

7



**PODER JUDICIÁRIO**  
**TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE SÃO PAULO**

242

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE SÃO PAULO  
ACÓRDÃO/DECISÃO MONOCRÁTICA  
REGISTRADO(A) SOB Nº

**ACÓRDÃO**



Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação nº 994.08.114572-0, da Comarca de Salto, em que são apelantes PREFEITURA MUNICIPAL DE SALTO, BANCO GMAC S/A (ATUAL DENOMINACAO DE BANCO GENERAL MOTORS S/A) e JUIZO DE OFICIO sendo apelados BANCO GMAC S/A (ATUAL DENOMINACAO DE BANCO GENERAL MOTORS S/A) e PREFEITURA MUNICIPAL DE SALTO.

**ACORDAM**, em 14ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, proferir a seguinte decisão: "NEGARAM PROVIMENTO AO APELO DO MUNICÍPIO E DERAM AO DO AUTOR. V. U", de conformidade com o voto do Relator, que integra este acórdão.

O julgamento teve a participação dos Desembargadores JOÃO ALBERTO PEZARINI (Presidente) e ROBERTO MARTINS DE SOUZA.

São Paulo, 17 de junho de 2010.

**GERALDO XAVIER**  
RELATOR



PODER JUDICIÁRIO  
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Apelação 820.170.5/2-00  
Apelantes: Município de Salto  
Banco GMAC S/A  
Apelados: Município de Salto  
Banco GMAC S/A  
Comarca: Salto  
Voto 14.932

*Apelações. Ação anulatória de lançamento fiscal com pedido cumulado de declaração de inexistência de relação jurídico-tributária. Imposto sobre serviços de qualquer natureza. Exercícios de 1998 e 1999. Decadência. Não-configuração. Alegação de simulação. O direito de constituir o crédito tributário, nas hipóteses de lançamento por homologação em que não tenha ocorrido pagamento antecipado ou em que se comprove fraude, dolo ou simulação, extingue-se em cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Inteligência do artigo 173, I, do Código Tributário Nacional. Precedente do Superior Tribunal de Justiça. Lançamento realizado em 2006. Fatos geradores do tributo ocorridos entre 1998 e 1999. Extinção do direito de constituir os créditos. Autuação fiscal posterior ao decurso do quinquênio previsto no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional. Apelo do município desprovido.*

*Alegação de não-incidência do imposto no tocante a receitas provenientes de arrendamento mercantil. Procedência. Contrato de natureza complexa. Preponderância de obrigação de dar, não de fazer (prestação de serviços). Inconstitucionalidade da cobrança. Inteligência do artigo 156, III, da Constituição Federal. Recurso do autor provido para declarar a inexistência de relação jurídico-tributária.*

Cuida-se de ação anulatória de lançamento fiscal com pedido cumulado de declaração de inexistência de relação jurídico-tributária, promovida por Banco GMAC S/A em face do município de Salto.

Argúi-se nula a notificação do lançamento de imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) porque menciona incorretamente os fatos geradores do tributo; reputa-se ilegal a base de cálculo considerada pelo réu porque leva em conta o valor dos veículos arrendados; pondera-se que o arbitramento levado a cabo pelo Fisco não atende ao disposto no artigo 148 do Código Tributário Nacional; alega-se decadência; assevera-se não incidir o imposto sobre receitas oriundas de arrendamento mercantil, porquanto se trata de obrigação de dar, não de fazer; sustenta-se que o município de Salto não é competente para exigir o tributo, tendo em conta que o estabelecimento da arrendadora situa-se em São Paulo (artigo 12, alínea "a", do Decreto-lei 406/68); aduz-se



**PODER JUDICIÁRIO**  
**TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO**

confiscatória a multa de 200% (duzentos por cento) sobre o débito; considera-se ilegítima a utilização de unidade fiscal de referência (UFIR) como índice de atualização monetária; pleiteia-se anular o lançamento consubstanciado no auto de infração 39/2006 e obter declaração de inexistência de relação jurídico-tributária que embase a incidência do imposto sobre receitas oriundas de arrendamento mercantil.

Julgado parcialmente procedente o pedido, reconheceu-se decadência e anulou-se o auto de infração 39/2006, mas não se declarou a inexistência da relação jurídico-tributária em foco. Daí por que apelam tempestivamente ambas as partes. O município assevera não caracterizada decadência do direito de lançar porque, havendo simulação, o prazo de constituição do crédito tributário tem início a partir da ciência do vício pelo Fisco; aduz que à espécie não se aplica o disposto no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional, mas sim o prescrito na parte final do § 4º do artigo 150 do mesmo diploma; sustenta incidir o imposto em análise no tocante a receitas provenientes de arrendamento mercantil, uma vez que se trata de prestação de serviço (Súmula 138 do Superior Tribunal de Justiça); afirma que a base de cálculo a se levar em consideração é o preço do serviço; argúi não-confiscatória a multa administrativa; aduz que a correção monetária decorre de previsão legal e não foi fixada acima dos índices oficiais de inflação; pleiteia seja integralmente rejeitado o pedido. O autor, a seu turno, sublinha a não-incidência do tributo sobre rendas auferidas com arrendamento mercantil; reitera os termos da petição inicial e almeja acolhimento, em sua inteireza, da pretensão por ele deduzida.

Recebidos e processados, os recursos foram contrariados.

A hipótese comporta reexame necessário da decisão “a quo”, nos termos do artigo 475 do Código de Processo Civil.

Eis, sucinto, o relatório.

A Súmula 138 do Superior Tribunal de Justiça não constitui empecilho a que se conheça do apelo (artigo 518, § 1º, do Código de Processo Civil), visto como a discussão aqui travada entende com tema de natureza constitucional, o qual extrapola o âmbito de competência da mencionada corte.

A Súmula mencionada no anterior parágrafo, como proclama o próprio Superior Tribunal de Justiça, refere-se apenas à legalidade da exigência fiscal diante do que, à época de sua edição, previa a norma federal. O debate que no caso vertente se celebra, porém, gira em torno da constitucionalidade da incidência do tributo quando a receita decorra de arrendamento mercantil, assunto estranho à Súmula 138. Veja-se,



**PODER JUDICIÁRIO**  
**TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO**

a propósito, o julgamento do recurso especial 797.948/SC, relator designado o Ministro Luiz Fux.

Tecidas tais propedêuticas considerações, mister admitir que o apelo do autor merece abrigo, mas não o do município.

Com efeito.

Os fatos geradores do imposto ocorreram entre 1998 e 1999, enquanto o lançamento de ofício deu-se em 2006 (folhas 102/104).

De acordo com o artigo 173 do Código Tributário Nacional, o Fisco tem cinco anos para constituir, via lançamento, o seu crédito. O prazo conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado ou da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, lançamento anteriormente realizado.

Embora em regra o lançamento do ISS seja por homologação, no caso dos autos não houve recolhimento antecipado e o município alega simulação. Assim, só haveria decadência se decorridos mais de cinco anos entre o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento de ofício poderia ter sido efetuado e a data em que isso efetivamente se deu, mediante lavratura de auto de infração (artigo 173, I, do Código Tributário Nacional).

Eis as ementas dos seguintes julgados do Superior Tribunal de Justiça, nos quais analisados casos semelhantes ao dos autos:

“ITBI. OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211. DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. REGRA DO ARTIGO 150, § 4º, C/C 173, I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. IDENTIFICAÇÃO DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO POR PARTE DO SUJEITO PASSIVO. IMPOSSIBILIDADE DE REEXAMINAR AS CIRCUNSTÂNCIAS FÁTICAS QUE LEVARAM O JULGADOR A FORMAR SEU CONVENCIMENTO. SÚMULA 7. RECURSO ESPECIAL NÃO CONHECIDO. 1. A discussão acerca da efetiva ocorrência do fato gerador não foi debatida no acórdão recorrido apesar da oposição de embargos de declaração. Ausente a alegação de afronta ao art. 535 do CPC, é caso de incidência do enunciado da Súmula 211 STJ: ‘Inadmissível recurso especial quanto à questão que, a despeito da oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pelo Tribunal *a quo*’. 2. O prazo decadencial nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, caso tenha havido dolo, fraude ou simulação por



**PODER JUDICIÁRIO**  
**TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO**

parte do sujeito passivo, só tem início no primeiro dia do ano seguinte ao qual poderia o tributo ter sido lançado. Inteligência do art. 150, § 4º, c/c o art. 173, I, do Código Tributário Nacional. 3. Em sede de recurso especial, é inviável o reexame dos fatos que levaram o Tribunal 'a quo' a reconhecer a ocorrência de comportamento doloso do sujeito passivo. 4. Recurso especial não conhecido." (recurso especial 950.004/SP, relator Ministro Castro Meira);

**“TRIBUTÁRIO – ICMS – DECADÊNCIA – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO (ART. 150, § 4º E 173 DO CTN). 1. Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN). Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN. Em normais circunstâncias, não se conjugam os dispositivos legais. Precedentes das Turmas de Direito Público e da Primeira Seção. 2. Hipótese dos autos em que não houve pagamento antecipado, aplicando-se a regra do art. 173, I, do CTN. 3. Crédito tributário fulminado pela decadência, nos termos do art. 156, V, do CTN. 4. Recurso especial provido para extinguir a execução fiscal.”** (recurso especial 733.915/SP, relatora Ministra Eliana Calmon).

Em suma: quando não há pagamento antecipado de tributo sujeito a lançamento por homologação, ou quando se comprova dolo, fraude ou simulação, o termo “a quo” do prazo de decadência não coincide com o fato gerador, antes recai no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que se esgotou o lapso previsto no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

Dado que na hipótese vertente o auto de infração foi lavrado em 2006, era mesmo de se reconhecer decadência, que o tributo refere-se aos exercícios de 1998 e 1999 (folhas 102/104). Patente, pois, a extinção do direito de constituir os créditos.

Também assiste razão ao autor quando alega inexistir relação jurídico-tributária a legitimar a incidência de ISS sobre rendas auferidas com arrendamento mercantil.

Da análise do auto de infração verifica-se que as operações sobre cujas receitas se pretende fazer incidir o tributo são de arrendamento mercantil de veículos automotores (folhas 102 “usque” 104). Assim, o tratamento jurídico que se lhes deve dispensar é o de obrigação de dar, porquanto trata-se de contrato complexo no



**PODER JUDICIÁRIO**  
**TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO**

qual prepondera a locação de bens móveis. Confirma-se, a propósito, o escólio de Rogério de Miranda Tubino:

“Quando se tratou do conceito e natureza do *leasing* ficou claro que tal contrato não se resume a 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.

.....  
 “(...) 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.

“Percebe-se claramente que ao pretender tributar uma *obrigação de dar* arrendamento mercantil os Municípios extrapolam a competência que lhes foi outorgada pela Constituição Federal.”

“A Constituição Federal conferiu aos Municípios competência para tributar os serviços definidos em lei complementar, sendo certo que, como visto acima, serviço consiste sempre em obrigação de fazer, de maneira que qualquer pretensão municipal de se exigir ISS sobre uma atividade que compreenda uma obrigação de dar é inconstitucional.” [*Leasing* (arrendamento mercantil) e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza”, in “ISS na Lei Complementar nº 116/2003”, coordenador Rodrigo Brunelli Machado, São Paulo, Quartier Latin do Brasil, 2004, páginas 84 e 86].

Convém citar, ademais, o ensinamento de Aires F. Barreto:

“Dessas lições, fica robustecida a conclusão de que locação de bens e arrendamento mercantil não configuram prestação de serviço. Locar ou arrendar coisa móvel não é prestar serviço. Não corresponde a nenhum conceito de serviço. Logo, os Municípios não são competentes para exigir ISS sobre esses fatos. Em consequência, são inconstitucionais, tanto a Lei Complementar 56/87, como as leis municipais que os prevêm como hipótese de incidência do ISS.” (in “ISS na Constituição e na Lei”, São Paulo: Dialética, 2ª edição, página 168).

O Ministro do Superior Tribunal de Justiça Luiz Fux, no julgamento do recurso especial 797.948/SC, também se manifestou favorável à posição aqui adotada, conforme se extrai do seguinte trecho:



**PODER JUDICIÁRIO**  
**TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO**

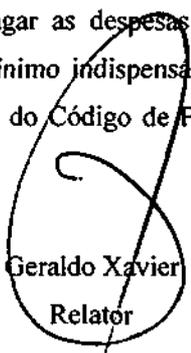
“Destarte, revela-se inarredável que a operação de arrendamento mercantil não constitui prestação de serviço (obrigação de fazer), escapando, portanto, da esfera da tributação do ISS pelos municípios.”

De reconhecer, pois, indevida a exação consubstanciada no auto de infração, visto como não incide ISS sobre receita auferida com operações de arrendamento mercantil. Aceitar a tese contrária implicaria admitir violação do disposto no artigo 156, III, da Magna Carta.

Em suma: o tributo não é devido porque só incide sobre receita auferida com prestação de serviço, isto é, com obrigação de fazer. E esta não prepondera nas operações de arrendamento mercantil.

Força é, destarte, acolher na íntegra a pretensão do autor, independentemente da análise de outros argumentos.

Posto isso, nega-se provimento ao reclamo do município. Outrossim, com arrimo no artigo 156, III, da Constituição Federal, acolhe-se o apresentado pelo autor: julga-se procedente o pedido e declara-se a inexistência de relação jurídico-tributária que embase a incidência do imposto em exame sobre receitas oriundas de arrendamento mercantil. Condena-se o ente federado a pagar as despesas do feito e os honorários advocatícios de R\$ 8.000,00 (oito mil reais), mínimo indispensável a condigna remuneração dos patronos do demandante (artigos 20, § 4º, do Código de Processo Civil). Mantém-se, quanto ao mais, a sentença.

  
Geraldo Xavier  
Relator