

RECURSO ESPECIAL Nº 797.948 - SC (2005/0190081-2)

VOTO-VISTA

**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 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 pétrea.

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

# Superior Tribunal de Justiça

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 conseqüência, 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 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 irrecurável 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

# Superior Tribunal de Justiça

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 "o arrendamento mercantil financeiro, com os seus componentes de compra e venda, locação e financiamento, não envolve nenhuma prestação de serviço e, como tal, não se sujeita à incidência do Imposto Sobre Serviços", a partir do voto condutor do relator do feito na origem, que asseverou, *in verbis*: "...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 serviços'. Não será por disposição legal que sua natureza poderá sofrer alteração. 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, se traduz numa forma escamoteada de burlar a limitação constitucional de incidência tributária." (Embargos Infringentes n.º 2004.002916-0, Grupo de Câmaras de Direito Público, Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina, Relator Desembargador Newton Janke, julgado em 08.09.2004).

**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 cediça 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.

**O EXMO. SR. MINISTRO LUIZ FUX:** Consoante externado pelo e. Relator do presente feito:

*"Trata-se de recurso especial (fls. 1.599/1.657) interposto pelo MUNICÍPIO DE CRICIÚMA/SC, com fulcro nas alíneas "a" e "c" do permissivo constitucional, em face de acórdão prolatado pelo Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina, assim ementado (fl. 1.553):*

*TRIBUTÁRIO - ISS - LEASING FINANCEIRO -*

**INEXISTÊNCIA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO -  
INEXIGIBILIDADE DO TRIBUTO.**

*O arrendamento mercantil financeiro, com os seus componentes de compra e venda, locação e financiamento, não envolve nenhuma prestação de serviço e, como tal, não se sujeita à incidência do Imposto Sobre Serviços (ISS).'*

*Cuidam os autos de ação anulatória fiscal cumulada com ação declaratória ajuizada por GM LEASING S/A ARRENDAMENTO MERCANTIL em desfavor do MUNICÍPIO DE CRICIÚMA/SC objetivando, em síntese, a suspensão da exigibilidade de ISS incidente sobre supostas operações de leasing ocorridas no seu território, consoante as seguintes razões: (a) não existe fato gerador do aludido imposto; (b) o réu não pode ser sujeito ativo da exação; (c) a base de cálculo está distorcida; (d) há vícios formais nos lançamentos.*

*O Juízo monocrático julgou improcedente o pedido (fls. 759/768), aduzindo que: (a) a Súmula nº 138/STJ proclama que o arrendamento mercantil é hipótese de incidência do tributo; (b) o Município de Criciúma/SC, onde o negócio jurídico foi celebrado, é o local que está diretamente atrelado à operação de arrendamento mercantil, e não, o Município da sede da autora; (c) não há impedimento para a exigência integral do montante recolhido a título de ISS ao tempo da celebração do contrato de arrendamento mercantil; (d) deve ser considerado simples erro material na nulidade do lançamento menção à palavra 'venda' ao invés de arrendamento mercantil; (e) o lançamento por arbitramento não padece de correções, haja vista que foi oportunizado ao sujeito passivo, em devido procedimento administrativo, mitigar o valor consignado.*

*O réu interpôs apelação (fls. 769/808) sustentando inconstitucionalidade da sentença prolatada, que carecia de fundamentação quanto aos critérios empregados para definir o montante e a titularidade dos honorários advocatícios, pugnando, conseqüentemente, por sua majoração. Alegou, ainda, que a sentença incorreu em equívoco ao declarar, com base na Lei nº 9.527/97, a impossibilidade de que a verba referente aos honorários seja repassada diretamente aos advogados, pois seria de titularidade do Poder Público municipal.*

*A autora, manejando a mesma espécie recursal (1.045/1.070), requereu a reforma do decisum aduzindo o seguinte: (a) é inconstitucional a incidência do ISS sobre as operações de arrendamento mercantil, tendo em vista tratar-se de obrigação de dar e não de fazer; (b) ilegitimidade do Município de Criciúma/SC para arrecadar o tributo, visto que sua sede está situada no Município de Poá/SP; (c) equívoco no arbitramento da base de cálculo que deveria ter sido estabelecida nos termos dos arts. 72 do CTN e 9º do Decreto-lei nº 406/98, e não, sobre o valor do bem arrendado; (d)*

# Superior Tribunal de Justiça

nulidade do ato de infração questionado, que consignou a incidência do ISS sobre operações de venda ao invés de operações de arrendamento mercantil.

O TJSC, por maioria, (fls. 1.212/1.240) deu provimento ao recurso da autora, restando prejudicado o recurso do réu, sob o argumento de que o "leasing" financeiro não alberga prestação de serviço, nos seguintes termos (fl. 1.212):

'...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, se traduz numa forma escamoteada de burlar a limitação constitucional de incidência tributária.'

O réu interpôs embargos infringentes (fls. 1.262/1.301), a fim de que fosse reformado o aresto objurgado, consoante as seguintes razões: (a) 'leasing' e locação de bens móveis têm institutos jurídicos diferentes, sendo o primeiro regulado por lei especial e o segundo por instituto do Código Civil; (b) não há obrigação de fazer no arrendamento mercantil; (c) aplica-se a Súmula nº 138/STJ; (d) o STF, quando julgou o RE nº 116.121-3/SP, reconheceu a inconstitucionalidade de parte do item nº 79 da antiga Lista de Serviços anexa ao Decreto-lei nº 406/68.

A Corte Estadual proferiu acórdão (fls. 1.553/1.564) negando provimento ao recurso por entender que: **"O arrendamento mercantil financeiro, com os seus componentes de compra e venda, locação e financiamento, não envolve nenhuma prestação de serviço e, como tal, não se sujeita à incidência do Imposto Sobre Serviços (ISS)."**

Insistindo pela via especial (fls. 1.599/1.656), o réu requer que seja reformado o aresto vergastado, a fim de que a recorrida seja compelida a recolher o aludido imposto, trazendo à baila as seguintes razões:

a) o aresto recorrido incorreu em erro ao considerar que as operações de "leasing" não caracterizariam prestação de serviços;

b) o entendimento sufragado na Súmula nº 138/STJ continua a receber homenagem por esta Colenda Corte, configurando-se descabida a tese de que estaria superada somente em relação às instituições financeiras que utilizam o 'leasing' para futura aquisição de bens móveis;

c) o acórdão recorrido assentou-se em pronunciamento do STF o qual não faz qualquer menção ao arrendamento mercantil.

Aduz violação dos seguintes dispositivos legais do item 79 da Lista Anexa ao Decreto-Lei nº 406/68 e ao item nº 15.09 da Lista

# Superior Tribunal de Justiça

Anexa à Lei Complementar nº 116/03.

Apresentadas contra-razões (fls. 1.710/1.750) pugnando pelo improvimento do recurso, alegando, em síntese: (a) ausência de prequestionamento; (b) inadmissível o recurso, com fulcro na alínea 'a', aduzindo violação da Súmula nº 138/STJ; (c) incidência das Súmulas nº 283 e 284, ambas do STF; (d) não restou comprovada divergência jurisprudencial; (e) não incide ISS sobre as operações de arrendamento mercantil; (f) nulidade das notificações de lançamento fiscal; (g) ilegitimidade da base de cálculo utilizada.

Instado a manifestar-se, o douto Parquet opinou pelo conhecimento parcial do recurso (fls. 1.794/1.797), tão-somente em relação às supostas violações dos itens 79 da Lista Anexa ao Decreto-Lei nº 406/68 e 15.09 da Lista Anexa à Lei Complementar nº 116/03.

É o relatório."

O e. Ministro relator exarou voto pelo provimento do recurso, nos termos da seguinte ementa:

**"TRIBUTÁRIO. ISSQN. ARRENDAMENTO MERCANTIL. INCIDÊNCIA. SÚMULA 138/STJ. APLICABILIDADE. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE PELO STF APENAS DA EXPRESSÃO 'LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS' DO ITEM 79 DA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA AO DL 406/68.**

1. Cuidam os autos de ação anulatória fiscal cumulada com ação declaratória ajuizada por GM LEASING S/A ARRENDAMENTO MERCANTIL em desfavor do MUNICÍPIO DE CRICIÚMA/SC objetivando, em síntese, a suspensão da exigibilidade de ISS incidente sobre supostas operações de leasing ocorridas no seu território. O Juízo monocrático julgou improcedente o pedido, aduzindo que: (a) a Súmula nº 138/STJ proclama que o arrendamento mercantil é hipótese de incidência do tributo; (b) o Município de Criciúma/SC, onde o negócio jurídico foi celebrado, é o local que está diretamente atrelado à operação de arrendamento mercantil, e não, o Município da sede da autora; (c) não há impedimento para a exigência integral do montante recolhido a título de ISS ao tempo da celebração do contrato de arrendamento mercantil; (d) deve ser considerado simples erro material na nulidade do lançamento menção à palavra "venda" ao invés de arrendamento mercantil; (e) o lançamento por arbitramento não padece de correções, haja vista que foi oportunizado ao sujeito passivo, em devido procedimento administrativo, mitigar o valor consignado. O réu interpôs apelação sustentando inconstitucionalidade da sentença prolatada, que carecia de fundamentação quanto aos critérios empregados para definir o montante e a titularidade dos honorários advocatícios, pugnando, conseqüentemente, sua majoração. Alegou, ainda, que a sentença

# Superior Tribunal de Justiça

incorreu em equívoco ao declarar, com base na Lei nº 9.527/97, a impossibilidade de que a verba referente aos honorários seja repassada diretamente aos advogados, pois seria de titularidade do Poder Público municipal. A autora, manejando a mesma espécie recursal, requereu a reforma do decisum aduzindo o seguinte: (a) é inconstitucional a incidência do ISS sobre as operações de arrendamento mercantil, tendo em vista tratar-se de obrigação de dar e não de fazer; (b) ilegitimidade do Município de Criciúma/SC para arrecadar o tributo, visto que sua sede está situada no Município de Poá/SP; (c) equívoco no arbitramento da base de cálculo que deveria ter sido estabelecida nos termos dos arts. 72 do CTN e 9º do Decreto-lei nº 406/98, e não, sobre o valor do bem arrendado; (d) nulidade do ato de infração questionado, que consignou a incidência do ISS sobre operações de venda ao invés de operações de arrendamento mercantil. O TJSC, por maioria, deu provimento ao recurso da autora, restando prejudicado o recurso do réu, sob o argumento de que o "leasing" financeiro não alberga prestação de serviço. O réu interpôs embargos infringentes, a fim de que fosse reformado o aresto objurgado, consoante as seguintes razões: (a) "leasing" e locação de bens móveis têm institutos jurídicos diferentes, sendo o primeiro regulado por lei especial e o segundo por instituto do Código Civil; (b) não há obrigação de fazer no arrendamento mercantil; (c) aplica-se a Súmula nº 138/STJ; (d) o STF, quando julgou o RE nº 116.121-3/SP, reconheceu a inconstitucionalidade de parte do item nº 79 da antiga Lista de Serviços anexa ao Decreto-lei nº 406/68. A Corte Estadual proferiu acórdão (fls. 1.553/1.564) negando provimento ao recurso por entender que: "O arrendamento mercantil financeiro, com os seus componentes de compra e venda, locação e financiamento, não envolve nenhuma prestação de serviço e, como tal, não se sujeita à incidência do Imposto Sobre Serviços (ISS)." Insistindo pela via especial, o réu requer que seja reformado o aresto vergastado, a fim de que a recorrida seja compelida a recolher o aludido imposto, trazendo à baila as seguintes razões: (a) o aresto recorrido incorreu em erro ao considerar que as operações de "leasing" não caracterizariam prestação de serviços; (b) o entendimento sufragado na Súmula nº 138/STJ continua a receber homenagem por esta Colenda Corte, configurando-se descabida a tese de que estaria superada somente em relação às instituições financeiras que utilizam o 'leasing' para futura aquisição de bens móveis; (c) o acórdão recorrido assentou-se em pronunciamento do STF o qual não faz qualquer menção ao arrendamento mercantil. Aduz violação dos seguintes dispositivos legais do item 79 da Lista Anexa ao Decreto-Lei nº 406/68 e ao item nº 15.09 da Lista Anexa à Lei Complementar nº 116/03. Apresentadas contra-razões pugnando pelo improvimento do recurso. Instado a manifestar-se, o douto Parquet opinou pelo conhecimento parcial do recurso, tão-somente, em relação às supostas violações dos itens 79 da Lista Anexa ao Decreto-Lei nº 406/68 e 15.09 da Lista Anexa à Lei Complementar nº

116/03.

2. O Pleno do Colendo Supremo Tribunal Federal concluiu o julgamento do Recurso Extraordinário 116.121/SP (Rel. Min. Octavio Gallotti, DJ 25/05/2001), interposto por empresa de locação de guindastes onde se discutia a constitucionalidade da cobrança do ISS sobre a locação de bens móveis. Decidiu-se que a expressão 'locação de bens móveis' constante no item 79 da lista de serviços a que se refere o DL 406/68 (redação da LC 56/87) é inconstitucional.

3. Recurso especial provido. "

Pedi vista dos autos para melhor exame da *quaestio iuris*.

*Prima facie*, impende inquirir do critério material integrante da regra-matriz de incidência tributária do ISS, a fim de explicitar o comportamento humano abstratamente descrito na hipótese normativa e que, no dizer de Amílcar Falcão, representa "fato econômico de relevância jurídica".

A Constituição Federal de 1988, ao tratar da competência tributária dos Municípios, assim preceitua em seu artigo 156:

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

*I - propriedade predial e territorial urbana;*

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

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

§ 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá:(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

*I - ser progressivo em razão do valor do imóvel; e*  
(Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

*II - ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.*(Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

§ 2º - O imposto previsto no inciso II:

*I - não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil;*

# *Superior Tribunal de Justiça*

*II - compete ao Município da situação do bem.*

*§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar:(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002)*

*I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas;(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002)*

*II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)*

*III - regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.(Incluído pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002) "*

Desta sorte, excluídas as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, e de comunicação, hipóteses de incidência do ICMS (artigo 155, II, da CF/88), a tributação pelo ISS contempla a prestação de serviços de qualquer natureza definidos em lei complementar.

Ocorre que o âmbito semântico dos veículos lúgüísticos adotados pela Constituição, para traduzir o conteúdo de suas regras de competências tributárias impositivas, não pode ficar ao alvedrio de quem recebe a outorga de competência.

Na obra intitulada "ISS na Constituição e na Lei", Aires F. Barreto discorre amplamente sobre o artigo 156, III, da Constituição Federal, donde se extrai que o vocábulo "serviço", cuja prestação constitui o critério material da hipótese de incidência do ISS, é conceito constitucionalmente pressuposto, ao qual deve se ater o legislador complementar:

### ***"3.5. O art. 156, III, da Constituição Federal***

*Centremos nossa atenção agora ao que consideramos o ponto nuclear desta meditação: a disposição do inciso III, do art. 156, da Constituição. Embora esse preceptivo não possa ser considerado isoladamente - mas, somente no contexto sistemático em que inserido - é o preceito básico fixador da competência municipal para tributar serviços.*

*Lembra, oportunamente, Geraldo Ataliba que a esse respeito tem prevalecido uma visão parcial e equivocada, amesquinhadora do Município, e caracterizada por chocante superficialidade. Isso decorre do empolgamento causado pela intensa discussão econômica que precedeu à introdução da EC 18/65.*

*É inafastável a consideração conjunta e conjugada de todos os preceitos que cuidam das competências (legislativas) tributárias, de modo direto ou indireto, fixando-lhes os contornos e conteúdo (arts. 153, 155 e 156). É que só interpretação sistemática pode iluminar os*

*caminhos a serem percorridos pelo intérprete, de modo útil.*

*Parece evidente que a interpretação de qualquer preceito da Constituição como é o caso da atividade que vimos desempenhando - não pode olvidar as exigências dos princípios capitais e, sobretudo, a regração desses princípios sobre o próprio conteúdo do mandamento a ser examinado, na busca de determinação de seu conteúdo, sentido e alcance. Nem é autorizada interpretação que termine por negar eficácia aos princípios básicos do Texto Magno. Deveras, não se pode, na tarefa interpretativa, negar, na sua devida medida, eficácia a cada princípio constitucional. Sublinhamos "na sua devida medida", recordando que os princípios se escalonam hierarquicamente, aí sediando-se o critério da unidade do sistema de Direito Positivo.*

*Daí por que não será correto afirmar que o vocábulo - contido nesse inciso III, do art. 156, da Constituição - "qualquer" significa todo serviço, menos o serviço público, porque este está claramente excluído do conceito de serviço tributável. Se a primeira inclinação do intérprete é no sentido de entender "qualquer" como significando "todo", algumas considerações sistemáticas - deduzidas de acordo com a técnica própria da ciência do Direito - evidenciarão que essa conclusão carece de prévio exame e definição de seus contornos.*

*Embora amplíssima a dicção constitucional- e, conseqüentemente, o campo material abrangido pelo conceito - ver-se-á que a eficácia de determinados princípios (como é o caso do da capacidade contributiva) impõe-lhe determinados limites. Além disso, por força da redação do texto, não se pode analisar o conceito sem, concomitantemente, examinar dois pressupostos negativos, postos como demarcadores da competência e, pois, denotadores da noção de "serviço tributável". (...)*

### **3.6. A Cláusula "não Compreendidos no art. 155, II"**

*(...)*

*Convém enfatizar que esta cláusula, formulada em termos negativos, evidencia que a definição de serviço é necessariamente genérica, significativa de "qualquer", sinônima, portanto, de todo serviço. Esta negativa vem excepcionalmente delimitar "qualquer" significando: todo, tirante apenas os compreendidos no art. 155, II, que, como visto, são só os de transporte intermunicipal e interestadual e os de comunicação.*

*O enunciado constitucional deixa bem evidente que a regra geral é a tributabilidade dos serviços pelo Município; exceção é a tributabilidade pelo Distrito Federal e pelos Estados de dois tipos de serviço (transportes e comunicações), sendo que os de transporte só e quando forem transcendentais dos limites municipais. Outorga-se a*

*essas entidades político-constitucionais competência para tributar apenas esses dois serviços.*

*Feita a delimitação negativa, fica-se com um universo amplo e genérico de todo e qualquer esforço humano, para outrem, com conteúdo econômico, prestado sob regime de Direito Privado - exceto os serviços de transporte intermunicipais e interestaduais e os de comunicação, explicitamente entregues à competência do Distrito Federal e dos Estados. Tais são os serviços tributáveis pelo Município. Quer dizer: todo e qualquer serviço, com estrita exceção dos expressamente conferidos à competência do Distrito Federal e dos Estados (art. 155, II), é tributável pelo Município.*

### **3.7. A Cláusula "Definidos em Lei Complementar"**

*Ensina o mestre Souto Maior Borges que, no caso, estamos diante de dois mandamentos, com dois destinatários nitidamente diversos, encerrados numa só formulação legislativa, num só dispositivo normativo:*

*a) o primeiro destinatário é o Município, que pode tributar quaisquer serviços;*

*b) o segundo destinatário é o Congresso Nacional, que, mediante leis complementares, pode definir os serviços compreendidos na competência do Distrito Federal e dos Estados, bem como explicitar o conteúdo implícito dos preceitos constitucionais que dispõem sobre a competência dos Estados para tributar, acessoriamente às operações mercantis, atividades que, da perspectiva pré-jurídica, podem parecer serviço (ensejando, em tese, o que se convencionou designar por conflito de competência tributária).*

*Assim, a regra é a competência municipal; exceção é a estadual. É mais lógico requerer-se norma para definir a exceção do que para definir a regra, especialmente quando a regra está tão clara no próprio Texto Constitucional (art. 156, III). É da técnica legislativa corrente que o geral, o abrangente "qualquer" - por ser universal - não requer definição, a não ser delimitativa, como é o caso. Daí ser lógico que "definidos" serão os serviços tributáveis pelos Estados.*

*A única forma de dispor sobre conflitos é definir, pelo menos, um dos termos possivelmente conflitantes. Se é assim - se só é lógico entender que "a definição" da lei complementar será a que considera as exceções - é descabido pretender que a definição seja da regra formulada em termos inequivocamente amplos e genéricos "serviços de qualquer natureza", e não da exceção. Este raciocínio põe à mostra a evidência de que, se algo deve ser definido, a definição só pode ser a da exceção, e não da regra. Assim, o termo "definidos" só*

# *Superior Tribunal de Justiça*

*pode voltar-se para os dois serviços conferidos à competência dos Estados e do Distrito Federal, além daquelas atividades que, aos olhos do leigo, parecem serviço, mas, na verdade, se desenvolvem no bojo de operações mercantis.*

*Registre-se, apenas para argumentar, que, se em tese duas interpretações são cabíveis, tem que prevalecer aquela que melhor e de modo mais esplendorosa assegura a eficácia dos magnos princípios constitucionalmente consagrados, como o da autonomia municipal, especialmente em matéria de decretação de seus tributos e da rigidez da discriminação de competências tributárias.*

*Tirante as estritas exceções vistas acima, só aos Municípios cabe a tributação dos inúmeros serviços. Embora possa parecer tautológico, é necessário advertir para a circunstância de que, no plano pré-jurídico, os fatos são meros fatos. Ainda não receberam qualificação legal. É nesse plano que os fatos se confundem. Depois de juridicamente qualificados, é que se vê que Estados só podem tributar dois serviços, entendido o termo em sua dimensão jurídica. O Distrito Federal pode tributar todos serviços, sem exceção, porque são de sua competência tanto os impostos estaduais como os municipais.*

*A eventual "definição" dos serviços tributáveis pelos Estados, embora não possa diminuir a esfera de autonomia dos Municípios, não encerra maiores problemas ou complexidades. Todavia, já a "definição", por lei complementar, de serviços tributáveis pelos Municípios agride frontalmente a autonomia municipal porque, se a lei complementar pudesse definir os serviços tributáveis, ela seria necessária e, pois, intermediária entre a outorga constitucional e o exercício atual da competência, por parte do legislador ordinário municipal. Se assim fosse, a sua ausência importaria inibição do Município, o que seria um absurdo no nosso sistema, porquanto a Constituição, no art. 30, atribui foros de princípio fundamental ao sistema à autonomia municipal, fazendo-a exprimir-se especialmente em matéria de "instituir e arrecadar os tributos de sua competência".*

*Essa singela consideração já demonstra impor-se repulsa categórica ao raciocínio de que definidos devem ser os inúmeros serviços de competência dos Municípios. Só a possibilidade de concreção desse absurdo já obriga a afastar a hipótese. Só o colocar-se a tributação municipal dependendo do arbítrio do legislador complementar já mostra a erronia dessa orientação. Deflui da Constituição (art. 30, III) que a competência tributária é instrumento da autonomia dos Municípios; ora, se, ao mesmo tempo, entender-se que ela depende de lei complementar, editada pelo Congresso, ter-se-á motivação suficiente para evidenciar a contradição de alguns intérpretes, que querem atribuí-la ao Texto Constitucional. A Constituição, consigna*

# *Superior Tribunal de Justiça*

*a mais conspícua doutrina, veicula um sistema, necessariamente coerente, harmônico e concatenado. Não é um amontoado de preceitos, mas uma organização sistemática, cujo critério de unificação e ordenação está nos seus princípios, dos quais a autonomia municipal é, evidentemente, basilar.*

*É clássica a frase de Rui Barbosa, segundo a qual a Constituição "não retira com a mão direita aquilo que deu com a mão esquerda". Admitir que os "serviços de qualquer natureza" é que haverão de ser definidos importa contradictio in terminis. Se são de qualquer natureza, prescindem de definição; se são definidos, não serão jamais os de qualquer natureza, mas, sim, os definidos.*

*Carlos Maximilian ensina que se deve afastar as interpretações impossíveis ou ilógicas: pois, é da mais gritante falta de lógica, tanto comum, como jurídica, a interpretação que pretende conferir a esse preceito o significado de conferir à lei complementar o definir "serviços de qualquer natureza", para efeito de abrir espaço à competência tributária dos Municípios. Tudo isto foi amplamente exposto por Souto Maior Borges, no seu clássico "Lei Complementar Tributária". (in obra citada, 2ª ed., rev. ampl. e atual., Ed. Dialética, São Paulo, 2005, págs. 36/42)*

Tárek Moysés Moussallem e Ricardo Álvares da Silva, no livro "ISS na Lei Complementar 116/2003 e na Constituição", repisam que:

*"Não resta muita escolha ao legislador complementar senão considerar, em nível constitucional, a eleição do critério material da hipótese de incidência do ISS.*

*Ao empregar o vocábulo "serviços", a Lex Legum utiliza-se necessariamente de um pré-conceito do termo, afastando-o dos demais porventura próximos.*

*É que as competências tributárias, como bem asseverou Roque Antônio Carrazza, ao serem rigidamente discriminadas na Constituição Federal, trazem consigo os conceitos prévios dos termos utilizados para outorgá-las.*

*Por isso, a definição do conceito de serviço é constitucionalmente pressuposta.*

*Permitir ao legislador complementar definir, ao seu bel-prazer, o conceito de "serviços" é jogar por terra a rígida repartição de competências no Estado.*

*Outra não é a lição de Geraldo Ataliba e Aires Fernandino Barreto, ao vislumbrarem que a Lei Complementar não pode definir, como*

# Superior Tribunal de Justiça

*serviço, o que não é serviço:*

*A lei tributária não pode ampliar o conceito de serviço constitucionalmente pressuposto. É inconstitucional a lei tributária que pretenda dispor que "se considera serviço" algo que esse conceito não corresponde.*

*É que essa ampliação teria por efeito alargar a competência tributária do Município, o que é matéria constitucional e, pois, imodificável por lei. As competências constitucionalmente fixadas são inderrogáveis. Nem lei complementar - ainda que sob pretexto de dispor sobre conflitos - poderia fazê-lo.*

*A delimitação do conceito de serviço deve se ater aos pressupostos constitucionais.*

*Em termos mais rigorosos, todas características definitórias do definiendum "serviço" estão postas na Constituição Federal. A lei complementar somente pode acrescentar características acidentais ou acessórias. Mas não pode estabelecer, como serviço, o que não o é*

*Por conseqüência, qualquer grandeza eleita para figurar na base de cálculo do ISS que não se origine das características definitórias constitucionais de "serviço" encontra-se estigmatizada pelo vício da inconstitucionalidade." (in obra citada, Organização de Heleno Taveira Tôrres, 1ª Ed., Ed. Manole, São Paulo, 2004, págs.236/237)*

Deveras, como bem elucidada Marcelo Caron Baptista, na obra "ISS: Do Texto à Norma", a exação em tela somente pode incidir se houver a realização de serviço para terceiro, porquanto ser necessária a existência de uma relação "envolvendo, pelo menos, duas pessoas: o realizador e o tomador do serviço".

De acordo com o aludido autor, a prestação de serviço, núcleo do critério material da hipótese de incidência do ISS, ostenta natureza jurídica de obrigação de fazer, identificável pelo fim específico a que visa o contrato celebrado entre as partes, a despeito da existência de prestação-meio consistente em um "fazer" ou em um "dar":

#### ***"4.1.10. A prestação de serviço como prestação "de fazer"***

*A hipótese de incidência do ISS, sopesadas as informações colhidas do sistema jurídico, em confronto com a experiência empírica, afasta as prestações negativas de "não fazer" e de "não dar", ainda que, de qualquer modo, caracterizem um fazer em sentido lato, uma ação omissiva. Mesmo que existam várias possibilidades da prestação objeto da relação jurídica identificar-se com um comportamento omissivo, aquele correspondente a "prestar serviço" em benefício de terceiro, mediante remuneração, parece totalmente incompatível com*

# *Superior Tribunal de Justiça*

*a idéia de uma abstenção. Pelo menos fazemos questão de confessar o fato de não termos vislumbrado sequer uma hipótese nesse sentido.*

*Partindo desse pressuposto, resta analisar, diante das prestações positivas, a distinção entre as de dar e as de fazer.*

***Quanto às típicas prestações de dar e de fazer a explicação não comporta maiores controvérsias. Prestação de dar ocorre quando a ação titularizada pelo devedor se destina à tradição de um bem. Prestação de fazer é aquela que se opera pela ação pessoal do devedor, cuja relevância não está na tradição de bem, ainda que ela possa eventualmente ocorrer.***

***A hipótese de incidência do ISS refere-se às prestações de fazer, ou seja, aquelas marcadas pela ação pessoal do devedor. Essa conclusão não se alcança com base na eficácia normativa experimentada por esse tributo ao longo do tempo mas por meio de indicativo colhido da própria Constituição Federal.***

***A palavra "serviços", constante do artigo 156, III, do Texto, afasta, por incongruência semântica, a idéia de prestação de dar, eis que não envolve, na sua essência, qualquer coisa, seja material, seja imaterial.***

***A ação pessoal do prestador, no entanto, não rejeita o emprego de bens materiais ou imateriais, mercadorias ou produtos industrializados, bem como de equipamentos. Ao contrário, a maior parte dos serviços requer o emprego de tais bens, sob pena de restar inviabilizada a prestação. Mas o comportamento tributado pelo ISS é aquele em que o esforço pessoal do devedor se sobrepõe aos materiais e equipamentos eventualmente aplicados.***

***Colabora, também, nesse sentido, o confronto de "serviços" com a materialidade de outros tributos, especialmente o ICMS - no quanto se refere a operações relativas à circulação de mercadorias - e o IPI - exceto sobre importação de produtos. Ainda que o critério material destes últimos não se resume a uma prestação de dar, porque sua essência está na realização de operações jurídicas, elas, invariavelmente, giram em torno de um bem material, de uma mercadoria ou de um produto industrializado, o que não ocorre com o ISS. Este tributo, portanto, é dirigido preponderantemente à atividade pessoal do sujeito passivo da relação jurídica patrimonial.***

***O tomador do serviço, quando o contrata, objetiva não a apropriação de um bem mas o resultado do esforço e da capacidade, física ou intelectual, da outra parte, ainda que esse resultado se expresse, no mundo fenomênico, por meio de um bem material. Prestação de serviço, por isso, é prestação jurídica de fazer."***

#### **4.1.11 Prestação-meio e prestação-fim**

*Como desdobramento da distinção fundamental entre prestações de dar e de fazer, surge a necessidade de admitir que um esforço humano, no contexto de uma relação jurídica contratual, não assegura ao intérprete, por si só, tratar-se de uma prestação de fazer, e ainda tributável pelo ISS. Muitas vezes a complexidade dos fatos jurídicos torna deveras difícil estabelecer os contornos precisos que permitem apartar, das prestações em geral, as figuras do dar e do fazer, o que acarreta importantes reflexos para a compreensão da norma tributária, ocasionando, em algumas vezes, dúvidas razoáveis sobre a incidência de determinados tributos diante de específicas hipóteses.*

*A presença do contrato é mais do que o primeiro divisor de águas para limitar o conjunto de comportamentos passíveis de tributação pelo ISS. É dele que aflora a natureza jurídica tributária da prestação. Centra-se a investigação, por isso, no acordo de vontades.*

*As relações jurídicas são estabelecidas em torno de uma prestação que, quando adimplida, extingue o dever jurídico do sujeito passivo.*

*Todo contrato visa a um fim específico. É um dos meios pelos quais o homem busca a satisfação de suas necessidades, relacionando-se com terceiros. Exatamente da finalidade do contrato é que se extrai a natureza da prestação. Imprescindível estabelecer, pois, um critério jurídico pelo qual seja possível identificar o **comportamento-fim pactuado**, aquele que, ocorrido, faz extinguir o dever jurídico.*

*As lições da doutrina são precisas sobre o tema.*

*Para ORLANDO GOMES "a distinção entre as obrigações de dar e as de fazer deve ser traçada em vista do interesse do credor (...). Nas obrigações de dar, o que interessa ao credor é a coisa que lhe deve ser entregue, pouco lhe importando a atividade do devedor para realizar a entrega. Nas obrigações de fazer, ao contrário, o fim é o aproveitamento do serviço contratado".*

*O interesse do credor, portanto, pode estar voltado, preponderantemente, para um bem ou para um comportamento do devedor. No primeiro caso, a prestação a que faz jus o credor é a de dar; na segunda, a de fazer.*

*Entre o seu surgimento e a sua extinção, a relação - colocado à parte o direito à remuneração - fica na dependência do comportamento-fim imputado ao devedor. Tal comportamento pode ser um ato simples, unitário, facilmente identificado; ou pode ser*

# *Superior Tribunal de Justiça*

***complexo, caso em que requer a observância de etapas, para que o fim contratado seja atingido.***

***AIRES FERNANDINO BARRETO esclarece que a prestação de serviço tributável é tão-somente aquela que atinge o fim do contrato, "Não as suas etapas, passos ou tarefas intermediárias, necessárias à obtenção do fim. Não a ação desenvolvida como requisito ou condição do facere...".***

***Sempre que o intérprete conhecer o fim do contrato, ou seja, descobrir aquilo que denominamos de "prestação-fim", saberá ele que todos os demais atos relacionados a tal comportamento são apenas "prestações-meio" da sua realização.***

***Independente, para que um ato do devedor seja tido como prestação-meio, tratar-se de um fazer ou de um dar. O elemento decisivo está na prestação-fim, que definirá se há ou não incidência do ISS.***

***Disso se extrai o critério não só aplicável para o estudo do tributo em exame. Serve, de igual modo e com a mesma precisão, para a explicação da incidência de outros tributos presentes no sistema. Identificado o fazer como uma atividade-meio do dar, é neste que se deve focar, quando relevante, a adequação do seu conceito à previsão normativa.***

***Não se deve confundir, todavia, a prestação-fim com o ato concreto final do comportamento exigido do prestador, eis que este, mesmo tratando-se de prestação de serviço, pode consistir em um dar. Realmente. Quando um alfaiate é contratado para confeccionar uma roupa, a prestação-fim da relação é, não temos dúvidas, o comportamento de entregar a roupa feita a quem a encomendou. Isso não se altera pelo fato de que a prestação-fim somente poderá ser tida como ocorrida quando da entrega da roupa pelo alfaiate ao seu cliente que, em última análise, caracteriza um dar. Em outras palavras, a simples entrega do resultado da prestação do serviço, do prestador ao tomador, não é fato capaz de alterar a natureza jurídica da prestação, que é de fazer. Como será visto adiante, o "serviço", entendido como o resultado da prestação de fazer, pode ser um bem corpóreo, que, de alguma maneira, será entregue ao tomador, sem que isso possua qualquer relevância para definir a incidência do ISS, haja vista não perfazer elemento suficiente para descaracterizar a prestação de serviço.***

***Outra observação deve ser feita, seguindo a lição de MARÇAL JUSTEN FILHO. Esse autor chama a atenção para o fato de que há obrigações de fazer de duas espécies bem definidas, quais sejam, aquelas que se esgotam em si mesmas, como as prestações de***

# *Superior Tribunal de Justiça*

*trabalho e as que se caracterizam pela realização de um novo negócio jurídico. Cita, como exemplo da segunda espécie, os "...'pré-contratos': em que as partes se obrigam a um fazer consistente na pactuação futura de um contrato".*

*Quando a prestação de fazer corresponder ao ato de estabelecer novo acordo de vontades, inexistente esforço humano tributável. Seja qual for o objeto da nova relação jurídica, certo é que, contratar, por si só, não é comportamento alcançado pelo ISS. A hipótese normativa do imposto não reconhece, para fins de incidência, nem o ato de contratar a prestação do serviço e nem o ato de pactuar prestação de outra natureza. Some-se a isso o fato de que, quando as partes pactuam a celebração de um contrato futuro, inexistente um comportamento de alguém voltado ao benefício de terceiro. Não se trata, propriamente, de uma prestação de serviço, porque os contratantes simplesmente estabelecerão as condições em que, diante da relação jurídica vindoura, aí sim, uma fará (ou dará) alguma coisa em proveito da outra.*

*Outrossim, o dever de contratar não caracteriza uma relação de conteúdo patrimonial, eis que não se estabelece uma remuneração para tal conduta. E quando o pré-contrato prevê multa para a hipótese de não contratação futura, o valor correspondente perfaz a prestação de norma jurídica sancionatória, não se confundindo com remuneração pela prestação de serviço. Excetua-se dessa hipótese, contudo, o caso em que alguém é contratado, onerosamente, para representar alguém na celebração de uma relação jurídica futura, como ocorre nos contratos onerosos de mandato. Em tal circunstância, entendemos, o mandatário age como prestador de um serviço ao mandante e, como tal, sujeito à incidência do ISS.*

***A prestação de serviço tributável pelo ISS é, pois, entre outras coisas, aquela em que o esforço do prestador realiza a prestação-fim, que está no centro da relação contratual, e desde que não sirva apenas para dar nascimento a uma relação jurídica diversa entre as partes, bem como não caracterize prestação de serviços de transporte interestadual, intermunicipal ou de comunicação, cuja tributação se dará pela via do ICMS.*** (in obra citada, 1ª Ed., Ed. Quartier Latin, São Paulo, 2005, págs. 281/286)

Aires F. Barreto também discorre sobre o tema, asseverando que *"são comuns as hipóteses nas quais os particulares avençam, a um só tempo, negócios jurídicos que importam a transferência da titularidade de mercadoria e, concomitantemente, a prestação de esforço humano, em caráter negocial"*. Diante desta constatação, alerta o citado doutrinador:

*"Nesses casos, exige-se toda cautela - do legislador, do intérprete e*

# *Superior Tribunal de Justiça*

*do aplicador da lei - a fim de que não se fira a Constituição. É que lhes cabe, mesmo diante de um cipoal de fatos, discernir, à luz dos critérios constitucionais, os fatos subsumíveis ao ICMS e os oneráveis pelo ISS. A correta interpretação das competências exige, nesses casos, a aguda e percuciente observação de cada fato, a fim de que não se conclua pela sujeição ao ISS, de negócios jurídicos mercantis ou, ao ICMS, de serviços (exceto os dois já referidos).*

*Tenha-se presente que, usando de sua liberdade negocial, os particulares podem produzir fatos complexos, estabelecendo negócios que se consubstanciam, concomitantemente, em prestação de serviços e em venda de mercadorias. Mesmo quando referidos num só instrumento de contrato, pode-se discernir, juridicamente, esses dois objetos, embora o interesse das partes seja global e uno.*

*É imperioso estremá-los, a fim de sujeitá-los a um e outro ou a um ou outro, na exata medida das respectivas competências privativas. O caminho a ser trilhado - único conducente à separação consentânea com o sistema constitucional - exige digressão em torno das obrigações de dar e de fazer, categorias gerais do direito, amplamente estudadas pelos civilistas.*

*A distinção entre dar e fazer como objeto de direito é matéria das mais simples. Basta - aos fins a que nos propusemos - salientar que a primeira (obrigação de dar) consiste em vínculo jurídico que impõe ao devedor a entrega de alguma coisa já existente; por outro lado, as obrigações de fazer impõem a execução, a elaboração, o fazimento de algo até então inexistente. Consistem, estas últimas, num serviço a ser prestado pelo devedor (produção, mediante esforço humano, de uma atividade material ou imaterial).*

*Nas obrigações de fazer segue-se o dar, mas este não se pode concretizar sem o prévio fazimento, que é o objeto precípua do contrato (enquanto o "entregar" a coisa feita é mera consequência).*

*Essa diferenciação entre as obrigações de dar e de fazer - de extrema relevância para apartar os fatos tributáveis pelos Estados dos graváveis pelos Municípios - é magistralmente demarcada por Washington de Barros Monteiro:*

***"O 'subtractum' da diferenciação está em verificar se o dar ou o entregar é ou não consequência do fazer. Assim, se o devedor tem de dar ou de entregar alguma coisa, não tendo, porém, de fazê-la previamente, a obrigação é de dar; todavia, se, primeiramente, tem ele de confeccionar a coisa para depois entregá-la, se tem ele de realizar algum ato, do qual será mero corolário o de dar, tecnicamente a obrigação é de fazer."***

# *Superior Tribunal de Justiça*

*Orlando Gomes, na sua excelente obra a respeito, distingue, com rara felicidade, a obrigação de dar da obrigação de fazer: Eis suas lições:*

***"Nas obrigações de dar, o que interessa ao credor é a coisa que lhe deve ser entregue, pouco lhe importando a atividade de que o devedor precisa exercer para realizar a entrega. Nas obrigações de fazer, ao contrário, o fim que se tem em mira é aproveitar o serviço contratado."***

*O eminente doutrinador pátrio, Clóvis Beviláqua, é preciso ao conceituar as obrigações de dar:*

***"Obrigação de dar é aquela cuja prestação consiste na entrega de uma coisa móvel ou imóvel, seja para constituir um direito real, seja somente para facilitar o uso, ou ainda, a simples detenção, seja finalmente, para restituí-la a seu dono."***

*Para distinguir as obrigações de dar e as obrigações de fazer, Orozimbo Nonato ressalta que aquelas "têm por objeto a entrega de uma coisa ao credor, para que este adquira sobre a coisa um direito, enquanto as obrigações de fazer têm por objeto um ou mais atos do devedor, quaisquer atos, de fora parte a entrega de uma coisa".*

*Em resumo, nas obrigações ad dandum ou ad tradendum consiste a prestação em entregar alguma coisa (dar), enquanto as infaciendo referem-se a ato ou serviço a cargo do devedor (prestador).*

*A doutrina admite, excepcionalmente, casos em que o dare e o facere praticamente se entrelaçam, tornando sobremodo difícil concluir pela efetiva natureza do vínculo obrigacional.*

*Dessa rápida análise da posição da doutrina já é possível concluir que o regime jurídico tributário a que se subordinam certos fatos exige se perquiram com a profundidade requerida - a natureza e objeto do contrato em conseqüência do qual se produzem os fatos considerados.*

*De um lado, é exato que o ICMS incide sobre contratos (operações mercantis, reguladas pelo Direito Obrigacional), necessariamente configuradores de "obrigações de dar" mercadoria; de outro, é correto que o ISS incide sobre o fato "prestar serviços" (obrigações de fazer). Advirta-se, todavia, para a circunstância de que, se é certo afirmar que o ISS incide sobre o contrato de prestação de serviço, não é menos correto asseverar que não há serviço tributável que não decorra de um contrato, cuja natureza seja a de uma "obrigação de fazer". Meticuloso exame do contrato ilumina a compreensão do fato (que dele é objeto), sendo, pois, decisivo para qualificação jurídica*

# Superior Tribunal de Justiça

deste.

*Examinadas, em rápida síntese, as obrigações de dar e de fazer, cumpre extrair as implicações dessas premissas: só pode incidir ISS onde haja obrigação de fazer. Deveras, acolhendo as distinções que com o Mestre Geraldo Ataliba fizemos, já nos idos de 1980, Marçal Justen Filho, em magnífica obra sobre ISS, enfatiza que as obrigações de dar não podem ensejar a exigência de ISS:*

*"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 do serviço é qualificável juridicamente como execução de uma obrigação de fazer."*

*De fato, obrigação de dar jamais pode conduzir à exigência de ISS, porquanto serviço se presta mediante um facere. Em outras palavras, serviço faz-se, não se dá.*

*Em suma: nas obrigações ad dandum ou ad tradendum consiste a prestação em entregar alguma coisa (dar), enquanto que as infaciendo se referem a ato ou serviço a cargo do devedor (prestador).*

*Consistindo o conceito de serviço tributável por via de ISS no esforço humano a terceiros, segue-se, inexoravelmente, que só pode abranger as obrigações de fazer (e nenhuma outra)." (in obra citada, págs. 42/45)*

Deveras, o Código Tributário Nacional, como de sabença recepcionado como lei complementar, tratava dos Impostos sobre Serviços de Qualquer natureza, em seus artigos 71 a 73, revogados pelo Decreto-Lei n.º 406/68, que estabeleceu normas gerais de Direito Financeiro, aplicáveis ao ICMS e ao ISS.

Consoante o aludido decreto-lei, constituía fato gerador do ISS a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante da lista anexa ao diploma legal, ainda que sua prestação envolvesse o fornecimento de mercadoria.

Na citada lista de serviços, a locação de bens móveis figurava entre as operações tributáveis pelo ISS, sendo que, com a edição da Lei Complementar 56/87, foi acrescido ao rol o arrendamento mercantil, *verbis*:

*"79. Locação de bens móveis, inclusive arrendamento mercantil;"*

# *Superior Tribunal de Justiça*

Ocorre que o Plenário do Supremo Tribunal Federal, na assentada de 11 de outubro de 2000, em sede de recurso extraordinário, declarou a inconstitucionalidade da expressão "locação de bens móveis", constante do item 79 da Lista de Serviços a que se refere o Decreto-Lei 406/68, com a redação dada pela Lei Complementar 56/87. A ementa do julgado restou assim vazada:

*"TRIBUTO - FIGURINO CONSTITUCIONAL. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de 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 116121/SP, Relator Ministro Octávio Gallotti, Relator p/ Acórdão Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, DJ de 25.05.2001)*

No voto-condutor do acórdão, o e. Ministro Marco Aurélio assim fundamentou a divergência acompanhada pela maioria dos ministros integrantes do Tribunal Pleno:

*"Senhor Presidente, vou pedir vênias ao nobre Ministro-Relator para divergir, porque entendo que as noções são diversas; a relativa à prestação de serviços, em si, e a inerente à locação de bem móvel.*

*Na espécie, o imposto, conforme a própria nomenclatura revela e, portanto, considerado o figurino constitucional, pressupõe a prestação de serviços e não o contrato de locação.*

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

# *Superior Tribunal de Justiça*

*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 no Recurso Extraordinário nº 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 ementa 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.*

*Cumprir ter presente, sobre a matéria, as palavras de Ulhôa Canto, no que citadas por Gabriel Lacerda Troianelli em artigo publicado sob o título "O ISS sobre a locação de bens móveis", na Revista Dialética de Direito Tributário nº 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*

# *Superior Tribunal de Justiça*

*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° 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° 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 o 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, alfim, a organicidade do próprio Direito, sem a 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."*

Em 31 de julho de 2003, foi publicada a Lei Complementar 116, que revogou os artigos 8º, 10, 11 e 12, do Decreto-Lei 406/68, bem como a Lei Complementar 56/87, entre outros dispositivos legais.

A referida lei complementar dispõe sobre o ISS e, em seus artigos 1º e 2º, prescreve o campo de incidência da exação em tela:

*"Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.*

*§ 1º O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.*

*§ 2º Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de*

# Superior Tribunal de Justiça

*Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.*

§ 3º *O imposto de que trata esta Lei Complementar incide ainda sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço.*

§ 4º *A incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado.*

*Art. 2º O imposto não incide sobre:*

*I – as exportações de serviços para o exterior do País;*

*II – a prestação de serviços em relação de emprego, dos trabalhadores avulsos, dos diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações, bem como dos sócios-gerentes e dos gerentes-delegados;*

*III – o valor intermediado no mercado de títulos e valores mobiliários, o valor dos depósitos bancários, o principal, juros e acréscimos moratórios relativos a operações de crédito realizadas por instituições financeiras.*

*Parágrafo único. Não se enquadram no disposto no inciso I os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior."*

Na Lista de Serviços anexa à citada lei complementar, a locação de bens móveis não mais figura como serviço cuja prestação enseja a tributação pelo ISS. Todavia, no subitem 15.09, de seu item 15, encontra-se elencado o arrendamento mercantil (*leasing*) de quaisquer bens:

*"15 – Serviços relacionados ao setor bancário ou financeiro, inclusive aqueles prestados por instituições financeiras autorizadas a funcionar pela União ou por quem de direito.*

*(...)*

***15.09 – Arrendamento mercantil (leasing) de quaisquer bens, inclusive cessão de direitos e obrigações, substituição de garantia, alteração, cancelamento e registro de contrato, e demais serviços relacionados ao arrendamento mercantil (leasing).***

*(...)"*

No artigo "*Leasing* (Arrendamento Mercantil) e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza", Rogério de Miranda Tubino discorre sobre a *ratio essendi* do instituto do arrendamento mercantil:

# *Superior Tribunal de Justiça*

*"A necessidade de utilização de equipamentos, máquinas etc., certamente demanda capital que se imobilizará. A forma de aquisição desses equipamentos e máquinas, sem compra, ou melhor, um modo capaz de se adquirir esses bens sem ônus excessivo, seria o suficiente para atender a essa necessidade sem que houvesse a imobilização de custoso capital.*

*Com relativa frequência, o fato econômico impõe a criação de instituto jurídico. Dessa busca de um modo "sui generis" de financiamento dos meios de produção, concebido através da agregação de diferentes negócios jurídicos ou contratos, originou-se uma nova figura típica, o leasing.*

*O leasing, como é mais conhecido, ou contrato de arrendamento mercantil, em sua forma típica, surgiu e foi desenvolvido inicialmente nos Estados Unidos, a partir da década de 1950. De sua origem histórica, conta-se que, em 1952, um industrial americano da Califórnia precisava de maquinário para sua indústria de produtos alimentícios. Não tinha o capital para a operação, então pensou em alugar esse material. Da idéia, surgiu a empresa United States Leasing Corporation, que mais tarde, ajudada pelo Bank of America, possibilitou a ampliação do negócio.*

*Sua funcionalidade desde logo se tornou evidente, gerando inúmeros benefícios e operacionalizando a atividade econômica de inúmeras empresas.*

*(...)*

*A criação e o desenvolvimento do leasing tiveram como grande motivação o fato de muitas empresas não possuírem capital suficiente para adquirir bens de produção, fazendo com que se socorressem aos financiamentos ou às locações tradicionais, o que nem sempre era vantajoso para o empresário, ou, ainda pior, privava as empresas de expandirem seus negócios. Isso porque no caso do financiamento havia a compra imediata do bem, havendo diferimento apenas do pagamento. Na hipótese de locação, por outro lado, não havia compra do bem. No entanto, se interessasse ao locatário adquirir o bem, teria que pagar seu valor integral.*

*Na tentativa de mesclar essas operações, visando facilitar o acesso aos bens de produção, foi desenvolvido o contrato de leasing. Com o leasing uma empresa pode equipar-se com os equipamentos necessários à sua atividade econômica, sem precisar comprá-los, por meio de uma espécie de locação que ainda faculta ao locatário a compra do bem, mas sem que tenha que pagar o valor integral do mesmo, descontando-se as parcelas já pagas ao locador.*

*Por esse contrato, o arrendatário indica à entidade financiadora um*

# Superior Tribunal de Justiça

*bem que seja de seu interesse; esta paga o preço e adquire tal bem da indústria fornecedora; então, aquela concede por longo prazo o direito de uso de tal bem ao arrendatário, que deverá pagar uma determinada quantia a título de aluguel, possuindo, ainda, a opção de compra de tal bem mediante pagamento do preço residual.*

*Nas palavras de ORLANDO GOMES, "pelo contrato de leasing uma instituição financeira, especializada ou não, concede a um industrial, por longo prazo, o direito de utilizar máquinas que adquiriu para esse fim, cobrando-lhe aluguel por esse uso temporário e admitindo que, a certo tempo, declare opção de compra, pagando o preço residual, isto é, o que fica após a dedução das prestações até então pagas".*

*No mesmo sentido aparece a lição de FRAN MARTINS, que designa arrendamento mercantil como o "contrato segundo o qual uma pessoa jurídica arrenda a uma pessoa física ou jurídica, por tempo determinado, um bem comprado pela primeira de acordo com as indicações da segunda, cabendo ao arrendatário a opção de adquirir o bem arrendado findo o contrato, mediante um preço residual previamente fixado". (in ISS na Lei Complementar nº 116/2003, Coordenador Rodrigo Brunelli Machado, 1ª Ed., Ed. Quartier Latin, São Paulo, 2004, págs. 75/77)*

A Lei 6.099/74 dispõe sobre o tratamento tributário das operações de arrendamento mercantil, conceituado como *"o negócio jurídico realizado entre pessoa jurídica, na qualidade de arrendadora, e pessoa física ou jurídica, na qualidade de arrendatária, e que tenha por objeto o arrendamento de bens adquiridos pela arrendadora, segundo especificações da arrendatária e para uso próprio desta"* (redação dada pela Lei 7.132/83).

Contudo, infere-se a exigüidade da definição legal do instituto, em virtude da notória natureza jurídica complexa do arrendamento mercantil, consoante se depreende da leitura dos seguintes trechos da doutrina abalizada:

**ROGÉRIO DE MIRANDA TUBINO:** *"Alguns autores, procurando traçar a natureza jurídica do contrato de arrendamento mercantil, reduziram-no a uma simples locação caracterizada pela faculdade conferida ao locatário de, ao seu término, optar pela compra do bem locado. Outros buscaram explicar o leasing através de inúmeras relações negociais além da locação, como promessa de compra e venda, mútuo, financiamento e mandato.*

*Apesar de as características da locação preponderarem no leasing, reduzir este contrato de várias faces a uma locação com cláusula de opção de compra do bem locado, não atende à complexidade desta modalidade contratual, não podendo ser aqui*

defendida. Por outro giro, a ampliação sugerida, com inclusão do mútuo e financiamento, não é de todo adequada, já que estas outras relações negociais não são autonomamente marcantes no leasing.

A natureza jurídica do arrendamento mercantil é inegavelmente complexa. Por isso é mais adequado afirmar, com base nas assertivas de FRAN MARTINS, que o leasing possui natureza jurídica complexa, sendo composto por locação, promessa unilateral de venda e, em alguns casos, mandato. Os traços de locação encontrados neste contrato são evidentes, a locação vincula o arrendatário ao pagamento das prestações, enquanto o arrendante é obrigado a entregar a coisa para que aquele dela use. Quanto à promessa unilateral de venda, consubstancia-se no fato de o arrendador dar a opção de aquisição do bem pelo arrendatário; aceita por este, obriga aquele de modo irrevogável a vender a coisa pelo valor residual. Por fim, no tocante ao mandato, este aparece sempre que o arrendatário é quem diretamente trata com o vendedor na escolha do bem a ser arrendado; nestes casos, o arrendador, quando mandante, responde pelos atos praticados pelo arrendatário, adquirindo a coisa por este determinada e obrigando-se a pagar ao vendedor o preço acordado." (in ISS na Lei Complementar nº 116/2003, Coordenador Rodrigo Brunelli Machado, 1ª Ed., Ed. Quartier Latin, São Paulo, 2004, págs. 78/79);

#### **MARCELO CARON BAPTISTA: "4.1.22.1. Leasing financeiro**

(...)

É necessário destacar que o arrendamento mercantil, com o passar do tempo, tem sido contratado por várias modalidades, o que não permite generalizar qualquer conclusão sobre a sua natureza jurídica e, assim, sobre a incidência do ISS, sem antes proceder a uma atenta investigação da relação concretamente instaurada.

Respeitada essa premissa, viabiliza-se analisar inicialmente o que RODOLFO DE CAMARGO MANCUSO denomina de "...tipo básico de arrendamento mercantil..."; o chamado "...leasing financeiro: financial leasing ou ainda full payout lease...", sendo "...o mais comum de todos...", segundo MARIA HELENA DINIZ.

A Lei nº 6.099, de 12/09/1974, com as alterações de redação determinadas pela Lei nº 7.132, de 27/10/1983, estabelece os fundamentos da matéria, a despeito de dirigida expressamente ao seu tratamento tributário. Do seu artigo 1º, parágrafo único, colhe-se a definição legal de arrendamento mercantil: "Considera-se arrendamento mercantil para os efeitos desta Lei, o negócio jurídico realizado entre pessoa jurídica, na qualidade de arrendadora, e pessoa física ou jurídica, na qualidade de arrendatária, e que tenha por objeto o arrendamento de bens adquiridos pela arrendadora, segundo especificações da arrendatária e para uso próprio desta".

A mesma lei, em seu artigo 5º elenca quatro cláusulas que deverão estar presentes nos contratos dessa natureza, a saber: "a) prazo do contrato; b) valor de cada contraprestação por períodos

# *Superior Tribunal de Justiça*

determinados, não superiores a um semestre; c) opção de compra ou renovação de contrato, como faculdade do arrendatário; d) preço para opção de compra ou critério para sua fixação, quando for estipulada esta cláusula".

Em linhas gerais, o contrato de arrendamento mercantil requer o envolvimento de três pessoas distintas: a) uma que vende o bem a ser arrendado; b) a arrendatária, que deseja o bem, e o aluga, mediante remuneração e que poderá comprá-lo futuramente; e c) a arrendadora, que compra o bem indicado pela arrendatária e o aluga e, eventualmente, o vende.

Ao final do período de arrendamento, ou seja, quando do pagamento da última das prestações, podem ocorrer três situações: a devolução do bem ao arrendador, a compra do bem pelo arrendatário ou a renovação do contrato, inclusive com a substituição do bem.

A exigência de cláusula de opção de compra - promessa de compra e venda - denuncia que não há, desde logo, qualquer transferência de propriedade do bem objeto do contrato estabelecido entre arrendador e arrendatário, o que, ao contrário, poderá ocorrer, após decorrido um prazo estipulado, a critério deste.

O contrato de arrendamento mercantil envolve efeitos de contratos típicos, fundamentalmente, uma promessa de locação do bem a ser adquirido pelo arrendador ao arrendatário, uma locação de bem, móvel ou imóvel, de propriedade do arrendador ao arrendatário, uma promessa de compra e venda do bem e, eventualmente, uma compra e venda. Por essa razão ARNOLDO WALD se refere a "contrato misto". ORLANDO GOMES, no entanto, refuta a idéia de contrato misto "...porque tem causa própria e já se tipicizou...". ARNALDO RIZZARDO diz que é contrato misto, tendo em vista que "...as várias obrigações nele inseridas, características de diversos tipos contratuais, formam uma unidade indissolúvel..." e o descumprimento de qualquer delas pode implicar a ruptura do contrato como um todo.

FÁBIO KONDER COMPARATO ainda afastou a idéia de uma relação de mandato entre o arrendatário e o arrendador, no que atine à compra do bem. Há, para esse autor, tão-somente, "...uma obrigação a cargo da instituição financeira de adquirir o material objeto da locação...". Quanto a essa conclusão, o autor recebeu o apoio de CELSO BENJÓ.

**Não sendo a locação o único traço marcante do contrato de arrendamento mercantil, por albergar outros elementos típicos de relações contratuais diversas, tem-se que, atualmente, é um contrato nominado, típico, com tratamento jurídico próprio, mas que inegavelmente representa uma simbiose de relações contratuais conexas.**

O fato da relação jurídica decorrente do contrato de arrendamento mercantil sujeitar-se ao controle e fiscalização do Banco Central do Brasil - art. 7º da Lei nº 6.099/74 - e a determinadas regras do Sistema Financeiro Nacional, inclusive a

# *Superior Tribunal de Justiça*

contratação por instituições financeiras, não a torna juridicamente uma relação de financiamento. JOÃO HENRIQUE RENAULT sustenta, com razão, que, juridicamente, não há financiamento, e critica aqueles que isso defendem dizendo que "...o pensar econômico está a influir sobre o pensamento jurídico mais que o devido". Aqui se abrem duas vertentes da questão.

**A primeira volta-se à análise econômica do contrato. Não se nega que o arrendamento mercantil se apresenta para o arrendatário como uma opção dentre várias possibilidades de alavancar a sua atividade ou de se apropriar de bens a serem empregados na realização dos seus interesses, sendo comumente ponderado como alternativa a operações de naturezas diversas, inclusive de financiamento ou de compra de bens a prazo.**

**Economicamente, então, não há impedimento maior para que se refira o arrendamento mercantil como uma modalidade de financiamento. Mas, do ponto de vista jurídico, isso não seria verdadeiro, porque entre o arrendador e o arrendatário a relação que se instaura não tem por objeto uma cessão de crédito, mas uma obrigação de dar o próprio bem visado por este, com o que concorda PÉRICLES PRADE.**

**A segunda faceta do problema diz respeito à hipótese do arrendador necessitar ou optar por contratar um financiamento para adquirir o bem a ser locado ao arrendatário. Em casos que tais, essa operação envolve exclusivamente o proprietário do bem, o arrendador e a instituição financeira. Perfaz uma relação contratual preliminar, porém alheia ao contrato de arrendamento instaurado entre arrendador e arrendatário, ainda que o viabilize.**

**Existem outras modalidades de arrendamento mercantil que, segundo RODOLFO DE CAMARGO MANCUSO, são subespécies da espécie leasing financeiro, tais como o "...lease back..." (em que o próprio arrendatário é quem vende o bem ao arrendador), o "...self leasing..." (realizado entre empresas ligadas ou coligadas), o "...dummy corporation..." (quando os recursos necessários para que o arrendador adquira o bem são obtidos mediante negociação de debêntures) e o "...lease purchase..." (similar ao "dummy corporation" e usualmente utilizado em relação a aeronaves e ferrovias).**

**O arrendamento mercantil financeiro não afasta, em qualquer de suas modalidades, a locação de coisas. Conforme MARIA HELENA DINIZ, "No arrendamento mercantil o usuário torna-se simples locatário com opção para eventual compra do equipamento, findo o contrato". Para CELSO BENJÓ "...é uma figura jurídica baseada na locação...". De igual modo se posiciona FÁBIO KONDER COMPARATO, observando que "Sem dúvida, dentre as relações obrigacionais típicas que compõem o leasing, predomina a figura da locação de coisa...". ORLANDO GOMES, afirma que "A maior afinidade é com a locação...".**

**Grande parte da doutrina, focando a questão com ênfase na**

*locação, afirmou a incidência do ISS sobre o arrendamento mercantil de bens móveis, com fundamento no Código Tributário Nacional (art. 71, § 1º, II), e posteriormente no Decreto-lei nº 406/68 - Lista de Serviços, item XVIII da versão original e item 52 conforme redação do Decreto-lei nº 834/69. Entre outros, assim se posicionaram ARNOLDO WALD, ARY OSWALDO MATTOS FILHO, LUIZ MÉLEGA e FÁBIO KONDER COMPARATO.*

***BERNARDO RIBEIRO DE MORAES*** *negou a incidência do ISS no contrato de leasing, ao fundamento de que é "...contrato típico, diverso de locação de bens móveis..."*

*(...)*

#### ***4.1.22.2 Leasing operacional e renting***

*Modalidade peculiar do contrato de arrendamento mercantil é o chamado leasing operacional. Esse contrato também é conhecido por renting ou rental e é apontado pela doutrina como a primeira espécie de arrendamento mercantil da qual se tem conhecimento.*

*Para CELSO BENJÓ, "...consiste no contrato pelo qual uma das partes se obriga a proporcionar à outra o uso e gozo temporário de determinado bem e mantê-la em perfeito estado de funcionamento..."*

*MARIA HELENA DINIZ esclarece que se deve distinguir, por "...rigorismo técnico e terminológico...", o leasing operacional do renting. Entre outras diferenças, destaca a de que o leasing operacional não exige, obrigatoriamente, a intervenção de uma instituição financeira, podendo ser efetuado entre o arrendador, que adquire o bem de terceiro e o arrendatário. O renting, invariavelmente, é contrato caracterizado pelo fato do próprio fabricante do bem o alugar ao arrendatário.*

*Em ambas as modalidades, porém, é marcante a cláusula de obrigatoriedade do arrendador de prestar assistência técnica. Para os fins propostos neste trabalho adotar-se-ão as mesmas conclusões para ambas as modalidades contratuais, dispensando aprofundar a diferenciação entre os institutos.*

*A diferença fundamental em relação ao leasing financeiro, no qual, como explica FÁBIO KONDER COMPARATO, "...os ônus de reparação incumbem pelo contrato ao locatário...", está no fato de que o arrendador, além de disponibilizar o bem ao arrendatário, assume a obrigação de mantê-lo em bom funcionamento, ou seja, oferecendo assistência técnica, inclusive troca de peças; tal como ocorria em relação a máquinas de escrever e, atualmente, com máquinas copadoras e mesmo automóveis, cuja compra deixa de ser interessante porque o bem, além de requerer uma constante manutenção, em curto espaço de tempo torna-se obsoleto pelos avanços tecnológicos.*

*No arrendamento mercantil operacional, como esclarece FRAN MARTINS, "...o contrato pode ser rescindido a qualquer momento pelo arrendatário, desde que haja um aviso prévio". Também por isso é freqüente que o arrendatário, em qualquer tempo, mesmo antes do final do pagamento das parcelas, efetue a devolução do bem ao*

# Superior Tribunal de Justiça

arrendador e firme novo contrato visando apropriar-se de outro mais atual.

A Lei nº 6.099/74, embora não vede contratação dessa natureza, a exclui do tratamento tributário diferenciado atribuído às demais operações de arrendamento mercantil (art. 2º). Esse fato, observa JOSÉ AUGUSTO DELGADO, levou a maioria da doutrina a afirmar que "...o único e verdadeiro leasing é o financeiro. O leasing brasileiro é do tipo financeiro". MARIA HELENA DINIZ e RODOLFO DE CAMARGO MANCUSO sustentam que, com a edição da Resolução nº 2.309, de 28/10/1996, do Banco Central do Brasil, foi reconhecida a figura do arrendamento mercantil operacional, ainda que com numerosas limitações, sendo que, para este último autor, inclusive para fins tributários." (in ISS: Do Texto à Norma, 1ª Ed., Ed. Quartier Latin, São Paulo, 2005, págs. 338/347)

A jurisprudência pacífica do STJ, cristalizada no verbete Sumular 138, tem assentado que o ISS incide na operação de arrendamento mercantil de coisas móveis, com base, entre outros, nos seguintes precedentes:

*"TRIBUTÁRIO - ARRENDAMENTO MERCANTIL - NATUREZA JURÍDICA - LEI N. 6.099/74 - LC N. 56/87 - INCIDÊNCIA DO ISS. CONTRATO MISTO, EM SUA ORIGEM, O LEASING TORNOU-SE, ENTRE NÓS, UM NEGÓCIO TÍPICO, NOMINADO E AUTÔNOMO: A "LOCAÇÃO MERCANTIL" DEFINIDA E REGIDA PELA LEI N. 6.099/74.*

*NÃO FAZ SENTIDO, ATUALMENTE, A PESQUISA EM TORNO DE QUAL CONTRATO PREPONDERA NA FORMAÇÃO DESTE NOVO INSTITUTO. A PRÁTICA DE "ARRENDAMENTO MERCANTIL", ANTES DE 1. DE JANEIRO DE 1987, NÃO CONSTITUÍA FATO GERADOR DE ISS. A PARTIR DAQUELA DATA - QUANDO SE TORNOU EFICAZ A LEI COMPLEMENTAR N. 56/87, O ISS PASSOU A INCIDIR SOBRE O ARRENDAMENTO MERCANTIL." (EREsp 341/SP, Relator Ministro Humberto Gomes de Barros, Primeira Seção, DJ de 08.05.1995)*

*TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS). LEASING. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO. PRECEDENTES DO STF E DESTE STJ. CONSOANTE JURISPRUDÊNCIA PREDOMINANTE DO EGRÉGIO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL E DESTA EGRÉGIA CORTE, A PRESTAÇÃO HABITUAL DE SERVIÇOS DE "LEASING" POR EMPRESA, ESTÁ SUJEITA AO ISS (SUBSUNÇÃO NO ITEM 52 DA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA AO DECRETO-LEI N. 406/68)." (EREsp 836/SP, Relator Ministro Demócrito Reinaldo, Primeira Seção, DJ de 07.03.1994)*

Os mais recentes julgados acerca da matéria coadunam-se com a orientação

sumular, *verbis*:

*"TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. ARGÜIÇÃO GENÉRICA. SÚMULA 284/STF. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ. ISS. LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. REEXAME FÁTICO-PROBATÓRIO. SÚMULA 07/STJ. ARRENDAMENTO MERCANTIL DE BENS MÓVEIS (LEASING). SÚMULA 138/STJ.*

*(...)*

*5. "O ISS incide na operação de arrendamento mercantil de coisas móveis" (Súmula 138/STJ).*

*6. Agravo regimental improvido." (AgRg no Ag 734289/RS, Relator Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJ de 27.03.2006)*

*"TRIBUTÁRIO. ARRENDAMENTO MERCANTIL. OPERAÇÃO SUJEITA AO ISS. MULTA IMPOSTA EM DECORRÊNCIA DE REGULAMENTO LOCAL SOBRE O ICMS.*

*I – A parte recorrida foi autuada pelo Estado do Sergipe em razão do transporte de bens sem documentação idônea exigida em regulamento local de ICMS. Entretanto, caracterizada a operação como arrendamento mercantil, sujeita ao ISS, segundo a Súmula n.º 138/STJ, não subsiste a multa imposta com fundamento em regulamento sobre o ICMS, de acordo com o princípio de que a obrigação acessória segue o destino da principal.*

*II – Recurso especial improvido." (REsp 766004/SE, Relator Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, DJ de 19.12.2005)*

*"TRIBUTÁRIO. IMPORTAÇÃO DE MERCADORIA SOB O REGIME DE ARRENDAMENTO MERCANTIL. ICMS. NÃO INCIDÊNCIA. SÚMULA N. 138/STJ. PRECEDENTES.*

*1. Não incide o ICMS sobre a importação de mercadorias sob o regime de arrendamento mercantil.*

*2. "O ISS incide na operação de arrendamento mercantil de coisas móveis" (Súmula n. 138/STJ).*

*3. Recurso especial provido." (REsp 523528/SP, Relator Ministro João Otávio de Noronha, Segunda Turma, DJ de 03.11.2003)*

*"RECURSO ESPECIAL - ALÍNEA "A" - TRIBUTÁRIO - IMPORTAÇÃO DE EQUIPAMENTOS HOSPITALARES - ARRENDAMENTO MERCANTIL - ICMS - NÃO INCIDÊNCIA.*

*Na vigência do arrendamento, a titularidade do bem arrendado é do arrendante, admitida a sua transferência futura ao arrendatário. Não há, até o término do contrato, transmissão de domínio, razão pela qual se entende que inexistiu circulação do bem para fins de cobrança do ICMS. Por essa razão, estabelece o artigo 3º, inciso VIII, da Lei Complementar n. 87/96 que o imposto não incide sobre operações de arrendamento mercantil, não compreendida a venda do*

# Superior Tribunal de Justiça

*bem arrendado ao arrendatário.*

*Configura fato gerador do ISS a importação de bens em arrendamento mercantil, hipótese prevista no item 79 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-lei n. 406/68. Súmula n. 138/STJ.*

*Recurso especial não conhecido." (REsp 239331/SP, Relator Ministro Franciulli Netto, Segunda Turma, DJ de 02.06.2003)*

Nada obstante, ousou divergir do entendimento jurisprudencial consolidado nesta Corte e perfilhado pelo e. Ministro Relator do presente recurso especial.

Forçoso relembrar que, consoante o voto que se sagrou vencedor no Plenário da Excelsa Corte (RE 116121/SP), *"há de prevalecer a definição de cada instituto, e somente a prestação de serviços, envolvido na via direta o esforço humano, é fato gerador do tributo em comento"*.

Humberto Ávila, em parecer que versou sobre "Imposto sobre a Prestação de Serviços de Qualquer Natureza - ISS. Normas Constitucionais Aplicáveis. Precedentes do Supremo Tribunal Federal. Hipótese de Incidência, Base de Cálculo e Local da Prestação. Leasing Financeiro: Análise da Incidência", teceu judiciosas considerações sobre o real alcance da tese assentada no aludido julgado:

*"2,1,1.5. Esse precedente do Tribunal Pleno apresenta duas notas essenciais. De um lado, ele superou as posições anteriores tanto da Primeira quanto da Segunda Turma que tinham decidido, no julgamento da constitucionalidade da instituição do imposto sobre serviços na locação de bens móveis, pela sobreposição da relevância econômica do fato ao conceito utilizado pela regra constitucional de incidência. De outro lado, encaixou-se na mesma fileira de precedentes que apontam para a incorporação de conceitos infraconstitucionais pré-constitucionais. Em outras palavras, o Tribunal não apenas decidiu que o conceito de locação não corresponde ao de serviço, mas assentou que o conceito de serviço é o de obrigação de fazer e, por consequência, que qualquer outro tipo de obrigação está fora do poder de tributar dos Municípios.*

*2.1.1.6. O mencionado precedente sobre a locação de bens móveis não pode ser lido como urna mera decisão a respeito da não-incidência do imposto sobre a locação de bens móveis. Fazê-lo, é apequenar sua verdadeira dimensão, identificando a consequência individual da decisão (o conceito de locação não se subsume ao conceito constitucional de serviço) ao seu fundamento geral (o conceito constitucional de serviço é o de obrigação de fazer). O mesmo precedente também não pode ser lido com reservas por não ter efeito geral ou por ter sido prolatado por maioria escassa. Entendê-lo desse modo implica, de um lado, desconhecer que ele se alinha numa série de precedentes do Tribunal Pleno que limitam a competência dos entes federados aos conceitos constitucionalmente*

*pressupostos; e, de outro, desconsiderar que os fundamentos das decisões proferidas no controle difuso de constitucionalidade são passíveis de generalização, quando suas razões também servem para outros casos." (Artigo publicado na Revista Dialética de Direito Tributário nº 122, págs. 120/131)*

Desta sorte, a mera inserção da operação de arrendamento mercantil no rol de serviços constantes da lista anexa à Lei Complementar 106/2003 não possui o condão de transmutar a natureza jurídica complexa do instituto, composto por traços característicos de figuras como o financiamento, a locação e a compra e venda, caso haja opção final pela compra do bem.

Nesse diapasão, merece transcrição outro excerto do parecer elaborado por Humberto Ávila:

## ***"2.1.2. Incompatibilidade do conceito de leasing com o de serviço***

*2.1.2.1. O leasing financeiro pode ser conceituado como a operação segundo a qual alguém, querendo usar determinado bem, aluga-o de uma instituição financeira com o direito de optar, ao final, pela continuidade da locação, pela devolução ou pela compra por valor residual. 8*

*2.1.2.2. Para bem compreender a operação de leasing é preciso decompor as suas etapas, que ocorrem na seguinte cronologia: 1) a arrendadora capta recursos financeiros para a formação de um fundo; 2) o interessado na aquisição do veículo preenche a ficha cadastral na revenda/concessionária; 3) a arrendadora examina e aprova a ficha cadastral do proponente da operação de arrendamento mercantil; 4) a arrendadora analisa o crédito e propõe as condições do contrato; 5) a arrendadora informa a aprovação do crédito à revenda/concessionária; 6) a arrendadora formaliza o contrato; 7) os documentos pessoais do proponente, bem como do veículo a ser arrendado, são enviados à arrendadora; 8) os documentos enviados são conferidos e a operação é cadastrada junto ao sistema de dados da empresa de leasing; 9) o instrumento contratual é remetido ao proponente que, ato contínuo, o assina e devolve à sede da arrendadora; 10) os documentos são guardados e arquivados na sede da arrendadora; 11) o pagamento do veículo é liberado a favor da revenda/concessionária; 12) é emitido o respectivo carnê para o pagamento das contraprestações pelo arrendatário, encerrando-se, dessa maneira, a execução da atividade de concessão e formalização da operação de arrendamento mercantil; 13) a arrendadora libera o veículo e o arrendatário toma posse, passando a utilizá-lo pelo prazo contratual; 14) ao final do contrato, o arrendatário deverá optar por uma das seguintes alternativas: a) exercer a opção de compra do bem, caso em que a*

*empresa de leasing emitirá recibo de venda e endossará o certificado de registro do veículo; b) devolver o veículo, hipótese em que a empresa de leasing receberá em devolução o veículo, que ficará na sede para sua alienação a terceiro; c) renovar o contrato, situação em que a empresa de leasing procederá à confecção de novo instrumento contratual.*

*2.1.2.3. A decomposição das etapas de formalização e execução do contrato de leasing permite verificar que ele envolve uma operação complexa abrangendo financiamento, locação e compra e venda, caso haja opção final pela compra do veículo: financiamento porque a arrendadora faz a captação de recursos financeiros para a formação de um fundo; locação porque o arrendatário usa o veículo de propriedade da arrendadora mediante pagamento de prestação; e compra e venda porque o arrendatário pode comprar o veículo pelo valor residual. Se apenas uma tivesse que ser a natureza jurídica do contrato de leasing, deveria ser de financiamento, de locação ou de compra e venda. Qualquer dessas alternativas levaria à conclusão de que se trata de uma obrigação de dar, nunca de fazer, assim entendido o esforço humano empreendido em benefício de outrem. Com efeito, financiamento é operação financeira, cujo conceito corresponde ao conceito de obrigação de dar (emprestar dinheiro), de resto no âmbito de competência da União Federal; locação configura obrigação de dar (ceder uso de bem móvel), cujo produto configura renda inserida no âmbito de competência da União; compra e venda configura obrigação de dar (vender), abrangida no âmbito de competência dos Estados.*

*2.1.2.4. Independentemente de qual atividade venha a prevalecer, se poderia afirmar que o financiamento, a locação e a compra e venda só se realizam mediante esforços humanos (serviços) do arrendador em benefício do arrendatário. Mesmo assim, é preciso constatar que todos esses supostos serviços, sem exceção, são meros meios para a realização da operação de financiamento.*

*2.1.2.5. Com efeito, a captação de recursos financeiros, o exame e a aprovação da ficha cadastral, a análise do crédito, a proposta das condições contratuais, a aprovação do crédito, a formalização do contrato, a conferência e o cadastro dos documentos, a remessa e a devolução do instrumento contratual, a guarda e o arquivamento dos documentos, o pagamento do veículo, a emissão do carnê de pagamento e a entrega do veículo são praticados por causa do arrendamento mercantil e para viabilizá-lo. Pode-se dizer até mesmo que todas essas atividades se aproximam da operação de financiamento. O financiamento é a soma desses atos. Mesmo a locação e a eventual compra e venda são acessórios do financiamento. Assim, a consideração do leasing como uma operação complexa não afasta a conclusão de que o elemento*

*essencial de todos os atos praticados é a operação de financiamento. E a competência para a tributação da operação de financiamento é reservada à União Federal e, por via reflexa, excluída dos Municípios.*

*2.1.2.6. Isso significa que o fato de o leasing financeiro envolver obrigações de fazer não quer dizer que tenha como fato gerador uma obrigação de fazer tributável pelos Municípios. Não basta haver uma obrigação de fazer para existir competência para a cobrança do imposto sobre serviços. Para que ela exista é necessário que a obrigação de fazer seja, de um lado, independente e, de outro, não reservada à competência de outro ente federado.*

*2.1.2.7. As considerações precedentes levam à conclusão de que o conceito de arrendamento mercantil não se encaixa no conceito constitucionalmente pressuposto de serviço. Se serviço é aquilo cujo conceito se encaixa no conceito constitucional de serviço, o que não é serviço não passa a ser por obra do legislador infraconstitucional, daí por que é irrelevante a pura inserção na lista (item 52 da lista anexa ao Decreto-lei n° 406/68, item 79 da lista anexa à Lei Complementar n° 56/87 ou item 3.01 da lista anexa à Lei Complementar n° 116/03). Se um serviço existisse porque inserto na lista, a inserção na lista transformaria obrigação de dar em obrigação de fazer, o que, de resto, viola a própria realidade das coisas.*

*2.1.2.8. E mesmo que se aceitasse a coexistência de serviços, eles seriam meros meios para a prática da operação de arrendamento mercantil, sendo intributáveis pelos Municípios. " (Parecer publicado na Revista Dialética de Direito Tributário n° 122, págs. 120/131)*

Ao pugnar pela não incidência do ISS nas operações de *leasing*, Marcelo Caron Baptista expendeu os seguintes argumentos:

*"..., verifica-se que a natureza jurídica complexa da relação de arrendamento mercantil não esclarece, por si só, os seus reflexos tributários.*

*O caminho adequado, então, para aferir a incidência tributária, parece ser aquele apontado por GERALDO ATALIBA e AIRES FERNANDINO BARRETO que, isolando do contrato de leasing aquilo que, sob a óptica do sistema tributário, poderia representar uma manifestação econômica, apontaram: "...uma despesa (a ser suportada pelo arrendatário)... e ...um aluguel (a ser auferido pelo arrendador)...", concluindo que "Nenhum outro fato de substância econômica pode ser extraído do contrato em questão..."*

*Sendo essa a configuração jurídica fundamental da relação contratual, não há margem para se cogitar de incidência do ISS.*

*Quanto ao arrendatário, o fato de ele pagar pelo uso do bem em nada envolve prestação de serviços. Em relação ao arrendador, ele assume uma obrigação à qual corresponde uma prestação de dar o bem ao arrendatário, mediante remuneração. Obriga-se, ainda, a vender o bem, se o arrendatário exercer a opção de compra.*

*Nenhum desses comportamentos caracteriza prestação de serviço (prestação de fazer). DEJALMA DE CAMPOS bem tratou da questão: "Não há esforço humano na operação de leasing. Quem arrenda ou aluga alguma coisa não presta serviço algum e portanto não ocorre a hipótese de incidência do ISS... ". No mesmo sentido JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, sustentando que "...operações de leasing não consubstanciam um autêntico serviço (...) não implicam num autêntico fazer".*

*Também nos casos em que é exercida, pelo arrendatário, a opção de compra do bem, mais claramente se verifica a prestação de dar, mantido pois o impedimento igualmente imposto à locação até então prevalecente. " (in obra citada, págs. 343/344)*

Rogério de Miranda Tubino, identificando a preponderância do caráter de locação de bens no arrendamento mercantil, a despeito da existência de característica de promessa unilateral de venda e, em alguns casos, de um mandato, defendeu a intributabilidade da operação em tela pelo ISS, assinalando o seguinte:

#### *"4.3 LEASING - OBRIGAÇÃO DE DAR OU OBRIGAÇÃO DE FAZER?"*

*Quando se tratou do conceito e natureza jurídica do leasing, ficou claro que tal contrato não se resume à uma locação meramente. Entretanto, não se negou que a locação seja traço preponderante do contrato de arrendamento mercantil. Destacou-se, na oportunidade, com base na lição de Orlando Gomes e Fran Martins, que o contrato de leasing é de natureza complexa, composto por traços característicos de figuras como a locação, a promessa unilateral de venda e, em alguns casos, de mandato.*

*Encontram-se traços do mandato, quando a operação de leasing confere ao arrendante a tarefa de tratar com o vendedor e adquirir a coisa escolhida pelo arrendatário. Talvez, com base nesse aspecto de mencionado contrato, muitos venham a afirmar que o mesmo comporta também obrigação de fazer, e não apenas obrigação de dar.*

# *Superior Tribunal de Justiça*

*Partindo dessa idéia e acrescentando a noção de que a eventual preponderância da obrigação de entregar certa coisa não desnatura o conceito de serviço, desde que o prestador exerça no ato da entrega sua atividade principal e tenha a coisa a ser fornecida a outrem, proporcionando-lhe utilidade material, sido adquirida especialmente para tal fim, alguns doutrinadores defendem a idéia de que há obrigação de fazer nas operações de leasing, a ponto de sujeitá-las ao ISS.*

*Por outro lado, fortes argumentos confrontam essa tese, firmando não haver obrigação de fazer, seja na locação de bens móveis (tese consagrada recentemente no STF), seja no arrendamento mercantil.*

*É pacífico o entendimento de que, quando a Constituição Federal aludiu a serviços, em seu artigo 156, inciso III, encampou conceito de Direito Privado, de tal forma que o legislador, o aplicador e o intérprete não podem distanciar-se deste conceito, sob pena de alterarem, de modo inconstitucional, o campo competencial do Município.*

*Neste sentido está o artigo 110, do Código Tributário Nacional, que proíbe expressamente a lei tributária de alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado. Em outras palavras, a Lei tributária não pode, a pretexto de tributar determinada atividade, chamar de serviço o que não é serviço.*

*Neste contexto, tem-se que na obrigação de dar cria-se um vínculo jurídico que impõe ao devedor a entrega de alguma coisa preexistente - o objeto da prestação é a entrega da coisa, ao passo que na obrigação de fazer há a execução de algo que até então inexistia - objeto da prestação é sempre um ato do devedor. Assim é que a conduta que materializa o fato gerador do ISS prestar serviços compreende necessariamente uma obrigação de fazer.*

***Nas palavras de Aires F. Barreto, obrigação de dar jamais pode conduzir à exigência de ISS, porquanto serviço se presta mediante um facere. Em outras palavras, serviços faz-se, não se dá. Em suma: nas obrigações ad dandum ou ad tradendum consiste a prestação em entregar alguma coisa (dar), enquanto que as in faciendum se referem a ato ou serviço a cargo do devedor (prestador). Consistindo o conceito de serviço tributável por via de ISS no esforço humano a terceiros, segue-se, inexoravelmente, que só pode abranger as obrigações de fazer (e nenhuma outra).***

*Além disso, o elemento diferenciador entre as atividades sujeitas à incidência do ICMS daquelas tributadas por meio do ISS diz respeito, fundamentalmente, à circunstância de que nas primeiras há uma*

# *Superior Tribunal de Justiça*

*obrigação de dar, enquanto que nas últimas evidencia-se uma obrigação de fazer,*

*Ora, aplicando-se o exposto ao contrato de arrendamento mercantil, entende-se, com base nas premissas fixadas anteriormente, por que não há que se falar em obrigação de fazer, A obrigação que prepondera e caracteriza as operações de leasing é obrigação de dar, sendo, por conseguinte, inconstitucional a incidência de ISS sobre arrendamento mercantil. " (in obra citada, págs. 84/86)*

Destarte, revela-se inarredável que a operação de arrendamento mercantil não constitui prestação de serviço (obrigação de fazer), escapando, portanto, da esfera da tributação do ISS pelos municípios.

Ocorre, todavia, que 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 cediça na Corte, não conhecer do recurso especial, *verbis*:

*"PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. ABORDAGEM, TAMBÉM, DE MATÉRIA DE NATUREZA CONSTITUCIONAL. NÃO-INTERPOSIÇÃO DE RECURSO EXTRAORDINÁRIO. INCIDÊNCIA DA SÚMULA Nº 126/STJ.*

*1. Agravo regimental contra decisão que desproveu agravo de instrumento.*

*2. O acórdão a quo considerou legítima a revogação da isenção da COFINS prevista na LC nº 70/91 pelo art. 56 da Lei nº 9.430/96.*

*3. Decisum recorrido que tem como sustentação matéria de ordem constitucional, com existência de tema dessa natureza no corpo da fundamentação do próprio recurso especial.*

*4. O ordenamento jurídico, ao tratar dos recursos extremos, deixou bem delineada, na Carta Magna, a impossibilidade de o recurso especial definir qualquer assunto de envergadura constitucional. A função do apelo extremo é, tão-só, garantir a autoridade da lei federal e zelar pela sua aplicação uniforme. A não-interposição do recurso extraordinário com o fim de impugnar fundamento constitucional sobre o qual se assenta acórdão recorrido na via Especial gera óbice intransponível ao conhecimento do apelo, incidindo a Súmula nº 126/STJ.*

*5. Apesar de haver fundamento infraconstitucional, não prevalece este em detrimento da abordagem central de natureza constitucional.*

*6. Agravo regimental não-provido." (AgRg no Ag 757416/SC, Relator Ministro José Delgado, Primeira Turma, DJ de 03.08.2006)*

*"AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SERVIÇOS PRESTADOS POR COOPERADOS.*

# *Superior Tribunal de Justiça*

**LEI 9.876/99. ACÓRDÃO DECIDIDO POR FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAIS. IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE DA MATÉRIA EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL.**

1. *Quando o acórdão decidir a questão com base em normas e princípios constitucionais, é inviável o conhecimento do recurso especial, por esbarrar na competência atribuída pela Constituição Federal ao Supremo Tribunal Federal, pela via do recurso extraordinário, conforme dispõe o art. 102, III.*

2. *Agravo regimental desprovido.*" (AgRg no Ag 748334/SP, Relatora Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, DJ de 30.06.2006)

**"RECURSO ESPECIAL. CONSTITUCIONAL. ICMS. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. ARTS. 152 E 155, § 2º, I E VII, DA CF. ALEGADA VIOLAÇÃO DOS ARTIGOS 165, 458 E 535 DO CPC. NÃO-OCORRÊNCIA. ACÓRDÃO EMBASADO EM FUNDAMENTOS EMINENTEMENTE CONSTITUCIONAIS.**

*A Corte de origem, embora de modo contrário aos interesses do recorrente, apreciou fundamentadamente a questão trazida pelas partes.*

*A função teleológica da decisão judicial é a de compor, precipuamente, litígios. Não é peça acadêmica ou doutrinária, tampouco se destina a responder a argumentos, à guisa de quesitos, como se laudo pericial fosse. Contenta-se o sistema com a solução da controvérsia, observada a res in iudicium deducta.*

*Denota-se que o v. acórdão recorrido decidiu a questão com base em fundamentação eminentemente constitucional. O instrumento utilizado não comporta esta análise. É comezinho que a competência do Superior Tribunal de Justiça refere-se à matéria infraconstitucional. A discussão sobre preceitos da Carta Maior cabe à Suprema Corte.*

*Assim, inviável o exame do pleito do recorrente, sob pena de se penetrar no exame de matéria cuja competência está afeta à Excelsa Corte, ex vi do artigo 102 da Constituição Federal.*

*Recurso especial não-conhecido.*" (REsp 754545/RS Ministro Franciulli Netto, Segunda Turma, SEGUNDA TURMA DJ 13.03.2006

**"TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. LEIS NºS 7.787/89 E 8.212/91. COMPENSAÇÃO. PRESCRIÇÃO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL DO PRAZO. PRECEDENTES. ANÁLISE DE VIOLAÇÃO DE DISPOSITIVOS CONSTITUCIONAIS. INVIÁVEL EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL.**

1. *Em exame agravo regimental interposto pela Fazenda Nacional contra decisão que deu parcial provimento ao recurso especial interposto pela empresa Serviço Funerário Vale do Aço Ltda.*

2. *Demanda em que se discute compensação dos valores recolhidos indevidamente a título da Contribuição Previdenciária (art. 3º, I, da*

# Superior Tribunal de Justiça

Lei nº 7.787/89, e art. 22, I, da Lei nº 8.212/91), com base em legislação declarada inconstitucional.

3. A pretensão foi formulada no prazo concebido pela jurisprudência desta Casa Julgadora como admissível, visto que a ação não está alcançada pela prescrição, nem o direito pela decadência. Aplica-se, assim, o prazo prescricional nos moldes em que pacificado pelo STJ, id est, a corrente dos cinco mais cinco.

4. Este é o entendimento assentado nesta Corte. Precedentes: REsp 545387/MG REsp 433406/SP; EREsp 435835/SC, EREsp 42720/RS, EDAGA 491612/SP.

5. Desnecessidade de apreciação da constitucionalidade da norma legal discutida, mas, sim, adequá-la ao caso concreto.

6. Não há amparo jurídico para, em sede de recurso especial, ser alcançada definição sobre ofensa ou não a dispositivos constitucionais. É sabido que, em sede de recurso especial, não há lugar para se discutir, com carga decisória, preceitos constitucionais. Ao STJ compete, exclusivamente, unificar o direito ordinário federal, em consequência de determinação contida na Magna Carta de 1988. Em sede de recurso extraordinário é que se desenvolve a interpretação e a aplicação de princípios constantes no nosso Diploma Maior. A relevância de tais questões ficou reservada, unicamente, para a competência do colendo STF. O sistema de distribuição de competência recursal inserido em nosso ordenamento jurídico, pela novel Carta Política, não pode ser rompido. Do mesmo modo que o colendo STF, em sede de recurso extraordinário, não se pronuncia sobre a violação ou negação de vigência de norma infraconstitucional, igual procedimento é adotado pelo STJ quando se depara com fundamentos constitucionais no curso do recurso especial.

7. Agravo regimental não-provido." (AgRg no REsp 778173/MG, Relator Ministro José Delgado, Primeira Turma, DJ de 06.02.2006)

**"CONSTITUCIONAL. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL.**

**INADMISSIBILIDADE. SALÁRIO-EDUCAÇÃO. ACÓRDÃO A QUO ASSENTADO EM FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAIS. ART. 3º, I, DECRETO N.º 87.043/82. PREQUESTIONAMENTO. INEXISTÊNCIA SÚMULA 282/STF.**

*I - Se o acórdão a quo se assenta em fundamentos de índole essencialmente constitucional ao julgar, fica a análise da matéria dita controvertida reservada ao Supremo Tribunal Federal, por meio do recurso extraordinário, princípio aplicável ao caso sob exame, porquanto o aresto recorrido baseou-se na constitucionalidade, após o advento da Carta Magna de 1988, da contribuição social conhecida como salário-educação.*

*II - A matéria inserta no art. 3º, I, do Decreto n.º 87.043/82 não foi prequestionada pelo Tribunal a quo, insurgindo-se na espécie a incidência da Súmula 282 do STF.*

# *Superior Tribunal de Justiça*

*III - Agravo regimental improvido." (AgRg no REsp 658392/DF, Relator Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, DJ de 21.03.2005)*

Por derradeiro, endossamos *ipsis litteris* a juridicidade das conclusões do Dr. Luiz Wambier que, instado a analisar o *thema* sob o enfoque constitucional, assentou em seu parecer:

*"Consulta-nos a Associação Brasileira das Empresas de Leasing - ABEL a respeito da competência para conhecer e julgar recurso de estrito direito cujo objeto é a questão referente à incidência do ISS - Imposto sobre Serviços nas operações de arrendamento mercantil.*

*De acordo com os documentos que nos foram apresentados, o Tribunal de Justiça de Santa Catarina, ao julgar o recurso de Embargos Infringentes n. 2004.002916-0 - de Criciúma, interposto pelo Município de Criciúma contra a empresa GM Leasing Arrendamento Mercantil, entendeu, por maioria, que "o arrendamento mercantil financeiro, com os seus componentes de compra e venda, locação e financiamento, não envolve nenhuma prestação de serviço e, como tal, não se sujeita à incidência do Imposto sobre Serviços". Nesse acórdão, o relator reproduz a fundamentação por ele externada em outra oportunidade, na qual se reporta a acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal, no Recurso Extraordinário 116.121-3-SP, em que o eminente Ministro Celso Mello assim se pronunciou: "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. (..) Cumpre 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 liminar competências tributárias. "*

*Em face desse acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina, a Consulente nos questiona a respeito de qual recurso de estrito direito seria cabível na hipótese - Recurso Especial e/ou Recurso Extraordinário - e, portanto, de qual desses órgãos jurisdicionais - Superior Tribunal de Justiça e/ou Supremo Tribunal Federal - seria a competência para apreciar a questão em discussão.*

*Desde logo expressamos nosso entendimento no sentido de que a questão a respeito da caracterização (ou não) do arrendamento*

# *Superior Tribunal de Justiça*

***mercantil como prestação de serviço para fins de incidência do ISS, nos termos do art. 156, III, da CF, é de índole constitucional, razão pela qual o recurso cabível contra aquele acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça de Santa Catarina, a ser manejado pelo sucumbente, é o Recurso Extraordinário .***

*Interposto Recurso Especial, fadado está à inadmissibilidade.*

*Cabe ao Supremo Tribunal Federal - tal como o fez em relação aos contratos de locação de bem móvel, em que firmou o entendimento de que, quanto aos mesmos, é **inconstitucional** a pretensão de fazer incidir ISS porque tal contrato compreende uma obrigação de dar e não de fazer (prestar) - pronunciar-se sobre se, também em relação ao contrato de arrendamento mercantil, está-se em face, ou não, de prestação de serviço, condição que a Constituição Federal impôs para a incidência daquele tributo.*

*A Constituição Federal somente autoriza tributar com ISS atos e fatos que estejam qualificados, juridicamente, como serviços, segundo a conceituação definida no direito privado. Nas palavras, que endossamos, do Relator do acórdão proferido nos Embargos Infringentes n.2004.002916-0 de Criciúma/SC, "definir como prestação de serviço aquilo que essencialmente não o é, se traduz numa forma escamoteada de burlar a limitação constitucional de incidência tributária".*

*Portanto, no caso, a última palavra a ser proferida quanto à questão, conferindo a exata interpretação à regra constitucional do art. 156, III dirimindo o conflito existente entre a Lei Complementar n. 56/87 e aquela regra constitucional; e uniformizando o entendimento a seu respeito, é por meio do controle difuso da constitucionalidade, a ser exercido pelo Supremo Tribunal Federal, em Recurso Extraordinário.*

## **2. Breves considerações sobre a edição da Súmula n. 138 do STJ e do atual entendimento daquela Corte sobre o tema**

*Uma primeira observação que reputamos como sendo indispensável é quanto ao fato de existirem inúmeros pronunciamentos do STJ a respeito da incidência do ISS sobre as operações de arrendamento mercantil, tanto que aquela Corte editou a Súmula 138, segundo a qual "o ISS incide na operação de arrendamento mercantil de coisas móveis".*

*Se a questão, conforme afirmamos, é de índole constitucional, porque teria o Superior Tribunal de Justiça se pronunciado a respeito e, inclusive, editado Súmula sobre a matéria?*

*Ocorre que os pronunciamentos do Superior Tribunal de Justiça*

# *Superior Tribunal de Justiça*

*sobre a incidência do ISS sobre os contratos de leasing, que resultaram edição da Súmula 138, foram proferidos em recursos contra decisões (que não apresentavam como fundamento preponderante a violação ao texto constitucional, como o existente no acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça de Santa Catarina, nos Embargos Infringentes n. 2004.002916-0, mas sim a interpretação da legislação federal.*

*As primeiras manifestações do STJ apreciavam causas nas quais os Municípios pretendiam, para fins de tributação pelo ISS, equiparar o arrendamento mercantil à locação de bens móveis, esta prevista no item 52 da lista de serviço anexa ao Decreto-lei n° 406/68. Tendo como pano de fundo a interpretação e aplicação da legislação infraconstitucional, chegou-se à conclusão de que não poderia ocorrer a subsunção do contrato de arrendamento mercantil ao item 59 da lista de serviços, eis que se trata de um contrato típico, apresentando características não apenas da locação, mas também dos contratos de compra e venda, financiamento e mútuo.*

*Decidiu o STJ, então, após definir a natureza jurídica desse contrato, que a tributação do leasing pelo ISS não seria lícita em virtude da falta de previsão legal da hipótese de incidência daquele imposto. Coerente com esse raciocínio, passou aquela Corte a permitir a tributação do arrendamento mercantil somente após a edição da Lei Complementar 56/87, que modificou a lista anexa ao Decreto-lei n° 406/68 para considerar o leasing como fato gerador do imposto sobre serviços.*

*Vale ressaltar, por oportuno, que a construção desse entendimento jurisprudencial restringiu-se à esfera de competência do STJ para o exame da legislação federal que lhe foi posta sob apreciação na ocasião. O STJ, e não poderia ser diferente, não decidiu sobre a constitucionalidade da tributação do arrendamento mercantil pelo ISS, já que prevê como serviço o que serviço não é, contrariando, assim, o artigo 156, III, da CF, como se demonstrará adiante.*

*As decisões da Corte infraconstitucional se restringiram ao pronunciamento a respeito da compatibilidade da exigência feita pelos Municípios com a legislação federal então vigente, que inicialmente não previa esta hipótese de incidência, mas depois passou a autorizar a tributação do arrendamento mercantil. Ou seja, a discussão ocorreu sob o aspecto da legalidade da exigência fiscal em estudo.*

*O foco da atual discussão em torno da incidência do ISS sobre o leasing financeiro, bem caracterizada no acórdão analisado, é diverso, e implica a análise da violação, por lei complementar, do conteúdo semântico utilizado pelo Constituinte para delimitar a*

# *Superior Tribunal de Justiça*

*competência impositiva dos Municípios. A questão posta nestes termos afasta a competência do STJ e corrobora o acerto dos julgados da Primeira Turma do STJ em que se tem entendido que "é inadmissível recurso especial, quando o acórdão recorrido assenta em fundamento constitucional e infraconstitucional, qualquer deles, por si só, suficiente para mantê-lo, e a parte vencida não manifesta recurso extraordinário" (Súmula n° 126).*

*Referidos julgados reconheceram o contorno constitucional do atual debate acerca da incidência do ISS ao registrarem a impossibilidade de se apreciar Recurso Especial quando a parte vencida não tenha interposto Recurso Extraordinário. Entendeu a Primeira Turma que a falta de manifestação do STF sobre a constitucionalidade da exigência prejudica a apreciação do Recurso Especial.*

*No julgamento do Agravo Regimental no Recurso Especial n° 697.335/RS, a fundamentação lançada pelo Eminentíssimo Ministro Relator Luiz Fux, que foi acompanhada pelos igualmente Eminentíssimos Ministros Teori Albino Zavascki e Denise Arruda, aponta para qual será o entendimento da Primeira Turma nos casos em que o acórdão do Tribunal Estadual deixar de aplicar a legislação federal por julgá-la inconstitucional. No mencionado Agravo Regimental, a Primeira Turma reconheceu que a previsão legal contida na LC 56/87, e repetida na LC 116/03, confronta-se com o conceito constitucional de serviço e deve ser julgada pelo STF.*

*O Em. Ministro Teori Albino Zavascki, em outra ocasião, em decisão monocrática à qual não podemos deixar de fazer referência, inadmitiu Recurso Especial, versando sobre a questão da incidência ou não do ISS sobre os contratos de arrendamento mercantil, interposto por Município, porque, muito embora o acórdão recorrido tivesse adotado premissa infraconstitucional relativa à natureza do contrato de leasing a partir do conteúdo das obrigações de dar, as conclusões alcançadas apresentavam caráter nitidamente constitucional, por dizerem respeito" (a) à inconstitucionalidade do item 79 da Lista de Serviços do Decreto-Lei 406/68 (declarada via incidental pelo STF); (b) à inviabilidade de Lei Complementar definir como serviço aquilo que não possui essa natureza jurídica, por ferir a repartição da competência tributária fixada na Constituição; e (c) à impossibilidade de se atribuir interpretação econômica ao conceito de serviço previsto na Constituição Federal".*

*Recentemente, o Eminentíssimo Ministro José Delgado foi categórico ao afirmar que cabe apenas ao Supremo Tribunal Federal o exame da incidência do ISS sobre o arrendamento mercantil, porquanto se refere à aplicabilidade do art. 156, III, da CF/88, matéria de cunho predominante e meramente constitucional.*

# *Superior Tribunal de Justiça*

*Esse mesmo posicionamento foi adotado pelo STJ quando do exame de hipótese análoga àquela dos contratos de arrendamento mercantil, relativa à inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre a locação de bens móveis. Na ocasião, entendeu-se que a controvérsia centrava-se no confronto de dispositivo de lei complementar com o conceito constitucional de serviço.*

*Pela semelhança entre os casos, pertinente mencionar o entendimento que se consolidou no STJ, quando enfrentou a discussão acerca da ampliação da base de cálculo do Pis e da Cofins, instituída pela Lei nº 9.718/98. Por envolver a definição do conceito de faturamento e receita bruta, utilizado pela CF/88, entendeu-se ser o STF o foro competente para o Julgamento.*

*Todos os membros da Primeira Turma do STJ, ao enfrentarem esta questão, convergiram no sentido de que a discussão acerca dos conceitos de receita bruta e faturamento é matéria de índole eminentemente constitucional, sendo vedada sua apreciação em sede de recurso especial.*

*Oportuno e necessário lembrar as palavras da Eminentíssima Min. Denise Arruda, ao concluir pela impossibilidade de o STJ apreciar a violação do conceito constitucional, pela legislação federal, quando este é o fundamento do acórdão recorrido, exatamente como acontece nos casos que se alega inconstitucionalidade da exigência do ISS sobre o leasing financeiro: "É de se convir que mesmo que se admitisse a pretensa ofensa ao art. 110 do CTN, a autorizar a análise do conceito de faturamento, ainda assim importaria a apreciação do citado dispositivo legal em reexame da interpretação constitucional feita pelo acórdão recorrido, o que é defeso a este Tribunal. Saliente-se que o acórdão recorrido, além de entender impertinente a invocação do art. 110 do CTN para o deslinde da controvérsia, embasou-se em fundamentos de natureza eminentemente constitucional (...). Desse modo, não se revela, 'prima facie', como adequada a via do especial para reapreciação da matéria, pois tal resultaria em usurpação da competência do Supremo Tribunal Federal.*

*Percebe-se, assim, diante do enfrentamento já realizado pelo STJ, de situações similares, que, a prevalecer a coerência necessária aos julgados, especialmente aos julgados dos Tribunais Superiores (que se prestam de parâmetros para a uniformização da interpretação da lei federal e das regras constitucionais), os futuros pronunciamentos devem consolidar o entendimento de que é do Supremo Tribunal Federal a competência para apreciar a inconstitucionalidade da exigência do ISS sobre o arrendamento mercantil.*

# *Superior Tribunal de Justiça*

*Salvo melhor juízo, o correto exercício da competência outorgada pelo art. 105, da CF/88, não autoriza ao STJ a apreciação do conflito que recende entre a legislação complementar e a Constituição Federal, especificamente em seu art. 156, III.*

*Desta forma, o exame desta questão, por tratar de tema relativo à violação do conceito constitucional de serviço por lei complementar, deve conduzir o julgamento ao Supremo Tribunal Federal. Passa-se, agora, à demonstração pormenorizada da ofensa expressa ao texto constitucional, reconhecida pelo acórdão proferido nos Embargos Infringentes nº 2004.002916-0, que resulta na inconstitucionalidade do antigo item 79 e do atual item 15.09, da lista de serviços anexa ao Decreto 406/68, e que confere unicamente ao STF a competência para seu julgamento.*

### *3. Da competência do Supremo Tribunal Federal*

#### *3.1. O critério material da hipótese de incidência do imposto sobre serviço previsto na CF/88*

*A Constituição Federal, além de fixar as diretrizes básicas aplicáveis a todos os tributos, estabeleceu também a norma padrão de incidência (o arquétipo, a regra-matriz) de cada exação fiscal, como parâmetro de atuação para o legislador infraconstitucional. Assim, ao discriminar as competências tributárias da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, a CF/88 definiu os elementos essenciais de cada tributo.*

*No caso que interessa ao presente estudo, 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/88. Especialista neste tributo, 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".*

*Quando a Constituição atribui competência impositiva aos Municípios para legislar sobre serviços, sem conceituá-los de modo diverso do direito privado, incorpora o conceito que é utilizado por este para sua definição. Deste modo, há uma regra de competência 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*

# *Superior Tribunal de Justiça*

*só podem criar impostos sobre fatos abrangidos pelo conceito de serviço, predefinidos na Constituição para outorgar-lhes e demarcar-lhes a competência tributária.*

*De forma a se verificar se as Leis Complementares nºs 56/87 e 116/03, que consideraram o arrendamento mercantil como serviço apto a ser tributado pelo ISS, respeitaram o critério material da hipótese incidência constitucional deste imposto, mister definir o alcance do conceito de serviço de qualquer natureza, adotado pelo Constituinte.*

## *2. O conceito constitucional de serviço para fins tributários*

*A interpretação dos dispositivos constitucionais não pode deixar de lado os conceitos utilizados expressamente pela Constituição. Admitir-se que o legislador pudesse modificá-los seria permitir ao legislador alterar a própria Constituição Federal, modificando as competências tributárias ali definidas. Por isso, ensina AIREs F. BARRETO que "o conceito de serviço tributável, empregado pela CF para discriminar (identificar, demarcar) a esfera de competência dos Municípios, é um conceito de Direito Privado. Conclui afirmando ser "indispensável - para reconhecer a precisa configuração dessa competência - verificar o que, segundo o Direito Privado, se compreende no conceito de serviço.*

*Assim, o estudo do significado de serviço de qualquer natureza incorporado pela CF /88 para definir a competência tributária dos Municípios, deve ser feito tendo-se em conta o conceito construído pelo direito privado, por força do disposto no art. 110, do CTN. Este dispositivo traz uma relevante regra de conduta destinada ao legislador tributário ao dispor que "A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias. "*

*Convém ressaltar que este comando criado pelo legislador complementar, com o objetivo de obstar a violação da norma constitucional que atribui competência tributária, é meramente expletivo, pois à mesma conclusão se chegaria interpretando-se o sistema constitucional tributário. Para PAULO DE BARROS CARVALHO, "o imperativo não vem, diretamente do preceito exarado no art. 110. (...) A rígida discriminação de campos materiais para o exercício da atividade legislativa dos entes tributantes, tendo estatura constitucional, por si só já determina essa inalterabilidade".*

*A definição de cada instituto utilizada pela CF não pode ser*

# *Superior Tribunal de Justiça*

*manipulada pelo legislador para ampliar o campo de incidência tributária. Como se verá adiante com maior profundidade, isto resulta não apenas na violação da regra ínsita no art. 110, do CTN, mas na ofensa à própria norma constitucional que definiu a regra-matriz de incidência. Essa orientação é pacífica não apenas entre os doutrinadores, mas emana do entendimento exarado pelo próprio STF que, em diversas oportunidades, vedou a manipulação do texto constitucional que tinha por objetivo o acréscimo de receita tributária do Estado. No Recurso Extraordinário nº 166.772-9/RS, afastou-se a exigência da contribuição social sobre a remuneração paga a administradores e autônomos. O pretexto da tributação estaria na equiparação desta remuneração ao salário, olvidando-se do conceito infraconstitucional deste, extraído da Consolidação das Leis do Trabalho pelo Constituinte.*

*No referido julgamento, proclamou o Plenário do STF 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.*

*Mais recentemente, em 09.11.05, ao apreciar a instituição do Pis e da Cofins sobre o faturamento, a Suprema Corte foi categórica ao não permitir a equiparação do conceito de faturamento, incorporado expressamente pela CF/88 no seu art. 195, I, "b", ao de receita bruta (institutos totalmente distintos para o direito comercial). Na ocasião, foi declarada a inconstitucionalidade do parágrafo 1º, do artigo 3º, da Lei nº 9.718/98, tendo em vista que o novo conceito de faturamento foi além do que previu a Constituição.*

*A vinculação do conceito expresso na Constituição àquele definido no direito privado à época da sua promulgação, referido nas decisões acima, também prevaleceu na decisão do Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento de tema assemelhado, a respeito da incidência do imposto sobre serviços sobre a locação de bens móveis. Os argumentos utilizados neste julgamento, pela total pertinência, nortearão as próximas ponderações do presente estudo sobre hipótese de incidência do ISS e a impossibilidade de ser tributar pelo ISS o que serviço não é.*

*No julgamento do Recurso Extraordinário nº 116.121-3, o Plenário do STF suprimiu, por vício de inconstitucionalidade, a expressão "locação de bens móveis". A base central da argumentação residiu na impropriedade de se tributar fato que não se afeiçoa à hipótese de incidência do ISS, mesmo tendo sua incidência prevista em lei complementar, pois o tributo não pode incidir sobre operação que não incorpore prestação de serviço. E é exatamente esse o caso do arrendamento mercantil.*

# *Superior Tribunal de Justiça*

*O Em. Ministro MARCO AURÉLIO, fundamentando seu entendimento sobre o que pode ser considerado serviço, para fins de tributação pelo ISS, registra que "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 contêm na legislação de regência." Conclui o raciocínio afirmando que "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.*

*Complementando esta noção constitucional de serviço, o Em. Ministro CELSO DE MELLO é conclusivo ao afirmar que o "ISS somente pode incidir sobre obrigações de fazer", ou seja, que envolvam necessariamente "um praestare ou um facere", conceitos estes de obrigação de fazer previsto no Código Civil vigente em 1988. Como bem disse AIRES F. BARRETO, "obrigação de dar jamais pode conduzir à exigência de ISS, porquanto serviço se presta mediante um 'facere'. Em outras palavras, serviço faz-se, não se dá.*

*Parafraseando obra deste mesmo jurista, o Em. Ministro JOSÉ DELGADO, do Superior Tribunal de Justiça, enfatiza que "o conceito constitucional de serviço tributável somente abrange: 'as obrigações de fazer e nenhuma outra'.*

*A obrigação de fazer, como destacou JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, não possuía conceito e características próprias, e teve sua definição criada pelo direito privado a partir do conceito de obrigação de dar. Hoje, não mais persiste essa indeterminação conceitual no que concerne às obrigações de fazer. MARIA HELENA DINIZ a define como "a que vincula o devedor à prestação de um serviço como ato positivo, material ou imaterial, seu ou de terceiro, em benefício do credor ou de terceira pessoa. Para SÍLVIO RODRIGUES, "na obrigação de fazer o devedor se vincula a determinado comportamento, consistente em praticar um ato, ou realizar uma tarefa, donde decorre uma vantagem para o credor. Pode constar de um trabalho físico ou intelectual, como também da prática de um negócio jurídico."*

*Analizando estas obrigações sob o enfoque tributário, AIRES F. BARRETO ponderou que "o único caminho conducente a uma separação consentânea com o sistema constitucional é o que observa a distinção jurídica - vetusta e cediça - entre obrigação de dar e de fazer, categorias gerais do direito, secularmente estudadas pelos civilistas. A distinção entre dar e fazer, como objeto do direito, é singela. Basta - aos fins deste estudo salientar que a primeira (obrigação de dar) consiste em vínculo jurídico que impõe ao devedor*

# *Superior Tribunal de Justiça*

*a entrega de alguma já existente, por outro lado, as obrigações de fazer impõem a execução, a elaboração, o fazimento de algo então inexistente. Consistem num serviço a ser prestado pelo devedor (produção mediante esforço humano, de uma atividade material ou imaterial).*

*O mesmo autor, em estudo desenvolvido em conjunto com GERALDO ATALIBA, esclarece que "o conceito de serviço, que compõe a hipótese de incidência do ISS dos Municípios brasileiros, corresponde ao conceito constitucional de serviço, atribuído à competência tributária municipal. Vale dizer, é a prestação resultante de obrigação de fazer porque definido como prestação decorrente de fornecimento de trabalho (esforço humano), com conteúdo econômico, em caráter negocial e sob o regime de direito privado.*

*No mesmo sentido, ROQUE CARRAZZA define serviço de qualquer natureza, para fins de tributação autorizada pela Constituição, como sendo "a prestação, a terceiro, de uma utilidade (material ou imaterial), com conteúdo econômico, sob o regime de direito privado (em caráter negocial).*

*Pensamos que a definição de MARÇAL JUSTEN FILHO sintetiza muito bem a noção até aqui sustentada, de 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."*

*Parece-nos, à toda evidência, com o devido constitucional do STF e da doutrina especializada, que, para fins tributários, conceito de serviço deve ser aquele definido pelo direito infraconstitucional para as obrigações de fazer, qual seja, o de esforço humano desenvolvido e benefício de outrem, com conteúdo econômico.*

*O arrendamento mercantil, na modalidade financeira, com os seus componentes de compra e venda, locação e financiamento, não envolve nenhuma prestação de serviço e, como tal, não se sujeita à incidência do Imposto Sobre Serviços - ISS, sendo inconstitucionais os dispositivos legais que assim determinam.*

*Desta forma, em nosso sentir, a inclusão deste tipo de relação jurídica, por lei complementar, na lista de serviços anexa ao*

*Decreto-lei nº 406/68, é inconstitucional porque, ao violar o conteúdo semântico do artigo 156, III, da CF /88, desrespeita as regras de repartição de competência tributária e, por conseqüência, ofende o Princípio Federativo, que pressupõe a autonomia legislativa dos Entes Federados, como se passa a demonstrar.*

### *3.3. Inconstitucionalidade dos itens 79 e 15.09 da lista de serviços anexa ao Decreto-lei nº 406/68. Violação das regras de competência impositiva definidas pela CF e do Princípio Federativo*

*Os argumentos até agora expostos permitem que façamos duas ilações: (I) o critério material da regra-matriz de incidência do ISS previsto na CF/88 é a prestação de um serviço (excetuados os do art. 155,II, da CF /88) e (II) o conceito constitucional de prestação de serviço, para fins tributários, é aquele extraído do direito privado pré-constituição, caracterizado pelo desempenho de esforço humano em benefício de terceiro, com conteúdo econômico.*

*Como conseqüência disto, a caracterização como "serviço", de atividades que não se encaixam nessa definição, com o evidente intuito de ampliar a 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 doutrina é pacífica no sentido de que todos os fatos sobre os quais é possível instituir imposto estão definidos na CF /88, ainda que implicitamente, para a partilha de competências tributárias. Pode-se dizer que a Constituição traz pré-estabelecidos os limites para o exercício das competências pelas pessoas políticas designadas que devem ser respeitados, sob pena de violação ao próprio texto constitucional. Por esta razão, AIRES F. BARRETO defende ser "inteiramente descabida a busca por critérios ou parâmetros definidores das competências tributárias em normas que não sejam da própria Constituição".*

*A hermenêutica do sistema constitucional tributário, portanto, não autoriza tributar fatos que não se amoldem à definição, conteúdo e alcance de institutos e conceitos utilizados pela Constituição para definir ou limitar competências tributárias. Este é o sentido didático do art. 110, do CTN, que, "ainda que não existisse, teria de ser como nele está determinado, para se evitar que a esfera de competência seja ampliada de maneira inconstitucional. Como demonstrado, o STF, nas oportunidades em que enfrentou esta questão, tem reconhecido a inconstitucionalidade da legislação infraconstitucional em descompasso com os conceitos constitucionais utilizados para delimitar a competência impositiva.*

# *Superior Tribunal de Justiça*

*As regras de competência tributárias impostas às Pessoas Políticas são desrespeitadas neste caso, porquanto quando não se tributa a prestação de serviço pretendida pela Constituição, se estarão tributando outros fatos, tais como a compra e venda, o financiamento e a renda, invadindo, pois sua vez, a competência tributária dos Estados (art. 155, II) e da União (art. 153, III e V) assinalada pela CF/88.*

*Em vista disso, e para se preservar harmonia do sistema constitucional tributário, impende reconhecer a inconstitucionalidade da lei complementar que prevê como hipótese de incidência do ISS fatos que não são serviços. Oportunas as lições do saudoso GERALDO ATALIBA sobre o ISS, no sentido de que "a circunstância de outorgar a Constituição à lei complementar a tarefa de definir os serviços não quer significar, absolutamente, que a constituição tenha dado ao legislador complementar a liberdade de ampliar o conceito de serviço pressuposto constitucionalmente.*

*ROQUE CARRAZZA, em sintonia com esse entendimento, é categórico ao afirmar que "a lei complementar não pode criar, para fins de ISS, a figura do 'serviço por definição legal'. Se o fizer, será inconstitucional, por dilatar competências tributárias municipais e, o que é pior, por atropelar direitos inalienáveis dos contribuintes. AIRES F. BARRETO não diverge ao sustentar "que todo e qualquer fato que exorbitando o conceito de serviço empregado pelo art. 156, III, da Constituição Federal for colocado sob a incidência de imposto municipal importa exigência inconstitucional de tributo por invasão de competência alheia.*

*A rigidez conceitual das regras de competência deve ser privilegiada, também, por força da estrutura federativa concebida na CF/88 que prevê autonomia legislativa entre os entes federados e harmonia de atuação entre eles.*

*O Princípio Federativo, expressamente consagrado no art. 1º, da CF /88, é um dos pilares de sustentação do sistema constitucional, com ampla aplicação no que se refere às normas de imposição tributária. Sua importância, vale frisar, a elegeu a cláusula pétrea constitucional (art. 60, § 4º).*

*JOSE EDUARDO SOARES DE MELO, por seu turno, elenca as características básicas do regime federativo, dentre as quais destacamos para o estudo pela pertinência, o esquema de constituição rígida e poderes que derivam da sua constituição compatibilizada com a repartição de competências que está na Constituição Federal. Sobre a estrutura federativa, ROQUE CARRAZZA comenta que a "Constituição estruturou o País sob a forma federativa e, para reforçá-la, repartiu as competências*

# *Superior Tribunal de Justiça*

*legislativas (inclusive tributárias) entre a União, Estados e Municípios.*

*Por estas razões, pensamos que a alteração do conceito de serviço implica grave violação da partilha de competência tributária delimitada na Constituição, desestabilizando, por conseguinte, a estrutura federativa de Estado por ela adotada.*

*Assim, diante das inconstitucionalidades que recendem no presente estudo, perpetradas pelo legislador complementar ao modificar o conceito de serviço adotado pela Constituição, é manifesta a competência do STF para o julgamento da questão, nos termos do comando ínsito no art. 102, da CF/88.*

## *4. Conclusão*

*Os aspectos enfocados no presente parecer levam-nos a concluir que:*

*1) o critério material da regra-matriz de incidência do ISS previsto na CF/88 é a prestação de um serviço;*

*2) o conceito constitucional de prestação de serviço, para fins tributários, é aquele extraído do direito privado que estava em vigor antes de a Constituição ser promulgada, caracterizado pelo desempenho de esforço humano em benefício de terceiro, com conteúdo econômico, no qual não se enquadram as obrigações de dar, conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal e da doutrina especializada;*

*3) 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 conseqüência, atenta contra a organização federativa do Estado, que pressupõe a autonomia legislativa dos Entes Federados;*

*4) os itens 79 e 15.09 da relação anexa ao Decreto-lei n° 406/68, com a redação dada pelas Leis Complementares ns.o 56/87 e 116/03, respectivamente, que prevêm a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS sobre o arrendamento mercantil são inconstitucionais;*

*5) tendo em vista o fundamento constitucional, está afastada a competência do Superior Tribunal de Justiça para o reexame do acórdão proferido nos Embargos Infringentes n° 2004.002916-0, que reconheceu a inexistência de prestação de serviço, nos termos do art. 156, III, da CF(que autorize a tributação do leasing pelo ISS.*

# *Superior Tribunal de Justiça*

*6) as decisões do STJ que culminaram com a edição da Súmula 138, diziam respeito à legalidade da exigência fiscal de que trata o presente Parecer, em razão do que então previa a norma federal, sendo absolutamente impertinente sua alegação ou aplicação, ao caso concreto, que nos foi traduzido a exame."*

Com essas considerações, divirjo do voto do e. Ministro Relator, **NÃO CONHECENDO DO RECURSO ESPECIAL.**

É como voto.

