

**Processo:** 621393-2  
**Relator:** Eugenio Achille Grandinetti  
**Orgão Julgador:** 2ª Câmara Cível  
**Data de** 24/11/2009 00:00:00  
**Publicação:**

**Ementa:** DECISÃO: Acordam os magistrados integrantes da Segunda Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso de apelação do Banco GMAC S/A, a fim de declarar a nulidade da cobrança do ISS sobre as operações de leasing demonstradas na petição inicial e a decadência ocorrida nos fatos referentes aos anos de 1997 à 2000, condenando o Município de Goioerê ao pagamento das custas processuais e honorários advocatícios, fixados em R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) , e assim sendo, acordam também em declarar prejudicado o recurso do Município. EMENTA: TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO - IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS - OPERAÇÕES DE ARRENDAMENTO MERCANTIL - NÃO INCIDÊNCIA DO TRIBUTO - INCONSTITUCIONALIDADE - ART. 156, INCISO III, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL - CONCEITO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO - OBRIGAÇÃO DE FAZER - INEXISTÊNCIA DE SERVIÇO COMO ATIVIDADE-FIM, MAS COMO ATIVIDADE-MEIO - AUSÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA - DECADÊNCIA CONFIGURADA NOS FATOS REFERENTES AOS ANOS DE 1997 À 2000 - APLICAÇÃO ISOLADA DO ART. 173, INCISO I, DO CTN - AFASTADA A CONDENAÇÃO DO MUNICÍPIO EM 1% DO VALOR DA CAUSA, ANTE A ALEGAÇÃO DE OPOSIÇÃO DE EMBARGOS PROTETÓRIOS - DEMAIS QUESTÕES LEVANTADAS PELO BANCO GMAC S/A FICARAM PREJUDICADAS DIANTE DA INCONSTITUCIONALIDADE DO ISS SOBRE AS OPERAÇÕES DE ARRENDAMENTO MERCANTIL - HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS E CUSTAS PROCESSUAIS - CONDENAÇÃO DO MUNICÍPIO AO PAGAMENTO DE TAIS VERBAS - INVERSÃO DO ÔNUS DA SUCUMBÊNCIA - RECURSO DO MUNICÍPIO PREJUDICADO RECURSO DE APELAÇÃO DO BANCO GMAC S/A

PROVIDO E RECURSO DE APELAÇÃO DO MUNICÍPIO DE GOIOERÊ  
PREJUDICADO

**Íntegra:**

APELAÇÃO CÍVEL Nº 621.393-2, VARA CÍVEL E ANEXOS DA  
COMARCA DE GOIOERÊ

APELANTE 1: MUNICÍPIO DE GOIOERÊ

APELANTE 2: BANCO GMAC S/A

APELADOS: OS MESMOS

RELATOR: DESEMBARGADOR EUGÊNIO ACHILLE GRANDINETTI

TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO - IMPOSTO SOBRE  
SERVIÇOS - OPERAÇÕES DE ARRENDAMENTO MERCANTIL - NÃO  
INCIDÊNCIA DO TRIBUTO - INCONSTITUCIONALIDADE - ART. 156,  
INCISO III, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL - CONCEITO DE  
PRESTAÇÃO DE SERVIÇO - OBRIGAÇÃO DE FAZER - INEXISTÊNCIA  
DE SERVIÇO COMO ATIVIDADE-FIM, MAS COMO ATIVIDADE-MEIO -  
AUSÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA - DECADÊNCIA  
CONFIGURADA NOS FATOS REFERENTES AOS ANOS DE 1997 À  
2000 - APLICAÇÃO ISOLADA DO ART. 173, INCISO I, DO CTN -  
AFASTADA A CONDENAÇÃO DO MUNICÍPIO EM 1% DO VALOR DA  
CAUSA, ANTE A ALEGAÇÃO DE OPOSIÇÃO DE EMBARGOS  
PROTELATÓRIOS - DEMAIS QUESTÕES LEVANTADAS PELO BANCO  
GMAC S/A FICARAM PREJUDICADAS DIANTE DA  
INCONSTITUCIONALIDADE DO ISS SOBRE AS OPERAÇÕES DE  
ARRENDAMENTO MERCANTIL - HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS E  
CUSTAS PROCESSUAIS - CONDENAÇÃO DO MUNICÍPIO AO  
PAGAMENTO DE TAIS VERBAS - INVERSÃO DO ÔNUS DA  
SUCUMBÊNCIA - RECURSO DO MUNICÍPIO PREJUDICADO  
RECURSO DE APELAÇÃO DO BANCO GMAC S/A PROVIDO E

RECURSO DE APELAÇÃO DO MUNICÍPIO DE GOIOERÊ  
PREJUDICADO

1.RELATÓRIO

Banco GMAC S/A opôs embargos à execução contra si ajuizada pelo Município de Goioerê sob a alegação de que, indevidamente, teria dívida no valor de R\$ 429.119,85 (quatrocentos e vinte e nove mil, cento e dezenove reais e oitenta e cinco centavos), perante o município, referente ao não recolhimento de ISS - Imposto Sobre Serviços - sobre operações de arrendamento mercantil (leasing), oriunda do Auto de Infração nº 22/2005.

O magistrado a quo julgou improcedentes os embargos à execução, no sentido de declarar constitucional a incidência do ISS sobre as operações de leasing, bem como que não há nenhuma nulidade na CDA que instrui a execução fiscal e que não se operou a decadência nas datas apontadas pelo embargante.

Desta sentença, decorreram embargos declaratórios, por parte do Banco GMAC S/A, mediante alegação de que a r. sentença teria sido omissa no tocante à produção de provas por parte do embargante, na impossibilidade de cumulação dos artigos 150, §4º e 173, inciso 1, na nulidade do Auto de Infração e à alegação de ilegitimidade da correção monetária promovida pela embargada.

Os embargos foram julgados improcedentes, tendo sido o embargante, condenado à multa de 1% sobre o valor da causa, mediante alegação de que os embargos teriam sido meramente procrastinatórios.

Inconformado com a sentença da ação de conhecimento, Banco

GMAC S/A interpôs o presente recurso de apelação alegando, em breve síntese, que: a) há nulidade na r. sentença diante do cerceamento de defesa do apelante; b) há nulidade no auto de infração diante da ofensa ao artigo 142 do CTN; c) a base de cálculo utilizada pela apelada é ilegítima; d) o arbitramento promovido pela apelada é ilegítimo; e) operou-se a decadência nos fatos geradores dos anos de 1997,1998,1999,2000; f) é ilegal a exigência do ISS sobre as operações de arrendamento mercantil; g)a autuação foi lavrada sem qualquer prova de sua ocorrência no território do Município, sendo portanto, nulo o Auto de Infração; h) há ilegalidade na aplicação da multa; i) é infundada a condenação do apelante ao pagamento de multa de 1% sobre o valor da causa, em virtude dos embargos declaratórios opostos terem sido caracterizados como protelatórios.

Recurso tempestivo, preparado e respondido.

Também inconformado com a sentença da ação de conhecimento, o Município de Goioerê interpôs o presente recurso de apelação alegando, em síntese, que o valor fixado a título de honorários advocatícios é ínfimo, afrontando assim o artigo 20, § 4º, do CPC.

Recurso tempestivo, respondido e isento de preparo.

É o relatório.

## 2. O VOTO E SUA MOTIVAÇÃO

Tratam-se de embargos à execução propostos pelo Banco GMAC S/A em desfavor do Município de Goioerê.

Cinge-se a discussão acerca da decadência e da inconstitucionalidade da cobrança do tributo - ISS - sobre as operações de arrendamento mercantil.

### 2.1 DA INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE AS OPERAÇÕES DE LEASING

Alega o apelante, Banco GMAC S/A, que é ilegal a exigência do ISS - Imposto Sobre Serviços - sobre as operações de arrendamento mercantil (leasing).

Antes de tudo, é de se invocar o art. 156, inciso III, da Constituição Federal:

"Art. 156. Compete aos municípios instituir imposto sobre:  
III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, II, definidos em lei complementar." - grifo nosso.

A discussão aqui, não se resume a uma mera substituição de conceitos, e sim, à finalidade da tributação, a regra-matriz do tributo em comento, ou seja, o ISS - Imposto sobre Serviços. Esta se encontra relacionada de forma clara e inequívoca a obrigação de fazer, de prestar um serviço, exige-se sim o esforço humano, embora possa ser auxiliado por emprego de instrumentos ou aplicação de materiais.

Neste sentido, já lecionou o ministro CELSO DE MELO, no julgamento do Recurso Especial nº 116.121:

"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."

Ora, no contrato de arrendamento mercantil inexistente, a rigor, qualquer prestação de serviço como atividade-fim, salvo como atividade-meio.

O contrato de arrendamento mercantil na modalidade de leasing financeiro tem natureza jurídica complexa. Isso porque compreende financiamento, locação e opção de compra do bem objeto do

negócio.

Nesse sentido, HUMBERTO ÁVILA enumera um rol de etapas da operação de leasing, qual seja:

"a) a arrendadora capta recursos financeiros para a formação de um fundo; b) o interessado na aquisição do veículo preenche a ficha cadastral na revenda/concessionária; c) a arrendadora examina e aprova a ficha cadastral do proponente da operação de arrendamento mercantil etc." (Revista Dialética de Direito Tributário, vol. 122, item 2.1.2.2, p. 124).

Seguramente que todas as etapas aqui elencadas se constituem em meios para a realização de uma operação mercantil. Pelo vênua, aqui, para comparar este a um contrato de compra e venda, ao realizá-lo também ocorre o cadastro do comprador, é confeccionado um contrato, solicitam-se certidões negativas, mas de forma alguma tais serviços são considerados atividade-fim e sujeitos à tributação do ISS - Imposto sobre Serviços.

No leasing financeiro a atividade-fim é um negócio complexo, que envolve financiamento, locação e opção de compra. Apenas isso.

Somente pode ser considerado serviço tributável para os fins previstos na Constituição Federal (art. 156, III), o esforço humano em favor de terceiro, com conteúdo econômico.

Anote-se a lição de ROGÉRIO DE MIRANDA TUBINO, na obra ISS na Lei Complementar nº 116/2003:

"Não resta dúvida, pois, que a mera inclusão de determinada atividade na lista de serviços tributáveis por ISS não é suficiente para sujeitá-lo ao referido tributo; é indispensável a existência de um serviço, tal como definido pela CF."

Pois bem. O núcleo da tributação se encontra sempre em um verbo, seguido de um complemento, qual seja, neste caso, o verbo prestar,

acompanhado do complemento serviços. Imperioso afirmar, portanto, que é evidente a exigência do esforço humano, o fazer.

Sendo assim, sujeitam-se à incidência do ISS apenas as obrigações de fazer, ou seja, aquelas em que se impõe a execução, a elaboração ou o fazer alguma coisa até então inexistente. Em contrapartida, nas obrigações de dar, impõe-se ao devedor a entrega de alguma coisa já existente. Situações totalmente diferentes.

Com este mesmo entendimento, há uma forte corrente doutrinária, anote-se: AIRES F. BARRETO (ISS na Constituição e na Lei, Dialética, 2ª Edição, 2005, p. 168); BERNARDO RIBEIRO DE MORAIS (Doutrina e prática do imposto sobre serviços, p. 373); JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO (Leasing - ISS e ICMS, in Valdir de Oliveira Rocha (coord.), O ICMS, a LC 87/96 e questões jurídicas atuais, p. 202); HUMBERTO ÁVILA (Revista Dialética de Direito Tributário, vol. 122, PP. 120-131); MARCELO CARON BAPTISTA (ISS do texto à norma, Quartier Latin, 2005, PP. 338-345) e ROGÉRIO DE MIRANDA TUBINO (em obra supracitada)

Até mesmo o Superior Tribunal de Justiça, a partir do julgamento do REsp 805.317, não vem conhecendo os recursos especiais sobre a matéria e encaminha para o Supremo Tribunal Federal, donde se conclui que a Súmula nº. 138 encontra-se de forma implícita revogada. Vale transcrever a ementa do aludido julgado:

"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 bem preexistente, a qualquer título, consoante a homogeneidade da doutrina nacional e



alienígena, quer de Direito Privado, quer de Direito Público.

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

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

9. As proposições acima conduzem à inequívoca inconstitucionalidade do item 79 e do subitem 15.09, da relação anexa ao Decreto-Lei 406/68, com a redação dada, respectivamente, pelas Leis Complementares 56/87 e 116/03, que prevêm 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 sua ratio essendi e os arestos que lhe serviram de gênese, inafastável concluir que a mesma foi editada para o fim de defender-se a aplicação do Decreto-Lei 406/68, após a edição da Lei Complementar 56/87, porquanto, anteriormente, a tributação municipal do leasing era engendrada via aplicação analógica do primeiro diploma legal. Nada obstante, em nenhuma passagem dos arestos geradores da súmula restou posta a questão constitucional ora enfrentada.

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

15. In casu, o aresto objurgado decidiu que: "APELAÇÃO. ARRENDAMENTO MERCANTIL. ISS. INEXIGIBILIDADE. AUSÊNCIA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. A inclusão na Lista de Serviço de fatos que não configuram prestação de serviço, por afastada a idéia de trabalho, de esforço humano, de um "facere", afronta o disposto no

artigo 156, III da Constituição Federal. Assim se dá na locação de bens móveis, como já proclamou o Supremo Tribunal Federal. Assim também e por identidade de razões no arrendamento mercantil. É que não importa esteja listado o serviço; importa, sim, se o fato que lá está descrito se caracteriza como tal. A Lista não é critério ou não é o único critério para descrever o fato gerador do ISS, até porque não define o tipo, não conceitua o que seja prestação de serviço. É ou ao menos deveria ser exemplificativa, jamais definidora do tipo.

Na verdade, a noção de serviço, traço essencial do ISSQN, não dispensa e idéia de trabalho, de esforço humano, tal como disciplinado no Código Civil, ao qual há de socorrer-se o intérprete em obediência ao que dispõe o artigo 110 do CTN, ante o vazio normativo tributário. Apelo provido." (Apelação Cível nº 70009640657, Vigésima Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, Relator Desembargador Genaro José Baroni Borges, Julgado em 03.11.2004).

16. As conclusões e premissas de índole notadamente constitucional, sem as quais não sobreviveria o aresto recorrido impõem timbrar seu fundamento constitucional para, na forma da jurisprudência 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, DJ 13.03.2006; AgRg no REsp 778173/MG, Relator Ministro José Delgado, Primeira Turma, DJ de 06.02.2006; AgRg no REsp 658392/DF, Relator Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, DJ de 21.03.2005).

17. Recurso especial não conhecido, divergindo-se do voto do relator." (Resp 805.317/RS - 1ª Turma do STJ - Relator para acórdão Min. LUIZ FUX - julgado 17-8-2006).

Por outro lado, o Supremo Tribunal Federal ao analisar a incidência de ISS sobre locação de móveis entendeu pela não incidência do tributo, em questão análoga à operação de arrendamento mercantil, cujo precedente serve também de paradigma para o caso em exame, veja-se:

"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. (STF, RE 1166.121-3-SP, Relator Min. MARCO AURÉLIO)

E é do corpo deste acórdão que se extrai:

"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 as relações Estado-contribuinte; prevalece, alfim, a organicidade do próprio Direito, sem a qual tudo será possível no agasalho dos interesses do Estado, embora não enquadráveis como primários."

É válido lembrar que após o aludido julgado, editou-se a Lei Complementar nº 116/03, que se adequou e retirou do texto a incidência do ISS sobre locação de móveis, mas permaneceu sobre leasing. Entretanto, inexistente decisão do STF que aprecie tal questão de fundo sob o enfoque constitucional.

Por outro lado, não há que se falar em incidência da Súmula 138 do Superior Tribunal de Justiça. Esta surgiu em 1993, com finalidade diversa da ora pleiteada, não abrangia qualquer discussão sob a ótica constitucional, uma vez que editada para o fim de defender a aplicação do DL 406/68, após o advento da LC 56/87, considerando

que a tributação do ISS sobre leasing advinha de aplicação analógica do DL 406/68. somente com o advento da Lei Complementar nº. 56, de 15/12/1987, incluiu-se o arrendamento mercantil na lista de serviços.

Acontece, porém, que mesmo antes, alguns Municípios já exigiam ISS sobre tais operações, por analogia, com a locação de bens móveis.

Inapta também a tese de que em tal operação, não irá incidir nenhum tributo e, por conseqüência, incide o ISS. O argumento não há de prosperar pela total falta de suporte jurídico. É imperioso afirmar que em muitas operações não há incidência de tributo algum, como a cessão de direito.

Sobre outro prisma cumpre questionar: Quem vai pagar o ISS sobre leasing? O arrendatário. Evidente é o repasse para o custo da operação. As instituições financeiras não suportarão tais encargos. Motivo este, que mais nos preocupa, pois a ganância incessante do Fisco em arrecadar, acaba por obstar os investimentos e impede o País de crescer, com geração de mais empregos e maior circulação de riquezas. E assim, passa a deixar de atingir alguns dos fundamentais objetivos da República Federativa do Brasil, quais sejam, reduzir as desigualdades sociais, garantir o desenvolvimento social, erradicar a pobreza e promover o bem de todos. (CF, art. 3º).

Após todo o exposto, ainda é de se citar a recente decisão do Órgão Especial quanto à inconstitucionalidade na cobrança do tributo.

Neste sentido, destaca-se o incidente de inconstitucionalidade 421836-8/01.

"INCIDENTE DE DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. ISSQN. ARRENDAMENTO MERCANTIL. LEASING FINANCEIRO. NÃO INCIDÊNCIA DO TRIBUTO. ITEM Nº 79, ATUALMENTE ITEM Nº 15.09, DA LISTA ANEXA AO DECRETO-LEI Nº 406/68, ALTERADO

PELAS LEIS COMPLEMENTARES NºS 56/87 E 116/03.

INCONSTITUCIONALIDADE DECLARADA. (TJPR - Incidente Inconstitucionalidade 421836-8/01 - Órgão Especial - Rel. Des. CELSO ROTOLI DE MACEDO - DJU 07.11.2008 - DJ 22.05.2009)"

No entendimento, a operação de arrendamento mercantil não constitui prestação de serviço, tendo suporte legal no artigo 156, III, da Constituição Federal.

Ressalta-se ainda, que não há de ser ferido o artigo 97, da Constituição Federal, uma vez que a decisão recente do Órgão Especial permite que seja declarada a inconstitucionalidade na cobrança do tributo.

Portanto, assiste razão ao apelante neste ponto, uma vez que é inconstitucional a tributação do ISS sobre as operações de arrendamento mercantil.

## 2.2 DA DECADÊNCIA

Alega também o Banco GMAC S/A, que teria sido constatada a decadência referente ao período de 1997-2000, uma vez que só houve o lançamento desses valores em 2006 ( fls.102 - embargos à execução). Razão assiste à apelante novamente, neste ponto.

Transcrevo aqui, trecho do artigo 173:

"Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;"

Primeiramente, quando o contribuinte não antecipa o pagamento do tributo em que o lançamento é feito por homologação, deve-se valer do artigo 173, I, do CTN, de forma isolada. Não há que se falar em cumulação de artigos neste caso e, seguindo a linha de raciocínio,

também não há que se falar em prazo decadencial de dez anos, como pleiteia o Município - apelante.

Ressalto neste ponto, a jurisprudência:

"TRIBUTÁRIO - ISS - ARRENDAMENTO MERCANTIL - PEDIDO DE INSTAURAÇÃO DE ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE NEGADO - APELAÇÃO CÍVEL - INCIDÊNCIA DO TRIBUTO - CONSTITUCIONALIDADE - SÚMULA 18 DO TJ/SC - BASE DE CÁLCULO - VALOR INTEGRAL DA OPERAÇÃO - ARBITRAMENTO RAZOÁVEL - AUSÊNCIA DE ESPECIFICAÇÃO DOS MONTANTES CORRETOS PELO CONTRIBUINTE - COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA TERRITORIAL - MUNICÍPIO NO QUAL OCORRE A EFETIVA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO, COM A CONTRATAÇÃO E A EXTERIORIZAÇÃO DA RIQUEZA - DECADÊNCIA - ART. 173, I, DO CTN - PRAZO DE 5 (CINCO) ANOS A CONTAR DO FATO GERADOR - CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO APÓS ESTE PRAZO EM RELAÇÃO AO FATO GERADOR (AUTO DE INFRAÇÃO N. 191) - DECADÊNCIA CONFIGURADA - APLICAÇÃO DE LEI POSTERIOR AO FATO GERADOR INDICADO (AUTO DE INFRAÇÃO N. 190) - VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA - NULIDADE - PROVIMENTO PARCIAL DO APELO E DA REMESSA."O ISS incide na operação de arrendamento mercantil de coisas móveis"(Súmula 18 do TJ/SC). A base de cálculo das operações de leasing é o preço do serviço, ou seja, a integralidade do valor contratado, pois que este corresponde à contraprestação dada ao arrendador pela atividade de oferecer um bem para ser utilizado, com a faculdade de ser adquirido, englobando o financiamento e outros serviços, que não podem ser desmembrados, sob pena de se negar ao leasing a existência jurídica como instituto próprio. O arbitramento da base de cálculo precisa atender ao "princípio da razoabilidade interna, com a adequação do motivo (arrecadação imperfeita pelo contribuinte), meio (arbitramento) e fim (obtenção do quantum efetivamente devido). "Caso o valor, apesar de razoável, seja incorreto, cabe ao contribuinte demonstrar o exato montante devido administrativa ou judicialmente, sem que

possa gerar prejuízos à Fazenda, no entender deste relator, pela sua inércia ou mesmo má-fé" (Des. Francisco Oliveira Filho). Na cobrança do ISS, irrelevante se mostra que a empresa contribuinte tenha a sede de seu estabelecimento em outra cidade, se o Município que está cobrando o tributo é aquele onde ocorreu a efetiva prestação de serviço, isto é, onde se deu a efetivação do contrato e a exteriorização da riqueza. O Superior Tribunal de Justiça adotou nova exegese quanto à decadência do tributo sujeito a lançamento por homologação (quando não há pagamento antecipado do contribuinte), passando a entender que os arts. 150, § 4º e 173, I, do CTN não são de aplicação cumulativa ou CONCORRENTE, e sim reciprocamente excludentes. Assim, o prazo decadencial do tributo de ISS deve seguir somente o citado art. 173, segundo o qual o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos. Segundo art. 150, III, "a", da CF, a Fazenda Pública não pode exigir tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado. Vindo o auto de infração a utilizar como fundamento, lei que entrou em vigor após o fato gerador, incorre em nulidade, por violação ao princípio da irretroatividade da legislação tributária. (TJSC - AC 2007.31659-6 - 2ª C.C - Rel. Des. ORLI RODRIGUES - DJU 05.05.2008)" (grifou-se)

Portanto, para o presente caso, corretamente aplicado o artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, restando assim correto o prazo decadencial de cinco anos.

Corroborando a decisão, este é o entendimento já pacificado no Superior Tribunal de Justiça, conforme se verifica na jurisprudência:

"PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. ART.545 DO CPC. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA DO PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUÊNAL. TERMO INICIAL. ART. 173, I, DO CTN. PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO FINANCEIRO SEGUINTE À



OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. 1. O dissenso pretoriano alegado reside no termo inicial do prazo decadencial para constituição do crédito tributário referente à tributo sujeito a lançamento por homologação, cujo pagamento antecipado não se efetivou, que, de acordo com a dicção do artigo 173, I, do CTN, conta-se do "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido iniciado". 2. O INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL - INSS, ora agravante, pretende fazer prevalecer o entendimento externado quando do julgamento do EREsp 132.329/SP, da relatoria do e. Ministro Garcia Vieira, segundo o qual, nos termos do artigo 174 c/c artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário somente se opera após cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que se extinguiu o direito potestativo de o Estado rever e homologar o lançamento, o que levado as últimas conseqüências importa no decurso de um prazo de 15 anos entre a constituição do crédito e a exigibilidade do crédito tributário. 3. Ocorre que Primeira Seção pacificou entendimento no sentido de que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, no caso em que não ocorre o pagamento antecipado pelo contribuinte, o poder-dever do Fisco de efetuar o lançamento de ofício substitutivo deve obedecer ao prazo decadencial estipulado pelo artigo 173, I, do CTN, segundo o qual o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. (STJ - AgRg 717345 -RS - 1ª T - Rel. Min. LUIS FUX - DJU 19.09.2006 - DJ 28.09.2006)" (grifou-se)

""RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO NÃO ANTECIPADO PELO CONTRIBUINTE. INCIDÊNCIA DO ART. 173, I, DO CTN. RECURSO DESPROVIDO. 1. O prazo decadencial para constituição do crédito tributário pode ser estabelecido da seguinte maneira: (a) em regra,

segue-se o disposto no art. 173, I, do CTN, ou seja, o prazo é de cinco anos contados "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado"; (b) nos tributos sujeitos a lançamento por homologação cujo pagamento ocorreu antecipadamente, o prazo é de cinco anos contados do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN. 2. Em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação cujo pagamento não foi antecipado pelo contribuinte, deve ser aplicado o disposto no art. 173, I, do CTN. (...)" (STJ - REsp 678.454/SC - Rel. Min. Denise Arruda - Primeira Turma - DJ 17.09.2007, p. 211)"

Pois bem, após fundamentação e mediante análise dos autos, nota-se que os créditos tributários referentes aos fatos geradores no período de 1997-2000 se dão extintos, uma vez que o lançamento foi efetuado apenas em 2006. Deste modo, aplica-se aqui, o art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, de forma isolada e não concorrente com outro artigo. Computando-se o prazo de cinco anos e tendo em vista que o lançamento ocorreu apenas em 2006, opera-se portanto, a decadência do crédito tributário.

### 2.3 DA MULTA APLICADA POR EMBARGOS PROTRELATÓRIOS

Diante dos embargos declaratórios, protocolados por parte do Banco GMAC S/A perante a r. sentença dos embargos à execução, o MM. Juiz a quo, os rejeitou e condenou o embargante ao pagamento de 1% sobre o valor da causa, sob a alegação de que os embargos teriam caráter meramente protelatório. Neste ponto, o Banco apela, com razão, diante de omissões no que diz respeito ao cerceamento de defesa, impossibilidade de cumulação dos artigos 173 e 150 do CTN, revisão da Súmula nº 138 do STJ e nulidade do Auto de Infração nº 22/2005.

Sabe-se que os embargos de declaração são cabíveis quando há omissão, obscuridade ou contradição em decisão prolatada. Partindo deste princípio e analisando as questões levantadas pelo Banco GMAC/SA, em seus embargos declaratórios, nota-se a omissão do

MM. Juiz a quo quando deixou de tratar dos assuntos alegados.

Portanto, não é cabível neste caso a multa de 1% sobre o valor da causa, diante da alegação de que os embargos declaratórios opostos pelo Banco GMAC/SA, teriam caráter meramente protelatório, uma vez que pretendiam sanar omissões do magistrado, devendo assim, ser afastada a multa de 1%, aplicada ao apelante, Banco GMAC/SA.

Destarte, voto no sentido de dar provimento ao recurso de apelação do Banco GMAC S/A e declarar prejudicado o recurso de apelação do Município de Telêmaco Borba, diante da inversão do ônus da sucumbência.

Tendo em vista a inconstitucionalidade da tributação do ISS sobre as operações de arrendamento mercantil e a decadência configurada nas datas em questão, ficam prejudicadas as demais questões levantadas pelo Banco GMAC S/A.

Restando vencida a Fazenda Pública, condeno o Município de Goioerê ao pagamento dos honorários e custas processuais, os quais arbitro em R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), com base no artigo 20, § 4º, do CPC, observadas as alíneas "a", "b" e "c", § 3º, do mesmo artigo.

### 3.DISPOSITIVO

Ante o exposto, acordam os magistrados integrantes da Segunda Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso de apelação do Banco GMAC S/A, a fim de declarar a nulidade da cobrança do ISS sobre as operações de leasing demonstradas na petição inicial e a decadência ocorrida nos fatos referentes aos anos de 1997 à 2000, condenando o Município de Goioerê ao pagamento das custas processuais e honorários advocatícios, fixados em R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) , e assim sendo, acordam também em declarar prejudicado o recurso do Município.

O julgamento foi presidido pelo Des. CUNHA RIBAS, vencido com declaração de voto em separado, e participou dele o Des. SILVIO DIAS, com o relator.

Curitiba, 27 de outubro de 2009.

EUGÊNIO ACHILLE GRANDINETTI

Relator

CUNHA RIBAS

Com declaração de voto vencido

---

Acessado em: 28/01/2014 12:44:49