

**Processo:** 618155-7  
**Relator:** Lauro Laertes de Oliveira  
**Orgão Julgador:** 2ª Câmara Cível  
**Data de** 03/11/2009 00:00:00  
**Publicação:**

**Ementa:** DECISÃO: Acordam os integrantes da 2ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná, por unanimidade de votos, de ofício declarar a decadência, e por maioria de votos, negar provimento ao recurso, mantendo-se no mais a sentença em reexame necessário.

EMENTA: TRIBUTÁRIO - IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS) - ARRENDAMENTO MERCANTIL (LEASING). 1. EXERCÍCIOS FINANCEIROS DE 1999 E 2005 - LANÇAMENTO POR AUTO DE INFRAÇÃO EM 22-1-2007 - DECADÊNCIA PARCIAL DO CRÉDITO CONFIGURADA - ART. 173, I DO CTN - LANÇAMENTO EXTEMPORÂNEO - MATÉRIA QUE PODE SER CONHECIDA DE OFÍCIO. 2. 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 - NÃO INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE OPERAÇÕES DE ARRENDAMENTO MERCANTIL. 3. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL PROCEDENTES - DECADÊNCIA PARCIAL RECONHECIDA DE OFÍCIO - RECURSO DESPROVIDO - SENTENÇA CONFIRMADA EM REEXAME NECESSÁRIO - VOTO VENCIDO. A regra-matriz do ISS - Imposto sobre Serviços se encontra relacionada de forma clara e inequívoca a obrigação de fazer, de prestar um serviço, exige-se o esforço humano, embora possa ser auxiliado por emprego de instrumentos ou aplicação de materiais. Conforme pontifica o Ministro Celso de Mello, por ocasião do julgamento do RE 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." No contrato de arrendamento mercantil inexistente a rigor qualquer prestação de serviço como atividade-fim, salvo como atividade-meio.

**Íntegra:** Apelação Cível e Reexame Necessário nº 618.155-7, de Corbélia -

Vara Única

Apelante: Município de Cafelândia

Apelado: Banco Finasa S/A.

Relator: Lauro Laertes de Oliveira

TRIBUTÁRIO - IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS) - ARRENDAMENTO MERCANTIL (LEASING).

1. EXERCÍCIOS FINANCEIROS DE 1999 E 2005 - LANÇAMENTO POR AUTO DE INFRAÇÃO EM 22-1-2007 - DECADÊNCIA PARCIAL DO CRÉDITO CONFIGURADA - ART. 173, I DO CTN - LANÇAMENTO EXTEMPORÂNEO - MATÉRIA QUE PODE SER CONHECIDA DE OFÍCIO.

2. 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 - NÃO INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE OPERAÇÕES DE ARRENDAMENTO MERCANTIL.

3. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL PROCEDENTES - DECADÊNCIA PARCIAL RECONHECIDA DE OFÍCIO - RECURSO DESPROVIDO - SENTENÇA CONFIRMADA EM REEXAME NECESSÁRIO - VOTO VENCIDO.

A regra-matriz do ISS - Imposto sobre Serviços se encontra relacionada de forma clara e inequívoca a obrigação de fazer, de prestar um serviço, exige-se o esforço humano, embora possa ser auxiliado por emprego de instrumentos ou aplicação de materiais.

Conforme pontifica o Ministro Celso de Mello, por ocasião do julgamento do RE 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." No contrato de arrendamento mercantil inexistente a rigor qualquer prestação de serviço como atividade-fim, salvo como atividade-meio.

Vistos, relatados e discutidos estes autos de apelação cível e reexame necessário nº 618.155-7, da Vara Única da Comarca de Corbélia, em que figura como apelante o Município de Cafelândia e apelada Banco Finasa S/A .

1. Trata-se de embargos à execução fiscal, referente à incidência de ISS sobre arrendamento mercantil (leasing), cujo pedido afinal foi julgado procedente para declarar a decadência do crédito tributário e a inexistência de relação jurídico-tributária e, conseqüente, nulidade do auto de infração nº 23/2006.

2. O apelante preconiza a reforma da decisão sob os seguintes fundamentos: a) a tese defendida pelo contribuinte exige prova de que o tributo não foi repassado ao arrendatário, sob pena de flagrante ilegitimidade para a causa, com fundamento no art. 166 do CTN, que a despeito de tratar de repetição de indébito, tem incidência no caso concreto para evitar o enriquecimento ilícito; b) não ocorrência da decadência do direito do Município em cobrar o tributo, uma vez que a decadência só ocorre 10 anos contados da ocorrência do fato gerador quando não há pagamento; c) a sentença recorrida confunde leasing com locação pura e simples e traduz de

forma equivocada a posição adotada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE nº 116.121-3, proferida para dirimir controvérsia sobre locação de bens móveis e não arrendamento mercantil. Nesse particular, o STF declarou a inconstitucionalidade parcial do item 79 da lista de serviços apenas para excluir a expressão locação de bens móveis, mas manteve o arrendamento mercantil. Tanto que após esse julgamento, o próprio STF confirmou em outros julgados a incidência do ISSQN sobre leasing. Não se pode olvidar que a Lei Complementar nº 116/2003 - que é posterior ao julgamento do RE nº 116.121-3 - excluiu do seu texto a locação de bens móveis e manteve o leasing; d) a posição do STJ continua firme no sentido de que a Súmula 138 não foi revogada; d) a incidência do ISSQN sobre operações de leasing é de indiscutível constitucionalidade porque dela se evidencia a prestação de serviço que perfaz a materialidade de competência dos Municípios; e) o conceito de serviço descrito na sentença resta há muito superado, segundo uma leitura civil-constitucional.

3. Recurso respondido.

É O RELATÓRIO.

4. A controvérsia cinge-se a verificação da ocorrência de decadência e incidência do ISS sobre contratos de arrendamento mercantil (leasing).

5. Em primeiro lugar, o ISS se submete ao chamado lançamento por homologação, ou seja, cumpre ao sujeito passivo (devedor) definir toda a matéria tributável e antecipar o pagamento do tributo sem prévio exame da autoridade fiscal que, ao tomar conhecimento da concretização do fato gerador, expressamente a homologa. Deve-se atentar ao fato de que, o objeto da homologação é o montante apurado e não o pagamento. Desse modo, mesmo nos casos em que não existe pagamento pelo sujeito passivo, a atuação do fisco para constituir o crédito decai no prazo de 5 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento

poderia ter sido efetuado (art. 173, I do CTN).

6. Nesse sentido confira-se o seguinte julgado respaldado na jurisprudência dominante do STJ:

"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 quinquenal. Termo inicial. Art. 173, I, do CTN. Primeiro dia do exercício financeiro seguinte à ocorrência do fato Gerador.

(...)

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 no Ag 717345 / RS, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJU 28-9-06). No mesmo sentido Resp 886.634.

7. Com efeito, se o Município não exerce seu poder-dever de fiscalizar as operações afetas à sua competência tributária, expõe-se ao risco de ver seu direito de constituir o respectivo crédito extinto pela decadência.

8. O fato gerador ocorreu nos exercícios financeiros de 1999 e 2005, mas as autuações foram lavradas em 22-1-2007 (fl. 5-6 dos autos de execução fiscal). Desse modo, ocorreu decadência do direito do Fisco Municipal em relação aos fatos geradores ocorridos em 1999, pois não constituiu o seu crédito no prazo de 5 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I do CTN).

Entretanto, não ocorreu decadência em relação aos créditos referentes a 2005 (fl. 2-6 dos autos de execução fiscal nº 35/07).

9. Em segundo lugar, para postular a inexistência de relação jurídico-tributária e declarar a nulidade do auto de infração não precisa o contribuinte comprovar que inexistiu transferência do encargo financeiro, nos termos do art. 166 do CTN. Isso porque este dispositivo tem aplicação restrita aos pedidos de repetição do indébito. Não é o caso destes autos. A propósito, o artigo mencionado contém norma restritiva de direitos, portanto não comporta interpretação extensiva nem analógica.

10. Em terceiro lugar, a Constituição Federal, no art. 156, inciso III, dispõe que "Compete aos Municípios instituir impostos sobre: III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar."

11. O contrato de arrendamento mercantil, na modalidade de leasing financeiro, compreende um financiamento, a locação e a opção de compra do bem objeto do negócio. Tem natureza jurídica complexa.

12. Daí surge divergência entre as partes sobre a conceituação do termo "serviço", preconizando a entidade financeira pela interpretação ligada à existência de uma obrigação de fazer. Enquanto o Município propugna por outro enfoque, com base em lição do Prof. Edson Luiz Fachin (parecer solicitado pelos Municípios), onde se enfatiza que serviço seria qualquer prestação que propicia, em favor de outrem, o desempenho de atividade ou satisfação de necessidade. Cita-se como exemplo o serviço de comunicação como espécie de prestação de serviço desprovida de esforço humano.

13. A questão não se resume a substituição de conceitos, mas deve-se verificar a 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. Conforme pontifica o Ministro Celso de Mello, por ocasião do julgamento do RE 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."

14. No contrato de arrendamento mercantil inexistente a rigor qualquer prestação de serviço como atividade-fim, salvo como atividade-meio. Humberto Ávila enumera um rol de etapas da operação de leasing, a saber dentre outras: 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).

15. Insofismável que todas essas etapas se constituem em meios para a realização da operação de arrendamento mercantil. Ao se realizar um contrato de compra e venda, por exemplo, também pode se realizar cadastro do comprador, se confecciona o contrato, solicita -se certidões negativas, mas de forma alguma esses serviços são considerados atividade-fim e sujeitas à tributação do ISS - Imposto sobre Serviços.

16. No leasing financeiro a atividade-fim é um negócio complexo, que envolve financiamento, locação e opção de compra. Nada mais. Somente pode ser considerado serviço tributável para os fins previsto na Constituição Federal (art. 156, III), o esforço humano em favor de terceiro, com conteúdo econômico. "Não resta dúvida, pois, que a mera inclusão de determinada atividade na lista de serviços tributáveis por ISS não é suficiente para sujeitá-lo a referido tributo; é indispensável a existência de um serviço, tal como definido

pela Constituição Federal." (Rogério de Miranda Tubino, obra citada abaixo, p. 83).

17. O núcleo da tributação se encontra sempre num verbo, seguido de um complemento. No caso do ISS é o verbo prestar, acompanhado do complemento serviços. Aí de forma evidente se exige o esforço humano, o fazer.

18. Dessa maneira, sujeitam-se a 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. Nas obrigações de dar impõe-se ao devedor a entrega de alguma coisa já existente. São situações bem distintas.

19. Preconizam pela não incidência de ISS sobre as operações de arrendamento mercantil, dentre outros, Aires F. Barreto (ISS na Constituição e na Lei, Dialética, 2ª edição, 2005, p. 168); Bernardo Ribeiro de Moraes (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 (Leasing (arrendamento mercantil) e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, in ISS na Lei Complementar nº 116/2003, coordenador Rodrigo Brunelli Machado, Quartier Latin, 2004, pp. 75-88).

20. O próprio Superior Tribunal de Justiça a partir do julgado (REsp 805.317), não vêm conhecendo dos 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 pela sua excelente motivação:

"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 irrecorrível sobrestará o seu julgamento e remeterá os autos ao Supremo Tribunal Federal, para o julgamento do recurso extraordinário.

(...)"

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

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

acudido ao E. STJ.

15. In casu, o aresto objurgado decidiu que: "Apelação. Arrendamento Mercantil. ISS. Inexigibilidade. Ausência de prestação de serviço. A inclusão na Lista de Serviço de fatos que não configuram prestação de serviço, por afastada a idéia de trabalho, de esforço humano, de um "facere", afronta o disposto no artigo 156, III da Constituição Federal. Assim se dá na locação de bens móveis, como já proclamou o Supremo Tribunal Federal. Assim também e por identidade de 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 nº 805.317/RS - 1ª Turma do STJ - Rel. Min. Luiz Fux - DJe 17-8-2006).

21. 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 (RE nº 116.121), cuja ementa diz:

"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.

Lê-se no corpo do acórdão:

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." (RE nº 116.121-3-SP - Relator para acórdão Min. Marco Aurélio).

22. Insta salientar que após o aludido julgado (RE nº 116.121), 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.

23. Ressalte-se que na recente decisão do STF (AI 658.563), o agravo não mereceu acolhida, porque a questão foi decidida com base em lei infraconstitucional (DL 406/68 e LC 56/87). Ademais, o precedente invocado (RE 106.047/SP), julgado em 19-11-1985, vale dizer, há mais de 20 anos, antes do advento da Constituição Federal de 1988 e fundamentado em locação de coisas móveis. Ora, muito depois em 11-10-2000 o STF no RE 116.121 declarou inconstitucional a incidência de ISS sobre locação de coisas móveis. Daí se infere que tal precedente se encontra obsoleto.

24. Por outro lado, não incide a Súmula 138/STJ, surgida em 1993, com finalidade diversa, ou seja, 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, que se incluiu 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.

25. Incabível utilizar o argumento de que em tal operação, não vai incidir nenhum tributo e, por conseguinte, incide o ISS. O argumento é frágil e sem suporte jurídico. Em muitas operações não incide tributo algum, como a cessão de direito, como ensinou Marcelo Caron Baptista, em recente palestra proferida neste Tribunal (2-10-2007).

26. Sob outro prisma cumpre indagar: Quem vai pagar o ISS sobre leasing? O arrendatário. Evidente o repasse para o custo da operação. As instituições financeiras que não suportarão. Preocupamos muito a ganância desenfreada do Fisco em arrecadar, o que acaba por obstar os investimentos e impedir o País de crescer, com geração de mais empregos e maior circulação de riquezas. E assim, deixa de atingir alguns dos objetivos fundamentais da República

Federativa do Brasil, ou seja, garantir o desenvolvimento nacional, erradicar a pobreza, reduzir as desigualdades sociais e promover o bem de todos (CF, art. 3º). Basta observar a divulgação da pesquisa do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT) que mostra que a carga tributária brasileira cresceu 87,5% mais que o Produto Interno Bruto (PIB) desde o advento da CF/88. Naquela época os tributos correspondiam a 20% e hoje equivalem a 37,5% do PIB. Outrossim, a carga tributária das empresas no Brasil é quase três vezes superior à da Europa e quase cinco vezes maior que a do Leste Asiático.

27. Noticiou-se o lançamento de veículo popular na Europa ao preço de cinco mil euros, o que equivaleria a menos de quinze mil reais no Brasil. Entretanto, devido aos impostos o aludido veículo custará aqui vinte e oito mil reais.

28. Evidente a inconstitucionalidade da tributação de ISS sobre contrato de arrendamento mercantil (leasing), uma vez que não se enquadra no conceito de prestar serviços e, por conseguinte, viola de maneira frontal o disposto no art. 156, inciso III, da Constituição Federal.

29. Nestas condições, inconstitucional o item 79 e o subitem 15.09, da relação anexa ao Decreto-Lei nº 406/68, com a redação dada, respectivamente, pelas Leis Complementares nºs 56/87 e 116/03, que prevêm a incidência do ISS sobre o arrendamento mercantil.

30. Esta Câmara nas apelações cíveis nºs 360.798-9 e 390.349-5 em voto do Juiz Péricles Bellusci de Batista Pereira, decidiu:

"Nem todo ato jurídico que possa ser classificado como serviço (mediante conceituação nova ou antiga, não importa) é passível de tributação pelo ISSQN, assim como nem toda compra e venda é atingida pelo ICMS, mas só a praticada por comerciante.

Certamente, na maioria dos contratos envolvendo prestação de serviços, são utilizados recursos materiais para viabilizar a atividade

remunerada, e, por outro lado, desenvolve-se muita atividade humana na concretização das obrigações de dar.

A tributação será devida, portanto, pelo exame do objetivo principal e final do contrato, e não pelos meios de sua formalização, ou seja, se existir a finalidade de se dar um bem, pela compra e venda, estaremos diante das hipóteses próprias do ICMS, ficando o ISSQN reservado à prestação de serviços, mesmo que se entenda estes não só como uma obrigação de fazer, mas essencialmente pela satisfação de uma necessidade do contratante (mesmo que pela disponibilização de bens materiais).

O fato jurídico "comunicação" é considerado serviço tanto pela existência de esforço humano para sua concretização (apesar da discordância dos causídicos do Município), quanto pelo atendimento de uma satisfação de uma necessidade prevista no próprio contrato, ou seja, que é objeto da contratação.

Ao contrário, no arrendamento mercantil (leasing) são se perquire do uso do bem arrendado, ou seja, não é objeto do contrato e nem importa a este a maneira de utilização dos bens materiais, pois o objeto do pacto é a mera disponibilização dos bens e não a satisfação de uma necessidade outra."

Assim sendo, com fulcro no art. 515, § 2º do CPC e art. 210 do Código Civil, de ofício, declara-se a decadência do direito de proceder ao lançamento sobre as operações ocorridas no ano de 1999. Outrossim, nega-se provimento ao recurso de apelação e mantém-se no mais a sentença em reexame necessário de lavra da eminente Juíza Dra. Filomar Helena Perosa Carezia, com excelente e profunda motivação.

Posto isso, acordam os integrantes da 2ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná, por unanimidade de votos, de ofício declarar a decadência, e por maioria de votos, negar provimento ao recurso, mantendo-se no mais a sentença em reexame necessário.

Participaram do julgamento os Desembargadores Antonio da Cunha Ribas, Presidente sem voto, Antonio Renato Strapasson e Eugênio

Achille Grandinetti.

Curitiba, 6 de outubro de 2009.

Lauro Laertes de Oliveira

Relator

Antonio Renato Strapasson

Vencido em parte, com declaração de  
voto em separado

---

Acessado em: 28/01/2014 12:50:20