

**Processo:** 576334-6  
**Relator:** Lauro Laertes de Oliveira  
**Orgão Julgador:** 2ª Câmara Cível  
**Data de** 02/06/2009 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, nos termos supra. EMENTA: TRIBUTÁRIO - IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS) - ARRENDAMENTO MERCANTIL (LEASING) - EXTINÇÃO DA EXECUÇÃO FISCAL - EXERCÍCIO FINANCEIRO DE 1999. 1. EXERCÍCIO FINANCEIRO DE 1999 - LANÇAMENTO POR AUTO DE INFRAÇÃO E INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA EM 2006 - DECADÊNCIA 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. DECADÊNCIA RECONHECIDA DE OFÍCIO - RECURSO DESPROVIDO - 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 n.º 576.334-6, de Santo Antônio da Platina - Vara Cível e Anexos

Apelante: Município de Santo Antônio da Platina

Apelado: Dibens Leasing S/A. Arrendamento Mercantil

Relator: Lauro Laertes de Oliveira

TRIBUTÁRIO - IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS) - ARRENDAMENTO MERCANTIL (LEASING) - EXTINÇÃO DA EXECUÇÃO FISCAL - EXERCÍCIO FINANCEIRO DE 1999.

1. EXERCÍCIO FINANCEIRO DE 1999 - LANÇAMENTO POR AUTO DE INFRAÇÃO E INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA EM 2006 - DECADÊNCIA 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. DECADÊNCIA RECONHECIDA DE OFÍCIO - RECURSO DESPROVIDO - 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 n.º 576.334-6, da Vara Cível e Anexos da Comarca de Santo Antônio da Platina, em que figura como apelante o Município de Santo Antônio da Platina e apelado Dibens Leasing S/A. Arrendamento Mercantil.

1. Trata-se de embargos à execução fiscal n.º 1.259/2007, afinal julgados procedentes no sentido de declarar a não incidência do ISS sobre operações de arrendamento mercantil e extinguir a execução fiscal.

2. O apelante preconiza a reforma da decisão sob os seguintes fundamentos: a) aplicável o art. 166 do CTN; b) o leasing se enquadra dentro da prestação de serviços, segundo o texto constitucional; c) o fato de que o "leasing" apresenta-se como efetiva prestação de serviço, sob a noção do direito civil; d) a legitimidade da cobrança do ISSQN sobre as operações de arrendamento mercantil, uma vez que a atividade se enquadra no conceito de serviço e a posição do STJ continua firme no sentido de que a Súmula n.º 138 não foi revogada.

3. Recurso respondido (fls. 634-667).

#### É O RELATÓRIO.

4. A controvérsia cinge-se à decadência do crédito e a incidência ou não do ISS sobre arrendamento mercantil. Somente exercício de 1999 (fls. 5/6 dos autos de execução fiscal em apenso). Não existe reexame necessário em razão do valor da causa.

5. Em primeiro lugar, anotamos que a sentença não enfrentou a questão da decadência.

6. No entanto, não se pode olvidar que se trata de matéria de ordem pública, passível de ser conhecida de ofício em qualquer grau de jurisdição, conforme art. 210 do Código Civil. (Ainda que se trate de direitos patrimoniais, a decadência pode ser decretada de ofício (STF -Pleno: RTJ 130/1.001 e RT 656/220). No mesmo sentido: RT 652/128, JTJ 207/48 - CPC de Theotonio Negrão, 39ª edição, 2007, nota 26b ao art. 219, p. 329). Ademais, o art. 515 § 2º do CPC, estende a amplitude do efeito devolutivo, autorizando o tribunal a conhecer de todos os fundamentos do pedido ou da defesa, mesmo que a sentença não os tenha afastado.

7. Em segundo 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).

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

9. 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.

10. O fato gerador ocorreu em junho e outubro de 1999 (fls. 6 e 7 - execução fiscal n.º 294/2006). O Município nem mesmo informou a data em que notificou o sujeito passivo, a respeito do auto de infração. Porém, sabe-se que a inscrição em dívida ativa ocorreu em 1-6-2006 (fls. 5 e 6 - execução fiscal n.º 294/2006).

11. Verifica-se que o crédito de 1999 não foi constituído dentro do prazo do art. 173, I do CTN, isto é, cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte a que o lançamento poderia ter sido efetuado.

12. Dessa forma, ocorreu a decadência do crédito tributário, referente ao exercício financeiro de 1999.

13. Em terceiro lugar, para postular a anulação do lançamento e a declaração da inexistência de relação jurídico-tributária 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.

14. Em quarto 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."

15. 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.

16. 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.

17. 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 n.º 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."

18. 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).

19. 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.

20. 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).

21. 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.

22. 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.

23. 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).

24. 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 n.º 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 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 n.º 805.317/RS - 1ª Turma do STJ - Relator para acórdão Min. Luiz Fux - julgado 17-8-2006).

25. 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 n.º 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 n.º 116.121 -3-SP - Relator para acórdão Min. Marco Aurélio).

26. Insta salientar que após o aludido julgado (RE n.º 116.121), editou-se a Lei Complementar n.º 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.

27. 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.

28. 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 n.º 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.

29. 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).

30. 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.

31. Noticia-se recente 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.

32. 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.

33. Nestas condições, inconstitucional o item 79 e o subitem 15.09, da relação anexa ao Decreto-Lei n.º 406/68, com a redação dada, respectivamente, pelas Leis Complementares n.ºs 56/87 e 116/03, que prevêem a incidência do ISS sobre o arrendamento mercantil.

34. Esta Câmara nas apelações cíveis n.ºs 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) não 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.

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, nos termos supra.

Participaram do julgamento os Desembargadores Antonio Renato Strapasson, Presidente com voto, e Eugênio Achille Grandinetti.

Curitiba, 19 de maio de 2009.

Lauro Laertes de Oliveira  
Relator

Antonio Renato Strapasson  
Vencido, com declaração  
de voto em separado

---

**Processo:**

547997-8



**Relator:** Manassés de Albuquerque  
**Orgão Julgador:** 3ª Câmara Cível  
**Data de** 02/03/2009 00:00:00  
**Publicação:**

**Ementa:** DECISÃO: ACORDAM os Senhores Desembargadores integrantes da Terceira Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná, por unanimidade de votos, em conhecer e negar provimento ao recurso interposto pelo Município de Santo Antônio da Platina, nos termos do voto. EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ISS. ARRENDAMENTO MERCANTIL. LEASING. CONTRATO ATÍPICO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS NÃO CARACTERIZADA. AUSÊNCIA DE ATIVIDADE-FIM. NÃO INCIDÊNCIA DO ISS. RECURSO CONHECIDO E IMPROVIDO.

**Íntegra:** APELAÇÃO CÍVEL N.º 547.997-8 DA COMARCA DE SANTO ANTÔNIO DA PLATINA - VARA CÍVEL  
APELANTE: MUNICÍPIO DE SANTO ANTÔNIO DA PLATINA  
APELADO: BANCO BOAVISTA INTERATLÂNTICO S.A.  
RELATOR: DES. MANASSÉS DE ALBUQUERQUE

APELAÇÃO CÍVEL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ISS. ARRENDAMENTO MERCANTIL. LEASING. CONTRATO ATÍPICO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS NÃO CARACTERIZADA. AUSÊNCIA DE ATIVIDADE-FIM. NÃO INCIDÊNCIA DO ISS. RECURSO CONHECIDO E IMPROVIDO.

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação Cível sob nº 547.997-8, da Vara Cível da Comarca de Santo Antônio da Platina em que é apelante o Município de Santo Antônio da Platina e

apelado Banco Boavista Interatlântico.

## 1. RELATÓRIO

Município de Santo Antônio da Platina interpôs perante este Colegiado recurso de Apelação Cível, sob nº 547.997-8, procurando a reforma da r. sentença que julgou procedentes os Embargos à Execução Fiscal, declarando a inexistência de relação jurídico-tributária que obrigue a executada a recolher ISS sobre operações de arrendamento mercantil, declarando a inexigibilidade da CDA n.º 22/06.

Diante do princípio da sucumbência, condenou o exequente ao pagamento das custas processuais e honorários advocatícios, arbitrados em 15% sobre o valor da execução.

Alega o Apelante, em resumo, quê:

- a) a CDA é válida, contendo todos os requisitos exigidos por lei;
- b) ausência de prescrição;
- c) a competência de exigir ISS sobre as operações de leasing é do Município onde se localiza a sede da empresa arrendadora, conforme preceitua o art. 4º, da Lei Complementar n.º 116/2003;
- d) eventual não incidência do ISS somente poderia ser admitida para frente, eis que em relação a que figura nos autos já ocorreu o repasse aos arrendatários;
- e) é entendimento jurisprudencial que incide ISS sobre as operações de leasing, estando em plena vigência a Súmula n.º 138, do STJ;
- f) mesmo sendo tratado o leasing financeiro como um negócio jurídico complexo, este tem uma evidente natureza de obrigação de prestação de serviço, razão pela qual deve incidir o ISS;

g) o Município não decaiu do direito de cobrar o ISS, eis que aquele fenômeno somente ocorre a partir de 10 (dez) anos contados da ocorrência do fato gerador;

h) a base de cálculo nos contratos de arrendamento mercantil é o preço do serviço, o qual corresponde ao valor integral recebido pelo prestador do serviço;

i) a base de cálculo foi arbitrada em razão da Arrendadora não apresentar a documentação necessária e imprescindível à aferição da base de cálculo;

j) a multa aplicada tem previsão legal, devendo ser mantida;

O Apelado apresentou contra-razões às fls. 514-519, requerendo o improvimento do recurso.

É o relatório.

## 2. FUNDAMENTAÇÃO

Cuida-se de recurso de Apelação Cível, interposto pelo Município de Santo Antônio da Platina contra a r. sentença que julgou procedentes os Embargos à Execução Fiscal, declarando a inexistência de relação jurídico-tributária que obrigue a executada a recolher ISS sobre operações de arrendamento mercantil, declarando a inexigibilidade da CDA n.º 22/06, condenando o Exeqüente ao pagamento das custas processuais e honorários advocatícios, fixados estes em 15% sobre o valor da execução.

A questão central que será discutida, refere-se à incidência ou não do ISS nos contratos de arrendamento mercantil, na modalidade de leasing.

O arrendamento mercantil é um negócio jurídico atípico, no qual o arrendatário paga mensalmente pela utilização do bem, como se locação fosse, mas ao término do contrato existem as opções de

adquirir o bem, renovar o contrato ou efetuar a devolução do bem.

O fato gerador do ISS, previsto no art. 156, III, da Constituição Federal é a efetiva prestação do serviço.

Nos contratos de arrendamento mercantil não se vislumbra uma obrigação de fazer fim, ou seja, a prática de determinados atos e fatos que possam justificar a realização do serviço, o que justificaria a incidência do ISS.

Sobre o tema, o Professor José Eduardo Soares de Melo, cita Aires Barreto, na obra 'Atividade-meio e Serviço-fim', dizendo:

"Alvo de tributação é o esforço humano prestado a terceiro como fim ou objeto. Não as suas etapas, passos ou tarefas intermediárias, necessárias à obtenção do fim. Não a ação desenvolvida como requisito ou condição do facere (fato jurídico posto no núcleo da hipótese de incidência do tributo).

As etapas, passos, processos, tarefas, obras, são feitas, promovidas, realizadas 'para' o próprio prestador e não 'para terceiros', ainda que estes os aproveitem (já que, aproveitando-se do resultado final, beneficiam-se das condições que o tornaram possível'.

O mestre firma a seguinte conclusão:

'somente podem ser tomadas, para sujeição do ISS (e ao ICMS) as atividades entendidas como fim, correspondentes à prestação de um serviço integralmente considerado. No caso específico do ISS, podem decompor um serviço - porque previsto, em sua integralidade, no respectivo item específico da lista da lei municipal - nas várias ações-meios que o integram, para pretender tributá-las separadamente, isoladamente, como se cada uma delas correspondesse a um serviço autônomo, independente. Isso seria uma aberração jurídica, além de constituir-se em desconsideração à hipótese de incidência desse imposto". (ISS - Aspectos Teóricos e Práticos. José Eduardo Soares de Melo. 4ª Ed. Dialética. São Paulo. 2005. Pág. 45).

Assim, não deve incidir ISS nos contratos de arrendamento mercantil, posto que, inexistente atividade-fim.

Neste sentido já decidiu este Tribunal de Justiça, em acórdão da lavra do eminente Des. Lauro Laertes de Oliveira, que diz:

"TRIBUTÁRIO - AÇÃO ANULATÓRIA E DECLARATÓRIA - ISSQN- IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ARRENDAMENTO MERCANTIL (LEASING). 1. DECADÊNCIA - 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. DECADÊNCIA RECONHECIDA DE OFÍCIO - RECURSO DESPROVIDO E SENTENÇA NO MAIS MANTIDA EM REEXAME NECESSÁRIO - VOTO VENCIDO EM SEPARADO.

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". (Acórdão n.º 28.881. Segunda Câmara Cível. Rel.

para o acórdão Des. Lauro Laertes de Oliveira. DJ: 26-10-07).

O eminente Desembargador, com muita propriedade analisa o contrato de arrendamento mercantil, concluindo que não existe a prestação de um serviço, sendo inviável a cobrança do ISS, sob pena de ofensa à Constituição Federal, consta do corpo do acórdão:

"23. 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 previstos 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).

24. 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".

Sendo assim, a imposição de um imposto não pode decorrer de conceitos e criações doutrinárias, há que se respeitar a essência do contrato e o objetivo do legislador constituinte, que ao prever a incidência do ISS pelos Municípios, determinou que o fato gerador fosse a efetiva prestação de um serviço, do qual decorra esforço humano para sua realização.

Diante do exposto, força é convir pelo improvimento do recurso, por entender que não incide ISS nos contratos de arrendamento mercantil, confirmando a r. sentença.

## 3. DECISÃO

ACORDAM os Senhores Desembargadores integrantes da Terceira Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná, por unanimidade de votos, em conhecer e negar provimento ao recurso interposto pelo Município de Santo Antônio da Platina, nos termos do voto.

Participaram do julgamento o Excelentíssimo Senhor Desembargador Paulo Roberto Vasconcelos, Presidente, e o Excelentíssimo Senhor Desembargador Dimas Ortêncio de Mello.

Curitiba, 27 de janeiro de 2009.

JOÃO LUÍS MANASSÉS DE ALBUQUERQUE  
Desembargador Relator

---

<b>Processo:</b>	583818-8
<b>Relator:</b>	Eugenio Achille Grandinetti
<b>Orgão Julgador:</b>	2ª Câmara Cível
<b>Data de</b>	01/06/2009 00:00:00
<b>Publicação:</b>	
<b>Íntegra:</b>	Cuida-se de agravo de instrumento interposto por Real Leasing S/A - Arrendamento Mercantil diante de decisão interlocutória proferida nos autos n.º 213/2009 de ação anulatória fiscal c/c declaratória por si proposta em desfavor do Município de Pato Branco, decisão essa que indeferiu o pedido de antecipação dos efeitos da tutela pretendida pela autora/agravante.  Em suas razões recursais, aduz a agravante, em síntese, que: (a) propôs a ação anulatória cumulada com declaratória a fim de suspender a exigibilidade do ISS incidente sobre supostas operações de leasing realizadas no Município de Pato Branco e objeto do auto de Infração n.º 7259595/2008; (b) o imposto sobre serviço tem por fato gerador a efetiva prestação de serviço, exigindo, de maneira

acessória, a previsão de tal atividade na lista de serviços do Decreto-lei 406/1968 e, posteriormente, da Lei Complementar 116/2003; (c) não podem ser inseridas em tais listas anexas atividades que não correspondam a efetiva prestação de serviço, sob pena de ilegalidade e inconstitucionalidade; (d) para que determinada atividade seja considerada prestação de serviço é necessário que o devedor esteja vinculado a uma obrigação de fazer; (e) a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado (CTN, art. 110); (f) diante das características do leasing, verifica-se que em nenhum de seus aspectos se tem efetiva prestação de serviço, pelo que não pode incidir ISSQN; (g) há precedentes do TJPR nesse sentido, inclusive do Órgão Especial, declarando a inconstitucionalidade da incidência (Incidente de Inconstitucionalidade n.º 421.836-8/01, julgado em 12/11/2008); (h) há também precedente do STF (RE n.º 116.121-3), que, ainda que cuide de locação de bens, também se aplica ao caso em tela, vez que "a base central de argumentação dos eminentes Ministros que aderiram ao voto vencedor reside na impropriedade de se tributar operação que não se afeiçoa à hipótese de incidência do aludido tributo; (i) assim, deve ser provido o presente agravo, a fim de conceder a antecipação dos efeitos da tutela, suspendendo a exigibilidade do crédito tributário descrito no auto de infração acima citado; (j) de outro lado, o Decreto-lei 406/1968, diploma aplicável à época dos fatos, considerou como local da prestação de serviço o município onde está localizado o estabelecimento do prestador, prevendo exceção apenas quanto a atividades de construção civil; (k) no caso dos autos o estabelecimento da agravante está localizado no Município de Barueri, Estado de São Paulo, e a agravante sequer possui instalações físicas no Município de Pato Branco, ora agravado, aplicando-se ao caso, com as devidas adaptações, o entendimento dos tribunais acerca do local da prestação do serviço das administradoras de consórcio; (l) postas essas razões, conclui-se estarem presentes tanto a verossimilhança das alegações, quanto a ameaça de lesão irreparável, diante da possibilidade de o Município agravado propor a execução fiscal e constriar o patrimônio da



agravante, razão pela qual é de se antecipar a tutela recursal e, no mérito, conceder a antecipação dos efeitos da tutela pretendida na ação de origem, com a suspensão da exigibilidade do crédito tributário referido.

Recurso tempestivo e preparado.

É o relatório.

O recurso, a princípio, merece ser conhecido.

Desde já decido, com esteio no art. 557, §1.º-A, do CPC, vez que, diante do posicionamento adotado por este Colegiado, no sentido de não haver incidência de ISS sobre as operações de arrendamento mercantil.

A este respeito, tenho-me filiado ao posicionamento defendido pelo Exmo. Des. LAURO LAERTES DE OLIVEIRA, como no julgamento da Apelação Cível e Reexame Necessário n.º 560.457-7, em data de 10/03/2009:

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" - grifou-se.

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

A questão não se resume a substituição de conceitos de direito privado pela lei tributária, mas deve-se, sim, verificar a finalidade da tributação, a regra-matriz do tributo em comento, qual 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 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" - sublinhou-se.

No contrato de arrendamento mercantil inexistem 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).

Inegável 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, confecciona-se o contrato, solicitam-se certidões negativas, mas de forma alguma esses serviços são considerados atividade-fim e sujeitas 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. Nada mais.

Somente pode ser considerado serviço tributável para os fins previstos no art. 156, inc. III, da Constituição Federal, o esforço humano em favor de terceiro, com conteúdo econômico.

Conclui, então, ROGÉRIO DE MIRANDA TUBINO:

"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." (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, p. 83).

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.

Manifestam-se 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).

O próprio Superior Tribunal de Justiça a partir do julgado (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 n.º 138, encontra-se de forma implícita revogada.

Assim, o posicionamento dominante deste Colegiado, ao qual me filio, segue a senda da inconstitucionalidade da tributação de ISS sobre contrato de arrendamento mercantil (leasing), uma vez que não se enquadra no conceito de prestação de serviços e, por conseguinte, sua cobrança viola de maneira frontal o disposto no art. 156, inciso III, da Constituição Federal.

Nessas condições, posicionamo-nos, também, pela inconstitucionalidade do item 79 e do subitem 15.09 da relação anexa ao Decreto-lei n.º 406/1968, com a redação dada, respectivamente, pelas Leis Complementares n.ºs 56/1987 e 116/2003, que prevêm a incidência do ISS sobre o arrendamento mercantil.

Em consonância com as razões aqui expostas, anatem-se os seguintes julgados desta Câmara:

"APELAÇÃO 1: APELAÇÃO CÍVEL - AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL - ISS - OPERAÇÕES DE ARRENDAMENTO MERCANTIL (LEASING) - IMPOSSIBILIDADE - AUSÊNCIA DE SERVIÇO QUE JUSTIFIQUE A TRIBUTAÇÃO - OBRIGAÇÃO MERAMENTE DE DAR -

COBRANÇA DESCABIDA - INVERSÃO DO ÔNUS DE SUCUMBÊNCIA. RECURSO PROVIDO. Não há que se falar em incidência de ISS sobre operações de arrendamento mercantil, por se tratar de leasing financeiro, ou seja, atividade meio para atingir o objetivo final, sem que haja serviço capaz de ensejar a incidência da tributação. Diante da reforma integral da sentença, o ônus de sucumbência deve ser invertido. APELAÇÃO 2: APELAÇÃO CÍVEL - AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL - ISS SOBRE OPERAÇÕES DE LEASING - INADMISSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO - MAJORAÇÃO DA VERBA HONORÁRIA - IMPOSSIBILIDADE - INVERSÃO DA SUCUMBÊNCIA. RECURSO PREJUDICADO. Tendo em vista que a matéria argüida pelo Município trata, tão somente da majoração da verba honorária, e sendo provido o recurso da parte adversa, com inversão do ônus da sucumbência, o pedido do apelante resta prejudicado." (TJPR, Acórdão 32702, 0522778-7, Apelação Cível, 2ª Câmara Cível, rel. Des. SILVIO DIAS, rev. Juiz PÉRICLES BELLUSCI DE BATISTA PEREIRA, julg. 07/04/2009, DJe 28/04/2009, Unânime).

"TRIBUTÁRIO - IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS) - ARRENDAMENTO MERCANTIL (LEASING) - EXTINÇÃO DA EXECUÇÃO FISCAL - EXERCÍCIOS FINANCEIROS DE 2001 E 2004. 1. EXERCÍCIO FINANCEIRO DE 2001 - LANÇAMENTO POR AUTO DE INFRAÇÃO E INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA EM 2007 - DECADÊNCIA PARCIAL DO CRÉDITO - 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. DECADÊNCIA RECONHECIDA DE OFÍCIO - RECURSO DESPROVIDO E SENTENÇA NO MAIS MANTIDA EM REEXAME NECESSÁRIO. 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 inexiste a rigor qualquer prestação de serviço como atividade-fim, salvo como atividade-meio." (TJPR, Acórdão 32520, 0560457-7, Apelação Cível e Reexame Necessário, 2ª Câmara Cível, rel. Des. LAURO LAERTES DE OLIVEIRA, julg. 10/03/2009, DJe 24/03/2009, Por maioria).

Também da 3.ª Câmara Cível desta Corte:

"AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. ISS SOBRE AS OPERAÇÕES DE LEASING. SENTENÇA DE IMPROCEDÊNCIA. NECESSIDADE DE REFORMA. NÃO CONFIGURAÇÃO DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO NOS CONTRATOS DE ARRENDAMENTO MERCANTIL. PRECEDENTE DO ÓRGÃO ESPECIAL (INCIDENTE DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº 421836-8/01). RECURSO CONHECIDO E PROVIDO. APELO DO MUNICÍPIO DE PARANAÍ. PEDIDO DE MAJORAÇÃO DA VERBA HONORÁRIA. RECURSO NÃO CONHECIDO PORQUE PREJUDICADO, FACE À INVERSÃO DA SUCUMBÊNCIA." (TJPR, Acórdão 33194, 0520210-2, Apelação Cível, 3ª Câmara Cível, rel. Juiz FERNANDO ANTONIO PRAZERES, rev. Juiz ESPEDITO REIS DO AMARAL, julg. 14/04/2009, DJe 18/05/2009, Por maioria).

"APELAÇÕES CÍVEIS E REEXAME NECESSÁRIO - AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL C/C DECLARATÓRIA DE INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICA - (APELAÇÃO 2) - INAPLICABILIDADE DO ART. 166 DO CTN - ARRENDAMENTO MERCANTIL - MODALIDADE DE LEASING FINANCEIRO - CONTRATO ATÍPICO - PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DESCARACTERIZADA - NÃO INCIDÊNCIA DO ISS - PREJUDICADAS AS DEMAIS QUESTÕES VERSADAS - (APELAÇÃO 1) - INDEVIDA A MAJORAÇÃO DOS HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS - APELOS CONHECIDOS E DESPROVIDOS - SENTENÇA MANTIDA EM SEDE DE REEXAME NECESSÁRIO. 1. A aplicação do art. 166 do CTN demanda cuidar-se de ação em que se pleiteia a repetição de

indébito, não se adequando às anulatórias de débito fiscal. 2. O fato gerador do ISS, previsto no artigo 156, III, da Constituição Federal é a efetiva prestação do serviço. No contrato de arrendamento mercantil o objeto é uma atividade que se caracteriza pela obrigação de dar, inexistindo atividade-fim, razão pela qual não deve incidir o ISS. 3. Vencida a Fazenda Pública, deve-se aplicar o disposto no §4º do artigo 20 do CPC e não os percentuais elencados no §3º do mesmo artigo. Ademais, tratando-se de causa simples, que não exige grande esforço do profissional, reiterada e amplamente debatida em nosso Judiciário, bem como, julgada antecipadamente por versar matéria exclusivamente de direito, não há razão para majorar os honorários suficiente e equitativamente fixados." (TJPR, Acórdão 33199, 0488661-7, Apelação Cível e Reexame Necessário, 3ª Câmara Cível, rel. Des. Paulo Roberto Vasconcelos, rev. Juiz Espedito Reis do Amaral, julg. 24/03/2009, DJe 18/05/2009, Por maioria).

Por fim, impende destacar o recente julgamento, pelo Órgão Especial deste Tribunal, do Incidente de Inconstitucionalidade n.º 421.836-8/01, no qual, em data de 07/11/2008, por maioria, decidiu-se pela inconstitucionalidade da incidência do ISS no leasing financeiro.

Diante de tais ponderações, evidencia-se a verossimilhança e a relevância dos fundamentos da agravante, o que, somado ao gravame que lhe pode causar o ajuizamento de execução fiscal contra si, autorizam a concessão da antecipação dos efeitos da tutela, nos termos do art. 273 do CPC.

Ademais, quanto ao fundamento da competência tributária, entendo despendida sua análise, visto que a inclinação desta Corte pela não incidência de ISS em arrendamento mercantil, por si só, já autoriza a suspensão da exigibilidade do crédito tributário em questão, nos termos do art. 151, inc. V, do CTN.

Via de consequência dos motivos ora postos, e com esteio no art. 557, §1.º-A, do CPC, dou provimento ao presente agravo de instrumento, a fim de conceder a antecipação dos efeitos da tutela recursal pretendida, suspendendo, assim, a exigibilidade do crédito tributário objeto do auto de Infração n.º 7259595/2008.

Comunique-se ao juízo de primeiro grau.

Intimem-se.

Curitiba, 15 de maio de 2009.

DES. EUGÊNIO ACHILLE GRANDINETTI,

Relator.

---

**Processo:** 510159-1

**Relator:** Lauro Laertes de Oliveira

**Orgão Julgador:** 2ª Câmara Cível

**Data de** 09/12/2008 00:00:00

**Publicação:**

**Ementa:** DECISÃO: Acordam os integrantes da 2ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso e confirmar a sentença no mais em reexame necessário. EMENTA: TRIBUTÁRIO - IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS) - ARRENDAMENTO MERCANTIL (LEASING) - EXTINÇÃO DA EXECUÇÃO FISCAL. 1. DECADÊNCIA - ART. 173, I DO CTN - LANÇAMENTO EXTEMPORÂNEO (1997, 1998 e 1999). 2. SENTENÇA FUNDAMENTADA DE FORMA CONCISA - AUSENTE OMISSÃO E NULIDADE POR FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO - INAPLICABILIDADE DO ART. 166 DO CTN. 3. 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. 4. EMBARGOS DECLARATÓRIOS - MULTA - AUSENTE INTENÇÃO PROTETÓRIA DO MUNICÍPIO - INAPLICABILIDADE. 5. AÇÃO ANULATÓRIA PROCEDENTE - RECURSO PROVIDO EM PARTE - SENTENÇA NO MAIS CONFIRMADA EM REEXAME NECESSÁRIO - VOTO VENCIDO EM SEPARADO. 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 n.º 510.159-1, de Medianeira  
- Vara Cível e Anexos

Apelante: Município de Medianeira

Apelado: Fibra Asset Management Distribuidora de Títulos e Valores  
Mobiliários Ltda.

Relator: Lauro Laertes de Oliveira

TRIBUTÁRIO - IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS) - ARRENDAMENTO  
MERCANTIL (LEASING) - EXTINÇÃO DA EXECUÇÃO FISCAL.

1. DECADÊNCIA - ART. 173, I DO CTN - LANÇAMENTO  
EXTEMPORÂNEO (1997, 1998 e 1999).
2. SENTENÇA FUNDAMENTADA DE FORMA CONCISA - AUSENTE  
OMISSÃO E NULIDADE POR FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO -  
INAPLICABILIDADE DO ART. 166 DO CTN.
3. 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.
4. EMBARGOS DECLARATÓRIOS - MULTA - AUSENTE INTENÇÃO  
PROTELATÓRIA DO MUNICÍPIO - INAPLICABILIDADE.
5. AÇÃO ANULATÓRIA PROCEDENTE - RECURSO PROVIDO EM  
PARTE - SENTENÇA NO MAIS CONFIRMADA EM REEXAME  
NECESSÁRIO - VOTO VENCIDO EM SEPARADO.

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 n.º 510.159-1, da Vara Cível e Anexos de Medianeira, em que figura como apelante o Município de Medianeira e apelada Fibra Asset Management Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários Ltda.

1. Trata-se de ação anulatória de débito fiscal, cujo pedido afinal foi julgado procedente. Condenou-se o Município ao pagamento das custas processuais e nos honorários advocatícios, estes arbitrados em 5% sobre o valor da causa.
2. Aduz o apelante preconiza a reforma da decisão sob os seguintes fundamentos: a) a falta de fundamentação na sentença quanto à

análise do art. 166 do CTN; b) a inexistência de interesse protelatório do Município quando da interposição dos embargos de declaração e, por isso, indevida a aplicação da multa; c) a legitimidade da cobrança do ISSQN sobre as operações de arrendamento mercantil, uma vez que a atividade se enquadra no conceito de serviço, e o fato de que o ISSQN incide no local da efetiva prestação de serviço, tanto que a posição do STJ continua firme no sentido de que a Súmula n.º 138 não foi revogada; d) a inexistência de decadência, face ao prazo de 10 anos para lançamento.

3. Recurso respondido. A Douta Procuradoria Geral de Justiça opinou pelo desprovimento do recurso (fls. 869-879).

#### É O RELATÓRIO.

4. A controvérsia cinge-se a falta de fundamentação na sentença, a decadência do direito do Fisco em constituir o ISS entre o período de 1997 a 1999, a incidência do referido tributo sobre arrendamento mercantil e a inaplicabilidade da multa do art. 538 do CPC. Cuida-se de ação anulatória de autos de infração por não recolhimento de ISS sobre contratos de arrendamento mercantil (leasing).

5. Em primeiro lugar, na sistemática do Código de Processo Civil vigente, a sentença proferida contra os entes políticos não produz qualquer efeito, salvo depois de confirmada pelo Tribunal em reexame necessário. Entretanto, a partir da edição da Lei n.º 10.352 de 26-12-2001, excluem-se dessa regra as sentenças condenatórias inferiores a 60 salários mínimos, bem como, nos casos de procedência dos embargos do devedor na execução de dívida ativa do mesmo valor (art. 475, § 2º do CPC).

6. Assim, na hipótese vertente, cabe o reexame necessário, considerando que o valor atribuído à causa de R\$ 26.112,90 ultrapassa o valor de 60 salários mínimos (o salário mínimo estava fixado em R\$ 350,00), na época do ajuizamento da ação.

7. Em segundo lugar, como bem decidiu o juízo singular, ocorreu decadência do direito do Fisco Municipal, 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).

8. 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).

9. 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 n.º 886.634.

10. 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.

11. O fato gerador ocorreu nos exercícios financeiros de 1997 a 1999, mas as autuações foram lavradas apenas em 16-11-2006 e 4-9-2006 (fl. 47 e 50). Dessa forma, verifica-se que o crédito não foi constituído dentro do prazo do art. 173, I do CTN, isto é, cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte a que o lançamento poderia ter sido efetuado. Dessa forma, a decadência atinge todo o período dos autos de infração.

12. Em terceiro lugar, não há que se falar em nulidade da sentença ou omissão, pela falta de fundamentação. Não se deve confundir fundamentação concisa e eficiente com ausência de fundamentação.

13. Este Tribunal já decidiu:

"Processual civil. Apelação cível. Embargos à execução. título executivo extrajudicial. Duplicata preliminar. Nulidade da decisão. Inocorrência. Sucinta fundamentação. Preenchimento dos requisitos do art. 165 do CPC e art. 93, IX, da Constituição Federal. Inovação recursal. Inexigibilidade da duplicata. Matéria não discutida na instrução. Impossibilidade de análise pelo tribunal. Princípio da adstrição. Contrato social. Alegação de falsidade documental. Autenticidade da assinatura. Ônus probandi. Exegese do art. 333, inc. II do CPC. Necessidade de prova grafotécnica. Prova pericial deferida. Inércia do embargante/requerente. Aplicação do art. 33 do CPC. Alegação afastada. Improcedência dos embargos. Recurso de apelação conhecido em parte e desprovido. 1. Nulidade da sentença.

Não é nula sentença de fundamentação sucinta ou deficiente, mas sim a que carece de devida motivação, essencial ao processo democrático. 2. "Omissis". 3. "Omissis". (Apelação Cível n.º 335.330-8. Rel. Des. Jurandyr Souza Junior. 15ª Câmara Cível. Pub. 18.08.2006).

14. A sentença foi clara e reconheceu a inaplicabilidade do art. 166 do CTN ao caso em exame, porque aqui não se discute a restituição do tributo pago e a transferência do encargo para terceiros, mas apenas a nulidade do auto de infração, face a não incidência do ISS.

15. Evidente que, se não ocorreu o pagamento do ISS e, por isso, foi lavrado auto de infração, então não existiu a transferência deste encargo tributário a terceiros.

16. Desta forma, ausente qualquer irregularidade na sentença, quanto à análise do art. 166 do CTN.

17. Em quarto 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."

18. 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.

19. 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.

20. 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 n.º 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."

21. 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).

22. 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.

23. 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).

24. 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.

25. 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.

26. 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 n.º 116/2003, coordenador Rodrigo Brunelli Machado, Quartier Latin, 2004, pp. 75-88).

27. O próprio Superior Tribunal de Justiça a partir do julgado (REsp n.º 805.317), não vêm conhecendo dos recursos especiais sobre a

matéria e encaminha para o Supremo Tribunal Federal, donde se conclui que a Súmula n.º 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 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).

28. 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 n.º 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 116.121-3-SP - Relator para acórdão Min. Marco Aurélio).

29. Insta salientar que após o aludido julgado (RE n.º 116.121), editou-se a Lei Complementar n.º 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.

30. Ressalte-se que na recente decisão do STF (AI n.º 658.563), o agravo não mereceu acolhida, porque a questão foi decidida com base em lei infraconstitucional (DL n.º 406/68 e LC n.º 56/87). Ademais, o precedente invocado (RE n.º 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 n.º 116.121 declarou inconstitucional a incidência de ISS sobre locação de coisas móveis. Daí se infere que tal precedente se encontra obsoleto.

31. Por outro lado, não incide a Súmula n.º 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 n.º 406/68, após o advento da LC n.º 56/87, considerando que a tributação do ISS sobre leasing advinha de aplicação analógica do DL n.º 406/68. Somente com o advento da Lei Complementar n.º 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.

32. 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).

33. 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.

34. Noticia-se recente 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.

35. 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.

36. Nestas condições, inconstitucional o item 79 e o subitem 15.09, da relação anexa ao Decreto-Lei n.º 406/68, com a redação dada, respectivamente, pelas Leis Complementares n.ºs 56/87 e 116/03, que prevêm a incidência do ISS sobre o arrendamento mercantil.

37. Esta Câmara nas apelações cíveis n.ºs 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."

38. Em quinto lugar, não se observa o interesse de Município em protelar o andamento dos autos, com a interposição de embargos de declaração, que teve por objetivo discutir uma única questão que entendeu ser omissa na sentença.

39. Desse modo, acolhe-se o pedido de reforma da sentença, apenas para excluir condenação do apelante a multa, prevista no art. 538 do CPC.

Assim sendo, dá-se provimento parcial ao recurso do apelante, para

reformular em parte a sentença, apenas no sentido de excluir a multa de 0,5%, porque não ocorreu intenção protelatória na interposição dos embargos declaratórios, no mais mantida a sentença em reexame necessário.

Posto isso, acordam os integrantes da 2ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso e confirmar a sentença no mais em reexame necessário.

Participaram do julgamento os desembargadores Antonio da Cunha Ribas, Presidente sem voto, Antonio Renato Strapasson (vencido em parte) e o Juiz Convocado Péricles Bellusci de Batista Pereira.

Curitiba, 18 de novembro de 2008.

Lauro Laertes de Oliveira  
Relator

Antonio Renato Strapasson  
Com declaração de voto  
em separado

---

<b>Processo:</b>	532957-1
<b>Relator:</b>	Vania Maria da S Kramer
<b>Orgão Julgador:</b>	3ª Câmara Cível
<b>Data de Publicação:</b>	06/07/2009 00:00:00

**Ementa:** DECISÃO: ACORDAM os Excelentíssimos Senhores Desembargadores integrantes da 3ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do



Paraná, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso (1) e dar parcial provimento ao recurso (2), nos termos do voto e sua fundamentação. EMENTA: APELAÇÕES CÍVEIS. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. DECADÊNCIA. PRAZO DE 05 ANOS. INTELIGÊNCIA DO ART. 173, INCISO I DO CTN. RECONHECIMENTO NO TOCANTE AOS EXERCÍCIOS DE 2000 E 2001. ISS SOBRE ARRENDAMENTO MERCANTIL. LEASING. CONTRATO ATÍPICO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS NÃO CARACTERIZADA. AUSÊNCIA DE ATIVIDADE-FIM. NÃO INCIDÊNCIA. ABSTENÇÃO DE LAVRATURA DE AUTO DE INFRAÇÃO COM MESMO FATO GERADOR. CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA. MATÉRIA EMINENTEMENTE DE DIREITO. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS A CARGO DO MUNICÍPIO. APELAÇÃO (1) A QUE SE NEGA PROVIMENTO. APELAÇÃO (2) PARCIALMENTE PROVIDA.

**Íntegra:** APELAÇÃO CÍVEL Nº 532.957-1, DA COMARCA DE LARANJEIRAS DO SUL, VARA CÍVEL E ANEXOS

APELANTE (1): MUNICÍPIO DE LARANJEIRAS DO SUL  
APELANTE (2): HSBC BANK BRASIL S.A. - BANCO MÚLTIPLO  
APELADOS: OS MESMOS  
RELATOR: DES. IVAN BORTOLETO  
RELATORA CONV.: JUÍZA VANIA MARIA DA SILVA KRAMER

APELAÇÕES CÍVEIS. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. DECADÊNCIA. PRAZO DE 05 ANOS. INTELIGÊNCIA DO ART. 173, INCISO I DO CTN. RECONHECIMENTO NO TOCANTE AOS EXERCÍCIOS DE 2000 E 2001. ISS SOBRE ARRENDAMENTO MERCANTIL. LEASING. CONTRATO ATÍPICO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS NÃO CARACTERIZADA. AUSÊNCIA DE ATIVIDADE-FIM. NÃO INCIDÊNCIA. ABSTENÇÃO DE LAVRATURA DE AUTO DE INFRAÇÃO COM MESMO FATO GERADOR. CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA. MATÉRIA EMINENTEMENTE DE DIREITO. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS A CARGO DO MUNICÍPIO. APELAÇÃO (1) A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

## APELAÇÃO (2) PARCIALMENTE PROVIDA.

VISTOS, relatados e discutidos estes autos de Apelação Cível nº 532.957-1, da Comarca de Laranjeiras do Sul, Vara Cível e Anexos, em que é Apelante (1) o Município de Laranjeiras do Sul e Apelante (2) HSBC Bank Brasil S.A. - Banco Múltiplo, sendo Apeladas as mesmas partes.

## RELATÓRIO

1. HSBC Bank Brasil S.A. - Banco Múltiplo propôs ação anulatória fiscal contra o Município de Laranjeiras do Sul (autos n.º 184/07), em face da sentença de fls. 397/422 que julgou extinto o crédito tributário pela decadência em relação aos fatos geradores ocorridos nos anos de 2000 e 2001, referente ao Auto de Infração n.º 12/07 e improcedentes os demais pedidos contidos na inicial, com relação à cobrança do exercício de 2003, entendendo devido o ISS nesse período.

Em razão do princípio da sucumbência o MM. Juiz determinou a repartição proporcional das verbas sucumbenciais, na forma do art. 21, do Código de Processo Civil. Desta forma, condenou a parte autora ao pagamento de 75% das custas processuais e honorários advocatícios e o Município aos 25% restantes, fixando a título de honorários advocatícios a quantia de R\$ 10.000,00 (dez mil reais). O Município de Laranjeiras do Sul, inconformado com a r. sentença apresentou recurso de apelação às fls. 424/430 alegando em síntese, que o Município não decaiu do direito de cobrar o ISS, referente aos exercícios de 2000 e 2001, eis que aquele fenômeno somente ocorre a partir de 10 (dez) anos contados da ocorrência do fato gerador.

HSBC Bank Brasil S.A. - Banco Múltiplo apresentou recurso de apelação, com pedido de tutela antecipada recursal às fls. 432-477, pugnando pela reforma da decisão, alegando em síntese que:

a) há cerceamento de defesa em razão da ausência de prova pericial hábil a comprovar o valor exato da base de cálculo do imposto;

- b) a exigência do ISS tem como base o disposto na Lei Complementar n.º 56/87, no entanto, referida lei é inconstitucional, por ausência de quorum específico e qualificado;
- c) nos contratos de arrendamento mercantil não existe prestação de serviço, sendo indevido o ISS;
- d) o entendimento exarado no RE n.º 116.121-3, que reconheceu como inconstitucional a inclusão da expressão "locação de bens móveis", como fato gerador de ISS, deve ser estendido aos contratos de arrendamento mercantil, porque neste caso também não existe obrigação de fazer;
- e) o STJ já reconheceu a necessidade de revisão da Súmula n.º 138, que prevê a incidência do ISS sobre leasing;
- f) em sendo admitida a incidência do ISS, o município competente é o de Curitiba, na forma do disposto no art. 12, do Decreto lei n.º 406/68, art. 3º, da Lei Complementar n.º 116/03, art. 146, inciso I e art. 156, inciso III, da Constituição Federal;
- g) são inaplicáveis ao caso as Leis Municipais n.ºs 49/97 e 47/01;
- h) é inadmissível o arbitramento de 150% sobre o valor do bem objeto do contrato de leasing, a título de base de cálculo do imposto;
- i) a multa de 45% sobre o valor do imposto supostamente devido é confiscatória.

Ao final, requer, a título de antecipação dos efeitos da tutela recursal a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

As partes apresentaram contra-razões às fls. 490-498, e fls. 501-582, respectivamente.

A douta Procuradoria Geral de Justiça exarou parecer às fls. 687-693, manifestando-se pelo conhecimento e improvimento dos recursos apresentados.

É o sucinto relatório.

#### VOTO

2. Cuida-se de recursos de Apelações interpostos pelo Município de Laranjeiras do Sul e por HSBC Bank Brasil S.A. - Banco Múltiplo, contra a sentença que julgou extinto o crédito tributário, pela decadência, em relação aos fatos geradores ocorridos nos anos de 2000 e 2001, referente ao Auto de Infração n.º 12/07 e

improcedentes os demais pedidos contidos na inicial.

O digno juiz da causa determinou a repartição proporcional das verbas sucumbenciais, na forma do art. 21, do Código de Processo Civil. Dessa forma, condenou o Autor ao pagamento de 75% das custas processuais e honorários advocatícios e o Município aos 25% restantes, fixando a título de honorários advocatícios a quantia de R\$ 10.000,00 (dez mil reais).

#### DA APELAÇÃO INTERPOSTA PELO MUNICÍPIO DE LARANJEIRAS DO SUL

Alega o apelante que sua pretensão não se encontra fulminada pela decadência para o exercício da cobrança do imposto em questão, afirmando que o prazo é de 10 (dez) anos contados da ocorrência do fato gerador.

Constata-se que, em se tratando de fatos geradores ocorridos nos exercícios de 2000 e 2001, sem que tivesse o contribuinte efetuado pagamento voluntário, o direito de constituição do débito teve início a partir do primeiro dia do exercício fiscal seguinte, conforme preceitua o art. 173, inciso I, do CTN.

Assim, aplicando-se o disposto no art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, conclui-se que os débitos em relação aos exercícios de 2000 e 2001, foram alcançados pela decadência, posto que a ciência da arrendadora ocorreu somente em março de 2007, com a lavratura do auto de infração n.º 12/07 (f. 58).

A jurisprudência deste Tribunal já se posicionou sobre o tema, da seguinte forma:

"TRIBUTÁRIO. APELAÇÕES CÍVEIS. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL JULGADOS IMPROCEDENTES. ISSQN SOBRE ARRENDAMENTO MERCANTIL. INCIDÊNCIA. DECADÊNCIA. OCORRÊNCIA PARCIAL. INCOMPETÊNCIA. INOCORRÊNCIA. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. RECURSO PREJUDICADO. 1. ISS NO ARRENDAMENTO MERCANTIL: ... 2. DECADÊNCIA: No caso, não se aplica a regra do art. 156, IV, do CTN, que prevê a contagem dos cinco anos a partir da "ocorrência do fato gerador", mas sim a regra do art. 173, I, que prevê a contagem a partir do "primeiro dia do

exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado", porque não houve a antecipação do "pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa" a que se refere o art. 156. O crédito tributário foi levantado e lançado em autuação fiscal. No caso, ocorreu decadência parcial, em relação aos anos firmados até o ano de 2000, inclusive. 3. ... APELAÇÃO 1, DO BANCO, PARCIALMENTE PROVIDA. APELAÇÃO 2, DO MUNICÍPIO, PREJUDICADA". (Acórdão n.º 30.610. Segunda Câmara Cível. Rel. Juiz Convocado Péricles Bellusci de Batista Pereira. Publicado em 04-04-08).

"APELAÇÃO CÍVEL. ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. ISS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. DECADÊNCIA. PRAZO QÜINQUÊNAL. OCORRÊNCIA. ART. 173, I, C/C ART. 149, II, AMBOS DO CTN. RECURSO PROVIDO. O não pagamento de tributo sujeito a lançamento por homologação enseja o lançamento de ofício (art. 149, II, do CTN), ao qual se aplica o prazo decadencial e a forma de contagem previstos no art. 173, I, do CTN". (Acórdão n.º 29.453. Primeira Câmara Cível. Rel. Des. Dulce Maria Cecconi. Publicado em 07-03-08).

Desta forma deve ser confirmada a sentença, na parte em que reconheceu a decadência, com relação aos fatos geradores ocorridos nos exercícios de 2000 e 2001.

#### APELAÇÃO INTERPOSTA POR HSBC BANK BRASIL - BANCO MÚLTIPLO

Superada a questão da decadência, remanesce a discussão referente à incidência ou não do ISS nos contratos de arrendamento mercantil, na modalidade de leasing, no tocante ao exercício de 2003, período que não abrangido pelo mencionado instituto. O arrendamento mercantil é negócio jurídico atípico, no qual o arrendatário paga mensalmente pela utilização do bem, como se locação fosse, mas ao término do contrato existem as opções de

adquirir o bem, renovar o contrato ou efetuar a devolução do bem.

O fato gerador do ISS, previsto no art. 156, III, da Constituição Federal é a efetiva prestação do serviço.

Nos contratos de arrendamento mercantil não se vislumbra uma obrigação de fazer fim, ou seja, a prática de determinados atos e fatos que demonstrem a realização do serviço, o que justificaria a incidência do ISS.

Sobre o tema, o Professor José Eduardo Soares de Melo, cita Aires Barreto, na obra 'Atividade-meio e Serviço-fim', dizendo:

"Alvo de tributação é o esforço humano prestado a terceiro como fim ou objeto. Não as suas etapas, passos ou tarefas intermediárias, necessárias à obtenção do fim. Não a ação desenvolvida como requisito ou condição do facere (fato jurídico posto no núcleo da hipótese de incidência do tributo).

As etapas, passos, processos, tarefas, obras, são feitas, promovidas, realizadas 'para' o próprio prestador e não 'para terceiros', ainda que estes os aproveitem (já que, aproveitando-se do resultado final, beneficiam-se das condições que o tornaram possível'.

E conclui da seguinte forma :

"(...)somente podem ser tomadas, para sujeição do ISS (e ao ICMS) as atividades entendidas como fim, correspondentes à prestação de um serviço integralmente considerado. No caso específico do ISS, podem decompor um serviço - porque previsto, em sua integralidade, no respectivo item específico da lista da lei municipal - nas várias ações-meios que o integram, para pretender tributá-las separadamente, isoladamente, como se cada uma delas correspondesse a um serviço autônomo, independente. Isso seria uma aberração jurídica, além de constituir-se em desconsideração à hipótese de incidência desse imposto". (ISS - Aspectos Teóricos e Práticos. José Eduardo Soares de Melo. 4ª Ed. Dialética. São Paulo. 2005. Pág. 45).

Assim, não deve incidir ISS nos contratos de arrendamento mercantil, posto que inexistente atividade-fim.

Neste sentido, são as recentes decisões desta Colenda Câmara:

"AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. SENTENÇA DE

IMPROCEDÊNCIA. NECESSIDADE DE REFORMA. IMPOSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE AS OPERAÇÕES DE LEASING. NÃO CONFIGURAÇÃO DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO NOS CONTRATOS DE ARRENDAMENTO MERCANTIL. PRECEDENTE DO ÓRGÃO ESPECIAL (INCIDENTE DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº 421836-8/01).

RECURSO DA ARRENDADORA PROVIDO, COM INVERSÃO DA SUCUMBÊNCIA. APELO DO MUNICÍPIO VISANDO A MAJORAÇÃO DA VERBA HONORÁRIA PREJUDICADO."

(TJPR - 3ª C.Cível - AC 0539728-8 - Goioerê - Rel.: Juiz Subst. 2º G. Fernando Antonio Prazeres - Unanime - J. 24.03.2009).

"APELAÇÕES CÍVEIS E REEXAME NECESSÁRIO - AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL C/C DECLARATÓRIA DE INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICA - (APELAÇÃO 2) - INAPLICABILIDADE DO ART. 166 DO CTN - ARRENDAMENTO MERCANTIL - MODALIDADE DE LEASING FINANCEIRO - CONTRATO ATÍPICO - PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DESCARACTERIZADA - NÃO INCIDÊNCIA DO ISS - PREJUDICADAS AS DEMAIS QUESTÕES VERSADAS - (APELAÇÃO 1) - INDEVIDA A MAJORAÇÃO DOS HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS - APELOS CONHECIDOS E DESPROVIDOS - SENTENÇA MANTIDA EM SEDE DE REEXAME NECESSÁRIO. 1. A aplicação do art. 166 do CTN demanda cuidar-se de ação em que se pleiteia a repetição de indébito, não se adequando às anulatórias de débito fiscal. 2. O fato gerador do ISS, previsto no artigo 156, III, da Constituição Federal é a efetiva prestação do serviço. No contrato de arrendamento mercantil o objeto é uma atividade que se caracteriza pela obrigação de dar, inexistindo atividade-fim, razão pela qual não deve incidir o ISS. 3. Vencida a Fazenda Pública, deve-se aplicar o disposto no §4º do artigo 20 do CPC e não os percentuais elencados no §3º do mesmo artigo. Ademais, tratando-se de causa simples, que não exige grande esforço do profissional, reiterada e amplamente debatida em nosso Judiciário, bem como, julgada antecipadamente por versar matéria exclusivamente de direito, não há razão para majorar os honorários suficiente e equitativamente fixados."(TJPR - 3ª C.Cível - ACR 0488661-7 - Cianorte - Rel.: Des. Paulo Roberto Vasconcelos - Por maioria - J. 24.03.2009) (grifou-se).

O eminente Desembargador Lauro Laertes de Oliveira, no Acórdão nº 31.929 (2ª Câmara Cível, DJ: 09-12-08), com muita propriedade, analisa o contrato de arrendamento mercantil concluindo que não existe a prestação de um serviço, sendo inviável a cobrança do ISS, sob pena de ofensa à Constituição Federal, como consta do corpo do acórdão:

"23. 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 previstos 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).

24. 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".

Sendo assim, a imposição de um imposto não pode decorrer de conceitos e criações doutrinárias. Há que se respeitar a essência do contrato e o objetivo do legislador constituinte que, ao prever a incidência do ISS pelos Municípios, determinou que o fato gerador fosse a efetiva prestação de um serviço, do qual decorra esforço humano para sua realização.

Em face dessa conclusão, afasta-se também a questão atinente à competência do município para exigir o discutido imposto.

Por outro lado, em se tratando de matéria de direito, que envolve interpretação legal, não há que se falar em nulidade por cerceamento de direito de defesa, em decorrência da ausência de produção de prova pericial. Além disso, tendo sido afastada a incidência de ISS sobre as operações de arrendamento mercantil, nada há a ser calculado através de perícia contábil.

Ao final, ressalte-se que, inexistindo exigência do ISS sobre leasing, não se fala em aplicação de multa sobre o valor cobrado, qualquer



que seja sua natureza jurídica.

Diante do exposto, é de se dar provimento ao recurso interposto por HSBC Bank Brasil S.A. - Banco Múltiplo, para o fim de reformar em parte a r. sentença, reconhecendo a não incidência de ISS nos contratos de arrendamento mercantil, na forma de leasing, no tocante ao exercício de 2003, que não foi atingido pela decadência e, por conseguinte, diante da inexigibilidade do crédito tributário consubstanciado no auto de infração n.º 12/07, referente aos exercícios de 2000 e 2001, deve o Município se abster da lavratura de novos autos de infração sobre os mencionados fatos geradores. Desta forma, voto pelo conhecimento e não provimento da apelação

(1) interposta pelo Município de Laranjeiras do Sul, mantendo a sentença, na parte em que reconheceu a decadência em relação aos exercícios de 2000 e 2001 e pelo conhecimento e provimento parcial da Apelação (2) interposta por HSBC Bank Brasil - Banco Múltiplo, em face da não incidência de ISS nos contratos de arrendamento mercantil, na forma de leasing, seguindo a determinação de que o Município se abstenha de lavrar novos autos de infração em razão dos mesmos fatos geradores.

Em face do princípio da sucumbência, as custas processuais e honorários advocatícios devem ficar em sua integralidade a cargo do Município de Laranjeiras do Sul.

#### DECISÃO

3. ACORDAM os Excelentíssimos Senhores Desembargadores integrantes da 3ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso (1) e dar parcial provimento ao recurso (2), nos termos do voto e sua fundamentação.

O julgamento foi presidido pelo Excelentíssimo Senhor Desembargador CELSO ROTOLI DE MACEDO, com voto e dele participou o Desembargador PAULO ROBERTO VASCONCELOS, acompanhando o voto da relatora.

Curitiba, 09 de junho de 2009.

VANIA MARIA DA SILVA KRAMER  
Juíza de Direito Substituta em 2º Grau

---

**Processo:** 525642-4

**Relator:** Manassés de Albuquerque

**Orgão Julgador:** 3ª Câmara Cível

**Data de** 26/01/2009 00:00:00

**Publicação:**

**Ementa:** DECISÃO: ACORDAM os Excelentíssimos Senhores Desembargadores integrantes da Terceira Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná, por unanimidade de votos, em conhecer e negar provimento aos recursos interpostos pelo Município de Medianeira e Safra Leasing S.A. Arrendamento Mercantil, confirmando a r. sentença em reexame necessário, nos termos do julgado. EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL E RECURSO ADESIVO. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. DECADÊNCIA. PRAZO DE 05 ANOS. RECONHECIMENTO. ISS SOBRE ARRENDAMENTO MERCANTIL. LEASING. CONTRATO ATÍPICO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS NÃO CARACTERIZADA. AUSÊNCIA DE ATIVIDADE-FIM. NÃO INCIDÊNCIA DO ISS. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. MAJORAÇÃO. INADMISSIBILIDADE. FIXAÇÃO DE ACORDO COM O DISPOSTO NO ART. 20, § 4º, DO CPC. SENTENÇA CONFIRMADA EM SEDE DE REEXAME NECESSÁRIO. RECURSO N.º 1 IMPROVIDO. RECURSO ADESIVO IMPROVIDO.

**Íntegra:** APELAÇÃO CÍVEL E REEXAME NECESSÁRIO Nº 525.642-4, DA COMARCA DE MEDIANEIRA - VARA CÍVEL  
APELANTE: MUNICÍPIO DE MEDIANEIRA  
RECORRENTE ADESIVO: SAFRA LEASING S.A. ARRENDAMENTO MERCANTIL.  
APELADOS: OS MESMOS  
RELATOR: DES. MANASSÉS DE ALBUQUERQUE

APELAÇÃO CÍVEL E RECURSO ADESIVO. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. DECADÊNCIA. PRAZO DE 05 ANOS. RECONHECIMENTO. ISS SOBRE ARRENDAMENTO MERCANTIL. LEASING. CONTRATO ATÍPICO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS NÃO CARACTERIZADA. AUSÊNCIA DE ATIVIDADE-FIM. NÃO INCIDÊNCIA DO ISS. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. MAJORAÇÃO. INADMISSIBILIDADE. FIXAÇÃO DE ACORDO COM O DISPOSTO NO ART. 20, § 4º, DO CPC. SENTENÇA CONFIRMADA EM SEDE DE REEXAME NECESSÁRIO. RECURSO N.º 1 IMPROVIDO. RECURSO ADESIVO IMPROVIDO.

VISTOS, relatados e discutidos estes autos de Apelação Cível e Recurso Adesivo nº 525.642-4, da Comarca de Medianeira - Vara Cível, em que é Apelante Município de Medianeira e Recorrente Adesivo Safra Leasing S.A. Arrendamento Mercantil, tendo como Apeladas as mesmas partes.

#### 1. RELATÓRIO

Safra Leasing S.A. Arrendamento Mercantil S.A. propôs a presente ação anulatória fiscal cumulada contra o Município de Medianeira (autos n.º 509/06).

A r. sentença de fls. 727-733 julgou procedente o pedido inicial para o fim de declarar a ocorrência da decadência do direito de o Fisco cobrar o crédito representado no auto de infração 20/2006, em relação ao fato gerador ocorrido no ano de 2000, bem como para declarar a inconstitucionalidade e a ilegalidade da cobrança do ISS sobre as operações de leasing e, por consequência, anular o auto de infração n.º 20/06.

Por fim, condenou o Município de Medianeira ao pagamento das custas processuais e honorários advocatícios, fixados estes em R\$

1.000,00 (um mil reais).

O Município de Medianeira, inconformado com a r. sentença apresentou recurso de apelação, alegando, em síntese, quê:

- a) o Município não decaiu do direito de cobrar o ISS, eis que aquele fenômeno somente ocorre a partir de 10 (dez) anos contados da ocorrência do fato gerador;
- b) a Apelada não pode questionar a incidência de um tributo que já foi quitado e repassado para o arrendatário;
- c) a jurisprudência está inclinada pela incidência do ISS sobre as operações de arrendamento mercantil, estando em vigência a súmula nº 138, do STJ;
- d) mesmo sendo tratado o leasing financeiro como um negócio jurídico complexo, este tem uma evidente natureza de obrigação de prestação de serviço, razão pela qual deve incidir o ISS;
- e) o auto de infração é legítimo em razão de que foi constatado pela Fazenda Pública a existência de operações de arrendamento mercantil realizadas no território do Município, sem o devido recolhimento do ISS;
- f) a base de cálculo nos contratos de arrendamento mercantil é o preço do serviço, o qual corresponde ao valor integral recebido pelo prestador do serviço;
- g) a multa aplicada tem previsão legal, devendo ser mantida;
- h) o índice de correção monetária aplicado tem previsão em Lei Municipal, devendo ser mantido;
- i) a competência de exigir ISS sobre as operações de leasing é do Município onde se localiza a sede da empresa arrendadora, conforme preceitua o art. 4º, da Lei Complementar n.º 116/2003.

Safra Leasing S.A. Arrendamento Mercantil apresentou recurso adesivo às fls. 1024-1025, verso, com o fim específico de ver majorada a importância arbitrada a título de honorários advocatícios, por considerar ínfimo o valor de R\$ 1.000,00 (um mil reais).

Safra Leasing S.A. Arrendamento Mercantil e o Município de

Medianeira apresentaram contra-razões às fls. 1028-1039, verso e fls. 1042-1050, respectivamente.

A douta Procuradoria Geral de Justiça exarou parecer às fls. 1060-1071, manifestando-se pelo conhecimento e improvimento dos recursos apresentados.

É o relatório. Decido.

## 2. FUNDAMENTAÇÃO

Cuida-se de recursos de Apelação e Recurso Adesivo interpostos pelo Município de Medianeira e por Safra Leasing S.A. Arrendamento Mercantil, contra a r. sentença que julgou procedente o pedido inicial para o fim de declarar a ocorrência da decadência do direito de o Fisco cobrar o crédito representado no auto de infração 20/2006, em relação ao fato gerador ocorrido no ano de 2000, bem como para declarar a inconstitucionalidade e a ilegalidade da cobrança do ISS sobre as operações de leasing e, por consequência, anular o auto de infração n.º 20/06.

Por fim, condenou o Município de Medianeira ao pagamento das custas processuais e honorários advocatícios, fixados estes em R\$ 1.000,00 (um mil reais).

### RECURSO INTERPOSTO PELO MUNICÍPIO DE CIANORTE

Alega a apelante que não ocorreu decadência, em razão de que esta ocorreria somente a partir de 10 (dez) anos contados da ocorrência do fato gerador.

No entanto, tratando-se de fatos geradores ocorridos no período de 2000, sem que tivesse o contribuinte efetuado pagamento voluntário, o direito de constituição do débito teve início a partir do primeiro dia do exercício fiscal seguinte, conforme preceitua o art. 173, inciso I, do CTN.

Assim, aplicando-se o disposto no art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, fácil é concluir que os débitos em relação ao exercício de 2000, foram alcançados pela decadência, posto que a ciência da arrendadora somente ocorreu em data de 16-08-06, com a lavratura do auto de infração.

A jurisprudência deste Tribunal já se posicionou sobre o tema, da seguinte forma:

"TRIBUTÁRIO. APELAÇÕES CÍVEIS. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL JULGADOS IMPROCEDENTES. ISSQN SOBRE ARRENDAMENTO MERCANTIL. INCIDÊNCIA. DECADÊNCIA. OCORRÊNCIA PARCIAL. INCOMPETÊNCIA. INOCORRÊNCIA. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. RECURSO PREJUDICADO. 1. ISS NO ARRENDAMENTO MERCANTIL: ... 2. DECADÊNCIA: No caso, não se aplica a regra do art. 156, IV, do CTN, que prevê a contagem dos cinco anos a partir da "ocorrência do fato gerador", mas sim a regra do art. 173, I, que prevê a contagem a partir do "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado", porque não houve a antecipação do "pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa" a que se refere o art. 156. O crédito tributário foi levantado e lançado em autuação fiscal. No caso, ocorreu decadência parcial, em relação aos anos firmados até o ano de 2000, inclusive. 3. ... APELAÇÃO 1, DO BANCO, PARCIALMENTE PROVIDA. APELAÇÃO 2, DO MUNICÍPIO, PREJUDICADA". (Acórdão n.º 30.610. Segunda Câmara Cível. Rel. Juiz Convocado Péricles Bellusci de Batista Pereira. Publicado em 04-04-08).

"APELAÇÃO CÍVEL. ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. ISS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL. OCORRÊNCIA. ART. 173, I, C/C ART. 149, II, AMBOS DO CTN. RECURSO PROVIDO. O não pagamento de tributo sujeito a lançamento por homologação enseja o lançamento de ofício (art.

149, II, do CTN), ao qual se aplica o prazo decadencial e a forma de contagem previstos no art. 173, I, do CTN". (Acórdão n.º 29.453. Primeira Câmara Cível. Rel. Des. Dulce Maria Cecconi. Publicado em 07-03-08).

Desta forma deve ser confirmada a r. sentença que reconheceu a decadência, com relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2000.

Tendo em vista que as operações ocorridas nos exercícios de 2003 até 2006 não foram atingidas pela decadência, deve ser analisada a questão da incidência ou não do ISS nos contratos de arrendamento mercantil, na modalidade de leasing.

A questão central que será discutida se refere à incidência ou não do ISS nos contratos de arrendamento mercantil, na modalidade de leasing.

O arrendamento mercantil é um negócio jurídico atípico, no qual o arrendatário paga mensalmente pela utilização do bem, como se locação fosse, mas ao término do contrato existem as opções de adquirir o bem, renovar o contrato ou efetuar a devolução do bem.

O fato gerador do ISS, previsto no art. 156, III, da Constituição Federal é a efetiva prestação do serviço.

Nos contratos de arrendamento mercantil não se vislumbra uma obrigação de fazer fim, ou seja, a prática de determinados atos e fatos que possam justificar a realização do serviço, o que justificaria a incidência do ISS.

Sobre o tema, o Professor José Eduardo Soares de Melo, cita Aires Barreto, na obra 'Atividade-meio e Serviço-fim', dizendo:

"Alvo de tributação é o esforço humano prestado a terceiro como fim ou objeto. Não as suas etapas, passos ou tarefas intermediárias,

necessárias à obtenção do fim. Não a ação desenvolvida como requisito ou condição do facere (fato jurídico posto no núcleo da hipótese de incidência do tributo).

As etapas, passos, processos, tarefas, obras, são feitas, promovidas, realizadas 'para' o próprio prestador e não 'para terceiros', ainda que estes os aproveitem (já que, aproveitando-se do resultado final, beneficiam-se das condições que o tornaram possível'.

O mestre firma a seguinte conclusão:

'somente podem ser tomadas, para sujeição do ISS (e ao ICMS) as atividades entendidas como fim, correspondentes à prestação de um serviço integralmente considerado. No caso específico do ISS, podem decompor um serviço - porque previsto, em sua integralidade, no respectivo item específico da lista da lei municipal - nas várias ações-meios que o integram, para pretender tributá-las separadamente, isoladamente, como se cada uma delas correspondesse a um serviço autônomo, independente. Isso seria uma aberração jurídica, além de constituir-se em desconsideração à hipótese de incidência desse imposto". (ISS - Aspectos Teóricos e Práticos. José Eduardo Soares de Melo. 4ª Ed. Dialética. São Paulo. 2005. Pág. 45).

Assim, não deve incidir ISS nos contratos de arrendamento mercantil, posto que, inexistente atividade-fim.

Neste sentido, já decidi este Tribunal de Justiça, em acórdão da lavra do eminente Des. Lauro Laertes de Oliveira, que diz:

"TRIBUTÁRIO - AÇÃO ANULATÓRIA E DECLARATÓRIA - ISSQN-  
IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA -  
ARRENDAMENTO MERCANTIL (LEASING). 1. DECADÊNCIA - 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. DECADÊNCIA RECONHECIDA DE OFÍCIO - RECURSO  
DESPROVIDO E SENTENÇA NO MAIS MANTIDA EM REEXAME  
NECESSÁRIO - VOTO VENCIDO EM SEPARADO.

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". (Acórdão n.º 28.881. Segunda Câmara Cível. Rel. para o acórdão Des. Lauro Laertes de Oliveira. DJ: 26-10-07).

O eminente Des., com muita propriedade, analisa o contrato de arrendamento mercantil concluindo que não existe a prestação de um serviço, sendo inviável a cobrança do ISS, sob pena de ofensa à Constituição Federal, como consta do corpo do acórdão:

"23. 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 previstos 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).

24. 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".

Sendo assim, a imposição de um imposto não pode decorrer de conceitos e criações doutrinárias. Há que se respeitar a essência do contrato e o objetivo do legislador constituinte que, ao prever a incidência do ISS pelos Municípios, determinou que o fato gerador fosse a efetiva prestação de um serviço, do qual decorra esforço humano para sua realização.

Diante do exposto, força é convir pelo improvimento do recurso, para o fim de confirmar in totum a r. sentença, por entender que não incide ISS nos contratos de arrendamento mercantil, na forma de leasing.

RECURSO ADESIVO INTERPOSTO POR SAFRA LEASING S.A.  
ARRENDAMENTO MERCANTIL

Dos honorários advocatícios

No que tange ao pedido de majoração dos honorários advocatícios, a r. sentença não merece reforma, posto que observou os requisitos do Código de Processo Civil.

A MM. Juíza singular fixou, a título de honorários advocatícios, o valor de R\$ 1.000,00 (um mil reais). No entanto, a Recorrente pugna pela majoração dos honorários advocatícios, por considerá-los ínfimos frente ao valor da causa.

Verificando o trabalho desenvolvido pelos Procuradores e o tempo de duração da demanda (aproximadamente 11 meses, até a prolação da sentença), mostra-se justa e equânime, não merecendo ser alterada.

Assim, considerando o grau de zelo do profissional, a natureza e

importância da demanda, mostra-se justo o quantum fixado pela sentença. Neste sentido:

"Sendo a parte vencida a Fazenda Publica Municipal, fixam-se os honorários consoante apreciação eqüitativa do juiz, nos termos do parágrafo 4º, do art. 20, do CPC. Não está o magistrado, portanto, adstrito a percentagem mínima sobre o valor total da condenação, ao contrário do que sucede normalmente por força do disposto no parágrafo 3º, do citado dispositivo legal". (Código de Processo Civil Anotado, Alexandre de Paula, ed. RT. 5a. ed. p. 177).

Diante do exposto, o recurso deve ser improvido, com consequente manutenção da decisão recorrida.

Diante de tais considerações, voto pelo conhecimento e improvimento dos recursos interpostos pelo Município de Medianeira e Safra Leasing S.A. Arrendamento Mercantil, confirmando a r. sentença de fls. 727-733 em sede de Reexame Necessário.

### 3. DECISÃO

ACORDAM os Excelentíssimos Senhores Desembargadores integrantes da Terceira Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná, por unanimidade de votos, em conhecer e negar provimento aos recursos interpostos pelo Município de Medianeira e Safra Leasing S.A. Arrendamento Mercantil, confirmando a r. sentença em reexame necessário, nos termos do julgado.

Participaram do julgamento o Excelentíssimo Senhor Desembargador Paulo Roberto Vasconcelos e o Excelentíssimo Senhor Desembargador Dimas Ortêncio de Mello.

Curitiba, 09 de dezembro de 2008.

JOÃO LUÍS MANASSÉS DE ALBUQUERQUE

Desembargador Relator

---

**Processo:** 560457-7  
**Relator:** Lauro Laertes de Oliveira  
**Orgão Julgador:** 2ª Câmara Cível  
**Data de** 24/03/2009 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; por maioria, negar provimento ao recurso e no mais se mantém a sentença em reexame necessário. EMENTA: TRIBUTÁRIO - IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS) - ARRENDAMENTO MERCANTIL (LEASING) - EXTINÇÃO DA EXECUÇÃO FISCAL - EXERCÍCIOS FINANCEIROS DE 2001 E 2004. 1. EXERCÍCIO FINANCEIRO DE 2001 - LANÇAMENTO POR AUTO DE INFRAÇÃO E INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA EM 2007 - DECADÊNCIA PARCIAL DO CRÉDITO - 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. DECADÊNCIA RECONHECIDA DE OFÍCIO - RECURSO DESPROVIDO E SENTENÇA NO MAIS MANTIDA EM REEXAME NECESSÁRIO. 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 inexistem a rigor qualquer prestação de serviço como atividade-fim, salvo como atividade-meio.

**Íntegra:** Apelação Cível e Reexame Necessário n.º 560.457-7, de Santo Antônio da Platina - Vara Cível e Anexos  
Apelante: Município de Santo Antônio da Platina  
Apelado: Dibens Leasing S/A. Arrendamento Mercantil  
Relator: Lauro Laertes de Oliveira

TRIBUTÁRIO - IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS) - ARRENDAMENTO MERCANTIL (LEASING) - EXTINÇÃO DA EXECUÇÃO FISCAL - EXERCÍCIOS FINANCEIROS DE 2001 E 2004.

1. EXERCÍCIO FINANCEIRO DE 2001 - LANÇAMENTO POR AUTO DE INFRAÇÃO E INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA EM 2007 - DECADÊNCIA PARCIAL DO CRÉDITO - 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. DECADÊNCIA RECONHECIDA DE OFÍCIO - RECURSO DESPROVIDO E SENTENÇA NO MAIS MANTIDA EM REEXAME NECESSÁRIO.

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 atribuiu 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 n.º 560.457-7, de Santo Antônio da Platina - Vara Cível e Anexos, em que figura como apelante Município de Santo Antônio da Platina e apelado Dibens Leasing S/A.

Arrendamento Mercantil.

1. Trata-se de embargos à execução fiscal n.º 1.256/2007, afinal julgados procedentes no sentido de declarar a não incidência do ISS sobre operações de arrendamento mercantil e extinguir a execução fiscal.

2. O apelante preconiza a reforma da decisão sob os seguintes fundamentos: a) aplicável o art. 166 do CTN; b) o leasing se enquadra dentro da prestação de serviços, segundo o texto constitucional; c) o fato de que o "leasing" apresenta-se como efetiva prestação de serviço, sob a noção do direito civil; d) a legitimidade da cobrança do ISSQN sobre as operações de arrendamento mercantil, uma vez que a atividade se enquadra no conceito de serviço e a posição do STJ continua firme no sentido de que a Súmula n.º 138 não foi revogada.

3. Recurso não respondido.

É O RELATÓRIO.

4. A controvérsia cinge-se à decadência do crédito e a incidência ou não do ISS sobre arrendamento mercantil.

5. Em primeiro lugar, na sistemática do Código de Processo Civil vigente, a sentença proferida contra os entes políticos não produz qualquer efeito, salvo depois de confirmada pelo Tribunal em reexame necessário. Entretanto, a partir da edição da Lei n.º 10.352 de 26-12-2001, excluem-se dessa regra as sentenças condenatórias inferiores a 60 salários mínimos, bem como, nos casos de procedência dos embargos do devedor na execução de dívida ativa do mesmo valor (art. 475, § 2º do CPC).

6. Assim, na hipótese vertente, cabe o reexame necessário, considerando que o valor atribuído à causa de R\$ 274.344,87 ultrapassa o valor de 60 salários mínimos (o salário mínimo estava fixado em R\$ 415,00), na época do ajuizamento da ação.

7. Em segundo lugar, anotamos que a sentença não enfrentou a questão da decadência.

8. No entanto, não se pode olvidar que se trata de matéria de ordem pública, passível de ser conhecida de ofício em qualquer grau de jurisdição, conforme art. 210 do Código Civil. (Ainda que se trate de direitos patrimoniais, a decadência pode ser decretada de ofício (STF -Pleno: RTJ 130/1.001 e RT 656/220). No mesmo sentido: RT 652/128, JTJ 207/48 - CPC de Theotonio Negrão, 39ª edição, 2007, nota 26b ao art. 219, p. 329). Ademais, o art. 515 § 2º do CPC, estende a amplitude do efeito devolutivo, autorizando o tribunal a conhecer de todos os fundamentos do pedido ou da defesa, mesmo que a sentença os tenha afastado.

9. Em terceiro 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 decaí 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).

10. 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.

11. 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.

12. O fato gerador ocorreu em outubro e dezembro de 2001 (fls. 6 e 7 - execução fiscal nº 42/2007). O Município nem mesmo informou a data da ciência do sujeito passivo do auto de infração. Porém, sabe-se que no auto de infração houve fiscalização até o ano de dezembro de 2006 e a data de inscrição em dívida ativa ocorreu em



22-1-2007 (fl. 5 - execução fiscal nº 42/2007).

13. Verifica-se que o crédito de 2001 não foi constituído dentro do prazo do art. 173, I do CTN, isto é, cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte a que o lançamento poderia ter sido efetuado.

14. Dessa forma, ocorreu a decadência do crédito tributário, referente ao exercício financeiro de 2001.

15. Em quarto lugar, para postular a anulação do lançamento e a declaração da inexistência de relação jurídico-tributária 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.

16. Em quinto 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."

17. 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.

18. 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.

19. 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 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."

20. 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).

21. 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.

22. 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).

23. 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.

24. 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.

25. 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).

26. 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 n.º 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 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).

27. 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 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 116.121-3-SP - Relator para acórdão Min. Marco Aurélio).



28. Insta salientar que após o aludido julgado (RE 116.121), editou-se a Lei Complementar n.º 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.

29. 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.

30. 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 n.º 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.

31. 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).

32. 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.

33. Noticia-se recente 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.

34. 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.

35. Nestas condições, inconstitucional o item 79 e o subitem 15.09, da relação anexa ao Decreto-Lei n.º 406/68, com a redação dada, respectivamente, pelas Leis Complementares n.ºs 56/87 e 116/03, que prevêm a incidência do ISS sobre o arrendamento mercantil.

36. Esta Câmara nas apelações cíveis n.ºs 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 2001. Outrossim, nega-se provimento ao recurso de apelação e mantém-se no mais a sentença em reexame necessário, com relação a cobrança do ano de 2004.

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; por maioria, negar provimento ao recurso e

no mais se mantém a sentença em reexame necessário.

Participaram do julgamento os Desembargadores Lauro Laertes de Oliveira, Presidente com voto, Antonio Renato Strapasson e Eugênio Achille Grandinetti.

Curitiba, 10 de março de 2009.

Lauro Laertes de Oliveira  
Relator

Antonio Renato Strapasson  
Com declaração de voto  
em separado

---

**Processo:** 577598-4  
**Relator:** Eugenio Achille Grandinetti  
**Orgão Julgador:** 2ª Câmara Cível  
**Data de** 21/07/2009 00:00:00  
**Publicação:**  
**Ementa:** DECISÃO: Acordam os magistrados integrantes da Segunda Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Paraná, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso de apelação do Município de Arapongas, mantendo a sentença. EMENTA: TRIBUTÁRIO - IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS - OPERAÇÕES DE ARRENDAMENTO MERCANTIL (LEASING) - LEGITIMIDADE DO EMBARGANTE RECONHECIDA - RECONHECIMENTO DE INEXIGIBILIDADE DO R. IMPOSTO - PREVISÃO DO ARTIGO 166 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL SE APLICA APENAS EM CASOS DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO E EVENTUAL COMPENSAÇÃO -

INCONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA - ART. 156, INCISO III, CF CONCEITO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO - INEXISTÊNCIA DE SERVIÇO COMO ATIVIDADE-FIM, APENAS COMO ATIVIDADE-MEIO - AUSÊNCIA DE RELALÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA - SÚMULA 138/STJ INAPLICÁVEL AO CASO, VISTO QUE CONCEBIDA PARA FINALIDADE DIVERSA - NÃO INCIDÊNCIA DE IMPOSTO ALGUM EM OPERAÇÕES DE LEASING - TESE SEM FUNDAMENTO JURÍDICO - EM CERTAS OPERAÇÕES NÃO INCIDEM TRIBUTOS - DEMAIS PONTOS RESTAM PREJUDICADOS PELA NÃO INCIDÊNCIA DO R. IMPOSTO NAS OPERAÇÕES DE LEASING. RECURSO DE APELAÇÃO DESPROVIDO.

**Íntegra:** APELAÇÃO CÍVEL Nº 577.598-4, VARA CÍVEL E ANEXOS DA COMARCA DE ARAPONGAS

APELANTE: MUNICÍPIO DE ARAPONGAS

APELADO: BRADESCO LEASING S/A ARRENDAMENTO MERCANTIL

RELATOR: DESEMBARGADOR EUGÊNIO ACHILLE GRANDINETTI

TRIBUTÁRIO - IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS - OPERAÇÕES DE ARRENDAMENTO MERCANTIL (LEASING) - LEGITIMIDADE DO EMBARGANTE RECONHECIDA - RECONHECIMENTO DE INEXIGIBILIDADE DO R. IMPOSTO - PREVISÃO DO ARTIGO 166 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL SE APLICA APENAS EM CASOS DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO E EVENTUAL COMPENSAÇÃO - INCONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA - ART. 156, INCISO III, CF CONCEITO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO - INEXISTÊNCIA DE SERVIÇO COMO ATIVIDADE-FIM, APENAS COMO ATIVIDADE-MEIO - AUSÊNCIA DE RELALÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA - SÚMULA 138/STJ INAPLICÁVEL AO CASO, VISTO QUE CONCEBIDA PARA FINALIDADE DIVERSA - NÃO INCIDÊNCIA DE IMPOSTO ALGUM EM OPERAÇÕES DE LEASING - TESE SEM FUNDAMENTO JURÍDICO - EM CERTAS OPERAÇÕES NÃO INCIDEM TRIBUTOS - DEMAIS PONTOS RESTAM PREJUDICADOS PELA NÃO INCIDÊNCIA DO R. IMPOSTO

NAS OPERAÇÕES DE LEASING.

RECURSO DE APELAÇÃO DESPROVIDO.

### 1.RELATÓRIO

Município de Arapongas promoveu execução fiscal em face de Bradesco Leasing S/A Arrendamento Mercantil sob a alegação de ser credor de quantia certa e exigível de R\$ 85.114,67, quantia originária da cobrança de ISS sobre leasing.

A requerida opôs embargos à execução sob a alegação de que não há como dar seguimento a esta. Alegou, preliminarmente, a ilegitimidade ativa do fisco municipal e, no mérito, a impossibilidade de incidência de ISS nas operações de leasing financeiro

O MM. Juiz a quo julgou procedentes os embargos interpostos por Bradesco Leasing S/A Arrendamento Mercantil, declarando a inexistência da relação tributária em evidência e, portanto, nulo o auto de infração respectivo, por não ser possível a incidência de ISSQN sobre as operações de leasing financeiro. Consequentemente julgou extinta a Execução Fiscal pertinente.

Condenou também, o embargado ao pagamento das custas processuais e dos honorários advocatícios arbitrados em R\$ 5.000,00, em consonância com o art. 20, § 4º, do CPC.

Inconformado com a r. sentença, o Município de Arapongas interpôs o presente recurso de apelação alegando, em breve síntese, que: a) é certo que ocorre a incidência do ISS nas operações de leasing

financeiro visto que a sentença partiu de uma premissa equivocada em relação ao conceito de serviço que adota; b) o inconformismo do embargante quanto à base de cálculo não pode proceder pois não houve declaração do valor que entende correto; c) o município é competente para a cobrança do referido imposto; d) não há que se falar em prescrição do direito de cobrar o tributo; e e) a legalidade da multa aplicada.

Recurso tempestivo e respondido (isento de preparo).

É o relatório.

## 2. O VOTO E SUA MOTIVAÇÃO

Trata-se de embargos à execução interposto por Bradesco Leasing S/A Arrendamento Mercantil em desfavor do Município de Arapongas.

Cinge-se a discussão sobre os seguintes temas: a) possibilidade ou não de o autor requerer a eventual não incidência do tributo em operações anteriores à propositura da ação; b) incidência ou não do ISSQN nas operações de leasing.

Sigo o entendimento do Des. LAURO LARTES DE OLIVEIRA, adotado no julgamento da Apelação Cível nº 535.008-5.

### 2.1 LEGITIMIDADE ATIVA PARA TAL REQUERIMENTO

Primeiramente, alega o apelante que o autor não possui interesse em pleitear pela não incidência do ISSQN em operações anteriores à propositura, visto que já teria repassado tais valores aos arrendatários. Pleiteia, portanto, pela aplicação do art. 166 do Código Tributário Nacional.

Tal tese não se sustenta. É o teor do supracitado dispositivo legal:

"Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la"

Certamente, tal norma tem aplicação restrita aos pedidos de repetição do indébito, o que não é o caso dos autos, e contendo tal artigo norma restritiva de direitos, não há que se falar em interpretação extensiva nem analógica. Portanto, tal não é de se aplica ao caso dos autos, onde somente há o pedido de não incidência do ISS sobre o leasing.

Anote-se a jurisprudência:

"APELAÇÃO CÍVEL - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ISSQN - INCIDÊNCIA SOBRE ARRENDAMENTO MERCANTIL - PRESTAÇÃO DE SERVIÇO CONFIGURADA - DECRETO-LEI 406/68 E SÚMULA 138 DO STJ - INAPLICABILIDADE DO ART. 166 DO CTN - COMPETÊNCIA DO MUNICÍPIO EM QUE SE DEU A CONTRATAÇÃO - BASE DE CÁLCULO POR ARBITRAMENTO E LIMITADA AO "SPREAD" - REAJUSTE DO LANÇAMENTO - MULTA DE 50% MANTIDA - EXCLUSÃO DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS NÃO CONSTITUÍDOS EM CONFORMIDADE COM O PRAZO DO ART. 173, I DO CTN - DECADÊNCIA - REEXAME NECESSÁRIO CONHECIDO DE OFÍCIO, PARA REFORMAR A SENTENÇA - APELAÇÃO DO MUNICÍPIO PARCIALMENTE PROVIDA...  
II - Não é de se exigir do embargante a comprovação da ausência de repasse do tributo ao arrendatário, pois a previsão do art. 166 do CTN se aplica apenas aos casos de repetição de indébito e, eventualmente, compensação..." (TJPR, 1ª Câmara Cível, Ap. Cível 535.805-4, Rel. Des. RUBENS OLIVEIRA FONTOURA, J. 17/03/2009, DJ 19/05/2009)

Assim, afasta-se a arguição de falta de legitimidade e de interesse do autor.



## 2.2 INCIDÊNCIA DO ISS EM OPERAÇÕES DE LEASING

Quanto ao mérito, a discussão é acerca da incidência ou não do ISS em operações de 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.

O que há de se analisar aqui é a controvérsia existente entre as partes sobre a conceituação do termo "serviço". Preconiza o autor, ora apelado, que tal é ligada à existência de uma obrigação de fazer.

Já o apelante propugna outro enfoque, em que se enfatiza que serviço seria qualquer prestação que propicia, em favor de outrem, o desempenho de atividade ou satisfação de necessidade.

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).

Depois de todo o exposto, evidente a inconstitucionalidade da tributação de ISS sobre contrato de arrendamento mercantil (leasing financeiro), 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.

Ante tais 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 nº. 56/87 e 116/03, que prevêm a incidência do ISS sobre o arrendamento mercantil.

Neste mesmo sentido, é o entendimento desta Câmara nas Apelações Cíveis nº. 360.789-9 e 535.008-5:

"TRIBUTÁRIO - IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS) - ARRENDAMENTO MERCANTIL (LEASING) - EXTINÇÃO DA EXECUÇÃO FISCAL. 1. DECADÊNCIA - 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. DECADÊNCIA RECONHECIDA DE OFÍCIO - RECURSO DESPROVIDO E SENTENÇA NO MAIS MANTIDA EM REEXAME NECESSÁRIO - VOTO VENCIDO EM SEPARADO. 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." (TJPR, 2ª Câmara Cível, Ap. Cível nº 535.008-5,

Rel. Des. LAURO LAERTES DE OLIVEIRA, J. em 25/11/2008, DJ  
16/12/2008)

"APELAÇÃO CÍVEL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. AÇÃO DE NULIDADE DE DÉBITO FISCAL JÁ JULGADA EM PRIMEIRA INSTÂNCIA. LITISPENDÊNCIA. ISSQN. SOLIDARIEDADE PASSIVA NO AUTO DE INFRAÇÃO CONFIRMADA. DECADÊNCIA DE PARTE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ILEGALIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. INOCORRÊNCIA. EXTINÇÃO DA EXECUÇÃO. Verificada a igualdade de pretensões finais, correto o reconhecimento da litispendência entre os embargos à execução e a já sentenciada ação anulatória. Sem que se verifique a informação do contribuinte ou o pagamento do tributo, capaz de identificar o lançamento por homologação, o prazo decadencial conta-se na forma estipulada pelo art. 173, I do CTN. Em vista da irretroatividade das normas tributárias, ao fato gerador pretérito aplica-se a legislação correspondente à época da sua ocorrência. O ISS pode incidir no arrendamento mercantil, bastando que se identifique a existência da prestação de serviços como objeto de ajustada remuneração. Para o caso, tendo a autuação fiscal por objeto apenas contratos de "leasing financeiro" firmados na vigência do DL 406/68, com a redação da LC 56/87, sem identificação da prestação de qualquer serviço tributável, decreta-se a nulidade do auto e extinção a execução. Apelação dos embargos: não provida. Apelação do Município: provida; reexame necessário prejudicado. Apelação do Banco na anulatória: provida, com extinção da execução." (TJPR, 2ª Câmara Cível, Ap. Cível 360.798-9, Rel. Juiz de Direito Substituto de 2º Grau PÉRICLES BELLUSCI DE BATISTA PEREIRA, J. em 15/05/2007, DJ 25/05/2007)

Quanto aos demais pontos alegados no recurso de apelação, quais sejam, base de cálculo, prescrição e legalidade da multa aplicada, todos restam prejudicados face ao entendimento de não incidência do ISS sobre operações de leasing.

Destarte, voto no sentido de negar provimento ao recurso de

apelação do Município de Arapongas.

### 3. DISPOSITIVO

Ante o exposto, acordam os magistrados integrantes da Segunda Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Paraná, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso de apelação do Município de Arapongas, mantendo a sentença.

O julgamento foi presidido pelo Desembargador CUNHA RIBAS, com voto, e dele participou o Desembargador SILVIO DIAS.

Curitiba, 09 de junho de 2009.

EUGÊNIO ACHILLE GRANDINETTI

Relator

CUNHA RIBAS

Declaração de Voto

---

<b>Processo:</b>	552309-1
<b>Relator:</b>	Lauro Laertes de Oliveira
<b>Orgão Julgador:</b>	2ª Câmara Cível
<b>Data de</b>	26/05/2009 00:00:00
<b>Publicação:</b>	
<b>Ementa:</b>	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; por maioria, negar provimento ao recurso, embora o Des. Antonio Renato Strapasson nega por fundamento diverso (decadência) e por maioria no mais se mantém a sentença em reexame necessário. EMENTA: TRIBUTÁRIO - IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS) - ARRENDAMENTO MERCANTIL (LEASING) -

EXTINÇÃO DA EXECUÇÃO FISCAL - EXERCÍCIOS FINANCEIROS DE 1997 a 2000. 1. EXERCÍCIO FINANCEIRO DE 1997 a 2000 - LANÇAMENTO POR AUTO DE INFRAÇÃO E INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA EM 2006 - DECADÊNCIA DO CRÉDITO - ART. 173, I DO CTN - LANÇAMENTO EXTEMPORÂNEO - MATÉRIA QUE PODE SER CONHECIDA DE OFÍCIO E COM BASE NO ART. 515, § 2º DO CPC. 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. DECADÊNCIA RECONHECIDA DE OFÍCIO - RECURSO DESPROVIDO E SENTENÇA NO MAIS MANTIDA EM REEXAME NECESSÁRIO - DECLARAÇÃO DE VOTO EM SEPARADO. 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 n.º 552.309-1, de Arapongas -  
Vara Cível e Anexos  
Apelante: Município de Arapongas  
Apelado: Banco General Motors S/A.  
Relator: Lauro Laertes de Oliveira

TRIBUTÁRIO - IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS) - ARRENDAMENTO MERCANTIL (LEASING) - EXTINÇÃO DA EXECUÇÃO FISCAL - EXERCÍCIOS FINANCEIROS DE 1997 a 2000.

1. EXERCÍCIO FINANCEIRO DE 1997 a 2000 - LANÇAMENTO POR AUTO DE INFRAÇÃO E INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA EM 2006 - DECADÊNCIA DO CRÉDITO - ART. 173, I DO CTN - LANÇAMENTO EXTEMPORÂNEO - MATÉRIA QUE PODE SER CONHECIDA DE OFÍCIO E COM BASE NO ART. 515, § 2º DO CPC.
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. DECADÊNCIA RECONHECIDA DE OFÍCIO - RECURSO DESPROVIDO E SENTENÇA NO MAIS MANTIDA EM REEXAME NECESSÁRIO - DECLARAÇÃO DE VOTO EM SEPARADO.

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 n.º 552.309-1, da Vara Cível e Anexos da Comarca de Arapongas, em que figura como apelante o Município de Arapongas e apelado Banco General Motors S/A.

1. Trata-se de ação declaratória de nulidade de débito fiscal, cujo pedido afinal foi julgado procedente no sentido de declarar a não

incidência do ISS sobre operações de arrendamento mercantil.

2. O apelante preconiza a reforma da decisão sob os seguintes fundamentos: a) aplicável o art. 166 do CTN; b) o leasing se enquadra dentro da prestação de serviços, segundo o texto constitucional; c) o fato de que o "leasing" apresenta-se como efetiva prestação de serviço, sob a noção do direito civil; d) a legitimidade da cobrança do ISSQN sobre as operações de arrendamento mercantil, uma vez que a atividade se enquadra no conceito de serviço e a posição do STJ continua firme no sentido de que a Súmula n.º 138 não foi revogada.

3. Recurso respondido (fls. 1452-1504). A Douta Procuradoria Geral de Justiça deixou de apresentar manifestação nos autos, porque a questão debatida não está relacionada no art. 82 do Código de Processo Civil (fls. 1537-1540).

#### É O RELATÓRIO.

4. A controvérsia cinge-se à decadência do crédito no período de 1997 a 2000 e a incidência ou não do ISS sobre operações de arrendamento mercantil.

5. Em primeiro lugar, na sistemática do Código de Processo Civil vigente, a sentença proferida contra os entes políticos não produz qualquer efeito, salvo depois de confirmada pelo Tribunal em reexame necessário. Entretanto, a partir da edição da Lei n.º 10.352 de 26-12-2001, excluem-se dessa regra as sentenças condenatórias inferiores a 60 salários mínimos, bem como, nos casos de procedência dos embargos do devedor na execução de dívida ativa do mesmo valor (art. 475, § 2º do CPC).

6. Assim, na hipótese vertente, cabe o reexame necessário, considerando que o valor atribuído à causa de R\$ 84.753,87 ultrapassa o valor de 60 salários mínimos (o salário mínimo estava fixado em R\$ 300,00), na época do ajuizamento da ação.

7. Em segundo lugar, anotamos que a sentença não enfrentou a questão da decadência.
8. No entanto, não se pode olvidar que se trata de matéria de ordem pública, passível de ser conhecida de ofício em qualquer grau de jurisdição, conforme art. 210 do Código Civil. (Ainda que se trate de direitos patrimoniais, a decadência pode ser decretada de ofício (STF -Pleno: RTJ 130/1.001 e RT 656/220). No mesmo sentido: RT 652/128, JTJ 207/48 - CPC de Theotonio Negrão, 39ª edição, 2007, nota 26b ao art. 219, p. 329). Ademais, o art. 515 § 2º do CPC, estende a amplitude do efeito devolutivo, autorizando o tribunal a conhecer de todos os fundamentos do pedido ou da defesa, mesmo que a sentença os tenha afastado.
9. Em terceiro 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).
10. 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 n.º 717345 / RS, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJU 28-9-06). No mesmo sentido REsp n.º 886.634.

11. 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.

12. Os fatos geradores ocorreram de maio de 1997 a agosto de 2000 (fls. 68/69). O Município nem mesmo informou a data da ciência do sujeito passivo do auto de infração e nem a data da inscrição em dívida ativa. Porém, sabe-se que no auto de infração foi elaborado em 19.01.2006 (fl. 67).

13. Verifica-se que o crédito de 1997 a 2000 não foi constituído dentro do prazo do art. 173, I do CTN, isto é, cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte a que o lançamento poderia ter sido efetuado.

14. Dessa forma, ocorreu a decadência do crédito tributário, referente aos exercícios financeiros de 1997 a 2000.

15. Em quarto lugar, para postular a anulação do lançamento e a declaração da inexistência de relação jurídico-tributária 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.

16. Em quinto 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."

17. 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.

18. 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.

19. 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 n.º 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."

20. 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).

21. 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.

22. 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).

23. 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.

24. 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.

25. 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).

26. O próprio Superior Tribunal de Justiça a partir do julgado (REsp n.º 805.317), não vêm conhecendo dos recursos especiais sobre a matéria e encaminha para o Supremo Tribunal Federal, donde se conclui que a Súmula n.º 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 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 n.º 805.317/RS - 1ª Turma do STJ - Relator para acórdão Min. Luiz Fux - julgado 17-8-2006).

27. 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 n.º 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 n.º 116.121 -3-SP - Relator para acórdão Min. Marco Aurélio).

28. Insta salientar que após o aludido julgado (RE n.º 116.121), editou-se a Lei Complementar n.º 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.

29. Ressalte-se que na recente decisão do STF (AI n.º 658.563), o agravo não mereceu acolhida, porque a questão foi decidida com base em lei infraconstitucional (DL n.º 406/68 e LC n.º 56/87). Ademais, o precedente invocado (RE n.º 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 n.º 116.121

declarou inconstitucional a incidência de ISS sobre locação de coisas móveis. Daí se infere que tal precedente se encontra obsoleto.

30. Por outro lado, não incide a Súmula n.º 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 n.º 406/68, após o advento da LC n.º 56/87, considerando que a tributação do ISS sobre leasing advinha de aplicação analógica do DL n.º 406/68. Somente com o advento da Lei Complementar n.º 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.

31. 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).

32. 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.

33. Noticia-se recente 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.

34. 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.

35. Nestas condições, inconstitucional o item 79 e o subitem 15.09, da relação anexa ao Decreto-Lei n.º 406/68, com a redação dada, respectivamente, pelas Leis Complementares n.ºs 56/87 e 116/03, que prevêm a incidência do ISS sobre o arrendamento mercantil.

36. Esta Câmara nas apelações cíveis n.ºs 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) não 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 nos exercícios financeiros de 1997 a 2000. Outrossim, nega-se provimento ao recurso de apelação e mantém-se no mais a sentença em reexame necessário.

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; por maioria, negar provimento ao recurso, embora o Des. Antonio Renato Strapasson nega por fundamento diverso (decadência) e por maioria no mais se mantém a sentença em reexame necessário.

Participaram do julgamento os Desembargadores Antonio Renato Strapasson, Presidente com voto, e Eugênio Achille Grandinetti.

Curitiba, 5 de maio de 2009.

Lauro Laertes de Oliveira  
Relator

Antonio Renato Strapasson  
Com declaração de voto  
em separado

---

**Processo:** 535008-5  
**Relator:** Lauro Laertes de Oliveira  
**Orgão Julgador:** 2ª Câmara Cível  
**Data de** 16/12/2008 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 e no mais se mantém a sentença em reexame necessário, nos termos supra. EMENTA: TRIBUTÁRIO - IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS) - ARRENDAMENTO MERCANTIL (LEASING) - EXTINÇÃO DA EXECUÇÃO FISCAL. 1. DECADÊNCIA - 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. DECADÊNCIA RECONHECIDA DE OFÍCIO - RECURSO DESPROVIDO E SENTENÇA NO MAIS MANTIDA EM REEXAME NECESSÁRIO - VOTO VENCIDO EM SEPARADO. 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

peças 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 n.º 535.008-5, de Santo Antônio da Platina - Vara Cível e Anexos  
Apelante: Município de Santo Antônio da Platina  
Apelados: Banco Daimlerchrysler DC S/A. e outro  
Relator: Lauro Laertes de Oliveira

TRIBUTÁRIO - IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS) - ARRENDAMENTO MERCANTIL (LEASING) - EXTINÇÃO DA EXECUÇÃO FISCAL.

1. DECADÊNCIA - 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. DECADÊNCIA RECONHECIDA DE OFÍCIO - RECURSO DESPROVIDO E SENTENÇA NO MAIS MANTIDA EM REEXAME NECESSÁRIO - VOTO VENCIDO EM SEPARADO.

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 n.º 535.008-5, de Santo Antônio da Platina, em que figura como apelante Município de Santo Antônio da Platina e apelados Banco Daimlerchrysler DC S/A. e outro.

1. Trata-se de ação anulatória, cumulada com declaratória, afinal julgada procedente, referente à cobrança de ISS sobre operações de arrendamento mercantil.

2. Aduz o Município apelante que incide ISS sobre as operações de leasing; aplicável o art. 166 do CTN; a arrendadora deveria ter demonstrado que não repassou aos arrendatários o valor do tributo; o leasing se enquadra dentro da prestação de serviços; inexistência de decadência; o ISS incide no local da efetiva prestação de serviço.

3. Recurso respondido. A douta Procuradoria Geral de Justiça opina pelo provimento parcial do recurso para o fim de reformar a sentença recorrida e declarar a decadência relativa aos contratos celebrados em 1998 e 1999 (fls. 891-901).

É O RELATÓRIO.

4. A controvérsia cinge-se à incidência ou não do ISS sobre arrendamento mercantil.

5. Em primeiro lugar, na sistemática do Código de Processo Civil vigente, a sentença proferida contra os entes políticos não produz qualquer efeito, salvo depois de confirmada pelo Tribunal em reexame necessário. Entretanto, a partir da edição da Lei n.º 10.352 de 26-12-2001, excluem-se dessa regra as sentenças condenatórias inferiores a 60 salários mínimos, bem como, nos casos de procedência dos embargos do devedor na execução de dívida ativa do mesmo valor (art. 475, § 2º do CPC).

6. Assim, na hipótese vertente, cabe o reexame necessário, considerando que o valor atribuído à causa de R\$ 363.710,40 (trezentos e sessenta e três mil, setecentos e dez reais e quarenta centavos) ultrapassa o valor de 60 salários mínimos (o salário mínimo estava fixado em R\$ 350,00), na época do ajuizamento da ação.

7. Em segundo lugar, anotamos que a sentença não enfrentou a questão da decadência, porque entendeu que a definição acerca da existência ou não da relação jurídica seria prejudicial em relação aquela. Entretanto, há que se verificar que nos embargos, invocou-se a decadência.

8. Por isso, cumpre ao juiz decidir a lide nos limites em que foi proposta (arts. 128 e 460 do CPC). Não se pode olvidar, ainda, que se trata de matéria de ordem pública, passível de ser conhecida de ofício em qualquer grau de jurisdição, conforme art. 210 do Código Civil. (Ainda que se trate de direitos patrimoniais, a decadência pode ser decretada de ofício (STF-Pleno: RTJ 130/1.001 e RT 656/220).

No mesmo sentido: RT 652/128, JTJ 207/48 - CPC de Theotonio Negrão, 39ª edição, 2007, nota 26b ao art. 219, p. 329). Ademais, o art. 515 § 2º do CPC, estende a amplitude do efeito devolutivo, autorizando o tribunal a conhecer de todos os fundamentos do pedido ou da defesa, mesmo que a sentença os tenha afastado.

9. Em terceiro 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).

10. 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 n.º 886.634.

11. 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.

12. Os fatos geradores ocorreram em 1998; 1999; 2001; 2004 e 2006 (fls. 55-56 e 60), mas a data da ciência do sujeito passivo do auto de infração ocorreu em dezembro de 2006 (fls. 53 e 58). Dessa forma, com exceção dos fatos geradores ocorridos de 2001 em diante, para os demais, verifica-se que o crédito não foi constituído dentro do prazo do art. 173, I do CTN, isto é, cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte a que o lançamento poderia ter sido efetuado.

13. Em quarto lugar, para postular a anulação do lançamento e a declaração da inexistência de relação jurídico-tributária 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.

14. Em quinto 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."

15. 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.

16. 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.

17. 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 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."

18. 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).

19. 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.

20. 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).

21. 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.

22. 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.

23. 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).

24. 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 n.º 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 805.317/RS - 1ª Turma do STJ - Relator para acórdão Min. Luiz Fux - julgado 17-8-2006).

25. 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 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 116.121-3-SP - Relator para acórdão Min. Marco Aurélio).

26. Insta salientar que após o aludido julgado (RE 116.121), editou-se a Lei Complementar n.º 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.

27. 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.

28. 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 n.º 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.

29. 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).

30. 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.

31. Noticia-se recente 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.

32. 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.

33. Nestas condições, inconstitucional o item 79 e o subitem 15.09, da relação anexa ao Decreto-Lei n.º 406/68, com a redação dada, respectivamente, pelas Leis Complementares n.ºs 56/87 e 116/03, que prevêm a incidência do ISS sobre o arrendamento mercantil.

34. Esta Câmara nas apelações cíveis n.ºs 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."

35. Em sexto lugar, o Órgão Especial, em sessão realizada em 7-11-2008, no Incidente de Inconstitucionalidade n.º 421.836-8/01, declarou por maioria de votos a inconstitucionalidade da incidência do ISS no leasing financeiro.

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 até 1999 (ressalte-se que não há informação de ter ocorrido lançamento no ano de 2000). Outrossim, nega-se provimento ao recurso de

apelação e mantém-se no mais a sentença em reexame necessário.

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 e no mais se mantém a sentença em reexame necessário, nos termos supra.

Participaram do julgamento os desembargadores Antonio da Cunha Ribas, Presidente sem voto, Antonio Renato Strapasson (vencido em parte) e o juiz convocado Péricles Bellusci de Batista Pereira.

Curitiba, 25 de novembro de 2008.

Lauro Laertes de Oliveira  
Relator

Antonio Renato Strapasson  
Com declaração de voto  
em separado

---

Acessado em: 28/01/2014 14:15:38