

O ISS e o Arrendamento Mercantil: a Posição Atual do STF

Fernando Aurelio Zilveti

Mestre e Doutor em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da USP. Professor da Eaesp da Fundação Getúlio Vargas. Diretor Secretário do IBDT. Advogado em São Paulo.

Resumo

Este estudo examina a doutrina e a jurisprudência sobre a tributação do arrendamento mercantil. O estudo não pretende ser exaustivo, concentrando-se na questão do tipo no Direito Tributário e sua aplicação prática na tributação do ISS sobre operações de arrendamento mercantil. Os precedentes do Supremo Tribunal Federal são importantes para a compreensão da nova interpretação de tais operações.

Abstract

This study examines the doctrine and jurisprudence about taxation over leasing operations. It does not intend to be exhaustive, but concentrates on the *typos* issues at Tax Law and its applicability in practical cases about service tax (ISS) over leasing operations. The Constitutional Court (STF) precedents are important for understanding the new interpretation about such operations.

1 - Introdução

A doutrina do Direito Tributário não se firmou, ainda, sobre se o arrendamento mercantil está ou não sujeito ao ISS. Dois trabalhos acadêmicos sobre o tema, produzidos por Brandão Machado e Hugo de Brito Machado, merecem um exame pormenorizado, não apenas em função das posições antagônicas apresentadas, mas também diante das distintas correntes doutrinárias que representam.¹

A jurisprudência tampouco se posicionou definitivamente sobre o tema. O STF parece, porém, caminhar na direção da tributação do imposto sobre serviços do chamado *leasing financeiro*. As decisões serão analisadas neste trabalho, sob a perspectiva adotada pelo relator dos dois julgamentos, acompanhada pela maioria dos demais ministros.

O STF decidiu, com efeito, pela incidência do imposto sobre a prestação de serviços de *leasing financeiro*.² O tribunal pendeu para a tese de Brandão Machado, no sentido de que nem todos os conceitos utilizados pelo legislador são genui-

¹ MACHADO, Brandão. "ISS e o Arrendamento Mercantil". *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 141. São Paulo: Dialética, pp. 46/55. MACHADO, Hugo de Brito, "O ISS e o Arrendamento Mercantil". *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 185. São Paulo: Dialética, 2010, pp. 63/85.

² Recurso Extraordinário nº 592.905/SC, Tribunal Pleno, Relator Ministro Eros Grau, julgado em 2.12.2009, publicado no *DJe* em 5.3.2010. Ver, ainda, o Recurso Extraordinário nº 547.245, Tribunal Pleno, Relator Ministro Eros Grau, julgado em 2.12.2009, publicado no *DJe* em 5.3.2010.

namente jurídicos. A sua relevância jurídica é o que importa.³ O voto do Ministro Eros Grau importa na revisão da doutrina do Direito Tributário a respeito do arrendamento mercantil seguindo uma linha defendida sobre a teoria do tipo tributário. O tipo tributário *leasing financeiro* leva em conta as características negociais do instituto no Direito Privado brasileiro. É desejável, ainda, que o STF reveja sua posição anacrônica acerca da locação de bens móveis, alinhando-se com o entendimento mais razoável da tributação desse negócio jurídico pelo ISS.

As decisões do STF apontam, por outro lado, para um entendimento conforme aquele sumulado, desde 1995, no STJ.⁴ A convergência de posições entre os tribunais superiores se confirma quando compulsados os votos que conduziram o entendimento do STJ. A motivação do entendimento de cada tribunal, porém, é distinto. Essa comparação entre o posicionamento do STF e do STJ vale para compreender como os ministros das cortes consideraram o tema do arrendamento mercantil, na relação entre Direito Privado e Direito Tributário.

Outro tema a merecer um breve comentário é o caráter vinculante das decisões das cortes superiores. Parcela da doutrina procura ver nas posições do STF e STJ um *stare decisis* característico da segurança jurídica. O *rule of law* cotidiano propõe que o processo de formação jurisprudencial siga uma lógica de pouca maleabilidade, o que não significa imutabilidade.⁵ Não pressupõe, de qualquer forma, que as posições das cortes superiores sejam estáticas. O caráter cotidiano do *rule of law* pode ser encontrado nas decisões recentes do STF sobre arrendamento mercantil, considerando-se a teoria do tipo tributário.⁶ O *rule of law* foi plenamente demonstrado e tratado, tangencialmente, no voto-vista do Ministro Joaquim Barbosa.

As questões a serem tratadas acerca da tributação pelo ISS do arrendamento mercantil se devem, em grande parte, à falta de orientação do legislador em definir os serviços tributáveis. Tanto a Constituição Federal quanto a legislação ordinária pecam ao configurar o imposto de serviços, desde a sua criação até os dias de hoje. O excesso de normas, sobrepostas e imprecisas, provoca insegurança jurídica ao contribuinte.⁷ Mesmo com o oportuno posicionamento do STF sobre a matéria, remanescem dúvidas sobre a competência de arrecadação e a base impositiva, previsível um conflito de competências entre municípios.⁸ Essas dúvidas, exploradas em recente trabalho de Humberto Ávila, somente reforçam a insegu-

³ MACHADO, Brandão. *Op. cit.* (nota 1), p. 51.

⁴ STJ, Súmula nº 138, DJU de 19.5.1995, p. 14.053.

⁵ MATTEI, Ugo. *Stare Decisis, Il Valore del Precedente Giudizioario Negli Stati Uniti D'America*. Milão: Giuffrè, 1988, p. 3.

⁶ ISENSEE, Josef. *Von Stil der Verfassung. Nordrhein-Westfälische Akademie der Wissenschaften. Vorträge G 361*. Opladen/Wiesbaden: Westdeutscher, 1999, p. 39.

⁷ MACHADO, Brandão. *Op. cit.* (nota 1), p. 47.

⁸ ÁVILA, Humberto. "Imposto sobre a Prestação de Serviços de Qualquer Natureza. Contrato de *Leasing Financeiro*. Decisão do Supremo Tribunal Federal. Local da Prestação e Base de Cálculo". *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 182. São Paulo: Dialética, 2010, p. 144. Da mesma dúvida compartilham MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; e MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. "ISS e Operações de *Leasing*". *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 139. São Paulo: Dialética, 2007, p. 62.

rança jurídica a que o contribuinte se encontra submetido, tema, aliás, objeto de erudita tese do tributarista gaúcho.⁹

2 - O Arrendamento Mercantil no Direito Privado

O arrendamento mercantil no Direito Privado brasileiro foi tratado com o nome de *leasing*, por força da importação do instituto do Direito americano, conforme relatam alguns trabalhos históricos publicados em nossos repertórios de doutrina e jurisprudência. Esse tipo de contrato surgiu nos Estados Unidos há mais de 60 anos. Na realidade, o instituto do “empréstimo” de bens teria surgido na Grã-Bretanha, em função das pressões da 2ª Guerra, para burlar tratados internacionais de desarmamento, consubstanciada pelo *Land and Lease Act*.¹⁰ Algum tempo depois, o instituto viria a ser amplamente aplicado nos EUA.

“Ao invés de comprar o equipamento de que necessita, com ou sem financiamento, o empresário pede a uma instituição financeira especializada que o compre em seu lugar, segundo as indicações técnicas que ele próprio fornece, e que lho dê em seguida em locação por um prazo determinado, ao cabo do qual o empresário tem a opção de adquirir o material locado por um preço residual, ou de devolvê-lo, se não preferir continuar na locação por prazo indeterminado.”¹¹

Instrumento comercial de aplicação prática bastante interessante para o mercado financeiro, o arrendamento mercantil se desenvolveu nos EUA e no mundo rapidamente. O instituto do arrendamento mercantil está, portanto, diretamente relacionado à expansão do mercado financeiro. Tanto assim, que foi nesse mercado a base de sua mais ampla aplicação, necessária a regulamentação dos agentes de mercado capazes de efetuar tais serviços. Após um ano da Lei nº 6.099/1974 ter estabelecido o tratamento tributário do arrendamento mercantil,¹² o Banco Central do Brasil, por meio da Resolução nº 351, estabeleceu regras para a constituição e funcionamento das empresas que seriam responsáveis por atuar nesse setor do mercado financeiro.¹³ O arrendamento mercantil, portanto, é visto no mercado financeiro como mais um negócio, dentro do leque de produtos que as instituições financeiras oferecem aos seus clientes, merecendo à época, a atenção do Conselho Monetário Nacional.¹⁴

Curioso notar que o pragmatismo americano passa ao largo de debates acerca da natureza jurídica da obrigação contratada. Não se encontram polêmicas so-

⁹ ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica no Direito Tributário, entre Permanência, Mudança e Realização*. Tese apresentada para o concurso de provas e títulos para provimento do cargo de Professor Titular do Departamento de Direito Econômico e Financeiro, área de Direito Tributário, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo: USP, 2009.

¹⁰ WALD, Arnoldo. *Obrigações e Contratos*. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 688.

¹¹ COMPARATO, Fábio Konder. *Ensaios e Pareceres de Direito Empresarial*. São Paulo: Forense, p. 322.

¹² Lei nº 6.099/1974: “Art. 1º Considera-se arrendamento mercantil, para efeitos desta Lei, 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.” (Redação da Lei nº 7.132, de 26.10.1983)

¹³ COMPARATO, Fábio Konder. *Op. cit.* (nota 11), p. 323.

¹⁴ FELSBURG, Thomas Benes. “Leasing Internacional”. *Revista de Direito Mercantil* nº 40, p. 57.

bre o instituto da locação de bem móvel ou imóvel, para fins de *leasing*. Tampouco se verificam digressões a respeito de obrigação de dar ou fazer nos trabalhos científicos de *leasing* em face ao assim denominado *Corporate Law*. O crescimento do negócio de *leasing* durante a segunda metade do século XX não motivou muito o estudo do contrato, considerado *nudo consensu*, bilateral, oneroso, típico e comutativo, de duração e consensual. Em termos de modalidade, podem ser classificados os contratos de arrendamento mercantil em algumas modalidades, como: (a) operacional; (b) *lease-back*; (c) *self-leasing*; e (d) o arrendamento imobiliário. A doutrina comparada, em especial, a alemã, classificou o instituto do arrendamento em apenas duas formas: (a) financeiro; e (b) operacional.¹⁵ A classificação dicotômica parece ter convencido o Ministro Eros Grau em suas decisões comentadas abaixo.

O negócio arrendamento mercantil é, afinal, o que importa, visto nele um caráter típico de mercado financeiro. Consiste num negócio jurídico complexo. No que tange, porém, à causa da obrigação, não se pode negar que seja o financiamento de investimentos.¹⁶ Esse é o cerne da questão na consideração do arrendamento mercantil. Embora complexo, funcionalmente, o *leasing* é uno, determinante na qualidade de causa da obrigação. As relações obrigacionais são múltiplas, predominante a locação, não obstante outras relações também sejam marcantes, como a promessa de venda e compra. A natureza jurídica do contrato de arrendamento mercantil é, sem dúvida, complexa.¹⁷ Não importa, para considerar o *leasing financeiro*, a preponderância de uma ou outra obrigação, visto ser uno o negócio objeto da apreciação do legislador na configuração da hipótese tributária. Vejamos.

O direito das obrigações se ocupa da organização da produção, da circulação e da distribuição de bens. A relação jurídica é criada sob a melhor utilização das riquezas e dos serviços. O direito é a forma da vida social, enquanto a economia representa o conteúdo. Nesse contexto, os sujeitos de direito organizam livremente seus negócios. No sistema legislativo, a obrigação constitui uma parte essencialmente teórica e abstrata. Ela tende a se apresentar na legislação moderna como a expressão ideal da lógica jurídica.¹⁸ Nessa lógica jurídica, a causa desempenha um papel central.

Aquele que se vê obrigado a determinada prestação em função de um negócio jurídico, demanda motivação externa o que, em outras palavras, se traduz na causa da obrigação. A causa da obrigação remonta o Direito romano, tido como elemento essencial à validade das convenções de modo geral. Não se concebia, portanto, no Direito romano, obrigação sem base em relação social concreta, ou seja, sem causa.¹⁹ A causa foi sempre estudada no Direito Privado como cerne da obrigação, influenciando boa parte dos códigos civis do mundo ocidental, como a França, a Itália e o Brasil, apenas a título exemplificativo.

¹⁵ PAES, P. R. Tavares. *Enciclopédia Saraiva do Direito*. Verbetes: Arrendamento Mercantil (*Leasing*). São Paulo: Saraiva, 1982, p. 91.

¹⁶ COMPARATO, Fábio Konder. *Op. cit.* (nota 11), p. 329.

¹⁷ WALD, Arnoldo. *Op. cit.* (nota 10), p. 686.

¹⁸ RIPERT, Georges. *La Règle Morale dans les Obligations Civiles*. Paris: Librairie Générale de Droit et Jurisprudence, 1927, p. 3.

¹⁹ ROTONDI, Aster. *Appunti Sull'obbligazione Tributaria*. Pádua: Cedam, 1950, pp. 1-2.

A causa, afinal, representa o motivo pelo qual a lei reconhece a sanção jurídica. Por causa se tenha, como definição oriunda do Direito romano, o escopo econômico-social reconhecido pelo Direito. É a própria função que, objetivamente, envolve o negócio. Uma condição que justifica a aquisição de um direito, sempre que não seja lesivo ao direito do outro. Representa, em suma, a vontade da lei frente à vontade privada.²⁰ A obrigação tem por causa a lei, uma causa em si mesma. Investiga-se, porém, a justificação, ou seja, o motivo da lei se ocupar de determinado fato da vida. A causa no arrendamento mercantil parece ser, afinal, o financiamento. Vejamos como essa causa merece consideração do Direito Tributário.

3 - O Arrendamento Mercantil no Direito Tributário

No Direito Tributário muito se estudou a causa na obrigação. Dentre os brasileiros, a teoria de Gilberto de Ulhôa Canto parece a mais convincente, ao sugerir que se entenda por causa o fundamento, sempre que se trate de obrigação *ex lege*.²¹ Não se pode negar, porém, que o fundamento se confunda em tais obrigações com o próprio fato gerador, num critério pré-jurídico do legislador.²² Seria causa a razão suficiente para justificar a obrigação tributária.²³ Essa tese tem no tipo sua atualidade, como motivação que leva à transferência patrimonial do contribuinte para o Fisco.

A razão econômico-jurídica, causa inicial, importa para o Direito Tributário na definição do fato gerador. A causa final, de igual sorte, se impõe em razão do respeito à capacidade contributiva. Adote-se, para fins deste trabalho a fundamentação, a razão da escolha de determinado contribuinte para pagar tributo, a concretização do princípio da igualdade. A determinação conceitual, ou tipicidade, exigiria formulação legal precisa de sorte a limitar o aplicador, de sorte a impedir de utilizar critérios subjetivos de apreciação.²⁴ Há de se buscar na *ratio legis*, expressão da relação entre Fisco e contribuinte, instituto capaz de disparar a imposição tributária.²⁵

Compete, afinal, ao legislador tributário organizar a natureza das coisas segundo a revelação econômico-privada. Tal organização deve ser feita por meio de regras e estruturas orientadas pelo Direito Civil.²⁶ Ocorre, porém, que tais estrutu-

²⁰ ROTONDI, Aster. *Op. cit.* (nota 19), p. 2. O autor transcreve, para tal definição, trechos da obra de De Ruggiero (*Istituzioni di Diritto Civile*. 5ª edição, p. 264).

²¹ CANTO, Gilberto de Ulhôa. "Causa das Obrigações Fiscais". *Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro*. Vol. VIII. J. M. de Carvalho e José de Aguiar Dias (dir.). Rio de Janeiro: Borsoi, s. d., p. 2. No mesmo sentido e baseado naquele autor, SCHOUERI, Luís Eduardo. *Contribuição ao Estudo do Regime Jurídico das Normas Indutoras como Instrumento de Intervenção sobre o Domínio Econômico*. Tese apresentada em concurso de Professor Titular da Faculdade de Direito da USP. São Paulo, 2002, p. 167.

²² GORINI, Bruno. "La Causa Giuridica della Obbligazione Tributaria". *Rivista Italiana di Diritto Finanziario*. Milão: Giuffrè, 1940, p. 181.

²³ JARACH, Dino. *O Fato Imponível*. Tradução de Dejalma de Campos. São Paulo: RT, 1989, p. 106.

²⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. "Fato Gerador da Obrigação Tributária". *Direito Tributário, Homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 168.

²⁵ BÜHLER, Ottmar. "La Causa Giuridica nel Diritto Tributario Tedesco". *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*. Pádua: Cedam, 1939, p. 24.

²⁶ BLUMENSTEIN, Ernst. *System des Steuerrechts*. Atualizado postumamente por Peter Locher. Zúri- que: Schulthes Polygraphischer, 1995, p. 27.

ras nem sempre seguiram o Direito Civil e, hoje, tendem a se afastar mais ainda desse importante ramo do Direito, o que desperta estudos para o que se denomina como erosão do Direito Civil. O Direito Civil, patrimônio da civilização latina, sofre de erosão, dado o fato dos tratados internacionais adotarem conceitos estranhos ao Direito Civil tradicional, muitas vezes distantes de sua malha normativa.²⁷ Como se verá mais adiante, esse processo de erosão parece um tanto exagerado na perspectiva brasileira, porém, evitando tal substantivo, o que se observa é que o legislador pode não optar por estruturas de Direito Civil quando desenha a hipótese tributária. O Direito Privado, diga-se de passagem, passa por uma evolução natural na história, sofrendo, inclusive, influência do Neokantismo.²⁸ No plano constitucional parece haver tal abertura, especialmente no Sistema Tributário brasileiro.

Em matéria de impostos, o constituinte de 1988 trabalhou com expressões fluidas ao definir competências tributárias. A outorga de poderes para a instituição de impostos no Estado federal pressupõe a necessidade de evitar sobreposições e excessos tributários. Isso não implica, porém, na utilização de conceitos para determinar os impostos de competência de cada um dos entes federados tributantes.²⁹ Ao elencar as competências tributárias no plano constitucional, nos artigos 153, 155 e 156, o constituinte se valeu de expressões já largamente utilizadas na legislação tributária. Tais expressões são fluidas, como sói ocorrer, permitindo interpenetração e relativo conflito de competências. O caráter inacabado da norma não é um defeito, mas sim um apriorismo e uma necessidade.³⁰ Tanto se tratam de tipos constitucionais, que o legislador complementar foi acionado para conformar melhor o halo, sempre que o cerne do tipo não fosse maculado. Deve haver uma conciliação entre segurança jurídica e a necessidade da lei tributária acompanhar o movimento dinâmico da economia, no campo da indeterminação conceitual, ou seja, do tipo.³¹

Ao legislador complementar coube, então, definir as hipóteses tributárias contempladas pelo constituinte, valendo-se de técnicas instrumentais capazes de conferir maior segurança jurídica ao contribuinte, no sentido de se evitar, ao máximo, conflitos de competência. Por outro lado, o constituinte conferiu ao legislador complementar a tarefa de determinação dos elementos da obrigação tributária, quais sejam, fato gerador, base de cálculo e contribuintes. Isso não implica, necessariamente, na utilização de conceitos, mas até os admitem, determinados ou indeterminados. Ao dispor sobre conflito de competências, mediante autorização expressa do artigo 146, I, da Constituição Federal, o legislador tributário segue trabalhando com os tipos estabelecidos na mesma Carta, sem prejuízo da utilização de conceitos, especialmente, na definição do fato gerador dos impostos.

²⁷ HONSEL, Heinrich. "Die Erosion des Privatrechts durch das Europarecht". *ZIP Zeitschrift für Wirtschaftsrecht*. Ano 29, caderno IV, 4.4.2008, p. 622.

²⁸ WIEACKER, Franz. *Privatrechtsgeschichte der Neuzeit*. Göttingen: Vandenhoeck & Ruprecht, 1996, p. 586.

²⁹ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. São Paulo: RT, 1988, pp. 83-84.

³⁰ KAUFMANN, Arthur. *Rechtsphilosophie*. Munique: Beck, 1997, p. 91.

³¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit.* (nota 24), p. 168.

Tanto o tipo tributário é um fato, que o constituinte se enredou em seu próprio intento de tratar conceitualmente o tema, no artigo 154, I, da Constituição Federal. Ora, se a União pode, mediante lei complementar, instituir impostos diversos dos elencados na mesma Carta, sempre que não cumulativos e com outros fatos geradores e bases de cálculo, na prática, não pode criar imposto algum. A saída encontrada pelos astutos agentes de política fiscal foi, valendo-se do conceito *imposto*, criar inúmeras contribuições sociais cumulativas e com fato gerador e base de cálculo semelhantes. Notável a insegurança jurídica gerada pelo positivismo estrito.

O núcleo duro do tipo constitucional tributário, exemplificado aqui como renda, circulação de mercadorias e prestação de serviços, bastaria para impedir a União de se valer de chicanas conceituais para infringir a limitação constitucional ao poder de tributar. O tipo constitucional tributário não admite ser desvirtuado por lei complementar que institua imposto, nem tampouco lei ordinária que crie contribuição social. O campo restrito do legislador é delimitado apenas no desvendar de espaços não ocupados pela tributação, diante da evolução da sociedade. A tipicidade do legislador complementar tributário tem caráter semelhante ao do legislador penal, qual seja, meramente descritivo. Descreve o fato, sem juízo de valor.³² O tipo ideal normativo não consiste na representação da realidade, mas um modelo, um arquétipo. Nesse sentido, o Estado platônico é um tipo ideal normativo.³³

Esse é exatamente o exemplo do *leasing financeiro*. Vejamos. A Constituição Federal prevê competência para a criação do imposto sobre serviços de qualquer natureza. Esse tributo tem como hipótese tributária os serviços de qualquer natureza, assim entendidos como a prestação onerosa desses serviços. A doutrina positivista considera, por seu turno, que da expressão *serviços de qualquer natureza* somente possa surgir uma obrigação de fazer.³⁴ Entendem como intransponíveis os limites conceituais previstos nas regras de competência.³⁵ Não é isso, porém, o que se abstrai do tipo tributário previsto no artigo 156, III, da CF/1988. O núcleo do tipo tributário em questão é *serviços de qualquer natureza*, sempre que não compreendam aqueles previstos no artigo 155. Serão tomados, porém, todos aqueles serviços definidos em lei complementar.

O argumento de que locação de coisa móvel não se equipara à prestação de serviço é inconsistente. Tampouco se sustenta o ataque à tributação do *leasing financeiro*, escorado no artigo 110 do CTN. Bem se diga que a Constituição já da-

³² CAMARGO, Antonio Luiz Chávez. *Tipo Penal e Linguagem*. Dissertação de Mestrado apresentada à Cadeira de Direito Penal da Fadusp, 1981, p. 27.

³³ LARENZ, Karl. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*. Berlim, Heidelberg e Nova Iorque: Springer, 1991, p. 463.

³⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. "Serviço de Fornecimento de Conteúdo - Sua Intributabilidade por Meio de ICMS - Comunicação". *Princípios de Direito Financeiro e Tributário, Estudo em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Organizado por Adilson Rodrigues Pires e Heleno Taveira Tôrres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 800.

³⁵ ÁVILA, Humberto. "Imposto sobre a Prestação de Serviços de Qualquer Natureza - ISS. Normas Constitucionais Aplicáveis. Precedentes do Supremo Tribunal Federal. Hipótese de Incidência, Base de Cálculo e Local da Prestação. *Leasing Financeiro: Análise da Incidência*". *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 122. São Paulo: Dialética, 2005, p. 121.

ria, em tese, suficiente amparo a esse pleito, uma vez que ela impede modificação de conceitos jurídico-privados nela utilizados.³⁶ Reconhece a respeitável doutrina conceitualista positivista que a palavra serviço tem plurissignificado.³⁷ Ocorre que não se trata de conceito, mas sim de tipo tributário, cujo núcleo está numa ação humana. O tipo constitucional tributário serviço não é exclusivo de Direito Privado. O constituinte se utiliza, ademais, de conceitos muitas vezes estranhos ao Direito Civil, oriundos de outros ramos do Direito, não necessariamente de Direito Privado.

O legislador complementar definiu, na LC nº 116, os serviços sujeitos ao ISS, não contemplados pelo ICMS. A lista de serviços trazida por tal instrumento legislativo descreve os serviços de qualquer natureza. Trabalha o legislador complementar com tipos e conceitos. O tipo serviços de qualquer natureza não perde na lei complementar sua característica principal, seu cerne. Ao contrário, na descrição pormenorizada dos serviços sujeitos ao ISS, complementa-se o halo tipológico. O caso em questão de arrendamento mercantil do tipo *leasing financeiro* é exemplo disso, numa ordenação de dados concretos existentes na realidade segundo critérios de semelhança.³⁸

A Lei nº 6.099/1974 inaugurou o tema do arrendamento mercantil para fins de Direito Tributário. Essa lei tratou o arrendamento mercantil, no artigo 1º, parágrafo único, como “a operação realizada entre pessoas jurídicas que tenha por objeto o arrendamento de bens adquiridos a terceiros pela arrendadora, para fins de uso próprio da arrendatária e que atendam às especificações desta”. Curioso observar que o primeiro estatuto normativo a tratar do *leasing* foi de natureza tributária. Como se vê da transcrição do texto de lei, o arrendamento mercantil trabalhou com a palavra operação, já considerando tratar-se de contrato complexo. Essa operação *leasing* compreende uma operação de dar e ao menos três obrigações de fazer.

Também o Banco Central do Brasil definiu arrendamento mercantil operacional, no intuito de intervir nessas operações e trazê-las para o campo de regulação do mercado financeiro.³⁹ Como se vê, a modalidade clássica ou pura de *leasing* foi considerada pelo Banco Central como negócio de financiamento. O arrendamento mercantil financeiro também foi objeto da preocupação do Banco Central do Brasil, que tratou de definir esse instituto para fins de regulação.⁴⁰

³⁶ MACHADO, Brandão. *Op. cit.* (nota 1), p. 51. Nesse ponto converge o autor com Hugo de Brito Machado, *op. cit.* (nota 1), p. 70.

³⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Op. cit.* (nota 1), p. 68.

³⁸ TORRES, Ricardo Lobo. “O Princípio da Tipicidade no Direito Tributário”. *Revista de Direito Administrativo* nº 235, p. 195. Ver também, do mesmo autor: “Legalidade Tributária e Riscos Sociais”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 59. São Paulo: Dialética, 2000, pp. 95-112.

³⁹ Resolução nº 2.309/1996: “Art. 6º Considera-se arrendamento mercantil operacional a modalidade em que: I - as contraprestações a serem pagas pela arrendatária contemplem o custo de arrendamento do bem e os serviços inerentes à sua colocação à disposição da arrendatária, não podendo o total dos pagamentos da espécie ultrapassar 75% (setenta e cinco por cento) do custo do bem arrendado; II - as despesas de manutenção, assistência técnica e serviços correlatos à operacionalidade do bem arrendado sejam de responsabilidade da arrendadora ou da arrendatária; III - o preço para o exercício da opção de compra seja o valor de mercado do bem arrendado.”

⁴⁰ Resolução nº 2.309/1996: “Art. 5º Considera-se arrendamento mercantil financeiro a modalidade em que: I - as contraprestações e demais pagamentos previstos no contrato, devidos pela arrendadora,

A pluralidade de declarações conexas caracteriza o contrato de arrendamento mercantil, composto de modo contratualmente unificado. O efeito dessa pluralidade de declarações é a operação prevista na Lei nº 6.099/1974. O efeito da operação é de evidente natureza financeira.⁴¹ Uma espécie nova de financiamento de uso ou aquisição de equipamentos, “visto pela doutrina como *operação de banco*”.⁴² O negócio de financiamento, composto de distintas declarações de vontade é o que o legislador complementar, na LC nº 116, listou no subitem 15.09, o *leasing* mercantil de modo inequívoco.⁴³ O negócio de financiamento seria, então, a causa na tributação.

4 - O Arrendamento Mercantil na Visão do STF

O STF se manifestou seguidas vezes acerca da locação de bens móveis. Oscilou entre a constitucionalidade e a inconstitucionalidade do ISS sobre locação de bens móveis. Prevalece, atualmente, o último entendimento. No Recurso Extraordinário julgado em seção plenária, o Relator Ministro Marco Aurélio entendeu falar à incidência seu núcleo, que seriam os serviços.⁴⁴ Não é possível inferir nessa decisão do STF que o relator tenha trabalhado como a teoria do tipo. Se o fez, confundiu núcleo com halo, pois não falta cerne ao tipo serviços de qualquer natureza previsto na Constituição. Considerando, apenas a título argumentativo, acertada a consideração de falta de complementar determinação da hipótese tributária locação de bens móveis, isso se daria pelo fato de se considerar locação de bens móveis fora do campo de incidência, contrariando o tipo constitucional serviços de qualquer natureza. Defensores da inconstitucionalidade do ISS sobre arrendamento mercantil procuram associar a posição do STF sobre locação de bens móveis ao *leasing*, num notável esforço de retórica sobre a questão da locação de bens móveis.⁴⁵

Sobre o arrendamento mercantil, também é oscilante a posição do STF, variando suas considerações no tempo. Para o Direito Tributário, inicialmente, o *leasing* foi considerado locação e, portanto, fora do campo de incidência do ICMS. O instituto seria, então, ao menos na origem, tributado pelo imposto de renda e pelo ISS. Esse teria sido o entendimento do STF, quando decidiu por meio de controle difuso de constitucionalidade.⁴⁶ Nessa época vigorava o entendimento de que lo-

tária, sejam normalmente suficientes para que a arrendadora recupere o custo do bem arrendado durante o prazo contratual da operação e, adicionalmente, obtenha um retorno sobre os recursos investidos; II - as despesas de manutenção, assistência técnica e serviços correlatos à operacionalidade do bem arrendado seja de responsabilidade da arrendatária; III - o preço para o exercício da opção da compra seja livremente pactuado, podendo ser, inclusive, o valor de mercado do bem arrendado.”

⁴¹ MACHADO, Brandão. *Op. cit.* (nota 1), p. 54.

⁴² WALD, Arnoldo. “Aspectos Tributários do Contrato de Arrendamento Mercantil (*Leasing*)”. *Tributação nos Mercados Financeiro e de Capitais e na Previdência Privada*. Organizado por Heleno Taveira Tôres. São Paulo: Quartier Latin, p. 206.

⁴³ LC nº 116: “15.09 - 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*).”

⁴⁴ Recurso Extraordinário nº 116.121-3/SP, Tribunal Pleno, Relator Ministro Marco Aurélio, julgado em 11.10.2000, publicado no *DJe* de 25.5.2001.

⁴⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Op. cit.* (nota 1), p. 72.

⁴⁶ Recurso Extraordinário nº 106.047, Relator Ministro Rafael Mayer, *DJ* de 13.12.1985.

cação de bens móveis não teria a mácula de ser obrigação de dar e, portanto, fora do campo de prestação de serviços, típica obrigação de fazer. O debate daquele julgamento foi exatamente o inverso da polêmica atual. Durante o julgamento, ademais, o voto do Ministro Oscar Dias Corrêa apontou para o fato de que o *leasing* tem como elemento que o configura o financiamento. O argumento do Ministro vencido era no sentido de que o *leasing*, justamente, não possui nem como traço mais forte a locação.⁴⁷

A questão do arrendamento mercantil, sumulada pelo STJ há algum tempo, importa diante da análise legislativa e do negócio jurídico objeto do imposto ISS, entendido como razoável o enquadramento desse negócio na hipótese tributária serviços.⁴⁸ O texto da súmula tenderia a pôr uma pá de cal sobre o tema, não fosse a dinâmica do conceito de *stare decisis* no Direito atual.⁴⁹ Tanto a questão não se encontra na expressão *stare decisis et non quieta movere*, que argutos pesquisadores denunciam um movimento no STJ no sentido de remeter a questão para o STF, dados os contornos de ordem constitucional em que o tema se conformou. Teria sido, então, afastada a aplicação da Súmula nº 138 daquele tribunal.⁵⁰ É plenamente válido esse afastamento nos termos do *stare decisis*.

No final de 2009, o STF julgou a matéria do arrendamento mercantil no mesmo sentido do que o STF sumulara. O Recurso Extraordinário nº 592.905/SC teve o Ministro Eros Grau como relator. Em erudito voto, iniciou Eros Grau por criticar a expressão *natureza jurídica*, muito utilizada pelos juristas pátrios. Seguiu emprestando a melhor doutrina de Direito Comercial, de Fábio Konder Comparato e Orlando Gomes, para considerar o contrato de *leasing* como autônomo. Entendeu, em seguida, que a pluralidade de relações obrigacionais não tolhe o caráter uno do contrato, cuja causa negocial é sempre o financiamento de investimentos produtivos. Prepondera o caráter de financiamento. A arrendadora, frisa Eros Grau, atua na qualidade de intermediária entre o fornecedor do bem e o arrendatário. O financiamento, sentença, é serviço sobre o qual o ISS pode incidir, irrelevante, para tal consideração, se existe compra ou não do bem arrendado.⁵¹

O Relator Ministro Eros Grau foi espancando, uma a uma, todas as dúvidas doutrinárias acerca do arrendamento mercantil. Emprestou, inclusive, parecer do Ministro Ilmar Galvão sobre serviços de prestação múltipla, como de hospedagem em hotel. Acertou ao considerar a expressão *serviços de qualquer natureza*, mais abrangente do que simples obrigações de fazer. Reafirmou, ainda, que o legislador complementar não define serviço, apenas o declara, descobre o que seria o tipo previs-

⁴⁷ Recurso Extraordinário nº 106.047, Relator Ministro Rafael Mayer, voto do Ministro Oscar Dias Corrêa. No mesmo sentido, ver ainda, o Recurso Extraordinário nº 108.665, julgamento em 22.4.1986, Relator Ministro Oscar Dias Corrêa, *DJ* de 16.5.1986.

⁴⁸ STJ, Súmula nº 138 - Arrendamento Mercantil - Móveis: "O ISS incide na operação mercantil de coisas móveis."

⁴⁹ MATTEI, Ugo. *Op. cit.* (nota 5), p. 358. Mesmo na *common law*, esse instituto sofre constante revisão.

⁵⁰ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; e MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *Op. cit.* (nota 8), p. 61.

⁵¹ Recurso Extraordinário nº 592.905/SC. *Op. cit.* (nota 2).

to no inciso III do artigo 156 da Constituição Federal. O núcleo do contrato autônomo, é financiamento e, como tal, sobre ele deve poder incidir o ISS. Arremata seu voto, entendendo que no arrendamento operacional há locação, enquanto no *leasing* de modalidade financeira ou naqueles denominado *lease-back*, há prestação de serviços.

Registre-se, todavia, o voto divergente do Ministro Marco Aurélio, comprometido com seu posicionamento acerca da locação de bens móveis, em decisão citada acima. Entendeu tratar-se o *leasing* de locação, merecendo, portanto, tratamento de obrigação fora do campo de incidência do ISS. Reiterou seu entendimento quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 116.121-3/SP. Parece ter ficado isolado dos seus pares nesse importantíssimo julgamento do STF.⁵²

Ainda no mesmo dia, o STF julgou outro recurso sobre o mesmo tema, mantido o Ministro Eros Grau na qualidade de relator. Ao relatar o recurso, o Ministro mencionou, dentre os argumentos da municipalidade recorrente, o fato de o STF jamais ter declarado ser inconstitucional a incidência do ISS sobre operações de arrendamento mercantil. Repete, nesse acórdão, as mesmas sólidas argumentações acerca do arrendamento mercantil. Finaliza seu voto, então, assumindo ter realizado a distinção entre as três modalidades de arrendamento mercantil. Observou que no *leasing* operacional há locação, enquanto no *leasing* financeiro e no *lease-back* há nítida prestação de serviços, merecendo ser tributável a operação.⁵³

Relevante nesse último julgamento o pedido de vista do Ministro Joaquim Barbosa. Após analisar a questão mais detidamente, o Ministro Barbosa acompanhou o voto do relator. Iniciando seu voto por elencar os argumentos do contribuinte recorrido, passou a afastar as teses sustentadas pela doutrina positivista. Associou-se ao ministro relator acerca da impropriedade da expressão *natureza jurídica* das operações, como se esse fosse um conceito ontológico. Reafirmou, com precisão, a inexistência de conceito constitucional absoluto, imutável, ditado pela ordem natural. Observou que a evolução social acelerada ocasiona obsolescência de conceitos jurídicos, tornando-os permeáveis à avaliações e aproximações mais atuais. Parece irretocável, ainda, sua crítica ao apego doutrinário à ideia de *obrigação de dar e fazer*, merecendo espaço a consideração econômica e social das operações, principalmente, diante das novas tecnologias.⁵⁴

O Ministro Joaquim Barbosa seguiu em seu voto, considerando relevante o conjunto de elementos formadores do *leasing*, amparados pelo contrato complexo, de sorte que seriam inaplicáveis as normas destinadas ao aluguel, à compra e venda e às operações de crédito. Resistiriam, na visão de Barbosa, as operações de arrendamento mercantil à classificação tradicional de cessão de direito de uso ou

⁵² Recurso Extraordinário nº 592.905/SC. Decisão citada (nota 2). O voto do Ministro Marco Aurélio se encontra a partir da página 1.016 até 1.020.

⁵³ Recurso Extraordinário nº 547.245. Decisão citada (nota 2).

⁵⁴ Recurso Extraordinário nº 547.245. Decisão citada (nota 2). O voto do Ministro Joaquim Barbosa se inicia na página 873 e vai até a página 887. Esse trecho do voto parece alinhado com a opinião de Luís Eduardo Schoueri (“Tributação e Indução Econômica: os Efeitos Econômicos de um Tributo como Critério para sua Constitucionalidade”. *Princípios e Limites da Tributação 2 - Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 164).

operações financeiras. Haveria uma notável característica de aproximação de interesses convergentes, apropriados de modo adequado aos *serviços de qualquer natureza*. Afastou-se nesse voto-vista o conceito *inequívoco* da expressão *serviços de qualquer natureza*, utilizado pelo constituinte originário no artigo 156, III, da CF/1988. Citando a vagueza das palavras, na teoria de Alf Ross, o Ministro Joaquim Barbosa considera fluidos os conceitos prescritos no Direito Privado sobre prestação de *serviços de qualquer natureza*, descritos em diplomas como o Código Civil e o Código do Consumidor. Não haveria, então, espaço para conceito incontroverso, imutável, no ordenamento jurídico pátrio. Alinha-se, afinal, com o ministro relator, no sentido de que as operações de financiamento constituem serviços tributáveis com a incidência do ISSQN.⁵⁵

5 - Conclusão

As decisões recentes do STF parecem, portanto, plenamente conformes com o posicionamento da mesma corte sobre o assunto em ocasiões anteriores. A teoria da argumentação explica o fato da manutenção de posicionamento, embora tenham sido completamente diversas as justificativas encontradas nos julgamentos sob distintas influências doutrinárias. Inovam, sem sombra de dúvida, as decisões atuais, ao se afastarem das considerações privatistas que vinham retomando força no STF, especialmente, em relação à locação de bens móveis.

Em que pese a seriedade da doutrina dos conceitos defendida por juristas de escol, referidos neste trabalho, não parece prosperar no caso em tela. A teoria do tipo se aplica melhor à constante evolução da sociedade e à necessidade de captar novas riquezas tributárias reveladas por negócios jurídicos modernos, complexos, plurais, combinados de modo a atender às relações sociais. É preciso lembrar que os conceitos são instrumentos do Direito, porém, não são todo o Direito.⁵⁶ No Direito Tributário, o tipo tem a função de determinação e indeterminação, o que, no aspecto semântico, faz todo o sentido.⁵⁷ O arrendamento mercantil é um bom exemplo disso.

O arrendamento mercantil consiste numa pluralidade de negócios, organizados em contrato complexo, porém, unitário. Negócio jurídico, cuja causa, fundamentação, foi objeto da atenção do legislador na configuração da hipótese tributária. A ambivalência é uma das características da sociedade de riscos, num para-

⁵⁵ Recurso Extraordinário nº 547.245. Decisão citada (nota 2). O Ministro parece refutar os argumentos de Humberto Ávila. *Op. cit.* (nota 35), p. 121.

⁵⁶ CARNELUTTI, Francesco. *Teoria Generale del Diritto*. Roma: Soc. Ed. Del Foro Italiano, 1951, p. 2. No original: "... i quali servono a costruire, fra altro, gli articoli delle leggi, sono bensì degli strumenti del diritto, ma non sono tutto il diritto; ad esempio, le definizioni della vendita o del furto, che si leggono sulle pagine del código civile o del código penale, non sono ciò su cui ma ciò con cui il diritto opera, come una eclisse o una malattia non è la descrizione che se fa in un libro di astronomia o di medicina".

⁵⁷ ERDMANN, Benno. "Theorie der Typen - Eintheilungen". *Philosophische Monatshefte, unter Mitwirkung Von Prof. Dr. Fr. Ascherson, sowie meherer namhaften Fachgelehrten redigirt und herausgeben Von Prof. Dr. Paul Natorp*. Vol XXX. Berlim: Georg Reimer, 1894, p. 20. No original: "Typen in solchem Sinne sind: sittlich und unsittlich, unbescholtene und bescholtene Menschen, Theisten und Atheisten."

doxo de segurança jurídica.⁵⁸ A interpretação analítica das leis tributárias demanda a recepção da teoria do tipo. A igualdade na tributação exige, afinal, consequência valorativa.⁵⁹ Constitucional, portanto, a tributação pelo ISS do arrendamento mercantil.

⁵⁸ TORRES, Ricardo Lobo. “A Segurança Jurídica e as Limitações Constitucionais ao Poder de tributar”. *Princípios e Limites da Tributação*. Coordenado por Roberto Ferraz. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 440.

⁵⁹ TIPKE, Klaus. *Die Steuerrchtsordnung*. Vol I. Colônia: Otto Schmidt, 1993, p. 354.