

A incidência do ISS nas operações de arrendamento mercantil financeiro (1)

Autor: Thalís Ryan de Andrade

(Advogado)

| Artigo publicado em 19.01.2006 |

Resumo

A polêmica acerca da incidência do ISS (Imposto Sobre Serviços) sobre o Leasing Financeiro nasceu no ano de 2001, com a publicação da decisão do STF que declarou a inconstitucionalidade do ISS sobre a locação de bens móveis. A decisão revela que a incidência do ISS sobre a atividade de Leasing Financeiro restou prejudicada em razão desta também não refletir obrigação de fazer, mas sim de dar. O negócio jurídico híbrido assume feições ora de locação, ora de financiamento, não se vislumbrando a hipótese de incidência “prestação de serviço”. Outrossim, o contrato de leasing está atrelado às instituições financeiras, sendo atividade de interesse da União e minuciosamente regulada pelo BACEN (Banco Central), não havendo fundamento político nem jurídico para que se continue a tributar o leasing no âmbito municipal.

PALAVRAS-CHAVE: ISS. Leasing Financeiro. Não-Incidência. Obrigação de dar. Financiamento. Inconstitucionalidade.

Sumário: 1. Introdução – 2. O Imposto Sobre Serviços: 2.1 A materialidade do ISS; 2.1.1 A obrigação de fazer na prestação de serviços – 3. O Arrendamento Mercantil: 3.1 A idéia de Arrendamento Mercantil; 3.1.1 Os reflexos das figuras contratuais no contrato de Arrendamento Mercantil; 3.2 Espécies de Arrendamento Mercantil – 4. A incidência do ISS no Leasing Financeiro: 4.1 Confronto do ISS com IPI e ICMS (e IOF); 4.1.1 Confronto com o ICMS; 4.1.2 Confronto com o IPI; 4.1.3 Aparente confronto com o IOF; 4.2 A questão no Supremo Tribunal Federal; 4.2.1 Os efeitos da decisão do STF em outros Tribunais – 5. Considerações Finais.

1. Introdução

A Constituição de 1988 reservou aos municípios brasileiros um pequeno rol de tributos dentre os quais se destaca o Imposto Sobre Serviços, que, antes do advento do referido diploma legal, tinha como complemento a expressão “de qualquer natureza”. O nome não era por acaso, pois a vagueza e imprecisão do que poderia ser tributado pelo ISS fez com que a legislação referente ao assunto evoluísse

naturalmente, ampliando o rol de serviços tributáveis de modo a permitir maior captação de recursos às unidades federativas.

Em contrapartida, doutrina e jurisprudência traziam entendimentos acerca do assunto que permitiam frear o apetite voraz do Fisco Municipal, o qual tributava quaisquer elementos que identificassem riqueza. Nesse desenrolar dos acontecimentos, no final da década de 60, ainda por conta dos reflexos da Revolução Industrial, chegava ao Brasil a figura do leasing, negócio jurídico de alta rentabilidade em que as empresas financeiras arrendavam bens de consumo para exploração, abandonando-se a antiga concepção empresarial de aquisição de bens. Era preciso então que o novo contrato milionário, que ainda se encontrava difuso no universo tributário, trouxesse algum retorno financeiro ao Erário.

A solução encontrada foi reputá-lo como prestação de serviço equiparado à locação de bens móveis para que os municípios pudessem tributar o leasing por meio do ISS. Mais tarde, a evolução de sua legislação expôs a figura contratual do leasing, explicitamente como um serviço a ser tributado pelo imposto. O que não se esperava era que, pacificada a incidência do ISS sobre os dois serviços, duas décadas depois o STF declarasse a inconstitucionalidade da expressão locação de bens móveis na lista do ISS, subvertendo a tese que fora aplicada antigamente.

O presente artigo tem por escopo identificar os elementos básicos que delineiam a figura contratual do leasing, mormente a modalidade financeira, bem como a legislação de regência e orientação jurisprudencial acerca desse contrato mercantil, facilitando, assim, a compreensão do instituto e sua identidade como prestação de serviço. Por derradeiro, serão abordadas, ainda, as razões que movem o Judiciário na discussão e o surgimento de um novo embate entre Fisco e contribuinte, trazendo o conteúdo que motivou o Supremo Tribunal Federal a declarar a inconstitucionalidade da tributação de locação de bens móveis por meio do ISS.

Inicialmente cabe uma breve exposição sobre as definições acerca do Imposto Sobre Serviços e suas características determinantes.

2. O Imposto Sobre Serviços

A Constituição Federal, em seu art. 5º, inciso II, estabelece que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Entende-se que esse dispositivo, por si só, é suficiente a impedir que o Estado exija dos contribuintes um tributo que não tenha sido legalmente previsto.

Trata-se do princípio da legalidade, explícito no ordenamento constitucional brasileiro.

Outrossim, o art. 150, inciso I, da Constituição Federal, especificamente no campo da tributação, estabelece que “é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”. (2)

Portanto, um ente político, no exercício de sua competência tributária, pode editar uma lei instituindo um tributo. Esta competência tributária é decorrente do princípio federativo e da autonomia municipal e distrital, consagrados na Constituição, definindo-se como “aptidão para criar, in abstracto, tributos”. O texto constitucional, ao tratar da organização dos Estados, confere a cada esfera de governo aptidão para instituir tributos de sua competência e auferir as receitas decorrentes de sua exigência.

Neste passo, a esfera de competência tributária municipal é a competente para exigir o ISS. Sua positivação se encontra no art. 30, III, CF, competindo-lhe “instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei”.

O comando constitucional se completa no Título VI (da Tributação e do Orçamento), Capítulo I, Seção V, no qual o art. 156 da CF dispõe:

“Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I – propriedade predial e territorial urbana;

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

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

(...)”

Verifica-se de plano que a norma constitucional relegou à lei complementar definir o que seria serviço. De outro lado, impôs restrições em relação à área tributável posta à disposição dos Municípios, de modo que a expressão prestações de serviços de qualquer natureza não será uma máxima a ser aplicada indistintamente.

A certeza é de que a significação do que venha a ser prestação de serviços foi desprezada. Preferiu-se descrever em itens quais seriam os fatos geradores aptos a subsumir a incidência do Imposto Sobre Serviços, ao invés de relacionar serviços exemplificativos ou arriscar uma definição de prestação de serviços.

Melhor seria que a lista fosse exemplificativa (*numerus apertus*) para evitar o defeito de restringir, contra a Constituição, a competência do município.

Pelo visto, a Constituição Federal permitiu ao legislador traçar os contornos do tributo, isto é, defini-los em lei complementar. Porém, esse desejo do legislador constituinte somente veio com a promulgação da Constituição Federal no ano de 1988. Antes dela, existiram diversas leis complementares que não ousaram definir o conceito de prestação de serviços, mas, sim, descreveram em lista taxativa (*numerus clausus*) quais os serviços seriam tributáveis pelo ISS.

O primeiro elenco de serviços alcançáveis pelo ISS foi instituído pelo Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25.10.66), no § 1º do art. 71, contendo apenas três incisos: o fornecimento de trabalho, com ou sem utilização de máquinas, ferramentas ou veículos a usuários ou consumidores finais; a locação de bens imóveis; e a hospedagem ou guarda de bens de qualquer natureza, a título de locação de bens imóveis. Os Atos Complementares nos 27/66 e 34/67 inseriram, ainda, outros serviços à primeira lista, sendo este último Ato Complementar o responsável pela introdução da expressão locação de bens móveis como serviço.

A segunda alteração significativa veio com a edição do Decreto-Lei 406, de 31.12.68, que trouxe nova lista com 29 itens de serviços. É impreterível destacar que esse regramento manteve em seu item XVIII a expressão locação de bens móveis. Essa expressão é de fundamental importância para o deslinde da tributação do serviço de leasing e será estudada oportunamente.

Continuando a evolução legislativa, em 8 de setembro de 1969 foi promulgado o Decreto-Lei nº 834, que, pelo inciso VII do art. 3º, deu nova redação à lista de serviços baixada pelo Decreto-Lei nº 406/68, traduzindo-se como a terceira lista de serviços.

A quarta lista de serviços foi aprovada pela Lei Complementar nº 56, de 15.12.87, que trouxe 100 itens a serem tributados pelo ISS, inserindo no seu item 79 a expressão "locação de bens móveis, inclusive arrendamento mercantil". A adição do serviço de leasing (arrendamento mercantil) foi pontual, pois solucionou diversas controvérsias jurídicas. Todavia, outras emergiram, como a interpretação de que o serviço de leasing, ao ser inserido ao lado da locação de bens móveis, trouxe consigo a idéia de que fosse contrato derivado desta.

Recentemente foi publicada a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que alterou pela quinta vez a lista de serviços, dispondo-os em 40 itens e 244 subitens, além de trazer outras disposições. Essa lei revogou explicitamente diversos artigos, passando a regular a matéria de ISS quase em sua totalidade. Importante denotar que o legislador vetou o item 3.01, que albergava a expressão locação de bens móveis, em razão da decretação de inconstitucionalidade pelo STF que será abordada adiante. Contudo, manteve no item 15.09 a incidência de ISS sobre o Arrendamento Mercantil (leasing) de quaisquer bens, inclusive cessão de direitos e obrigações, substituição de garantia, alteração, cancelamento e registro de contrato e demais serviços relacionados ao arrendamento mercantil (leasing).

Cumpra-se a seguir fazer uma breve digressão acerca da comentada figura tributária.

2.1 A materialidade do ISS

Todo tributo tem seu aspecto material. Este se revela como negócios jurídicos, estados, situações, serviços e obras públicas, representando um fenômeno revelador de riqueza (aspecto econômico).

A materialidade do tributo está descrita na legislação, traduzindo-se como o conhecido fato gerador.

Essa expressão é explicitada no art. 114 do CTN como sendo “a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”. Em outras palavras, é o acontecimento concreto (previamente descrito na lei) que, com sua simples ocorrência, dá nascimento à obrigação tributária (4). Verificada a conduta descrita, seja conteúdo fático ou hipotético, nasce a obrigação tributária.

Pois bem, o fato típico capaz de ser subsumido no Imposto Sobre Serviços, de acordo com o art. 8º do Decreto-Lei 406/68, era a prestação de serviço previsto em lista específica. Com a edição da LC 116/03, em seu art. 1º, essa materialidade foi repetida e adicionada da ressalva de que a incidência também ocorre “ainda que os serviços não se constituam como atividade preponderante do prestador”.

Verifica-se, portanto, que o cerne da materialidade da hipótese de incidência (fato gerador) do ISS é a prestação de serviços constantes na lista específica.

Todavia, a figura tributária nunca pode ser caracterizada pela simples denominação expressada na norma, uma vez que não consegue

disciplinar o regime jurídico da espécie, tampouco conformar-se aos princípios a serem aplicados.

Costuma-se dizer, então, que a questão nominativa não é a mais importante. Deve-se, contudo, observar limites semânticos para a escolha das designações que o observador atribui aos fenômenos.

Aliás, neste sentido, a própria Lei Complementar 116/03, em seu art. 1º, § 4º, expressa que a incidência do ISS não depende da denominação dada ao serviço prestado. A prestação de serviços de qualquer natureza, por exemplo, está sujeita a ISS; as operações mercantis, prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação são imponíveis ao ICMS; já o IPI incide sobre operações com produtos industrializados.

Destarte, de nada adianta utilizar uma figura contratual – a exemplo do leasing –, sujeitando-se ao ISS, se o negócio se tratar de autêntica venda de mercadorias, que se submete ao regime do ICMS.

A incidência tributária à figura de “serviço” não é restrita. Ela abrange diversos elementos imprescindíveis à sua configuração. Por outro lado, a hipótese de incidência tributária, ou descrição normativa do fato gerador do tributo, é una e indivisível.

Abre-se aqui um parêntese para dizer que a tributação de serviços correlatos não é realizada mediante a analogia prevista no art. 108 do CTN(5), mas, sim, por simples hermenêutica do serviço-gênero listado.

A analogia do Código Tributário Nacional “consiste na aplicação a um determinado caso, para o qual inexistente preceito expresso, de norma legal prevista para situação semelhante. (6) ” Entretanto, em razão do princípio da legalidade, “analogia tem, no direito tributário, pequeno campo de atuação, pois o princípio da reserva da lei impede a utilização desse instrumento de integração para efeito de exigência de tributo”. (7) Quer dizer então que, não se verificando a ocorrência do fato gerador descrito, não pode o aplicador da lei fiscal se socorrer da analogia para declarar a existência de um vínculo obrigacional tributário; já na hipótese do serviço ser congênere ou correlato, o ISS é exigível.

Outra distinção ocorrente no plano material dos serviços é a diferenciação entre produtos industrializados e mercadoria. Apesar da Constituição não ter conceituado “serviço” para fins de incidência do ISS, a omissão não pode ser problema ao operador jurídico, uma vez que a própria Constituição contém materialidades que permitem separar os respectivos campos de incidência tributária.

Assim, aquela ampla gama interpretativa existente no ISS poderia resultar em aparente antinomia com o IPI e o ICMS. Diz-se aparente porque, ao se verificar “superficialmente” a incidência de duas ou mais exações, o mundo jurídico e sua imensa materialidade conseguem suprir essas “deficiências”. Quer-se dizer, então, que o Direito Tributário, nesses casos, também pode beber na fonte dos princípios gerais de Direito Privado para interpretar e integrar a norma tributária.

Os conceitos de Direito Privado, quando utilizados pelo Direito Tributário, têm o mesmo conteúdo e alcance observados em sua origem, porém com os efeitos fiscais determinados na norma tributária. O art. 109 do CTN prescreve que “os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para a definição dos respectivos efeitos tributários”. Como limitação à norma acima transcrita, o art. 110 do CTN diz 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 do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.” É esse dispositivo que faz com que os conceitos de Direito Civil resembram intactos quando no âmbito do Direito Tributário.

Resta, portanto, identificar os institutos de Direito Civil que influenciam no contrato de arrendamento mercantil.

2.1.1 A obrigação de fazer na prestação de serviços

A prestação de serviço - aspecto material atinente ao ISS - manifesta-se para o Direito Civil como obrigação de fazer. De fato, o Código Tributário Nacional acolhe expressamente, em seu art. 109, as figuras do Direito Civil ao prescrever que “os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas (...)”. No presente caso, o ramo do Direito das Obrigações é quem fornece os elementos para definir a hipótese de incidência do Imposto Sobre Serviços.

Foi dito anteriormente que o aspecto material do ISS é a prestação de serviços. Em decorrência do ISS carecer de uma definição precisa, a doutrina civil traz ao ramo tributário conceitos que podem harmonizar os tipos de serviços e sua sujeição ao comentado imposto.

Pode-se distinguir, com base no Direito Civil, duas modalidades de obrigações que aqui interessam: as de dar; e as de fazer.

Washington de Barros Monteiro comenta a origem dessas obrigações: "De fato, o direito romano, tomando por base o objeto que constitui a prestação, distinguia três modalidades de obrigações: dare, facere, praestare. (...) A primeira modalidade desta trilogia (dare) compreendia todas as relações obrigacionais que tivessem por fim a entrega de uma coisa, ou de certa quantia. Dare implicava, destarte, ato pelo qual se prometia transferir a propriedade ou outro direito real. Assim acontecia, e ainda acontece, na compra e venda, na permuta, na doação, na dação em pagamento; mas à obrigação de dar correspondiam simples direitos pessoais e não reais. A transferência do domínio dependia ainda da tradição.

A segunda (facere) abrangia todas as obrigações em que alguém se comprometia a fazer certo trabalho ou executar determinado serviço, sem se cuidar da transferência de qualquer direito. Constituíam obrigações de fazer a locação de serviços, o mandato e a empreitada. Num sentido mais amplo, a expressão comportava igualmente o non facere, isto é, a abstenção de determinado ato." (8)

Existia ainda uma terceira obrigação denominada praestare, que poderia ser entendida como ato tendente a indenizar o dano causado e que no Código Civil brasileiro foi substituída pelo non facere. No entanto, essa classificação tricotômica é ultrapassada sem muita importância prática, pois coloca num mesmo plano dar, fazer e não-fazer. Então, melhor convencionou-se denominar as obrigações de dar e fazer em positivas; e as obrigações de não fazer em negativas.

Revela-se importante distinguir as obrigações de fazer e dar, pois somente estas interessam na interpretação do fato gerador do ISS.

No dizer de Maria Helena Diniz, "a obrigação de fazer é a que vincula o devedor à prestação de um serviço ou ato positivo, material ou imaterial, seu ou de terceiro, em benefício do credor ou de terceira pessoa." (9) Já a prestação de dar "consiste na entrega de um objeto sem que tenha de fazê-lo previamente, e, na de fazer, na realização de um ato ou confecção de uma coisa, para depois entregá-la ao credor." (10)

Conforme classificação anterior, as obrigações de dar e fazer, por constituírem-se obrigações positivas, por vezes, se mesclam, como, e.g., numa operação de compra e venda, o vendedor tem que entregar a coisa vendida (obrigação de dar) e responder pela evicção e vícios redibitórios (obrigação de fazer).

A doutrina apregoa que se deve sopesar as figuras obrigacionais entrelaçadas, ou seja, utilizar critérios diferenciadores que apartem estas relações obrigacionais umas das outras, para desfazer a idéia de que existe uma obrigação principal e outra meramente acessória.

Cada modalidade obrigacional é própria e individual, não resultando do desdobramento de outra.

Esses conceitos são úteis, principalmente, na dissolução de possíveis conflitos de incidências tributárias distintas, que será adiante abordada noutro tópico. Por ora, faz-se necessária a análise dos contornos do serviço de arrendamento mercantil.

3. O Arrendamento Mercantil

A Revolução Industrial do século XIX ocasionou aos meios empresariais uma aceleração no desgaste e obsolescência dos bens de produção. As causas de tal defasagem eram as mais variadas, desde a especialização do mercado consumidor à evolução tecnológica dos parques fabris.

Substituiu-se, então, a mentalidade do ter pela cultura do usufruir. Esses novos valores denotam a tendência de um obsolescência procurado que consiste numa produção de bens de consumo programados para logo se desgastarem com o uso e, assim, se tornarem descartáveis. (11)

Esse novo modelo de produção obrigou os empresários a comprometerem seu capital de giro no investimento de novos equipamentos e no acesso a novas tecnologias. A renovação dos bens de produção, a curto prazo, não podia mais ser realizada satisfatoriamente, nos moldes tradicionais, sem comprometimento de seus recursos. Por outro lado, na locação o empresário não era onerado sensivelmente, mas, em contrapartida, não ficava com bem, pagando pelo que não ingressaria em seu patrimônio e, ainda, arcava com sua conservação.

Esta conjuntura propiciou, historicamente, as condições para o florescimento do leasing. A figura tornou-se muito conhecida nos Estados Unidos, na década de 1950. Por meio do chamado Lend Lease Act (lei norte-americana de empréstimos e arrendamentos), o governo americano desenvolveu um comércio de material bélico para os países aliados na 2ª Guerra Mundial contra a Alemanha e demais nações do Eixo, devendo, ao final do prazo estipulado, os materiais serem devolvidos ou adquiridos por um preço previamente estabelecido. (12)

No Brasil, não é possível precisar a data em que o leasing foi implantado. A regulamentação veio com a Lei nº 6.099/74, a qual sistematizou o instituto com a denominação de arrendamento mercantil.

Celso Benjó lembra quando do surgimento do leasing no Brasil:

“a primeira empresa a operar com ‘leasing’ no Brasil, foi a ‘Rent-a-Maq’, de propriedade do Sr. Carlos Maria Monteiro, que, acreditando na habilidade desta modalidade comercial como instrumento da maior importância para o preenchimento das lacunas de nosso mercado financeiro, fundou, no ano de 1967, a primeira empresa a operar com este contrato atípico.” Já antes da sistematização legal, prossegue o autor, “foi fundada a Associação Brasileira das Empresas de ‘Leasing’ (ABEL), visando à atuação conjunta de seus pioneiros, a regulamentação dos institutos pelo legislador, o saneamento das dúvidas existentes quanto à tributação da operação (mola mestra para o seu desenvolvimento), sua divulgação como uma atraente forma de financiamento de bens que normalmente seriam incluídos no ativo fixo das empresas, além de outras atividades salutares.” (13)

A figura se difundiu rapidamente pelo mundo em virtude de alguns fatores como: (a) os benefícios fiscais que possibilita, isentando as partes de obrigações tributárias; (b) a obsolescência dos equipamentos; (c) a flexibilidade das fórmulas, e facilidade de adaptar-se às peculiaridades da economia e dos diplomas jurídicos dos povos; e (d) a premência no fortalecimento, bem como o progresso técnico das empresas para favorecer a competição dos mercados.

3.1 A idéia de Arrendamento Mercantil

A doutrina define o leasing como sendo um contrato pelo qual uma empresa, desejando utilizar determinado equipamento ou um certo imóvel, consegue que uma instituição financeira adquira o referido bem, alugando-o ao interessado por prazo certo, admitindo-se que, terminado o prazo locativo, o locatário possa optar entre a devolução do bem, a renovação da locação ou a compra pelo preço residual fixado no momento inicial do contrato. (14)

O leasing pode representar economicamente uma operação de financiamento na aquisição do equipamento industrial ou comercial de uma empresa. Juridicamente, porém, a operação é vinculada nos moldes de uma locação, com opção unilateral de compra. Trata-se, evidentemente, de um contrato comutativo, pelo qual se transfere o uso de certa coisa mediante pagamentos periódicos, cuja soma, durante o prazo locacional, deve corresponder ao preço da aquisição do bem locado, inclusive impostos, acrescido das despesas gerais da sociedade financeira, dos juros do capital investido e da taxa de lucro. (15)

A Lei Brasileira nº 7.312/83 deu nova redação ao parágrafo único do art. 1º da Lei nº 6.099/74, definindo o arrendamento mercantil como

“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”.

Na visão de Arnaldo Rizzardo, não se trata de uma simples locação com promessa de venda, como à primeira vista pode parecer. Mas cuida-se de uma locação com uma consignação de promessa de compra, trazendo, porém, um elemento novo, que é o financiamento, numa operação específica que consiste na simbiose da locação, do financiamento e da venda. Em suma, é a figura em exame uma alternativa de financiamento para aquisição de qualquer tipo de veículo, máquina ou equipamento de fabricação nacional ou estrangeira, novo ou usado, incluindo, também, financiamento de imóveis. (17)

Pode-se dizer, também, que este negócio jurídico não representa um contrato típico clássico como aqueles reproduzidos pelo Código Civil, tampouco é uma simples locação com promessa de venda como alguns cogitam.

Realmente existe no contrato uma (1) locação, pois o equipamento é dado primeiramente a esse título, de modo que as prestações servirão como indenização ao uso da coisa; do mesmo modo, a opção de (2) compra e venda aparece em razão do arrendatário ter assegurada a possibilidade de, findo o prazo de validade do contrato, adquirir o bem objeto do contrato, abatendo-se o preço ou parte dele contabilizando as prestações pagas pelo aluguel; e fala-se, ainda, num novo elemento presente no contrato, que é o (3) financiamento, porquanto, à medida que as prestações vão sendo pagas, ocorre um adimplemento sucessivo do preço do bem. Verifica-se, assim, uma pluralidade de relações obrigacionais.

Vale consignar que o contrato, embora seja complexo, é uno. Isso significa que, apesar de as figuras do negócio jurídico serem interdependentes, é impossível apontar-se apenas uma delas como motivo determinante da operação. Caso a arrendatária não quisesse alugar o bem, não haveria financiamento; se a arrendante não promovesse o financiamento, a locação não se efetivaria; e, sem estas duas últimas, seria impossível a aquisição do domínio da coisa. (18)

Então, só essa “unidade de causa”, isto é, a reunião dessas figuras num só negócio jurídico, promove o surgimento da operação de arrendamento mercantil.

3.1.1 Os reflexos das figuras contratuais no contrato Arrendamento Mercantil

No leasing é marcante a presença do instituto da locação, no entanto o valor dos aluguéis não corresponde, exclusivamente, ao custo pelo empréstimo da coisa porquanto estes também albergam o preço da aquisição do material, impostos, despesas gerais e o lucro da empresa.

Mauro de Brandão Lopes afirma que o leasing tem essencialmente o caráter de aluguel, no entanto a totalidade de suas parcelas engloba a soma dos custos suportados pelo operador, acrescido do seu lucro, o que afasta a idéia de um simples contrato de locação comum. Acrescenta ainda que, na locação, a contraprestação satisfeita pelo locatário corresponde exatamente ao uso da coisa, nisto consistindo a comutatividade do contrato, ao passo que, no leasing, o 'aluguel' não equivale ao uso da coisa, mas o ultrapassa para ressarcir o custo e o lucro auferido pelo arrendador. (19)

Outro aspecto marcante da operação é o financiamento (mútuo) no qual o empresário ou vendedor consegue, junto a uma instituição financeira, numerário para adquirir o bem para uso do financiado.

Esses valores servem não só a uma pretensão à compra, mas a uma efetiva compra. Essas prestações também amortizarão o valor da compra, traduzindo-se, realmente, numa operação de mútuo (empréstimo). A diferença é que no caso do leasing a sociedade atua com recursos financeiros próprios, não para colocar o dinheiro em espécie nas mãos do cliente, nos moldes da financeira tradicional, mas propiciar a fruição direta de bens duráveis, adquirindo-os e dando-os em locação *sui generis* ao interessado, sem possibilidade de desvio de recursos para outros fins por parte do locatário. (20)

Esse caráter é mais notório no início ou nos primeiros períodos da operação, ao passo que, na locação, predomina ao longo do prazo contratual. Já a compra e venda se revela ao final do contrato, caso seja manifestada a opção de compra. De um modo geral é a operação de compra e venda que encerra o contrato de arrendamento mercantil.

Na aquisição do bem, o arrendante assegura contratualmente ao arrendatário o direito à venda do mesmo bem para este, decorrido o prazo do contrato.

Dessume-se, então, que os pagamentos periódicos não importam somente na remuneração pelo uso da coisa, a exemplo do que ocorre na simples locação. Há uma amortização do preço do bem. Por esse

motivo, fica justificado o baixo valor residual a ser pago pelo contratante, caso exerça a opção unilateral de compra.

Em suma, as prestações avençadas no leasing não se destinam apenas à remuneração pelo uso da coisa, mas visa também abater o próprio valor do bem, porque no contrato está inerente uma compra e venda cujo valor do bem é implementado paulatinamente.

3.2 Espécies de Arrendamento Mercantil

Podem-se distinguir quatro espécies de leasing: (1) Leasing Operacional; (2) o Leasing Financeiro; (3) o Leasing contratado com o próprio vendedor; e (4) o Leasing contratado com empresas integrantes do mesmo grupo financeiro.

O Leasing Operacional ou Renting se expressa como uma locação de instrumentos ou material com a previsão de uma cláusula de prestação de serviços, a qual permite a opção de compra e a possibilidade de resolução a qualquer tempo, desde que seja manifestada esta intenção pelo menos com 30 dias de antecedência.

Uma peculiaridade desta espécie de leasing é a de que não se coloca uma empresa adquirente do bem ou intermediária na relação. O próprio fabricante ou vendedor figurará como arrendante, prestando assistência técnica e assumindo os riscos no que se refere à tecnologia.

Com a edição da Resolução nº 2.309/96, esta forma de leasing foi introduzida na sistemática negocial, passando a ter a mesma disciplina tributária do Leasing Financeiro com todos os benefícios e vantagens que não possuía ao tempo da Lei nº 6.099/74.

Já o Arrendamento Mercantil Financeiro, também denominado Leasing Bancário, Financial Lease ou Full Payout Lease, é a forma de arrendamento mercantil propriamente dita.

A propriedade marcante desta modalidade é sem dúvida o financiamento que faz o locador. O fabricante ou importador não figuram como locadores, mas, sim, há uma empresa que se dedica a esse papel que adquire o equipamento e contrata o arrendamento com o interessado.

Outra característica que deve ser salientada é a liberalidade que a conjugação dos incisos I e III do art. 5º da Resolução nº 2.309/96 permitiu:

“Considera-se arrendamento mercantil financeiro a modalidade em que:

I – 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 recursos investidos;

II – as despesas de manutenção, assistência técnica e serviços correlatos à operacionalidade do bem arrendado sejam de responsabilidade da arrendatária;

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

Arnaldo Rizzardo explica:

“Desponta uma previsão incongruente com a juridicidade do instituto, ao permitir, pela conjugação dos incisos I e III, que as prestações correspondam ao preço ou custo do bem, e que, ainda assim, o valor para opção de compra também atinja o preço de mercado. Por outras palavras, inseriu-se a possibilidade de cobrar-se duas vezes o preço do bem.”(21)

Essa é apenas uma entre várias disposições duvidosas trazidas pela Resolução nº 2.309/96, que, certamente, veio a premiar a modalidade financeira em detrimento das demais espécies.

Outras disparidades entre o Leasing Financeiro e, especificamente, o Operacional subsistiram nos artigos 5º e 6º da referida resolução.

No Leasing Financeiro, as contraprestações e demais pagamentos devem corresponder ao custo do bem arrendado durante o prazo contratual e o retorno dos recursos investidos; já no Operacional, os pagamentos atingirão somente até 75% do custo do bem.

Há outras diferenças, como o valor de opção de compra do bem. No Financeiro esse valor é livremente pactuado e no operacional esse valor deve estar atrelado ao valor de mercado. Todavia, há de se admoestar que resolução não é lei, mas apenas uma regulamentação que não tem o condão de inutilizar as disposições da Lei nº 6.099/74.

Existe também o leasing na forma contratado com o próprio vendedor (Lease Back) e o contratado com empresas integrantes do mesmo grupo financeiro, no entanto, despiciendas maiores digressões sobre essas modalidades, eis que pouco utilizadas no Brasil.

4. A incidência do ISS no Leasing Financeiro

4.1 Confronto do ISS com IPI e ICMS (e IOF)

Estabelecidos os elementos que compõem a idéia do Imposto Sobre Serviços, transitando por alguns conceitos de Direito Civil, e definido o contrato de arrendamento mercantil, resta analisar os problemas de tributação do leasing quanto ao possível conflito com outros impostos e, finalmente, verificar a possibilidade de tributação do leasing financeiro por meio do ISS.

Observando as definições mencionadas anteriormente, parece que serviço poderia consistir no elaborar a mercadoria para depois entregá-la ao credor. Numa análise superficial, tal fato ensejaria também a incidência do IPI(22) (Imposto sobre Produtos Industrializados), ou ainda a circulação de mercadorias, na qual haveria a incidência de ICMS. Contudo, há distinções que permitem separar as hipóteses de incidência de tais impostos.

4.1.1 Confronto com o ICMS

Com a Constituição de 1988, o imposto que incidia tão-somente na circulação de mercadorias sob a sigla ICM, passou a chamar-se de ICMS, englobando na redação do art. 155, II, e § 2º, I, CF, pelo menos cinco impostos diferentes(23). Surgiram, assim, alguns problemas com relação à incidência ou não do ICMS no leasing como, e.g., a dúvida se o bem (móvel/imóvel) que constitui o objeto do contrato se enquadra na expressão mercadoria ou o repasse do bem do arrendante ao arrendatário configura uma verdadeira circulação de mercadoria.

O STJ demorou muito a pacificar o entendimento de que “a antecipação do VRG não transforma o contrato de leasing em compromisso de compra venda(24)”, inexistindo, assim, a incidência do ICMS durante o arrendamento mercantil. Todavia, diversos autores, como Fernando Vasconcelos Coelho, Luiz Mélega e Aliomar Baleeiro preconizavam que a simples saída da mercadoria do estabelecimento da arrendante gerava obrigação de pagar ICM. (25)

Com a edição da Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 3º, VIII, ficou normatizado expressamente que o ICMS não incide nas “operações de arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário”.

Roque Antônio Carraza vai mais longe quanto à inaplicabilidade do ICMS no leasing, afirmando que, mesmo exercitada a compra e venda, não pode haver a cobrança de ICMS:

“Deveras, no arrendamento mercantil inexistente venda de mercadoria, mas apenas um contrato, pelo qual uma parte (empresa de leasing,

financiadora ou arrendadora) dispõe-se a adquirir, de terceiro, a pedido de outra parte (empresa financiada ou arrendatária), bens, para serem por esta última utilizados, por prazo determinado. (...) Insistimos em que não há incidência de ICMS ainda quando o arrendatário exercita sua 'opção de compra', porquanto ela corresponde à última etapa do processo de financiamento, tributável, em tese, pela União (por meio de IOF). Ademais, já não há, aí, mercadoria, mas apenas um bem de uso, extra commercium." (26)

A postura da ABEL (Associação Brasileira de Empresas de Leasing) corroborou para firmamento dessa tese, pois, realmente, a singela circulação de mercadorias não poderia implicar ICMS.(27) No mesmo sentido se pronunciava o STJ:

"TRIBUTÁRIO. ICMS. MERCADORIA IMPORTADA SOB O REGIME DE ARRENDAMENTO MERCANTIL (LEASING). NÃO INCIDÊNCIA. SÚMULA 138/STJ. INOCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DO ICMS. AUSÊNCIA DE TRANSFERÊNCIA DO DOMÍNIO.

1. O art. 3º, inciso VIII, da LC 87/96 determina a não-incidência do ICMS nas operações de arrendamento mercantil, não havendo qualquer restrição às avenças quanto a mercadorias importadas.

2. 'O ISS incide na operação de arrendamento mercantil de coisas móveis.'(Súmula n.º 138/STJ) e não o ICMS haja vista que, no caso, não ocorre a circulação de mercadorias, uma vez que não há transferência do domínio do bem.

3. O contrato de leasing não se caracteriza como de compra e venda, pois não ocorre a transferência do domínio do bem adquirido, inocorrendo, assim, o fato imponible do ICMS(28).
(...)"

Conclui-se que a hipótese de incidência do ICMS, tanto na CF de 1988 como na Emenda Constitucional 01/69, tem como núcleo uma operação a título oneroso, de transferência de propriedade de coisa móvel a terceiros, praticada com habitualidade e fito de lucro. Configura-se, dessarte, um ato de mercancia, não sendo razoável interpretar que o mero movimento de entrada ou saída de bem objeto de arrendamento mercantil, sem a efetiva transferência de propriedade, possa impor a incidência do ICMS.

4.1.2 Confronto com o IPI

Quanto ao IPI, o longo caminho percorrido pela mercadoria até o estabelecimento do arrendatário, quando a mercadoria negociada não é produzida no mercado interno, é motivo para se irromper um dos fatos geradores do IPI elencados no art. 46 do CTN, a saber: a) o desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas; b) a saída da

mercadoria do estabelecimento produtor nacional; e, c) o leilão das mercadorias apreendidas ou abandonadas por seus condutores ou importadores. De outra parte, em princípio, quando a mercadoria é adquirida pela arrendadora no mercado interno, não há cobrança de IPI segundo o item 7 do Parecer Normativo CST 529/71, ao afirmar: “quando este equipamento se originar por importação feita por terceiros, nenhum imposto será devido pela empresa de leasing, pela remessa desses equipamentos aos seus clientes”. Da mesma forma, “está isento de IPI o equipamento nacional, mesmo usado, que foi adquirido diretamente de fabricantes e intermediários”.

O regulamento do IPI está no Decreto nº 2.637, de 25.06.1998, que traz em seus arts. 3º e 4º alguns conceitos básicos do IPI:

“Art. 3º Produto industrializado é o resultante de qualquer operação definida neste Regulamento como industrialização, mesmo incompleta, parcial ou intermediária.

Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo (...).”

Antônio Maurício da Cruz firma os contornos dos produtos industrializados:

“Aqueles obtidos pelo esforço humano aplicado sobre bens móveis quaisquer, em qualquer estado, com ou sem uso de instalações ou equipamentos. Haverá produto industrializado se, do esforço sobre bem móvel, resultar acréscimos ou alteração de utilidade, pela modificação de qualquer de suas características. Inocorrendo tal efeito, tratar-se-á de simples prestação de serviços.”(29)

Conceituando o que é industrializar, disse Marçal Justen Filho que o “conceito reúne dois requisitos (aspectos) básicos e necessários, quais sejam: a) alteração da configuração de um bem material; b) padronização e massificação.” (30)

Por outro lado, as mercadorias são bens corpóreos que constituem a atividade mercantil do produtor, industrial ou comerciante, tendo por objeto a distribuição para consumo.

Segundo Geraldo Ataliba, “não é qualquer bem que pode ser juridicamente qualificado como mercadoria. Essa qualificação depende de dois fatores, a saber: 1) a natureza do promotor da operação que a tem por objeto; e 2) a destinação comercial que a ela dá o seu titular”. (31)

Diz, ainda, Ataliba que “a prestação de serviços é a produção de utilidades (materiais ou não), específicas, peculiares e inconfundíveis

de regra irrepitíveis (no sentido da impossibilidade de, uma vez esgotado o serviço, ser ele reiterado de modo exatamente idêntico).” (32)

Quer dizer que na prestação de serviços ocorre atuação personificada e individualizada e não massificada. É claro que pode ocorrer a estruturação empresarial da prestação destes serviços, culminando na padronização de seu conteúdo, porém, a natureza específica de cada atuação é que distingue a prestação de serviços das hipóteses de incidência pertinentes aos ICMS e IPI.

Então, de plano, percebe-se que a prestação de serviços possui requisitos peculiares que não estão nestes outros dois impostos. Novamente Marçal Justen Filho ensina que “a nota característica do serviço é a sua individualidade, onde cada serviço é um serviço, na acepção de haver em cada oportunidade, uma identidade inconfundível e irrepitível; enquanto que ‘cada produto industrializado’ é uma espécie de um gênero que se destina a ser ilimitada quantitativamente.” (33)

Para Cléber Giardino, a questão não é tão simples como pode parecer. O autor ilustra como exemplo o caso de uma empresa que fabrique equipamentos. Coloca, então, o problema de saber se a empresa irá vender simplesmente a mercadoria ou a entregar como resultado desse projeto ou elaboração, manifestando, assim, um fazer da empresa. O problema só será resolvido ao se verificar se a atividade elaborativa da mercadoria, como pesquisa, projeto, análise, constitui o desenvolvimento de uma atividade de prestação de serviço ou toda a atividade empreendida (incluindo tais serviços) tem por último desígnio comercializar o produto final.(34) O exemplo revela que os conceitos de padronização, massificação, entre outros, por si só não atestam seguramente qual será a incidência tributária. Cada tributo possui materialidade distinta que deve ser apreciada harmonicamente.

José Eduardo Soares de Melo também teceu comentário importante sobre o assunto:

“Considerando que a própria Constituição confere tratamento às mencionadas figuras – ‘produto industrializado’, ‘mercadoria’, ‘serviço’ – em razão de suas distintas materialidades, não há como se aceitar o conceito de serviço centrado na economia, sem pertinência jurídica; o seu objeto como sendo a circulação (venda) de bens imateriais; e identificador de bens incorpóreos, que não têm existência física.

Considerando que o tributo é uma entidade jurídica (amplamente constitucionalizada), os seus elementos estruturais (especialmente a

materialidade) circunscrevem-se a conceitos, critérios e institutos jurídicos. Embora os impostos apresentem um natural substrato econômico (pertinente à própria capacidade contributiva), não há sentido em conferir-se preeminência às etapas econômicas (produção, circulação e consumo), para a conceituação do serviço.”(35)

4.1.3 Aparente confronto com o IOF

Por fim, não obstante a doutrina não firmar argumento a respeito, abre-se aqui literalmente um parêntese, sugerindo-se um aparente conflito de incidência do ISS sobre o leasing com a hipótese de incidência do imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários, ou simplesmente IOF (Imposto sobre Operações Financeiras).

O IOF é um imposto de competência da União (art. 153, V, CF) em que prepondera o caráter extrafiscal, ou seja, é muito mais um instrumento de manipulação da política de crédito, câmbio e seguro, assim como de títulos e valores mobiliários, do que meio de obtenção de receitas.

Referido tributo foi instituído pela Lei 5.143, de 20 de outubro de 1966, que, em seu art. 1º, definia como hipótese de incidência do IOF a ocorrência de operações de crédito e seguro.

Em seguida, o Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66) abraçou a figura em seu diploma legal mencionando também, em seu art. 63, as operações de câmbio e as operações relativas a títulos e valores mobiliários. O imposto foi ainda regulado pelo Decreto-Lei 1.783/80 e posteriormente pelo Decreto 2.219/97, alterado pelo Decreto 2.452/98.

Retomando a discussão, fala-se que existe a possibilidade de o IOF incidir sobre o leasing sob o aspecto de que se este negócio for tratado como financiamento, poderá o leasing ser enquadrado como operação de crédito, que nada mais é do que uma das hipóteses de incidência do tributo.

Para tanto, é imperioso saber que se diz operação de crédito quando o operador se obriga a prestação futura, concernente ao objeto do negócio que se funda apenas na confiança que a solvabilidade do devedor inspira, ou também quando alguém efetua uma prestação presente contra a promessa de uma prestação futura. Há presente na idéia de operação de crédito a troca de bens presentes por bens futuros que se baseia na confiança das partes e no tempo.

Diante dessa definição, percebe-se que essa hipótese de incidência seria perfeitamente aplicável ao leasing, caso seja considerado um contrato de financiamento. Sabendo disso, adianta-se que o Superior Tribunal de Justiça, em Embargos de Divergência,(36) já assentou o entendimento de que o leasing tem como caráter preponderante a operação de financiamento e não a utilização temporária do bem, o que permitiria a aplicação da tese. Por conseguinte, o arrendamento mercantil deve estar atrelado às instituições financeiras (arrendantes) que são regulamentadas e fiscalizadas pelo Banco Central, não havendo razões para o leasing ser tributado pelos entes municipais em lista de ISS.

No entanto, o conflito aparente aqui suscitado é apenas a título de ilustração, porquanto a orientação do Banco Central do Brasil ainda é de que o IOF não incide sobre as operações de leasing financeiro.

Superada, portanto, a distinção da incidência dos outros impostos sobre consumo, ficando a tributação do leasing, neste primeiro momento, exclusivamente a cargo do Imposto Sobre Serviços.

4.2 A questão no Supremo Tribunal Federal

Em tese, a questão do ISS e de seus serviços é de trato infraconstitucional, portanto, de competência do Superior Tribunal de Justiça. Todavia, se o litígio for submetido na forma de afronta direta à Constituição Federal, o STF poderá julgar o recurso que versar sobre o ISS e seus serviços.

Igor Mauler Santiago, citado na obra de Sacha Calmon, explica que o art. 155, § 2º, IX, b, da CF/88, ou seja, o dispositivo que trata da incidência do ICMS nos serviços em que há fornecimento de mercadorias, não submete tais serviços à regra do ISS, favorecendo, portanto, a existência de uma lista *numerus clausus* para definir quais serviços são tributados. Os excluídos da lista, caso houvesse fornecimento de mercadorias, estariam sujeitos ao ICMS(37). Referida tese é utilizada desde a edição do Decreto-Lei nº 406/68. Essa interpretação agora possui arrimo constitucional, o que possibilita ao STF excluir da lista o que não seja serviço.

Em 11 de outubro de 2000, o STF, nos autos de Recurso Extraordinário n. 116.121-3, com decisão publicada no DJ de 25.05.2001, declarou a inconstitucionalidade da expressão "locação de bens móveis", cuja ementa é assim descrita:

"TRIBUTO - FIGURINO CONSTITUCIONAL. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS - CONTRATO DE LOCAÇÃO.

1. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos.

2. 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.”(38)

O caso tratava de embargos à execução fiscal opostos por Ideal Transportes e Guindastes contra a Prefeitura Municipal de Santos, decorrentes do lançamento de ISS sobre locação de guindastes nos quais se sustentava a inconstitucionalidade do item 52 da lista de serviços integrante da Lei Municipal de Santos nº 3.750/71. Contudo, o mérito foi julgado improcedente pelo juízo de primeiro grau. Em grau recursal, a tese também não prosperou. Daí sobreveio o Recurso Extraordinário com fulcro nas alíneas a e c do art. 102, III, CF(39), pelo qual o recorrente pediu a decretação da inconstitucionalidade do item 52 da lista de serviços integrante da Lei Municipal de Santos nº 3.750/71. Argumentou-se, também, que em razão do estatuído no art. 110 do CTN, não se pode dar conceito diverso ao instituto da locação previsto no Código Civil sob pena de limitar-se a competência tributária dos municípios (art. 24, inc. I e II, da CF).

Para um estudo mais acurado do caso, vale a pena trazer à pesquisa os melhores argumentos constantes nos votos dos ministros que julgaram o mencionado Recurso Extraordinário.

O relator à época era o Min. Octavio Gallotti, que, na primeira sessão realizada em 22 de março de 1988, negou provimento o recurso.

“A questão não é de agora, nem pacífica. A Corte tem-na enfrentado, porém, sem acolher a inconstitucionalidade do item 52 da Lista, em discussões como a do RE 106.047 (RTJ 116/811-822), no qual afluída, concluiu pela sujeição do leasing ao ISS com base nesse mesmo item, com o que lhe valida a imposição nessa hipótese.”

Para o Min. Octavio Gallotti, o objeto da tributação pelo ISS seria a entrega de um bem móvel a terceiro, para seu uso e gozo, mediante remuneração. Neste caso, não haveria transferência da propriedade do bem imaterial, não se sujeitando, assim, ao ICMS. Para o magistrado, o legislador não queria que a atividade deixasse de ser onerada, ficando assim no campo de incidência do único imposto (ISS) que poderia abranger a referida atividade.

Em voto no RE 113.383-0, o Min. destacou:

“essa orientação tem sido aceita, em face da expressa menção no item 52 da Lista de Serviços aprovada pelo DL 834/69, ainda que se possa e deva estranhar, com GERALDO ATALIBA, que texto constitucional receba a interpretação ampliativa que a lei lhe dá: o texto constitucional confere aos Municípios a competência para tributar serviços – Prestação de serviços e não a locação de coisas; e esta não é serviço.

Gira, portanto, a controvérsia em torno da conceituação do que sejam serviços e a extensão que têm.

(...)

Já a redação inicial do art. 71, § 1º, do CTN incluía a ‘locação de bens móveis’ entre os serviços, o que os textos posteriores explicitaram. É que – pode-se ler em BALEEIRO – o imposto sobre serviços ‘reflete a sua anterior conceituação de imposto sobre profissões e indústrias, uma das quais é a de alugar veículos, tratores, máquinas, chapéus, máquinas, roupas e chapéus de rigor, instrumentos e, em geral, móveis, como meio de vida ou atual atividade remuneradora’ (Direito Tributário Brasileiro, cit. p. 293), analisando-o no campo tributário.” (40)

Concluindo, o Min. Relator asseverou que não há que se falar em violação do art. 24, II, CF, quando a lei definiu o serviço e o explicitou.

No Plenário de 01.07.1991, o Ministro Carlos Velloso pediu vista dos autos do processo, acompanhando o voto do Relator na nova sessão realizada em 27.08.1992. Como fundamento de seu voto, trouxe à baila dois julgados daquela Corte anteriores a 1988. O primeiro deles é o RE nº 112947, cujo Relator foi o Min. Carlos Madeira:

“ISS na locação de bens móveis. O que se destaca, (...) na locação de bens móveis, não é apenas o uso e gozo da coisa, mas sua utilização na prestação de um serviço. Leva-se em conta a realidade econômica, que é a atividade que se presta com o bem móvel, e não a mera obrigação de dar, que caracteriza o contrato de locação, segundo o artigo 1.188 do Código Civil. Na locação de guindastes, o que tem relevo é a atividade com eles desenvolvida, que adquire consistência econômica, de modo a tornar-se um índice de capacidade contributiva do imposto sobre serviços.” (41)

Transcreveu ainda a ementa do RE nº 106047:

“ISS. Arrendamento Mercantil de coisas móveis (leasing). Incidência do Imposto Sobre Serviços. Subsunção no item 52 da lista de serviços. Razoável o entendimento de que a prestação habitual, pela empresa, de serviço consubstanciado no arrendamento mercantil

(leasing) de bens móveis, está sujeita ao ISS, em correspondência a categoria prevista no item 52 da lista.” (42)

Na seqüência o Ministro Marco Aurélio ousou divergir do voto do Relator. Para tanto, sustentou que o ISS, considerado o figurino constitucional e conforme a própria nomenclatura revela, pressupõe prestação de serviços e não contrato de locação. Na hipótese dos autos, o proprietário do guindaste não coloca à disposição do locador serviço algum, sendo uma locação pura e simples, desacompanhada de qualquer atividade agregada que ensejasse a incidência do ISS.

O eminente Ministro também afirmou que o texto da CF e a legislação complementar de regência não permitem a incidência do tributo, porque lhe falta o núcleo dessa incidência, que são os serviços. As definições de locação de serviços e locação de bens móveis vêm do Código Civil, de modo que, segundo disposição do art. 110 do CTN,(43) esses contratos de Direito Privado não podem ser modificados pela lei tributária. Deve sim prevalecer a definição de cada instituto, conferindo, assim, mais segurança às relações jurídicas decorrentes do liame Estado-contribuinte.

No mesmo sentido caminhou o voto do Min. Celso de Mello ao asseverar que a qualificação da locação de bens móveis como serviço, para efeito de tributação municipal, mediante incidência do ISS, significa uma inadmissível e arbitrária manipulação da repartição constitucional de competências impositivas, já que o ISS somente pode incidir sobre obrigações de fazer, cuja matriz conceitual não se ajusta à figura contratual da locação de bens móveis.

Quando o Min. Ilmar Galvão toma a palavra, o debate se acalora, pois novamente a argumentação é favorável à incidência do ISS. Lembra o Ministro que o dispositivo legal já existia na Carta de 67 e só agora, na égide da Constituição de 1988 (trinta e dois anos depois da edição do Decreto-Lei nº 406/68), se suscitou esta inconstitucionalidade. Explicou, ainda, porque vislumbra a prestação de serviços na locação:

“Em segundo lugar, diante da afirmativa feita pelo Min. CELSO DE MELLO, de que o contrato de locação implica uma obrigação de dar, gostaria de observar que, segundo o art. 1.189 do CC, o locador, além de pôr a coisa à disposição do locatário, o que não corresponde com rigor à prestação de dar, é obrigado a manter a coisa no estado e a garantir o uso pacífico dela, comportamento próprio da obrigação de fazer.

Vale dizer que a locação envolve prestação de serviço.

Manter um guindaste em funcionamento envolve serviços de manutenção. Assegurar o uso pacífico exige uma assistência permanente, que implica prestação de serviço.

Daí a inclusão do contrato na relação de serviços tributados pelo ISS.

O que se pretende, nesse caso, é a isenção de tributos sobre uma das atividades econômicas certamente das mais lucrativas, porquanto das mais exploradas presentemente, visto que, não sendo prestação de serviço, muito menos será circulação de mercadorias. Assim, não serve de base a nenhum dos tributos previstos na Constituição, o que soa inteiramente absurdo, não sendo de ser admitido.”

O Min. Ilmar Galvão certamente procurou, ao fundamentar seu voto, detalhes mínimos agregados à locação, que de forma alguma representam a essência do negócio. Ora, se na própria atividade de Leasing Financeiro a existência da opção de compra não se traduz numa obrigação de fazer, tampouco terá essência de prestação de serviço a conservação de um guindaste numa locação. Vale lembrar que, se nessa conservação houvesse algum serviço, somente sobre o preço deste (base de cálculo) incidiria o ISS, e não sobre os valores pagos a título de aluguel.

O Ministro Carlos Velloso, ao tomar novamente a palavra, redargüiu que, diante de diversas decisões do STF com relação ao leasing, o raciocínio há de ser o mesmo, porquanto não se pode modificar a natureza das coisas. No entanto, a questão relativa ao leasing não fora apreciada porque os casos tratavam de matéria infraconstitucional, em que implicava definir a natureza do contrato de leasing, se financeiro, se locação.

Sem mais a acrescentar, os Ministros Sepúlveda Pertence, Sydney Sanches e Moreira Alves acompanharam o voto dos Ministros Marco Aurélio e Celso de Mello, encerrando o julgamento em plenário no dia de 11.10.2000, no qual, dos onze ministros, seis votaram pelo provimento do recurso (44), “declarando, incidentalmente, a inconstitucionalidade da expressão ‘locação de bens móveis’, constante do item 79 da Lista de Serviços a que se refere o Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, na redação dada pela Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987 (...)”.

Depois que o STF reputou inconstitucional a Lei Complementar Federal na modalidade difusa, só o Senado Federal pode editar resolução suspendendo a execução da mesma (artigo 52, inciso X, da Constituição Federal), de modo que a norma não é extirpada do ordenamento jurídico, mas depende sim da discricionariedade dos membros daquela Casa Legislativa. A lei, portanto, já foi declarada

inconstitucional e continuará sendo aplicada, mesmo tendo sido votada pela maioria absoluta dos membros do STF(45).

4.2.1 Os efeitos da decisão do STF em outros Tribunais

Segundo Ives Gandra Martins, é certo que “uma decisão do STF em controle difuso representa sólida manifestação do Poder Judiciário. Indiscutível sinalização na interpretação do bom direito, ofertando, tal orientação, mesmo no controle em concreto, a exegese a ser seguida pelos sujeitos à imputação normativa examinada”.(46)

Muito se fala que esta decisão do STF se aplica somente ao caso de locação de bem móveis, pois só em relação a esse item foi declarada a inconstitucionalidade. Todavia, se percebe pela própria discussão dos ministros do STF que o leasing é mencionado como instituto paralelo à locação. Então, por razões óbvias, a divergência acerca da incidência do ISS, especificamente no leasing, recairá em todos os juízos e Tribunais que se depararem com a causa.

A polêmica, inclusive, vai reverberar no STJ, pois, quando se uniformizou o entendimento sobre a questão nos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 836 e 341, havia ministros com entendimentos opostos, como era o caso do Min. Américo Luz, Relator do REsp nº 558/SP, que ressaltou seu posicionamento quanto à matéria:

“Não obstante continue entendendo não estar o contrato de arrendamento mercantil, em razão de sua tipicidade, sujeito à incidência do ISS, como expressei no voto-vista que proferi no REsp nº 341-SP, cuja íntegra faço juntar ao presente, acompanho o entendimento estabelecido pela Seção no Julgamento dos EREsp nº 836-0-SP.”

Referido acórdão, publicado no DJ de 07.03.94, teve sua ementa assim redigida, verbis:

“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS). LEASING. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO. PRECEDENTES DO STF E DESTES STJ.

Consoante a jurisprudência predominante do Egrégio Supremo Tribunal Federal e desta egrégia corte, a prestação habitual de serviços de “leasing” por empresa está sujeita ao ISS (subsunção no item 52 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406/68). Embargos Rejeitados. Decisão por maioria.

Dito acórdão fundamentou-se sobre o entendimento de que o “leasing”, como modalidade de arrendamento mercantil que é, tem como característica principal a locação de bens móveis, pelo que está

sujeito à incidência do ISS, 'quando ocorra a circunstância da prestação habitual de serviço da espécie.'

Para amoldar-se a questão sub judice ao sufragado pela colenda Seção de Direito Público desta Corte, dou provimento ao recurso ressaltando meu ponto de vista sobre a matéria."(47)

O Ministro Américo Luz não vislumbrava a subsunção do leasing no serviço de locação de bens móveis (item 52 da terceira lista), refutando o argumento de que havia preponderância da simples locação naquele contrato. Contudo, após a decretação de inconstitucionalidade do ISS sobre locação de bens móveis, o argumento pode ser visto favoravelmente à tributação, já que defende a distinção e independência dos negócios.

O pronunciamento do Ministro Américo Luz trouxe como fundamento de seu voto a posição do Ministro Oscar Corrêa, que, em seu voto de vista no RE nº 106.047-SP, acreditava que a não-incidência do ISS sobre o leasing se dava, ainda, por outros motivos:

"Para nós o traço fundamental do leasing é o financiamento sem o qual não se completa na íntegra a operação financeira em que importa. Enquanto arrendador e arrendatário estão frente a frente, mas não opera o financiamento, não há falar em leasing. Pode haver locação de bens, compra e venda; só o financiamento leva ao leasing.

Não se trata, porém, de simples afirmação. A comprovação vem da própria Lei nº 6.099/74 que, ao dispor sobre o tratamento tributário das operações de arrendamento mercantil, expressamente vinculou-o todo às instituições financeiras, sob o comando do Conselho Monetário Nacional e do Banco Central.

E à lei seguiram-se as Resoluções do Banco Central que a regularam miudamente. Cria-se, pois, desde logo, situação estranha: instituto inteiramente regulado por lei federal, que a vincula a autoridades administrativas federais, sujeito à regulação que lhe devem; que teve regime tributário estabelecido (com a expressa indicação do imposto de renda e do imposto sobre produtos industrializados), envolvendo, evidentemente, operação financeira, não pode subordinar-se ao ISS, cobrado pelos municípios, quando não se lhe podem encontrar os pressupostos para sua incidência. Que aliás, hoje se discute mesmo a respeito da locação de bens móveis, se locação de bens móveis, se a locação de coisa não é serviço, etc." (48)

O Ministro arrematou destacando que o leasing não pode, na lei brasileira, sofrer incidência do ISS. No entanto, mesmo não sendo a locação de bens o traço mais forte do negócio, e até mesmo a compra a prestações – como se vê do art. 11, § 1º, da Lei 6.099/74 –

, melhor seria ele assemelhar-se ao elemento que o configura, isto é, o financiamento.

O entendimento do Ministro Oscar Corrêa serviu de base para que se interpusesse, perante o Superior Tribunal de Justiça, antes do advento da quarta lista do ISS, o Recurso de Embargos de Divergência no qual se buscou pacificar a natureza jurídica do contrato de leasing:

“TRIBUTÁRIO. CONTRATOS DE LEASING. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISS).

Os contratos da espécie não constituem fato gerador do tributo em referência, já que têm por traço fundamental a operação de financiamento neles contida e não a utilização temporária do bem, não sendo por outro motivo que estão sistematicamente vinculadas a uma instituição financeira, nem tampouco que tais operações são regulamentadas e fiscalizadas pelo banco central.

De outra parte, ainda que pudessem ser assimilados a locação, não se prestariam para tal, já que a locação não se confunde com prestação de serviço. Embargos acolhidos.” (49)

Desse modo, restou sufragada a possibilidade de subsunção de leasing na locação de bens móveis quando este constava do item 52 da terceira lista.

Atualmente, a questão não alcançaria o STJ sob o fundamento do art. 105, III, c, CF (divergência jurisprudencial), em virtude de confrontar diretamente com a Súmula nº 138, a qual pacificou o entendimento nessa Corte de que incide o ISS sobre o leasing, impedindo assim que o Recurso Especial seja conhecido, eis que estará em manifesto confronto com jurisprudência predominante daquela Corte (Súmula nº 83 – STJ).

Contudo, ainda que de forma sutil, esse posicionamento vem sendo mitigado após o pronunciamento da suprema corte constitucional no Recurso Extraordinário nº 116.121-3/SP. É o que se depreende da decisão monocrática da eminente Ministra Relatora Denise Arruda, nos autos da Medida Cautelar nº 8.962 – SC, DJ 07.01.2004:

“Dessume-se dos autos que nada obstante o enunciado da Súmula 138/STJ, a incidência do ISS sobre leasing financeiro não se encontra pacificada naquela Corte, assertiva corroborada pelo fato de que os acórdãos proferidos, tanto em sede de apelação como de embargos infringentes, foram por maioria de votos, esse último assim ementado (fls. 1103):

'TRIBUTÁRIO - ISS - OPERAÇÃO DE LEASING SOBRE BENS MÓVEIS – LEASING FINANCEIRO - NÃO INCIDÊNCIA - EXEGESE DO ART. 156, III DA CF E ART. 110 DO CTN.

1. Ao tratar do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, a Constituição Federal pressupõe a 'prestação de serviços', segundo a conceituação definida no direito privado (CF, art. 156, III, CTN, art. 110).

A qualificação de operações não condizentes com o significado técnico-jurídico da expressão 'prestação de serviços', para efeito de tributação municipal do ISS, nada mais significa do que a inadmissível e arbitrária manipulação, por lei complementar, da repartição constitucional de competências impositivas, pois o tributo em comento somente pode incidir sobre obrigações de fazer (RE n. 116.121-3/SP, Min. Celso de Mello).

2. O leasing financeiro, ao contrário do leasing operacional, não alberga 'prestação de serviço'. Não será por disposição legal que a sua natureza poderá ser alterada. A lei não tem o condão de modificar a essência das coisas ou dos fatos. Definir como prestação de serviços aquilo que essencialmente não o é traduz-se em uma forma escamoteada de burlar a limitação constitucional de incidência tributária.

Desse modo, a incidência do ISS sobre operações de leasing, prevista no item 79 da relação anexa ao Decreto n. 406./68 e no item 15.09 do novo rol constante da LC 116.2003, diz respeito exclusivamente à modalidade de leasing operacional ou às atividades do agente financeiro que possam efetivamente ser enquadradas como prestação de serviços e já não estejam sujeitas ao Imposto Sobre Operações Financeiras.

3. Não se afina com as normas de regência do Imposto sobre Serviços, e muito menos com a natureza jurídica do tributo, legislação que prevê como base de cálculo o próprio valor do bem alienado, financiado ou locado, acrescido de hipotéticos juros a títulos de encargos financeiros presumidos." (50)

Disse ainda a Ministra que não há teratologia na decisão, afastando o argumento de que a adoção de posicionamento divergente a enunciado de Súmula não caracteriza por si só teratologia, máxime quando os verbetes sumulares não se revestem de efeito vinculante e o julgado se encontra amparado em discussão jurídica consistente, distinguindo as modalidades de leasing financeiro e leasing operacional, para fins de aplicação da Súmula 138/STJ.

Outrossim, o Tribunal de Justiça de Santa Catarina se defrontou com o impasse no Grupo de Câmaras de Direito Público tendo cinco

desembargadores –entre os nove que compõe o órgão colegiado –, concluído pela não-incidência do ISS sobre o Leasing Financeiro. (51) Trata-se da natural evolução da argumentação dos tributaristas em face dos procuradores fazendários municipais, despontando no debate a premissa irrefragável de que a declaração de inconstitucionalidade do item “locação de bens móveis” na lista do ISS ainda vai render novas interpretações na tributação do Leasing Financeiro.

5. Considerações Finais

O Arrendamento Mercantil Financeiro é um rentável negócio jurídico promovido, em geral, por uma instituição financeira, tornando-se típico em razão da regulamentação editada pelo Banco Central. A imposição do ISS decorre expressamente de lei, mas sua incidência vem sendo rechaçada pelo Judiciário que, balizado na doutrina e precedentes do Supremo Tribunal Federal, vem negando a incidência do ISS sobre o Arrendamento Mercantil Financeiro. Assim, podem-se destacar como argumentos que levam a concluir pela não-incidência do ISS no Leasing Financeiro:

a) A decretação de inconstitucionalidade da expressão locação de bens móveis na lista do ISS, sob o argumento de a operação se tratar de obrigação de dar, permitiu que se questionasse a impossibilidade de se tributar o Arrendamento Mercantil Financeiro pela mesma razão;

b) O Código Tributário Nacional não permite que a lei tributária altere a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de Direito Privado. O preceito foi inserido na sistemática tributária com o intuito de alertar o legislador a respeito dos limites da tributação. Assim, o instituto do leasing, por ser de Direito Privado, tem a essência de locação (obrigação de dar), não podendo se tributar o negócio em razão de aspectos secundários que não constituam a sua substância;

c) A interpretação adotada pelo Fisco, antes da LC nº 56/87, era a de que a prestação habitual de serviço leasing de bens móveis estava sujeita ao ISS devido à possibilidade de se subsumi-lo na expressão locação de bens móveis (item 52), ou seja, era vertente da locação. Com a decretação de inconstitucionalidade da expressão “locação de bens móveis”, a tese cai por terra, permitindo-se o argumento a contrario, isto é, o leasing naturalmente será decretado inconstitucional em razão da idéia principal do negócio não divergir da locação;

d) O elemento factual de realização do arrendamento mercantil é certo; já a aquisição do bem ao final do contrato é incerta. Nesse

sentido, é forçoso considerar que o caráter de locação está presente em todos os contratos de leasing. No entanto, a compra e venda (exercício do VRG) é uma mera faculdade contratual em disponibilizar a compra do mesmo bem arrendado. O objeto da tributação é o “serviço” de locação, cuja existência é certa, não devendo descaracterizar a essência do negócio;

e) Não obstante a preponderância da locação no leasing não deixar dúvidas acerca da impossibilidade de tributação, a incidência do ISS também pode ser afastada ante o pronunciamento do STJ em Embargos de Divergência, nos quais restou consignado que a natureza jurídica do contrato de leasing tem por traço fundamental a operação de financiamento nele contida e não a utilização temporária do bem. Não é por outro motivo que estão sistematicamente vinculadas a uma instituição financeira, nem tampouco que tais operações são regulamentadas e fiscalizadas pelo Banco Central. Nesse sentido, é tido como fator preponderante no leasing a operação de financiamento, devendo a atividade ser tributada por Imposto sobre Operações Financeiras ou outro de competência da União;

f) A Lei nº 6.099/74 dispõe sobre o tratamento tributário das operações de arrendamento mercantil, vinculando sua realização às instituições financeiras, sob o comando do Conselho Monetário Nacional e do Banco Central. Todavia, foram as Resoluções emanadas por essas duas entidades que regularam miudamente a atividade do leasing. Destarte, é ilógico que um instituto inteiramente regulado por lei federal, que o vincula a autoridades administrativas federais, sujeito à regulação que lhe devem, que teve regime tributário estabelecido (com a expressa indicação do imposto de renda e do imposto sobre produtos industrializados), envolvendo, evidentemente, operação financeira, se subordine ao ISS, cobrado pelos municípios;

Por derradeiro, não se nega que o leasing é um rentável negócio jurídico e deva ser tributado. A sua falta de tributação permite a compra e venda de veículos mascarada pela forma de leasing, já que a LC nº 87/96 veda a incidência de ICMS quando não efetivada a aquisição do bem arrendado ou, ainda, caso houvesse a compra do bem, o ICMS teria por base de cálculo o VRG que é irrisório em relação ao valor do bem. No entanto, o apetite fiscal deve ser amenizado pela observância da legalidade. A tributação do leasing pelo ISS não é possível em razão da definição e essência deste contrato, todavia, não há impedimento para que a União assumira seu interesse e regulamente a tributação do Leasing Financeiro ou, em melhores termos, da “Locação Financeira”.

Notas de Rodapé

1. Artigo produzido sob a orientação do Prof. Dr. Ubaldo César Balthazar.
2. O dispositivo remonta o brocardo jurídico *nullum tributum sine praevia lege* que significa, não existe tributo sem lei anterior que o defina.
3. MARTINS, Sérgio Pinto. Manual do Imposto Sobre Serviços. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2000, p. 59
4. AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 251
5. Art. 108, § 1º, CTN: “o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei”.
6. AMARO, op. cit, p. 205
7. Idem Ibidem, p. 206
8. MONTEIRO, Washington de Barros. Curso de Direito Civil. Vol. IV, 31 ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 49.
9. DINIZ, Maria Helena. Curso de Direito Civil Brasileiro. Vol. II, 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 99.
10. Idem Ibidem, p. 101
11. MANCUSO, Rodolfo de Camargo. Leasing. 3. ed. rev. atual e amp. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 2002, p. 13
12. RIZZARDO, Arnaldo. LEASING - Arrendamento Mercantil no Direito Brasileiro. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987, p. 8
13. BENJÓ apud RIZZARDO, Arnaldo. Contratos. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 849.
14. WALD apud MANCUSO, op. cit, p. 31.
15. COMPARATO apud MÉLEGA, Luiz. O leasing e o sistema tributário brasileiro. São Paulo: Saraiva, Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 1975, p. 4.
16. RIZZARDO, 1987. p.5.
17. ORLANDO GOMES apud MANCUSO, op. cit., p. 45, diz que “a expressão contratos típicos designa os contratos esquematizados na lei, com denominação própria, formando espécies definidas. Dizem-se atípicos os que não se acham especificamente regulados”. Quer dizer, embora a lei nº 6099/74 trouxesse a expressão “arrendamento mercantil”, o objetivo da lei era dispor sobre o tratamento tributário desta operação. De qualquer modo, a importância e utilização que o figura do arrendamento mercantil conquistou no Direito Brasileiro, já lhe confere o status de negócio típico.
18. BENJÓ apud Idem Ibidem, p. 32
19. LOPES apud MÉLEGA, op. cit., p. 48.
20. RIZZARDO, 2002, p. 859.
21. RIZZARDO, 2002, p.853.
22. Art. 153, IV da CF de 1988 remete à competência da União o Imposto sobre Produtos Industrializados.
23. Segundo MANCUSO, op. cit., p. 136-137, os impostos são: “I – impostos sobre operações mercantis; II – imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; III – o imposto sobre serviços de comunicação; IV – o imposto sobre a produção,

importação, circulação, distribuição ou consumo de energia elétrica; e V – o imposto sobre extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais”.

24. Vide BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Corte Especial, ERESP 213828 / RS, Rel. Milton Luiz Pereira, DJ 29.09.2003, p. 135. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br>>. Acesso em 04 nov. 2004

25. Idem Ibidem, p. 136

26. CARRAZA, Roque Antônio. ICMS. 4ª ed. São Paulo : Malheiros, 1998, p. 95-96

27. Cf. SOARES DE MELO, José Eduardo. Leasing na importação. Não incidência do ICMS na importação de mercadorias, amparadas em contrato de arrendamento mercantil – leasing internacional. Apud DELGADO, José Augusto. Leasing – doutrina e jurisprudência. Curitiba: Juruá, 1997, p. 134.

28. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp nº 439884/SP, 1ª T., Rel. Min. Luiz Fux, DJ 02.12.2002, p. 251. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br>>. Acesso em 04 nov. 2004.

29. CRUZ, Antônio Maurício da. O IPI – Limites Constitucionais. RT, 1984, p. 55

30. JUSTEN FILHO, Marçal. O Imposto sobre Serviços na Constituição. RT, 1985, p. 115

31. ATALIBA, Geraldo. Revista de Direito Tributário. vol. 52. São Paulo: Malheiros, p. 58

32. Idem Ibidem, p. 58

33. JUSTEN FILHO, op. cit., p. 115

34. GIARDINO, Cléber. Conflitos de Competência entre ICM, ISS e IPI. Curso de Direito Tributário III – PUC, Revista de Direito Tributário vols. 7/8, São Paulo: RT, p. 119.

35. MELO, op. cit., p. 40

36. Cf. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp nº 558/SP, Rel. Américo Luz, publicado no DJ 13.03.1995, p. 5268. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br>>. Acesso em 04 nov. 2004.

37. COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 618.

38. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 116.121-3/SP – Tribunal Pleno, Relator Ministro Octávio Gallotti, Redator p/ o acórdão. Ministro Marco Aurélio de Mello, DJU 20.05.2001. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em 04 nov. 2004.

39. Art. 102 – Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

(...)

III – julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida:

a) contrariar dispositivo desta Constituição;

(...)

c) julgar válida lei ou ato de governo local contestado em face desta Constituição.

40. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 113.383-0, voto do Min. Octávio Gallotti, apud RE 116.121-3/SP – Tribunal Pleno, Rel. Min. Octávio Gallotti, Redator p/ o acórdão. Min. Marco Aurélio de Mello, DJ 20.05.2001, Acesso em 04 nov. 2004.
41. BRASIL. Supremo Tribunal Federal, RE nº 112947/SP, Rel. Carlos Madeira, DJ 07.08.1987, p. 784. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em 04 nov. 2004.
42. Idem, RE nº 106047/SP, Rel. Rafael Mayer, DJ 13.12.1985.
43. Segundo redação do art. 110 do CTN, “a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias”.
44. Segundo exigência do artigo 97 da Constituição Federal, “Somente pelo voto da maioria absoluta de seus membros ou dos membros do respectivo órgão especial poderão os tribunais declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público”. Essa exigência é conhecida como “cláusula de reserva de plenário”.
45. MENDES, Cristiano Feitosa. Ensaio acerca da extensão dos efeitos do controle difuso de constitucionalidade no Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <<http://www.jfrn.gov.br/docs/doutrina166.doc>>. Acesso em: 20 out. 2004, p.2
46. MARTINS, Ives Gandra S. Aspectos práticos da teoria da imposição tributária. Belo Horizonte: Nova Alvorada, 1996, p. 199.
47. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp nº 558/SP, Rel. Américo Luz, publicado no DJ 13.03.1995, p. 5268. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br>>. Acesso em 04 nov. 2004.
48. BRASIL. Supremo Tribunal Federal, RE nº 112947/SP, Rel. Carlos Madeira, DJ 07.08.1987, p. 784. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em 04 nov. 2004
49. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. EREsp nº 2732/SP, Rel. Min Ilmar Galvão, 1ª Seção, DJ 25.11.1991, p.17039. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br>>. Acesso em 04 nov. 2004.
50. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Medida Cautelar Nº 8.962 – SC, Rel. Min. Denise Arruda DJ 07.01.2004. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br>>. Acesso em 22 mar. 2005.
51. SANTA CATARINA. Tribunal de Justiça. Embargos Infringentes nº 2004.005150-6, de Criciúma, Rel. designado Des. Newton Trisotto, Florianópolis, 08 set. 2004. Disponível em: <<http://www.tj.sc.gov.br>>. Acesso em 06 mar. 2005.

REVISTA DE DOUTRINA DA 4ª REGIÃO
PUBLICAÇÃO DA ESCOLA DA MAGISTRATURA DO TRF DA 4ª REGIÃO
- EMAGIS