso contrato de locação de bens móveis. O que o caracteriza é o investimento a que se obriga o locador e a cláusula da opção de compra em favor do lesse após o término da locação" (obra referida, págs. 373/374). *mielo*

P.J. — SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Não prospera o entendimento de que a locação seja o fato preponderante da natureza do "leasing", porque, exercido o direito de opção, a preponderância será a da compra e venda. Não sendo possível equiparar o ajuste a uma das figuras jurídicas referidas, é inquestionável tratar-se de contrato autônomo, que não se assemelha aos demais referidos.

Admitindo-se, de acordo com o melhor entendimento, que é taxativa a lista de serviços, anexa à lei complementar, e não se prevendo nela a tributação das operações de "leasing", resulta logicamente a impossibilidade da incidência do imposto sobre serviços, pretendida pela ré.

Por essas razões, nega-se provimento a ambos os recursos.

Presidiu o julgamento o Juiz WANDERLEY RACY e de
le participaram os Juízes SENA REBOUÇAS (Revisor) e
JACOBINA RABELLO." (fls. 120/122)

Inconformado, o MUNICÍPIO DE SÃO PAULO, com fundamento na letra d da Constituição de 1967, interpõe recurso extraordinário, com arguição de relevância (fls. 124/127), sustentando que o acórdão dissentiu da interpretação que o Colendo STF deu ao item 52 da lista de serviços anexa ao D.L. 406/68, ao examinar o R.E. 106.047-SP, entre as mesmas partes e o R.E. nº 91 737-MG (RTJ nº 97/357). De fato, argumenta o recorrente, o acórdão recorrido entendeu que "... é taxativa a lista de serviços anexa à lei complementar, e não se prevendo nela a tributação das operações de "leasing", resulta logicamente a impossibilidade da incidência do imposto sobre serviços, pretendida pela ré", o que contraria frontalmente o entendimento manifes -

Jacobina Rabello

P.J. — SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

tado pelo Eg. STF nos mencionados acórdãos.

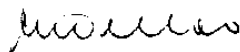
Inadmitido o recurso extraordinário, processou-se a arguição de relevância (fl.130).

Acolhida a relevância (autos em apenso), ofereceram as partes as suas razões (fls. 142/147) e contra-razões (fls. 149/155).

A ilustrada Subprocuradoria Geral da República oficiou às fls. 160/161, opinando pelo conhecimento e provimento do apelo, tendo em vista o decidido pela Egrégia Corte nos RREE n.ºs. 107.864-2-SP (DJ de 04.04.86), 108.665-3-SP (DJ 16.05.86) e 106.047-6-SP (DJ 13.12.85).

O Colendo STF determinou a remessa dos autos a este Tribunal, com base no art. 105, c, III, da Constituição de 1988, visto que o recurso extraordinário fundado em alegações de ofensa a dispositivos legais e de dissídio de jurisprudências restrito ao âmbito legal se converte, ipso jure, em recurso especial.

É o relatório.



31.08.89
W. VILLELA

31.08.89

30.08.89
2a. Turma

P.J. — SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 61 - SÃO PAULO

089000820
048533000
000006120

V O T O

"TRIBUTÁRIO. ISS. "LEASING". INCIDÊNCIA DO ISS. Lista de Serviços, item 52.

I. O ISS incide na operação de arrendamento mercantil de coisas móveis (Leasing). Subsunção no item 52 da Lista de Serviços.

II. Recurso Especial conhecido e provido.

O EXMO. SR. MINISTRO CARLOS M. VELLOSO (RELATOR) : -

No RE nº 106.047-SP, Relator o Sr. Ministro Rafael Mayer, o Eg. Supremo Tribunal Federal decidiu no sentido de que o leasing está sujeito ao ISS.

Tenho, pois, como configurada a divergência jurisprudencial a autorizar o conhecimento do recurso (CF, 1988, artigo 105, III, "c").

Conheço, pois, do recurso.

Primeiro que tudo, esclareça-se que a lista de serviços tributáveis pelo ISS, não obstante taxativa, certo é que às categorias ali postas deve-se emprestar sentido amplo, compreensivo, por isso que a lista "pode designar gêneros, dos quais o intérprete extrai as espécies." (A. Baleeiro, "Dir. Trib. Brasileiro", Forense, 10a. ed., pág. 298). A interpretação extensiva da lista, ou a natureza compreensiva da lista de serviços, tem sido acolhida pela doutrina (Geraldo Ataliba, "Estudos e Parece

Carvalho

P.J. — SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

res de Direito Tributário", Ed. RT, 1980, III/220) e pela jurisprudência (RE 91 737, RTJ, 97/357; RE 106.047-SP, "DJ" de 13 de dez./85; RE 104.571-PE, RTJ 113/1387).

Isto esclarecido, a questão a saber é se a locação de bens móveis, que é o serviço tributado pelo ISS no item 52 da Lista, compreenderia o leasing, arrendamento mercantil, na linguagem da Lei 6 099, de 12.09.74, art. 1º, parág. único, ou "arrendamento financeiro", segundo Penalva Santos ("Leasing", RF, 250/46, 57).

O leasing é, na verdade, um contrato complexo, porque composto de elementos integrativos e caracterizadores de vários contratos: locação, compra e venda, financiamento, mútuo.

Importa verificar, pois, no caso, o elemento factual que predomina no leasing, vale dizer, importa perquirir, na hipótese, se o elemento factual que predomina no arrendamento mercantil é o elemento tipificador da locação.

Esta é a questão.

Porque, se o elemento tipificador do leasing for a aquele elemento que caracteriza a locação, é razoável o entendimento no sentido de que aquele é espécie desta.

A doutrina, ao que parece, caminha no sentido de caracterizar o leasing como espécie de locação, não uma locação comum, porque nele está presente, posto que de forma incerta, a opção futura de compra dos bens locados pelo arrendatário.

Fábio K. Comparato, escrevendo sobre o tema, leciona que "... 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

mucho

P.J. — SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

equipamento industrial ou comercial de uma empresa. Juridicamente, porém, a operação é veiculada nos moldes de uma locação, com opção unilateral de compra..." ("Contrato de "Leasing", RF, 250/7,11; RT, 389/7,13). Para Garcia Hilário, o leasing poderia ser classificado como arrendamento (RF, 250/70,75). Luiz Mélega entende que o leasing está sujeito ao ISS, tendo em vista o item 52 da Lista, "sob o nome genérico de "Locação de Bens Móveis", instituto de que o leasing é um caso particular." ("Aspectos Fiscais do "leasing", RF, 250/89,98; "O Leasing e o Sistema Tributário Brasileiro", Saraiva, 1975, pág. 77). Para Tavares Paes, o leasing é forma peculiar de locação, pelo que está sujeito ao ISS ("Leasing", RT, 1977, pág. 31).

Segundo El Mokhtar Bey, o que predomina no leasing é a locação: "C'est le contracte de location qui constitue, assumement, l'instrument juridique fundamental de l'opération de leasing ou crédit bail." ("La Symbiotique dans Les Leasing ou Crédit-Bail", pág. 3, § 1º).

Para Sampaio de Lacerda, o leasing constituiria uma operação financeira. ("O "leasing" e a sua aplicação no campo do direito aeronáutico", RF, 250/425). Isto, entretanto, não ocorre. É que a sociedade que pratica o leasing não faz nenhum empréstimo de dinheiro. O que ocorre, na operação de leasing, é a cessão de equipamento mediante uma certa remuneração, com opção de compra no final do contrato. Em termos econômicos, pode-se afirmar que o elemento desse contrato está presente no leasing; em termos jurídicos, entretanto, o elemento que está presente é o da locação: cessão de equipamento, do bem, mediante o pagamento de um aluguel.

Sendo assim, certo que predomina no leasing a locação, razoável é o entendimento de sujeitar-se essa operação ao ISS, presente o item 52 da Lista.

Esta é, na verdade, a jurisprudência do Supremo Tribu

Luiz Mélega

P.J. — SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

nal Federal (RE 108.665-SP, Relator o Ministro OSCAR CORRÊA, "DJ"
de 16.05.86).

Do exposto, conheço do recurso e dou-lhe provimento.

Antônio

P.J. — SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 61

V O T O (VISTA)

O EXMº SR. MINISTRO VICENTE CERNICCHIARO:

O Direito é sistema de institutos. Cada qual com sua identidade. Não se repetem. Alguns denominados complexos porque, estruturalmente, reúnem elementos de outros, caracterizando, porém, unidade jurídica.

A compra-e-venda é contrato oneroso entre duas pessoas, uma das quais se obriga a transferir o domínio de coisa certa a outra, e esta a pagar-lhe o preço.

A locação é contrato pelo qual uma das partes se obriga com outra, mediante retribuição, a ceder-lhe, por prazo determinado, o uso e gozo de coisa não fungível, a prestar-lhe serviço ou executar certo trabalho.

Esses dois institutos são clássicos, estruturados no Direito Romano.

A vida moderna, a complexidade das relações, o crescente vulto de operações civis e comerciais tem estimulado a criatividade de modo a facilitar a realização de negócios. Fatos novos impulsionam normas novas.

A dificuldade de aquisição de bens provocou a criação do consórcio, difundiu prestação de serviços de modo inusitado, há alguns anos, como, por exemplo, locação de veículo, para o contratante mesmo dirigi-lo. No Japão, noticiam revistas especializadas, difundem-se empresas que colocam à disposição de outra, robot para a execução de tarefas especializadas. É a dinâmica da economia.

Debate-se, então, a natureza jurídica desses no vos contratos, particularmente para definir se a locação é de

P.J. — SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

coisa ou de serviço, ou mesmo pertença a categoria especial. Os chamados contratos nominados, parece, são insuficientes para fornecer resposta precisa.

Nessa mesma linha, a polêmica relativa aos contratos firmados com os Parkshoppings, onde, sustentam alguns, predomina, não obstante a cessão de uso de espaço físico, prestação de serviço, publicidade, promoções, fundo de comércio. Na espécie, o fundo-de-comércio é formado pela instituição, do qual se beneficia o comerciante individual. Prevaleceria, no caso, o empreendimento, de que a locação seria apenas um aspecto.

O "leasing" é instituto novo. No dizer de GARRIDO TORRES, técnica moderna que permite ao empresário desenvolver seu negócio, sem o ônus da imobilização, ao mesmo tempo que lhe faculta utilizar-se, imediatamente, dos mais avançados equipamentos, máquinas e instalações modernas, veículos novos e, até, imóveis, sob a forma de aluguel. (Rev. Infração Legislativa nº 68, p. 226).

O "leasing" realça dois elementos, aproximando-se da locação e da compra-e-venda.

Se a semelhança é indiscutível, a identidade não se revela evidente.

Tem-se, data venia, instituto complexo. Conseqüentemente, autônomo. Há aspecto da locação de coisa e da promessa de compra-e-venda. Não se confunde, porém, com nenhum deles. Amálgama com características próprias. Tanto no aspecto objetivo, como no aspecto subjetivo.

Objetivamente, há a cessão de uso e gozo de uma coisa.

Subjetivamente, os contratantes não se confundem com locador e locatário. Falta animus de restituir a coisa, no

P.J. — SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

prazo convencionado. Ao contrário, pactuam que após certo tempo, em cujo período, por ser oneroso, é efetuado pagamento periódico e sucessivo, como retribuição pelo uso e gozo do objeto. Todavia, esgotado o lapso temporal, e satisfeito o pagamento, é ensejada a transferência do domínio da coisa. Ainda que haja prorrogação, o arrendatário continua titular do direito de opção.

Configura, diga-se, assim um tertium genus. Repita-se, logicamente, autônomo.

De qualquer modo, tem a cessão de uso e gozo em favor de terceiro, própria da locação. Não é, entretanto, a clássica locação. Acrescenta-se a faculdade de aquisição, geralmente, acresceu tendo-se o preço residual. Com isso, aproxima-se da promessa de venda-e-compra.

A Lei nº 6.099, de 12 de setembro de 1974 estatuiu no 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."

Não há "leasing" sem arrendamento, sem que bens sejam postos à disposição e para uso próprio do arrendatário. A crescida essa situação da opção de compra ou renovação de contrato, como faculdade desse contratante.

"Leasing", pois, normativamente é unidade; faticamente, aspecto de locação com opção de compra ou de renovação de contrato.

P.J. — SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

O Direito Tributário, concorda-se, obedece o princípio da anterioridade da lei no tocante à definição do fato imponível e à alíquota.

Não se pode perder de vista, entretanto, que os conceitos podem variar, nos diversos setores dogmáticos, apesar da identidade literal.

Assim, domicílio, conceitualmente, é diferente para o Direito Civil e o Direito Administrativo. A nomenclatura é secundária.

A definição de -locação- como fato gerador não é subordinado ao conceito de Direito Civil ou de Direito Comercial. Urge realçar o conceito econômico, em decorrência do que "prestação de serviços" não se restringe ao trabalho físico ou intelectual de uma pessoa para outra. Compreende outras atividades, como de colocar serviço ou coisas à disposição de outrem. Presta serviço o trabalhador braçal, o motorista de praça, o corretor, o comerciante que se põe a disposição do público para oferecer serviço manual, cessão temporária de objetos ou habilidade artística. A prestação de serviço é o fim. A concretização do serviço é circunstancial.

A Recorrida atua na área de financiamento. Sem dúvida, presta serviço, no sentido econômico do termo. Relevante então para o Direito Tributário. E presta-o a partir do instante em que se coloca à disposição de outrem, na espécie dos autos, para celebrar arrendamento mercantil.

Insista-se, os conceitos do Direito Tributário são originários, autônomos e constitutivos. Não são mera projeção especular do que foi definido em outras áreas.

Assim, não obstante a nulidade e a anulabilidade, nos termos dos artigos 145 e 147 do Código Civil, o ato é relevante para o Fisco. Diga-se o mesmo das ações criminosas e imo

P.J. — SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

rais.

Os elementos do fato gerador incluem o chamado "valorativo", qual seja o significado econômico.

ROSA JR. "Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário", Freitas Bastos, São Paulo, 1985, 5ª ed., pág.277, esclarece:

"Assim o art. 118 do Código Tributário Nacional reconhece a autonomia do Direito Tributário em relação ao Direito Privado, bem como consagra, embora de forma não expressa, a adoção pelo Direito Tributário da denominada interpretação econômica, ao fazer prevalecer os efeitos econômicos dos atos sobre a sua validade jurídica e sobre a natureza do seu objeto".

No RE nº 106.047, do Supremo Tribunal Federal, de que foi Relator o eminente Ministro Rafael Mayer, decidiu-se:

"ISS. Arrendamento mercantil de coisas móveis ("leasing"). Incidência do Imposto sobre Serviços. Subsunção no item 52 da Lista de Preços.

Razoável o entendimento de que a prestação habitual pela empresa, de serviço substanciado no arrendamento mercantil ("leasing") de bens móveis, está sujeita ao ISS, em correspondência à categoria prevista no item 52 da Lista".

Na motivação, afirmou:

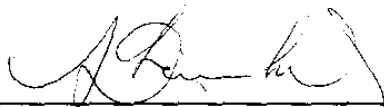
"Efetivamente, o contrato de arrendamento mercantil, na modalidade "leasing"... envolve locação de bens móveis, embora não se reduza à mera locação, ocorrendo a circunstância de, preponderantemente, tratar-se de prestação de serviços".

Acrescenta:

"...não significa que, no âmbito tributário se alije das obrigações fiscais, já que sensíveis repercussões econômicas dela defluem..." (RTJ, 116/813).

P.J. — SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Dou provimento ao recurso, acompanhando as doudas
considerações do eminente Relator.



MINISTRO LUIZ VICENTE GERNICCHIARO

P.J. — SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

EXTRATO DA MINUTA

RESP 61-SP (8982485) - Rel. Min. Carlos M. Velloso. Recorrente: Município de São Paulo. Recorrido: Fenícia S/A Arrendamento Mercantil. Advogados: Drs. Carlos Oswaldo Teixeira do Amaral e Ives Gandra da Silva Martins e Outros.

Decisão: Após o voto do Sr. Ministro Relator conhecendo do recuso e ao mesmo dando provimento, no que foi acompanhado pelos Srs. Ministros Miguel Ferrante, Américo Luz e Ilmar Galvão, pediu vista o Sr. Ministro Vicente Cernicchiaro. Segunda Turma, 30-08-89.

Presidiu o julgamento o Exmo. Sr. Ministro CARLOS M. VELLOSO.

JAVARES
OFICIAL DE GABINETE

10-11-89

Deisemar

00000

P.J. — SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

089000820
048543000
000006100

EXTRATO DA MINUTA

RESP 61-SP (8982485) - Relator Ministro Carlos M. Velloso.
Recorrente: Município de São Paulo. Recorrido: Fenícia S/A - Arrendamento Mercantil. Advogados: Carlos Oswaldo Teixeira do Amaral e Ives Grandra da Silva Martins e Outros.

Decisão: Prosseguindo no julgamento, a Turma, por unanimidade, conheceu do recurso e ao mesmo deu provimento. Segunda Turma, 8/11/89.

Participaram do julgamento os Srs. Ministros Miguel Ferrante, Américo Luz, Ilmar Galvão e Vicente Cernicchiaro.

Presidiu o julgamento o Exmo. Sr. Ministro CARLOS M. VELLOSO.

AVANES
OFICIAL DE GABINETE