

# Superior Tribunal de Justiça

## RECURSO ESPECIAL Nº 1.060.210 - SC (2008/0110109-8)

**RELATOR** : **MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO**  
**RECORRENTE** : POTENZA LEASING S/A ARRENDAMENTO MERCANTIL  
**ADVOGADOS** : MARCELO TESHEINER CAVASSANI E OUTRO(S)  
ADRIANA SERRANO CAVASSANI E OUTRO(S)  
**RECORRIDO** : MUNICÍPIO DE TUBARÃO  
**ADVOGADOS** : EDUARDO ANTONIO LUCHO FERRÃO E OUTRO(S)  
CLÁUDIO ROBERTO NUNES GOLGO E OUTRO(S)  
**INTERES.** : MUNICÍPIO DE BRAÇO DO NORTE  
**ADVOGADO** : JEAN MARCEL ROUSSENQ E OUTRO(S)  
**INTERES.** : ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS SECRETARIAS DE FINANÇAS  
DAS CAPITAIS - ABRASF - "AMICUS CURIAE"  
**ADVOGADO** : RICARDO ALMEIDA RIBEIRO DA SILVA  
**INTERES.** : ABEL - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS EMPRESAS DE  
LEASING - "AMICUS CURIAE"  
**ADVOGADO** : HAMILTON DIAS DE SOUZA E OUTRO(S)  
**INTERES.** : ASSOCIAÇÃO DOS MUNICÍPIOS DO PARANÁ - AMP - "AMICUS  
CURIAE"  
**ADVOGADOS** : CLÁUDIO BONATO FRUET E OUTRO(S)  
JOAO CARLOS BLUM  
**INTERES.** : MUNICÍPIO DE DOIS CÓRREGOS - "AMICUS CURIAE"  
**ADVOGADO** : EMERSON VIEIRA REIS E OUTRO(S)  
**INTERES.** : Município de Brusque - "AMICUS CURIAE"  
**PROCURADOR** : SONIA KNIHS CRESPI E OUTRO(S)

## EMENTA

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. INCIDÊNCIA DE ISS SOBRE ARRENDAMENTO MERCANTIL FINANCEIRO. QUESTÃO PACIFICADA PELO STF POR OCASIÃO DO JULGAMENTO DO RE 592.905/SC, REL. MIN. EROS GRAU, DJE 05.03.2010. SUJEITO ATIVO DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA NA VIGÊNCIA DO DL 406/68: MUNICÍPIO DA SEDE DO ESTABELECIMENTO PRESTADOR. APÓS A LEI 116/03: LUGAR DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. *LEASING*. CONTRATO COMPLEXO. A CONCESSÃO DO FINANCIAMENTO É O NÚCLEO DO SERVIÇO NA OPERAÇÃO DE *LEASING* FINANCEIRO, À LUZ DO ENTENDIMENTO DO STF. O SERVIÇO OCORRE NO LOCAL ONDE SE TOMA A DECISÃO ACERCA DA APROVAÇÃO DO FINANCIAMENTO, ONDE SE CONCENTRA O PODER DECISÓRIO, ONDE SE SITUA A DIREÇÃO GERAL DA INSTITUIÇÃO. O FATO GERADOR NÃO SE CONFUNDE COM A VENDA DO BEM OBJETO DO *LEASING* FINANCEIRO, JÁ QUE O NÚCLEO DO SERVIÇO PRESTADO É O FINANCIAMENTO. IRRELEVANTE O LOCAL DA CELEBRAÇÃO DO CONTRATO, DA ENTREGA DO BEM OU DE OUTRAS ATIVIDADES PREPARATÓRIAS E AUXILIARES À PERFECTIBILIZAÇÃO DA RELAÇÃO JURÍDICA, A QUAL SÓ OCORRE EFETIVAMENTE COM A APROVAÇÃO DA PROPOSTA PELA INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. BASE DE CÁLCULO. PREJUDICADA A ANÁLISE DA ALEGADA VIOLAÇÃO DO ART. 148 DO CTN E 9 DO DL 406/68. RECURSO ESPECIAL DE POTENZA LEASING S/A

ARRENDAMENTO MERCANTIL PARCIALMENTE PROVIDO PARA JULGAR PROCEDENTES OS EMBARGOS À EXECUÇÃO E RECONHECER A ILEGITIMIDADE ATIVA DO MUNICÍPIO DE TUBARÃO/SC PARA EXIGIR O IMPOSTO. INVERSÃO DOS ÔNUS DE SUCUMBÊNCIA. ACÓRDÃO SUBMETIDO AO PROCEDIMENTO DO ART. 543-C DO CPC E DA RESOLUÇÃO 8/STJ.

1. O colendo STF já afirmou (RE 592. 905/SC) que ocorre o fato gerador da cobrança do ISS em contrato de arrendamento mercantil. O eminente Ministro EROS GRAU, relator daquele recurso, deixou claro que o fato gerador não se confunde com a venda do bem objeto do *leasing* financeiro, já que o núcleo do serviço prestado é o financiamento.

2. No contrato de arrendamento mercantil financeiro (Lei 6.099/74 e Resolução 2.309/96 do BACEN), uma empresa especialmente dedicada a essa atividade adquire um bem, segundo especificações do usuário/consumidor, que passa a ter a sua utilização imediata, com o pagamento de contraprestações previamente acertadas, e opção de, ao final, adquiri-lo por um valor residual também contratualmente estipulado. Essa modalidade de negócio dinamiza a fruição de bens e não implica em imobilização contábil do capital por parte do arrendatário: os bens assim adquiridos entram na contabilidade como custo operacional (art. 11 e 13 da Lei 6.099/74). Trata-se de contrato complexo, de modo que o enfrentamento da matéria obriga a identificação do local onde se perfectibiliza o financiamento, núcleo da prestação do serviços nas operações de *leasing* financeiro, à luz do entendimento que restou sedimentado no Supremo Tribunal Federal.

3. O art. 12 do DL 406/68, com eficácia reconhecida de lei complementar, posteriormente revogado pela LC 116/2003, estipulou que, à exceção dos casos de construção civil e de exploração de rodovias, o local da prestação do serviço é o do estabelecimento prestador.

4. A opção legislativa representa um potente duto de esvaziamento das finanças dos Municípios periféricos do sistema bancário, ou seja, através dessa modalidade contratual se instala um mecanismo altamente perverso de sua descapitalização em favor dos grandes centros financeiros do País.

5. A interpretação do mandamento legal leva a conclusão de ter sido privilegiada a segurança jurídica do sujeito passivo da obrigação tributária, para evitar dúvidas e cobranças de impostos em duplicata, sendo certo que eventuais fraudes (como a manutenção de sedes fictícias) devem ser combatidas por meio da fiscalização e não do afastamento da norma legal, o que traduziria verdadeira quebra do princípio da legalidade tributária.

6. Após a vigência da LC 116/2003 é que se pode

# Superior Tribunal de Justiça

afirmar que, existindo unidade econômica ou profissional do estabelecimento prestador no Município onde o serviço é perfectibilizado, ou seja, onde ocorrido o fato gerador tributário, ali deverá ser recolhido o tributo.

7. O contrato de *leasing* financeiro é um contrato complexo no qual predomina o aspecto financeiro, tal qual assentado pelo STF quando do julgamento do RE 592.905/SC, Assim, há se concluir que, tanto na vigência do DL 406/68 quanto na vigência da LC 116//203, o núcleo da operação de arrendamento mercantil, o serviço em si, que completa a relação jurídica, é a decisão sobre a concessão, a efetiva aprovação do financiamento.

8. As grandes empresas de crédito do País estão sediadas ordinariamente em grandes centros financeiros de notável dinamismo, onde centralizam os poderes decisórios e estipulam as cláusulas contratuais e operacionais para todas suas agências e dependências. Fazem a análise do crédito e elaboram o contrato, além de providenciarem a aprovação do financiamento e a consequente liberação do valor financeiro para a aquisição do objeto arrendado, núcleo da operação. Pode-se afirmar que é no local onde se toma essa decisão que se realiza, se completa, que se perfectibiliza o negócio. Após a vigência da LC 116.2003, assim, é neste local que ocorre a efetiva prestação do serviço para fins de delimitação do sujeito ativo apto a exigir ISS sobre operações de arrendamento mercantil.

9. O tomador do serviço ao dirigir-se à concessionária de veículos não vai comprar o carro, mas apenas indicar à arrendadora o bem a ser adquirido e posteriormente a ele disponibilizado. Assim, a entrega de documentos, a formalização da proposta e mesmo a entrega do bem são procedimentos acessórios, preliminares, auxiliares ou consectários do serviço cujo núcleo - fato gerador do tributo - é a decisão sobre a concessão, aprovação e liberação do financiamento.

10. Ficam prejudicadas as alegações de afronta ao art. 148 do CTN e ao art. 9o. do Decreto-Lei 406/68, que fundamente a sua tese relativa à ilegalidade da base de cálculo do tributo.

11. No caso dos autos, o fato gerador originário da ação executiva refere-se a período em que vigente a DL 406/68. A própria sentença afirmou que a ora recorrente possui sede na cidade de Osasco/SP e não se discutiu a existência de qualquer fraude relacionada a esse estabelecimento; assim, o Município de Tubarão não é competente para a cobrança do ISS incidente sobre as operações realizadas pela empresa Potenza Leasing S.A. Arrendamento Mercantil, devendo ser dado provimento aos Embargos do Devedor, com a inversão dos ônus sucumbenciais.

12. Recurso Especial parcialmente provido para definir que:

# Superior Tribunal de Justiça

(a) incide ISSQN sobre operações de arrendamento mercantil financeiro; (b) o sujeito ativo da relação tributária, na vigência do DL 406/68, é o Município da sede do estabelecimento prestador (art. 12); (c) a partir da LC 116/03, é aquele onde o serviço é efetivamente prestado, onde a relação é perfectibilizada, assim entendido o local onde se comprove haver unidade econômica ou profissional da instituição financeira com poderes decisórios suficientes à concessão e aprovação do financiamento - núcleo da operação de *leasing* financeiro e fato gerador do tributo; (d) prejudicada a análise da alegada violação ao art. 148 do CTN; (e) no caso concreto, julgar procedentes os Embargos do Devedor, com a inversão dos ônus sucumbenciais, ante o reconhecimento da ilegitimidade ativa do Município de Tubarão/SC para a cobrança do ISS. Acórdão submetido ao procedimento do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/STJ.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da PRIMEIRA Seção do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, prosseguindo no julgamento, por unanimidade, dar parcial provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Os Srs. Ministros Mauro Campbell Marques, Benedito Gonçalves, Cesar Asfor Rocha, Teori Albino Zavascki, Arnaldo Esteves Lima, Humberto Martins e Herman Benjamin (voto-vista) votaram com o Sr. Ministro Relator.

Não participaram do julgamento a Sr<sup>a</sup>. Ministra Diva Malerbi (Desembargadora convocada TRF 3a. Região) e o Sr. Ministro Ari Pargendler.

Ausente, justificadamente, nesta assentada, o Sr. Ministro Teori Albino Zavascki.

Brasília/DF, 28 de novembro de 2012 (Data do Julgamento).

NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO  
MINISTRO RELATOR

# Superior Tribunal de Justiça

RECURSO ESPECIAL Nº 1.060.210 - SC (2008/0110109-8) (f)  
RELATOR : MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO  
RECORRENTE : POTENZA LEASING S/A ARRENDAMENTO MERCANTIL  
ADVOGADOS : MARCELO TESHEINER CAVASSANI E OUTRO(S)  
ADRIANA SERRANO CAVASSANI E OUTRO(S)  
RECORRIDO : MUNICÍPIO DE TUBARÃO  
ADVOGADOS : EDUARDO ANTONIO LUCHO FERRÃO E OUTRO(S)  
CLÁUDIO ROBERTO NUNES GOLGO E OUTRO(S)  
INTERES. : MUNICÍPIO DE BRAÇO DO NORTE  
ADVOGADO : SAMIRA OENNING DOMINGOS E OUTRO(S)  
INTERES. : ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS SECRETARIAS DE  
FINANÇAS DAS CAPITAIS - ABRASF - "AMICUS CURIAE"  
ADVOGADO : RICARDO ALMEIDA RIBEIRO DA SILVA  
INTERES. : ABEL - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS EMPRESAS DE  
arrendamento mercantil - "AMICUS CURIAE"  
ADVOGADO : HAMILTON DIAS DE SOUZA E OUTRO(S)  
INTERES. : ASSOCIAÇÃO DOS MUNICÍPIOS DO PARANÁ - AMP -  
"AMICUS CURIAE"  
ADVOGADOS : CLÁUDIO BONATO FRUET E OUTRO(S)  
JOAO CARLOS BLUM  
INTERES. : MUNICÍPIO DE DOIS CÓRREGOS - "AMICUS CURIAE"  
ADVOGADO : EMERSON VIEIRA REIS E OUTRO(S)  
INTERES. : Município de Brusque - "AMICUS CURIAE"  
PROCURADOR : SONIA KNIHS CRESPI E OUTRO(S)

## RELATÓRIO

1. Cuida-se de Recurso Especial interposto por POTENZA LEASING S/A ARRENDAMENTO MERCANTIL com fulcro nas alíneas *a* e *c* do art. 105, III da CF contra acórdão proferido pelo TJSC, assim ementado:

*TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ARRENDAMENTO MERCANTIL. ISS. INCIDÊNCIA. EXEGESE DO DECRETO-LEI 406/68 E ALTERAÇÕES (ITEM 79 DA LISTA ANEXA). APLICAÇÃO DA SÚMULA 138 DO STJ. COMPETÊNCIA PARA IMPOSIÇÃO DA EXAÇÃO. LOCAL DA EFETIVA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. PRECEDENTES. BASE DE CÁLCULO DEFINIDA POR ARBITRAMENTO A PARTIR DOS VALORES CONSTANTES NAS NOTAS FISCAIS. LEGALIDADE. RECURSO DESPROVIDO (fls. 311).*

2. O Apelo Raro foi precedido de Embargos Declaratórios, que

# Superior Tribunal de Justiça

foram rejeitados (fls. 346).

3. Alega a empresa recorrente, em síntese, ofensa aos arts. 110 e 148 do CTN, 8o. e 12, *a* do DL 406/68, além de divergência jurisprudencial.

4. Afirma, inicialmente, não incidir o ISS em operações de *arrendamento mercantil*, argumentando que *delineado o conceito de prestação de serviço no âmbito do direito privado não pode o mesmo ser arbitrariamente alterado pela legislação tributária para nele incluir atividades que não envolvam uma prestação de fazer; com efeito, a norma tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos conceitos e formas de direito privado* (fls. 355/356).

5. Sustenta que o Tribunal *a quo*, ao considerar como local da prestação do serviço o Município de Tubarão malferiu o art. 12 do DL 406/68, que adotou, como regra geral para a incidência do ISS, o local do estabelecimento do prestador. No caso dos autos, complementa, o estabelecimento da recorrente está localizado no Município de Osasco, São Paulo, sendo esta a municipalidade, de acordo com a referida legislação o sujeito ativo de eventual ISS devido pelas operações de *arrendamento mercantil* praticadas pela recorrente.

6. Acrescenta que *mesmo analisando a questão sob a ótica daqueles que entendem existir prestação de serviços, e atendo-se, exclusivamente, à análise de crédito, ao controle do pagamento dos mesmos e ao gerenciamento dos contratos (que englobam uma série de atividades a cargo da arrendadora), indubitoso que tal atividade (serviço) não se presta em Tubarão, mas na própria sede da empresa em Osasco, onde são aprovados, processados e arquivados os contratos de arrendamento mercantil* (fls. 367).

7. Requer o reconhecimento da ilegalidade da consideração do valor total do contrato acrescido de encargos financeiros como base de cálculo para fins de arbitramento do ISS, defendendo que esta, por imposição legal (art. 9o. do DEL 406/68), só pode ser o preço efetivo da prestação do serviço de *arrendamento mercantil*.

# Superior Tribunal de Justiça

8. No ponto, assevera, ainda, irregularidades no procedimento de arbitramento, que não teria sido precedido de processo administrativo em que garantida a ouvida do contribuinte, questionando a própria aplicação do instituto do arbitramento no caso concreto.

9. Quanto à divergência jurisprudencial, pretende a recorrente a aplicação ao caso destes autos do entendimento firmado pelo STF no tocante à não incidência do ISS sobre a locação de bens móveis. Cita outros julgados que afastaram a cobrança do ISS sobre operações de *arrendamento mercantil*.

10. Com contrarrazões (fls. 467/486), o recurso foi inadmitido (fls. 573/575), subindo os autos a esta Corte por força de provimento de Agravo de Instrumento.

11. O então Relator, o ilustre Ministro LUIZ FUX, determinou o sobrestamento do Recurso Especial na forma do art. 543, § 2o. do CPC, remetendo os autos ao STF para a apreciação do Recurso Extraordinário para solução da questão de índole constitucional prejudicial à apreciação das demais teses do recurso, qual seja, de incidência ou não do ISS nas operações de *arrendamento mercantil*.

12. Posteriormente, submeteu a presente controvérsia ao procedimento do art. 543-C do CPC, afetando-o à Primeira Seção, identificando-a como: a) a definição da base de cálculo do tributo; e b) o sujeito ativo da presente relação jurídico-tributária (fls. 645).

13. Foram admitidos como *amicus curie* o Município de Braço do Norte/SC, o Município de Brusque/SC e de Dois Córregos/SP, a Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais Brasileiras - ABRASF, a Associação dos Municípios do Paraná (AMP) e a Associação Brasileira de Empresas de *Leasing* -ABEL.

14. Foi deferido pedido da ABEL de suspensão da prática de atos judiciais potencialmente lesivos às partes e a prolatação de decisões, nas instâncias ordinárias, em todos os processos em que discutida as questões versadas no

# Superior Tribunal de Justiça

presente Recurso Especial, *para assegurar a eficácia integral desse provimento jurisdicional* (fls. 1.106/1.1.07).

15. O MPF, em parecer subscrito pela ilustre Subprocuradora-Geral da República DENISE VINCI TULLIO, manifestou-se pelo não provimento do Recurso Especial, pelos seguintes fundamentos, assim sumariados:

*EMENTA: TRIBUTÁRIO. ARRENDAMENTO MERCANTIL. ISS. SUJEITO ATIVO. BASE DE CÁLCULO. 1. Controvérsia jurídica de recurso representativo de controvérsia (CPC, art. 543-C): o Município competente para a cobrança do ISS incidente sobre o arrendamento mercantil é aquele em que efetivamente foi prestado o serviço, onde se concretiza o fato gerador, e a base de cálculo é o valor integral da operação realizada, definida por arbitramento a partir dos valores constantes das notas fiscais correspondentes. Precedentes. 2. Parecer pela aplicação do preceito aos casos repetitivos e não provimento do presente Recurso Especial. (fls. 649).*

16. É o breve relatório.



# Superior Tribunal de Justiça

RECURSO ESPECIAL Nº 1.060.210 - SC (2008/0110109-8) (f)  
RELATOR : MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO  
RECORRENTE : POTENZA arrendamento mercantil S/A ARRENDAMENTO  
MERCANTIL  
ADVOGADOS : MARCELO TESHEINER CAVASSANI E OUTRO(S)  
ADRIANA SERRANO CAVASSANI E OUTRO(S)  
RECORRIDO : MUNICÍPIO DE TUBARÃO  
ADVOGADOS : EDUARDO ANTONIO LUCHO FERRÃO E OUTRO(S)  
CLÁUDIO ROBERTO NUNES GOLGO E OUTRO(S)  
INTERES. : MUNICÍPIO DE BRAÇO DO NORTE  
ADVOGADO : SAMIRA OENNING DOMINGOS E OUTRO(S)  
INTERES. : ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS SECRETARIAS DE  
FINANÇAS DAS CAPITAIS - ABRASF - "AMICUS CURIAE"  
ADVOGADO : RICARDO ALMEIDA RIBEIRO DA SILVA  
INTERES. : ABEL - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS EMPRESAS DE  
arrendamento mercantil - "AMICUS CURIAE"  
ADVOGADO : HAMILTON DIAS DE SOUZA E OUTRO(S)  
INTERES. : ASSOCIAÇÃO DOS MUNICÍPIOS DO PARANÁ - AMP -  
"AMICUS CURIAE"  
ADVOGADOS : CLÁUDIO BONATO FRUET E OUTRO(S)  
JOAO CARLOS BLUM  
INTERES. : MUNICÍPIO DE DOIS CÓRREGOS - "AMICUS CURIAE"  
ADVOGADO : EMERSON VIEIRA REIS E OUTRO(S)  
INTERES. : Município de Brusque - "AMICUS CURIAE"  
PROCURADOR : SONIA KNIHS CRESPI E OUTRO(S)

## VOTO

*RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. INCIDÊNCIA DE ISS SOBRE ARRENDAMENTO MERCANTIL FINANCEIRO. QUESTÃO PACIFICADA PELO STF POR OCASIÃO DO JULGAMENTO DO RE 592.905/SC, REL. MIN. EROS GRAU, DJE 05.03.2010. SUJEITO ATIVO DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA NA VIGÊNCIA DO DL 406/68: MUNICÍPIO DA SEDE DO ESTABELECIMENTO PRESTADOR. APÓS A LEI 116/03: LUGAR DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. LEASING. CONTRATO COMPLEXO. A CONCESSÃO DO FINANCIAMENTO É O NÚCLEO DO SERVIÇO NA OPERAÇÃO DE LEASING FINANCEIRO, À LUZ DO ENTENDIMENTO DO STF. O SERVIÇO OCORRE NO LOCAL ONDE SE TOMA A DECISÃO ACERCA DA APROVAÇÃO DO FINANCIAMENTO, ONDE SE CONCENTRA O PODER DECISÓRIO, ONDE SE SITUA A DIREÇÃO GERAL DA INSTITUIÇÃO. O FATO GERADOR NÃO SE CONFUNDE COM A VENDA DO BEM OBJETO DO LEASING FINANCEIRO, JÁ QUE O NÚCLEO DO SERVIÇO PRESTADO É O FINANCIAMENTO.*

# *Superior Tribunal de Justiça*

*IRRELEVANTE O LOCAL DA CELEBRAÇÃO DO CONTRATO, DA ENTREGA DO BEM OU DE OUTRAS ATIVIDADES PREPARATÓRIAS E AUXILIARES À PERFECTIBILIZAÇÃO DA RELAÇÃO JURÍDICA, A QUAL SÓ OCORRE EFETIVAMENTE COM A APROVAÇÃO DA PROPOSTA PELA INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. BASE DE CÁLCULO. PREJUDICADA A ANÁLISE DA ALEGADA VIOLAÇÃO DO ART. 148 DO CTN E 9 DO DL 406/68. RECURSO ESPECIAL DE POTENZA LEASING S/A ARRENDAMENTO MERCANTIL PARCIALMENTE PROVIDO PARA JULGAR PROCEDENTES OS EMBARGOS À EXECUÇÃO E RECONHECER A ILEGITIMIDADE ATIVA DO MUNICÍPIO DE TUBARÃO/SC PARA EXIGIR O IMPOSTO. INVERSÃO DOS ÔNUS DE SUCUMBÊNCIA. ACÓRDÃO SUBMETIDO AO PROCEDIMENTO DO ART. 543-C DO CPC E DA RESOLUÇÃO 8/STJ.*

*1. O colendo STF já afirmou (RE 592. 905/SC) que ocorre o fato gerador da cobrança do ISS em contrato de arrendamento mercantil. O eminente Ministro EROS GRAU, relator daquele recurso, deixou claro que o fato gerador não se confunde com a venda do bem objeto do leasing financeiro, já que o núcleo do serviço prestado é o financiamento.*

*2. No contrato de arrendamento mercantil financeiro (Lei 6.099/74 e Resolução 2.309/96 do BACEN), uma empresa especialmente dedicada a essa atividade adquire um bem, segundo especificações do usuário/consumidor, que passa a ter a sua utilização imediata, com o pagamento de contraprestações previamente acertadas, e opção de, ao final, adquiri-lo por um valor residual também contratualmente estipulado. Essa modalidade de negócio dinamiza a fruição de bens e não implica em imobilização contábil do capital por parte do arrendatário: os bens assim adquiridos entram na contabilidade como custo operacional (art. 11 e 13 da Lei 6.099/74). Trata-se de contrato complexo, de modo que o enfrentamento da matéria obriga a identificação do local onde se perfectibiliza o financiamento, núcleo da prestação do serviços nas operações de leasing financeiro, à luz do entendimento que restou sedimentado no Supremo Tribunal Federal.*

*3. O art. 12 do DL 406/68, com eficácia reconhecida de lei complementar, posteriormente revogado pela LC 116/2003, estipulou que, à exceção dos casos de construção civil e de exploração de rodovias, o local da prestação do serviço é o do estabelecimento prestador.*

*4. A opção legislativa representa um potente duto de esvaziamento das finanças dos Municípios periféricos do sistema bancário, ou seja, através dessa modalidade contratual se instala um mecanismo altamente perverso de sua descapitalização em favor dos grandes centros*

# Superior Tribunal de Justiça

*financeiros do País.*

5. *A interpretação do mandamento legal leva a conclusão de ter sido privilegiada a segurança jurídica do sujeito passivo da obrigação tributária, para evitar dúvidas e cobranças de impostos em duplicata, sendo certo que eventuais fraudes (como a manutenção de sedes fictícias) devem ser combatidas por meio da fiscalização e não do afastamento da norma legal, o que traduziria verdadeira quebra do princípio da legalidade tributária.*

6. *Após a vigência da LC 116/2003 é que se pode afirmar que, existindo unidade econômica ou profissional do estabelecimento prestador no Município onde o serviço é perfectibilizado, ou seja, onde ocorrido o fato gerador tributário, ali deverá ser recolhido o tributo.*

7. *O contrato de leasing financeiro é um contrato complexo no qual predomina o aspecto financeiro, tal qual assentado pelo STF quando do julgamento do RE 592.905/SC. Assim, há se concluir que, tanto na vigência do DL 406/68 quanto na vigência da LC 116/2003, o núcleo da operação de arrendamento mercantil, o serviço em si, que completa a relação jurídica, é a decisão sobre a concessão, a efetiva aprovação do financiamento.*

8. *As grandes empresas de crédito do País estão sediadas ordinariamente em grandes centros financeiros de notável dinamismo, onde centralizam os poderes decisórios e estipulam as cláusulas contratuais e operacionais para todas suas agências e dependências. Fazem a análise do crédito e elaboram o contrato, além de providenciarem a aprovação do financiamento e a consequente liberação do valor financeiro para a aquisição do objeto arrendado, núcleo da operação. Pode-se afirmar que é no local onde se toma essa decisão que se realiza, se completa, que se perfectibiliza o negócio. Após a vigência da LC 116/2003, assim, é neste local que ocorre a efetiva prestação do serviço para fins de delimitação do sujeito ativo apto a exigir ISS sobre operações de arrendamento mercantil.*

9. *O tomador do serviço ao dirigir-se à concessionária de veículos não vai comprar o carro, mas apenas indicar à arrendadora o bem a ser adquirido e posteriormente a ele disponibilizado. Assim, a entrega de documentos, a formalização da proposta e mesmo a entrega do bem são procedimentos acessórios, preliminares, auxiliares ou consecutórios do serviço cujo núcleo - fato gerador do tributo - é a decisão sobre a concessão, aprovação e liberação do financiamento.*

10. *Ficam prejudicadas as alegações de afronta ao art. 148 do CTN e ao art. 9o. do Decreto-Lei 406/68, que fundamente a sua tese relativa*

# Superior Tribunal de Justiça

*à ilegalidade da base de cálculo do tributo.*

11. *No caso dos autos, o fato gerador originário da ação executiva refere-se a período em que vigente a DL 406/68. A própria sentença afirmou que a ora recorrente possui sede na cidade de Osasco/SP e não se discutiu a existência de qualquer fraude relacionada a esse estabelecimento; assim, o Município de Tubarão não é competente para a cobrança do ISS incidente sobre as operações realizadas pela empresa Potenza Leasing S.A. Arrendamento Mercantil, devendo ser dado provimento aos Embargos do Devedor, com a inversão dos ônus sucumbenciais.*

12. *Recurso Especial parcialmente provido para definir que: (a) incide ISSQN sobre operações de arrendamento mercantil financeiro; (b) o sujeito ativo da relação tributária, na vigência do DL 406/68, é o Município da sede do estabelecimento prestador (art. 12); (c) a partir da LC 116/03, é aquele onde o serviço é efetivamente prestado, onde a relação é perfectibilizada, assim entendido o local onde se comprove haver unidade econômica ou profissional da instituição financeira com poderes decisórios suficientes à concessão e aprovação do financiamento - núcleo da operação de leasing financeiro e fato gerador do tributo; (d) prejudicada a análise da alegada violação ao art. 148 do CTN; (e) no caso concreto, julgar procedentes os Embargos do Devedor, com a inversão dos ônus sucumbenciais, ante o reconhecimento da ilegitimidade ativa do Município de Tubarão/SC para a cobrança do ISS. Acórdão submetido ao procedimento do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/STJ.*

1. Informam os autos que a empresa recorrente ajuizou Embargos à Execução Fiscal proposta pelo Município de Tubarão/SC para cobrança de débito de ISSQN sobre operações de *arrendamento mercantil*, trazendo a debate 3 questões fundamentais: (a) a incidência ou não do ISSQN em operações dessa natureza; (b) o Município competente para a sua cobrança; (c) a base de cálculo do imposto.

2. A ação de embargos do devedor foi julgada improcedente pelo MM. Juiz de Primeiro Grau (fls. 189/202), fixada a sucumbência em 10 salários mínimos a favor do Município de Tubarão/SC, sentença posteriormente confirmada pelo Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina.

3. Faço uma observação preliminar sobre a ocorrência do fato

# Superior Tribunal de Justiça

gerador da cobrança de ISS em contrato de *arrendamento mercantil*, para indicar que, ao meu sentir, realmente esse fenômeno da prestação de serviço, nessa modalidade de contrato, inexistente, *embora ocorra, sem dúvida, nas atividades que lhes são preparatórias, tais como a coleta de informações cadastrais do candidato ao financiamento e a elaboração de documentos que o instrumentam*; contudo, o colendo STF já afirmou, no RE 592.905/SC, tese diversa, daí porque a minha observação tem significado apenas doutrinário, quando muito.

4. Assim, quanto ao questionamento inicial, qual seja, de incidência ou não do ISSQN sobre operações de *arrendamento mercantil*, o debate encontra-se superado ante a decisão proferida pelo STF, com repercussão geral reconhecida, com acórdão assim sumariado:

*EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ISS. ARRENDAMENTO MERCANTIL. OPERAÇÃO DE arrendamento mercantil FINANCEIRO. ARTIGO 156, III, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. O arrendamento mercantil compreende três modalidades, [i] o arrendamento mercantil operacional, [ii] o arrendamento mercantil financeiro e [iii] o chamado lease-back. No primeiro caso há locação, nos outros dois, serviço. A lei complementar não define o que é serviço, apenas o declara, para os fins do inciso III do artigo 156 da Constituição. Não o inventa, simplesmente descobre o que é serviço para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição. No arrendamento mercantil (arrendamento mercantil financeiro), contrato autônomo que não é misto, o núcleo é o financiamento, não uma prestação de dar. E financiamento é serviço, sobre o qual o ISS pode incidir, resultando irrelevante a existência de uma compra nas hipóteses do arrendamento mercantil financeiro e do lease-back. Recurso extraordinário a que se nega provimento (RE 592.905/SC, Rel. Min. EROS GRAU, DJe 05.03.2010).*

5. Nesse julgamento, enfatizou-se, quanto ao caráter jurídico do contrato de *arrendamento mercantil*, a sua autonomia em relação à figura da locação, caracterizando-o como um negócio jurídico complexo, em que *predomina* o aspecto do *financiamento*.

6. Finda essa discussão, compete a esta Corte apreciar as duas questões remanescentes, estas sim, objeto do presente julgamento pelo rito do art.

# Superior Tribunal de Justiça

543-C do CPC.

7. O art. 1o. da Lei 6.099/74, em seu parágrafo único, assim conceitua o o contrato de *arrendamento mercantil*

*Parágrafo único - Considera-se arrendamento mercantil, para efeitos dessa Lei, o negocio jurídico realizado entre a 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.*

8. As instituições financeiras estão autorizadas, nos termos do art. 9o. da citada lei, a operarem as contratações de arrendamento mercantil:

*Art. 9o. - As operações de arrendamento mercantil contratadas com o próprio vendedor do bem ou com pessoas jurídicas a ele vinculadas, mediante quaisquer das relações previstas no art. 2o. desta Lei, poderão também ser realizadas por instituições financeiras expressamente autorizadas pelo Conselho Monetário Nacional, que estabelecerá as condições para a realização das operações previstas neste artigo.*

9. Por meio do referido contrato uma empresa especialmente dedicada a essa atividade adquire um bem, segundo especificações do usuário/consumidor, que passa a ter a sua utilização imediata mediante o pagamento de contraprestações previamente acertadas, com opção de, ao final, adquiri-los por um preço residual também contratualmente estipulado. Essa modalidade de contrato é muitas vezes preferida porque não implica em imobilização contábil do capital por parte do arrendatário. Os bens assim adquiridos entram na contabilidade como custo operacional (art. 11 e 13 da Lei 6.099/74).

10. O ilustre Ministro CLÁUDIO SANTOS, que tanto abrilhantou esta Corte Superior de Justiça, assinalou, quanto a esse aspecto que *tem a espécie contratual, para o arrendatário-empresa, duas grandes vantagens: uma de ordem financeira, de modo a liberar capital de giro ou de suprir a falta de capital para uma imobilização e, ainda, permitir-se apresentar um balanço com melhor índice de liquidez do que se adquirisse o bem, lançando-o contabilmente em seu ativo imobilizado; outra, de ordem tributária, pois a paga mensal do arrendamento é, em*

# Superior Tribunal de Justiça

*princípio, despesa operacional, dedutível da receita tributária, para fins de apuração do lucro tributável pelo imposto de renda. (Arrendamento mercantil: questões controvertidas, Revista da Escola Superior da Magistratura do Distrito Federal, Brasília/DF, n. 1, jan/abr 1996, págs. 77/98).*

11. É a Resolução 2.309/96 do BACEN que disciplina o arrendamento mercantil financeiro (*arrendamento mercantil*), estipulando as suas condições:

*Art. 5o. - 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 os 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.*

*(...).*

*Art. 7o. - Os contratos de arrendamento mercantil devem ser formalizados por instrumento público ou particular, devendo conter, no mínimo, as especificações abaixo relacionadas:*

*I - a descrição dos bens que constituem o objeto do contrato, com todas as características que permitam sua perfeita identificação;*

*II - o prazo de arrendamento;*

*III - o valor das contraprestações ou a fórmula de cálculo das contraprestações, bem como o critério para seu reajuste;*

*IV - a forma de pagamento das contraprestações por períodos determinados, não superiores a 1 (um) semestre, salvo no caso de operações que beneficiem atividades rurais, quando o pagamento pode ser*

# Superior Tribunal de Justiça

*fixado por períodos não superiores a 1 (um) ano;*

*V - as condições para o exercício por parte da arrendatária do direito de optar pela renovação do contrato, pela devolução dos bens ou pela aquisição dos bens arrendados;*

*VI - a concessão à arrendatária de opção de compra dos bens arrendados, devendo ser estabelecido o preço para seu exercício ou critério utilizável na sua fixação;*

*VII - as despesas e os encargos adicionais, inclusive despesas de assistência técnica, manutenção e serviços inerentes à operacionalidade dos bens arrendados, admitindo-se, ainda, para o arrendamento mercantil financeiro: a) a previsão de a arrendatária pagar valor residual garantido em qualquer momento durante a vigência do contrato, não caracterizando o pagamento do valor residual garantido o exercício da opção de compra; b) o reajuste do preço estabelecido para a opção de compra e o valor residual garantido;*

*VIII - as condições para eventual substituição dos bens arrendados, inclusive na ocorrência de sinistro, por outros da mesma natureza, que melhor atendam às conveniências da arrendatária, devendo a substituição ser formalizada por intermédio de aditivo contratual;*

*IX - as demais responsabilidades que vierem a ser convencionadas, em decorrência de: a) uso indevido ou impróprio dos bens arrendados; b) seguro previsto para cobertura de risco dos bens arrendados; c) danos causados a terceiros pelo uso dos bens; d) ônus advindos de vícios dos bens arrendados;*

*X - a faculdade de a arrendadora vistoriar os bens objeto de arrendamento e de exigir da arrendatária a adoção de providências indispensáveis à preservação da integridade dos referidos bens;*

*XI - as obrigações da arrendatária, nas hipóteses de inadimplemento, destruição, perecimento ou desaparecimento dos bens arrendados;*

*XII - a faculdade de a arrendatária transferir a terceiros no País, desde que haja anuência expressa da entidade arrendadora, os seus direitos e obrigações decorrentes do contrato, com ou sem co-responsabilidade solidária.*

*Art. 80. - Os contratos devem estabelecer os seguintes prazos*



# Superior Tribunal de Justiça

*mínimos de arrendamento:*

*I - para o arrendamento mercantil financeiro: a) 2 (dois) anos, compreendidos entre a data de entrega dos bens à arrendatária, consubstanciada em termo de aceitação e recebimento dos bens, e a data de vencimento da última contraprestação, quando se tratar de arrendamento de bens com vida útil igual ou inferior a 5 (cinco) anos; b) 3 (três) anos, observada a definição do prazo constante da alínea anterior, para o arrendamento de outros bens;*

*II - para o arrendamento mercantil operacional, 90 (noventa) dias.*

12. Fixados esses conceitos, volta-se a primeira questão nuclear do presente recurso, qual seja, a do lugar em que ocorre a prestação desse tipo de serviço. Essa questão é fundamental uma vez que determina o *local do fato gerador do tributo* e o Município competente para a arrecadação do ISS.

13. No concernente à competência para a cobrança do ISSQN, sustenta a recorrente que deve ser respeitado o art. 12, *a* do DL 406/68, vigente à época do fato gerador, com a seguinte redação:

*Art. 12. - Considera-se local da prestação de serviço:*

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

*b) no caso de construção civil, o local onde se efetuar a prestação;*

*c) no caso do serviço a que se refere o item 101 da Lista Anexa (exploração de rodovia mediante cobrança de preço dos usuários) o Município em cujo território haja parcela da estrada explorada.*

14. Assinala a empresa que é no Município onde tem a sua *sede* que se pratica o *serviço de arrendamento mercantil*, compreendendo-o restritivamente como a contabilidade, a análise do cadastro, o deferimento e o controle do financiamento, aspectos que, segundo sustenta, definiriam o que seria a *prestação do serviço de arrendamento mercantil*.

15. O art. 12 do DL 406/68, com eficácia de lei complementar,

# Superior Tribunal de Justiça

posteriormente revogado pela LC 116/2003, estipulou muito claramente que, à exceção dos casos de construção civil e de exploração de rodovias, o local da prestação do serviço é o do *estabelecimento prestador*.

16. Para solucionar conflitos de competência tributária entre os Municípios *optou-se pelo critério da localização do estabelecimento do prestador dos serviços*, tendo sido especificadas pontualmente as exceções.

17. Todavia, tem sido historicamente entendido por esta Corte, mesmo na vigência do DL 406/68, como local de cobrança da exação, o lugar onde o serviço *é efetivamente prestado*, isto é, onde as partes *assumem a obrigação recíproca e estabelecem a relação contratual, exteriorizando a riqueza*, exsurgindo, a partir desse evento jurídico, o fato gerador da obrigação tributária subjacente; dessa forma, o Município onde concretizada a *operação* seria o competente para fazer a sua cobrança. Nesse sentido:

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. DECISÃO AGRAVADA. FUNDAMENTO INATACADO. SÚMULA 182/STJ. SÚMULA 138/STJ. AUSÊNCIA DE INTERESSE. ISS. ARRENDAMENTO MERCANTIL. MUNICÍPIO COMPETENTE PARA COBRANÇA. LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO.*

*(...).*

5. *Segundo reiterados precedentes desta Corte, mesmo na vigência do art. 12 do Decreto-Lei 406/68, revogado pela Lei Complementar 116/03, a Municipalidade competente para realizar a cobrança do ISS é a do local da prestação dos serviços, onde efetivamente ocorre o fato gerador do imposto. Precedentes de ambas as Turmas de Direito Público: REsp. 1.059.919/SC, Relator Min. Castro Meira, DJe 06.10.08; AgREsp. 1.062.657/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, DJe 06.10.08; AgRg no Ag 763.269/MG, Rel. Min. JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, DJ de 12/09/06; AgRg no REsp. 845.711/RS, Rel. Min. LUIZ FUX, DJ de 29/5/08; REsp. 695.500/MT, Rel. Min. FRANCIULLI NETTO, DJ de 31/05/06; AgRg no Ag 516.637/MG, Rel. Min. LUIZ FUX, DJ 01.03.2004; REsp. 431.564/MG, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ 27.09.2004; AgRg no REsp. 334.188/RJ, Rel. Min. FRANCISCO FALCÃO, DJ 23.06.2003; EREsp. 130.792/CE, Rel. Min. ARI PARGENDLER, DJ 12.06.2000; REsp. 115.279/RJ, Rel. Min. FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, DJ 01.07.1999; AgREsp. 845.711/RS,*

# Superior Tribunal de Justiça

*Rel. Min. Luiz Fux, DJe 29.05.08.*

6. *Agravo regimental conhecido em parte e não provido. (AgRg no REsp. 1.067.171/RS, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJe 02.12.2008)*

✧ ✧ ✧

*AGRAVO EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. ISS. arrendamento mercantil. COBRANÇA. LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO.*

*Segundo a jurisprudência pacífica desta Corte, o município competente para a cobrança do ISS é aquele onde efetivamente ocorreu o fato gerador, ou seja, o local da prestação do serviço. Agravo regimental improvido (AgRg no Ag 1.365.195/RS, Rel. Min. CESAR ASFOR ROCHA, DJe 29.04.2011)*

✧ ✧ ✧

*PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ARRENDAMENTO MERCANTIL (arrendamento mercantil). INCIDÊNCIA DE ISS. OFENSA AOS ARTS. 165, 458, II E 535, DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA. LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. PRECEDENTES. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. ACÓRDÃO PARADIGMA FUNDAMENTADO EM MATÉRIA DE ÍNDOLE EMINENTEMENTE CONSTITUCIONAL. COMPETÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.*

*(...).*

2. *Hipótese em que o Tribunal de origem aplicou jurisprudência pacífica do STJ, no sentido de que a competência para exigir o ISS é do município onde se presta efetivamente o serviço.*

3. *Inviável o conhecimento, pelo STJ, de divergência jurisprudencial quando o acórdão apontado como paradigma fundamenta-se em matéria de índole eminentemente constitucional, sob pena de malferimento à competência do Pretório Excelso.*

4. *Agravo Regimental não provido (AgRg no REsp. 956.513/RS, Rel. Min. HERMAN BENJAMIN, DJe 09.03.2009)*

18. Para a corrente até aqui dominante, permitir que o só fato de

uma empresa manter sede em Município único, em que alega concentrar alguns procedimentos acessórios relativos à operação de *arrendamento mercantil*, firmando negócios jurídicos por todo o Brasil, seria o mesmo que conferir extraterritorialidade à Lei Municipal, razão pela qual afastava-se a interpretação literal do art. 12 do DL 406/68.

19. Ouso divergir desse posicionamento. As grandes empresas de crédito do País e os Bancos estão sediados em grandes centros financeiros, de notável dinamismo, onde concentram os poderes decisórios e estipulam as cláusulas contratuais, fazem a análise do crédito e elaboram o contrato, além de providenciarem a liberação do valor do objeto arrendado, circunstâncias que, aliadas à dicção legal, não podem atrair outra conclusão senão a de que *o Município do local onde sediado o estabelecimento prestador é o competente para a arrecadação do ISS sobre operações de arrendamento mercantil*.

20. É certo que a opção legislativa representa, ao que percebo, *um potente duto de esvaziamento das finanças das localidades periféricas do sistema bancário nacional*, ou seja, através dessa modalidade contratual se instala um mecanismo altamente perverso de descapitalização dos Municípios de pequeno porte, local onde se faz a captação da proposta de contrato bancário, drenando-se, posteriormente, para os grandes centros financeiros do País, os recursos assim recolhidos, fato criador de um mecanismo de forte impacto sobre o ideal federalista descentralizador.

21. No entanto, a interpretação do mandamento legal leva a conclusão de ter sido privilegiada a *segurança jurídica do sujeito passivo da obrigação tributária*, para evitar dúvidas e cobranças de impostos em duplicata, sendo certo que eventuais fraudes (como a manutenção de *sedes fictícias*) devem ser combatidas por meio da fiscalização e não do afastamento da norma legal, o que seria verdadeira quebra do princípio da *legalidade*.

22. São relevantes, nesse sentido, as observações do jurista HUMBERTO ÁVILA sobre o tema, encartadas em parecer onde se consignou, o

# Superior Tribunal de Justiça

seguinte:

*2.2.1.4. Não é o momento para avaliar criticamente essa posição do Superior Tribunal de Justiça, pois ela é irrelevante para o caso em pauta, como será demonstrado. Dois breves comentários são, porém, necessários. Um: o Poder Judiciário não pode interpretar as leis além do seu sentido literal possível. As hipóteses de extensão teleológica (a hipótese da norma é considerada muito restrita em relação a sua finalidade) e de restrição teleológica (a hipótese da norma é considerada muito ampla em relação a sua finalidade) são condicionadas a um rigoroso processo de justificação, fundamentação e comprovação. Além disso, elas não podem implicar o abandono da hipótese da regra. Ao contrário, elas interpretam-na com base na finalidade e respeitando os princípios fundamentais do setor ao qual pertence a regra objeto de interpretação. Interpretação teleológica de regra que abandona a sua hipótese transforma a regra num princípio. Assim procedendo, o intérprete toma o lugar do legislador. (...). Ele simplesmente superou uma regra legal geral com base em suposições individuais. Mais ainda: superou a regra sem recorrer ao seu fundamento, já que a finalidade da regra definidora do local do estabelecimento prestador é a garantia da segurança para o sujeito passivo e, não, o combate às fraudes que só a fiscalização pode guerrear. Dois: problemas concernentes à aplicação individual das regras legais não podem levar à generalização do seu sentido geral, especialmente quando o descumprimento das leis obedece a procedimentos administrativos específicos. Não foi, porém, isso que fez o Tribunal. Ele simplesmente modificou a regra para todos em razão de simulações eventualmente feitas por alguns. Se há simulações de sede, que sejam elas desconsideradas conforme o procedimento legalmente estabelecido. O que não se pode é desconsiderar todas as sedes reais porque algumas são irrealis. E tudo por interpretação, sem procedimento administrativo algum.*

*(...).*

*2.2.1.6. As razões fáticas dizem respeito à verificação de que tanto qualitativa quanto quantitativamente se serviço houvesse, seria ele prestado no local do estabelecimento prestador.*

*2.2.1.7. Qualitativamente, porque os atos principais, assim entendidos aqueles que viabilizam o arrendamento mercantil, são praticados na sede: a formação do fundo, a análise do crédito, a elaboração do contrato e a liberação do veículo são feitos na sede. É na sede que é concretizado o arrendamento mercantil. Os atos, praticados fora do local da sede, são meros atos de conclusão de algo concebido no local da sede da arrendadora: preenchimento da ficha cadastral pelo interessado, envio de documentos e*

# *Superior Tribunal de Justiça*

*assinatura e remessa do instrumento contratual. Todos esses atos, embora praticados fora do local da sede da arrendadora, são atos de mera confirmação da atividade desenvolvida pelo estabelecimento prestador.*

*Cada um deles consubstancia uma atividade-meio para a concretização do arrendamento mercantil, sem autonomia própria, não podendo, como já analisado, sofrer a tributação municipal, como já decidiu o Supremo Tribunal Federal, quando deliberou que as atividades bancárias de custódia de títulos e elaboração de cadastro, sem autonomia frente às operações financeiras não suscitam o imposto municipal sobre serviços.*

*2.2.1.8. Quantitativamente, porque das quatorze etapas mencionadas, apenas três (a segunda, a sétima e a nona) são realizadas fora do local da sede da arrendadora. Todas as demais são realizadas na sede da arrendadora. A captação de recursos financeiros, o exame e a aprovação da ficha cadastral, a análise do crédito, a proposta das condições contratuais, a aprovação do crédito, a formalização do contrato, a conferência e o cadastro dos documentos, a remessa e a devolução do instrumento contratual, a guarda e o arquivamento dos documentos, o pagamento do veículo, a emissão do carnê de pagamento e a autorização de liberação do veículo são realizados na sede da arrendadora.*

*2.2.2. O local da assinatura é irrelevante.*

*2.2.2.1. Mesmo que se atribua alguma relevância aos atos praticados fora do local do estabelecimento prestador, ainda assim eles não podem ser qualificados como serviços tributáveis pelo imposto sobre serviços: o preenchimento de ficha cadastral, a assinatura e o envio de documentos não são fatos geradores do imposto. Na lista de serviços não consta nenhuma dessas atividades como atividades tributáveis. O local da assinatura do contrato ou da localização do usuário são irrelevantes. <sup>12</sup> O fato de o contrato ter sido assinado num local não impede que os supostos serviços sejam prestados noutra localidade. O mesmo ocorre com o usuário: o fato de ele estar num Município não quer dizer que as obrigações de fazer não sejam realizadas noutra. Enfim, uma coisa não tem nada a ver com a outra.*

*2.2.2.2. As considerações precedentes levam ao entendimento de que, mesmo que se considere o arrendamento mercantil como um serviço, ainda assim esse serviço só poderia ser considerado efetivamente prestado no local da sede da empresa arrendadora, pois seria nesse em que seriam realizados e concluídos os atos materiais à prestação do serviço. (Imposto sobre a prestação de serviços de qualquer natureza - ISS, in Revista Dialética*

# Superior Tribunal de Justiça

de Direito Tributário, 122, págs. 126/127).

23. Confira-se, ainda, a opinião de IVES GANDRA DA SILVA MARTINS e MARILENE TALARICO MARTINS RODRIGUES, que, comentando sobre aspectos relevantes do ISS, observaram o seguinte:

*A clareza do dispositivo na norma legal, contido no art. 12 do Decreto-Lei 406/68, com as alterações da Lei Complementar 100/99, agora revogado, não deixava margem a dúvidas quanto á interpretação, no sentido de considerar o Município, ser o Município do local do estabelecimento prestador ou do domicílio do prestador dos serviços.*

*Tratando-se de normas gerais de Direito Tributário, a matéria somente poderia ser regulada por lei complementar, por força do art. 146, III da CF.*

*(...).*

*Verifica-se do art. 12 do Decreto-Lei 406/68, que o legislador complementar, em consonância com o art. 146, I da CF/88, adotada como regra para a solução de conflitos de competência tributária entre os Municípios o critério da localização do estabelecimento prestador dos serviços.*

*Tanto é assim que, quando pretendeu o legislador complementar que se adotasse critério diverso desta regra, o fez de forma expressa, nas alíneas b e c do art. 12 do Decreto-Lei 406/68.*

*Desta forma, com exceção feita apenas aos serviços de construção civil e exploração e manutenção de rodovias (em que prevalecia o local da prestação de serviços), nos demais casos o ISS era devido onde estivesse localizado o estabelecimento prestador; não importando onde viesse a ser prestado o serviço ou onde tivesse sido iniciado ou concluído o serviço.*

*De tal forma, poderia o legislador complementar fixar, como critério para a solução de conflitos de competência, que o ISS seria devido ao Município em que desse a efetiva prestação de serviços (onde ocorre o fato gerador), mas não o fez, preferindo adotar critério diverso, fazendo exceção apenas aos casos de construção civil e de manutenção e exploração de rodovias.*

*Ocorre que, na vigência do art. 12 do Decreto-Lei 406/68, o Superior Tribunal de Justiça, em diversas decisões, como, por exemplo, nos*

# Superior Tribunal de Justiça

*Embargos de Divergência 130.792/CE, entendeu que a incidência do ISS deveria ocorrer no Município onde o serviço fosse prestado (onde ocorreu o fato gerador) e não no local do estabelecimento prestador.*

*(...).*

*Com todo o respeito que merece o STJ, essa decisão feriu - em entendimento do titular deste escritório - o princípio da legalidade, ou seja, dispositivo literal de lei, no caso de lei com eficácia de complementar (DL 406/68), de normas gerais de Direito Tributário. A decisão do STJ, todavia, terminou prevalecendo.*

*Por esse entendimento, o art. 12 do Decreto-Lei 406/68 conformaria uma única hipótese: o ISS incide onde ocorre o fato gerador; incorporando as três hipóteses em uma única.*

*(...).*

*A interpretação que o STJ atribuiu ao art. 12 do Decreto-Lei 406/68, além de violar o princípio da legalidade, fez que empresas prestadoras de serviços tivessem que recolher o ISS em cada um dos mais de 5.500 Municípios brasileiros, subordinando-se a suas legislações muitas vezes conflitantes, com obrigações de emitir Notas de Serviços, em locais onde não possuem estabelecimento, além de correrem o risco de lhes ser exigido ISS, também, no Município onde possuem os seus estabelecimentos, ficando as empresas sujeitas à chamada guerra fiscal entre os diversos Municípios, que certamente não foi o que pretendeu o legislador constituinte, nem o legislador complementar, para efeito de exigência do ISS.*

*De observar que o STJ não deixou de aceitar como vigente o art. 12 do Decreto-Lei 406/68, em sua orientação, prevalecendo assim intenso conflito de competência entre os Municípios, ficando o contribuinte no meio dessas disputas. O STF não chegou a examinar a inconstitucionalidade do art. 12 do DL 406/68 (Aspectos Relevantes do ISS, Revista Dialética de Direito Tributário, 182, nov/2010, págs. 162/163).*

24. Observe-se que nem mesmo a LC 116/2003, que sucedeu o DL 406/68, prestigiou em sua integralidade o entendimento externado pelo STJ, de modo que não reputa como competente para a arrecadação do tributo, em todos os casos, o Município em que efetivamente prestado o serviço.

25. A LC 116/2003 adotou um sistema misto, considerando o imposto devido *no local do estabelecimento prestador, ou, na sua falta, no local do*



# *Superior Tribunal de Justiça*

*domicílio do prestador e, para outras hipóteses definidas o local da prestação do serviço, do estabelecimento do tomador ou do intermediário (art. 3o.).*

26. Ao definir *estabelecimento prestador* emprestou-lhe alcance bastante amplo, quando assinalou, em seu art. 4o. que: *considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.*

27. Assim, após a vigência da LC 116/2003, em alguns casos, é que se poderá afirmar que, existindo unidade econômica ou profissional do estabelecimento prestador do serviço no Município onde a prestação do serviço é perfectibilizada, ou seja, onde ocorrido o fato gerador tributário, ali deverá ser recolhido o tributo. Nos dizeres dos ilustres professores IVES GANDRA e MARILENE TALARICO acima citados:

*A Lei Complementar 116/2003 procurou, assim, definir estabelecimento, para efeitos de incidência do ISS com alcance bastante amplo, considerando estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolver a atividade de prestar serviços, podendo ser de modo permanente ou temporário, sendo irrelevantes as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, escritório de representação, contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas, desde que configure unidade econômica ou profissional, a exemplo do conceito de estabelecimento para efeitos de incidência do ICMS.*

*O conceito de estabelecimento, para efeitos de ICMS, é determinado pelo art. 11, parágrafo 3o. da Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996, nos seguintes termos:*

*Art. 11. - O local da operação ou da prestação, para efeitos de cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável é:*

*(...).*

*§ 3o. - Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiros, onde as pessoas físicas ou jurídicas exerçam*

# Superior Tribunal de Justiça

*suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como se encontram armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte:*

*I - na impossibilidade de determinação do estabelecimento, considera-se como tal o local em que tenha sido efetuada a operação ou prestação;*

*II - é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular;*

*III - considera-se também estabelecimento autônomo o veículo usado no comércio ambulante e na captura de pescado;*

*IV - respondem pelo crédito tributário todos os estabelecimentos do mesmo titular.*

*Desta forma, há uma maior abrangência para efeitos do ISS, considerando estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolve a atividade de prestar serviços, que configure unidade econômica ou profissional (Aspectos Relevantes do ISS, Revista Dialética de Direito Tributário, 182, nov/2010, págs. 165/166).*

28. O contrato de *leasing* financeiro é um contrato complexo no qual predomina o aspecto financeiro, tal qual assentado pelo STF quando do julgamento do RE 592.905/SC, Assim, há se concluir que, tanto na vigência do DL 406/68 quanto na vigência da LC 116/203, o núcleo da operação de arrendamento mercantil, o serviço em si, que completa a relação jurídica, *é a decisão sobre a concessão, a efetiva aprovação do financiamento.*

29. Concluindo este tópico, tem-se que *o Município do local onde sediado o estabelecimento prestador é o competente para a cobrança do ISS sobre operações de arrendamento mercantil*, até porque é nele que se desenvolve a atividade sobre a qual incide o imposto, qual seja, *de financiamento, de empréstimo de capital*, circunstância que caracteriza o citado contrato, conforme definido pelo STF.

30. No mais, a Primeira Seção assentou que a questão da base de cálculo do tributo está prejudicada com o reconhecimento da ilegitimidade ativa do Município de Tubarão.

31. Alguns Municípios dos Estados do Norte e Nordeste (Pernambuco, Rio Grande do Norte, Paraíba, Alagoas e Pará) questionaram a decisão do ilustre Ministro LUIZ FUX determinadora da paralisação de atos expropriatórios nas execuções fiscais ou outros processos judiciais em que discutida

# Superior Tribunal de Justiça

a incidência do ISS sobre operações de *arrendamento mercantil* (fls. 1.106/1.107) sob a ótica das questões objeto deste repetitivo (competência e base de cálculo).

32. Aduziram que eventual decisão a ser proferida neste processo não alcançaria essas Municipalidades, uma vez que nelas a cobrança é efetuada por meio de lançamento por homologação, onde não há discussão sobre a base de cálculo e a eventual competência territorial do sujeito ativo.

33. Com efeito, o caso dos autos diz respeito a cobrança oriunda de *arbitramento realizado pelo Fisco Municipal*, na forma do art. 148 do CTN, e, embora, em tese, as diretrizes ora traçadas também possam se ajustar aos casos de lançamento por homologação, entendo que o tema não está abarcado pela decisão que decidiu submeter a presente controvérsia ao rito do art. 543-C do CPC; conseqüentemente, seguindo a diretriz desta Corte, que tem prezado pela delimitação clara do objeto do recurso representativo de controvérsia, esclareço que a tese deverá ser enfrentada em outra oportunidade, se for o caso.

34. Aplicando o direito à espécie, no caso dos autos, o fato gerador originário da ação executiva refere-se a período em que vigente a DL 406/68. A própria sentença afirmou que a ora recorrente possui sede na cidade de Osasco/SP (fls. 189) e não se discutiu a existência de qualquer fraude relacionada a esse estabelecimento; assim, o Município de Tubarão/SC não é competente para a cobrança do ISS incidente sobre as operações realizadas pela empresa Potenza *Leasing* S.A. Arrendamento Mercantil, devendo ser dado provimento aos Embargos do Devedor, com a inversão dos ônus sucumbenciais.

35. Ante o exposto, dá-se parcial provimento ao Recurso Especial para definir que: (a) incide ISSQN sobre operações de arrendamento mercantil financeiro; (b) o sujeito ativo da relação tributária, na vigência do DL 406/68, é o Município da sede do estabelecimento prestador (art. 12); (c) a partir da LC 116/03, é aquele onde o serviço é efetivamente prestado, onde a relação é perfectibilizada, assim entendido o local onde se comprove haver unidade econômica ou profissional da instituição financeira com poderes decisórios suficientes à concessão e aprovação do financiamento - núcleo da operação de leasing financeiro e fato

# *Superior Tribunal de Justiça*

gerador do tributo; (d) prejudicada a análise da alegada violação ao art. 148 do CTN; (e) no caso concreto, julgar procedentes os Embargos do Devedor, com a inversão dos ônus sucumbenciais, ante o reconhecimento da ilegitimidade ativa do Município de Tubarão/SC para a cobrança do ISS. Acórdão submetido ao procedimento do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/STJ.

36. É o voto.



**CERTIDÃO DE JULGAMENTO  
PRIMEIRA SEÇÃO**

Número Registro: 2008/0110109-8

**REsp 1.060.210 / SC**

Números Origem: 20040263116      20040263116000100      20040263116000200  
20040263116000201      20040263116000300      200601694193      75030050809  
75030065300

PAUTA: 23/05/2012

JULGADO: 23/05/2012

**Relator**

Exmo. Sr. Ministro **NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **CASTRO MEIRA**

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **MOACIR GUIMARÃES MORAES FILHO**

Secretária

Bela. Carolina Vêras

**AUTUAÇÃO**

RECORRENTE : POTENZA LEASING S/A ARRENDAMENTO MERCANTIL  
ADVOGADOS : MARCELO TESHEINER CAVASSANI E OUTRO(S)  
ADRIANA SERRANO CAVASSANI E OUTRO(S)  
RECORRIDO : MUNICÍPIO DE TUBARÃO  
ADVOGADOS : EDUARDO ANTONIO LUCHO FERRÃO E OUTRO(S)  
CLÁUDIO ROBERTO NUNES GOLGO E OUTRO(S)  
INTERES. : MUNICÍPIO DE BRAÇO DO NORTE  
ADVOGADO : SAMIRA OENNING DOMINGOS E OUTRO(S)  
INTERES. : ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS SECRETARIAS DE FINANÇAS DAS  
CAPITAIS - ABRASF - "AMICUS CURIAE"  
ADVOGADO : RICARDO ALMEIDA RIBEIRO DA SILVA  
INTERES. : ABEL - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS EMPRESAS DE LEASING -  
"AMICUS CURIAE"  
ADVOGADO : HAMILTON DIAS DE SOUZA E OUTRO(S)  
INTERES. : ASSOCIAÇÃO DOS MUNICÍPIOS DO PARANÁ - AMP - "AMICUS CURIAE"  
ADVOGADOS : CLÁUDIO BONATO FRUET E OUTRO(S)  
JOAO CARLOS BLUM  
INTERES. : MUNICÍPIO DE DOIS CÓRREGOS - "AMICUS CURIAE"  
ADVOGADO : EMERSON VIEIRA REIS E OUTRO(S)  
INTERES. : Município de Brusque - "AMICUS CURIAE"  
PROCURADOR : SONIA KNIHS CRESPI E OUTRO(S)

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ISS/ Imposto sobre Serviços

**SUSTENTAÇÃO ORAL**

Sustentaram, oralmente, os Drs. HAMILTON DIAS DE SOUZA, pela recorrente, e BENEDITO CEREZZO PEREIRA FILHO, pelo recorrido.

**CERTIDÃO**

# *Superior Tribunal de Justiça*

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"Após o voto do Sr. Ministro Relator dando parcial provimento ao recurso especial, no que foi acompanhado pelo voto do Sr. Ministro César Asfor Rocha, pediu vista o Sr. Ministro Mauro Campbell Marques."

Aguardam os Srs. Ministros Benedito Gonçalves, Teori Albino Zavascki, Arnaldo Esteves Lima, Humberto Martins e Herman Benjamin.

Ausente, ocasionalmente, o Sr. Ministro Francisco Falcão.



RECURSO ESPECIAL Nº 1.060.210 - SC (2008/0110109-8)

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ISS. ARRENDAMENTO MERCANTIL — *LEASING FINANCEIRO*. INCIDÊNCIA. INEXISTÊNCIA DE OFENSA AO ART. 110 DO CTN. COMPETÊNCIA PARA SE EFETUAR A COBRANÇA DO TRIBUTO. INTERPRETAÇÃO DO ART. 12, "A", DO DECRETO-LEI 406/68 (REVOGADO PELA LC 116/2003). ALTERAÇÃO DA ORIENTAÇÃO DA PRIMEIRA SEÇÃO/STJ. LOCAL DO ESTABELECIMENTO PRESTADOR CONSIDERADO COMO LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. AFASTAMENTO DA COMPETÊNCIA DO MUNICÍPIO RECORRIDO QUE IMPLICA SEJAM JULGADOS PROCEDENTES OS EMBARGOS DO DEVEDOR E EXTINTA A EXECUÇÃO FISCAL. QUESTÃO RELATIVA À DEFINIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ISS PREJUDICADA.

1. À exceção dos serviços de construção civil e exploração de rodovia, o art. 12 do Decreto-Lei 406/68 considerava como local da prestação do serviço o do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador (alínea "a"). Contudo, há muito a orientação das Turmas que integram a Primeira Seção/STJ firmou-se no sentido de que *"a cobrança do ISS norteia-se pelo princípio da territorialidade, nos termos encartados pelo art. 12 do Decreto-lei nº 406/68, sendo determinante a localidade aonde foi efetivamente prestado o serviço e não aonde se encontra a sede da empresa"* (AgRg no Ag 1.173.805/MG, 2ª Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe de 2.6.2010; AgRg no Ag 964.198/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe de 17.12.2008). No mesmo sentido, há inúmeros precedentes da Primeira e Segunda Turmas do Superior Tribunal de Justiça. Examinando-se a jurisprudência desta Corte, pode-se afirmar que esse entendimento baseia-se em antigos precedentes deste Tribunal, os quais adotam a tese no sentido de que o município pode efetuar a cobrança de imposto sobre serviços apenas em relação a fatos geradores ocorridos nos limites do respectivo território, não podendo alcançar fato gerador ocorrido em outro município (REsp 41.867/RS, 1ª Turma, Rel. Min. Demócrito Reinaldo, DJ de 25.4.94).

2. Malgrado os precedentes dos quais fui Relator e adotei a tese então prevalente no âmbito da Primeira Seção/STJ, sem olvidar da repercussão da alteração dessa jurisprudência, entendo que, no ponto, assiste razão ao Ministro Relator.

3. Isso porque, conforme pacífico entendimento do Supremo Tribunal Federal, o Decreto-Lei 406/68 *"foi recebido como lei complementar, a lei complementar do ICMS e do ISS"* (RE 236.604/PR, Tribunal Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ de 6.8.99). A necessidade de lei complementar federal, no que se refere aos aspectos estruturais do ISS, decorre de própria exigência da Constituição Federal (arts. 146, III, e 156, § 3º). Ressalte-se que *"a Constituição preferiu não definir, dentre os diversos Municípios que poderiam ser considerados competentes, a competência para exigência do ISS sobre determinada prestação de serviços, ou seja: qual seria o Município titular da competência para efetivamente exigir o tributo - o do local em que ocorresse a prestação do serviço, aquele em que estivesse estabelecido o prestador do serviço ou aquele em que estivesse estabelecido o tomador do serviço"*, deixando *"esta definição para a lei complementar, a teor do art. 146 da Constituição Federal"*, conforme destacam Ives Gandra da Silva Martins e Marilene Talarico Martins Rodrigues.

4. Nesse contexto, se a opção legislativa foi no sentido de definir como local da prestação do serviço (em regra) o do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador (art. 12, "a", do Decreto-Lei 406/68), não é possível que a interpretação atribuída ao dispositivo em comento altere a própria definição estabelecida pelo legislador complementar, pois não é dado ao Poder Judiciário, a título de interpretação, atuar como legislador positivo. Ressalte-se que entendimento em sentido contrário implica ampliação indevida das hipóteses nas quais o art. 12 do Decreto-Lei 406/68 autorizava a cobrança do ISS em manifesta afronta ao princípio da legalidade tributária.

5. No caso dos autos, afastada a competência do Município recorrido (Município de Tubarão/SC) para efetuar a cobrança do ISS, impõe-se sejam julgados procedentes os embargos à execução apresentados pela ora recorrente, com a consequente extinção da execução fiscal. Por consequência lógica, ficam prejudicadas as demais questões aduzidas no recurso especial, sobretudo a suposta afronta ao art. 148 do CTN e ao art. 9º do Decreto-Lei 406/68, que fundamenta a tese relativa à ilegalidade da base de cálculo do tributo.

**6. Considerando que o presente recurso é submetido ao regime do art. 543-C do CPC, cumpre destacar as seguintes teses vinculativas: 1) é legítima a incidência do ISS nas operações de *leasing* financeiro; 2) à exceção dos serviços de construção civil e exploração de rodovia, o art. 12 do Decreto-Lei 406/68 considerava como local da prestação do serviço o do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador.**

7. Recurso especial parcialmente provido, acompanhando o Ministro Relator (com fundamentos, em parte, diversos). Acórdão sujeito ao regime previsto no art. 543-C do CPC, c/c a Resolução 8/2008 - Presidência/STJ.

#### **VOTO-VISTA**

#### **O EXMO. SR. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES:**

Nada a acrescentar ao minucioso relatório do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho.

O pedido de vista justifica-se, basicamente, em razão dos seguintes fatores: 1) dúvida acerca do regime aplicável ao caso dos autos, ou seja, se é submetido apenas ao regime do Decreto-Lei 406/68 ou se há créditos submetidos ao regime da LC 116/2003; 2) o voto do Ministro Relator propõe a modificação da orientação da Primeira Seção/STJ, no que se refere à competência para a cobrança do ISS; 3) as consequências do presente julgamento, porquanto se trata de recurso especial submetido ao regime do art. 543-C do CPC.

Passo então ao exame do caso, especialmente das questões destacadas.

Depreende-se dos autos que o recurso especial origina-se de embargos do devedor apresentados em face de execução fiscal na qual se cobram créditos de ISS relativos ao



# Superior Tribunal de Justiça

período anterior à vigência da LC 116/2003. Assim, o caso concreto é regido apenas pelo regime do Decreto-Lei 406/68.

No que se refere à alegada afronta ao art. 110 do CTN, a tese no sentido de que o ISS não incide nas operações de *leasing* restou definitivamente superada em razão do acórdão proferido no RE 592.905/SC (Tribunal Pleno, Rel. Min. Eros Grau, DJe de 5.3.2010), no qual foi reconhecida a existência de repercussão geral. O referido acórdão foi assim ementado:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ISS. ARRENDAMENTO MERCANTIL. OPERAÇÃO DE LEASING FINANCEIRO. ARTIGO 156, III, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL.

O arrendamento mercantil 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.

A lei complementar não define o que é serviço, apenas o declara, para os fins do inciso III do artigo 156 da Constituição. Não o inventa, simplesmente descobre o que é serviço para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição. No arrendamento mercantil (leasing financeiro), contrato autônomo que não é misto, o núcleo é o financiamento, não uma prestação de dar. E financiamento é serviço, sobre o qual o ISS pode incidir, resultando irrelevante a existência de uma compra nas hipóteses do leasing financeiro e do lease-back. Recurso extraordinário a que se nega provimento.

Desse modo, no que se refere ao *leasing* financeiro — caso dos autos —, por se tratar de serviço, é legítima a incidência do ISS, razão pela qual não há falar em ofensa ao art. 110 do CTN.

Por outro lado, em relação à competência para se efetuar a cobrança do tributo, ressalto que no julgamento do REsp 1.117.121/SP (1ª Seção, Rel. Min. Eliana Calmon, DJe de 29.10.2009 — recurso submetido ao regime previsto no art. 543-C do CPC) consignou-se que: "*A competência para cobrança do ISS, sob a égide do DL 406/68 era o do local da prestação do serviço (art. 12), o que foi alterado pela LC 116/2003, quando passou a competência para o local da sede do prestador do serviço (art. 3º).*"

Não obstante a diferenciação feita no referido precedente, é oportuno registrar que o art. 12 do Decreto-Lei 406/68 (revogado pela LC 116/2003) possuía a seguinte redação:

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

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

*b) no caso de construção civil o local onde se efetuar a prestação.*

*c) no caso do serviço a que se refere o item 101 da Lista Anexa, o Município em cujo território haja parcela da estrada explorada. (Incluída pela Lei*

# Superior Tribunal de Justiça

Complementar nº 100, de 1999)

Como se verifica, à exceção dos serviços de construção civil e exploração de rodovia, o art. 12 do Decreto-Lei 406/68 considerava como local da prestação do serviço o do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador (alínea "a").

Contudo, há muito a orientação das Turmas que integram a Primeira Seção/STJ firmou-se no sentido de que *"a cobrança do ISS norteia-se pelo princípio da territorialidade, nos termos encartados pelo art. 12 do Decreto-lei nº 406/68, sendo determinante a localidade aonde foi efetivamente prestado o serviço e não aonde se encontra a sede da empresa"* (AgRg no Ag 1.173.805/MG, 2ª Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe de 2.6.2010; AgRg no Ag 964.198/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe de 17.12.2008). No mesmo sentido, há inúmeros precedentes da Primeira e Segunda Turmas do Superior Tribunal de Justiça.

Examinando-se a jurisprudência desta Corte, pode-se afirmar que esse entendimento baseia-se em antigos precedentes deste Tribunal, os quais adotam a tese no sentido de que o município pode efetuar a cobrança de imposto sobre serviços apenas em relação a fatos geradores ocorridos nos limites do respectivo território, não podendo alcançar fato gerador ocorrido em outro município. Sobre o tema, destaco o seguinte excerto extraído do acórdão proferido no REsp 41.867/RS (1ª Turma, Rel. Min. Demócrito Reinaldo, DJ de 25.4.94):

Embora a lei considere local da prestação de serviço, o do estabelecimento prestador (art. 12 do Decreto-Lei n. 406/68), ela pretende que o ISS pertença ao município em cujo território se realizou o fato gerador.

É o local da prestação do serviço que indica o município competente para a imposição do tributo (ISS), para que se não vulnere o princípio constitucional implícito que atribui àquele (município) o poder de tributar as prestações ocorridas em seu território.

Em seu voto, o Ministro Napoleão Nunes Maia Filho propõe a mudança desse entendimento com base na seguinte fundamentação:

Ouso divergir desse posicionamento. As grandes empresas de crédito do País e os Bancos estão sediados em grandes centros financeiros, de notável dinamismo, onde concentram-se os poderes decisórios e estipulam-se as cláusulas contratuais, fazem a análise do crédito e elaboram o contrato, além de providenciarem a liberação do valor do objeto arrendado, circunstâncias que, aliadas à dicção legal, não podem atrair outra conclusão senão a de que *o Município do local onde*

# Superior Tribunal de Justiça

*sediado o estabelecimento prestador é o competente para a cobrança do ISS sobre operações de arrendamento mercantil.*

É certo que a opção legislativa representa, ao que percebo, *um potente duto de esvaziamento das finanças das localidades periféricas do sistema bancário nacional*, ou seja, através dessa modalidade contratual se instala um mecanismo altamente perverso de descapitalização dos Municípios de pequeno porte, onde se faz a captação da proposta de contrato bancário, para depois drenar para os grandes centros financeiros do País os recursos assim recolhidos, teria esse mecanismo um forte impacto sobre o ideal federalista descentralizador.

No entanto, a interpretação do mandamento legal leva a conclusão de ter sido privilegiada a *segurança jurídica do sujeito passivo da obrigação tributária*, para evitar dúvidas e cobranças de impostos em duplicata, sendo certo que eventuais fraudes (como a manutenção de *sedes fictícias*) devem ser combatidas por meio da fiscalização e não do afastamento da norma legal, o que seria verdadeira quebra do princípio da *legalidade*.

Acrescente-se que tal fundamentação ampara-se em sólido entendimento doutrinário acerca do tema em discussão.

É oportuno registrar que a alteração da jurisprudência da Primeira Seção/STJ atinge não apenas os feitos nos quais se discute a incidência do ISS sobre operações de arrendamento mercantil, mas todos os casos em que a competência para a cobrança do ISS é definida pelo revogado art. 12, "a", do Decreto-Lei 406/68.

Malgrado os precedentes dos quais fui Relator e adotei a tese então prevalente no âmbito da Primeira Seção/STJ, sem olvidar da repercussão da alteração dessa jurisprudência, entendo que, no ponto, assiste razão ao Ministro Relator.

Isso porque, conforme pacífico entendimento do Supremo Tribunal Federal, o Decreto-Lei 406/68 *"foi recebido como lei complementar, a lei complementar do ICMS e do ISS"* (RE 236.604/PR, Tribunal Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ de 6.8.99). A necessidade de lei complementar federal, no que se refere aos aspectos estruturais do ISS, decorre de própria exigência da Constituição Federal (arts. 146, III, e 156, § 3º).

Ressalte-se que *"a Constituição preferiu não definir, dentre os diversos Municípios que poderiam ser considerados competentes, a competência para exigência do ISS sobre determinada prestação de serviços, ou seja: qual seria o Município titular da competência para efetivamente exigir o tributo - o do local em que ocorresse a prestação do serviço, aquele em que estivesse estabelecido o prestador do serviço ou aquele em que estivesse estabelecido o tomador do serviço"*, deixando *"esta definição para a lei complementar, a teor*

# Superior Tribunal de Justiça

do art. 146 da Constituição Federal", conforme destacam Ives Gandra da Silva Martins e Marilene Talarico Martins Rodrigues (Aspectos Relevantes do ISS, Revista Dialética de Direito Tributário nº 182, novembro/2010, pág. 161).

Nesse contexto, se a opção legislativa foi no sentido de definir como local da prestação do serviço (em regra) o do *estabelecimento prestador* ou, na falta de estabelecimento, o do *domicílio do prestador* (art. 12, "a", do Decreto-Lei 406/68), não é possível que a interpretação atribuída ao dispositivo em comento altere a própria definição estabelecida pelo legislador complementar, pois não é dado ao Poder Judiciário, a título de interpretação, atuar como legislador positivo. Ressalte-se que entendimento em sentido contrário implica ampliação indevida das hipóteses nas quais o art. 12 do Decreto-Lei 406/68 autorizava a cobrança do ISS em manifesta afronta ao princípio da legalidade tributária.

Assim, no regime do Decreto-Lei 406/68, *"com exceção feita apenas aos serviços de construção civil e exploração e manutenção de rodovias (em que prevalecia o local da prestação de serviços), nos demais casos, o ISS era devido onde estivesse localizado o estabelecimento prestador, não importando onde viesse a ser prestado o serviço, ou onde tivesse sido iniciado ou concluído o serviço"* (ob. cit., págs. 162/163).

Como observa José Eduardo Soares de Melo, *"a jurisprudência firmado pelo STJ incorre em antinomia constitucional, porque, se de um lado prestigia o princípio da territorialidade da tributação, harmonizado com o princípio da autonomia municipal (competência para exigibilidade de seus próprios impostos); de outro, ofende o princípio da legalidade, uma vez que se choca com a clareza do preceito do Decreto-Lei nº 406/68"* (ISS - Aspectos teóricos e práticos. 5ª ed., São Paulo: Dialética, 2008, pág. 192).

Nas palavras de Hugo de Brito Machado, o Superior Tribunal de Justiça, *"a pretexto de interpretar o art. 12 do Decreto-Lei n. 406/1968, vinha declarando implicitamente sua inconstitucionalidade"* (Curso de Direito Tributário. 30ª ed., São Paulo: Malheiros, 2009, pág. 403).

No mesmo sentido é o entendimento de Kiyoshi Harada, *in verbis*:

Como já foi salientado, o STJ, na vigência do diploma legal anterior, que continha idêntico dispositivo, firmou entendimento de que o local da prestação define o município tributante não só em razão do princípio da territorialidade, como

# Superior Tribunal de Justiça

também, para evitar a fraude consistente na manutenção apenas formal do estabelecimento no território do município circunvizinho com menor carga tributária. De fato, na região metropolitana de São Paulo, inúmeros estabelecimentos de prestadores de serviços, notadamente, empresas de *leasing*, fugiram do município da Capital para os municípios circunvizinhos, sendo que algumas delas mantêm estabelecimentos praticamente virtuais fora de São Paulo, onde a alíquota é mais elevada, ou seja, de 5%. Mas isso é problema de fiscalização e não da justiça, que deve aplicar a lei vigente. Não é possível, a pretexto de interpretar a lei, inverter os seus expressos termos. (ISS: doutrina e prática. São Paulo: Atlas, 2008, pág. 51)

No caso dos autos, afastada a competência do Município recorrido (Município de Tubarão/SC) para efetuar a cobrança do ISS, impõe-se sejam julgados procedentes os embargos à execução apresentados pela ora recorrente, com a consequente extinção da execução fiscal.

Por consequência lógica, ficam prejudicadas as demais questões aduzidas no recurso especial, sobretudo a suposta afronta ao art. 148 do CTN e ao art. 9º do Decreto-Lei 406/68, que fundamenta a tese relativa à ilegalidade da base de cálculo do tributo.

Diante do exposto, acompanho, o Ministro Relator para dar parcial provimento ao recurso especial (com fundamentos parcialmente diversos), para que sejam julgados procedentes os embargos do devedor apresentados pela ora recorrente e extinta a execução fiscal, com a consequente inversão dos ônus sucumbenciais, firmando orientação (vinculativa) no sentido de que: 1) é legítima a incidência do ISS nas operações de *leasing* financeiro; 2) à exceção dos serviços de construção civil e exploração de rodovia, o art. 12 do Decreto-Lei 406/68 considerava como local da prestação do serviço o do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador. Julgo prejudicada a questão relativa à definição da base de cálculo do ISS. Acórdão sujeito ao regime previsto no art. 543-C do CPC, c/c a Resolução 8/2008 - Presidência/STJ.

É o voto.

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO  
PRIMEIRA SEÇÃO**

Número Registro: 2008/0110109-8

**REsp 1.060.210 / SC**

Números Origem: 20040263116      20040263116000100      20040263116000200  
20040263116000201      20040263116000300      200601694193      75030050809  
75030065300

PAUTA: 23/05/2012

JULGADO: 27/06/2012

**Relator**

Exmo. Sr. Ministro **NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **CASTRO MEIRA**

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **FLAVIO GIRON**

Secretária

Bela. Carolina Vêras

**AUTUAÇÃO**

RECORRENTE : POTENZA LEASING S/A ARRENDAMENTO MERCANTIL  
ADVOGADOS : MARCELO TESHEINER CAVASSANI E OUTRO(S)  
ADRIANA SERRANO CAVASSANI E OUTRO(S)  
RECORRIDO : MUNICÍPIO DE TUBARÃO  
ADVOGADOS : EDUARDO ANTONIO LUCHO FERRÃO E OUTRO(S)  
CLÁUDIO ROBERTO NUNES GOLGO E OUTRO(S)  
INTERES. : MUNICÍPIO DE BRAÇO DO NORTE  
ADVOGADO : JEAN MARCEL ROUSSENQ E OUTRO(S)  
INTERES. : ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS SECRETARIAS DE FINANÇAS DAS  
CAPITAIS - ABRASF - "AMICUS CURIAE"  
ADVOGADO : RICARDO ALMEIDA RIBEIRO DA SILVA  
INTERES. : ABEL - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS EMPRESAS DE LEASING -  
"AMICUS CURIAE"  
ADVOGADO : HAMILTON DIAS DE SOUZA E OUTRO(S)  
INTERES. : ASSOCIAÇÃO DOS MUNICÍPIOS DO PARANÁ - AMP - "AMICUS CURIAE"  
ADVOGADOS : CLÁUDIO BONATO FRUET E OUTRO(S)  
JOAO CARLOS BLUM  
INTERES. : MUNICÍPIO DE DOIS CÓRREGOS - "AMICUS CURIAE"  
ADVOGADO : EMERSON VIEIRA REIS E OUTRO(S)  
INTERES. : Município de Brusque - "AMICUS CURIAE"  
PROCURADOR : SONIA KNIHS CRESPI E OUTRO(S)

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ISS/ Imposto sobre Serviços

**CERTIDÃO**

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"Prosseguindo no julgamento, após as retificações parciais dos votos do Srs. Ministros

# *Superior Tribunal de Justiça*

Relator e Cesar Asfor Rocha, e o voto-vista do Sr. Ministro Mauro Campbell Marques dando parcial provimento ao recurso especial, pediu vista o Sr. Ministro Benedito Gonçalves."

Aguardam os Srs. Ministros Teori Albino Zavascki, Arnaldo Esteves Lima, Humberto Martins e Herman Benjamin.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Francisco Falcão.



**RECURSO ESPECIAL Nº 1.060.210 - SC (2008/0110109-8) (f)**

**RELATOR** : **MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO**  
**RECORRENTE** : POTENZA LEASING S/A ARRENDAMENTO MERCANTIL  
**ADVOGADOS** : MARCELO TESHEINER CAVASSANI E OUTRO(S)  
ADRIANA SERRANO CAVASSANI E OUTRO(S)  
**RECORRIDO** : MUNICÍPIO DE TUBARÃO  
**ADVOGADOS** : EDUARDO ANTONIO LUCHO FERRÃO E OUTRO(S)  
CLÁUDIO ROBERTO NUNES GOLGO E OUTRO(S)  
**INTERES.** : MUNICÍPIO DE BRAÇO DO NORTE  
**ADVOGADO** : JEAN MARCEL ROUSSENQ E OUTRO(S)  
**INTERES.** : ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS SECRETARIAS DE FINANÇAS  
DAS CAPITAIS - ABRASF - "AMICUS CURIAE"  
**ADVOGADO** : RICARDO ALMEIDA RIBEIRO DA SILVA  
**INTERES.** : ABEL - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS EMPRESAS DE  
LEASING - "AMICUS CURIAE"  
**ADVOGADO** : HAMILTON DIAS DE SOUZA E OUTRO(S)  
**INTERES.** : ASSOCIAÇÃO DOS MUNICÍPIOS DO PARANÁ - AMP - "AMICUS  
CURIAE"  
**ADVOGADOS** : CLÁUDIO BONATO FRUET E OUTRO(S)  
JOAO CARLOS BLUM  
**INTERES.** : MUNICÍPIO DE DOIS CÓRREGOS - "AMICUS CURIAE"  
**ADVOGADO** : EMERSON VIEIRA REIS E OUTRO(S)  
**INTERES.** : Município de Brusque - "AMICUS CURIAE"  
**PROCURADOR** : SONIA KNIHS CRESPI E OUTRO(S)

**EMENTA**

**TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ISS. DL. 406/68. ARRENDAMENTO MERCANTIL. INCIDÊNCIA. RE 592.905/SC. SUJEIÇÃO ATIVA. LOCAL DO ESTABELECIMENTO PRESTADOR.**

1. Incide ISS sobre as operações de arrendamento mercantil (RE 592.905/SC).
2. O imposto gerado na vigência do DL 406/68 deve ser recolhido para o município onde situado o estabelecimento prestador ou, na falta deste, o domicílio do prestador (art. 12, alínea *a*).
3. Prejudicada a análise relativa à base de cálculo da exação.
4. Recurso especial parcialmente provido. Voto-vista acompanhando o voto do eminente relator.

**VOTO-VISTA**

**O SENHOR MINISTRO BENEDITO GONÇALVES:** Cuida o presente recurso especial representativo de controvérsia (art. 543-C do CPC) da tributação pelo Imposto Sobre Serviços (ISS) sobre os contratos de arrendamento mercantil (*leasing*).



# Superior Tribunal de Justiça

O eminente relator, Min. Napoleão Nunes Maia Filho, inicialmente, **deu parcial provimento ao recurso especial** da instituição financeira para definir que: "(a) incide ISSQN sobre operações de arrendamento mercantil financeiro; (b) o Município competente para a sua cobrança, na vigência do DL 406/68 é o da sede do estabelecimento prestador (art. 12), e a partir da LC 116/03, existindo unidade econômica ou profissional do estabelecimento prestador do serviço de arrendamento mercantil no Município onde essa prestação é perfectibilizada, ou seja, onde ocorrido o fato gerador tributário, ali deverá ser recolhido o tributo; (c) a base de cálculo do tributo, no presente caso, abrange o valor total da operação contratada, por corresponder ao preço do serviço, (d) essas diretrizes servem também para os casos de lançamento por homologação, hipóteses em que caberá ao Fisco Municipal, ao conferir a apuração e o pagamento já realizado pelo contribuinte, verificar os parâmetros aqui indicados quanto à base de cálculo do tributo, para o fim de homologar ou não o procedimento e cobrar valores que entenda ainda devidos ou mesmo restituir em caso de imposto pago a maior; (e) no caso concreto julgar procedentes os Embargos do Devedor, com a inversão dos ônus sucumbenciais, ainda a incompetência do Município de Tubarão/SC para a cobrança do ISS".

O eminente Ministro Mauro Campbell Marques, por sua vez, apresentou voto-vista pelo qual, por outros fundamentos, acompanhou o relator quanto à incompetência do Município de Tubarão para exigir o tributo em questão. Entretanto, em face do acolhimento dessa preliminar, julgou prejudicada a discussão relativa à base de cálculo do tributo (arts. 9º do DL 406/68 e 148 do CTN).

Na sessão de 27/6/2012, o Ministro relator e o Ministro Cesar Asfor Rocha declararam a retificação de seus votos para o fim de excluir da análise do recurso especial as considerações acerca da base de cálculo do tributo.

Para melhor compreensão da controvérsia, pedi vista dos autos.

No presente apelo especial (fls. 351-378), a instituição financeira recorrente se insurge contra o entendimento adotado pelo acórdão recorrido acerca das seguintes questões: a) a incidência do ISS sobre as operações de *leasing*; b) a legitimidade ativa do município exequente para a cobrança do imposto; e c) a base de cálculo da exação utilizada no lançamento realizado

# Superior Tribunal de Justiça

por meio de arbitramento.

Reconhecida, pelo Supremo Tribunal Federal (RE 592.905/SC), a constitucionalidade da incidência do imposto sobre as operações de arrendamento mercantil financeiro, resta dirimir por meio deste recurso especial as questões relativas ao sujeito ativo da obrigação tributária e à base de cálculo da exação.

Quanto à sujeição ativa do tributo, acompanho o douto voto lançado pelo eminente relator.

Ressalto, desde logo, que não desconheço a jurisprudência construída pelo Superior Tribunal de Justiça no sentido de que o DL 406/68 teria privilegiado o princípio da territorialidade e, por isso, o ISS pertenceria ao município onde praticado o fato gerador e não onde se encontra a sede da empresa prestadora. Cito, a título ilustrativo, os seguintes precedentes: AgRg no REsp 1.233.258/PR, Rel. **Ministro Hamilton Carvalhido**, Primeira Turma, DJe 26/04/2011; AgRg nos EDcl no REsp 982.956/RS, Rel. **Ministro Mauro Campbell Marques**, Segunda Turma, DJe 06/08/2009; AgRg no REsp 1.068.255/RS, Rel. **Ministro Humberto Martins**, Segunda Turma, DJe 16/02/2009; AgRg no REsp 1.067.171/RS, Rel. **Ministro Castro Meira**, Segunda Turma, DJe 02/12/2008; AgRg no REsp 1.075.245/RS, Rel. **Ministro Francisco Falcão**, Primeira Turma, DJe 12/11/2008; AgRg no Ag 1.000.606/SP, Rel. **Ministro Teori Albino Zavascki**, Primeira Turma, DJe 26/05/2008; AgRg no REsp 845.711/RS, Rel. **Ministro Luiz Fux**, Primeira Turma, DJe 29/05/2008, AgRg no REsp 956.513/RS, Rel. **Ministro Herman Benjamin**, Segunda Turma, DJe 09/03/2009; entre outros.

Essa posição também foi reafirmada no julgamento do recurso especial repetitivo que decidiu acerca da tributação do ISS sobre os serviços de construção civil. Confira-se:

TRIBUTÁRIO - ISS - PRESTAÇÃO DE SERVIÇO - CONSTRUÇÃO CIVIL - PROJETO, ASSESSORAMENTO NA LICITAÇÃO E GERENCIAMENTO DA OBRA CONTRATADA - COMPETÊNCIA DO MUNICÍPIO ONDE SE REALIZOU O SERVIÇO DE CONSTRUÇÃO - CONTRATO ÚNICO SEM DIVISÃO DOS SERVIÇOS PRESTADOS.

1. A competência para cobrança do ISS, sob a égide do DL 406/68 era o do local da prestação do serviço (art. 12), o que foi alterado pela LC 116/2003, quando passou a competência para o local da sede do prestador do serviço (art. 3º).

2. Em se tratando de construção civil, diferentemente, antes ou depois da lei complementar, o imposto é devido no local da construção (art.12, letra "b" do DL

406/68 e art. 3º, da LC 116/2003).

3. Mesmo estabeleça o contrato diversas etapas da obra de construção, muitas das quais realizadas fora da obra e em município diverso, onde esteja a sede da prestadora, considera-se a obra como uma universalidade, sem divisão das etapas de execução para efeito de recolhimento do ISS.

4. Discussão de honorários advocatícios prejudicada em razão da inversão dos ônus da sucumbência.

5. Recurso Especial conhecido e provido.

6. Recurso especial decidido sob o rito do art. 543-C do CPC. Adoção das providências previstas no § 7º do art. 543-C do CPC e nos arts.

5º, II e 6º da Resolução STJ nº 8/2008 (REsp 1.117.121/SP, Rel. Ministra Eliana Calmon, Primeira Seção, DJe 29/10/2009).

Entretanto, entendo que esse entendimento não deve mais prevalecer. Com efeito, o art. 12, alínea *a*, do DL 406/68 dispunha que o "local da prestação do serviço" é "**o do estabelecimento prestador, ou na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador**". Excetuam essa regra as atividades de construção civil (alínea *b*) e de exploração de rodovia (alínea *c*).

A literariedade desse dispositivo legal, recepcionado como lei complementar, privilegia a municipalidade onde está situado o prestador de serviços, elegendo, em primeiro plano, seu estabelecimento, ou, na falta deste, seu domicílio.

Tendo em vista que a matéria relativa à sujeição ativa do ISS, porquanto não disciplinada expressamente na Carta Política, está reservada à legislação complementar (art. 146, III, da CF), deve ser observado o critério escolhido pelo legislador, o qual buscou destinar a legitimidade de exigir essa tributação ao município em que sediado o prestador de serviço. Tenho, portanto, que eventual mudança dessa clara opção política, relativa ao pacto federativo por influenciar no volume de arrecadação do ISS pelos municípios, deve ser promovida diretamente junto ao Poder legiferante, cabendo ao magistrado, sobretudo por se tratar de matéria tributária, fazer cumprir, de maneira estrita, o comando legal preconizado.

Conclui-se, portanto que, no presente caso, o município recorrido (Município de Tubarão/SC) não ostenta competência para exigir o tributo em comento, razão pela qual os embargos à execução devem ser julgados procedentes.

Afastada, no caso concreto, a sujeição ativa do município exequente, resta prejudicada a análise do recurso especial quanto à base de cálculo da exação, não devendo ser fixada tese

# *Superior Tribunal de Justiça*

jurídica sobre essa tema nesse recurso especial repetitivo. Entretanto, se superada a tese prejudicial relativa à competência do município exequente, apresentarei voto específico relativo à base de cálculo do tributo.

Com essas breves digressões, acompanho o eminente ministro relator para **dar parcial provimento ao presente recurso especial**, a fim de consolidar as seguintes teses: a) incide o ISS sobre o arrendamento mercantil, conforme decidido pelo STF (RE 592.905/SC); b) à luz do art. 12, *a*, do DL 406/68, o imposto é devido ao município onde localizado o estabelecimento prestador ou, na falta deste, do domicílio do prestador.

Julgo prejudicada a análise de questão relativa à base de cálculo da exação.

Em consequência, no caso concreto, julgo procedentes os embargos à execução fiscal para o fim de extinguir a execução fiscal. Outrossim, inverteo os ônus sucumbenciais.

É o voto.

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO  
PRIMEIRA SEÇÃO**

Número Registro: 2008/0110109-8

**REsp 1.060.210 / SC**

Números Origem: 20040263116      20040263116000100      20040263116000200  
20040263116000201      20040263116000300      200601694193      75030050809  
75030065300

PAUTA: 26/09/2012

JULGADO: 26/09/2012

**Relator**

Exmo. Sr. Ministro **NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **CASTRO MEIRA**

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **FLAVIO GIRON**

Secretária

Bela. Carolina Vêras

**AUTUAÇÃO**

RECORRENTE : POTENZA LEASING S/A ARRENDAMENTO MERCANTIL  
ADVOGADOS : MARCELO TESHEINER CAVASSANI E OUTRO(S)  
ADRIANA SERRANO CAVASSANI E OUTRO(S)  
RECORRIDO : MUNICÍPIO DE TUBARÃO  
ADVOGADOS : EDUARDO ANTONIO LUCHO FERRÃO E OUTRO(S)  
CLÁUDIO ROBERTO NUNES GOLGO E OUTRO(S)  
INTERES. : MUNICÍPIO DE BRAÇO DO NORTE  
ADVOGADO : JEAN MARCEL ROUSSENQ E OUTRO(S)  
INTERES. : ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS SECRETARIAS DE FINANÇAS DAS  
CAPITAIS - ABRASF - "AMICUS CURIAE"  
ADVOGADO : RICARDO ALMEIDA RIBEIRO DA SILVA  
INTERES. : ABEL - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS EMPRESAS DE LEASING -  
"AMICUS CURIAE"  
ADVOGADO : HAMILTON DIAS DE SOUZA E OUTRO(S)  
INTERES. : ASSOCIAÇÃO DOS MUNICÍPIOS DO PARANÁ - AMP - "AMICUS CURIAE"  
ADVOGADOS : CLÁUDIO BONATO FRUET E OUTRO(S)  
JOAO CARLOS BLUM  
INTERES. : MUNICÍPIO DE DOIS CÓRREGOS - "AMICUS CURIAE"  
ADVOGADO : EMERSON VIEIRA REIS E OUTRO(S)  
INTERES. : Município de Brusque - "AMICUS CURIAE"  
PROCURADOR : SONIA KNIHS CRESPI E OUTRO(S)

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ISS/ Imposto sobre Serviços

**CERTIDÃO**

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"Prosseguindo no julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Benedito Gonçalves

# *Superior Tribunal de Justiça*

dando parcial provimento ao recurso especial, pediu vista o Sr. Ministro Teori Albino Zavascki. Aguardam os Srs. Ministros Arnaldo Esteves Lima, Humberto Martins e Herman Benjamin."

Ausentes, justificadamente, nesta assentada, a Sra. Ministra Eliana Calmon e o Sr. Ministro Arnaldo Esteves Lima.

Licenciado o Sr. Ministro Ari Pargendler.



RECURSO ESPECIAL Nº 1.060.210 - SC (2008/0110109-8) (f)

EMENTA

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. ISSQN. LEASING FINANCEIRO. INCIDÊNCIA (STF - RE 592.905/SC, DJe de 05/03/2010). COMPETÊNCIA. FATO GERADOR OCORRIDO SOB A ÉGIDE DO DECRETO-LEI 406/68. LOCAL DO ESTABELECIMENTO PRESTADOR (ART. 12, "a", DL 406/68).

RECURSO ESPECIAL A QUE SE DÁ PARCIAL PROVIMENTO, ACOMPANHANDO O RELATOR.

VOTO-VISTA

**O EXMO. SR. MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI:**

1. Trata-se de recurso especial interposto contra acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina que, em embargos à execução fiscal, decidiu que (a) incide o ISS nas operações de leasing, conforme dicção da Súmula 138/STJ, (b) a base de cálculo do tributo deve ser o somatório das prestações de leasing, acrescido de um percentual relativo aos encargos financeiros incidentes, e (c) a competência tributária "se firma pelo local da ocorrência do fato gerador do tributo, ou seja, onde os serviços foram efetivamente prestados" (fl. 318). Nas razões do recurso especial (fls. 351-378), a recorrente aponta, além de divergência jurisprudencial, violação aos seguintes dispositivos: (a) arts. 110 do CTN e 8º do Decreto-Lei 406/68, argumentando que não há incidência de ISSQN nas operações de leasing, pois estas não traduzem efetiva prestação de serviço; (b) art. 12, *a*, do Decreto-Lei 406/68, asseverando que o "Decreto-Lei 406/68, diploma aplicável na época da suposta ocorrência dos fatos geradores, adotou, por política legislativa, uma ficção legal: considerou como local da prestação de serviço o município onde está localizado o estabelecimento do prestador" (fl. 363); e (c) art. 148 do CTN e 9º, *caput*, do Decreto-Lei 406/68, aduzindo a ilegalidade da base de cálculo, pois na sua fixação foram considerados "aspectos materiais que não configuram efetiva prestação de serviço, desdobrando-se dos limites previstos no art. 148 do Código Tributário Nacional" (fl. 370). Nas contra-razões (fls. 467-486), o recorrido invoca preliminares de não-conhecimento e, no mérito, pede o desprovimento.

O recurso especial, à fl. 645, foi submetido ao regime do art. 543-C do CPC. Em parecer (fls. 649/657), o Ministério Público Federal opinou pelo não provimento do recurso. Foram admitidos como *amicus curiae* os Municípios de Braço do Norte/SC, Brusque/SC, e Dois Córregos/SP, a Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais - ABRASF, a Associação dos Municípios do Paraná - AMP, e a Associação Brasileira de Empresas de Leasing - ABEL. Às fls. 1106/1107, foi determinada a suspensão dos processos sobre idêntica matéria não apenas aos Tribunais de 2ª instância, mas a todos aqueles em que a controvérsia esteja estabelecida.

Iniciado o julgamento, o relator, Min. Napoleão Nunes Maia Filho, deu parcial provimento ao recurso especial, para os fins assim constantes da ementa desse primitivo voto:

(...)

12. Recurso Especial parcialmente provido para definir que: (a) incide ISSQN sobre operações de arrendamento mercantil financeiro; (b) o Município competente para a sua cobrança, na

# Superior Tribunal de Justiça

vigência do DL 406/68 é o da sede do estabelecimento prestador (art. 12), e a partir da LC 116/03, existindo unidade econômica ou profissional do estabelecimento prestador do serviço de arrendamento mercantil no Município onde essa prestação é perfectibilizada, ou seja, onde ocorrido o fato gerador tributário, ali deverá ser recolhido o tributo; (c) a base de cálculo do tributo, no presente caso, abrange o valor total da operação contratada, por corresponder ao preço do serviço; (d) essas diretrizes servem também para os casos de lançamento por homologação; (e) no caso concreto, julgar procedentes os Embargos do Devedor, com a inversão dos ônus sucumbenciais, ante a incompetência do Município de Tubarão/SC para a cobrança do ISS. Acórdão submetido ao procedimento do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/STJ.

O Ministro Cesar Asfor Rocha, na sessão de julgamento de 23/05/2012, acompanhou essa orientação. Em voto-vista, o Ministro Mauro Campbell Marques, por fundamentos, em parte, diversos, acompanhou a orientação do Ministro Relator para dar parcial provimento ao recurso especial, afastando a competência do Município recorrido para efetuar a cobrança do ISSQN, de forma a julgar procedentes os embargos à execução, ficando, portanto, prejudicada a análise da base de cálculo do tributo. Na sessão de 27/06/2012, o Ministro Relator e o Ministro Cesar Asfor Rocha retificaram os votos anteriormente proferidos para excluir da análise do recurso especial as considerações acerca da base de cálculo do tributo. O Ministro Benedito Gonçalves, em voto-vista, acompanhou o Ministro Relator quanto à sujeição ativa do tributo, de forma a dar provimento aos embargos à execução, ficando, assim, prejudicada a análise do recurso especial quanto aos demais pontos, inclusive quanto à base de cálculo da exação.

Pedi vista para melhor exame da natureza e das características dos "serviços" inerentes ao *leasing* financeiro, o que se mostra essencial para a definição do Município competente para a cobrança do tributo.

2. O exame da matéria aqui discutida deve ter como pressuposto o que ficou decidido pelo STF ao afirmar a incidência do ISSQN sobre o *leasing financeiro*. Eis a ementa do acórdão que apreciou esse tema:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ISS. ARRENDAMENTO MERCANTIL. OPERAÇÃO DE LEASING FINANCEIRO. ARTIGO 156, III, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL.

O arrendamento mercantil 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.

A lei complementar não define o que é serviço, apenas o declara, para os fins do inciso III do artigo 156 da Constituição. Não o inventa, simplesmente descobre o que é serviço para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição. No arrendamento mercantil (leasing financeiro), contrato autônomo que não é misto, o núcleo é o financiamento, não uma prestação de dar. E financiamento é serviço, sobre o qual o ISS pode incidir, resultando irrelevante a existência de uma compra nas hipóteses do leasing financeiro e do lease-back. Recurso extraordinário a que se nega provimento.

(RE 592.905/SC, Tribunal Pleno, Min. Eros Grau, DJe de 05/03/2010).

Partindo desse pressuposto, cujo acerto ou não aqui já não cabe questionar, é de se entender que a essência de serviço de *leasing financeiro* sujeito à tributação é o ato de financiar (= o *financiamento*), sendo irrelevantes os demais atos de execução do contrato a cargo do prestador, inclusive o da aquisição e o da entrega do bem. Se a prestação de serviço é, na essência, a concessão do financiamento, o que se tem é um serviço de natureza

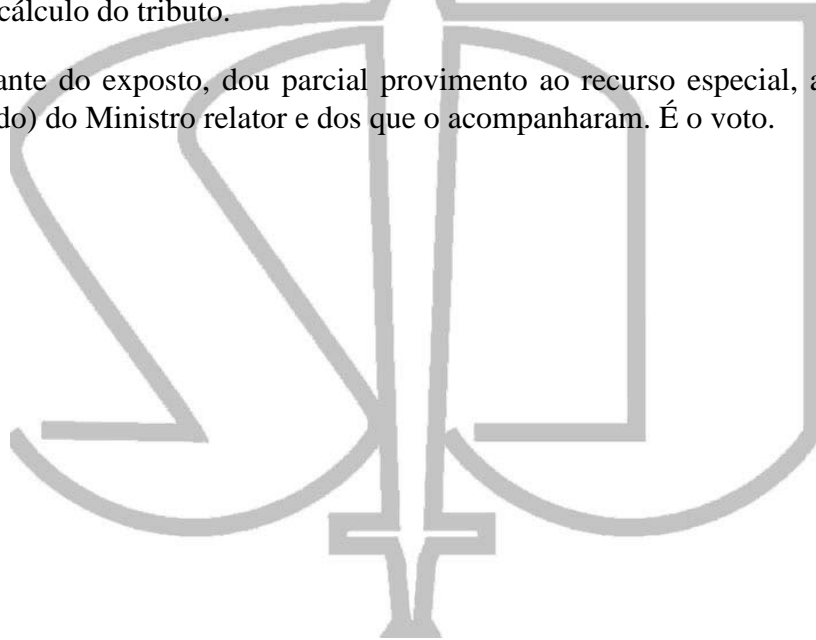


# *Superior Tribunal de Justiça*

instantânea (e não continuada) que o seu prestador (= financiador) cumpre e exaure no limiar da relação contratual. Se assim é, têm razão os votos já proferidos nesse julgamento, que, revisando os precedentes da 1ª Seção do STJ sobre o tema, são no sentido da aplicação da norma estabelecida no art. 12 do Decreto-Lei 406/68, segundo o qual "Considera-se local da prestação do serviço: (...) o do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador". As exceções a essa regra são apenas as hipóteses de construção civil e de exploração de rodovias (letras *b* e *c* do dispositivo).

3. No caso concreto, o fato gerador que deu ensejo à execução fiscal ocorreu na vigência do Decreto-Lei 406/68, razão pela qual, à luz do entendimento agora reafirmado, é de se dar provimento aos embargos à execução e afastar a legitimidade do Município de Tubarão para a cobrança do tributo, ficando prejudicada a análise das demais questões, notadamente à da alegada violação aos arts. 148 do CTN e 9º do Decreto-Lei 406/68, relativas à definição da base de cálculo do tributo.

4. Diante do exposto, dou parcial provimento ao recurso especial, acompanhando o voto (retificado) do Ministro relator e dos que o acompanharam. É o voto.



**CERTIDÃO DE JULGAMENTO  
PRIMEIRA SEÇÃO**

Número Registro: 2008/0110109-8

**REsp 1.060.210 / SC**

Números Origem: 20040263116      20040263116000100      20040263116000200  
20040263116000201      20040263116000300      200601694193      75030050809  
75030065300

PAUTA: 26/09/2012

JULGADO: 10/10/2012

**Relator**

Exmo. Sr. Ministro **NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **CASTRO MEIRA**

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **WALLACE DE OLIVEIRA BASTOS**

Secretária

Bela. Carolina Vêras

**AUTUAÇÃO**

RECORRENTE : POTENZA LEASING S/A ARRENDAMENTO MERCANTIL  
ADVOGADOS : MARCELO TESHEINER CAVASSANI E OUTRO(S)  
ADRIANA SERRANO CAVASSANI E OUTRO(S)  
RECORRIDO : MUNICÍPIO DE TUBARÃO  
ADVOGADOS : EDUARDO ANTONIO LUCHO FERRÃO E OUTRO(S)  
CLÁUDIO ROBERTO NUNES GOLGO E OUTRO(S)  
INTERES. : MUNICÍPIO DE BRAÇO DO NORTE  
ADVOGADO : JEAN MARCEL ROUSSENQ E OUTRO(S)  
INTERES. : ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS SECRETARIAS DE FINANÇAS DAS  
CAPITAIS - ABRASF - "AMICUS CURIAE"  
ADVOGADO : RICARDO ALMEIDA RIBEIRO DA SILVA  
INTERES. : ABEL - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS EMPRESAS DE LEASING -  
"AMICUS CURIAE"  
ADVOGADO : HAMILTON DIAS DE SOUZA E OUTRO(S)  
INTERES. : ASSOCIAÇÃO DOS MUNICÍPIOS DO PARANÁ - AMP - "AMICUS CURIAE"  
ADVOGADOS : CLÁUDIO BONATO FRUET E OUTRO(S)  
JOAO CARLOS BLUM  
INTERES. : MUNICÍPIO DE DOIS CÓRREGOS - "AMICUS CURIAE"  
ADVOGADO : EMERSON VIEIRA REIS E OUTRO(S)  
INTERES. : Município de Brusque - "AMICUS CURIAE"  
PROCURADOR : SONIA KNIHS CRESPI E OUTRO(S)

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ISS/ Imposto sobre Serviços

**CERTIDÃO**

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"Prosseguindo no julgamento, rejeitada a questão de ordem proposta pela ABRASF na

# *Superior Tribunal de Justiça*

petição de nº 371839/2012, e após o voto-vista do Sr. Ministro Teori Albino Zavascki dando parcial provimento ao recurso especial, no que foi acompanhado pelo voto do Sr. Ministro Humberto Martins, pediu vista o Sr. Ministro Herman Benjamin. Aguarda o Sr. Ministro Arnaldo Esteves Lima."

Não participou do julgamento a Sra. Ministra Eliana Calmon.  
Licenciado o Sr. Ministro Ari Pargendler.



**RECURSO ESPECIAL Nº 1.060.210 - SC (2008/0110109-8)**

**RELATOR** : **MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO**  
**RECORRENTE** : POTENZA LEASING S/A ARRENDAMENTO MERCANTIL  
**ADVOGADOS** : MARCELO TESHEINER CAVASSANI E OUTRO(S)  
ADRIANA SERRANO CAVASSANI E OUTRO(S)  
**RECORRIDO** : MUNICÍPIO DE TUBARÃO  
**ADVOGADOS** : EDUARDO ANTONIO LUCHO FERRÃO E OUTRO(S)  
CLÁUDIO ROBERTO NUNES GOLGO E OUTRO(S)  
**INTERES.** : MUNICÍPIO DE BRAÇO DO NORTE  
**ADVOGADO** : JEAN MARCEL ROUSSENQ E OUTRO(S)  
**INTERES.** : ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS SECRETARIAS DE  
FINANÇAS DAS CAPITAIS - ABRASF - "AMICUS CURIAE"  
**ADVOGADO** : RICARDO ALMEIDA RIBEIRO DA SILVA  
**INTERES.** : ABEL - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS EMPRESAS DE  
LEASING - "AMICUS CURIAE"  
**ADVOGADO** : HAMILTON DIAS DE SOUZA E OUTRO(S)  
**INTERES.** : ASSOCIAÇÃO DOS MUNICÍPIOS DO PARANÁ - AMP -  
"AMICUS CURIAE"  
**ADVOGADOS** : CLÁUDIO BONATO FRUET E OUTRO(S)  
JOAO CARLOS BLUM  
**INTERES.** : MUNICÍPIO DE DOIS CÓRREGOS - "AMICUS CURIAE"  
**ADVOGADO** : EMERSON VIEIRA REIS E OUTRO(S)  
**INTERES.** : Município de Brusque - "AMICUS CURIAE"  
**PROCURADOR** : SONIA KNIHS CRESPI E OUTRO(S)

**EMENTA**

**TRIBUTÁRIO. ISS. LEASING. SUJEIÇÃO ATIVA. LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. INTERPRETAÇÃO INFRALEGAL CONFORME ANÁLISE CONSTITUCIONAL FEITA PELO EGRÉGIO STF. ESTABELECIMENTO PRESTADOR. LOCAL ONDE A PRESTADORA DE SERVIÇO CONCENTRA ATOS ATINENTES AO FINANCIAMENTO (= NÚCLEO DO CONTRATO DE LEASING, SEGUNDO O STF).**

1. Discute-se a sujeição ativa relativa ao ISS incidente sobre serviços de *leasing* financeiro.

2. O eminente Relator, Ministro Napoleão Nunes Maia, entendeu que: a) na vigência do DL 406/1968, o sujeito ativo do ISS é o Município onde "sediado o estabelecimento prestador"; b) no âmbito da LC 116/2003, refere-se ao estabelecimento prestador; e c) nesse último caso (enquanto vigente a LC 116/2003) "competirá, obviamente, às instâncias ordinárias, verificarem onde situa-se o estabelecimento prestador do serviço de arrendamento mercantil".

3. Os Ministros que o acompanharam no resultado citaram em seus votos escritos apenas o DL 406/1968 e o *estabelecimento* prestador, e não a sede. Nos debates da sessão do dia 10.10.2012, houve manifestações em relação à

*sede* ou *matriz* da prestadora como relevante.

4. A falta de clareza no que concerne aos fundamentos adotados pelo acórdão pode, com a devida vênia, minar, senão inviabilizar, a função essencial dos recursos repetitivos, que é fixar entendimentos e reduzir o afluxo de processos à instância especial. No caso dos autos, afirmar que o Município de Tubarão não é sujeito ativo do ISS porque lá não se localiza a *sede* da empresa de *leasing* é algo completamente diferente de declarar que sua pretensão é inviável porque não há *estabelecimento prestador* naquela localidade.

5. Sede é localidade escolhida pela pessoa jurídica como estabelecimento inicial, onde se concentra a administração, correspondendo, em regra, ao domicílio empresarial (art. 75, IV, do CC). Cada sociedade tem uma sede, mas pode possuir diversos estabelecimentos.

6. Estabelecimento sempre foi entendido, no Direito Brasileiro, em duas acepções: a) universalidade de bens utilizados pelo empresário ou pela sociedade empresária, sinônimo de fundo de comércio, conforme o art. 1.142 do CC; e b) local determinado geograficamente onde a empresa se apresenta ao mercado, produzindo, vendendo, prestando serviços, acepção adotada nos arts. 11, § 3º, da LC 87/1996; 969 do CC; 49 do CDC; 3º da Lei de Falências; 2º, § 1º, da Lei Antitruste, entre outros.

7. O art. 4º da LC 116/2003, ao definir o *estabelecimento prestador*, não inova, apenas traz expressamente, à normatização do ISS, essa segunda acepção de estabelecimento (= local onde o empresário realiza o objeto empresarial).

8. A interpretação a ser dada ao DL 406/1968 não pode ser distinta daquela atinente à LC 116/2003, pois não houve alteração da regra relativa ao aspecto espacial da hipótese de incidência.

9. Tanto na vigência do DL 406/1968 como na da LC 116/2003, o legislador reconheceu que o ISS é devido no local do fato gerador. Ocorre que, como nem sempre é fácil ou mesmo possível identificar esse local sem critérios normativos objetivos, determinou-se a ficção legal de que ele (o local do fato gerador) corresponde ao do estabelecimento prestador do serviço, como regra.

10. Segundo o art. 12, *caput*, "a", do DL 406/1968: "Considera-se **local da prestação do serviço** (...) o do **estabelecimento prestador** ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador". Da mesma forma, nos termos do art. 3º da LC 116/2003, "O serviço **considera-se prestado** e o imposto devido no **local do estabelecimento prestador** ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador".

11. A única distinção entre as duas normas refere-se às exceções. O art. 12 do DL 406/1968 trazia apenas duas, em suas alíneas "a" e "b". Já o art. 3º da LC 116/2003 apresenta 22 exceções, enumeradas em seus incisos.

12. Por muitos anos o STJ tem mantido o entendimento, especificamente quanto aos serviços de *leasing*, afirmando genericamente que o ISS é devido no local do fato gerador.

13. A rigor, a jurisprudência histórica do STJ acaba decidindo acerca da sujeição ativa do ISS sobre o *leasing* de duas formas: a) negativamente, afastando a ficção legal de que o local da prestação (= local do fato gerador) é o do estabelecimento prestador; e b) implicitamente, acolhendo a tese de que o serviço é prestado no domicílio do tomador ou no do estabelecimento em que

o bem, objeto do contrato, é vendido (normalmente o local onde está estabelecida a concessionária de veículo).

14. Esse posicionamento não pode prevalecer, não apenas por desconsiderar o disposto expressamente no art. 12 do DL 406/1968 e no art. 3º, *caput*, da LC 116/2003 (que indicam o *estabelecimento do prestador*), mas também por distanciar-se das premissas fixadas pelo egrégio Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE 547.245/SC e o RE 592.905/SC.

15. O eminente Ministro Eros Grau, Relator daqueles recursos, deixou claro que o fato gerador não se confunde com a venda do bem objeto do *leasing* financeiro, já que o núcleo do serviço prestado é o financiamento.

16. A identificação do local de ocorrência do fato gerador, à luz do art. 12 do DL 406/1968 e do art. 3º, *caput*, da LC 116/2003, deve necessariamente avaliar a complexidade do negócio jurídico que tem, em seu cerne, o financiamento, e não a compra do bem pela instituição financeira ou sua disponibilização ao tomador do serviço.

17. O tomador do serviço, ao dirigir-se à concessionária de veículos, por exemplo, não vai comprar o carro, mas apenas indicar à arrendadora qual bem deve ser por ela adquirido, para lhe ser posteriormente disponibilizado. Muito comum que o próprio vendedor do bem ofereça ao interessado opções de financiamento, inclusive o *leasing*. Observo que, além de vender o bem para a instituição financeira, a concessionária de veículo, nesse exemplo, presta serviço de intermediação do contrato de arrendamento mercantil (item 10.04 da lista anexa da LC 116/2003), que não se confunde, em absoluto, com o próprio serviço de *leasing* financeiro, que está em julgamento (item 15.09 da mesma lista).

18. Quando o interessado decide-se pelo arrendamento mercantil, a concessionária, em regra, envia a documentação para a instituição financeira, que analisa as credenciais econômicas do interessado e suas próprias disponibilidades e, sendo o caso, firma o contrato de *leasing* financeiro. A prestadora do serviço adquire então o bem, disponibilizando-o ao tomador. Durante o período em que o veículo está à disposição do arrendatário, a instituição financeira acompanha os pagamentos. Havendo inadimplência, a prestadora do serviço toma as providências para a cobrança e, em último caso, para a retomada do veículo. Finalmente, aliena o bem ao arrendatário, na hipótese de opção e quitação do valor residual.

19. Apenas uma pequena e inicial parte desse complexo negócio jurídico ocorre no local do domicílio do tomador ou do estabelecimento vendedor do bem. Sendo o financiamento o cerne desse negócio jurídico, premissa fixada pelo egrégio STF, parece evidente que o estabelecimento prestador é o da instituição financeira onde se concentram essas atividades essenciais (aprovação do crédito, acompanhamento dos pagamentos, cobrança e, eventualmente, retomada do bem).

20. Importante que o STJ fixe em repetitivo a interpretação da legislação federal de modo objetivo e específico, *in casu* a exata identificação do aspecto espacial na hipótese de incidência do ISS. Não parece suficiente afirmar, de modo genérico, que o imposto é devido no local do estabelecimento prestador, sem definir, exatamente, como ele deve ser identificado.

21. Isso (definição genérica) levaria, certamente, a acórdãos paradoxais, em

que o TJ-SC, por exemplo, reconhece que há estabelecimento prestador em determinada cidade daquele Estado, pois a concessionária lá localizada é agente da instituição financeira, enquanto o TJ-SP entende que o estabelecimento prestador, em relação ao mesmo contrato de *leasing*, está em algum município paulista, porque lá é que se aprova o financiamento. Nesse caso, o STJ não teria cumprido plenamente sua função uniformizadora da interpretação federal, essencial para o equilíbrio federativo.

22. Partindo da premissa inafastável de que o legislador adotou como aspecto espacial da hipótese de incidência o local do estabelecimento prestador, este somente pode ser o da instituição financeira onde se concentram a análise do crédito, a autorização do financiamento e de aquisição do bem com subsequente disponibilização ao tomador, o acompanhamento dos pagamentos, a determinação de cobrança de parcelas inadimplidas e eventual retomada do veículo.

23. No caso dos autos, incontroverso que esse estabelecimento prestador está localizado em Osasco.

24. Recurso Especial parcialmente provido, acompanhando o Relator quanto ao resultado, mas discordando a respeito do fundamento, no ponto em que Sua Excelência se refere à sede da prestadora do serviço e à distinção entre os critérios atinentes ao DL 406/1968 e à LC 116/2003.

## **VOTO-VISTA**

**O EXMO. SR. MINISTRO HERMAN BENJAMIN:** Discute-se a sujeição ativa relativa ao ISS incidente sobre serviços de *leasing* financeiro.

O debate acerca da base de cálculo foi refutado pelos eminentes Ministros que me precederam, por ser matéria prejudicada pelo afastamento da pretensão do Município recorrido.

Para total clareza, separarei meu voto em tópicos.

### **1. Votos precedentes**

#### **1.1. Voto do Ministro Napoleão Nunes Maia (Relator)**

O eminente Relator, Ministro Napoleão Nunes Maia, entendeu que:

a) na vigência do DL 406/1968, o sujeito ativo do ISS é o Município onde "sediado o estabelecimento prestador";

b) na vigência da LC 116/2003, "existindo estabelecimento prestador do serviço de arrendamento mercantil, assim entendido como unidade econômica ou

profissional estabelecida de forma permanente ou temporária, qualquer que seja a sua denominação, no Município onde a prestação do serviço é perfectibilizada e ocorre o fato gerador tributário, ali deverá ser recolhido o tributo"; e

c) nesse último caso (vigência da LC 116/2003) "competirá, obviamente, às instâncias ordinárias, verificarem onde situa-se o estabelecimento prestador do serviço de arrendamento mercantil".

Em um primeiro momento, Sua Excelência manifestou-se acerca da base de cálculo, tendo sido integralmente acompanhado pelo eminente Ministro Cesar Asfor Rocha (sessão do dia 23.5.2012).

Após o voto-vista do Min. Mauro Campbell, entretanto, ambos (Relator e Min. Cesar Asfor Rocha) retificaram seus votos para excluir essa análise (sessão do dia 27.6.2012).

**Nesse ponto, indico, preliminarmente, questão que não ficou clara pela leitura dos votos precedentes e das transcrições do debate: manutenção da manifestação, no voto do eminente Relator, quanto à interpretação da LC 116/2003, distinta daquela feita em relação ao DL 406/1968.**

O esclarecimento é essencial, em se tratando de repetitivo.

## **1.2. Voto-vista do Ministro Mauro Campbell Marques**

O eminente Ministro Mauro Campbell Marques acompanhou o resultado proposto pelo eminente Relator, de parcial provimento ao Recurso Especial da empresa, mas examinou apenas o DL 406/1968, excluindo a apreciação da LC 116/2003 e da base de cálculo.

Como já adiantado, o afastamento da análise quanto à base de cálculo foi acompanhado expressamente pelo Relator.

Quanto à fundamentação, o Ministro Mauro Campbell Marques não menciona a *sede* da empresa de *leasing* como relevante para fixação da sujeição passiva, referindo-se apenas ao *estabelecimento prestador* :



2) à exceção dos serviços de construção civil e exploração de rodovia, o art. 12 do Decreto-Lei 406/68 considerava como local da prestação do serviço o do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador.

Adianto que esse me parece o entendimento correto, já que legislação não versa sobre a *sede*, conceito absolutamente distinto do *estabelecimento*, como veremos mais adiante.

### **1.3. Voto-vista do Ministro Benedito Gonçalves**

O eminente Ministro Benedito Gonçalves também acompanhou o resultado proposto pelo Relator (parcial provimento do Recurso Especial), mas a fundamentação aproxima-se daquela adotada pelo eminente Ministro Mauro Campbell.

De fato, diferentemente do que fez o eminente Ministro Napoleão Nunes Maia, o Ministro Benedito Gonçalves refere-se apenas ao *estabelecimento prestador* (e não à *sede*) ou, em sua falta, ao domicílio do prestador, conforme a literalidade do art. 12, "a", do DL 406/1968.

### **1.4. Voto-vista do Ministro Teori Zavascki e debates na sessão do dia 10.10.2012**

O Ministro Teori Zavascki não faz alusão, em seu voto escrito, à *sede* da prestadora do serviço, mas apenas ao estabelecimento prestador ou, em sua falta, ao domicílio do prestador.

Entretanto, nos debates na sessão do dia 10.10.2012 afirma expressamente que "A lei fala na sede", ao responder indagação formulada pelo eminente Ministro Arnaldo Esteves Lima.

O Ministro Castro Meira complementa, afirmando que "seria a sede o local onde se efetua o financiamento".

Esclarecendo seu ponto de vista, o Ministro Napoleão Nunes Maia refere-se às "matrizes das empresas, onde estão os controles, inclusive dos valores disponíveis", conforme as transcrições dos debates na sessão do dia 10.10.2012:

O elemento diferencial, se me permite, Sr. Presidente, o estabelecimento prestador. Quem presta o financiamento ou quem empresta o capital é a unidade descentralizada em Limoeiro, por exemplo, Boqueirão do Cesário ou em Catolé do Rocha, claro que não é. Isso é centralizado nas matrizes das empresas, onde estão os controles, inclusive dos valores disponíveis, para esse tipo de aplicação.

Foi essa dúvida quanto ao critério de fixação da sujeição passiva que me levou a pedir vista dos autos.

## **2. Importância da fundamentação nos Recursos Especiais representativos de controvérsia**

A dúvida quanto à fundamentação dos votos precedentes seria menos relevante em caso de Recurso Especial comum.

É certo que a fundamentação não faz coisa julgada, sendo usual acórdãos unânimes com votos muitas vezes inconciliáveis em suas fundamentações. Isso porque o resultado final do julgado é dado pela concordância quanto ao dispositivo do acórdão, apenas.

Cito, como exemplo, julgados em que alguns Ministros entendem pela não incidência do IR sobre juros e outros pela incidência, como regra, mas isenção no tema em análise. Apesar de serem entendimentos aparentemente inconciliáveis, o resultado é a concordância quanto à inviabilidade de cobrança da exação, no caso concreto.

Ocorre que essa falta de clareza em relação aos fundamentos adotados pelo acórdão pode minar, senão inviabilizar, a função essencial dos recursos repetitivos, que é fixar posicionamentos e reduzir o afluxo de processos à instância especial.

# Superior Tribunal de Justiça

*In casu*, afirmar que o Município de Tubarão não é sujeito ativo do ISS porque lá não se localiza a *sede* da empresa de *leasing* é algo completamente diferente de declarar que sua pretensão é inviável porque não há *estabelecimento prestador* naquela localidade.

Essa distinção é irrelevante para o caso dos autos, pois ambos os entendimentos redundam no provimento parcial do Recurso Especial, já que é incontroverso que não há estabelecimento da empresa de *leasing* em Tubarão.

É por isso, ousamos dizer, que o Ministro Mauro Campbell acompanhou o Relator, embora o fundamento seja distinto.

Mas haverá inúmeros casos em que a instituição financeira tem sede em Barueri-SP e o juiz de origem afere que há estabelecimento prestador em Blumenau-SC, por exemplo.

Ao aplicar o presente repetitivo, nesse exemplo fictício, o Tribunal de origem, caso leia apenas o voto do Relator, afastará a pretensão do Município de Blumenau.

Entretanto, sempre nesse exemplo fictício, se o Tribunal fizer a leitura do voto-vista do Ministro Mauro Campbell Marques, poderá acolher o pleito de Blumenau, já que há estabelecimento empresarial da instituição financeira naquela localidade.

É preciso esclarecer, portanto, o fundamento pelo qual a pretensão de Tubarão, no caso em análise, está sendo refutada, sob pena, repito, de se esvaziar a sistemática do art. 543-C do CPC.

### **3. Distinção entre sede (ou matriz) e estabelecimento empresarial – a legislação do ISS não se refere à sede, e a LC 116/2003 não inova ao definir estabelecimento**

Sede é localidade escolhida pela pessoa jurídica como estabelecimento inicial, onde se concentra a administração, correspondendo, em regra, ao domicílio empresarial (art. 75, IV, do CC).

# Superior Tribunal de Justiça

Embora a sede corresponda necessariamente a um estabelecimento da sociedade, nada impede, evidentemente, que haja outros. São conceitos distintos.

Estabelecimento sempre foi entendido, no Direito Brasileiro, em duas acepções:

a) universalidade de bens utilizados pelo empresário ou pela sociedade empresária, sinônimo de fundo de comércio, conforme o art. 1.142 do CC; e

b) local determinado geograficamente onde a empresa se apresenta ao mercado, produzindo, vendendo, prestando serviços, acepção adotada nos arts. 11, § 3º, da LC 87/1996; 969 do CC; 49 do CDC; 3º da Lei de Falências; 2º, § 1º, da Lei Antitruste, entre outros.

O art. 4º da LC 116/2003, ao definir o *estabelecimento prestador*, não inova em relação ao conceito amplamente acolhido no âmbito empresarial, falimentar, concorrencial, cível e consumerista. Apenas traz expressamente à normatização do ISS essa segunda acepção de estabelecimento (= local onde o empresário realiza o objeto empresarial). Basta comparar esse dispositivo com aqueles das leis antes citadas para verificar que a Lei Nacional do ISS não inova (grifei):

LC 116/2003, art. 4º Considera-se **estabelecimento** prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.

LC 87/1996, art. 11, § 3º Para efeito desta Lei Complementar, **estabelecimento** é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte: (...)

Código Civil, Art. 969. O empresário que instituir sucursal, filial ou agência, em lugar sujeito à jurisdição de outro Registro Público de Empresas Mercantis, neste deverá também inscrevê-la, com a prova da inscrição originária.

Parágrafo único. Em qualquer caso, a constituição do

**estabelecimento** secundário deverá ser averbada no Registro Público de Empresas Mercantis da respectiva sede.

CDC, art. 49. O consumidor pode desistir do contrato, no prazo de 7 dias a contar de sua assinatura ou do ato de recebimento do produto ou serviço, sempre que a contratação de fornecimento de produtos e serviços ocorrer fora do **estabelecimento** comercial, especialmente por telefone ou a domicílio.

Lei de Falências, art. 3º É competente para homologar o plano de recuperação extrajudicial, deferir a recuperação judicial ou decretar a falência o juízo do local do principal **estabelecimento** do devedor ou da filial de empresa que tenha sede fora do Brasil.

Lei Antitruste, art. 2º, § 1º Reputa-se domiciliada no território nacional a empresa estrangeira que opere ou tenha no Brasil filial, agência, sucursal, escritório, **estabelecimento**, agente ou representante.

Por tudo isso, podemos concluir tranquilamente que:

- a) sede não se confunde com estabelecimento; e
- b) o art. 4º da LC 116/2003 não inova ao definir o que seja estabelecimento, pois apenas registra expressamente a acepção sempre aceita do *estabelecimento* como local determinado geograficamente onde a empresa se apresenta ao mercado, produzindo, vendendo, prestando serviços.

Assim, não há como fixar entendimento em repetitivo sem esclarecer exatamente qual o critério para identificação do aspecto espacial da hipótese de incidência (local da sede ou do estabelecimento prestador).

Veremos, a seguir, que a legislação nacional do ISS sempre se referiu ao estabelecimento, jamais à sede da contribuinte.

Ademais, mesmo decidindo-se pelo estabelecimento como critério definidor do aspecto espacial da hipótese de incidência, é essencial que o STJ defina, em caso de multiplicidade de estabelecimentos, qual deles indica o Município que exigirá o tributo.

#### **4. Identidade no DL 406/1968 e na LC 116/2003 quanto ao aspecto**

**especial da hipótese de aplicação do ISS – a regra sempre foi a do estabelecimento como indicador do local do fato gerador (ficção legal), o que mudou foram as exceções**

Retorno ao voto do eminente Relator para lembrar que Sua Excelência fixou duas regras para definição do sujeito ativo do ISS:

a) na vigência do DL 406/1968, sujeito ativo do ISS é o Município onde "sediado o estabelecimento prestador";

b) na vigência da LC 116/2003, "existindo estabelecimento prestador do serviço de arrendamento mercantil, assim entendido como unidade econômica ou profissional estabelecida de forma permanente ou temporária, qualquer que seja a sua denominação, no Município onde a prestação do serviço é perfectibilizada e ocorre o fato gerador tributário, ali deverá ser recolhido o tributo".

Ademais, nesse último caso (vigência da LC 116/2003), segundo o Ministro Napoleão Nunes Maia, "competirá, obviamente, às instâncias ordinárias, verificarem onde situa-se o estabelecimento prestador do serviço de arrendamento mercantil".

Mais adiante, durante os debates na sessão do dia 10.10.2012, o Relator refere-se indistintamente à *matriz* das empresas como relevante para definição do sujeito ativo, afirmando que o serviço "é centralizado nas matrizes das empresas, onde estão os controles, inclusive dos valores disponíveis".

Considerando que *matriz* é termo utilizado como sinônimo de *sede*, entendo que Sua Excelência tratou exclusivamente da vigência do DL 406/1968, ou haveria incongruência com o teor do voto escrito no que se refere à LC 116/2003 (com relação a essa lei, o Relator menciona o *estabelecimento*, apenas).

Como disse inicialmente, não me ficou claro, pela leitura dos votos precedentes e pelos debates orais, se a retificação do voto do Relator afastou o debate sobre a LC 116/2003.

# Superior Tribunal de Justiça

De qualquer forma, manifesto-me a respeito, pois novel legislação não alterou a regra relativa ao aspecto espacial da hipótese de incidência do ISS.

Não me parece que a interpretação a ser dada ao DL 406/1968 possa ser distinta daquela atinente à LC 116/2003.

É preciso ter claro que o legislador, tanto na vigência do DL 406/1968 quanto na da LC 116/2003, sempre reconheceu que o ISS é devido, evidentemente, no local do fato gerador.

Ocorre que, como nem sempre é fácil ou mesmo possível identificar esse local sem critérios normativos objetivos, determinou-se a **ficção legal** de que ele (o local do fato gerador) corresponde ao do estabelecimento prestador do serviço, como regra.

Compare-se o art. 12 do DL 406/1968 (redação pela LC 100/1999) com o art. 3º, *caput*, da LC 116/2003:

DL 406/1968, art 12. Considera-se **local da prestação do serviço**: (Revogado pela Lei Complementar nº 116, de 2003)

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

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

c) no caso do serviço a que se refere o item 101 da Lista Anexa, o Município em cujo território haja parcela da estrada explorada.

LC 116/2003, art. 3º O serviço **considera-se prestado** e o imposto devido no **local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador**, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local:

Note-se que ambos os dispositivos aplicam a mesma ficção legal: considera-se como local da prestação do serviço (= local do fato gerador) o do estabelecimento prestador.

Na falta de estabelecimento prestador, adota-se o domicílio do prestador.

A única distinção entre as duas normas é concernente às exceções.

O art. 12 do DL 406/1968 trazia apenas duas exceções à regra do estabelecimento prestador, em suas alíneas "a" e "b": construção civil e exploração de

rodovia.

Já o art. 3º da LC 116/2003 apresenta 22 exceções, enumeradas em seus incisos.

Nesse ponto, é interessante destacar que o legislador da LC 116/2003 aprimorou a norma anterior, indicando nos incisos do art. 3º os serviços em que o local da efetiva prestação do serviço é facilmente reconhecível (construção, limpeza, transportes, vigilância etc.).

É claro que o ideal teria sido identificar cada um dos locais em que se dá a prestação do serviço e, com isso, abandonar completamente a ficção legal do estabelecimento prestador.

Ocorre que, nos demais casos (não indicados nos incisos do art. 3º da LC 116/2003), é muito difícil, senão impossível, saber exatamente onde o serviço é efetivamente prestado. É essa a dificuldade em relação ao *leasing* financeiro.

É comum que o tomador do serviço de arrendamento mercantil seja domiciliado em um município, o local da venda do veículo seja em outra cidade e a análise, aprovação, liberação dos valores e acompanhamento do contrato pela instituição financeira sejam realizados a partir de uma terceira localidade.

Foi por essa razão que, para esse serviço (a exemplo de outros como consultorias, produção de *software*, cessão de direitos etc.), manteve-se a ficção legal do estabelecimento prestador, como forma de dirimir Conflitos de Competência, função essencial da lei complementar federal, conforme o art. 146, I, da CF.

A jurisprudência do STJ, ao determinar singelamente que o ISS sobre *leasing* é devido no local do fato gerador, simplesmente adota um dos critérios possíveis para essa definição, defendido pelos Municípios que não contam com estabelecimentos prestadores do serviço, afastando a ficção legal. Analisarei o tema no tópico seguinte.

Antes disso, reitero que, por entender inexistir inovação na LC 116/2003, a solução dada ao presente caso (atinentes ao DL 406/1968) é a mesma aplicável aos serviços prestados sob a atual legislação.



**5. Jurisprudência clássica do STJ. Insuficiência na determinação genérica de que o ISS é devido no local do fato gerador. Adoção tácita do critério do domicílio do tomador do serviço ou do local da venda do bem financiado**

Por muitos anos o STJ tem mantido o entendimento, especificamente quanto aos serviços de *leasing*, de que o ISS é devido no local do fato gerador. Os colegas que me precederam citaram diversos exemplos dentre os inúmeros julgados nesse sentido.

Ocorre que isso não resolve satisfatoriamente a questão, pois não se define onde, exatamente, ocorre o fato gerador.

Dito de outra forma, indiscutível que o ISS é devido ao Município onde ocorre o fato gerador. O debate é quanto à identificação dessa localidade (se é o domicílio do tomador do serviço, da venda do bem, do estabelecimento ou mesmo da sede da instituição financeira).

A rigor, a jurisprudência histórica do STJ acaba decidindo acerca da sujeição ativa do ISS sobre o *leasing* de duas formas:

a) negativamente, afastando a ficção legal de que o local da prestação (= local do fato gerador) é o do estabelecimento prestador; e

b) implicitamente, acolhendo a tese defendida pelos Municípios que não possuem empresas de *leasing* estabelecidas em seu território, no sentido de que o serviço é prestado no domicílio do tomador do serviço ou no do estabelecimento em que o bem, objeto do contrato, é vendido (normalmente o local onde se encontra a concessionária de veículo).

Para que fique claro, ao afirmar genericamente que o ISS é devido no local do fato gerador, o STJ simplesmente ratifica o entendimento de que o imposto deve ser recolhido ao Município onde domiciliado o tomador do serviço ou onde se realiza a venda do bem objeto do *leasing*.

Ocorre que esse posicionamento não pode prevalecer, não apenas por desconsiderar o disposto expressamente no art. 12 do DL 406/1968 e no art. 3º, *caput*, da LC 116/2003 (que indicam o *estabelecimento* do prestador), como visto no tópico anterior e reconhecido pelos votos precedentes, mas também por distanciar-se das premissas fixadas pelo egrégio Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE 547.245/SC e o RE 592.905/SC.

Analisarei a jurisprudência do STF no próximo tópico.

#### **6. Jurisprudência do STF – o fato gerador do ISS não ocorre especificamente no local da venda do bem financiado**

O egrégio STF ratificou a incidência do ISS sobre serviços de *leasing* financeiro ao julgar em repercussão geral o RE 547.245/SC e o RE 592.905/SC. Farei referência ao primeiro deles, pois é o único em que consta voto do eminente Ministro Joaquim Barbosa (no segundo houve impedimento de Sua Excelência – no mais, são idênticos os acórdãos).

O eminente Relator, Ministro Eros Grau, deixou bastante claro que o fato gerador em análise não se confunde com a venda do bem objeto do *leasing* financeiro, já que o núcleo do serviço prestado é o financiamento. Transcrevo trecho essencial do voto condutor:

No arrendamento mercantil (*leasing* financeiro), contrato autônomo que não é contrato misto, o núcleo é o financiamento, não uma prestação de dar. E financiamento é serviço, sobre o qual o ISS pode incidir, resultando irrelevante a existência de uma compra nas hipóteses do *leasing* financeiro e do *lease-back*.

No mesmo sentido, a manifestação do Ministro Carlos Britto:

Entendo que disponibilizar crédito para obtenção de um bem destinado a uso não é senão um ato de intermediar, ou seja, fazer uma intermediação, obrigação de fazer, portanto.

É preciso anotar que o Ministro Joaquim Barbosa entendeu inviável afirmar que o núcleo do contrato de *leasing* seja o financiamento, "já que o negócio jurídico é uno", mas é certo que reconheceu ser impossível confundir o contrato de arrendamento com a aquisição do bem ou com sua disponibilização ao arrendatário. Confirma que a "arrendadora atua como intermediária na criação de uma vantagem produtiva e na aproximação de interesses convergentes".

O eminente Ministro Teori Zavascki, no voto precedente, foi bastante feliz ao reconhecer a preponderância do financiamento na interpretação dada pelo egrégio STF. Transcrevo trecho do voto-preliminar de Sua Excelência:

Partindo desse pressuposto, cujo acerto ou não aqui já não cabe questionar, é de se entender que a essência do serviço de *leasing financeiro* sujeito à tributação é o ato de financiar (= o *financiamento*), sendo irrelevantes os demais atos de execução do contrato a cargo do prestador, inclusive o da aquisição e o da entrega do bem.

O STJ, ao analisar a legislação infraconstitucional, não pode se afastar das premissas jurídicas fixadas pela Suprema Corte, sob pena de inaceitável desarmonia interpretativa.

A identificação do local de ocorrência do fato gerador, à luz do art. 12 do DL 406/1968 e do art. 3º, *caput*, da LC 116/2003, deve necessariamente avaliar a complexidade do negócio jurídico que tem, em seu cerne, o financiamento, e não a compra do bem pela instituição financeira ou sua disponibilização ao tomador do serviço.

Veremos que, por esse cotejo, não se pode endossar a jurisprudência histórica do STJ, no sentido de que o ISS é devido no local do domicílio do tomador ou da venda do bem financiado.

**7. O financiamento, cerne do contrato de *leasing*, não ocorre especificamente no domicílio do tomador do serviço ou da venda do bem financiado, mas sim no estabelecimento da instituição financeira**

# Superior Tribunal de Justiça

O tomador do serviço, ao dirigir-se à concessionária de veículos, por exemplo, não vai comprar o carro, mas apenas indicar à arrendadora qual bem deve ser por ela adquirido, para lhe ser posteriormente disponibilizado.

Muito comum que o próprio vendedor do bem ofereça ao interessado opções de financiamento, inclusive o *leasing*.

Observo que, além de vender o bem para a instituição financeira, a concessionária de veículo, nesse exemplo, presta serviço de intermediação do contrato de arrendamento mercantil (item 10.04 da lista anexa da LC 116/2003), que não se confunde, em absoluto, com o próprio serviço de *leasing* financeiro, que está em julgamento (item 15.09 da mesma lista).

Para que fique claro, é incontroverso que eventual serviço de intermediação do contrato de *leasing* (item 10.04 da lista), realizado na concessionária, seria devido ao Município em que a loja está localizada (seria Tubarão, no caso dos autos). Mas não é isso que está em julgamento!

Quando o interessado decide-se pelo arrendamento mercantil, a concessionária, em regra, envia a documentação para a instituição financeira que analisa as credenciais econômicas do interessado e suas próprias disponibilidades e, sendo o caso, firma o contrato de *leasing* financeiro. A prestadora do serviço adquire então o bem, disponibilizando-o ao tomador. Durante o período em que o veículo está à disposição do arrendatário, a instituição financeira acompanha os pagamentos. Se se constatar inadimplência, a prestadora do serviço toma as providências para a cobrança e, em último caso, para a retomada do veículo. Finalmente, aliena o bem ao arrendatário, se houver opção e quitação do valor residual.

Perceba-se que apenas uma pequena e inicial parte desse complexo negócio jurídico ocorreu no local do domicílio do tomador ou do estabelecimento vendedor do bem.

Sendo o financiamento o cerne desse negócio jurídico, premissa fixada pelo egrégio STF, parece evidente que o estabelecimento prestador é o da instituição financeira onde se concentram essas atividades essenciais (aprovação do crédito, acompanhamento dos pagamentos, cobrança e, eventualmente, retomada do bem).

Eis, portanto, a interpretação inafastável: o ISS é devido no estabelecimento em que ocorre o financiamento, considerado como tal o local onde se concentram a análise do crédito, a autorização do financiamento e de aquisição do bem com subsequente disponibilização ao tomador, o acompanhamento dos pagamentos, a determinação de cobrança de parcelas inadimplidas e eventual retomada do veículo.

## **8. Conclusão**

Reitero a importância de o STJ fixar em repetitivo a interpretação da legislação federal de modo objetivo e específico, *in casu* a exata identificação do aspecto espacial da hipótese de incidência do ISS.

Não parece suficiente afirmar, de modo genérico, que o imposto é devido no local do estabelecimento prestador, sem definir, exatamente, como ele deve ser identificado.

Isso levaria, certamente, a acórdãos paradoxais, em que o TJ-SC, por exemplo, reconhece que há estabelecimento prestador em determinada cidade daquele Estado, pois a concessionária lá localizada é agente da instituição financeira, enquanto o TJ-SP entende que o estabelecimento prestador, em relação ao mesmo contrato de *leasing*, está localizado em algum município paulista, porque lá é que se aprova o financiamento.

Nessa hipótese, o STJ não teria cumprido plenamente sua função uniformizadora da interpretação federal, essencial para o equilíbrio federativo.

Compreensíveis as razões dos Municípios que exigem o ISS no local do domicílio do tomador ou da venda do bem financiado.

Afinal, é nessa localidade que ocorre a parcela mais visível da operação e que, de certa forma, indica a capacidade econômica do contribuinte de fato.

Como visto, o STF afirmou que o contrato de *leasing* não se confunde com a venda do bem ou com sua disponibilização ao tomador, tendo como cerne o financiamento realizado pela instituição financeira.

O que acontece no local de venda do bem financiado é apenas o início do

# Superior Tribunal de Justiça

negócio jurídico complexo, cujo cerne é, repito, o financiamento realizado pela prestadora do serviço.

Partindo da premissa inafastável de que o legislador adotou como aspecto espacial na hipótese de incidência o local do estabelecimento prestador, este somente pode ser o da instituição financeira onde se concentram a análise do crédito, a autorização do financiamento e de aquisição do bem com subsequente disponibilização ao tomador, o acompanhamento dos pagamentos, a determinação de cobrança de parcelas inadimplidas e eventual retomada do veículo.

No caso dos autos, incontroverso que esse estabelecimento prestador está localizado em Osasco.

Diante do exposto, **discordo do fundamento adotado pelo Relator, quando se refere à sede da prestadora do serviço e à distinção entre os critérios atinentes ao DL 406/1968 e à LC 116/2003. Acompanho-o, entretanto, no resultado, após sua retificação, pelo parcial provimento do Recurso Especial, já que não há estabelecimento prestador da instituição financeira em Tubarão.**

É como voto.

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO  
PRIMEIRA SEÇÃO**

Número Registro: 2008/0110109-8

**REsp 1.060.210 / SC**

Números Origem: 20040263116      20040263116000100      20040263116000200  
20040263116000201      20040263116000300      200601694193      75030050809  
75030065300

PAUTA: 28/11/2012

JULGADO: 28/11/2012

**Relator**

Exmo. Sr. Ministro **NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **CASTRO MEIRA**

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **MOACIR GUIMARÃES MORAIS FILHO**

Secretária

Bela. Carolina Vêras

**AUTUAÇÃO**

RECORRENTE : POTENZA LEASING S/A ARRENDAMENTO MERCANTIL  
ADVOGADOS : MARCELO TESHEINER CAVASSANI E OUTRO(S)  
ADRIANA SERRANO CAVASSANI E OUTRO(S)  
RECORRIDO : MUNICÍPIO DE TUBARÃO  
ADVOGADOS : EDUARDO ANTONIO LUCHO FERRÃO E OUTRO(S)  
CLÁUDIO ROBERTO NUNES GOLGO E OUTRO(S)  
INTERES. : MUNICÍPIO DE BRAÇO DO NORTE  
ADVOGADO : JEAN MARCEL ROUSSENQ E OUTRO(S)  
INTERES. : ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS SECRETARIAS DE FINANÇAS DAS  
CAPITAIS - ABRASF - "AMICUS CURIAE"  
ADVOGADO : RICARDO ALMEIDA RIBEIRO DA SILVA  
INTERES. : ABEL - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS EMPRESAS DE LEASING -  
"AMICUS CURIAE"  
ADVOGADO : HAMILTON DIAS DE SOUZA E OUTRO(S)  
INTERES. : ASSOCIAÇÃO DOS MUNICÍPIOS DO PARANÁ - AMP - "AMICUS CURIAE"  
ADVOGADOS : CLÁUDIO BONATO FRUET E OUTRO(S)  
JOAO CARLOS BLUM  
INTERES. : MUNICÍPIO DE DOIS CÓRREGOS - "AMICUS CURIAE"  
ADVOGADO : EMERSON VIEIRA REIS E OUTRO(S)  
INTERES. : Município de Brusque - "AMICUS CURIAE"  
PROCURADOR : SONIA KNIHS CRESPI E OUTRO(S)

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ISS/ Imposto sobre Serviços

**CERTIDÃO**

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"Prosseguindo no julgamento, a Seção, por unanimidade, deu parcial provimento ao

# *Superior Tribunal de Justiça*

recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator."

Os Srs. Ministros Mauro Campbell Marques, Benedito Gonçalves, Cesar Asfor Rocha, Teori Albino Zavascki, Arnaldo Esteves Lima, Humberto Martins e Herman Benjamin (voto-vista) votaram com o Sr. Ministro Relator.

Não participaram do julgamento a Sr<sup>a</sup>. Ministra Diva Malerbi (Desembargadora convocada TRF 3a. Região) e o Sr. Ministro Ari Pargendler.

Ausente, justificadamente, nesta assentada, o Sr. Ministro Teori Albino Zavascki.

