



Apelação Cível nº 0001380-36.2014.8.19.0043

Apelante: Banco do Brasil S/A

Apelado: Município de Pirai

Relator: DES. SÉRGIO NOGUEIRA DE AZEREDO

A C Ó R D ã O

Apelação Cível. Ação Anulatória de Débito Fiscal. Tributário. Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) incidente sobre contrato de *leasing*. Pretensão autoral formulada pela instituição bancária devedora, voltada ao reconhecimento da incompetência ativa do Município/Réu onde captado o terceiro arrendatário, sob o argumento de que o serviço se considera efetivamente prestado no local da sede da instituição financeira contratada, em Brasília/DF. Sentença de improcedência. Irresignação do Demandante que merece prosperar. Princípio da Territorialidade. Arrendamento mercantil cuja complexa natureza jurídica manifesta como núcleo primordial de seu aperfeiçoamento o financiamento realizado pela sociedade arrendadora junto ao tomador – independentemente de onde, *a priori*, haja ocorrido a aquisição do bem a ser disponibilizado. Serviço de cunho financeiro que, identificável como o verdadeiro fato gerador da obrigação fiscal sob comento, “*considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador*”, *ex vi* do art. 3º, *caput*, da Lei Complementar nº 116/2003, conforme redação conferida pela Lei Complementar nº 123/2006, vigente ao tempo da constituição dos débitos em análise, os quais remontam a dezembro/2011. Matriz do devedor Apelante – imprescindível à efetivação das operações em tela e no bojo da qual tiveram o seu nascedouro – localizada no Distrito Federal, razão pela qual deve ser esta firmada como a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o cumprimento da obrigação em epígrafe. Entendimentos vinculantes firmados pelos Tribunais Superiores ao ensejo do Recurso Extraordinário nº 592.905/SC (Rel. Min. Eros Grau), com Repercussão Geral da matéria constitucional reconhecida, e do Recurso Especial Repetitivo nº 1.060.210/SC (Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho), este último expresso no sentido de que “[*o*] *fato gerador não se confunde com a venda do bem objeto do leasing financeiro, já que o núcleo do serviço prestado é o financiamento*” (Tema nº 354), além de reputar como “*o núcleo da operação de arrendamento mercantil, o serviço em si, que completa a relação jurídica (...) a decisão sobre a*





concessão, a efetiva aprovação do financiamento”, esta levada a efeito, in casu, na sede da sociedade Recorrente. Interpretação sistemática do art. 127, II, do CTN (“Na falta de eleição, pelo contribuinte ou responsável, de domicílio tributário, na forma da legislação aplicável, considera-se como tal (...) quanto às pessoas jurídicas de direito privado ou às firmas individuais, o lugar da sua sede, ou, em relação aos atos ou fatores que derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento”) e do art. 4º da Lei Complementar nº 116/03 (“Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional (...)). Consequente não incidência, na espécie, do novel tratamento superveniente do tema pela Lei Complementar nº 157/2016, a qual passou a estabelecer excepcionalmente a competência “do domicílio do tomador dos serviços” para as hipóteses de leasing. Diploma alterador que, nos moldes de seu art. 7º, entrou em vigor posteriormente à otimização do negócio sub examine. Reforma do julgado em foco para a desconstituição dos lançamentos tributários que fundamentam o Executivo Fiscal questionado, em razão de vício insanável. Inversão dos ônus sucumbenciais, com fulcro no art. 85, §3º, II, e §11, do CPC. Conhecimento e provimento do recurso.

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação Cível nº 0001380-36.2014.8.19.0043, em que é Apelante **BANCO DO BRASIL S/A** e Apelado **MUNICÍPIO DE PIRAI**,

A C O R D A M os Desembargadores que compõem a Décima Primeira Câmara Cível, em sessão realizada em 10 de abril de 2019, por unanimidade, no sentido, do **CONHECIMENTO** e **PROVIMENTO** do Apelo, nos termos do voto do Desembargador Relator.

DES. SÉRGIO NOGUEIRA DE AZEREDO
Relator





RELATÓRIO

Trata-se de Ação Anulatória de Débito Fiscal ajuizada por **BANCO DO BRASIL S/A** em face do **MUNICÍPIO DE PIRAÍ**, por meio da qual o Demandante objetiva a desconstituição dos lançamentos tributários que embasam a Execução Fiscal nº 0001723-03.2012.8.19.0043.

Aduz, prefacialmente, que *“a dívida é originária dos autos de infração 15 e 16/2011, datados de 02 e 03 de dezembro de 2011”* (fl. 03 – IE nº 000002) e que por isso não se consumou a prescrição quinquenal, cabendo o ajuizamento da Anulatória *“com ou sem depósito (...) antes como depois da execução fiscal, uma vez que se trata de direito subjetivo do sujeito passivo”* (fl. 04), mormente porque, em relação aos seus Embargos à Execução Fiscal, *“o mérito não foi julgado em razão de sua intempestividade”* (fl. 05), permanecendo garantido o Juízo pelo depósito judicial então realizado.

No mérito, sustenta, em síntese, que, invidiosa a tributação pelo ISS das operações de *leasing*, a Lei Complementar nº 116/2003 definiu que *“o serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador”* (fl. 06), com a exceção das hipóteses previstas nos incisos I a XXII do art. 3º daquele diploma, nas quais estão inseridas as operações de *leasing* e que, por isso, *“o imposto não é devido no Município de Piraí”* (fl. 07).

Adita que *“ao pretender exigir tributo que não é seu, o Município de Piraí dá ensejo à bitributação das operações de arrendamento mercantil realizadas pela BB Leasing”* (fl. 08) e que *“a base de cálculo do ISSQN sobre o arrendamento mercantil, se devido, NÃO pode corresponder ao valor total do bem arrendado mais um valor a título de juros/encargos financeiros cobrados do*





arrendatário” (fl. 09), como considera o Réu, devendo adotar-se a definição constante do art. 5º, I, da Resolução CMN/BACEN nº 2.309/86, que exclui o valor do bem arrendado e os tributos da base de cálculo.

Por tais fundamentos, requer o seguinte (fl. 11 – IE nº 000002):

“35. A procedência do pedido para anular o lançamento fiscal que deu azo à Execução Fiscal ora enfrentada.

(...)

37. A condenação do Município de Pirai ao pagamento de honorários advocatícios arbitrados em 20%, além das custas processuais. (...)”

O Juízo da Vara Única da Comarca de Pirai proferiu sentença, às fls. 227/229 (IE nº 000270), julgando improcedente o pedido inicial, nos moldes *infra* transcritos (grifos nossos):

“(...)

A controvérsia diz respeito à identificação do local da prestação do serviço de financiamento por contrato de arrendamento mercantil ou leasing para fins de tributação do ISS.

O ISSQN (Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza), de competência municipal, encontra previsão no art. 156, IV, da Constituição Federal e disciplina no Decreto-Lei nº 406/1968, com as alterações introduzidas pela Lei Complementar nº 116/2003, em cujos anexos estão definidos os serviços passíveis de integrar o seu fato gerador.

Com efeito, a atividade de arrendamento mercantil desenvolvida pela recorrente enquadra-se no item 79, da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei no 406/68, a exemplo da previsão contida no item 15.09, da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar no 116/03, que abarca a operação sobre ‘quaisquer bens, inclusive cessão de direitos e obrigações, substituição de garantia, alteração, cancelamento e registro de contrato, e demais serviços relacionados ao arrendamento mercantil (leasing)’.

A partir da LC 116/03, nos termos do seu art. 3º, a competência para arrecadar o imposto sob análise passou a ser atribuída ao Município no qual o serviço é efetivamente prestado, sendo irrelevante o local onde se encontra a sede do contribuinte.

Vale ressaltar que não merece reparo a base de cálculo empregada pela municipalidade quanto à exação, uma vez que aquela deve, de fato, retratar o preço do serviço, ou seja, a receita auferida pelo prestador, consistente no





valor total da contratação entabulada, aí incluídos o valor residual e os juros.

*Ante o exposto, **JULGO IMPROCEDENTE O PEDIDO, na forma do artigo 487, I, do CPC.** Condeno a parte autora ao pagamento das custas e dos honorários advocatícios, estes no percentual de 10% sobre o valor da causa.*

P.R.I.”

Apelo interposto pelo Demandante, às fls. 230/238 (IE nº 000273), sob o fundamento, em síntese, de que o estabelecimento localizado na Edilidade/Ré não apresenta poderes decisórios, razão pela qual não deve ser este considerado o “estabelecimento prestador” para os efeitos do art. 12, “a”, do Decreto-lei nº 406/68 ou do art. 3º, *caput*, da Lei Complementar nº 116/2003, ressalvando, de outro giro, que a cobrança do ISSQN pelos municípios ou pelo Distrito Federal limita-se pelo Princípio da Territorialidade, nos termos do art. 30, III, da CR/88.

Reputa violado pela sentença o que decidiu o Insigne Tribunal da Cidadania no Recurso Especial Repetitivo nº 1.060.210/SC, mostrando-se “*impertinente a cobrança de ISS, ante a ausência absoluta de fato gerador que ensejasse tal cobrança, dada a inconstitucionalidade as ilegalidades apontadas*” (fl. 237).

Pugna, destarte, pelo provimento do recurso, “*a fim de ser integralmente reformada a. sentença, nos termos da fundamentação acima*”, com a “*condenação do apelado ao pagamento de custas e honorários a serem arbitrados por essa Colenda Câmara*” (fls. 237/238).

Contrarrazões apresentadas às fls. 253/256 (IE nº 000297).

É o breve Relatório.





VOTO

Prefacialmente, impõe-se o conhecimento do Apelo em apreço, por se fazerem presentes seus requisitos extrínsecos e intrínsecos de admissibilidade.

Sem embargo das demais questões aventadas e não devolvidas por ocasião do recurso *sub examine*, versa a causa originária sobre pretensão desconstitutiva de autuação fiscal lavrada pelo Demandado, tendo por objeto créditos de Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, o qual reputadamente incide sobre operações de *leasing* contratadas por terceiros no Município de Pirai junto à instituição financeira Autora.

Finda a instrução, a Magistrada de origem julgou improcedente a pretensão autoral, por considerar que “[a] partir da LC 116/03, nos termos do seu art. 3º, a competência para arrecadar o imposto sob análise passou a ser atribuída ao Município no qual o serviço é efetivamente prestado, sendo irrelevante o local onde se encontra a sede do contribuinte” e que “não merece reparo a base de cálculo empregada pela municipalidade quanto à exação, uma vez que aquela deve, de fato, retratar o preço do serviço, ou seja, a receita auferida pelo prestador, consistente no valor total da contratação entabulada, aí incluídos o valor residual e os juros” (fl. 229 – IE nº 000270).

Frise-se que, em seu Apelo, o Demandante já não impugna a base de cálculo empregada nos lançamentos combatidos, mas apenas a competência tributária do Demandado.

Nesse cenário, em atenção aos termos da irresignação interposta e ao Princípio *tantum devolutum quantum appellatum*, cinge-se a controvérsia recursal à determinação do sujeito tributário ativo – se o Município de Pirai, local da prestação dos serviços, ou Brasília, onde sediado o Demandante – e, por





consequente, ao exame da validade da autuação levada a cabo pelo Demandado.

Traçadas tais balizas, constata-se assistir razão ao Recorrente, senão vejamos.

A matéria suscitada no Apelo se tornou controvertida, em sede pretoriana, à vista da conflituosidade entre o que dispunha o art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003 e a consagração, pela CR/88, do Princípio da Territorialidade em seara tributária.

A norma em voga estatuiu, em sua redação original e na conferida pela Lei Complementar nº 123/2006, aplicável, pois, à época da apuração dos créditos e ainda quando da propositura da ação, que “[o] *serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII*” (grifos nossos).

Particularmente no tocante aos serviços de *leasing*, inicialmente, não constava disposição específica sobre o local em que afigurar-se-ia devido o tributo – cuja incidência a listagem anexa à Lei Complementar nº 116/03 previu expressamente no item 15.09 (“*Arrendamento mercantil (leasing) de quaisquer bens, inclusive cessão de direitos e obrigações, substituição de garantia, alteração, cancelamento e registro de contrato, e demais serviços relacionados ao arrendamento mercantil (leasing)*” – grifos no original) como fato passível de tributação.

Nesse cenário, apenas com o advento da Lei Complementar nº 157/2016, o legislador ordinário elucidou o ponto, ao dispor, dentre as exceções da regra do art. 3º da Lei Complementar nº 116/03, que, nas hipóteses de *leasing*, o imposto seria devido no “*domicílio do tomador dos serviços*” (inc. XXV).





Impõe-se esclarecer, entretanto, que o objeto do pleito anulatório *sub oculis* consiste em créditos formados previamente à vigência do Diploma alterador, sujeitos, pois, à disciplina da norma primordial, *retro* mencionada. Nesse sentido, observe-se que o art. 7º da Lei Complementar nº 157/2016 submeteu a sua entrada em vigor à “*data de sua publicação*”, em 30 de dezembro de 2016, quando já aperfeiçoado o negócio jurídico gerador da obrigação em vértice.

Nessa linha de intelecção, necessário referendar que, como o serviço de *leasing* não figurava dentre os casos especiais previstos nos incisos do dispositivo regente, para a determinação da localidade da prestação – por conseguinte, do sujeito ativo da exação – incide na espécie a regra do *caput*, o que conduz à conclusão de que, sediada a sociedade arrendadora em Brasília, a tal ente político pertence a competência tributária *in casu*, afastando-se a do Município de Pirai, ora Recorrido, para realizar as autuações impugnadas.

A propósito, oportuno agregar o comentário de Roque Antonio Carrazza¹ sobre a controvérsia do tema, *in verbis* (grifos nossos e no original):

“(…) o Município, em nosso país, é competente para tributar, por meio de ISS, os serviços de qualquer natureza (exceto os de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação) prestados em seu território.

(…) nosso Estatuto Magno adotou um critério territorial de repartição das competências impositivas que exige que a única lei tributária aplicável seja a da pessoa política em cujo território o fato imponível ocorreu.

Nem mesmo a lei complementar nacional pode alterar a seguinte diretriz da Lei das Leis: ‘o ISS é sempre devido no Município onde o serviço for efetivamente prestado, ainda que seu prestador esteja domiciliado ou sediado em outro Município’.

Do exposto, claro está que a ‘norma’ contida no art. 12 do Decreto-lei n. 406/68 – que, para alguns, faz as vezes de lei complementar nacional –, estipulando que o ISS é devido (exceção feita à construção civil) ao Município onde o estabelecimento prestador estiver sediado (mesmo quando o serviço é prestado em

¹ CARRAZZA, Roque Antonio, Curso de Direito Constitucional Tributário, 19ª ed., São Paulo, Ed. Malheiros, 2003, págs. 850 e 855/856.





outro Município), consagra a absurda ideia de que a lei do Município 'A', ao definir a hipótese de incidência desta exação, pode prever, como circunstância de lugar relevante à configuração do fato impositivo tributário (aspecto espacial), a prestação de serviço em qualquer outro Município. Deste modo, a lei deste Município 'A' teria plena eficácia nos Municípios 'B', 'C', 'D'...'N, afrontando totalmente o princípio constitucional da territorialidade das leis tributárias (...).

Em síntese, **a lei complementar nacional, para evitar eventuais conflitos de competência entre Municípios, só pode dispor no sentido de que o ISS é devido ao Município onde o serviço de qualquer natureza for prestado.** Evidentemente, acordos entre o prestador e o fruidor do serviço de qualquer natureza não têm força jurídica bastante para alterar este imperativo constitucional”.

Em função de sucessivos litígios deduzidos perante os Tribunais, em casos idênticos ao presente, progressivamente formou-se jurisprudência que veio a apontar, a partir da matriz constitucional, que a competência tributária ativa do ISSQN incidente sobre os serviços de *leasing* se determinava não em razão da localização da sede, mas da prestação dos serviços.

Nada obstante, convém trazer a lume o que decidiu o Egrégio Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 592.905/SC (Rel. Min. Eros Grau), *ipsis litteris* (grifos nossos):

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ISS. ARRENDAMENTO MERCANTIL. OPERAÇÃO DE LEASING FINANCEIRO. ARTIGO 156, III, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. O arrendamento mercantil compreende três modalidades, [i] o leasing operacional, [ii] o leasing financeiro e [iii] o chamado lease-back. No primeiro caso há locação, nos outros dois, serviço. A lei complementar não define o que é serviço, apenas o declara, para os fins do inciso III do artigo 156 da Constituição. Não o inventa, simplesmente descobre o que é serviço para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição. **No arrendamento mercantil (leasing financeiro), contrato autônomo que não é misto, o núcleo é o financiamento, não uma prestação de dar.** E financiamento é serviço, sobre o qual o ISS pode incidir, resultando irrelevante a existência de uma compra nas hipóteses do leasing financeiro e do lease-back. Recurso extraordinário a que se nega provimento.

(RE 592905, Relator(a): Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 02/12/2009, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-040 DIVULG 04-03-2010 PUBLIC 05-03-2010 EMENT VOL-02392-05 PP-00996 LEXSTF v. 32, n. 375, 2010, p. 187-204 JC v. 36, n. 120, 2010, p. 161-179)

A própria tributabilidade do *leasing* pelo ISSQN restou, assim, consagrada





no aludido julgamento, face à identificação do núcleo central do contrato como um **serviço de financiamento**, e não propriamente uma prestação de dar. Destarte, não se pode desconsiderar tal conceituação na apuração da competência tributária ativa em relação a esse imposto – reafirmando-se, *in casu*, como sujeito ativo da exação o ente político em que o legitimado passivo da relação tributária pratica os atos que constituem o núcleo contratual, qual seja, a Capital Federal.

Sobre o *thema decidendum*, o Insigne Superior Tribunal de Justiça consolidou entendimento vinculante, no ensejo do Recurso Especial Repetitivo nº 1.060.210/SC (Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho), de acordo com o qual “[o] *fato gerador* [do ISSQN] *não se confunde com a venda do bem objeto do leasing financeiro, já que o núcleo do serviço prestado é o financiamento*” (v. Tema nº 354), senão vejamos do correlato aresto adiante reproduzido (grifos nossos):

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. INCIDÊNCIA DE ISS SOBRE ARRENDAMENTO MERCANTIL FINANCEIRO. QUESTÃO PACIFICADA PELO STF POR OCASIÃO DO JULGAMENTO DO RE 592.905/SC, REL. MIN. EROS GRAU, DJE 05.03.2010. SUJEITO ATIVO DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA NA VIGÊNCIA DO DL 406/68: MUNICÍPIO DA SEDE DO ESTABELECIMENTO PRESTADOR. APÓS A LEI 116/03: LUGAR DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. LEASING. CONTRATO COMPLEXO. A CONCESSÃO DO FINANCIAMENTO É O NÚCLEO DO SERVIÇO NA OPERAÇÃO DE LEASING FINANCEIRO, À LUZ DO ENTENDIMENTO DO STF. O SERVIÇO OCORRE NO LOCAL ONDE SE TOMA A DECISÃO ACERCA DA APROVAÇÃO DO FINANCIAMENTO, ONDE SE CONCENTRA O PODER DECISÓRIO, ONDE SE SITUA A DIREÇÃO GERAL DA INSTITUIÇÃO. O FATO GERADOR NÃO SE CONFUNDE COM A VENDA DO BEM OBJETO DO LEASING FINANCEIRO, JÁ QUE O NÚCLEO DO SERVIÇO PRESTADO É O FINANCIAMENTO. IRRELEVANTE O LOCAL DA CELEBRAÇÃO DO CONTRATO, DA ENTREGA DO BEM OU DE OUTRAS ATIVIDADES PREPARATÓRIAS E AUXILIARES À PERFECTIBILIZAÇÃO DA RELAÇÃO JURÍDICA, A QUAL SÓ OCORRE EFETIVAMENTE COM A APROVAÇÃO DA PROPOSTA PELA INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. BASE DE CÁLCULO. PREJUDICADA A ANÁLISE DA ALEGADA VIOLAÇÃO DO ART. 148 DO CTN E 9 DO DL 406/68. RECURSO ESPECIAL DE POTENZA LEASING S/A ARRENDAMENTO MERCANTIL PARCIALMENTE PROVIDO PARA JULGAR PROCEDENTES OS EMBARGOS À EXECUÇÃO E RECONHECER A ILEGITIMIDADE ATIVA DO MUNICÍPIO DE TUBARÃO/SC PARA





EXIGIR O IMPOSTO. INVERSÃO DOS ÔNUS DE SUCUMBÊNCIA. ACÓRDÃO SUBMETIDO AO PROCEDIMENTO DO ART. 543-C DO CPC E DA RESOLUÇÃO 8/STJ.

1. O colendo STF já afirmou (RE 592. 905/SC) que ocorre o fato gerador da cobrança do ISS em contrato de arrendamento mercantil. O eminente Ministro EROS GRAU, relator daquele recurso, deixou claro que o fato gerador não se confunde com a venda do bem objeto do leasing financeiro, já que o núcleo do serviço prestado é o financiamento.

2. No contrato de arrendamento mercantil financeiro (Lei 6.099/74 e Resolução 2.309/96 do BACEN), uma empresa especialmente dedicada a essa atividade adquire um bem, segundo especificações do usuário/consumidor, que passa a ter a sua utilização imediata, com o pagamento de contraprestações previamente acertadas, e opção de, ao final, adquiri-lo por um valor residual também contratualmente estipulado. Essa modalidade de negócio dinamiza a fruição de bens e não implica em imobilização contábil do capital por parte do arrendatário: os bens assim adquiridos entram na contabilidade como custo operacional (art. 11 e 13 da Lei 6.099/74). Trata-se de contrato complexo, de modo que o enfrentamento da matéria obriga a identificação do local onde se perfectibiliza o financiamento, núcleo da prestação dos serviços nas operações de leasing financeiro, à luz do entendimento que restou sedimentado no Supremo Tribunal Federal.

3. O art. 12 do DL 406/68, com eficácia reconhecida de lei complementar, posteriormente revogado pela LC 116/2003, estipulou que, à exceção dos casos de construção civil e de exploração de rodovias, o local da prestação do serviço é o do estabelecimento prestador.

4. A opção legislativa representa um potente duto de esvaziamento das finanças dos Municípios periféricos do sistema bancário, ou seja, através dessa modalidade contratual se instala um mecanismo altamente perverso de sua descapitalização em favor dos grandes centros financeiros do País.

5. A interpretação do mandamento legal leva a conclusão de ter sido privilegiada a segurança jurídica do sujeito passivo da obrigação tributária, para evitar dúvidas e cobranças de impostos em duplicata, sendo certo que eventuais fraudes (como a manutenção de sedes fictícias) devem ser combatidas por meio da fiscalização e não do afastamento da norma legal, o que traduziria verdadeira quebra do princípio da legalidade tributária.

6. Após a vigência da LC 116/2003 é que se pode afirmar que, existindo unidade econômica ou profissional do estabelecimento prestador no Município onde o serviço é perfectibilizado, ou seja, onde ocorrido o fato gerador tributário, ali deverá ser recolhido o tributo.

7. O contrato de leasing financeiro é um contrato complexo no qual predomina o aspecto financeiro, tal qual assentado pelo STF quando do julgamento do RE 592.905/SC. Assim, há se concluir que, tanto na vigência do DL 406/68 quanto na vigência da LC 116/2003, o núcleo da operação de arrendamento mercantil, o serviço em si, que completa a relação jurídica, é a decisão sobre a concessão, a efetiva aprovação do financiamento.

8. As grandes empresas de crédito do País estão sediadas ordinariamente em grandes centros financeiros de notável dinamismo, onde centralizam os poderes decisórios e estipulam as cláusulas contratuais e operacionais para todas suas agências e dependências. Fazem a análise do crédito e elaboram o





contrato, além de providenciarem a aprovação do financiamento e a consequente liberação do valor financeiro para a aquisição do objeto arrendado, núcleo da operação. Pode-se afirmar que é no local onde se toma essa decisão que se realiza, se completa, que se perfectibiliza o negócio. Após a vigência da LC 116.2003, assim, é neste local que ocorre a efetiva prestação do serviço para fins de delimitação do sujeito ativo apto a exigir ISS sobre operações de arrendamento mercantil.

9. O tomador do serviço ao dirigir-se à concessionária de veículos não vai comprar o carro, mas apenas indicar à arrendadora o bem a ser adquirido e posteriormente a ele disponibilizado. **Assim, a entrega de documentos, a formalização da proposta e mesmo a entrega do bem são procedimentos acessórios, preliminares, auxiliares ou consecutórios do serviço cujo núcleo - fato gerador do tributo - é a decisão sobre a concessão, aprovação e liberação do financiamento.**

10. Ficam prejudicadas as alegações de afronta ao art. 148 do CTN e ao art. 9º. do Decreto-Lei 406/68, que fundamenta a sua tese relativa à ilegalidade da base de cálculo do tributo.

11. **No caso dos autos, o fato gerador originário da ação executiva refere-se a período em que vigente a DL 406/68. A própria sentença afirmou que a ora recorrente possui sede na cidade de Osasco/SP e não se discutiu a existência de qualquer fraude relacionada a esse estabelecimento; assim, o Município de Tubarão não é competente para a cobrança do ISS incidente sobre as operações realizadas pela empresa Potenza Leasing S.A. Arrendamento Mercantil, devendo ser dado provimento aos Embargos do Devedor, com a inversão dos ônus sucumbenciais.**

12. **Recurso Especial parcialmente provido para definir que: (a) incide ISSQN sobre operações de arrendamento mercantil financeiro; (b) o sujeito ativo da relação tributária, na vigência do DL 406/68, é o Município da sede do estabelecimento prestador (art. 12); (c) a partir da LC 116/03, é aquele onde o serviço é efetivamente prestado, onde a relação é perfectibilizada, assim entendido o local onde se comprova haver unidade econômica ou profissional da instituição financeira com poderes decisórios suficientes à concessão e aprovação do financiamento - núcleo da operação de leasing financeiro e fato gerador do tributo; (d) prejudicada a análise da alegada violação ao art. 148 do CTN; (e) no caso concreto, julgar procedentes os Embargos do Devedor, com a inversão dos ônus sucumbenciais, ante o reconhecimento da ilegitimidade ativa do Município de Tubarão/SC para a cobrança do ISS. Acórdão submetido ao procedimento do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/STJ.**

(REsp 1.060.210/SC, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 28/11/2012, DJe 05/03/2013)

Esclareceu-se em tal julgado que a legitimação ativa tributária na hipótese se determinava não em razão da localização da sede do contribuinte – que depende essencialmente de ato do particular –, mas tendo em vista o local em que, nos termos do decidido pelo Pretório Excelso no indigitado Recurso





Extraordinário nº 592.905/SC, efetivamente prestado o serviço de financiamento – resolvendo-se com isso a controvérsia sobre a correta aplicação do Princípio da Territorialidade tributária a essa hipótese.

Nessa toada, impende-se com tais considerações conformar a interpretação do art. 127, II, do CTN (*“Na falta de eleição, pelo contribuinte ou responsável, de domicílio tributário, na forma da legislação aplicável, considera-se como tal (...) quanto às pessoas jurídicas de direito privado ou às firmas individuais, o lugar da sua sede, ou, em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento”*) e do art. 4º da Lei Complementar nº 116/03, segundo o qual *“[c]onsidera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporária, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas”* (grifos nossos). Nesse passo, como, para fins fiscais, o serviço de *leasing* manifesta primordialmente cunho financeiro, a competência ativa delimita-se no âmbito do estabelecimento matricial no bojo do qual o financiamento tem o seu nascedouro, imprescindível à sua efetivação.

O Recorrente sustentou que o núcleo da prestação do serviço de *leasing* neste caso se consumara em Brasília/DF, onde sediado, e alegou que não tinha sede ou filial em território do Demandado, conforme justificado notadamente em sua réplica, oportunidade em que negou *“(...) a existência de captação e prepostos que exerçam atividades de decisão no âmbito do município de Pirai”* (fl. 42 – IE nº 000046).

Colacionou, no amparo de suas alegações, diversas guias de recolhimento





do ISSQN em favor do Distrito Federal (fls. 54/122 – IE nº 000062) e declaração dirigida ao Demandado no sentido de *“não possuir qualquer estabelecimento localizado nesse município e por estar subordinada apenas à jurisdição e fiscalização tributárias do Distrito Federal”* (fl. 166 – IE nº 000161).

A Edilidade, por seu turno, sem enfrentar as alegações do Demandante, insistiu, à revelia dos contornos do contrato de *leasing* traçados pelas Cortes Superiores, que a prestação dos serviços se consumava em sua esfera local, limitando-se a alegar na contestação que *“o arrendatário não se desloca até o Distrito Federal para escolher seu fornecedor e nem mesmo o bem desejado”* e que *“o momento em que se verificam as circunstâncias materiais necessárias a produzir os efeitos que são próprios é sim o arrendamento do veículo neste Município e nesse momento o excipiente se projeta virtualmente para este Município e realiza seu negócio”* (fl. 34 – IE nº 000040).

Todavia, não pode ser acolhido, em sustento da sentença combatida, o argumento do Apelado de que a prestação do serviço se deu na sua base territorial, pois, ainda que se considere que a captação de clientes, a assinatura dos instrumentos contratuais e outras providências ali se desenvolvam, trata-se de circunstâncias acessórias ao núcleo do contrato, como afirmou expressamente a Insigne Corte da Cidadania no já examinado Recurso Especial Repetitivo nº 1.060.210/SC, cuja caracterização essencial como serviço de financiamento não apenas justifica a tributação pelo ISSQN, como, de forma indissociável, dá origem à competência tributária daquele ente político em que tal atividade se consuma – no caso, o Distrito Federal.

A argumentação do Apelante, assim, invocando a literal disposição da Lei Complementar nº 116/2003, na redação vigente à época da constituição dos débitos em foco – que não dispunha expressamente quanto ao local de





prestação dos serviços de *leasing* – **alinha-se inteiramente aos fundamentos do julgado do Recurso Especial nº 1.060.210/SC**, notadamente no excerto em que delimita a localização dos serviços de arrendamento mercantil onde tomada a “*decisão sobre a concessão, a efetiva aprovação do financiamento*” (cit., item 7).

Em tempo, a interpretação da norma tributária expressa no citado Recurso Especial restou reiterada em julgado mais recente do Colendo Tribunal da Cidadania, que ora se transcreve (grifos nossos):

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ISSQN SOBRE OPERAÇÃO DE ARRENDAMENTO MERCANTIL. MUNICÍPIO COMPETENTE. CONTROVÉRSIA DECIDIDA PELA PRIMEIRA SEÇÃO NO RESP 1.060.210/SC, SUBMETIDO AO REGIME DO ART. 543-C DO CPC. ATRIBUIÇÃO DE EXCEPCIONAIS EFEITOS INFRINGENTES.

1. **A Primeira Seção, no julgamento do REsp 1.060.210/SC, submetido à sistemática do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ n. 08/2008, firmou a orientação no sentido de que: "(b) o sujeito ativo da relação tributária, na vigência do DL 406/68, é o Município da sede do estabelecimento prestador (art. 12); (c) a partir da LC 116/03, é aquele onde o serviço é efetivamente prestado, onde a relação é perfectibilizada, assim entendido o local onde se comprove haver unidade econômica ou profissional da instituição financeira com poderes decisórios suficientes à concessão e aprovação do financiamento - núcleo da operação de leasing financeiro e fato gerador do tributo".**

2. De acordo com essa nova orientação, em se tratando de ISS especificamente sobre as operações de arrendamento mercantil, **irrelevante tenham sido referidas operações realizadas na vigência do DL n. 406/68 ou da LC n. 106/2003, pois em qualquer hipótese ‘o Município do local onde sediado o estabelecimento prestador é o competente para a cobrança do ISS sobre operações de arrendamento mercantil’**, pois é nele (estabelecimento) em que o núcleo da operação de arrendamento mercantil, o serviço em si, que completa a relação jurídica, ocorre, qual seja a ‘*decisão sobre a concessão, a efetiva aprovação do financiamento*’.

3. No caso dos autos, ficou incontroverso que as embargantes não possuíam, à época dos fatos, estabelecimento prestador no Município de Brusque, situação que autoriza o reconhecimento da inexistência de capacidade tributária ativa deste ente municipal para cobrar o ISS sobre os fatos geradores em questão.

4. **Embargos de declaração acolhidos com efeitos infringentes.**

(EDcl no AgRg no AgRg no REsp 1.360.014/SC, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, Rel. p/ Acórdão Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, julgado em 08/04/2014, DJe 24/06/2014)

De modo análogo posiciona-se esta Egrégia Corte de Justiça, conforme se





observa nos arestos abaixo reproduzidos, extraídos da jurisprudência de seus Órgãos Fracionários (grifos nossos):

Agravo de instrumento. Execução fiscal. Exceção de pré-executividade. **Incidência de ISSQN. Competência tributária. Contrato de leasing. Jurisprudência do STJ que consolidou o entendimento de que a arrecadação do tributo compete ao Município onde o serviço foi efetivamente prestado, entendido como o local em que se deliberou acerca da aprovação do financiamento.** REsp 1060210/SC. Decisão que se reforma. Recurso provido.
(AGRAVO DE INSTRUMENTO 0028155-18.2017.8.19.0000 / DES. WAGNER CINELLI DE PAULA FREITAS – Julgamento: 26/07/2017 – DÉCIMA SÉTIMA CÂMARA CÍVEL)

AGRAVO. DIREITO TRIBUTÁRIO. INCIDÊNCIA DE ISSQN. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE ARRENDAMENTO MERCANTIL. LEGITIMIDADE PARA COBRANÇA DO IMPOSTO. A questão foi objeto de apreciação em sede de Recurso Especial representativo de controvérsia (REsp 1060210/SC, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, julgado em 28/11/2012, DJe 05/03/2013), no qual a Primeira Seção da Corte Superior decidiu que **o sujeito ativo da relação tributária, a partir da LC 116/03, é aquele onde o serviço é efetivamente prestado, onde a relação é perfectibilizada, assim entendido o local onde se comprove haver unidade econômica ou profissional da instituição financeira com poderes decisórios suficientes à concessão e aprovação do financiamento - núcleo da operação de leasing financeiro e fato gerador do tributo. Os atos praticados fora do local da sede, tais como: preenchimento da ficha cadastral pelo interessado, envio de documentos, assinatura e remessa do instrumento contratual, configuram meros atos de confirmação da atividade desenvolvida pelo estabelecimento prestador, que ocorre na sede da arrendadora.** No caso específico, o ora recorrente possui sede na cidade de Osasco/SP, assim, o Município de Pirai não é competente para a cobrança do ISS incidente sobre as operações realizadas fora de seu âmbito territorial, cabendo acolher a exceção de pré-executividade a fim de extinguir a execução fiscal. RECURSO PROVIDO NOS TERMOS DO ART. 932, V, "B" DO CPC DE 2015.

(AGRAVO DE INSTRUMENTO 0041558-88.2016.8.19.0000 / DES. FERDINALDO DO NASCIMENTO – Julgamento: 30/01/2017 – DÉCIMA NONA CÂMARA CÍVEL)

EXECUÇÃO FISCAL. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE REJEITADA. CONTROVÉRSIA ACERCA DA COMPETÊNCIA PARA ARRECADAR ISSQN SOBRE ARRENDAMENTO MERCANTIL (LEASING). FATO GERADOR DO TRIBUTO. DECISÃO SOBRE A CONCESSÃO, APROVAÇÃO E LIBERAÇÃO DO FINANCIAMENTO. - Não obstante o Município aduzir que não houve a comprovação de que a tributação efetivamente tenha ocorrido sobre todas as atividades de *leasing*, a CDA é clara ao estabelecer que a tributação decorre das atividades de *leasing* (art. 105, subitem 15.09 do Código Tributário do Município de Pirai). - **A agravante alega que o Município**





de Poá é competente para arrecadação de ISS incidente sobre operações de leasing, de acordo com os arts. 3º e 4º da Lei Complementar nº. 116/2003, tendo em vista que é no referido município onde está localizada a sede da arrendadora, local em que efetivamente são praticadas as atividades que compõem e que aperfeiçoam o contrato de arrendamento mercantil. - O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 592. 905/SC, entendeu pela incidência do ISS sobre o arrendamento mercantil (leasing financeiro) ao considerar que: 'No arrendamento mercantil (leasing financeiro), contrato autônomo que não é misto, o núcleo é o financiamento, não uma prestação de dar. E financiamento é serviço, sobre o qual o ISS pode incidir, resultando irrelevante a existência de uma compra nas hipóteses do leasing financeiro e do lease-back'. (RE 592905, Relator Ministro Eros Grau, Tribunal Pleno, julgamento em 2.12.2009, DJe de 5.3.2010)). - A Corte Superior, no julgamento do REsp 1.060.210-SC, submetido à sistemática dos Recursos Repetitivos, foi clara ao salientar que: (i) a partir da LC n. 116/2003, Município competente para a cobrança de ISS sobre operações de arrendamento mercantil é aquele onde o serviço é efetivamente prestado (art. 3º); (ii) o fato gerador do tributo é a decisão sobre a concessão, aprovação e liberação do financiamento; (iii) pode advir da opção legislativa um possível esvaziamento das finanças com descapitalização dos Municípios de pequeno porte. - Insta ressaltar que, nas informações prestadas às fls. 36, o juízo de 1º grau ressaltou que 'o local onde ocorreu a efetiva prestação do serviço, com o aperfeiçoamento da relação contratual decorrente da adesão do consumidor, ainda que condicionada, foi no Município de Pirai'. - Diante disto, assiste razão à recorrente, na medida em que o ISS é devido no local do estabelecimento do prestador do serviço que, in casu, é o Município de Poá/SP. - RECURSO AO QUAL SE DÁ PROVIMENTO NA FORMA DO ART. 932, V, 'B', C/C ART. 1.011 DO NCPC. (AGRAVO DE INSTRUMENTO 0041333-68.2016.8.19.0000 / DES. FLÁVIA ROMANO DE REZENDE – Julgamento: 03/11/2016 – DÉCIMA SÉTIMA CÂMARA CÍVEL)

Em vista do exposto, portanto, a pretensão recursal do Demandante merece acolhida, com a conseqüente nulidade dos lançamentos tributários realizados pela Edilidade Recorrida, face ao indubitável vício de competência.

Por derradeiro, invertido o resultado proferido em 1º grau, insta redistribuir os ônus sucumbenciais em desfavor do Demandado/Apelado, estabelecendo-se os honorários advocatícios à ordem de 9% (nove por cento) sobre o valor atualizado da causa, com fulcro no art. 85, §3º, II, do CPC – neste patamar, já inclusa a majoração prevista no §11 do mesmo dispositivo –, sem prejuízo do reembolso integral dos adiantamentos efetuados ao longo do feito pelo Autor, conforme





preceituam o art. 82, §2º, do CPC, bem assim o art. 17, IX e §1º, da Lei Estadual nº 3.350/1999, à luz do Verbete Sumular nº 145 do TJRJ, senão vejamos (grifos nossos):

LEI ESTADUAL nº 3.350/1999

“Art. 17 – **São isentos do pagamento de custas judiciais:**

(...)

IX – a União, **os Estados**, o Distrito Federal, os Municípios, os Territórios Federais **e as respectivas autarquias e fundações públicas de direito público**, exceto quanto aos valores devidos a peritos, arbitradores e intérpretes;

§ 1º - **A isenção prevista neste artigo não dispensa as pessoas de direito público interno, quando vencidas, de reembolsarem a parte vencedora das custas e demais despesas que efetivamente tiverem suportado.**”

VERBETE SUMULAR nº 145 do TJRJ

*“Se for o Município autor estará isento da taxa judiciária desde que se comprove que concedeu a isenção de que trata o parágrafo único do artigo 115 do CTE, **mas deverá pagá-la se for o réu e tiver sido condenado nos ônus sucumbenciais.**”*

*Ex positis, **VOTO** no sentido do **CONHECIMENTO** e **PROVIMENTO** do Apelo, reformando-se a sentença vergastada para se julgar procedente o pleito inicial, no sentido da nulidade dos lançamentos tributários que embasam a respectiva Execução Fiscal nº 0001723-03.2012.8.19.0043, por vício insanável de competência tributária ativa da Edilidade Ré, com a consequente condenação do Demandado ao reembolso das custas processuais e taxa judiciária adiantadas, sem prejuízo dos honorários sucumbenciais e recursais, consolidados em 9% (nove por cento) sobre o valor atualizado da causa, nos moldes da fundamentação *supra*.*

Rio de Janeiro, na data da sessão.

DES. SÉRGIO NOGUEIRA DE AZEREDO
Relator

