



**ACÓRDÃO**

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE SÃO PAULO  
ACÓRDÃO/DECISÃO MONOCRÁTICA  
REGISTRADO(A) SOB Nº  
\*02255653\*

Vistos, relatados e discutidos estes autos de APELAÇÃO CÍVEL COM REVISÃO nº 832.807-5/3-00, da Comarca de CRUZEIRO, em que é apelante BANCO FIAT S. A. E OUTROS sendo apelado PREFEITURA MUNICIPAL DE CRUZEIRO:

**ACORDAM**, em Décima Oitava Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, proferir a seguinte decisão: "DERAM PROVIMENTO AO RECURSO, V.U.", de conformidade com o voto do Relator, que integra este acórdão.

O julgamento teve a participação dos Desembargadores CARLOS DE CARVALHO e CARLOS GIARUSSO SANTOS.

São Paulo, 05 de março de 2009.

**MARCONDES MACHADO**  
Presidente e Relator





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

**18ª CÂMARA DE DIREITO PÚBLICO**

Voto nº : 20.800

Apel. nº : 832.807-5/3 e

Agr. Instr. nº: 811.945-5/9

Comarca : CRUZEIRO

Apelante(s) e

Agravante(s): BANCO FIAT S/A (ATUAL DENOMINAÇÃO DE FIAT LEASING S/A ARRENDAMENTO MERCANTIL) E OUTRO

Apelado(s) e

Agravado(s) : PREFEITURA MUNICIPAL DE CRUZEIRO

**EMENTA**

ISS – ARRENDAMENTO MERCANTIL.

Ação anulatória fiscal, cumulada com declaratória.

Arrendamento mercantil.

Contrato de natureza complexa. Preponderância de obrigação de dar e não de fazer. Inteligência do art. 156, III, da Constituição Federal.

Ação julgada procedente, com inversão dos ônus sucumbenciais.

Apelação provida.

AGRAVO DE INSTRUMENTO.

Pedido de antecipação de tutela recursal. Julgamento do mérito da apelação. Perda do objeto.

Agravo prejudicado.



### RELATÓRIO

Em ação anulatória fiscal cumulada com declaratória, a r. sentença de fls. 743/755, que tem o relatório adotado, julgou-a improcedente, condenando as autores ao pagamento das custas, despesas processuais e honorários advocatícios fixados em 10% do valor dado à causa, corrigido a partir do ajuizamento. Após embargos declaratórios rejeitados, inconformadas, apelaram as autoras, com pedido de antecipação de tutela recursal, requerendo a reforma da sentença. O recurso foi recebido. Opostos novos embargos declaratórios, foram eles rejeitados pela r. sentença de fls. 886, que indeferiu a antecipação de tutela pleiteada, motivo pelo qual ingressaram com agravo de instrumento, que vem apensados a estes autos. Não houve resposta. Distribuídos os autos, este Relator representou ao Presidente da Seção de Direito Público, às fls. 921, pedindo a redistribuição dos autos, em 14 de outubro de 2008. Os autos vieram conclusos em 11 de novembro de 2008, tendo em vista a Resolução nº 471/2008, determinando-se o cumprimento do despacho proferido nos autos do Agravo de Instrumento nº 811.945-5/9, com o apensamento dos autos.

### FUNDAMENTAÇÃO



Como a Resolução é posterior a minha decisão de fls. 921, aceito a competência.

O presente recurso merece prosperar.

Com efeito, segundo se infere dos autos, trata a questão da incidência, ou não, de Imposto Sobre Serviços sobre operações de arrendamento mercantil.

E o entendimento que tem dominado as Décima Quarta e Décima Quinta Câmaras de Direito Público é o da não ser cabível a tributação do ISS sobre arrendamento mercantil.

Assim vem fundamento acórdão da lavra do eminente Des. Geraldo Xavier, **verbis**:

*“De registrar, em caráter propedêutico, que, a despeito do teor da Súmula 138 do Superior Tribunal de Justiça, nada obsta o conhecimento da apelação dos autores, visto como a discussão entende com tema de natureza constitucional e extrapola o âmbito de competência da mencionada corte (não-incidência de ISS sobre rendas auferidas com arrendamento mercantil).”*

*A súmula mencionada no precedente parágrafo, como entende 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 aqui se trava, porém, gira em torno da constitucionalidade da incidência do tributo quando a receita decorra de arrendamento mercantil, assunto estranho à*



*Súmula 138. Veja-se, a propósito, o julgamento do recurso especial 797.948/SC, relator designado Ministro Luiz Fux.*

*Consigne-se também que o apelo do réu é um só, embora dividido em duas peças. Assim há de se considerar porque estas foram protocoladas quase que simultaneamente, como se vê a folhas 699 e 708. Entender que se cuida de dois recursos constitui exagerado tecnicismo, incompatível com a instrumentalidade do processo.*

*Tecidas tais prodrômicas considerações, mister registrar que o apelo dos autores merece parcial abrigo, ao passo que o do município há de ser por inteiro rejeitado.*

*Com efeito.*

*Da análise dos autos de infração verifica-se que as operações sobre as quais se pretende fazer incidir o tributo são de arrendamento mercantil de veículos automotores (folhas 74 'usque' 77). Assim, o tratamento jurídico que se lhes deve dispensar é o de obrigação de dar, porquanto trata-se de contrato complexo no qual prepondera a locação de bens móveis.*

*Confira-se, a propósito, no 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:*

Apelação Cível nº 832 807-5/3/Agravo de Instrumento nº 811.945-5/9 - Voto 20 800 – Cruzeiro -

vst



*'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 prevêem 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, antes referido, também se manifestou favorável à posição aqui adotada, conforme se extrai do seguinte trecho:*

*'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.'* (página 40).

*De reconhecer, pois, indevida a exação consubstanciada nos autos de infração 868/2004 e 889/2004, visto como não incide ISS sobre receita auferida com operações de arrendamento mercantil. Aceitar a tese contrária implicaria admitir violação ao 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.*

*Impende, destarte, acolher, no que tem de essencial, a pretensão dos autores, pelas razões suso aduzidas, independentemente da análise de outros argumentos”(Apelação 675.536-5/2-00, Rio Claro, Rel. Des. Geraldo Xavier).*

Confira-se, também, mais recente julgado:

*“O entendimento que tem prevalecido, de fato, é o da não incidência do ISS sobre o leasing financeiro.*

*Embora as Leis Complementares nº 56/87 e 116/03 prevejam a incidência de ISS sobre as operações de leasing ou arrendamento mercantil, prevalece o entendimento de que tais operações não podem ser entendidas como obrigação de fazer, vez que se trata de negócio de natureza complexa. Envolve aquisição por indicação do arrendatário, locação e financiamento, de forma que não há prestação de serviços que justifique a incidência do ISS. O negócio jurídico de fundo, a rigor, é o financiamento para a aquisição de bem pelo arrendatário, pagando-o em parcelas, acrescidas dos encargos, donde o banco extrai seu lucro.*

*Assim é o posicionamento das duas Câmaras de Direito Público deste Tribunal de Justiça com competência para o julgamento de questões relativas às dívidas ativas municipais, que, de*





*forma reiterada, têm afastado a incidência do ISS sobre tais operações.*

*Assim:*

*TUTELA ANTECIPADA -Arrendamento mercantil – ‘Leasing’ - Bem móvel - Ação anulatória de débito fiscal - Municipalidade de Ourinhos - Imposto sobre serviços (ISS) - Tributo devido ao Município onde instalada a empresa - Hipótese - Descabimento - Não incidência de ISS – Atividade que não se confunde, descabendo a locação de serviços com contrato de locação de bens móveis, inclusive sobre arrendamento mercantil — Prescrição dos créditos tributários oriundos da falta de recolhimento nos exercícios de 1998 e 1999 - Ocorrência - Recurso improvido (Agravo de Instrumento n 574.526-5/0-00 - Ourinhos - 15ª Câmara de Direito Público - Relator Osvaldo Capraro – 1.3.07 – V.U. – Voto nº 3.711).*

*IMPOSTO - Serviços de qualquer natureza - Presentes os requisitos da antecipação de tutela, está há de ser concedida sem nenhuma outra exigência - Circunstância em que a vinculação da antecipação dos efeitos da tutela a depósito do valor do imposto fere o direito do contribuinte de ver suspensa a exigibilidade do crédito quando configurada a hipótese do artigo 151, V, do Código Tributário Nacional - Situação na qual a alegação de que a obrigação que prepondera e caracteriza as operações de ‘leasing’ é obrigação de dar, sendo, por conseguinte, inconstitucional*

*Apelação Cível nº 832.807-5/3/Agravo de Instrumento nº 811.945-5/9 - Voto 20.800 – Cruzeiro -*

*vst*



*a incidência de ISS sobre arrendamento mercantil, afigura-se verossímil — Recurso parcialmente provido (Agravo de Instrumento nº 716.077-5/4 - Indaiatuba - 14ª Câmara de Direito Público - Relator Geraldo Xavier – 28.2.08 – V.U. - Voto nº 13.807)*

*Cito ainda, os precedentes dignos de nota Apelação Cível e Recurso Oficial nº 513.370-5/1-00, Relator Des. Eutálio Porto, Apelação Cível nº 691.186-5/1-00, Relator Des. Rodrigues de Aguiar; Agravo de Instrumento nº 701.530-5/8-00, Des. João Alberto Pezarini.*

*Ainda, o STF, no julgamento do RE 107.869-3, esclareceu que o arrendamento mercantil não é serviço, mas operação financeira. No aresto mencionado, discorre o Ministro Célio Borja:*

*'Com efeito, não é o arrendamento serviço, antes, autêntica operação financeira. O interesse nele regulado está voltado diretamente à aplicação de capital que, desinteressante no momento da celebração do contrato ao arrendatário, se socorre do capital do arrendante, remunerando-o. O bem jurídico tutelado é, pois, o capital o que se evidencia a) pela possibilidade de aquisição do bem e, b) pela obrigatoriedade de entrega, ao arrendatário, o valor da venda do bem promovida pelo arrendatário pelo arrendante. Nem se argumente com a hipótese de prorrogação do contrato, vez que nesta, à evidência, continuará ele com a mesma natureza jurídica'.*

Apelação Cível nº 832 807-5/3/Agravo de Instrumento nº 811.945-5/9 - Voto 20.800 – Cruzeiro -

vst



*Ademais, o Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE 116.121/São Paulo, decidiu pela inconstitucionalidade da incidência tributária do ISS sobre locações de bens móveis, e, a operação de arrendamento mercantil pressupõe a locação de bem móvel, não contendo efetiva obrigação de fazer que caracteriza a prestação de serviços.*

*Confira-se:*

*'O Tribunal, por unanimidade conheceu do recurso extraordinário pela letra "c" e, por maioria, vencidos os Senhores Ministros OCTÁVIO GALLOTTI (Relator), CARLOS VELLOSO (Presidente), ILMAR GALVÃO, NELSON JOBIM e MAURÍCIO CORRÊA, deu-lhe provimento, declarando, incidentalmente, a inconstitucionalidade da expressão "locação de bens móveis" constante do item 79 da Lista de Serviços a que se refere o Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, na redação dada pela Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987, pronunciando, ainda, a inconstitucionalidade da mesma expressão 'locação de bens móveis', contida no item 78 do § 3º do artigo 50 da Lista de Serviços da Lei nº 3.750, de 20 de dezembro de 1971, do Município de Santos/SP'.*

*Pode-se afirmar, portanto, que o entendimento do Supremo Tribunal Federal é de que não há prestação de serviços, mas operação financeira na operação de arrendamento mercantil.*



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

11

*Desta forma, a tributação de operação financeira, que não é serviço, pela lei complementar federal e pelo Município tributante, ultrapassa os limites de sua competência constitucional prevista no art. 156, III, da Constituição da República.*

*O argumento de que o julgado afronta a Súmula 138 do Superior Tribunal de Justiça não se sustenta. A mencionada Súmula não enfrenta os aspectos constitucionais da tributação do arrendamento mercantil, de forma que não há que se falar em sua afronta” (APELAÇÃO CÍVEL COM REVISÃO nº 708.360-5/2-00, da Comarca de OLÍMPIA, v.u., j. 31.10.2008, rela. Desa. ANELISE SOARES).*

Os julgados acima transcritos são inteiramente adotados dentre as razões de decidir.

Assim, deve ser acolhido o ponto fulcral da pretensão das autoras, pelas razões expendidas, independentemente da análise das demais questões suscitadas.

Posta a questão em tais termos, é de rigor o provimento do recurso para declarar a inexistência de relação jurídico-tributária entre as apelantes e o Município de Cruzeiro no tocante à incidência do ISS sobre as operações de arrendamento mercantil, bem como para anular o Auto de Infração nº 001/FISC/2004, restando prejudicado o julgamento do agravo de instrumento em apenso, e invertida a condenação em sucumbência.



**DISPOSITIVO**

Posto isso, pelo meu voto, dou provimento à  
apelação, restando prejudicado o julgamento do agravo de  
instrumento em apenso.

  
**Márcio MARCONDES MACHADO**  
**Relator**