

Processo: 597850-5
Relator: Eugenio Achille Grandinetti
Orgão Julgador: 2ª Câmara Cível
Data de Publicação: 17/11/2009 00:00:00

Ementa: DECISÃO: Acordam os magistrados integrantes da Segunda Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Paraná, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso de apelação de BB Leasing S.A. - Arrendamento Mercantil, a fim de declarar a nulidade da cobrança do ISS sobre as operações de arrendamento mercantil apresentadas no caso. EMENTA: TRIBUTÁRIO - ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL - IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS - OPERAÇÕES DE ARRENDAMENTO MERCANTIL (LEASING) - IMPOSSIBILIDADE - 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 PARCIAL RECONHECIDA - DECORRIDO O PRAZO QUINQUENAL ENTRE A DATA DO FATO GERADOR E DATA DA NOTIFICAÇÃO ATRAVÉS DOS AUTOS DE INFRAÇÃO RECURSO DE APELAÇÃO PROVIDO
Íntegra: APELAÇÃO CÍVEL Nº 597.850-5, 1ª VARA CÍVEL DA COMARCA DE MARINGÁ

APELANTE: BB LEASING S.A. ARRENDAMENTO

APELADO: MUNICÍPIO DE MARINGÁ

RELATOR: DESEMBARGADOR EUGÊNIO ACHILLE GRANDINETTI

TRIBUTÁRIO - ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL - IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS - OPERAÇÕES DE ARRENDAMENTO MERCANTIL

(LEASING) - IMPOSSIBILIDADE - 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 PARCIAL RECONHECIDA - DECORRIDO O PRAZO QUINQUENAL ENTRE A DATA DO FATO GERADOR E DATA DA NOTIFICAÇÃO ATRAVÉS DOS AUTOS DE INFRAÇÃO

RECURSO DE APELAÇÃO PROVIDO

1.RELATÓRIO

BB Leasing S.A. - Arrendamento Mercantil propôs ação anulatória de débito fiscal em face do Município de Maringá sob a alegação de que teria um débito indevido no valor de R\$ 309.906,94 (trezentos e nove mil, novecentos e seis reais e noventa e quatro centavos), referente à tributação sobre operações de arrendamento mercantil (leasing).

O magistrado a quo julgou improcedente o pedido formulado pelo autor, alegando que constitui-se a incidência do ISS - Imposto Sobre Serviços - às operações de arrendamento mercantil e que não se opera a decadência no caso em questão.

Inconformado com a r. sentença, BB Leasing S.A. - Arrendamento Mercantil interpôs o presente recurso de apelação alegando, em breve síntese, que: a) não há incidência do ISS sobre as operações de leasing; b) operou-se decadência nos lançamentos cujos fatos geradores ocorreram até 31.05.2002.

Recurso tempestivo, preparado e respondido.

É o relatório.

2. O VOTO E SUA MOTIVAÇÃO

Trata-se de ação anulatória de débito fiscal proposta pro BB Leasing S.A. - Arrendamento Mercantil - em desfavor do Município de Maringá.

Cinge-se a discussão sobre a incidência ou não do ISSQN nas operações de leasing e sobre a decadência.

Quando nos remetemos ao tema de inconstitucionalidade na cobrança do ISS nas operações de leasing, tratamos de assunto controverso na doutrina.

Alega o apelante, em síntese, que restou equivocada a r. sentença que acabou por declarar constitucional a cobrança do ISS nas operações de arrendamento mercantil. Alegou ainda, que o leasing não pode ser confundido com efetiva prestação de serviços.

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 conseqüência, atenta contra a organização federativa do Estado, que pressupõe a autonomia legislativa dos entes federados" (Parecer da lavra de Luiz Rodrigues Wambier, datado de 20.07.2006).

9. As proposições acima conduzem à inequívoca inconstitucionalidade do item 79 e do subitem 15.09, da relação anexa ao Decreto-Lei 406/68, com a redação dada, respectivamente, pelas Leis Complementares 56/87 e 116/03, que 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 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 consequência, 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, há razão no apelo do autor quando trata da inconstitucionalidade na cobrança do tributo em operações de arrendamento mercantil.

Quanto a decadência alegada pelo autor, nos períodos referentes à janeiro, fevereiro e maio de 2002, ressalto que esta realmente se

configurou. Os fatos geradores, ocorreram nos meses citados acima e a notificação feita pelo Município, através da emissão dos autos de infração nº 325 e 330, ocorreu em 21/06/2007, sendo assim, alcançadas pela decadência diante do prazo quinquenal.

Ante o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso de BB Leasing Arrendamento Mercantil S/A, vez que constatada a inconstitucionalidade na tributação do ISS, a fim de reformar a sentença para declarar a nulidade da cobrança dos débitos fiscais nas operações de leasing.

3. DISPOSITIVO

Ante o exposto, acordam os magistrados integrantes da Segunda Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Paraná, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso de apelação de BB Leasing S.A. - Arrendamento Mercantil, a fim de declarar a nulidade da cobrança do ISS sobre as operações de arrendamento mercantil apresentadas no caso.

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

Curitiba, 29 de setembro de 2009.

EUGÊNIO ACHILLE GRANDINETTI

Relator

Acessado em: 28/01/2014 14:01:31