

p  
leir. Trib. Atual  
n. 17  
2003

Coordenação dos Professores  
Alcides Jorge Costa, Luís Eduardo Schoueri  
e Paulo Celso Bergstrom Bonilha

ISSN 1415-8124

# DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

17



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

**DIALÉTICA**

São Paulo - 2003

54.2058

*Decálogo*

LIVRARIA E EDITORA  
decalogo@mandamentos.com.br  
(31) 3226 7717-3274 2559  
Rua Espírito Santo, 1.025-Loja-H - BH - MG  
Temos um advogado [junto ao Pai, Jesus Cristo, o Justo.] [Jo2:1]

**ISS - Local da Prestação dos Serviços -  
Jurisprudência STJ  
REsp nº 252.114-PR (2000/0026431-8)  
Impacto nas Operações de Arrendamento Mercantil**

João Alves de Campos  
*Advogado. Contador em São Paulo.*

### 1. Introdução

Em julgamento datado de 17 de outubro de 2002, a Segunda Turma do STJ, em sede de Recurso Especial (REsp 252.114/PR), sendo Presidente a Ministra Eliana Calmon, e Relator o Ministro Francisco Peçanha Martins, proferiu decisão, cuja votação, por unanimidade, resultou em acórdão, assim ementado:

“Tributário - ISS - Serviços de Composição Gráfica - Município Competente para exigir - Local da Realização do Fato Gerador - Interpretação do Art. 12 do Decreto-lei 406/68 - Precedentes.

- Consoante iterativa jurisprudência desta eg. Corte, o Município competente para a cobrança do ISS é aquele em cujo território se realizou o fato gerador, em atendimento ao princípio constitucional implícito que atribui àquele Município, o poder de tributar os serviços ocorridos em seu território.

- Executados os serviços de composição gráfica em estabelecimentos localizados em outros municípios, não tem a Municipalidade de Curitiba competência para exigir ISS referente a esses fatos geradores.

- Recurso especial não conhecido.”

Considerando a importância do tema, gostaria de tecer algumas considerações a respeito da matéria em si (local/município onde o ISS é devido), e de que forma o entendimento exarado nesse Julgado do STJ seria aplicável às operações de arrendamento mercantil, sob o ângulo das empresas arrendadoras.

Desta forma, subdividi este estudo em duas partes: i) a primeira voltada a análise dessa tendência da jurisprudência do STJ; e ii) a segunda, voltada a avaliação do impacto da aplicação deste entendimento às operações de arrendamento mercantil.

### 2. Jurisprudência do STJ

Além dos três julgados citados no voto do relator<sup>1</sup>, gostaria de destacar o voto-vista da Ministra Eliana Calmon, especificamente o seguinte trecho:

<sup>1</sup> “Embargos de Divergência. ISS. Competência. Local da Prestação de Serviço. Precedentes.

I - Para fins de incidência do ISS - Imposto sobre Serviços -, importa o local onde foi concretizado o fato gerador, como critério de fixação de competência do Município arrecadador e exigibilidade do crédito tributário, ainda que se releve o teor do art. 12, alínea ‘a’ do Decreto-Lei nº 406/68.

II - Embargos rejeitados.” (REsp 130.792-CE, *D.J.* 12.6.00, Rel. Min. Ari Pargendler)

“Tributário. Agravo Regimental. Recurso Especial. ISS. Competência. Local da Prestação de Serviço. Fato Gerador. Precedentes.

“3. Pedi vista para me deter no estudo do tema, porque muitas são as críticas à jurisprudência desta Corte, alegando-se que está ela em testilha com o disposto no art. 12 do DL 406, assim redigido:

Art. 12. Considera-se local da prestação do serviço:

a) o do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, o do domicílio do prestador;

b) no caso de construção civil, o local onde se efetua a prestação.

Advirto que já tive oportunidade de votar, como relatora, acompanhando a jurisprudência do STJ, como por exemplo, no AgRgAg 196.490/DF, publicado no *DJU* de 29/11/99, o qual ficou assim ementado:

ISS - Fato Gerador - Domicílio Tributário - Agravo Desprovido

1. Interpretando-se o art. 12 do Decreto-lei nº 406/68, para fins de cobrança do ISS, considera-se o domicílio tributário do local onde se realizou o fato gerador (prestação do serviço) e não o do estabelecimento do prestador.

2. Agravo Regimental desprovido.

A questão tem ocupado eminentes juristas que acompanham a Corte, porque o entendimento da jurisprudência privilegiou a norma constitucional que deve prevalecer.

Com efeito, dispõe o art. 156, inciso III, da CF/88, que compete aos Municípios instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

Se assim é, não sendo dotada a lei municipal de extraterritorialidade, resulta claro que só no Município é possível arrecadar o ISS quando aí é prestado o serviço, este o fato gerador da exação.”

Mais adiante, após citar alguns doutrinadores, conclui a Ministra em seu voto: “Pergunta-se então: é inconstitucional o DL 406/68? A resposta é negativa, na medida em que só extrapola a CF/88 quando o serviço é prestado em outro Município que não o da sede da empresa prestadora. E esta é a razão pela qual nunca se argüiu a inconstitucionalidade da norma em comento.

Com estas considerações, acompanho o relator, negando provimento ao recurso, ou, na linguagem usada por Sua Excelência, não conhecendo o recurso.”

Os trechos acima transcritos demonstram de forma clara e didática o entendimento do STJ acerca do tema, que poderia ser assim resumido:

- Para fins de incidência do ISS - Imposto sobre Serviços, importa o local onde foi concretizado o fato gerador, ou seja, onde foi prestado o serviço, como critério de fixação de competência do Município arrecadador e exigibilidade do crédito tributário.

- Agravo regimental improvido.” (AGREsp 299.838-MG, *D.J.* 15.10.01, Francisco Falcão)

“Tributário. ISS. Município Competente para exigir o Tributo. CTN, art. 127, II. Decreto-lei 406/68 (art. 12, a)

1. É juridicamente possível as pessoas jurídicas ou firmas individuais possuírem mais de um domicílio tributário.

2. Para o ISS, quanto ao fato gerador, considera-se o local onde se efetivar a prestação do serviço. O estabelecimento prestador pode ser a matriz, como a filial, para os efeitos tributários, competindo o do local da atividade constitutiva do fato gerador.

3. Precedentes jurisprudenciais.

4. Recurso provido.” (REsp 302.330-MG, *D.J.* 22.10.01, Rel. Min. Milton Luiz Pereira)

*Primeiro*, sempre que o prestador estiver domiciliado no mesmo Município onde o serviço foi prestado (local da prestação do serviço), aplicar-se-á como fundamento legal o artigo 12, alínea “a” do DL 406/68, sendo este dispositivo nesta hipótese perfeitamente constitucional, e portanto devido o ISS ao Município onde estiver estabelecido o prestador.

*Nas outras hipóteses*, em que o prestador estiver domiciliado em Município diverso do local da prestação dos serviços, afasta-se a aplicação do DL 406/68 (porque caso o fosse, seria nesta hipótese inconstitucional, como salientou a Ministra do STJ), cedendo espaço então para a aplicação da norma constitucional de que trata o artigo 156, inciso III, da Constituição Federal, a qual estabelece competir aos Municípios instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza. Neste caso o ISS seria devido ao Município onde ocorreu a prestação dos serviços.

Exemplificando:

Empresa “A”, prestadora domiciliada no Município de São Paulo e serviços também prestados em São Paulo, aplica-se a primeira hipótese, com fundamento no artigo 12, alínea “a”, do DL 406/68, e portanto ISS devido ao Município de São Paulo. Nesta situação, DL 406/68 totalmente constitucional.

Empresa “B”, prestadora domiciliada em Barueri mas, serviços prestados no Município de São Paulo, aplica-se a segunda hipótese (*outras hipóteses*), com fundamento no artigo 156, inciso III, da Constituição Federal, e portanto ISS devido ao Município de São Paulo, local onde os serviços foram prestados. Nesta situação, não cabe a aplicação do DL 406/68, pois caso o fosse, haveria o conflito com a norma constitucional e esse seria então considerado inconstitucional.

### **3. Operações de Arrendamento Mercantil - Impactos**

Como vimos acima o que determina a competência para a exigência do ISS é o local onde os serviços foram prestados. Assim, as principais questões suscitadas são: aonde os serviços são prestados numa operação de arrendamento mercantil (*leasing*)? No município onde se encontra domiciliada a empresa de *leasing*? Ou no local da situação do bem, objeto do contrato?

Respondidas estas questões, especialmente a primeira, teremos o local da prestação dos serviços, definição esta suficiente para podermos auferir com segurança de quem é a competência para se exigir o ISS devido.

Para tanto, será necessário uma melhor compreensão da relação jurídica-contratual nas operações de arrendamento mercantil e suas conseqüências no campo do Direito Tributário.

### **4. Definição Legal**

A definição legal de arrendamento mercantil é o negócio jurídico realizado entre pessoa jurídica, na qualidade de arrendadora, e pessoa física ou jurídica, na qualidade de arrendatária, e que tenha por objeto o arrendamento de bens adquiridos pela arrendadora, segundo especificações da arrendatária e para uso próprio desta.

Esta definição encontra-se na Lei nº 6.099, de 6 de setembro de 1974, com as modificações introduzidas pela Lei nº 7.132, de 26 de outubro de 1983. Por tratar-se de atividade que depende de autorização prévia do Banco Central (Bacen) para funcionamento, há também diversas regras emanadas do próprio Bacen de

observância obrigatória, regulando o exercício dessa atividade. Como em nada irá nos ajudar, considerando o escopo deste trabalho, deixaremos de lado estas normas, bem como os demais dispositivos da Lei nº 6.099/74.

### **5. Natureza Jurídica do Contrato de Arrendamento Mercantil**

Diversas são as definições da natureza jurídica do contrato de arrendamento mercantil, todas com traços muito semelhantes entre si. Por esta razão, escolhemos a do Prof. Fran Martins, por entender ser a que melhor expressou o pensamento doutrinário convergente a que nos referimos. Segundo este autor, o arrendamento mercantil é de natureza complexa, compreendendo *uma locação*, uma promessa unilateral de venda (em virtude de dar o arrendador opção de aquisição do bem pelo arrendatário) e, às vezes, um mandato, quando é o próprio arrendatário quem trata com o vendedor na escolha do bem. Cada um desses atos e contratos dá origem a obrigações: pela locação, o arrendatário é obrigado a pagar as prestações, enquanto que o arrendante é obrigado a entregar a coisa para que o arrendatário dela use; pela promessa unilateral do arrendador, aceita pelo arrendatário, aquele se obriga irrevogavelmente a vender a coisa pelo valor residual, findo o contrato; pelo mandato, o arrendador, no caso mandante, responde pelos atos praticados pelo arrendatário, adquirindo a coisa por este escolhida e pagando ao vendedor o preço convencionado.

### **6. Mas, afinal, que Tipo de Serviços são Tributados pelo ISS num Contrato de Arrendamento Mercantil?**

Para responder esta pergunta é preciso antes de mais nada ter claro que por definição legal, o arrendamento mercantil enseja a cobrança do ISS. Primeiro porque consta na Lista de Serviços Tributados pelo ISS, de que trata a Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1968, no item 79 - Locação de bens móveis, inclusive arrendamento mercantil. Segundo e adicionalmente, porque segundo a Súmula 138 do Superior Tribunal de Justiça: "O ISS incide na operação de arrendamento mercantil de coisas móveis."

Vencidas estas questões preliminares, agora sim, apoiado na melhor doutrina (autores pesquisados - Fran Martins, Carlos Alberto Bittar e Maria Helena Diniz), podemos afirmar que a componente tributada pelo ISS num contrato de arrendamento mercantil é a parte referente à locação.

Mas ainda assim, resiste a dúvida: que tipo de serviços são locados neste tipo de contrato? Como o que nos interessa é a componente locação, podemos dizer que o arrendatário remunera o arrendador pelo direito ao uso e gozo do bem arrendado.

Não transfere todavia o arrendador ao arrendatário, o direito de dispor do bem. Esta transferência plena do domínio do bem ocorrerá somente ao final do contrato, se houver o exercício da opção de compra por esse último (o arrendatário).

Por outras palavras, paga o arrendatário ao arrendador pelo direito de uso e gozo do bem; e o faz dentro de um contrato de arrendamento mercantil, que por definição legal enseja a cobrança do ISS.

Colocada nestes termos, agora sim, finalmente, podemos verificar o local da prestação dos serviços, quando diante de um contrato de arrendamento mercan-

til. Por todo o exposto, especialmente o tipo de serviço que se vende/presta neste tipo de contrato, entendemos que o local da prestação de serviços (venda do direito de usar e gozar do bem), é o local onde o contrato foi firmado. Isto porque, o prestador (arrendador) mantém a utilização destes direitos (uso e gozo) à disposição do beneficiário (arrendatário), mediante o pagamento mensal da contraprestação pela prestação dos serviços. Entender corretamente o objeto do contrato ajudar a entender corretamente onde se localiza o local da prestação dos serviços. Neste caso, o arrendador recebe pela prestação destes serviços, que são prestados a partir da contratação (local da celebração do contrato), mediante entrega da coisa (direito de usar e gozar), tendo como contraprestação o recebimento de prestações mensais.

O local da situação do bem, em nada interfere neste processo de prestação de serviços. A relação é perfeita e acabada no momento da celebração do contrato, bastando para tanto que as partes cumpram cada qual sua parte; o arrendador - cessão dos direitos de uso e gozo; e o arrendatário - pagamento das contraprestações.

Soma-se a este raciocínio a definição legal de domicílio fiscal segundo o Código Tributário Nacional - CTN. De acordo com o artigo 127, regra geral vale o domicílio eleito pelo próprio contribuinte, em total harmonia com o princípio constitucional da liberdade individual. Na falta de eleição pelo contribuinte, vale o lugar da sede; ou, em relação aos atos ou fatos que deram origem à obrigação, o de cada estabelecimento. Depois, de forma supletiva, somente nas hipóteses em que não caiba a aplicação destas regras, considerar-se-á como domicílio do contribuinte o lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que deram origem à obrigação tributária.

## 7. Conclusões

a) No que diz respeito a exigência do ISS, o contrato de arrendamento mercantil contém um componente que enseja a ocorrência do fato gerador deste tributo, qual seja, a locação.

b) O serviço prestado é representado pela cessão do direito de uso e gozo pelo arrendador ao arrendatário, do bem objeto do contrato, mediante o pagamento deste àquele das contraprestações mensais.

c) Para se determinar a qual município é devido o ISS é necessário verificar o local da prestação dos serviços.

d) Face as características deste tipo de contrato, especialmente o objeto representado pela "prestação dos serviços de arrendamento", podemos afirmar que o mesmo se reputa perfeito a acabado no momento em que firmado entre as partes, cabendo a cada qual, direitos e obrigações recíprocas.

e) É irrelevante o local da situação do bem.

f) É livre a escolha do domicílio fiscal pelo contribuinte em respeito a garantia constitucional do direito a liberdade individual.

g) O local da prestação do serviços é o local da sede do prestador (empresa arrendadora), que o faz (presta o serviço) a partir daí, mediante relação contratual totalmente desvinculada da situação do local do bem, tendo a prestação dos serviços, por esta razão, natureza eminentemente financeira.

h) Sem prejuízo desta natureza eminentemente financeira, por definição legal a mesma reveste-se num contrato de arrendamento mercantil e como tal, também por definição legal, submete-se na parte correspondente a locação, à incidência do ISS, devido ao município onde os serviços foram prestados (nesta hipótese, face as características deste tipo de contrato), a sede do prestador (empresa arrendadora).