

ISSN 1413-7097

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



185

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT)

ISSN 1413-7097

185

(FEVEREIRO - 2011)

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretores da Editora Dialética
Lidia Lobello de Oliveira Rocha
Valdir de Oliveira Rocha
Denise Lobello de Oliveira Rocha
Trevisan

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*
Editora, com alterações procedidas por
Mars e Dialética

Capa (fundo)
Detalhe da obra
"100% Azul ou Quase",
de Marola Omartem

Ilustrações de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Impressão
Yangraf

Indexação em base de dados nacionais:
RVBI (Periódicos) - Senado Federal
(www.senado.gov.br/sicon)

Rede de bibliotecas depositárias:
Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal
de Justiça, Conselho da Justiça Federal,
Tribunal Regional Federal da 1ª, 2ª, 4ª e 5ª
Regiões



Francisco Lobello
é o autor da fotografia reproduzida em
destaque na capa desta edição.

Na página inicial do site
www.dialetica.com.br
canto superior, esquerdo, pode-se
realizar BUSCA que possivelmente
facilitará muito a localização de textos
sobre assuntos de seu interesse.

A Editora mantém em estoque os
exemplares anteriores da
Revista Dialética de Direito Tributário.
Complete sua coleção.

Os acórdãos estampados na íntegra
correspondem às cópias obtidas nas
Secretarias dos Tribunais ou se originam
de publicações oficiais de seus julgados.
Tiragem superior a 3.000 exemplares.
Distribuição em todo o País.

Os conceitos emitidos nos textos são
de responsabilidade de seus autores.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Rua Sena Madureira, 34
CEP 04021-000 - São Paulo - SP
e-mail: atendimento@dialetica.com.br
Fone/fax (0xx11) 5084-4544
www.dialetica.com.br

SUMÁRIO

Doutrina

André Folloni - O regime aduaneiro especial *drawback* integrado

1. Introdução. 2. Os regimes denominados *drawback*. 3. O *drawback* integrado. 4. Código aduaneiro do Mercosul. 5. O *drawback* integrado isenção. 6. Conclusão.

7

Aurélio Pitanga Seixas Filho - Natureza jurídica do lançamento por homologação - mito - ficção

1 - Poder legal e potestade administrativa. 2 - Conceito de ficção jurídica. 3 - Obrigação tributária e relação jurídica administrativa. 4 - Dívida tributária e crédito tributário. 5 - Lançamento por homologação. 6 - Procedimentos oficioso e litigioso. 7 - Conceito de mito jurídico.

16

Eurico Marcos Diniz de Santi - Imposto de renda, limitação à compensação de prejuízos fiscais e extinção da pessoa jurídica: entre John Marshall e Lourival Vilanova

1. Sete premissas... e o risco da autodestruição. 2. No plano constitucional, norma implícita ou norma derivada e inexistência de lacuna normativa no caso concreto: sobre a constante presença da norma derivada da “compensação integral de prejuízos fiscais” para os casos de extinção da pessoa jurídica. 3. No plano legal dos textos do Direito Positivo (Sistema S1): sobre a constante presença da norma derivada da “compensação integral de prejuízos fiscais” para os casos de extinção da pessoa jurídica. 4. Princípio da idempotência do Direito à compensação de prejuízos fiscais (PIDCPF): a continuidade como pressuposto para aplicação da limitação quantitativa e diversas outras regras que integram a regra-matriz do IRPJ e da CSLL. 5. No plano da norma jurídica e no plano da sistematização do Direito (Sistema S4), regra-matriz de incidência do IRPJ e da CSLL como sistema de regras: sobre as “fotografias” que, sistematizadas, formam o “filme” do fato gerador do IRPJ e da CSLL. 6. No plano da aplicação do Direito, a *regra-matriz de incidência* do IRPJ e da CSLL construída e aplicada pelo Carf com o *status* de “matéria sumulada”: reiteradas decisões que deram ganho de causa ao contribuinte para afastar a limitação de 30% no caso de extinção por incorporação da PJ. 7. No plano da argumentação do Carf, seis argumentos na aplicação da regra de compensação dos prejuízos fiscais nos casos de extinção da pessoa jurídica: premissa inicial tácita da ideia da trava de 30% como “benefício fiscal” e como reconhecimento da legalidade da Lei 9.065. 8. No plano do STF, a conclusão da decisão do Supremo é a premissa inicial do Carf: a Lei 9.065 é válida e a restrição da trava de 30% é constitucional. 9. Caso “Bunge”, julgamento do STF, ausência de novos critérios normativos do Carf na aplicação da regra de compensação dos prejuízos fiscais e o art. 146 do CTN: como o Carf pretende reduzir o contencioso tributário se desrespeita a autoridade de suas próprias decisões? 10. Conclusões: superando forças contra institucionais, garantindo a separação dos poderes, consagrando os Tribunais Administrativos, preservando o STF e garantindo a segurança jurídica.

34

Hugo de Brito Machado - O ISS e o arrendamento mercantil

1. Introdução. 2. Os fundamentos da decisão plenária em questão. 3. O âmbito constitucional do tributo e o conceito de serviço. 4. Locação como serviço na LC 116/2003. 5. O *leasing* e a competência tributária residual. 6. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

63

Luiz Paulo Romano e Vinicius Jucá Alves - Responsabilidade tributária e multas punitivas

I. Introdução. II. Análise. III. Conclusão.

77

Nelson Monteiro Neto - Problemas da interpretação extensiva e da aplicação analógica no campo tributário

1. Introdução. 2. Os princípios. 3. Quanto à jurisprudência. 4. Em síntese.

O ISS e o Arrendamento Mercantil

Hugo de Brito Machado

1. Introdução

Não obstante manifestações anteriores em sentido oposto, parecia firmar-se na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal o entendimento segundo o qual não incide o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza na locação de bens móveis. É o que se vê afirmado pela própria Corte Maior, em acórdão que tem suscitado controvérsias em virtude da natureza complexa do contrato de *leasing* ou arrendamento mercantil, ao qual diz respeito.¹ Entretanto, o Supremo Tribunal Federal, em decisão do seu Plenário, complicou o tratamento da matéria afirmando que somente o arrendamento mercantil ou *leasing* pode ser de três espécies e somente naquela em que é qualificado como *leasing operacional* não incide o ISS, mas as duas outras modalidades de arrendamento mercantil constituem *prestação de serviço* e estão, portanto, sujeitas à incidência desse imposto.

É certo que o Superior Tribunal de Justiça já firmara jurisprudência afirmando a incidência do ISS na operação de arrendamento mercantil, entendimento esse que chegou a ser sumulado.² Entretanto, conforme registram Hugo de Brito Machado Segundo e Raquel Cavalcanti Ramos Machado, “vem reconhecendo que o exame da questão possui feição constitucional, e, em alguns julgados, tem afastado a aplicação da Súmula 138, por entender que o caso deve ser submetido ao exame do STF”.³

Neste estudo vamos procurar demonstrar que o Plenário da Corte Maior não foi feliz ao adotar o entendimento que adotou, e porque nos parece correto o entendimento segundo o qual o ISS não incide na operação de *leasing*, ou arrendamento mercantil, e que o entendimento oposto, além de apoiado em argumentos que contribuem para aumentar a insegurança jurídica, enseja conflitos de competência que certamente produzirão enorme quantidade de questões, au-



Hugo de Brito Machado

é Professor Titular de Direito Tributário da UFC e Presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários.

¹ STF, 2ª Turma, Ag. Reg. no Agravo de Instrumento 622.421, rel. Min. Joaquim Barbosa, julgado em 6.4.2010, *DJe* de 29.4.2010, pp. 99/100, e *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 178. *Dialética*, São Paulo, julho de 2010, pp. 223/224, primeira parte da ementa.

² STJ, Súmula 138, *DJU* de 19.5.1995, p. 14.053.

³ “ISS e Operações de Leasing”, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 139. *Dialética*, São Paulo, abril de 2007, p. 61.

mentando o volume de serviço do Poder Judiciário e contribuindo, assim, para a demora na prestação jurisdicional.

Começaremos com a identificação dos fundamentos da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal, por seu Plenário, que consideramos contribuir para o aumento da insegurança jurídica, do arbítrio estatal na cobrança de tributos e para o incremento dos conflitos de competência entre os Municípios.

Em seguida vamos demonstrar que em nosso sistema tributário cada tributo tem o seu âmbito constitucional, de sorte que, em face da supremacia da Constituição, não se pode admitir que o legislador altere os conceitos utilizados na Constituição amesquinhando a definição do âmbito constitucional de cada tributo. E então examinaremos o conceito de serviço, para deixarmos claro que qualquer atividade que não se compreenda nesse conceito não pode ser colocada como fato gerador do ISS.

Depois examinaremos em que consiste o contrato de arrendamento mercantil, para demonstrarmos que não se trata de um serviço, estando o contrato muito mais próximo do contrato de locação de bens, o que afasta definitivamente a pretensão dos Municípios de fazerem sobre o mesmo incidir o ISS.

Finalmente, examinaremos o argumento segundo o qual não se pode admitir que uma atividade lucrativa como o arrendamento mercantil permaneça sem ser tributada.

2. Os Fundamentos da Decisão Plenária em Questão

2.1. O financiamento como serviço

O Ministro Eros Grau, relator do caso, distingue três espécies de *leasing* ou arrendamento mercantil, afirmando que este “compreende três modalidades, (i) o *leasing* operacional; (ii) o *leasing* financeiro e (iii) o chamado *lease-back*. No primeiro caso há locação, nos outros dois, serviço.”

Define o *leasing operacional* (arrendamento mercantil) como aquele em que “o fabricante de um bem o dá em locação a quem dele fará uso. O arrendante é o próprio produtor industrial.”

Refere-se ao *leasing* financeiro, que diz ser o caso de que se cuida no recurso em julgamento, como aquele em que

“a arrendadora adquire bens de um fabricante ou fornecedor e entrega seu uso e gozo ao arrendatário, mediante o pagamento de uma contraprestação periódica, ao final da locação abrindo-se a este a possibilidade de devolver o bem à arrendadora, renovar a locação ou adquiri-lo pelo preço residual combinado no contrato. No *leasing* financeiro prepondera o caráter de financiamento e nele a arrendadora, que desempenha a função de locadora, surge como intermediária entre o fornecedor e o arrendatário.”

Depois de transcrever o art. 5º da Resolução nº 2.309/96 do Banco Central, que define o arrendamento mercantil financeiro, reporta-se à doutrina de Athos Gusmão Carneiro segundo a qual no *leasing* financeiro prepondera o fator “financiamento”, enquanto no *leasing* operacional sobreleva o aspecto “locação”. E transcreve, também, o art. 23 da mesma Resolução, que diz respeito ao denominado *lease-back*, para concluir que

“Financiamento é serviço, sobre o qual o ISS pode incidir. É irrelevante, nas duas últimas hipóteses - *leasing* financeiro e *lease-back* - existir uma compra. O fato é que toda e qualquer prestação de serviço envolve, em intensidades distintas, a utilização de algum bem.”

Como se vê, o eminente Ministro Eros Grau define o financiamento como serviço, e por isto conclui pela incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. Esse argumento, que se apoia no alargamento do conceito de serviço, pode ser utilizado para o alargamento dos demais conceitos utilizados pela Constituição para definir as competências tributárias, e isto contribui para o aumento da insegurança jurídica e do arbítrio estatal na cobrança de tributos.

2.2. Competência impositiva residual

Outro argumento utilizado como fundamento da decisão em exame, colhido em parecer do Ministro Ilmar Galvão, consiste em que a lei complementar, ao definir os serviços sujeitos ao ISS arrola serviços por natureza e “inclui serviços que, não exprimindo a natureza de outro tipo de atividade, passam à categoria de serviços, para fim de incidência do tributo, por força de lei, visto que, se assim não considerados, restariam incólumes a qualquer tributo”.

Esse argumento, que também contribui para o alargamento da insegurança jurídica e do arbítrio estatal na cobrança dos tributos, é evidentemente inconsistente. Para demonstrar essa inconsistência basta que se considere a denominada competência residual.

Realmente, arrola todos os impostos para cuja instituição atribui competência às pessoas jurídicas de Direito Público interno. E depois de arrolar, em seu art. 153, os impostos da competência da União, estabelece que esta poderá instituir, mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, vale dizer, no art. 153, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos impostos nela discriminados. É a denominada competência impositiva residual, que só tem razão de ser porque se admite que algum fato ou atividade economicamente relevante pode ter ficado fora da descrição do âmbito dos impostos atribuídos à própria União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios.

Aliás, o *leasing* já foi apontado como fato que somente pode ser tributado pela União, no uso de sua competência residual. Neste sentido, Hugo de Brito Machado Segundo e Raquel Cavalcanti Ramos Machado escrevem, com inteira propriedade:

“Entendemos, na verdade, que a operação de *leasing*, exatamente por ser *sui generis*, sendo algo além do mero aluguel, bem como algo além da mera entrega de bem, pode ser submetida à tributação apenas da União Federal, no uso de sua competência para criar impostos residuais, nos termos do art. 154, I, da CF/88. Não é juridicamente possível sua tributação por Municípios.”⁴

É evidente, portanto, que não se justifica a ampliação do âmbito de incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza de modo a abranger o *leasing* financeiro, a pretexto de evitar que esse contrato reste incólume a qualquer tributo.

2.3. Aumento do número de conflitos

Além das inconsistências apontadas nos itens precedentes, a decisão em exame, ao afirmar a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza sobre os

⁴ “ISS e Operações de *Leasing*”, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 139. Dialética, São Paulo, abril de 2007, p. 65.

contratos de *leasing*, enseja conflitos de competência que certamente produzirão enorme quantidade de questões, aumentando o volume de serviço do Poder Judiciário e contribuinte, assim, para a demora na prestação jurisdicional.

Conforme registram Hugo de Brito Machado Segundo e Raquel Cavalcanti Ramos Machado,

“... mesmo que não se considere inválida a incidência do ISS na operação de *leasing*, outra questão prática ainda se apresenta, qual seja, analisar qual Município seria competente para realizar a tributação respectiva. Sim, pois muitos contratos de *leasing* são firmados entre instituições que atuam, sobretudo, em grandes capitais, mas arrendam bens para pessoas domiciliadas nos mais diversos pontos do território nacional. Surge, então, a questão de saber se o Município competente para realizar a cobrança do ISS seria aquele onde se localiza o arrendatário e no qual se efetuam os pagamentos referentes às parcelas contratadas.”⁵

E, na verdade, admitir-se que os Municípios cobrem o ISS sobre as operações de *leasing* significa dar ensejo ao surgimento de um grande número de conflitos de competência, que vão aumentar significativamente o número de questões submetidas ao Judiciário e, em consequência, aumentar a lentidão deste, já de todos conhecida porque tem prejudicado a quantos pleiteiam prestação jurisdicional em nosso País.

2.4. Ausência de distinção entre o dar e o fazer

O eminente Ministro Eros Grau, relator do caso, em sua argumentação na defesa da incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza nas operações de *leasing*, concluiu que financiamento é serviço, e acrescentou:

“É irrelevante, nas duas últimas hipóteses - *leasing* financeiro e *lease-back* - existir uma compra. O fato é que toda e qualquer prestação de serviço envolve, em intensidades distintas, a utilização de algum bem.”

Esquece, todavia, de considerar que na compra o bem é o objetivo visado. A necessidade do comprador é satisfeita pela colocação do bem a sua disposição. É o bem, e não a atividade, que satisfaz a necessidade do comprador. Já na prestação de serviços o bem eventualmente utilizado é simplesmente um instrumento, ou um meio do qual se vale o prestador do serviço para a realização da atividade. A necessidade do tomador do serviço é atendida pela atividade, e não pelo bem que é instrumento nesta utilizado.

Na fundamentação de seu voto, todavia, Eros Grau termina por afirmar que a operação de *leasing* financeiro configura atividade que não se exerce senão mediante considerável parcela de serviços diversificados,

“insuscetíveis de ser absorvidos pela subjacente operação de locação de bens, a qual de sua vez, obviamente, não gera obrigação de dar, mas, ao revés, de por a coisa à disposição do locatário e de garantir a este o seu uso pacífico, deveres que mais se assimilam a prestação de serviços do que a circulação de mercadoria ou outra qualquer operação tributável”.

⁵ “ISS e Operações de Leasing”, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 139. Dialética, São Paulo, abril de 2007, pp. 61/62.

Seus argumentos, como se vê, implicam negar a distinção entre o *dar* e o *fazer*. Além disto, albergam a afirmação absolutamente insustentável, de que *por a coisa à disposição do locatário* não é uma obrigação de dar. Por outro lado, a referência a *qualquer outra operação tributável*, implica insistir na ideia, inteiramente inadmissível, de que não se poderia cogitar de competência residual.

A relevância da distinção entre obrigação de dar e obrigação de fazer também é negada expressamente por outros Ministros que acompanharam o voto do relator.

3. O Âmbito Constitucional do Tributo e o Conceito de Serviço

3.1. Âmbito constitucional dos tributos

A vigente Constituição Federal diz que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, poderão instituir os tributos que indica. Na referência às taxas e à contribuição de melhoria deixa desde logo desenhado o âmbito de cada um desses tributos.

Assim é que, em relação às taxas, diz que estas podem incidir sobre o exercício do poder de polícia ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição.⁶ Em relação à contribuição de melhoria referiu-se às obras públicas como fonte da valorização de imóveis, que é inerente a essa espécie de tributo. E em relação aos impostos, ao atribuir competência à União, aos Estados e ao Distrito Federal, e aos Municípios, definiu claramente as situações de fato que podem ser colhidas pelo legislador para instituir cada um desses impostos.

A definição do âmbito de cada um dos impostos constitui, inegavelmente, uma forma de limitação constitucional do poder impositivo de cada uma das pessoas jurídicas de Direito Público. Não se pode, pois, admitir que o legislador, mesmo o que produz a denominada lei complementar que delimita as limitações constitucionais ao poder de tributar, ultrapasse esse âmbito. Entendimento diverso implica negar a supremacia constitucional, permitindo que uma norma de hierarquia inferior possa alterar dispositivo da Constituição Federal.

Assim, quando pretendemos saber se podem os Municípios fazer incidir o ISS sobre contratos de arrendamento mercantil, surge, desde logo, a questão de saber se tais contratos cabem ou não no conceito de serviço. Necessário, portanto, neste estudo, o exame desse importante conceito.

3.2. O conceito jurídico de serviço

3.2.1. Diversos significados da palavra serviço

Na linguagem comum a palavra serviço é plurissignificativa. A Academia de Ciência de Lisboa a registra em seu dicionário com nada menos do que 34 significados. Em todos eles, porém, geralmente se vê a ideia de ação que atende uma necessidade. Assim, serviço é *acção de ser útil; acto ou efeito de servir*. É também *estado de quem se disponibiliza ou actua em benefício de outrem*. É ainda a *activi-*

⁶ Constituição Federal de 1988, art. 145, inciso II.

*dade realizada nas fileiras das forças armadas, e também o conjunto das funções ou tarefas executadas em benefício ou por mando de outrem.*⁷

Podemos dizer então que “serviço é ato ou efeito de servir, de dar de si algo em forma de trabalho”.⁸

Vê-se, assim, que está no núcleo do conceito serviço a ideia de ação humana destinada ao atendimento de outrem.

3.2.2. A palavra serviço na linguagem jurídica

Na linguagem jurídica em geral, anota Maria Helena Diniz, serviço quer dizer o “exercício de qualquer atividade intelectual ou material com finalidade lucrativa ou produtiva”.⁹

Com sua costumeira precisão, registra De Plácido e Silva:

“Serviço. Do latim *servitium* (condição de escravo), exprime, gramaticalmente, o *estado de que é servo*, encontrando-se no dever de servir; ou de trabalhar para o amo. Extensivamente, porém, e expressão designa hoje o próprio trabalho a ser executado, ou que se executou, definindo a *obra*, o *exercício do ofício*, o *expediente*, o *mister*, a *tarefa*, a *ocupação* ou a *função*.

Por essa forma, constitui *serviço* não somente o *desempenho de atividade* ou de *trabalho intelectual*, como a *execução de trabalho* ou de *obra material*.”¹⁰

Pedro Nunes, em seu precioso *Dicionário de Tecnologia Jurídica*, define serviço como o “exercício ou desempenho de quaisquer atividades, materiais ou intelectuais, com o fim produtivo ou lucrativo; execução de determinado trabalho físico ou mental. Duração deste trabalho.”¹¹

João Melo Franco e Herlander Antunes Martins, no *Dicionário de Conceitos e Princípios Jurídicos*, registram três definições da palavra *serviços*, assim:

“Serviços - consistem, essencialmente, em actividades humanas valiosas (A. Menezes Cordeiro, Direitos Reais, 1979-17)

Serviços - são situações jurídicas atinentes ao direito das obrigações que consistem em ‘ações de homens que satisfazem imediatamente necessidades de outros homens’ (Menezes Cordeiro, Dir. Obrigações, 1980, 1º-15).

Serviços - em sentido econômico são ações de indivíduos que satisfazem imediatamente necessidades de outros indivíduos. São coisas, portanto, que não têm consistência material, que constituem bens imateriais, incorpóreos, intangíveis. (...) (J. J. Teixeira Ribeiro, RLJ, 116º - 10).”¹²

Aires Fernandino Barreto, em excelente monografia sobre o ISS, parte da ideia do trabalho, como um fazer, um conceito mais amplo, e doutrina com inteira propriedade:

“É lícito afirmar, pois, que serviço é uma espécie de trabalho. É o esforço humano que se volta para outra pessoa; é fazer desenvolvido para outrem. O serviço é, assim, um

⁷ Academia de Ciências de Lisboa, *Dicionário da Língua Portuguesa Contemporânea*, vol. II, Verbo, 2001, pp. 3.400/3.401.

⁸ *Dicionário Houaiss*, 1ª edição. Objetiva, Rio de Janeiro, 2001, p. 2.559.

⁹ *Dicionário Jurídico*. Saraiva, São Paulo, 1998, p. 311.

¹⁰ *Vocabulário Jurídico*, vol. IV. Forense, Rio de Janeiro, 1987, p. 215.

¹¹ *Dicionário de Tecnologia Jurídica*, vol. II. Freitas Bastos, Rio de Janeiro/São Paulo, 1974, p. 1.116.

¹² *Dicionário de Conceitos e Princípios Jurídicos*. Almedina, Coimbra, 1988, p. 743.

tipo de trabalho que alguém desempenha para terceiro. Não é esforço desenvolvido em favor do próprio prestador, mas de terceiros. Conceitualmente parece que são rigorosamente procedentes essas observações. O conceito de serviço supõe uma relação com outra pessoa, a quem se serve. Efetivamente, se é possível dizer-se que se fez um trabalho 'para si mesmo', não o é afirmar-se que se prestou serviço 'a si próprio'. Em outras palavras, pode haver trabalho, sem que haja relação jurídica, mas só haverá serviço no bojo de uma relação jurídica."¹³

Como se vê, há claramente em todas as definições de serviço a ideia de atividade destinada a atender diretamente necessidades humanas. No serviço, há sempre uma atividade que consiste em *servir* a outrem, em atender necessidades de outrem. É o próprio agir, a própria atividade ou esforço humano, que serve, que atende a necessidade de outrem.

3.2.3. Definição em norma de Direito Privado

Há, é certo, quem sustente, que os conceitos que a lei tributária não pode modificar são apenas aqueles *definidos em norma de Direito Privado*. O equívoco dessa tese, porém, é evidente. Todos os conceitos utilizados em uma norma fazem parte dessa norma. Assim, se um conceito faz parte de uma norma de hierarquia superior - no caso de que se cuida uma norma da Constituição Federal - é evidente que a modificação desse conceito importa modificação da norma em que está encartado. Admitir a modificação do conceito albergado em norma da Constituição, por uma lei ordinária, ou por uma lei complementar, é o mesmo que admitir que essas leis podem modificar a Constituição.

Neste sentido, doutrina Aires Barreto:

"A lei ordinária, bem assim a complementar representam, em rigor, a mera aplicação das normas constitucionais. Na terminologia de Kelsen, a lei é a execução da Constituição, assim como a sentença é a execução da lei. Não é juridicamente possível aos Legislativos emanar atos que contradigam o sistema constitucional, sob pena de, manifestamente, extravasarem os limites da competência que lhes foi atribuída. E o critério e pauta que asseguram esta fidelidade estão na correta interpretação das expressões e locuções constitucionais.

Pondera Castro Nunes que o poder de interpretar o Texto Constitucional é 'inerente à aplicação de toda lei, porque a aplicação pressupõe a exegese, como operação preparatória do desenvolvimento da regra legal ou da expedição do ato.' (Teoria e Prática do Poder Judiciário, Rio de Janeiro, Forense, 1943, p. 590).

(...) Ao valer-se de um determinado verbete empregado pela Constituição, tem-se por certo, salvo inequívoca demonstração em contrário, que a lei atribui-lhe o exato sentido, alcance e conteúdo que lhe foi dado pela Lei Suprema.

Sim, porque admitir o contrário seria consentir que o legislador infraconstitucional, alterando o significado da terminologia constitucional, terminasse alterando as próprias competências, ampliando ou restringindo direitos constitucionalmente estabelecidos, seria consentir que a Constituição é flexível, mutável por atos inferiores."¹⁴

Tem razão o Ministro Marco Aurélio quando afirma o caráter meramente pedagógico do art. 110 do Código Tributário Nacional. Na verdade, esse dispositivo nem

¹³ ISS na Constituição e na Lei. Dialética, São Paulo, 2003, p. 29.

¹⁴ ISS na Constituição e na Lei. Dialética, São Paulo, 2003, p. 95.

precisaria existir. Embora se tenha de reconhecer o importantíssimo serviço que o mesmo tem prestado ao Direito brasileiro, não se pode negar que, a rigor, ele é desnecessário. Desnecessário - é importante que se esclareça - no sentido de que com ou sem ele teria o legislador de respeitar os conceitos utilizados pela Constituição para definir ou limitar competências tributárias. Mas é necessário porque, infelizmente, a ideia de uma efetiva supremacia constitucional ainda não foi captada por um grande número dos que lidam com o Direito em nosso País.

Não é necessário, repita-se, que o conceito de serviço esteja no Direito Privado. Muito menos que ele esteja *definido* em norma do Direito Privado. Para que ele não possa ser alterado pelo legislador tributário basta que esteja, como está, na Constituição Federal, pois sua alteração pelo legislador implica evidente alteração da norma da Constituição na qual está albergado.

Com efeito, a alteração de qualquer conceito albergado por qualquer norma implica alteração dessa norma. Se o legislador altera um conceito que está em uma norma da Constituição, portanto, altera a própria Constituição. Esta é uma verdade jurídica que, infelizmente, ainda não está bem entendida entre nós, mas aos poucos, em face de decisões como a proferida pela Corte Maior, no julgado aqui analisado, ela vai se tornando mais viva na consciência dos que lidam com o Direito.

Talvez por desconhecimento do alcance do referido julgado da Corte Maior, o legislador incluiu na lista de serviços, anexa à Lei Complementar 116/2003, o item 3, incluindo entre os serviços de qualquer natureza, tributáveis pelos Municípios, os "serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres". E com isto deu lugar à continuação do questionamento, posto que o veto presidencial apenas excluiu desse item da lista o que está definido no sub item 3.01, isto é, a "locação de bens móveis".

4. Locação como Serviço na LC 116/2003

4.1. O item 3 da lista

Entre os serviços de qualquer natureza sujeitos ao ISS, a lista anexa à Lei Complementar 116/2003 arrola:

"3. Serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres.

3.01 - (vetado)

3.02 - Cessão de direito de uso de marcas e de sinais de propaganda.

3.03 - Exploração de salões de festas, centro de convenções, escritórios virtuais, 'stands', quadras esportivas, estádios, ginásios, auditórios, casas de espetáculos, parques de diversões, canchas e congêneres, para realização de eventos ou negócios de qualquer natureza.

3.04 - Locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza.

3.05 - Cessão de andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas de uso temporário."

Como se vê, o item 3 alberga cinco subitens, a saber, 3.01, 3.02 3.03, 3.04 e 3.05, todos descrevendo espécies contidas no item 3, serviços prestados mediante locação, cessão de direitos de uso e congêneres. Não há, portanto, diferença essencial entre esses três subitens. Todos dizem respeito a locação ou a cessão de direito de uso.

Assim, como adiante vamos demonstrar, o veto presidencial teria de ter abrangido todo item 3, que alberga, todo ele, atividades que não podem ser incluídas no conceito de serviços.

4.2. O veto presidencial

Considerando o entendimento manifestado pelo Supremo Tribunal Federal, o Presidente da República vetou os itens 3.01 e 13.01 da lista anexa à Lei Complementar 11/2003, tendo justificado esse veto, quanto ao item 3.01, que nos interessa neste estudo, assim:

“O STF concluiu julgamento de recurso extraordinário interposto por empresa de locação de guindaste, em que se discutia a constitucionalidade da cobrança do ISS sobre a locação de bens móveis, decidindo que a expressão ‘locação de bens móveis’ constante do item 79 da lista de serviços a que se refere o Decreto-Lei nº 40, de 31 de dezembro de 198, com a redação da Lei Complementar nº 5, de 15 de dezembro de 1987, é inconstitucional (noticiado no Informativo do STF nº 207). O Recurso Extraordinário 116.121/SP, votado unanimemente pelo Tribunal Pleno, em 11 de outubro de 2000, contém linha interpretativa no mesmo sentido, pois a ‘terminologia constitucional do imposto sobre serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo a contrato de locação de bem móvel. Em direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprios, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável.’ Em sendo assim, o item 3.01 da Lista de serviços anexa ao projeto de lei complementar ora analisado, fica prejudicado, pois veicula indevida (porque inconstitucional) incidência do imposto sobre locação de bens móveis.”¹⁵

Ressalte-se que essa inconstitucionalidade tem sido afirmada pela doutrina mais autorizada. José Eduardo Soares de Melo, por exemplo, assevera:

“O item 79 da lista de serviços (LC 56/87) relaciona ‘locação de bens móveis, inclusive arrendamento mercantil.’

O enquadramento do negócio jurídico *locação* no âmbito do ISS é altamente questionável pela singela circunstância de não representar um fazer (típico da prestação de serviços), mas traduzir um dar, ou permitir a utilização de determinado bem (corpóreo ou imaterial, pouco importa).”¹⁶

O item 79 da antiga lista de serviços era genérico. Referia-se a locação de bens móveis, inclusive arrendamento mercantil. Pretendia, pois, abranger tudo o que hoje está descrito nos cinco subitens do item 3 da lista anexa à Lei Complementar 116/2003. A rigor, deu-se com a nova lei apenas a explicitação de situações antes compreendidas no conceito de locação de bens móveis.

4.3. Invalidade dos subitens não vetados

Mesmo não alcançados pelo veto presidencial, os subitens 3.02, 3.03, 3.04 e 3.05 são desprovidos de validade, porque inconstitucionais, pela mesma razão que levou o Supremo Tribunal Federal a declarar a inconstitucionalidade do item 79 da antiga lista.

¹⁵ Razões de veto do Presidente da República, *DOU* de 1º.8.2003.

¹⁶ *Aspectos Teóricos e Práticos do ISS*, 2ª edição. Dialética, São Paulo, 2001, p. 77.

O subitem 3.02 contempla a cessão do direito de uso de marcas e de sinais de propaganda, que não envolve, está claro, prestações de fazer, mas simplesmente o consentimento no uso de bens imateriais, posto que essa é a natureza jurídica das marcas e dos sinais de propaganda.

O subitem 3.03, por seu turno, contempla a locação dos bens nele indicados, embora se refira a “exploração de salões de festas” etc., porque a “exploração” daqueles bens, aí indicada, não se confunde com a realização dos eventos nos mesmos realizados. Uma coisa é, por exemplo, a “exploração de salões de festas”, indicada no subitem 3.03, que há de ser entendida como locação de salões de festas. Outra, esta sim compreendida no conceito de serviço, a realização da festa, compreendida no item 12.07, em que está descrita como serviço a atividade de ‘shows’, ‘ballet’, danças, desfiles, bailes, óperas, concertos, recitais, festivais e congêneres.”

O subitem 3.04 contempla locação, sublocação e arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza. Também nesses casos a necessidade, como facilmente se vê, é atendida pelo uso de um bem e não por uma atividade que se possa caracterizar como serviço.

Note-se que o *direito de passagem ou permissão de uso* de que aqui se cuida não se confunde com a atividade de manutenção das estradas remunerada através de pedágio.

Merece destaque, também, a voracidade com que o Fisco vem onerando os serviços públicos, quando na verdade deveria contribuir para a redução de seus custos. Cobrar ISS nos termos do subitem 3.04 da lista em questão é uma forma de onerar os serviços públicos de transportes e de comunicações, pois esse imposto vai ser transferido para os usuários desses serviços pelos respectivos concessionários. Isto, aliás, está implicitamente declarado no parágrafo 3º do art. 1º da Lei Complementar 116/2003, que demonstra claramente o propósito de onerar os serviços públicos, numa verdadeira inversão do princípio da modicidade das tarifas, pois a lei estabelece que a alteração dos tributos cuja cobrança produza impacto nos custos do serviço público implica revisão da tarifa respectiva.¹⁷

O subitem 3.05, finalmente, contempla a cessão de andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas de uso temporário. Nesses atos evidentemente não ocorre serviço. A situação que se cria é exatamente a mesma que se configura nas locações. A necessidade é atendida pelo uso do bem e não por um serviço. Não se verifica um *fazer*, mas um *dar*. Por isto mesmo a cobrança do ISS é inconstitucional.

4.4. Invalidez de outros itens

Além do item 3, com todos os seus subitens, outros itens da lista de serviços anexa à Lei Complementar 116/2003, também são desprovidos de validade jurídica porque conflitantes com a norma da Constituição que atribui competência aos municípios para a instituição do Imposto sobre Serviços de Qualquer natureza.

¹⁷ Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, art. 9º, parágrafo 3º.

O item 15.03, por exemplo, descreve “Locação e manutenção de cofres particulares, de terminais eletrônicos, de terminais de atendimento e de bens e equipamentos em geral.” No que submete ao imposto atividade que não consubstancia serviço, extrapola a norma da Constituição Federal, atributiva de competência aos municípios.

É possível que o serviço de manutenção dos bens seja tributável. Isto ocorrerá na hipótese de ser tal serviço prestado por um terceiro, e não pelo próprio locador do bem. E mesmo quando seja prestado pelo próprio locador do bem poderá ser tributado se estiver expressamente previsto no contrato, de forma autônoma. Essa hipótese, porém, é de ocorrência pouco provável, pois o que normalmente ocorre é a obrigação do locador de manter o bem alugado em perfeitas condições de uso, e neste caso não estará prestando um serviço de manutenção mas fazendo a manutenção de um bem que lhe pertence. Não haverá, portanto, serviço.

Em definitivo, se o serviço de manutenção não for objeto do contrato, se este tiver como objeto apenas a locação dos bens indicados, não se cogitará de serviço e o ISS não incidirá. Mesmo que o locador tenha o dever, perante o locatário, de manter o bem dado em locação em perfeitas condições de funcionamento.

4.5. Bens materiais ou imateriais

Não importa que a locação ou o direito de uso seja de um bem material, ou imaterial. Assim, se alguém elabora um programa para computadores a serviço de outrem, vale dizer, mediante encomenda, submete-se ao ISS porque está prestando um serviço profissional. Se o produto correspondente é colocado “na prateleira”, como mercadoria, será devido, segundo tem entendido a jurisprudência, o ICMS. Entretanto, se o bem produzido - o programa para computador - permanece como propriedade de seu produtor, nenhum imposto é devido. E se é alugado ou tem cedido o seu uso, também nenhum imposto será devido.

É claro que a renda obtida, em qualquer desses casos, submete-se à incidência do imposto federal sobre renda e proventos de qualquer natureza, mas isto é outra questão.

Não importa que a locação de bens móveis seja diferente da cessão do direito de uso de qualquer bem, material ou imaterial. O que importa é que em qualquer desses negócios jurídicos não se vislumbra um *fazer*, mas um *dar*. Nenhum deles, portanto, consubstancia serviço. Nenhuma dessas atividades, portanto, pode estar sujeita ao ISS.

5. O Leasing e a Competência Tributária Residual

5.1. Em que consiste o leasing

É desnecessária a demonstração de que o contrato de arrendamento mercantil, ou *leasing*, não consubstancia uma prestação de serviços. Os que afirmam o contrário não chegam a negar a natureza do *leasing* como um contrato típico, peculiar. Eles ampliam o significado da palavra serviço.

Segundo Paulo Sandroni, o *leasing* é:

“Operação financeira entre uma empresa proprietária de determinados bens (veículos, máquinas, unidades fabris, etc.) e uma pessoa jurídica que usufrui desses bens contra

o pagamento de prestações. Os contratos são sempre com tempo determinado, ao fim do qual a empresa arrendatária tem opção de compra do bem. A grande vantagem do *leasing* é a não imobilização de capital, sobretudo em caso de bens de alto preço, que terão utilização limitada.”¹⁸

A respeito do que seja o *leasing*, Hugo de Brito Machado Segundo e Raquel Cavalcanti Ramos Machado, escrevem, com inteira propriedade:

“Em uma simplificação levada a efeito apenas para fins didáticos, pode-se dizer que se trata de um aluguel com prazo definido e opção de compra do bem alugado ao final.”¹⁹

É certo que o *leasing* pode ser de três espécies, e isto poderia ter relevância no campo tributário, posto que em relação à primeira delas, o denominado *leasing* operacional, subsistiria, talvez, a jurisprudência que o qualifica como locação de bens móveis. Seja como for, examinemos em que consiste o *leasing* como gênero, verificando o que há de comum em suas três espécies, ou modalidades.

5.2. O que há de comum nas três modalidades de leasing

Como visto no item 2.1. deste estudo, o Supremo Tribunal Federal, pela voz de seu Ministro Eros Grau, afirma a existência de três espécies ou modalidades de *leasing* ou arrendamento mercantil, a saber, o operacional, o financeiro e o *lease-back*.

O *leasing operacional* é aquele em que o fabricante de um bem o dá em locação a quem dele fará uso. O *leasing financeiro* é aquele em que uma instituição financeira adquire bens de um fabricante ou fornecedor e entrega o uso e gozo destes ao arrendatário, mediante o pagamento de uma contraprestação periódica, ao final da locação abrindo-se a este a possibilidade de devolver o bem à arrendadora, renovar a locação ou adquiri-lo pelo preço residual combinado no contrato. O *lease-back* é aquele em que o proprietário de um bem vende esse bem a uma instituição financeira que o arrenda ao próprio vendedor. Em outras palavras podemos dizer que no *lease-back* a instituição financeira adquire o bem e o arrenda a seu alienante.

Como se vê, o que há de comum nas três espécies de *leasing* é a colocação de um bem à disposição de alguém que sem o comprar passa a utilizá-lo como arrendatário. Em qualquer delas há um bem que é utilizado pelo arrendatário para atender suas necessidades. E há também um financiamento. É na verdade um contrato típico, com peculiaridades próprias, que não se confunde com nenhum outro contrato.

5.3. Finalidade da competência residual

Um dos argumentos utilizados para fundamentar a decisão plenária do Supremo Tribunal Federal, que afirmou ser o *leasing* um serviço sujeito à incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza foi o de que uma atividade lucrativa como o arrendamento mercantil não pode permanecer incólume a qualquer tributo.

¹⁸ *Dicionário de Economia do Século XXI*, 2ª edição. Record, Rio de Janeiro/São Paulo, 2006, p. 469.

¹⁹ “ISS e Operações de Leasing”, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 139. Dialética, São Paulo, abril de 2007, p. 63.

Ocorre que se não existisse fato economicamente significativo ainda não alcançado por um tributo, não teria sentido a denominada competência residual. E como a Constituição atribui à União competência para instituir impostos que não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos que estão nela discriminados, é porque pode, sim, existir fato economicamente relevante que ainda está incólume aos impostos existentes. É porque existe resíduo, existe sobra, existe algo não compreendido nas situações descritas nas regras que atribuem competência impositiva. A finalidade da competência impositiva residual, atribuída pela vigente Constituição em seu art. 154, inciso I, à União, é precisamente a instituição de impostos sobre fatos que, como o *leasing*, não cabem nos modelos já desenhados nos dispositivos constitucionais que atribuem competência impositiva específica à própria União (art. 153), aos Estados (art. 155) e aos Municípios (art. 156).

O *leasing* realmente constitui um desses fatos residuais. Em virtude de suas peculiaridades, ele não configura operação de circulação de mercadorias, tendo o próprio legislador cuidado de explicitar que o ICMS não incide no arrendamento mercantil.²⁰ Nem configura prestação de serviços, sendo inconstitucional a lei que o qualifica como tal.

Aliás, o Ministro Joaquim Barbosa o diz, com todas as letras, no voto-vista proferido no julgamento do Recurso Extraordinário que estamos a examinar, quando afirma que:

“Em cada uma das suas modalidades (operacional, financeiro e *lease back*), as operações de arrendamento mercantil trazem elementos cujo conjunto as torna relevante (*sic*) para a celebração do contrato que as ampara e para a aplicação de regime jurídico próprio, que não se confunde com as normas aplicáveis isoladamente ao aluguel, à compra-e-venda e às operações de crédito.”

Parece evidente, portanto, que o arrendamento mercantil se presta como um excelente exemplo de fato que pode ser alcançado por um imposto específico, que venha a ser criado pela União no uso de sua competência residual. E isto quer dizer que esse fato com certeza não enseja a incidência de nenhum dos impostos atualmente existentes em nosso sistema tributário.

6. A Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal

6.1. Surpreendente manifestação do Plenário

Diante das decisões que vinha proferindo, pela não incidência do ISS sobre locação de bens móveis, era de se esperar que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal se firmasse no sentido da não incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza sobre os contratos de *leasing*, em qualquer de suas três modalidades.

Agora, porém, diante da decisão proferida no RE nº 547.245, além de ter sido afirmada a incidência do ISSQN sobre as modalidades *leasing* financeiro e *lease-back*, terminou sendo colocada em dúvida a não incidência desse mesmo imposto sobre o *leasing* operacional.

²⁰ Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, art. 3º, inciso VIII.

6.2. A incerteza instaurada

É certo que se pode afirmar não ter havido mudança do entendimento do Supremo Tribunal Federal quanto à não incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza sobre a locação de bens móveis, mas já não é possível dizer-se o mesmo quanto ao *leasing* operacional.

Realmente, o questionado julgamento de seu Plenário deu-se no dia 2 de dezembro de 2009,²¹ e, posteriormente, em 6 de abril de 2010, sua Segunda Turma, por unanimidade, decidiu:

“Ementa: Processual Civil. Agravo Regimental. Imposto sobre Serviços (ISS). Locação de Bens Móveis.

É firme o entendimento do Supremo Tribunal Federal no sentido de que não incide Imposto sobre Serviços (ISS) sobre locação de bens móveis.

A caracterização de parte da atividade como prestação de serviços não pode ser meramente pressuposta, dado que a constituição do crédito tributário é atividade administrativa plenamente vinculada, que não pode destoar do que permite a legislação (proibição do excesso da carga tributária) e do próprio quadro fático (motivação, contraditório e ampla defesa). No caso em exame, para que fosse possível reverter a conclusão a que chegou o acórdão recorrido, seria necessário reexaminar fatos e provas (Súmula 279/STF).

Agravo regimental ao qual se nega provimento.”²²

Como se vê, embora dizendo que é firme a jurisprudência no sentido da não incidência do ISS sobre locação de bens móveis, o Supremo Tribunal Federal, pelo que consta da ementa acima transcrita, admite a possibilidade de chegar a conclusão diferente a partir da caracterização de parte da atividade como prestação de serviços. É a incerteza instaurada em torno da tributação do arrendamento mercantil, ou *leasing*, mesmo na modalidade do *leasing* operacional, no qual considerou, ao menos no voto do Ministro Eros Grau, haver locação.