



ESTADO DE SANTA CATARINA
TRIBUNAL DE JUSTIÇA

T.J.S.C.
Fl. 739

17



CERTIDÃO DE JULGAMENTO

Processo: Embargos Infringentes
2006.030585-0
Origem: Caçador/2ª Vara

Certifico que o GRUPO DE CÂMARAS DE DIREITO PÚBLICO, em sessão ordinária hoje realizada, por maioria de votos, deliberaram os membros efetivos do Grupo de Câmaras de Direito Público, em não remeter os autos à Procuradoria-Geral de Justiça em face do Ato 103/2004, bem como de reiteradas manifestações nos autos no sentido de incabimento de intervenção do Ministério Público. O Exmo. Sr. Des. Cid Goulart entende em sentido contrário. Decidiram, por maioria de votos, não suspender a tramitação do incidente de uniformização de jurisprudência, vencidos os Exmos. Srs. Des. Nicanor da Silveira e Vanderlei Romer, que votaram pelo sobrestamento dos autos até manifestação do Excelso Pretório, em virtude de Superior Tribunal de Justiça ter suspenso a tramitação de Recursos Especiais, diante da interposição concomitante de Recursos Extraordinários. Suspenso os Embargos Infringentes, suscitado o incidente de uniformização de jurisprudência, por maioria absoluta dos membros efetivos do Grupo de Câmaras de Direito Público, foi deliberado, no que diz respeito à tese jurídica, de que há incidência de ISS sobre as operações de Arrendamento Mercantil, sendo vencedores os Exmos. Srs. Des. Cesar Abreu, Cid Goulart, Francisco Oliveira Filho, Orli Rodrigues e Volnei Carlin, e vencidos os Exmos. Srs. Des. Nicanor da Silveira, Luiz César Medeiros e Vanderlei Romer que votaram pela não incidência. Não participou do julgamento a Exma. Sra. Des. Sônia Schmitz em face da deliberação do egrégio Tribunal Pleno desta Corte, que entende que nos casos de incidência de uniformização de jurisprudência, só votam os membros efetivos. Designado para o acórdão, o Exmo. Sr. Des. Cesar Abreu.

Tomaram parte no julgamento: Desembargador Francisco Oliveira Filho - Relator, Desembargador Orli Rodrigues, Desembargador Volnei Carlin, Desembargador Luiz César Medeiros, Desembargador Vanderlei Romer, Desembargador Cesar Abreu, Desembargador Nicanor da Silveira e Desembargador Cid Goulart.

Presidiu a sessão o Exmo. Sr. Desembargador Francisco Oliveira Filho.

Funcionou como Representante do Ministério Público, o Exmo. Sr. Dr. Paulo Roberto de Carvalho Roberge.

Para constar, lavro a presente certidão, do que dou fé.

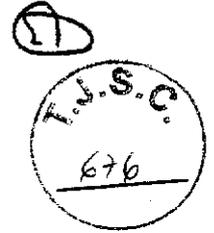
Florianópolis, oito de novembro de dois mil e seis.


Simone Kowalski Schmitz
Secretária



ESTADO DE SANTA CATARINA
TRIBUNAL DE JUSTIÇA

T.J.S.C.
Fl. 740



Incidente de Uniformização da Jurisprudência em Embargos Infringentes n. 2006.030585-0, de Caçador.
Relator designado: Des. Cesar Abreu.

INCIDENTE DE UNIFORMIZAÇÃO DA
JURISPRUDÊNCIA. ISS. ARRENDAMENTO
MERCANTIL (LEASING). INCIDÊNCIA.

É aplicável ao arrendamento mercantil de coisas moveis a Súmula 138 do STJ.

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Incidente de Uniformização da Jurisprudência em Embargos Infringentes n. 2006.030585-0, da comarca de Caçador, em que são suscitantes os membros efetivos do Grupo de Câmaras de Direito Público:

ACORDAM, em Grupo de Câmaras de Direito Público, por maioria de votos, deliberaram os membros efetivos do Grupo de Câmaras de Direito Público, em não remeter os autos à Procuradoria-Geral de Justiça em face do Ato 103/2004, bem como de reiteradas manifestações nos autos no sentido de incabimento de intervenção do Ministério Público. O Exmo. Sr. Des. Cid Goulart entende em sentido contrário. Decidiram, por maioria de votos, não suspender a tramitação do incidente de uniformização de jurisprudência, vencidos os Exmos. Srs. Des. Nicanor da Silveira e Vanderlei Romer, que votaram pelo sobrestamento dos autos até manifestação do Excelso Pretório, em virtude do Superior Tribunal de Justiça ter suspenso a tramitação de Recursos Especiais, diante da interposição concomitante de Recursos Extraordinários. Suspensos os Embargos Infringentes, suscitado o incidente de uniformização de jurisprudência, **por maioria absoluta dos membros efetivos do Grupo de Câmaras de Direito Público, foi deliberado, no que diz respeito à tese jurídica, de que há incidência de ISS sobre as operações de Arrendamento Mercantil**, sendo vencedores os Exmos. Srs. Des. Cesar Abreu, Cid Goulart, Francisco Oliveira Filho, Orli Rodrigues e Volnei Carlin, e vencidos os Exmos. Srs. Des. Nicanor da Silveira, Luiz César Medeiros e Vanderlei Romer que votaram pela não incidência. Não participou do julgamento a Exma. Sra. Desa. Sônia Schmitz em face da deliberação do egrégio Tribunal Pleno desta Corte, que entende que nos casos de incidência



ESTADO DE SANTA CATARINA
TRIBUNAL DE JUSTIÇA

T.J.S.C.
Fl. 741



2

de uniformização de jurisprudência, só votam os membros efetivos. Designado para o acórdão, o Exmo. Sr. Des. Cesar Abreu.

Sem custas.

I – RELATÓRIO: Cuida-se de Incidente de Uniformização da Jurisprudência suscitado, *ex officio*, por membro efetivo do Grupo, com fundamento no art. 476 do CPC, quando do julgamento dos Embargos Infringentes n. 2006.030585-0, em que é embargante o Município de Caçador e embargada HSCE Investment Bank (Brasil) S.A., em face da divergência existente entre as Câmaras Isoladas de Direito Público quanto à tese da incidência ou não do ISS nas operações de arrendamento mercantil (*leasing*) de coisas móveis (a favor: Apelações Cíveis n. 2006.009605-4, 2006.024205-3 e 2006.001068-3; contra: Apelações Cíveis n. 2006.023902-5, 2006.007523-2 e 2006.017217-2).

Suspensa o julgamento dos Embargos Infringentes, definida a necessidade do voto da maioria absoluta dos membros efetivos do Grupo de Câmaras para efeito da uniformização, bem assim pela desnecessidade da intervenção da Procuradoria-Geral de Justiça, reafirmada em diversas manifestações judiciais e referendada pelo Ato n. 103/2004, afastada a proposta de sobrestamento do feito, calcada nos recentes julgamentos do Superior Tribunal de Justiça que remetem a controvérsia à apreciação do Supremo Tribunal Federal, sobreveio o julgamento do incidente, ficando afirmada, pela maioria absoluta dos membros efetivos do Grupo, a tese jurídica da incidência do ISS na operação de arrendamento mercantil (*leasing*) sobre coisas móveis.

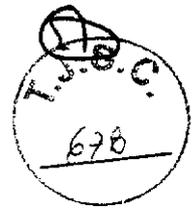
II – VOTO: Reconhecida a divergência no seio das Câmaras Isoladas de Direito Público, submetida à discussão a tese jurídica correspondente, prevaleceu o entendimento da incidência do ISS na operação de arrendamento mercantil (*leasing*) sobre coisas móveis.

Des. Cesar Abreu



ESTADO DE SANTA CATARINA
TRIBUNAL DE JUSTIÇA

T.J.S.C.
Fl. 742



3

Assim sendo, dando cumprimento ao que preceitua o art. 478 do CPC, segunda parte, que diz competir a "cada juiz emitir o seu voto em exposição fundamentada", adota-se como razão de decidir os argumentos expendidos por este Relator por ocasião do julgamento, dentre outros, dos Embargos Infringentes n. 2006.022103-5.

Pois bem, discute-se nestes autos a exigência do ISS – Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza incidente na operação de *leasing* sobre bens móveis.

A matéria, que era pacífica diante do enunciado da Súmula 138 do STJ, passou a ser controversa com o julgamento, pelo Supremo Tribunal Federal, do RE n. 116.121-3.

Enunciam as manifestações das altas Cortes do País:

'1. Súmula 138: 'O ISS incide na operação de arrendamento mercantil de coisas móveis'.

'2. RE n. 116.121-3: IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS. CONTRATO DE LOCAÇÃO. A terminologia constitucional do Imposto Sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável – art. 110 do Código Tributário Nacional.'

Essa aparente diversidade interpretativa vem sendo superada pelo colendo Superior Tribunal de Justiça, que tem reafirmado a coexistência e, portanto, subsistência da Súmula 138 com o entendimento esposado pelo STF no RE n. 116.121-3: *o primeiro*, dirigido ao arrendamento mercantil, contrato típico, um misto de locação e compra e venda; *o segundo*, voltado à locação, pura e simples, de bens móveis (AgRg na Medida Cautelar n. 7.698/RS).

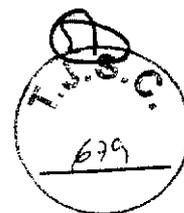
E a motivação é bastante simples: o *leasing*, diversamente do que ocorre com a locação de bem móvel, enverga natureza jurídica peculiar, revelando negócio jurídico complexo, misto de locação e compra e venda, com feição financeira.

Des. Cesar Abreu



ESTADO DE SANTA CATARINA
TRIBUNAL DE JUSTIÇA

T.J.S.C.
Fl. 743



4

Ora, inúmeros precedentes do STF, anteriores ao RE n. 116.121-3, ao tratarem da incidência do ISS nas operações de *leasing*, admitiram como razoável o entendimento de que a prestação habitual, pela empresa, de serviço consubstanciado no arrendamento mercantil (*leasing*) de bens móveis sujeita-se ao tributo em referência, pelo simples fato de ter a Constituição Federal, ao prever a tributação sobre serviços de qualquer natureza, adotado o 'conceito econômico' de 'serviço', que não se confunde com o da 'prestação de serviço' regrado pelo Código Civil (RE n. 113.383-0 e RE n. 112.947-6).

"Assim, se o conceito de *serviço* é o econômico, não há de aplicação ao comando do art. 110 do Código Tributário Nacional, que veda promova a lei tributária a alteração do conceito e alcance de institutos de direito privado.

No RE n. 100.779 (RTJ 109/799-808) ficou consignado que 'o conceito de serviço, que impera no direito tributário, não é mais o mesmo do Direito Civil, mas o que se ampliou na interpretação econômica dos serviços, postos como meio de satisfação das necessidades imateriais, como os bens o são para as necessidades materiais. É o conceito tradicional de serviço em economia, ampliado da tradicional locação de serviços do Código Civil, que contrabalançava com a locação de coisas, e se atinha, sobretudo, à locação de trabalho – serviço pessoal do trabalhador, para abranger os serviços impessoais, que constituem hoje, o setor mais importante e mais significativo da atividade econômica'.

Não sensibiliza o argumento trazido por ocasião do julgamento do presente incidente, segundo o qual o próprio STJ estaria afastando em casos como o da espécie, o verbete da Súmula 138. Primeiro, porque não se trata de orientação consolidada naquela Corte; segundo, porque as decisões do STJ, que afastam o conhecimento do especial, são bem claras, dizendo que assim procediam visto que a questão debatida teria sido solucionada pelo Tribunal de origem à luz de princípios constitucionais, o que revelaria a impossibilidade de exame da matéria em sede de recurso especial

Des. Cesar Abreu



ESTADO DE SANTA CATARINA
TRIBUNAL DE JUSTIÇA

T.J.S.C.
Fl. 744



5

(STJ, Ag. n. 769.746); terceiro, porque sendo Súmula não é lei, pelo que não a abrange a norma constitucional propiciadora da via especial (REsp n. 865.483-SC).

Por essas razões é que também este Relator votou contra o sobrestamento do julgamento. Aliás, reanimado pela decisão monocrática do Min. Francisco Falcão, D.J. de 31.20.2006 (REsp n. 866.287), pelo qual mantém viva a Súmula 138 do STJ, expressando, ainda, ao referir-se ao entendimento do STF no RE n. 116.121/SP: "... tal declaração de inconstitucionalidade foi feita de forma difusa, estendendo-se às partes envolvidas naquele processo, não havendo que se falar, com isso, em efeito *erga omnes*. Por fim, no presente caso, a natureza jurídica do contrato é diversa, porquanto se trata de *leasing* financeiro e não de locação de bens móveis prestada por empresa de guindastes, como no aludido recurso junto ao STF".

Ao concluir, cumpre registre-se que, não sendo permitido examinar outras questões jurídicas estranhas à controvérsia, e muito menos questões de fato, sejam quais forem, ou ainda, sendo irrecorrível esta decisão, os autos devem retornar ao Relator dos Embargos Infringentes para que complete o julgamento.

III – DECISÃO: Diante do exposto, por maioria de votos, deliberaram os membros efetivos do Grupo de Câmaras de Direito Público, em não remeter os autos à Procuradoria-Geral de Justiça em face do Ato 103/2004, bem como de reiteradas manifestações nos autos no sentido de incabimento de intervenção do Ministério Público. O Exmo. Sr. Des. Cid Goulart entende em sentido contrário. Decidiram, por maioria de votos, não suspender a tramitação do incidente de uniformização de jurisprudência, vencidos os Exmos. Srs. Des. Nicanor da Silveira e Vanderlei Romer, que votaram pelo sobrestamento dos autos até manifestação do Excelso Pretório, em virtude do

Des. Cesar Abreu



ESTADO DE SANTA CATARINA
TRIBUNAL DE JUSTIÇA

T.J.S.C.
Fl. 745

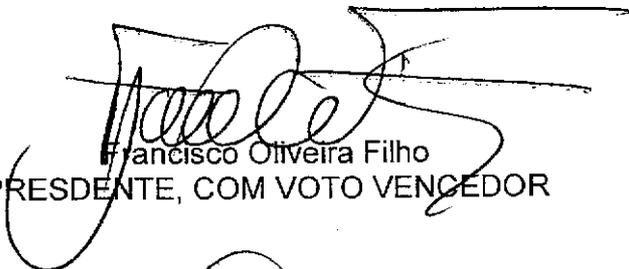


6

Superior Tribunal de Justiça ter suspenso a tramitação de Recursos Especiais, diante da interposição concomitante de Recursos Extraordinários. Suspensos os Embargos Infringentes, suscitado o incidente de uniformização de jurisprudência, **por maioria absoluta dos membros efetivos do Grupo de Câmaras de Direito Público, foi deliberado, no que diz respeito à tese jurídica, de que há incidência de ISS sobre as operações de Arrendamento Mercantil**, sendo vencedores os Exmos. Srs. Des. Cesar Abreu, Cid Goulart, Francisco Oliveira Filho, Orli Rodrigues e Volnei Carlin, e vencidos os Exmos. Srs. Des. Nicanor da Silveira, Luiz César Medeiros e Vanderlei Romer, que votaram pela não incidência. Não participou do julgamento a Exma. Sra. Des. Sônia Schmitz em face da deliberação do egrégio Tribunal Pleno desta Corte, que entende que nos casos de incidência de uniformização de jurisprudência, só votam os membros efetivos. Designado para o acórdão, o Exmo. Sr. Des. Cesar Abreu.

Participaram do julgamento, com votos vencedores, os Exmos. Srs. Desembargadores Cid Goulart, Orli Rodrigues e Volnei Carlin e, com voto vencido, os Exmos. Srs. Desembargadores Nicanor da Silveira, Luiz César Medeiros e Vanderlei Romer. Funcionou como representante do Ministério Público o Exmo. Sr. Dr. Paulo Roberto de Carvalho Roberge.

Florianópolis, 08 de novembro de 2006.


Francisco Oliveira Filho
PRESIDENTE, COM VOTO VENCEDOR

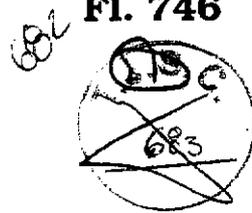

Cesar Abreu
RELATOR DESIGNADO

Des. Cesar Abreu



ESTADO DE SANTA CATARINA
TRIBUNAL DE JUSTIÇA

T.J.S.C.
Fl. 746



Incidente de Uniformização da Jurisprudência em Embargos Infringentes n.º
2006.030585-0, de Caçador.
Declaração de voto vencido do Exmo. Sr. Desembargador Nicanor da
Silveira.

EMENTA ADITIVA (art. 148, § 3º, do Regimento
Interno, publ. DJSC n. 10.033, de 14.08.98).

**INCIDENTE DE UNIFORMIZAÇÃO DE
JURISPRUDÊNCIA — TRIBUTÁRIO — ISS —
OPERAÇÕES DE ARRENDAMENTO MERCANTIL
(LEASING).**

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

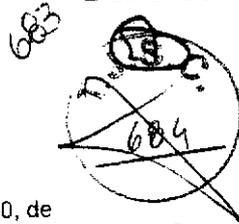
A qualificação de operações não condizentes
com o significado técnico-jurídico da expressão
“prestação de serviços”, para efeito de tributação
municipal do ISS, nada mais significa do que a
inadmissível e arbitrária manipulação, por lei
complementar, da repartição constitucional de
competências impositivas,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

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

Desse modo, a incidência do ISS sobre
operações de leasing, prevista no item 79 da relação
anexa ao Decreto n. 406/68 e no item 15.09 do novo
rol constante da LC n. 116/2003, diz respeito
exclusivamente à modalidade de leasing operacional



SITJ/1793



ESTADO DE SANTA CATARINA
TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Incidente de Uniformização da Jurisprudência em Embargos Infringentes n.º 2006.030585-0, de Caçador.

ou às atividades do agente financeiro que possam efetivamente ser enquadradas como prestação de serviços e já não estejam sujeitas ao Imposto Sobre Operações Financeiras.(...)" (EI n. 2004.001789-8, de Criciúma, j. 12/5/04, Des. Luiz César Medeiros).

1. Primeiramente, divergi da douta maioria, *data venia*, por entender prudente o sobrestamento do trâmite do presente incidente de uniformização de jurisprudência até pronunciamento específico do Excelso Pretório, sobretudo em razão do Superior Tribunal de Justiça haver suspenso a tramitação de Recursos Especiais, diante da interposição concomitante de Recursos Extraordinários, como fulcro no § 2º do artigo 543 do Código de Processo Civil, *in verbis*: "Na hipótese de o relator do recurso especial considerar que o recurso extraordinário é prejudicial àquele, em decisão irrecorrível sobrestará o seu julgamento e remeterá os autos ao Supremo Tribunal Federal, para o julgamento do recurso extraordinário."

2. Divergi no outro ponto, por entender que sobre a operação de arrendamento mercantil, modalidade *leasing* financeiro, não há incidência do ISS, já que a atividade em questão não envolve prestação de um serviço.

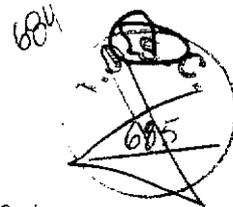
A respeito do tema, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 116.121-3-SP, proclamou, em controle difuso, a inconstitucionalidade da expressão "locação de bens móveis", constante no item 79 da lista de serviços do Decreto Lei n. 406/68, com as alterações decorrentes da LC n. 56/87, que, na sua íntegra constava: "locação de bens móveis, inclusive arrendamento mercantil."

Oportuno e necessário, então, reproduzir a ementa da supra aludida decisão do Excelso Pretório:

"TRIBUTO - FIGURINO CONSTITUCIONAL. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de

Des. Nicanor da Silveira





ESTADO DE SANTA CATARINA
TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Incidente de Uniformização da Jurisprudência em Embargos Infringentes n.º 2006.030585-0, de Caçador.

3

tributo discrepante daqueles nela previstos. **IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS - CONTRATO DE LOCAÇÃO.** A terminologia constitucional do imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável - artigo 110 do Código Tributário Nacional". (RE 116.121-3/SP, rel. p/ acórdão Min. Marco Aurélio, DJ. 11.10.00).

A partir daí, a exegese da Súmula 138 do Superior Tribunal de Justiça, a qual proclama que "o ISS incide na operação de arrendamento mercantil de coisas móveis", passou a ser revista neste Tribunal por suas Câmaras de Direito Público, exurgindo divergências sobre o assunto, até que o colendo Grupo de Câmaras de Direito Público, em acórdão da lavra do eminente Des. Luiz César Medeiros, decidiu:

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

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

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

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

Desse modo, a incidência do ISS sobre operações de leasing, prevista no item 79 da relação anexa ao Decreto n. 406/68 e no item 15.09 do novo rol constante da LC n. 116/2003, diz respeito exclusivamente à modalidade de leasing operacional ou às atividades do

Des. Nicanor da Silveira





ESTADO DE SANTA CATARINA
TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Incidente de Uniformização da Jurisprudência em Embargos Infringentes n.º 2006.030585-0, de
Caçador.

agente financeiro que possam efetivamente ser enquadradas como prestação de serviços e já não estejam sujeitas ao Imposto Sobre Operações Financeiras.

3. Não se afina com as normas de regência do Imposto sobre Serviços, e muito menos com a natureza jurídica do tributo, legislação que prevê como base de cálculo o próprio valor do bem alienado, financiado ou locado, acrescido de hipotéticos juros a título de encargos financeiros presumidos" (EI n. 2004.001789-8, de Criciúma, j. 12/5/04).

Verdade que a declaração de inconstitucionalidade não se estendeu à expressão "arrendamento mercantil" contida na fundamentação dos votos dos membros daquela Corte conforme assentado no voto condutor do acórdão ora embargado, é expressivo no sentido de que somente incidirá ISS em operações que incorporem prestação de serviço, o que, por certo, não é o caso do *leasing* financeiro.

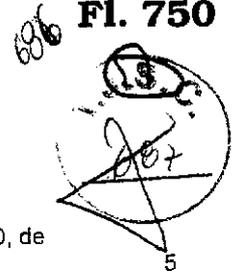
E no corpo daquele acórdão relatado pelo Desembargador Luiz César Medeiros, este transcreve do voto condutor no julgamento supra citado do STF e agrega fundamentos que assim são reproduzidos como razão de decidir:

"Indago se, no caso, o proprietário do guindaste coloca à disposição daquele que o loca também algum serviço. Penso que não. Creio que aí se trata de locação pura e simples, desacompanhada, destarte, da prestação de serviços. Se houvesse o contrato para essa prestação, concluiria pela incidência do tributo.

Em face do texto da Constituição Federal e da legislação complementar de regência, não tenho como assentar a incidência do tributo, porque falta o núcleo dessa incidência, que são os serviços. Observem-se os institutos em vigor tal como se contém na legislação de regência. As definições de locação de serviços e locação de móveis vêm-nos do Código Civil e, aí, o legislador complementar, embora de forma

Des. Nicanor da Silveira





ESTADO DE SANTA CATARINA
TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Incidente de Uniformização da Jurisprudência em Embargos Infringentes n.º 2006.030585-0, de Caçador.

desnecessária e que somente pode ser tomada como pedagógica, fez constar no Código Tributário o seguinte preceito:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

O preceito veio ao mundo jurídico como um verdadeiro alerta ao legislador comum, sempre a defrontar-se com a premência do Estado na busca de acréscimo de receita.

Relembrem-se as noções dos referidos contratos, de que cuidam os artigos 1.188 e 1.216 do Código Civil:

'Art. 1.188. Na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado, ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição.

'Art. 1.216. Toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição.

A hipótese assemelha-se ao quadro com o qual se defrontou o Tribunal de Recurso Extraordinário n. 166.772-9-RS, quando veio a glosar a exigência da contribuição social sobre a remuneração paga a administradores e autônomos. O pretexto da incidência estaria na igualização econômica entre o que satisfeito a tal título e o salário, olvidando-se advertência doutrinária sobre a realidade jurídica conceitual, a sobrepor-se ao aspecto simplesmente econômico. Na emenda do precedente, proclamou o Plenário:

'O conteúdo político de uma Constituição não é conducente ao desprezo do sentido vernacular das palavras, muito menos ao do técnico, considerados institutos consagrados pelo Direito'.

Cumpre ter presente, sobre a matéria, as palavras de Ulhoa Canto, no que citadas por Gabriel Lacerda Troianelli em artigo publicado sob o

Des. Nicanor da Silveira





ESTADO DE SANTA CATARINA
TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Incidente de Uniformização da Jurisprudência em Embargos Infringentes n.º 2006.030585-0, de Caçador.

6

título 'o ISS sobre a locação de bens móveis' na revista *Dialética de Direito Tributário* n. 28. Analisando precisamente o julgamento deste processo que então se iniciara, disse o autor do artigo da irrelevância do aspecto econômico quando contrário ao modelo constitucional do tributo, secundado pela definição dos institutos envolvidos. Eis as oportunas palavras do saudoso tributarista:

Entre nós, a interpretação econômica não tem sido acolhida, nem pelos autores nem pela jurisprudência. A própria Coordenação do Sistema de Tributação chegou até a afirmar a sua inaceitabilidade. no Parecer Normativo CST n.º 563, de 18.08.1971 (...) Entretanto é comum ler-se em atos ou decisões da Administração ou de tribunais administrativos que ao direito tributário interessam precipuamente os aspectos econômicos (o que é certo), e, por isso, os dispositivos legais, como os atos e fatos, devem ser interpretados com prevalência do respectivo conteúdo econômico, relegada a sua forma jurídica a plano secundário (ilação errada). Na verdade, trata-se de uma simples tentativa de usurpação de poderes que são apenas do legislador; sob o pretexto de interpretar a lei, o que se está tentando é aplicar a sua norma a atos e fatos que ela não contempla. (Caderno de Pesquisas Tributárias n.º 13. São Paulo: Resenha Tributária, 1989, p. 493).

Em síntese, há de prevalecer a definição de cada instituto, e somente a prestação de serviços, envolvido na via direta do esforço humano, é fato gerador do tributo em comento. Prevalece a ordem natural das coisas cuja força surge insuplantável; prevalecem as balizas constitucionais e legais, a conferirem segurança às relações Estado-contribuinte; prevalece, ao fim, a organicidade do próprio Direito, sem o qual, tudo será possível no agasalho de interesses do Estado, embora não enquadráveis como primários.

Pela alínea 'c', conheço do recurso do contribuinte e dou-lhe provimento. Declaro a inconstitucionalidade dos dispositivos que prevêem essa incidência."

Des. Nicanor da Silveira





ESTADO DE SANTA CATARINA
TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Incidente de Uniformização da Jurisprudência em Embargos Infringentes n.º 2006.030585-0, de Caçador.

7

Pela importância da matéria e principalmente pela radical alteração do entendimento de há muito pacificado, é importante também que se registre o voto do eminente Ministro Celso de Mello:

'A questão ora em julgamento neste recurso extraordinário concerne, precisamente, ao tema da alegada inconstitucionalidade da Expressão 'locação de bens móveis' constante do item n. 79 da Lista de Serviços a que alude o art. 8º do DL n. 406/68, na redação que lhe deu a Lei Complementar n. 56/87, bem assim da suposta ilegitimidade constitucional dessa mesma expressão ('locação de bens móveis') inscrita no item n. 78 da Lista de Serviços referida no § 3º do art. 50 da Lei n. 3.750, de 20/12/71, do Município de Santos/SP.

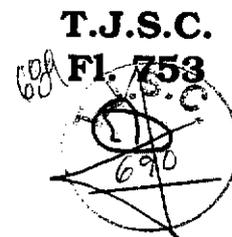
Sabemos que a tributabilidade dos serviços de qualquer natureza, não compreendidos na esfera de competência impositiva das demais pessoas estatais, traduz prerrogativa que pertence aos Municípios, os quais, para esse efeito, ainda que em caráter residual (RICARDO LOBO TORRES, 'Curso de Direito Financeiro e Tributário', p. 331, item n. 7.4, 2 ed., 1995, Renovar), dispõem do poder de instituir o ISS relativamente aos serviços definidos em lei complementar editada pela União Federal (CF/69, art. 24, II; CF/88, art. 156, III).

A lista de serviços é taxativa (RTJ 89/281). O rol que nela se contém constitui numerus clausus, embora admissível a sua interpretação compreensiva (RDA 118/155, Re. Min. THOMPSON FLORES). O que se não pode aceitar – até como natural consectário do princípio constitucional da reserva de lei em matéria tributária – é a inovação do rol, para, nele, acrescentar-se, em sede normativa local, categoria de serviços não prevista na lista elaborada pela União Federal. (não grifado no original)

Os itens ora questionados na presente sede recursal extraordinária, constante das Listas de serviços a que se referem os diplomas legislativos da União Federal e do Município de Santos/SP, tornam tributável, mediante incidência do ISS, a 'locação de bens móveis'.

Des. Nicanor da Silveira





ESTADO DE SANTA CATARINA
TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Incidente de Uniformização da Jurisprudência em Embargos Infringentes n.º 2006.030585-0, de Caçador.

8

É nesse específico ponto, portanto, que reside a controvérsia suscitada na presente causa, cuja discussão torna necessário indagar se se revela juridicamente lícita, para efeito tributário, a qualificação normativa das obrigações fundadas no negócio contratual de locação de bens como atividade caracterizadora de prestação de serviços, para fins de incidência do ISS.

Tenho para mim, na mesma linha de entendimento exposta por AIRES FERNANDINO BARRETO ('Revista de Direito Tributário', vol. 38/196), que a qualificação de 'locação de bens móveis', como serviço, para efeito de tributação municipal mediante incidência do ISS, nada mais significa do que a inadmissível e arbitrária manipulação por lei complementar, da repartição constitucional de competências impositivas, eis que o ISS somente pode incidir sobre obrigações de fazer, a cuja matriz conceitual não se ajusta a figura contratual da locação de bens móveis.

Cabe advertir, neste ponto, que a locação de bens móveis não se identifica e nem se qualifica, para efeitos constitucionais, como serviço, pois esse negócio jurídico – considerados os elementos essenciais que lhe compõem a estrutura material – não envolve a prática de atos que consubstanciam um praestare ou um facere. (não grifado no original)

Na realidade, a locação de bens móveis configura verdadeira obrigação de dar, como resulta claro do art. 1.188 do Código Civil: 'Na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado, ou não, o uso de coisa não fungível, mediante certa retribuição' (grifo do autor).

Esse entendimento – que identifica, na figura contratual da locação de bens móveis, a presença de uma típica obrigação de dar, fundada na cessão de coisa não fungível – encontra apoio em autorizado magistério doutrinário (SILVIO RODRIGUES, 'Direito Civil', vol. 3/209-211, itens ns. 88/90, 23 ed., 1995, Saraiva; CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA, 'Instituições de Direito Civil', vol. III/250-254, item n. 238, 5 ed. 1981, Forense; ORLANDO GOMES,



SITJ/1793

Des. Nicanor da Silveira



ESTADO DE SANTA CATARINA
TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Incidente de Uniformização da Jurisprudência em Embargos Infringentes n.º 2006.030585-0, de
Caçador.

690
T.J.S.C.
Fl. 754



9

'Contratos', p. 328, 330/332 e 335, itens ns. 209/210 e 214, 7 ed., 1979, Forense, v.g.).

Insista-se, portanto, na asserção de que, para efeito de configuração do contrato de locação de coisas (locatio rerum, que se distingue, juridicamente, da locatio operarum e da locatio operis faciendi), a entrega de coisa não fungível constitui, nos termos de nosso estatuto civil (art. 1.188 c/c o art. 1.189, I), um dos essentialia negotii, como acentua MARIA HELENA DINIZ ('Curso de Direito Civil Brasileiro', vol. 3/194, 6 ed., 1989, Saraiva):

"A entrega da coisa locada é o principal dever do locador, por ser ele um meio indispensável para a fruição do uso e gozo do bem, e que constitui elemento essencial do contrato de locação. Sem tal entrega, a locação não se efetiva".

O fato irrecusável é um só: a Constituição, quando atribui competência impositiva ao Município para tributar serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência das outras pessoas políticas, exige que só se alcancem, mediante incidência do ISS, os atos e fatos que se possam qualificar, juridicamente, como serviços. (não grifado no original)

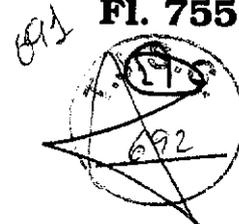
Cumpra assinalar, por necessário, especialmente em face das considerações expostas, que a legislação tributária, emanada de qualquer das pessoas políticas, não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, para definir ou limitar competências tributárias. (não grifado no original)

Veja-se, pois, que, para efeito de definição e de identificação do conteúdo e do alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, o Código Tributário Nacional, em seu art. 110, 'faz prevalecer o império do Direito Privado - Civil ou Comercial ...' (ALIOMAR BALEEIRO, "Direito Tributário Brasileiro", p. 687, item n. 2, atualizado pela Professora MISABEL ABREU MACHADO DERZI, 11 ed., 1999, Forense), razão pela qual esta Suprema Corte,

Des. Nicanor da Silveira



SITJ/1793



ESTADO DE SANTA CATARINA
TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Incidente de Uniformização da Jurisprudência em Embargos Infringentes n.º 2006.030585-0, de Caçador.

10

para fins jurídico-tributários, não pode recusar, ao instituto da locação de bens móveis, a definição que lhe é dada pelo Código Civil (art. 1.188), sob pena de prestigiar, no tema, a interpretação econômica do direito tributário, em detrimento do postulado da tipicidade, que representa, no contexto de nosso sistema normativo, projeção natural e necessária do princípio constitucional da reserva absoluta de lei, consoante adverte o magistério da doutrina (GILBERTO DE ULHÔA CANTO, in Caderno de Pesquisas Tributárias n. 13/493, 1989, Resenha Tributária; GABRIEL LACERDA TROIANELLI, 'O ISS sobre a Locação de Bens Móveis', in Revista Dialética de Direito Tributário, vol. 28/7-11, 8-9,).

A decisão emanada do Tribunal local – que considerou juridicamente qualificável, como serviço, a locação de bens móveis, tal como relacionada nos itens constantes das Listas de Serviços referidas anteriormente – não pode subsistir, eis que, mais do que desrespeitar o que prescreve o art. 110 do Código Tributário Nacional, transgrediu a Lei Fundamental, que, em matéria tributária, instituiu clara e rígida repartição constitucional de competências impositivas”.

O posicionamento do Supremo Tribunal Federal, pelo que se pode destacar dos votos acima transcritos, está alicerçado nos seguintes fundamentos:

a) ao tratar do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, a Constituição Federal pressupôs a 'prestação de serviços', segundo a conceituação definida no direito privado (CF, art. 156, inc. III);

b) a definição de “serviços”, ‘locação de serviços’ e ‘locação de móveis’ devem ser buscadas no âmbito do direito privado, observada a disposição imperativa do art. 110 do Código Tributário Nacional quanto ao conceito, conteúdo, formas e alcance desses institutos;

c) a definição e limitação das competências tributárias devem prestigiar o postulado da tipicidade e não a interpretação econômica do direito tributário;

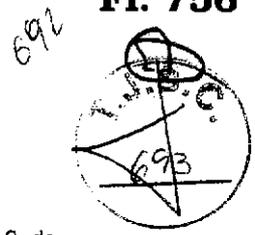




ESTADO DE SANTA CATARINA
TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Incidente de Uniformização da Jurisprudência em Embargos Infringentes n.º 2006.030585-0, de Caçador.

T.J.S.C.
Fl. 756



11

d) o conteúdo político de uma constituição não é conducente ao desprezo do sentido técnico e vernacular das palavras, sendo indesviável a consideração dos institutos consagrados pelo Direito;

e) somente a prestação de serviços resultante diretamente do esforço humano é fato gerador do ISS, prevalecendo a organicidade do próprio Direito;

f) tal qual a 'locação de bens móveis', a qualificação de operações não condizentes com o significado técnico e jurídico da expressão 'prestação de serviços' para efeito de tributação municipal de ISS, nada mais significa do que a inadmissível e arbitrária manipulação, por lei complementar, da repartição constitucional de competências impositivas, pois o tributo em comento somente pode incidir sobre obrigações de fazer;

g) não prevalece o entendimento de que pudesse incidir o ISS sobre a simples entrega de bem a terceiro, levando-se em conta a realidade econômica e a circunstância de manter a coisa em poder daquele com a garantia de uso pacífico; (sem grifo no original)

A clareza dos elucidativos pronunciamentos permite – e as partes grifadas contribuem para isso – concluir com segurança que somente as operações resultantes de '**prestação de serviço**', na sua acepção técnico-jurídica, é que ensejam a incidência do Imposto Sobre Serviços – ISS.

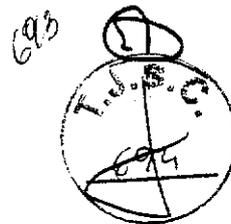
Não obstante as peculiaridades do leasing em relação à locação, os fundamentos expendidos pela Corte Suprema podem e devem ser considerados para afastar a incidência do ISS nos casos de aquisição de bens móveis por intermédio dessa modalidade negocial.

Assim, data venia dos entendimentos em contrário, tenho a firme convicção de que os fundamentos acolhidos pelo Pleno do Excelso Pretório se aplicam como luva ao caso em estudo. O leasing financeiro não alberga '**prestação de serviço**'. Não será por disposição legal que a sua natureza poderá sofrer alteração. A lei não tem o condão de modificar a essência das

Des. Nicanor da Silveira



SITJ/1793



ESTADO DE SANTA CATARINA
TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Incidente de Uniformização da Jurisprudência em Embargos Infringentes n.º 2006.030585-0, de Caçador.

12

coisas ou dos fatos. Definir como prestação de serviço aquilo que essencialmente não o é, se traduz numa forma escamoteada de burlar a limitação constitucional de incidência tributária.

Sobre a impossibilidade de a lei tributária mudar o conceito dos institutos adotados, especialmente os de direito privado, para estabelecer a incidência dos tributos, se mostram pertinentes e absolutamente válidas as palavras do Ministro Luiz Gallotti, exaradas em voto vencido que proferiu no Recurso Extraordinário n. 71.758, e citadas pelo Ministro Octávio Gallotti, também no voto vencido que prolatou no Recurso Extraordinário n. 116.121-3, antes referido:

'Como sustentei muitas vezes, ainda no Rio, se a lei pudesse chamar de compra o que não é compra, de importação o que não é importação, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição (RTJ 66, p. 165)'.(sem grifo no original)

*Em arremate, cumpre salientar que os termos da Súmula 138 do Superior Tribunal de Justiça, ante a nova orientação do Guardião Mor da Constituição da República, merecem ser revistos. **Decompondo-se o contrato de leasing financeiro – financiamento, locação e opção de compra – resta indesviável a afirmação categórica de não-incidência do ISS.** (sem grifo no original) Em relação ao primeiro dos elementos (financiamento) compete à União a instituição de tributos sobre operações financeiras (CF, art. 153, inc. V). No que diz respeito à locação, o item 79 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-lei n. 406/68 mereceu censura do Supremo Tribunal Federal, lembrando novamente que o arrendamento mercantil foi guindado pela Lei Complementar n. 56/97 à condição de espécie do gênero 'locação de bens móveis'. E por fim, a opção de compra, se concretizada, quando muito, ensejaria o pagamento atinente à circulação de mercadorias (no caso, em função do regime de substituição tributária o ICMS já foi pago antecipadamente)".*

Em relação ao primeiro dos elementos (financiamento) compete à União a instituição de tributos sobre operações financeiras (CF, art. 153, inc. V). No que diz respeito à locação, o item 79 da Lista de Serviços anexa

Des. Nicanor da Silveira





ESTADO DE SANTA CATARINA
TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Incidente de Uniformização da Jurisprudência em Embargos Infringentes n.º 2006.030585-0, de
Caçador.



13

ao Decreto-lei n. 406/68 mereceu censura do Supremo Tribunal Federal, lembrando novamente que o arrendamento mercantil foi guindado pela Lei Complementar n. 56/97 à condição de espécie do gênero "locação de bens móveis". E, por fim, a opção de compra, se concretizada, quando muito, ensejaria o pagamento atinente à circulação de mercadorias (no caso, em função do regime de substituição tributária, o ICMS já foi pago antecipadamente).

Ainda que o pronunciamento do Supremo Tribunal Federal tenha sido incidental, não se pode negar o efeito que atinge as legislações inferiores, porque as decisões da Suprema Corte possuem caráter normativo sem vinculação, é certo, mas normativo. Desse modo, as legislações inferiores que tratam da matéria e que devem obedecer às normas gerais editadas em lei complementar, nos termos do preconizado no art. 146 da Constituição Federal, sofrem de imediato os reflexos do julgamento que declarou inconstitucional a expressão "locação de bens móveis" constante da Lei Complementar n. 56/87, que deu redação ao Decreto-lei n. 406/68.

Embora o § 2º do art. 102 da Constituição Federal disponha sobre o efeito vinculante somente das decisões definitivas proferidas pelo Supremo Tribunal Federal nas ações declaratórias de constitucionalidade, não se afigura despropositado adotar como orientação jurisprudencial decisão sobre inconstitucionalidade proferida pelo plenário da Alta Corte. Afinal, se o julgamento se deu em Sessão Plenária, mesmo que não tenha sido proferido em ação declaratória de constitucionalidade, não há que se negar que a decisão expressa o entendimento que adotará doravante." (Embargos Infringentes n.º 2004.001789-8)

Do substancioso estudo realizado pelo eminente par naquele voto infere-se o entendimento de que a Constituição Federal delimitou as hipóteses de incidência de modo que nem mesmo ao legislador complementar é permitida a tributação do ISS sobre atividade ou operação



SITJ/1793

Des. Nicanor da Silveira



ESTADO DE SANTA CATARINA
TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Incidente de Uniformização da Jurisprudência em Embargos Infringentes n.º 2006.030585-0, de
Caçador.



14

que não constitua efetivamente um "serviço", o que, na definição buscada no âmbito do Direito Privado por imperatividade do art. 110 do Código Tributário Nacional, compreende apenas àquelas atividades que envolvem uma obrigação de fazer.

Estabelecida tal premissa, tem-se que no *leasing* financeiro, que reúne componentes de compra e venda, locação e até de depósito, o que existe fundamentalmente é uma obrigação de dar, pois o máximo que poderia se admitir como "serviço" seria a elaboração do contrato e o respectivo desembaraço burocrático, no entanto, esse tipo de atividade se constitui meio para a alienação do bem móvel, seja por meio de compra e venda, seja por meio de *leasing*.

Por conseguinte conclui-se que há um só tempo a legislação (federal e municipal) que prevê a incidência do ISS sobre as atividades de *leasing financeiro* é ilegal e inconstitucional, razão pela qual, no meu entender, deve ser prestigiada a tese esposada no voto condutor do acórdão embargado, considerando que, na sua composição anterior, este Colendo Grupo de Câmaras de Direito Público desta Corte tem vários julgados que, em sede de embargos infringentes tem seguido esta mesma trilha de entendimento, com a qual sempre compartilhei e continuo a compartilhar.

A propósito, vide: EI n. 2005.016710-9, de Tubarão, EI n. 2004.007594-4, de Criciúma, ambos desta relatoria j., respectivamente, em 10/5/05 e 21/12/04; EI n. 2004.033260-0, de Itajaí, rel. Vanderlei Romer, j. 09/02/05; EI n. 2005.005198-5, de Itajaí, j. 13/04/05, rel. Rui Fortes; EI n. 2004.032873-5, de Itajaí, rel. Des. Newton Trisotto, j. 01/02/06; EI n. 005.020945-2, de Tubarão, rel. Des. Luiz César Medeiros, j. 10.08.05; entre outros.



SITJ/1793

Des. Nicanor da Silveira



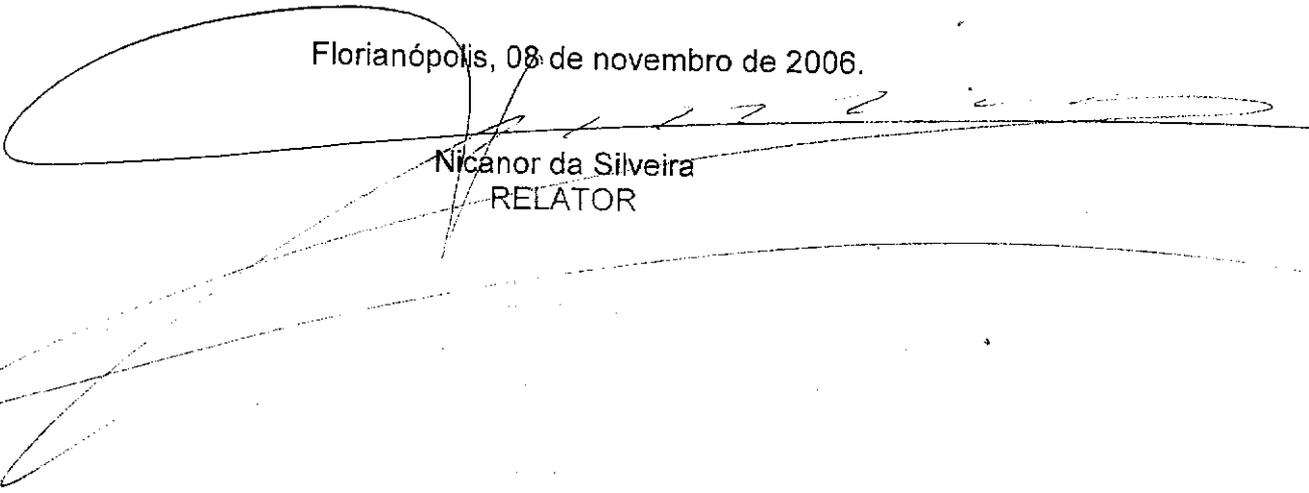
ESTADO DE SANTA CATARINA
TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Incidente de Uniformização da Jurisprudência em Embargos Infringentes n.º 2006.030585-0, de
Caçador.

15

Por esses motivos dissenti da douta maioria e votei no
sentido da tese jurídica de que não há incidência de ISS sobre as operações
de arrendamento mercantil.

Florianópolis, 08 de novembro de 2006.



Nicanor da Silveira
RELATOR

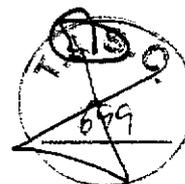




ESTADO DE SANTA CATARINA
TRIBUNAL DE JUSTIÇA

T.J.S.C.
Fl. 761

699



Embargos Infringentes n. 2006.030585-0, de Caçador

Declaração de voto do Desembargador Luiz César Medeiros

As razões de meu dissenso são as mesmas do eminente Desembargador Nicanor da Silveira.

Sobre a não aplicação da Súmula 138 acrescento os argumentos exarados em recente pronunciamento do Superior Tribunal de Justiça:

"TRIBUTÁRIO. ISS. ARRENDAMENTO MERCANTIL. OBRIGAÇÃO DE FAZER. CONCEITO PRESSUPOSTO PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988. AMPLIAÇÃO DO CONCEITO QUE EXTRAVASA O ÂMBITO DA VIOLAÇÃO DA LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL PARA INFIRMAR A PRÓPRIA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA CONSTITUCIONAL. ACÓRDÃO CALCADO EM FUNDAMENTO SUBSTANCIALMENTE CONSTITUCIONAL. INCOMPETÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. TEMA DIVERSO DO ENSEJADOR DA SÚMULA 138, DO STJ.

"1. O ISS na sua configuração constitucional incide sobre uma prestação de serviço, cujo conceito pressuposto pela Carta Magna eclipsa *ad substantia obligatio in faciendo*, inconfundível com a denominada obrigação de dar.

"2. Outrossim, a Constituição utiliza os conceitos de direito no seu sentido próprio, com que implícita a norma do artigo 110, do CTN, que interdita a alteração da categorização dos institutos.

"3. Consectariamente, qualificar como serviço a atividade que não ostenta essa categoria jurídica implica em violação bifronte ao preceito constitucional, porquanto o texto maior a utiliza não só no sentido próprio, como também o faz para o fim de repartição tributária-constitucional (RE 116121/SP).

"4. Sob esse enfoque, é impositiva a regra do artigo 156, III, da Constituição Federal de 1988, *verbis*:

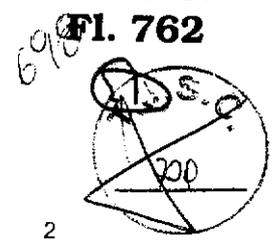
"Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

"I - propriedade predial e territorial urbana;

"II - transmissão 'inter vivos', a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais



SITJ/1793



ESTADO DE SANTA CATARINA
TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Embargos Infringentes n.º 2006.030585-0

2

sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

" III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) (...)"

"5. A dicção constitucional, como evidente, não autoriza que a lei complementar inclua no seu bojo atividade que não represente serviço e, *a fortiori*, obrigação de fazer, porque a isso corresponderia franquear a modificação de competência tributária por lei complementar, com violação do pacto federativo, inalterável sequer pelo poder constituinte, posto blindado por cláusula pétreia.

"6. O conceito pressuposto pela Constituição Federal de serviço e de obrigação de fazer corresponde aquele emprestado pela teoria geral do direito segundo o qual o objeto da prestação é uma conduta do obrigado que em nada se assemelha ao *dare*, cujo antecedente necessário é o repasse a outrem de um bem preexistente, a qualquer título, consoante a homogeneidade da doutrina nacional e alienígena, quer de Direito Privado, quer de Direito Público.

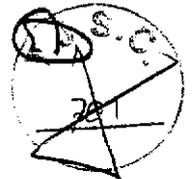
"7. Envolvendo a atividade, bens e serviços, a realidade econômica que interessa ao Direito Tributário impõe aferir o desígnio final pretendido pelo sujeito passivo tributário, distinguindo-se a atividade meio, da atividade fim, esta última o substrato da hipótese de incidência.

"8. *'A adulteração dos conceitos incorporados pelo Constituinte na criação da regra-matriz de incidência de cada exação fiscal é matéria constitucional, visto que viola as regras de repartição constitucional da competência tributária e, por consequência, atenta contra a organização federativa do Estado, que pressupõe a autonomia legislativa dos entes federados'* (Parecer da lavra de Luiz Rodrigues Wambier, datado de 20.07.2006).

"9. **As proposições acima conduzem à inequívoca inconstitucionalidade do item 79 e do subitem 15.09, da relação anexa ao Decreto-Lei 406/68, com a redação dada, respectivamente, pelas Leis Complementares 56/87 e 116/03, que prevêem a incidência do ISS sobre o arrendamento mercantil, por isso que se conjura a incompetência imediata do STJ para a análise de recurso que contenha essa antinomia como essência em face da repartição constitucional que fixa os lindes entre esta E. Corte e a Corte Suprema.**

"10. Acórdão cuja conclusão alicerça-se em fundamento constitucional, qual seja, a violação do artigo 156, III, da Constituição Federal de 1988, e a inconstitucionalidade das listas constantes do Decreto-Lei 406/68 e da Lei Complementar 116/03, revela-se de integral competência do STF, máxime quando se sustenta um fundamento autônomo a exigir, na forma





ESTADO DE SANTA CATARINA
TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Embargos Infringentes n.º 2006.030585-0

3

do verbete sumular, a interposição simultânea de ambos os apelos extremos (Precedentes da Primeira Turma: AgRg no REsp 684021/RS, desta relatoria, DJ de 22.08.2005; AgRg no Resp 697335/RS, desta relatoria, DJ de 29.08.2005; REsp 631547/MG, Relator Ministro José Delgado, DJ de 05.08.2004; e AgRg no AgRg no Ag 659539/MG, desta relatoria, DJ de 20.02.2006. Decisões monocráticas: RESP 628211/BA, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, DJ de 15.12.2004, e no REsp 822631/RS, Relator Ministro José Delgado, DJ de 31.03.2006).

11. Deveras, a conceituação de serviços encarta-se na mesma competência que restou exercida pela Corte Suprema na análise prejudicial dos conceitos de faturamento e administradores e autônomos para os fins de aferir hipóteses de incidência, mercê de a discussão travar-se em torno da legislação infraconstitucional que contemplava essas categorizações, reproduzindo as que constavam do texto maior.

"12. Aliás não é por outra razão que o CPC dispõe no artigo 543 que:

"Art. 543. Admitidos ambos os recursos, os autos serão remetidos ao Superior Tribunal de Justiça. (...)

"§ 2º Na hipótese de o relator do recurso especial considerar que o recurso extraordinário é prejudicial àquele, em decisão irrecorrível sobrestará o seu julgamento e remeterá os autos ao Supremo Tribunal Federal, para o julgamento do recurso extraordinário. (...)"

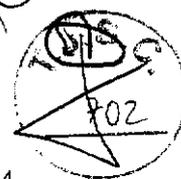
"13. A Súmula 138, do E. STJ, não se aplica *in casu*, por isso que, analisando sua *ratio essendi* e os arestos que lhe serviram de gênese, inafastável concluir que a mesma foi editada para o fim de defender-se a aplicação do Decreto-Lei 406/68, após a edição da Lei Complementar 56/87, porquanto, anteriormente, a tributação municipal do *leasing* era engendrada via aplicação analógica do primeiro diploma legal. Nada obstante, em nenhuma passagem dos arestos geradores da súmula restou posta a questão constitucional ora enfrentada.

"14. Sobressai, desta sorte, imprescindível a manifestação da Corte Suprema sobre o *thema iudicandum*, suscitado de forma explícita ou implícita em todas as causas que versam sobre a competência tributária municipal, essência manifesta das decisões que tem acudido ao E. STJ.

"15. *In casu*, o aresto objurgado decidiu que: 'APELAÇÃO. ARRENDAMENTO MERCANTIL. ISS. INEXIGIBILIDADE. AUSÊNCIA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. A inclusão na Lista de Serviço de fatos que não configuram prestação de serviço, por afastada a idéia de trabalho, de esforço humano, de um 'facere', afronta o disposto no artigo 156, III da Constituição Federal. Assim se dá na locação de bens móveis, como já proclamou o Supremo Tribunal Federal. Assim também e por identidade de ra-



SITJ/1793



ESTADO DE SANTA CATARINA
TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Embargos Infringentes n.º 2006.030585-0

4

zões no arrendamento mercantil. É que não importa esteja listado o serviço; importa, sim, se o fato que lá está descrito se caracteriza como tal. A Lista não é critério ou não é o único critério para descrever o fato gerador do ISS, até porque não define o tipo, não conceitua o que seja prestação de serviço. É ou ao menos deveria ser exemplificativa, jamais definidora do tipo. Na verdade, a noção de serviço, traço essencial do ISSQN, não dispensa e idéia de trabalho, de esforço humano, tal como disciplinado no Código Civil, ao qual há de socorrer-se o intérprete em obediência ao que dispõe o artigo 110 do CTN, ante o vazio normativo tributário. Apelo provido' (Apelação Cível n.º 70009640657, Vigésima Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, Relator Desembargador Genaro José Baroni Borges, Julgado em 03.11.2004)

"16. As conclusões e premissas de índole notadamente constitucional, sem as quais não sobreviveria o aresto recorrido impõem timbrar seu fundamento constitucional para, na forma da jurisprudência cedida na Corte, não conhecer do especial (Precedentes: AgRg no Ag 757416/SC, Relator Ministro José Delgado, Primeira Turma, DJ de 03.08.2006; AgRg no Ag 748334/SP, Relatora Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, DJ de 30.06.2006; REsp 754545/RS Ministro Franciulli Netto, Segunda Turma, SEGUNDA TURMA DJ 13.03.2006; AgRg no REsp 778173/MG, Relator Ministro José Delgado, Primeira Turma, DJ de 06.02.2006; AgRg no REsp 658392/DF, Relator Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, DJ de 21.03.2005).

"17. Recurso especial não conhecido, divergindo-se do voto do relator" (REsp 805317, Min. Luiz Fux, j. 17.8.2006) (Gri-fou-se).

Em arremate, cumpre salientar que os termos da Súmula 138 do Superior Tribunal de Justiça, ante a nova orientação do Guardião Mor da Constituição da República, merecem ser revistos. Decompondo-se o contrato de *leasing financeiro* – financiamento, locação e opção de compra – resta indesejável a afirmação categórica de não-incidência do ISS. Em relação ao primeiro dos elementos (financiamento) compete à União a instituição de tributos sobre operações financeiras (CF, art. 153, inc. V). No que diz respeito à locação, o item 79 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-lei n. 406/68 mereceu censura do Supremo Tribunal Federal, lembrando novamente que o arrendamento mercantil foi guindado pela Lei Complementar n. 56/97 à condição de espécie do gênero "locação de bens móveis". E, por fim, a opção de compra,

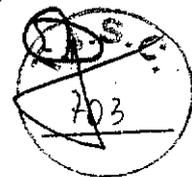




ESTADO DE SANTA CATARINA
TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Embargos Infringentes n.º 2006.030585-0

T.J.S.C.
Fl. 765

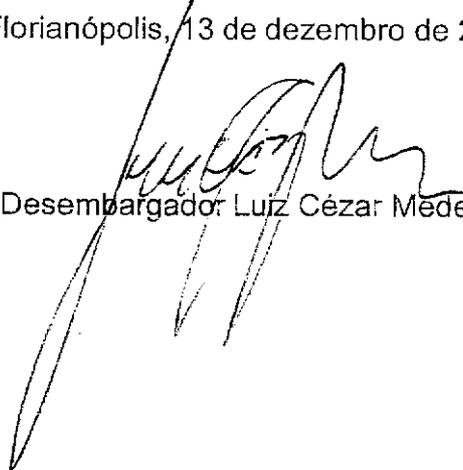


5

se concretizada, quando muito, ensejaria o pagamento atinente à circulação de mercadorias (no caso, em função do regime de substituição tributária, o ICMS já foi pago antecipadamente).

Por esses motivos dissenti da doutra maioria e votei pela não incidência do ISS sobre operações de *leasing* financeiro.

Florianópolis, 13 de dezembro de 2006.


Desembargador Luiz César Medeiros



SITJ/1793

Luiz César Medeiros



ESTADO DE SANTA CATARINA
TRIBUNAL DE JUSTIÇA

T.J.S.C.
Fl. 766

202



Incidente de Uniformização de Jurisprudência em Embargos infringentes n. 2006.030585-0, de Caçador
Relator designado: Des. Cesar Abreu

VOTO VENCIDO

Dissenti da doutra maioria, num primeiro momento, porque convicto de que o incidente de uniformização de jurisprudência deveria ser sobrestado até o enfrentamento da matéria *sub judice* pelo Pretório Excelso e, num segundo momento, pelo fato de esposar o entendimento de que o ISS não incide sobre as operações de arrendamento mercantil financeiro.

Quanto ao primeiro aspecto, nada tenho a acrescentar ao judicioso voto vencido do eminente Desembargador Nicanor da Silveira.

No que concerne à questão jurídica ora em debate, em que pese o entendimento ditado nesta sessão pelos meus nobres pares, é sabido e consabido que este colendo Grupo de Câmaras de Direito Público, em diversas oportunidades, proclamou a inexigibilidade do tributo em tela, uma vez que as operações de *leasing* não englobam a prestação de serviços necessária à sua incidência, orientação firmada a partir do julgamento proferido nos Embargos Infringentes n. 2004.001789-8, de relatoria do ilustre Desembargador Luiz César Medeiros, julgados em 12-5-2004. No mesmo sentido, confira-se: EI n. 2004.033260-0, de minha relatoria, j. 9-2-2005; EI n. 2004.007594-4, rel. Des. Nicanor da Silveira, j. 13-12-2004; EI n. 2004.005150-6, rel. designado Des. Newton Trisotto, j. 8-9-2004; dentre outros.

É bem verdade que o Superior Tribunal de Justiça havia pacificado a divergência jurisprudencial com a edição da Súmula 138, a saber: "O ISS incide na operação de arrendamento mercantil de coisas móveis". To-





ESTADO DE SANTA CATARINA
TRIBUNAL DE JUSTIÇA

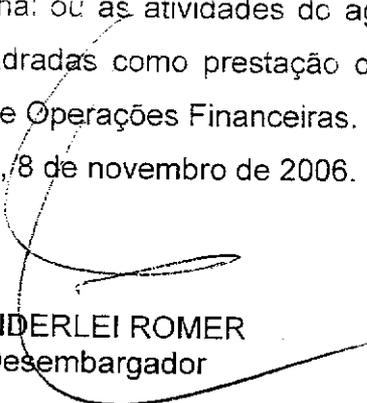
Incidente de Uniformização de Jurisprudência em Embargos Infringentes n. 2006.030585-0

2

davia, em decisão posterior, o Supremo Tribunal Federal posicionou-se pela não-incidência do ISS nos contratos de locação de coisas móveis (RE n. 116.121/SP, rel. Min. Marco Aurélio). Assim, o entendimento consagrado pelo enunciado da mencionada súmula foi modificado, consoante pode ser observado nos recentes julgados desta Corte.

Desse modo, a incidência do ISS sobre operações de *leasing*, prevista no item 79 da relação anexa ao Decreto n. 406/68 e no item 15.09 do novo rol constante da LC n. 116/2003, diz respeito exclusivamente à modalidade de *leasing* operacional ou às atividades do agente financeiro que possam efetivamente ser enquadradas como prestação de serviços e já não estejam sujeitas ao Imposto sobre Operações Financeiras.

Florianópolis, 8 de novembro de 2006.



VANDERLEI ROMER
Desembargador



ARRUDA ALVIM WAMBIER

ADVOCACIA E CONSULTORIA JURÍDICA

Ana Laura González Poittevin • Camila Krieger Bento da Silva • Carlos Alberto Nepomuceno Filho • Caroline Rupel • Daniela Peretti D'Avila
Evaristo Aragão Santos • Fabiana Maria Nunes Luvizotto • Fabrício Coimbra Chesco • Fabrício Kava • Isabel Spinardi Rosas • Izabelle Semiguen Lima
José Miguel Garcia Medina • Leticia Moreira Nunes • Luciane Castilhos Arnold • Luiz Rodrigues Wambier • Márcia Fernandes Bezerra
Maria Lúcia Lins Conceição de Medeiros • Mônica Mine Yao • Pedro Miranda de Oliveira • Priscila Kei Sato • Priscilla Cristiane Barbano
Pimentel • Renata Fortes • Rita de Cássia Corrêa de Vasconcelos • Suelen Mariana Henk • Teresa Arruda Alvim Wambier • Thais Amoroso Mascipal

Excelentíssimo Senhor Desembargador Presidente do Egrégio Tribunal de
Justiça do Estado de Santa Catarina.

Ref. Autos n.º 2006.030585-0

**HSBC INVESTMENT BANK BRASIL S/A - BANCO DE
INVESTIMENTO**, já qualificado nos autos de *Embargos Infringentes*, em
que é Embargado, sendo Embargante o **MUNICÍPIO DE CAÇADOR**, vem,
respeitosamente, à presença de Vossa Excelência, com fundamento no art.
102, III, *a*, da CF, para interpor

RECURSO EXTRAORDINÁRIO

em face do v. Acórdão proferido pelo C. Grupo de Câmaras de
Direito público do Eg. Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina, no
julgamento dos Embargos Infringentes opostos pelo ora Recorrido.

Um esclarecimento prévio, porém, deve ser feito quanto à
admissibilidade deste Recurso Extraordinário.

O ora Recorrente opôs Embargos à Execução Fiscal, visando à
anulação da Certidão de Dívida Ativa nº 35/2004, decorrente da Notificação
de Débito Fiscal nº 1122/2002, que consubstancia crédito tributário

referente a ISS supostamente incidente sobre contratos de arrendamento mercantil financeiro.

Os fundamentos [=causas de pedir] com base nos quais formulou tais pedidos foram os seguintes: (I) o ISS não incide sobre as operações de arrendamento mercantil [*leasing*]; (II) sobre parte do crédito tributário já se operou a decadência; (III) o Município de Caçador é incompetente para a cobrança do ISS; (IV) a base de cálculo adotada é irregular; (V) a Lei Complementar nº 56/87 padece de vício formal de inconstitucionalidade; e (VI) a multa aplicada no percentual de 100% possui caráter confiscatório.

Em primeiro grau, os Embargos à Execução Fiscal foram julgados improcedentes. Entendeu o MM. Juiz de primeiro grau, no que diz respeito à tese jurídica, que o ISS incidiria sobre os contratos de arrendamento mercantil financeiro [*leasing*].

Como não poderia deixar de ser, o Embargante, HSBC, interpôs apelação, reiterando todos os fundamentos apresentados em primeiro grau.

O Tribunal, por maioria, deu provimento ao apelo, reconhecendo a ilegalidade e inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre operações de *leasing*. Não se pronunciou sobre os demais fundamentos.

O Município, então, interpôs Embargos Infringentes, que foram providos para o fim de fazer prevalecer o entendimento do voto vencido, no sentido de que a incidência do ISS sobre operações de arrendamento mercantil seria legal e constitucional.

No acórdão dos Embargos Infringentes, porém, consignou-se que os autos deveriam retornar para a Câmara de origem [que julgou por maioria a apelação] para que se pronuncie sobre os demais fundamentos do pedido do Recorrente/HSBC.

É aí que reside a questão a respeito da admissibilidade deste Recurso Extraordinário.

①
T.J.S.C.
777
✓

Agiu corretamente o Grupo de Câmaras quando determinou que a Câmara isolada se pronuncie sobre os demais fundamentos da apelação.

É possível que a Câmara, então, reconheça, por exemplo, a incompetência do Município de Caçador para a cobrança do tributo e, se assim o fizer, estará dando provimento ao recurso do HSBC e julgando procedente seu pedido de reconhecimento de inexistência de obrigação jurídica e anulação do auto de infração.

Significa dizer, portanto, que não se está, ainda, em face do pronunciamento final do Tribunal local no processo. Os Embargos Infringentes já foram julgados, mas o Tribunal deve, ainda, pronunciar-se sobre os demais fundamentos do apelo do Embargante.

Sob esse enfoque, o presente Recurso Extraordinário, em princípio, seria prematuro e estaria fadado à inadmissibilidade, porque não se pode afirmar ter-se esgotado a instância local.

Ocorre que, quanto ao pedido de reconhecimento da inexistência de obrigação jurídica e anulação da CDA em função da ILEGALIDADE/INCONSTITUCIONALIDADE da incidência do ISS sobre operações de arrendamento mercantil financeiro JÁ HOUVE, SIM, PRONUNCIAMENTO FINAL DO COLEGIADO LOCAL.

Esse pedido, sob essa causa de pedir, já foi julgado, havendo a respeito pronunciamento final do Tribunal.

A Câmara isolada deverá pronunciar-se sobre os demais fundamentos: ilegalidade da base de cálculo; incompetência do Município etc.

Aí reside a situação peculiar destes autos: quanto a alguns dos pedidos [pedido+causa de pedir] formulados pelo Autor ainda deverá haver pronunciamento do Tribunal local; no entanto, quanto a um dos pedidos [inexistência da obrigação jurídica e anulação da CDA em função da ilegalidade/inconstitucionalidade de fazer incidir ISS sobre operação que embute obrigação de dar], já houve pronunciamento final.

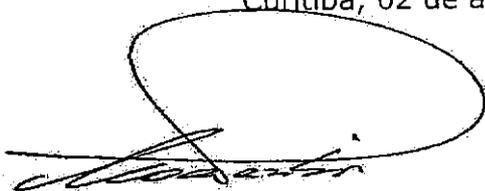
Para que não alegue, posteriormente, ter havido a preclusão quanto a este pedido, é que se está interpondo o presente Recurso Extraordinário quanto a esse capítulo do pronunciamento do Tribunal.

Pede-se vênia para esclarecer que, numa situação como essa, o mais adequado parece ser manter-se esse Recurso Extraordinário nos autos, sem realizar-se desde logo seu juízo de admissibilidade. O juízo de admissibilidade deverá ser exercido depois de julgada a apelação e, ainda havendo interesse do recorrente, vier a ser o recurso reiterado.

O que não se pode, de forma alguma, é punir a parte pelo zelo com que está agindo.

Espera deferimento.

Curitiba, 02 de agosto de 2007.



Luiz Rodrigues Wambier

OAB/PR 7.295



Pedro Miranda de Oliveira

OAB/SC 15.762

ARRUDA ALVIM WAMBIER

ADVOCACIA E CONSULTORIA JURÍDICA

Egrégio Supremo Tribunal Federal.

①


Excelentíssimos Senhores Ministros.

Pretende-se, por meio deste recurso, a reforma do v. Acórdão dos Embargos Infringentes, por contrariedade aos artigos 156, III e 146, I, "a" da CF, porque o arrendamento mercantil se constitui em obrigação de dar, não estando configurado o critério material da hipótese de incidência do ISS, que é a prestação de serviços, composta por obrigação de fazer.

1. DA QUESTÃO CONSTITUCIONAL OBJETO DESTE RECURSO EXTRAORDINÁRIO.

A ação subjacente a esse recurso é Embargos à Execução Fiscal, em que o ora Recorrente visa à extinção da Execução Fiscal nº 012.04.003204-5, em que o Recorrido cobra o pagamento de ISS supostamente incidente sobre contratos de arrendamento mercantil financeiro, realizados pelo Recorrente com pessoas domiciliadas no Município de Caçador e/ou que escolheram os veículos que pretendiam arrendar em concessionárias situadas naquela localidade.

No entanto, os Embargos à Execução Fiscal foram julgados improcedentes. Entendeu o MM. Juiz de primeiro grau que (I) não haveria decadência do crédito tributário; (II) seria legal e constitucional a incidência do ISS sobre as operações de arrendamento mercantil financeiro; (III) o ISS incidiria sobre os contratos de leasing, nos termos da Súmula nº 138 do STJ; e (IV) o Município Recorrido seria o competente para exigir o ISS em comento.

ARRUDA ALVIM WAMBIER

ADVOCACIA E CONSULTORIA JURÍDICA

T.J.S.C.
Fl. 844

11

Em face dessa decisão, o Recorrente interpôs recurso de apelação.

Houve o julgamento do recurso pelo Eg. Tribunal de Justiça de Santa Catarina que, por maioria de votos, deu provimento ao recurso do ora Recorrente, para declarar indevida a exigibilidade do ISS sobre os contratos de arrendamento mercantil [*leasing*].

Em face dessa Decisão, o ora Recorrido opôs Embargos Infringentes, buscando fazer prevalecer o entendimento externado no voto vencido.

Assim, sobrevindo o julgamento dos Embargos Infringentes, o Eg. Tribunal *a quo* aplicou o disposto na sua Súmula nº 18, publicada no DJ de 18/12/2006 que, uniformizando a jurisprudência daquela Corte, através do Grupo de Câmaras de Direito Público, fixou a tese de que "O ISS incide na operação de arrendamento mercantil de coisas móveis".

Importante mencionar que a Súmula nº 18 do Eg. TJ/SC foi editada após o julgamento do Incidente de Uniformização da Jurisprudência, suscitado, *ex officio*, em face da divergência existente entre as Câmaras Isoladas de Direito Público, no que concerne à tese jurídica da incidência ou não do ISS sobre as operações de arrendamento mercantil [*leasing*]. Quando do julgamento do Incidente, restou afirmado, pela maioria absoluta dos membros efetivos do Grupo, a tese de que o ISS incide sobre as operações de arrendamento mercantil [*leasing*] sobre coisas móveis.

Desta forma, os Embargos Infringentes foram providos apenas no tocante à incidência do ISS, sendo determinado o retorno dos autos à Câmara de Direito Público de origem para a apreciação das demais matérias ventiladas no recurso de apelação, haja vista que, à época do julgamento, a maioria dos membros decidiu que o ISS não incidia sobre as operações de arrendamento mercantil, o que tornou prejudicado,

naquela oportunidade, o exame de outras matérias que fundamentaram as razões recursais.

Interpõe, o Recorrente, agora, o presente recurso extraordinário. Informa que também está sendo interposto recurso especial, quanto às questões infraconstitucionais, envolvidas no caso.

2. DO CABIMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO.

Os requisitos de admissibilidade do Recurso Extraordinário estão todos presentes: é tempestivo; está-se juntando a guia de pagamento das custas; visa à correção de inconstitucionalidade; e tem por objeto questão de direito prequestionada no v. Acórdão recorrido.

No que se refere ao prequestionamento, é importante registrar que, embora não se tenha feito referência expressa aos artigos violados, toda a matéria objeto do presente recurso foi ventilada no v. Acórdão recorrido.

Como é cediço, é desnecessária a menção específica do dispositivo legal, no acórdão impugnado, bastando que se tenha abordado no pronunciamento (como de fato aconteceu, no presente caso), a matéria abrangida pelo aludido dispositivo.

Portanto, não há dúvida de que foi preenchido o requisito do prequestionamento.

Outrossim, os aspectos fáticos necessários para a exata compreensão do caso *sub judice*, encontram-se suficientemente descritos no v. Acórdão recorrido. É perfeitamente possível, então, reavaliar-se a incidência dos dispositivos aplicados pelo Tribunal *a quo* ao quadro fático que se lhe apresentou.

①

Não é sem propósito enfatizar que a questão *sub judice* é efetivamente uma questão jurídica, sendo **desnecessário o reexame de fatos e provas**.

782

Assim, estando suficientemente descritos os fatos da causa, verifica-se que o presente recurso não encontra óbice na Súmula 279 dessa Corte Suprema, pois não se pretende o reexame do quadro fático e/ou probatório, mas exclusivamente sua reavaliação.

3. QUESTÃO DE REPERCUSSÃO GERAL: A RELEVÂNCIA DA QUESTÃO CONSTITUCIONAL TRAZIDA À APRECIACÃO - ART. 102, § 3º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.

O presente recurso deve ser julgado, já que sua importância transcende, e muito, a do caso concreto. Como se sabe, os recursos excepcionais têm em vista a preservação do direito objetivo (ordenamento jurídico) e só imediata ou indiretamente tutelam o direito subjetivo.

Esta característica está, agora, substancialmente reforçada com a exigência de que a questão constitucional, objeto do recurso extraordinário, tenha repercussão geral: ou seja, não basta a ofensa ao texto constitucional, sendo também necessário que a questão tenha repercussão geral.

É exatamente o que ocorre no presente recurso. A questão trazida à apreciação tem relevante interesse social, pois envolve quebra do princípio constitucional da segurança jurídica do contribuinte, posto a pretensão do Município de Caçador em tributar operação não se afeiçoa à hipótese de incidência do aludido tributo [no caso, o ISS].

Ao tratar de Imposto Sobre Serviços (ISS), a Constituição Federal pressupõe a "prestação de serviços", segundo a conceituação definida no direito privado [art. 156, III, da CF]. Considerando que o *leasing* **se operacionaliza tão somente por obrigações de dar, flagrantemente inconstitucional a cobrança do ISS sobre essa espécie de contrato**, ficando evidente a questão de repercussão geral no presente recurso.

E nem se diga que a ofensa à Constituição, apontada neste recurso, seria reflexa e que, portanto, não ensejaria Recurso Extraordinário. Não se pode perder de vista que os princípios caracterizam-se como verdadeiros alicerces do sistema e a tendência é que se projetem e se desdobrem em normas ordinárias. Aliás, quanto mais relevantes, maior a tendência de que se espraíem em normas infraconstitucionais.

Ora, justamente para evitar o **esvaziamento destes preceitos constitucionais de altíssima relevância**, é que esse Supremo Tribunal Federal, em determinados casos, mesmo que para a caracterização da ofensa tivesse de perquirir, também, sobre o que está previsto na legislação infraconstitucional, DEVE CONHECER do Recurso Extraordinário. Caso contrário, os preceitos constitucionais mais relevantes dificilmente terão sua observância sob o controle dessa Corte.¹

Nesse sentido, veja-se o RE 154.159, relatado pelo Eminentíssimo Ministro Marco Aurélio, em cujo voto afirmou: "*Daí a insubsistência da tese no sentido de que a violência à Carta Política da República, suficiente a ensejar o conhecimento de extraordinário, há de ser direta e frontal. Caso a caso, compete ao Supremo Tribunal Federal exercer crivo sobre a matéria, distinguindo os recursos protelatórios daqueles em que versada, com procedência, a transgressão a texto constitucional, muito embora torne-se necessário, até mesmo, partir-se do que previsto na legislação*

¹ Nesse sentido, o texto intitulado "Ofensa direta e frontal à Constituição Federal como pressuposto de Cabimento de Recurso Extraordinário segundo a jurisprudência do STF", de Fábio José Moreira dos Santos, in: Aspectos Polêmicos e Atuais dos Recursos e de outros meios de impugnação às decisões judiciais, nº 6, p. 185/197, NELSON NERY JR E TERESA ARRUDA ALVIM WAMBIER (coord).

comum. Entendimento diverso implica relegar à inocuidade dois princípios básicos em um Estado Democrático de Direito - o da legalidade e do devido processo legal, com a garantia da ampla defesa, sempre a pressuporem a consideração de normas estritamente legais".²

Em suma, o julgamento deste recurso é importante precisamente porque envolve direitos protegidos pela Constituição Federal. Mais do que isso, a decisão deste recurso pode repercutir em diversos outros casos idênticos, haja vista que a matéria envolve tributação, devendo ser levado em consideração os princípios constitucionais tributários em favor do contribuinte.

4. RAZÕES DE REFORMA DO V. ACÓRDÃO QUE JULGOU A APELAÇÃO.

4.1 NEGATIVA DE VIGÊNCIA AOS ARTIGOS 156, III E 146, III, "A" DA CF

No v. Acórdão recorrido entendeu-se pela aplicação da Súmula nº 18 do Eg. Tribunal de Justiça de Santa Catarina, que dispõe que o ISS incide sobre as operações de arrendamento mercantil financeiro.

Verifica-se, portanto, que o Eg. Tribunal *a quo* entendeu por bem adotar o conceito econômico de serviço, defendendo que o arrendamento mercantil financeiro traduz-se em obrigação de fazer, envolvendo, portanto, prestação de serviço.

Demais, restou consignado no v. acórdão recorrido que "*Cabe recordar, ad argumentandum tantum, o pronunciamento do Excelso Pretório no RE n. 116.121, que reconheceu a inconstitucionalidade da expressão 'locação de bens móveis', incluída no item 79 da Lista de Serviços a que se refere o Decreto-lei n. 406, de 31 de dezembro de 1968, na redação dada pela Lei Complementar n. 56, de 15 de dezembro de 1987. Entretanto,*

² STF - Rext nº 194.295-9 - Rio de Janeiro - Relator: Min. Marco Aurélio - 2º Turma - D.J. 07/11/2000.

nada foi mencionado sobre a proposição 'arrendamento mercantil', estando esta em pleno vigor". (fl. 04 do v. Acórdão recorrido).

Todavia, ao assim decidir, o v. Acórdão recorrido negou vigência aos artigos 156, III e 146, III, "a" da CF. É o que se passa a demonstrar.

O art. 156, III, da CF dispõe que compete aos Municípios a instituição de imposto sobre serviços de qualquer natureza. No art. 146, III, "a" da CF há previsão de edição de lei complementar para fixar os critérios da hipótese de incidência tributária, a saber: critério material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo (a lei complementar, no presente caso, é o Decreto-lei n.º 406/68, que foi recepcionado com este status).

Com o advento da Lei Complementar n.º 56/87, foi incluído no item 79 da lista de serviços anexa ao Decreto-lei n.º 406/68, o arrendamento mercantil.

Ao contrário do que decidiu o Eg. Tribunal *a quo*, o arrendamento mercantil traduz-se em obrigação de dar, que não caracteriza prestação de serviço, na qual a obrigação é, tipicamente, de fazer.

A doutrina é unânime em considerar complexa a natureza do *Leasing*, que é composto de elementos integrativos e caracterizadores de vários contratos: locação, compra e venda e financiamento.

O que importa verificar é qual o elemento factual que predomina no arrendamento mercantil e, no caso, se tal elemento seria tipificador da locação.

Após a edição da Súmula 138 do Eg. Superior Tribunal de Justiça³, em 1995, no sentido de que o ISS incide sobre operações de arrendamento mercantil, esse **Supremo Tribunal Federal, no RE n.º**



116.121-3, em sessão plenária realizada em 2001, decidiu pela inconstitucionalidade da expressão "locação de bens móveis" constante do item 79, da Lista de Serviços, anexa ao Decreto-lei n.º 406/68, com as alterações veiculadas pela Lei Complementar n.º 56/87.



Na ocasião, entenderam os Ministros desse C. Supremo Tribunal Federal, que a locação de bens móveis não configuraria prestação de serviços e que, segundo o artigo 110, do Código Tributário Nacional, a lei tributária não poderia alterar conceitos de institutos de direito privado. Ainda que aquele julgamento não tenha efeito erga omnes, representa, a toda evidência, o entendimento predominante desse Eg. Tribunal, no sentido de que não se pode tributar atividade que constitua OBRIGAÇÃO DE DAR como se serviço fosse.

Nesse acórdão, restou declarada a inconstitucionalidade da expressão "LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS", constante do item 79 da Lista de Serviços a que se refere o Decreto-lei n.º 406/68, na redação dada pela LC 56/87, pronunciando esse Eg. STF, ainda, a inconstitucionalidade da mesma expressão "LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS", contida no item 78 do § 3.º do art. 50 da Lista de Serviços da Lei n.º 3.750, de 20 de dezembro de 1971, do Município de Santos/SP.

Ao contrário do que restou consignado no v. Acórdão recorrido, tal entendimento é **extensivo** aos casos de arrendamento mercantil (*leasing*), porque esse tipo de contrato foi incluído no item 79 da lista de serviços e porque o legislador entendeu que se tratava de uma espécie de locação. É extensivo aos casos de arrendamento mercantil, também, porque a essência do entendimento expressado pelo Eg. STF, naquele famoso precedente, é de que o Imposto Sobre Serviços não pode incidir sobre operações que constituem apenas "obrigações de dar", como é o caso do arrendamento mercantil, na modalidade *leasing financeiro*.

³ **Súmula 138: "O ISS incide na operação de arrendamento mercantil de coisas móveis."**

Assim, não merece prevalecer o entendimento do v. Acórdão no sentido de que o ISS incidiria sobre as operações de arrendamento mercantil, mesmo após o julgamento do RE 116.121-3/SS, haja vista que a lei tributária não pode confundir locação de coisa com prestação de serviço, porque cada qual configura tipo distinto de obrigação: *"o conteúdo da obrigação não se confunde: na obrigação de dar, a prestação consiste na entrega de uma coisa; na de fazer, o objeto da prestação é um ato do devedor"*⁴.

Ainda, vale ressaltar que o arrendamento mercantil foi efetivamente objeto da decisão proferida por esse Eg. STF, tendo em conta a aplicação **extensiva** do julgado, conforme acima demonstrado. Também, o Presidente da República, quando da exposição de motivos para vetar parcialmente o Projeto de Lei nº 161, que deu origem à Lei Complementar nº 116/2003, entendeu que **"o item 3.01 da Lista de Serviços anexa ao projeto de lei complementar ora analisado, fica prejudicado, pois veicula indevida (porque inconstitucional) incidência do imposto sob locação de bens móveis"**, confirmando, desta forma, a linha de argumentação defendida pelo Recorrente.

Desse modo, tem perfeita aplicação nesse tipo de atividade, o entendimento externado, em maio de 2001, pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, no Recurso Extraordinário nº 116.121-3/SP.

A base central do entendimento que prevaleceu, reside na impropriedade de se tributar operação que não se afeiçoa à hipótese de incidência do aludido tributo. Em outras palavras, afirmaram os eminentes julgadores que não pode incidir ISS em operação que não incorpore prestação de serviço.

Por maioria de votos, foi dado provimento ao recurso, para declarar, incidentalmente, a inconstitucionalidade da incidência de ISS

⁴ GOMES, Orlando. *Obrigações*. Rio de Janeiro: Forense, 1961, p. 66.

ARRUDA ALVIM WAMBIER

ADVOCACIA E CONSULTORIA JURÍDICA

sobre a locação de bens móveis, porque se entendeu que tal atividade não pode ser qualificada como serviço.⁵

Embora, como se sabe, esse v. Acórdão não tenha eficácia *erga omnes*, ele cria precedente de extrema valia na jurisprudência do Eg. STF, pois reflete o entendimento majoritário dessa C. Corte sobre o tema, no sentido de que somente poderão ser tributadas pelo ISS as atividades que, juridicamente, puderem ser conceituadas como serviço, definição essa na qual a locação de bens móveis e o arrendamento mercantil não se enquadram.

É cediço que a CF/88 outorgou aos Municípios a competência para legislar a respeito do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, e **foi explícita ao definir o aspecto material da hipótese de incidência tributária deste imposto como sendo a prestação de serviço, com exceção daqueles previstos pelo art. 155, II, da CF/88⁶**. A esse respeito, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELLO esclarece que *"o cerne da materialidade da hipótese de incidência do imposto em comento não se circunscreve a 'serviço', mas a uma 'prestação de serviço', compreendendo um negócio (jurídico) pertinente a uma obrigação de fazer, de conformidade com os postulados e diretrizes do direito privado"*.⁷

Sobre o critério material da hipótese de incidência do ISS, vale mencionar o entendimento de AIRES BARRETO: *"O aspecto material da hipótese de incidência do ISS consiste em prestar serviço, não*

⁵ "TRIBUTO - FIGURINO CONSTITUCIONAL. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daquelas nela previstos.

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS - CONTRATO DE LOCAÇÃO. A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável - artigo 110 do Código Tributário Nacional." (Rel. Min. Octavio Gallotti, Tribunal Pleno - j. em 11/10/2000.)

⁶ "Art. 156. Compete aos Municípios instituir imposto sobre: (...) III, serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, II, definidos em lei complementar;" A exceção contida no inciso II, do art. 155 refere-se à prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

⁷ ISS - Aspectos teóricos e práticos, 4ª Edição, Dialética, São Paulo, 2005, p. 36.

compreendido no art. 155, II. A essência do aspecto material da hipótese de incidência do ISS não está no termo 'serviço' isoladamente considerado, mas na atividade humana que dele decorre, vale dizer em prestar serviço. Essa síntese abriga um verbo e respectivo complemento, permitindo isolar o critério material dos demais. (...). **Em resumo, o aspecto material da hipótese de incidência do ISS é a conduta humana (prestação de serviço) consistente em desenvolver um esforço visando a adimplir uma obrigação de fazer**⁸. - g.n.

Assim, quando a Constituição atribui competência impositiva aos Municípios para legislar sobre serviços, sem conceituá-lo de modo diverso do direito privado, incorpora o conceito que é utilizado por este para sua definição.

Deste modo, passa a existir uma regra de competência tributária que autoriza a incidência de ISS apenas sobre práticas que possam ser juridicamente qualificadas como serviço. Como diz AIRES F. BARRETO, "nos termos do sistema constitucional de outorga e discriminação de competências tributárias, os Municípios só podem criar impostos sobre fatos abrangidos pelo conceito de serviço, definidos na Constituição para outorgar-lhes e demarcar-lhes a competência tributária"⁹.

Contrariamente ao entendimento do Eg. TJ/SC, nem mesmo a lei complementar pode definir como serviço o que serviço não é.

Para se verificar se a Lei Complementar n.º 56/87, que considerou o arrendamento mercantil como serviço apto a ser tributado pelo ISS, respeitou o critério material da hipótese de incidência constitucional deste imposto, mister definir o conceito de serviço de qualquer natureza adotado pelo Constituinte.

⁸ ISS na Constituição e na Lei. São Paulo: Dialética, 2003, p. 242/243.
⁹ ISS na Constituição e na Lei, Dialética, São Paulo, 2003, p. 26.

Conforme o princípio da tipicidade¹⁰, não é permitido à lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, de forma expressa ou implícita no ordenamento jurídico, para definir ou limitar as competências tributárias. Esta é a regra ínsita no art. 110, do CTN.

Em parecer elaborado a pedido da Associação Brasileira das Empresas de *Leasing* - ABEL, Humberto Ávila explica que quando a Constituição Federal utiliza um termo, sem conceituá-lo de forma diversa, incorpora o conceito que é utilizado no direito infraconstitucional vigente antes da sua promulgação¹¹.

E este conceito deve ser o do Código Civil existente quando da promulgação da Constituição.

Nesse sentido, o Plenário desse Eg. STF, quando reconheceu a inconstitucionalidade da expressão "locação de bens móveis" (RE 116.121-

¹⁰ Nesse sentido, ensina Moreira Alves que "o Código Tributário Nacional tornou expresso e imperativo para as leis tributárias ordinárias federais, estaduais e municipais, o seguinte princípio, que se encontra em seu art. 110, no capítulo concernente à interpretação e à integração da legislação tributária: 'Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de Direito Privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias'.

Essa norma proíbe a lei tributária ordinária de, na configuração do fato gerador do tributo por ela instituído, apartar-se da definição, do conteúdo e do alcance dos institutos, conceitos e formas de Direito Privado de que se tenha utilizado a Constituição Federal para definir ou limitar competência tributária. (...)" (Usucapião e Imposto de Transmissão de Bens Imóveis. Revista Dialética de Direito Tributário n. 17/18, p. 39)

Sobre o princípio da tipicidade, já decidiu o Eg. TRF 3.^a Região que "... o art. 110 do CTN garante a preservação de uma tipicidade cerrada em relação a hipóteses de incidência tributária cuja instituição a Constituição autoriza e cujo conteúdo, ademais, o próprio texto constitucional prefigura. O termo faturamento, empregado na Constituição para fixar competência tributária, vincula os juizes, por configurar-se objetivamente como conceito jurídico já estabilizado no direito privado." (TRF 3.^a Região, AI 99903000413853, Rel. Juíza Leila Paiva, DJ 20/04/01)

¹¹ Confira-se: "... as regras constitucionais atributivas de competência incorporam conceitos previstos no direito infraconstitucional pré-constitucional. O conceito infraconstitucional pré-constitucional alçado ao nível constitucional não pode ser modificado pelo legislador infraconstitucional pós-constitucional. Como essa proibição decorre do próprio sistema constitucional, a previsão constante do artigo 110 do Código Tributário Nacional, segundo o qual o legislador infraconstitucional não pode alterar conceitos de direito privado utilizados pela Constituição para definir competências tributárias, tem caráter meramente expletivo: a proibição de alteração de conceitos constitucionais, postos ou pressupostos, decorre da supremacia constitucional, servindo o dispositivo do Código como explicitação daquilo que decorre implicitamente da superioridade hierárquica da CF/88. Entender diferente é engrandecer a CF/88 com uma mão (considerando somente a atribuição de competência ao legislador complementar para definir a lista dos serviços tributáveis) e apequená-la com a outra (desconsiderando que a competência dos Municípios abrange somente determinados fatos). É desconsiderar o postulado na unidade do ordenamento jurídico, portanto."

Referido parecer foi recentemente publicado na Revista Dialética de Direito Tributário, vol. 122, nov/2005, p. 122/134.

3/SP), já proclamou que "O conteúdo político de uma Constituição não é conducente ao desprezo do sentido vernacular das palavras, muito menos ao do técnico, considerados institutos consagrados pelo Direito".¹²

Com base nas manifestações anteriores desse Eg. STF, serviço é uma atividade de direito privado consistente numa obrigação de realizar (fazer) uma atividade a terceiro. Para AIRES BARRETO, na mesma linha, serviço envolve um esforço humano (obrigação de fazer), desenvolvido em benefício de outra pessoa. **Assim, o conceito de serviço está ligado ao de trabalho, sendo um tipo de trabalho que alguém desempenha para terceiros, já que não pode ser desenvolvido em favor do próprio prestador.** Para o doutrinador, o conteúdo econômico surge quando ao serviço é dada a dimensão econômica de cada fato que irá permitir sua mensuração. O conceito de serviço não é meramente econômico, pois envolve o esforço humano do prestador, que caracteriza obrigação de fazer¹³.

Sobre a necessidade de existir uma obrigação de fazer na prestação de serviço, o Exmo. Ministro CELSO DE MELLO, desse Eg. Tribunal, é conclusivo ao afirmar que o "ISS somente pode incidir sobre obrigações de fazer", ou seja, que envolvam necessariamente "um *praestare* ou um *facere*"¹⁴, conceitos estes de obrigação de fazer previsto no Código Civil vigente em 1988, como já explicitado.

No mesmo sentido, leciona ARNOLDO WALD, ao dizer que "(...) os serviços indicados na dicção constitucional são aqueles, no âmbito de direito privado, consubstanciados numa obrigação de fazer, os quais são remunerados por um preço: é o aspecto material da hipótese de incidência do ISS".¹⁵

¹² Recurso Extraordinário nº 166.772-9, Relator Ministro Marco Aurélio, dj. 16.12.94.
¹³ ISS na Constituição e na Lei. São Paulo: Dialética, 2003, p. 29/30.
¹⁴ Fl. 03 do voto proferido no Recurso Extraordinário nº 116.121-3.
¹⁵ Ob. Cit., p. 25 e 30.

Por sua vez, MARÇAL JUSTEN FILHO afirma que "a prestação de serviço importa um esforço físico ou intelectual, produtor de uma utilidade em proveito alheio. Ora, um não fazer, ainda que possa produzir proveito econômico em benefício do credor, nunca será enquadrável como serviço. Restam, então, as obrigações de prestação positiva. E, dentro delas, as obrigações de fazer, pois elas é que podem produzir uma prestação de esforço pessoal, caracterizadora de serviço tributável por via do ISS. As obrigações de dar não conduzem a um serviço prestado. A prestação do esforço caracterizadora de serviço é qualificável juridicamente como execução de uma obrigação de fazer."¹⁶

Deste modo, tendo sido considerada inconstitucional por esse Eg. STF¹⁷, a inclusão da expressão "locação de bens móveis" como fato gerador do ISS, porque não materializa nenhuma obrigação de fazer, não há como subsistir a exigência fiscal com relação ao arrendamento mercantil.

Ainda que se considere complexa a natureza do *leasing*, deve-se perquirir qual o elemento factual que predomina no arrendamento mercantil e, no caso, se tal elemento é tipificador da locação. Ao que parece, o entendimento predominante é no sentido de caracterizar o *Leasing* como espécie de locação, embora não uma locação comum, porque

¹⁶ O imposto sobre serviços na constituição. São Paulo: RT, 1985, p. 90.
¹⁷ O Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária realizada em 2001, no Re n. 116121-3/SP, decidiu pela inconstitucionalidade da expressão "locação de bens móveis" constante do item 79, da Lista de Serviços, anexa ao Decreto-lei n.º 406/68, com as alterações veiculadas pela Lei Complementar n.º 56/87. Na ocasião, entenderam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, que a locação de bens móveis não configuraria prestação de serviços e que, segundo o artigo 110, do Código Tributário Nacional, a lei tributária não poderia alterar conceitos de institutos de direito privado. Ainda que aquele julgamento não tenha efeito *erga omnes*, representa, a toda evidência, o entendimento predominante no Tribunal, no sentido de que não se pode tributar atividade que constitua OBRIGAÇÃO DE DAR como se serviço fosse.

É certo que o Eg. STF suprimiu, por vício de inconstitucionalidade, apenas a expressão "locação de bens móveis", nada mencionando sobre os contratos de *leasing*. Todavia, tal entendimento é extensivo aos casos de arrendamento mercantil, porque a base central da argumentação do Eg. STF reside na impropriedade de se tributar operação que não se afeiçoa à hipótese de incidência do ISS, pois o tributo não pode incidir sobre operação que não incorpore prestação de serviço. Ainda, esse tipo de contrato foi incluído no item 79 da lista de serviços porque o legislador entendeu que se tratava de uma espécie de locação.

①

nela está presente, ainda que de forma incerta, a opção de futura compra dos bens locados pelo arrendatário.

FÁBIO COMPARATO, escrevendo sobre o tema, leciona: "(...) Sem dúvida, o leasing pode representar economicamente uma operação de financiamento na aquisição de equipamento industrial ou comercial de uma empresa. Juridicamente, porém, a operação é veiculada nos moldes e uma locação, com opção unilateral de compra (...)"¹⁸ - gn.

T.J.S.C.
793

No mesmo sentido, já se pronunciou esse Eg. Supremo Tribunal Federal: "O que ocorre, na operação de leasing, é a cessão de equipamento mediante uma certa remuneração, com a opção de compra no final do contrato. Em termos econômicos, pode-se afirmar que o elemento desse contrato está presente no leasing, em termos jurídicos, **entretanto, o elemento que está presente é o da locação: cessão de equipamento, do bem, mediante o pagamento de um aluguel.**"¹⁹

No contrato de locação de bens móveis, o elemento principal é a entrega do bem locado ao locatário, que se consubstancia em verdadeira obrigação de dar. Esse negócio jurídico não envolve nenhuma prestação, como ocorre nas obrigações de fazer.

Não pode a lei tributária confundir locação de coisa com prestação de serviço, porque cada qual configura tipo distinto de obrigação, conforme já reconhecido por esse Eg. Tribunal no precedente acima mencionado.

Já que têm naturezas distintas, na medida em que configuram diferentes modalidades de obrigação, a locação de bens móveis não pode ser considerada como atividade caracterizadora de prestação de serviço e, assim sendo, não pode sofrer a incidência do ISS.

¹⁸ Contrato de leasing, RF, 250/7, RT 389/7.

¹⁹ Recurso Extraordinário nº108.665/SP, Relator Ministro Oscar Corrêa, publicado no DJ de 16/5/1986.

①

Assim, revela-se inconstitucional a cobrança de ISS sobre operações de arrendamento mercantil de veículos, porque, sendo tipificadas por seu elemento preponderante, a locação, não preenche a hipótese de incidência do imposto, que é a prestação de serviços.

T.J.S.C.
Fl. 858

Por outro lado, mesmo que se entenda que sua natureza jurídica é *sui generis*, ou seja, que é um contrato típico que não se confunde com a locação, continua sendo inconstitucional a cobrança de ISS sobre o contrato de arrendamento mercantil, porque tal negócio não se operacionaliza por meio de obrigações de fazer, mas, tão somente, por obrigações de dar.

Este contrato complexo ganhou identidade própria, diferenciando-se, por inteiro, daqueles que lhe deram origem. Tornou-se contrato típico, cujos contornos foram definidos pela Lei 6.099 de 12/09/1974, com a redação dada pela Lei 7.132/83. Na doutrina, encontra-se a seguinte definição acerca do instituto: "*Trata-se, na realidade, de uma fórmula intermediária entre compra e venda e a locação, exercendo função parecida com a da venda com reserva de domínio e com a alienação fiduciária, embora oferecendo ao utilizador do bem maior leque de alternativas, no caso de não querer ficar com a propriedade do equipamento após um primeiro prazo de utilização*".

Da análise dos dispositivos legais que regem a atividade e, também, dos elementos da realidade que dão suporte a ela, pode-se afirmar que o contrato de *leasing* instrumentaliza uma modalidade de negócio jurídico que tem por objeto fundamental o uso do bem alheio (já que o arrendatário pagará para utilizá-lo). No entanto, é imperioso dizer que essa modalidade de relacionamento constitui uma categoria própria de contrato²⁰, perfeitamente distinta das demais categorias que propiciam o

²⁰ A afirmação de que o *leasing* constitui uma categoria própria de contrato decorre da identificação de um conjunto de elementos categoriais²⁰ que está presente em todos os relacionamentos dessa espécie, e não está, enquanto conjunto, presente nos outros relacionamentos semelhantes.

mesmo resultado (uso de coisa alheia: locação e comodato, para os bens infungíveis, mútuo para os bens fungíveis).

Encontram-se na doutrina três espécies de *leasing*: (1) *leasing* operacional; (2) *leasing* financeiro e (3) o *lease-back*. Como para fins de verificação da incidência do ISS, importa verificar se tal negócio jurídico materializa alguma obrigação de fazer, será demonstrada apenas a modalidade de arrendamento mercantil praticada pelo Recorrente, qual seja, o **leasing financeiro**.

O **leasing financeiro** é a modalidade clássica ou pura de arrendamento mercantil. Nesse tipo de negócio, a arrendadora adquire bens de um fabricante ou fornecedor e disponibiliza seu uso e gozo ao arrendatário, mediante o pagamento de uma contraprestação periódica. Ao final da locação, existe a possibilidade de devolução do bem à sociedade arrendante, de renovação da locação ou de compra, mediante o pagamento do valor residual previsto no contrato.

Nessa modalidade, prepondera o caráter de financiamento da operação e nele a arrendadora, que desempenha a função de locadora, surge como intermediária entre o fornecedor e o arrendatário.

É um conjunto de quatro elementos. O primeiro deles tem natureza subjetiva, e consiste precisamente no fato de que o arrendador é, sempre, uma empresa do sistema financeiro.

As outras três características categoriais são objetivas. A primeira é que, diferentemente do que acontece nos demais contratos para o uso do bem alheio, no *leasing* a escolha do bem pertence exclusivamente ao arrendatário. Não se cuida de um bem que já existisse no patrimônio do arrendador e que será objeto de um contrato para uso alheio; cuida-se de um bem que o arrendador adquirirá exata e exclusivamente porque o arrendatário o deseja e se dispõe a arrendá-lo.

A terceira característica (ou segunda característica objetiva) é, de certa forma, uma decorrência da anterior. Como cada arrendatário indica precisamente o bem que quer arrendar a fim de que o arrendador venha a adquiri-lo para formalizar o negócio, é evidente que sobre cada um desses bens deverá, em regra, ser celebrado apenas um contrato de arrendamento, ao mesmo tempo - ao contrário do que acontece com as locações simples, em que a multiplicidade de contratos sobre o mesmo bem é a tônica.

A conjugação das duas características antecedentes conduz à terceira: uma vez que o bem objeto do contrato é escolhido pelo arrendatário e será objeto, em regra, de um só relacionamento jurídico de arrendamento, o preço desse arrendamento não vai obedecer à regra de oferta e procura de bens para alugar, mas a uma equação financeira, que assegure ao arrendador, mediante uma única contratação, o retorno do investimento (capital acrescido de lucro) feito na aquisição do mesmo bem. **Estas características são exclusivas e específicas do negócio jurídico de arrendamento mercantil, e são elas que tornam o contrato que instrumentaliza esse negócio jurídico um contrato *sui speciei*, perfeitamente definido, distinto de todos os demais contratos de uso de bem alheio, e sujeito a um regime jurídico próprio.**

A Resolução n. 2.309/96, do Banco Central, em seu art. 5º, define arrendamento mercantil financeiro, nos seguintes termos: "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 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.*"

Como o que se discute, é a incidência de tributo com limitação constitucional a "serviços", cabe salientar, desde já, que no *leasing* financeiro, diferentemente do que ocorre no *leasing* operacional, a manutenção, assistência técnica e os serviços correlatos são de responsabilidade do arrendatário e não do arrendador. Logo, resta evidente que não há serviço e, portanto, despropositada seria a incidência de tributo a este título.²¹

Diz-se, "diferentemente do *leasing* operacional", porque no *leasing* operacional as contraprestações destinam-se basicamente a cobrir o custo de arrendamento do bem, e ainda dos serviços prestados pela arrendadora com a manutenção e assistência técnica postos à disposição da arrendatária, previsto ainda que o preço para a opção de compra seja sempre o do valor do mercado do bem arrendado. Assim, no *leasing* financeiro prepondera o fator "financiamento", enquanto que no *leasing* operacional sobreleva o aspecto "locação".²²

²¹ Sobre isso, Caio Mário da Silva Pereira acentua que: "no *leasing* financeiro, o arrendatário assume os riscos da coisa, obriga-se pela sua conservação, e sofre sua obsolescência." (*A nova tipologia contratual no direito civil brasileiro*. Revista Forense, v. 281/9);

²² CARNEIRO. Athos Gusmão. *O contrato de leasing financeiro e as ações revisionais*. Revista Jurídica, n. 237 - julho/97, p. 5-18;

A distinção entre essas duas modalidades de *leasing*, tem pertinência com o tema enfocado no presente recurso, porque, no arrendamento mercantil, modalidade operacional, quando a manutenção, assistência e outros aspectos ligados à utilização e fruição do bem ficam ao encargo da arrendadora, torna-se possível a incidência do ISS. Além da locação, com ou sem opção de compra, há a prestação de serviço.

Portanto, se é possível, ante os estritos termos legais, a incidência de ISS sobre as operações de *leasing*, seria somente na modalidade de arrendamento mercantil operacional que essa possibilidade se concretizaria. O *leasing* financeiro, objeto desta discussão, não faz surgir qualquer prestação de serviço passível de tributação pelo ISS.

Com relação ao negócio jurídico *leasing* financeiro, não há nenhuma obrigação de fazer como atividade integrante da operação. O Recorrente tem a obrigação apenas de dar, ao arrendatário, o uso e gozo do bem, pelo período do contrato, tal como em uma locação. Não há, ainda, qualquer obrigação de fazer, já que, nessa modalidade de arrendamento mercantil, a manutenção dos veículos ou outros bens móveis sequer são de responsabilidade da empresa arrendante.

Portanto, ainda que se entenda que o arrendamento mercantil não é espécie de locação de bens móveis, mas contrato típico, também não estará configurado o fato gerador descrito no item 79 da lista anexa ao Decreto n.º 406/68, para fins de incidência do ISS, **já que nenhuma obrigação de fazer constitui elemento da operação de arrendamento mercantil.**

Por essas razões, deve-se dar provimento a esse Recurso Extraordinário, reconhecendo-se que o ISS não incide sobre o arrendamento mercantil na modalidade financeira, porque estes contratos envolvem obrigação de dar, e não de fazer, e, ainda, porque não deve ser adotado o conceito econômico de serviço.

5. CONCLUSÃO.

Por tudo quanto se expôs, requer-se seja o presente Recurso Extraordinário conhecido e provido para o fim reformar o v. Acórdão que julgou os Embargos Infringentes, excluindo da incidência do imposto municipal o arrendamento mercantil, uma vez que não preenche a hipótese de incidência do ISS prevista no art. 156, III, da CF.

Por fim, requer sejam as intimações feitas em nome de Luiz Rodrigues Wambier, OAB/PR n.7.295, Maria Lúcia L. C. de Medeiros, OAB/PR n.15.348, Evaristo Aragão Santos, OAB/PR n.24.498 e Teresa Arruda Alvim Wambier, OAB/PR n.22.129-A, conjuntamente, sob pena de nulidade.

Espera deferimento.

Curitiba, 02 de agosto de 2007.

Luiz Rodrigues Wambier

OAB/PR 7.295

Pedro Miranda de Oliveira

OAB/SC 15.762