

# CONSELHO MUNICIPAL DE CONTRIBUINTES DE UBERABA

---

PTA: 45.732/2012

AI: 14/2012

Recorrente: Santander Leasing S.A –  
Arrendamento Mercantil.

Recorrido: Fazenda Municipal de Uberaba

Relator: Renato Vieira Maciel

## RELATÓRIO:

A Empresa **Santander Leasing S.A – Arrendamento Mercantil CNPJ 47.193.149/0001-06**, foi notificada do início de Ação Fiscal através do TIAF, cujo recebimento pela empresa contribuinte se deu em 29 de novembro de 2011.

Além da Notificação, o referido TIAF também tem como objeto a intimação a apresentação de documentos imprescindíveis ao trabalho da Autoridade Fiscal.

Em resposta a Autoridade Fiscal, a empresa contribuinte através de correspondência datada de 07/12/2011 (doc. Fls. 03) se nega a apresentação da documentação necessária, alegando que as operações de Leasing são realizadas na matriz em Barueri-SP, e por isso, entende a contribuinte que o fato gerador e recolhimento do ISS ocorrem na sede da matriz.

A autoridade Fiscal, não entendendo dessa forma, e não sendo atendida, levantou junto ao DETRAN todas as operações feitas pelo contribuinte no Território Municipal.

Como base cálculo a Autoridade Fiscal utilizou na forma de arbitramento o valor do bem, apurando este através da tabela FIPE.

# **CONSELHO MUNICIPAL DE CONTRIBUINTES DE UBERABA**

Através desse levantamento constatou-se 95 operações, sem o devido recolhimento do ISSQN para os cofres do Município e tendo a Autoridade Fiscal optado pelo arbitramento conforme AI devidamente fundamentado (fls. 06), CONCEDENDO O PRAZO LEGAL DE 20 DIAS PARA IMPUGNAÇÃO OU PAGAMENTO.

O referido Auto de Infração foi enviado, e recebido através de AR pela empresa contribuinte em 04 de Julho de 2012.

A empresa contribuinte, não se conformando com o Auto de Infração, apresentou tempestivamente impugnação Administrativa em 24 de julho de 2012, que após suas alegações em síntese requereu:

1 – A suspensão da exigibilidade do ISSQN objeto do A.I. Em espécie.

2 – Anulação referente aos lançamentos feitos por arbitramentos.

3 – Julgar insubsistente a Notificação pela inexistência de relação jurídico-tributária entre a Impugnante e o Município, pois sustenta que o ISSQN é devido ao Município onde está localizado o estabelecimento sede da impugnante.

4 – Ilegalidade da base de Cálculo.

Após, Parecer Sinóptico da Autoridade Fiscal fls. 27/28 em que opina pelo indeferimento da impugnação pelo contribuinte.

O recurso de primeira instancia foi negado ao contribuinte, oferecendo-lhe o prazo para efetuar o pagamento do crédito tributário ou apresentar recurso a instancia superior, conf. art. 322, I, da Lei Municipal nº. 4.388/1989.

Dessa decisão foi notificado o contribuinte em 22 de março de 2013 através de AR.

Em 25 de março o contribuinte apresentou IMPUGNAÇÃO ADMINISTRATIVA a instancia superior, portanto tempestiva, alegando em síntese as mesmas teses já relatadas além do pedido de suspensão processual e dilação do prazo para apresentação de tais documentos por mais 60 dias.

Novamente sustentado pela Autoridade Fiscal o indeferimento da impugnação através do parecer sinóptico fls. 86.

# **CONSELHO MUNICIPAL DE CONTRIBUINTES DE UBERABA**

Não se conformando com a decisão Administrativa o Contribuinte através de seus procuradores apresentaram recurso voluntário ao Conselho Municipal de Contribuintes e que com os mesmos fundamentos foram contrários à autoridade Fiscal em seus Pareceres Sinópticos fls. 100/101.

É o relatório.

## **VOTO:**

Recurso recebido tempestivamente e quanto ao juízo de admissibilidade acompanho o Presidente pelos mesmos fundamentos, razão pela qual será examinado todo o conjunto probatório, ou seja, todas as impugnações oferecidas em suas diferentes esferas e todos os pareceres sinópticos.

## **DA INCIDENCIA DO ISSQN SOBRE OPERAÇÕES DE LEASING**

No caso em questão trata-se de exigência de crédito Tributário denominado ISSQN cujo fato gerador é operação de Leasing para veículos. Portanto é imprescindível entendermos o que é leasing.

Segundo o MNI, existem TRES formas básicas para que sejam efetuadas as operações de arrendamento mercantil cujas regras tributárias se baseiam na Lei **6.099/74**, são elas:

1 – Arrendamento Mercantil Operacional

2 – Arrendamento Mercantil Financeiro e

3 – Leasing Back

Segundo as normas do BACEN a diferença básica entre os dois primeiros tipos de arrendamento é:

1 – No arrendamento Mercantil Operacional não há VRG

2 – No arrendamento Mercantil Financeiro há VRG,

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

# **CONSELHO MUNICIPAL DE CONTRIBUINTES DE UBERABA**

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.

***Portanto não há dúvida da incidência do tributo em questão.***

## **DA COMPETENCIA OU INCOMPETENCIA DO MUNICIPIO PARA EXIGIR O TRIBUTO**

Após analisados os dispositivos das alíneas "a", "b", e "c", do revogado artigo 12, do Decreto-lei 406/68, e seu sucessor, o art. 3º da LC 116/2003, que cuida de disciplinar o lugar devido do recolhimento do Imposto Sobre Serviços, cumpre observar o posicionamento de duas correntes no tocante ao tema: uma, no sentido exato da Lei, entendendo que, de fato, o imposto deve ser recolhido no local onde se situa o estabelecimento ou o domicílio do prestador de serviço e, outra, no sentido contra legem, entende que o local mais adequado para o recolhimento do imposto é aquele onde o serviço é efetivamente prestado.

Ocorre que o legislador, ao estipular que o imposto será cobrado no local onde se situa o estabelecimento ou domicílio do prestador, deixou brechas para que os Municípios e as empresas possam burlar a lei. Vejamos:

As empresas, com base em tal dispositivo, se instalam nos Municípios onde as alíquotas são inferiores, mas prestam serviços em toda a região. Com isso, acabam lesando aqueles Municípios que oferecem a estrutura para a efetivação do serviço, sem, contudo, poder contar com a arrecadação dos impostos sobre tais serviços, inclusive, para conservar e modernizar essas mesmas estruturas que viabilizaram a realização do serviço.

Os Municípios, por sua vez, na intenção de arrecadar mais, se valem da falta de conceituação legal do que seja estabelecimento prestador e, conforme lhes convém, utilizam-se do recolhimento do imposto dentro e fora de seu Município.

Essas situações acabam por tornar os contribuintes vulneráveis, sem saber qual o devido local em que deverão recolher o imposto. Muitas vezes, podem ser duplamente cobrados, fazendo com que os contribuintes tenham que arcar com um novo pagamento.

# CONSELHO MUNICIPAL DE CONTRIBUINTES DE UBERABA

Expressiva parte da boa doutrina entende ser esta regra, uma exceção ao princípio constitucional da territorialidade, pois permite que um município cobre o imposto por um serviço que foi prestado em outro município. Este, por exemplo, é o pensamento de Sergio Pinto Martins (2002, p. 209), in verbis: "a regra constante da alínea a, do art. 12 do citado Decreto-lei constitui exceção ao princípio da territorialidade, não sendo incompatível com a Constituição."

A segunda regra é a do recolhimento do imposto onde o serviço efetivamente foi prestado.

Esta é uma regra que vem enaltecer a autonomia Municipal, visto que dispõe que cabe ao Município onde o serviço foi prestado, cobrar o mesmo.

Quanto a esta regra, não há o que se discutir, pois onde quer que o serviço seja prestado, será este o local onde ocorrerá o fato gerador que possibilitará a cobrança do tributo.

**Essa, portanto, nos parece ser a regra geral que deve ser observada para a cobrança do ISS:** a que define como sendo o local do recolhimento do imposto o local onde o serviço foi prestado. Essa, a regra a que tem tendido o Superior Tribunal de Justiça.

Sobre o assunto, o mestre em ISS, Bernardo Ribeiro de Moraes (1975, p. 494), expõe: "(...) esta é uma regra aplicada excepcionalmente, mas que deveria ser a genérica, assim o ISS, deveria ser devido no local da prestação de serviço".

Nesta linha de raciocínio surgiu a LC 116, ampliando o número de serviços onde o imposto deverá se recolhido no local da prestação de serviços, o que anteriormente só era possível no caso de serviços de construção civil.

Uma vez que, os tributos só poderão ser objeto de exigência nos exatos limites geográficos onde a riqueza foi gerada, essa deveria ser a regra geral aplicada. Esse é um dogma constitucional que traduz o Princípio Constitucional da Territorialidade (art. 155, I, da CF e art. 102 do CTN).

No tocante ao ISS, contudo, esse princípio está sendo infringido, pois diante da alínea "a" do art. 12 do Decreto-lei 406/68 e agora frente

# **CONSELHO MUNICIPAL DE CONTRIBUINTES DE UBERABA**

ao art. 3º caput da LC 116/2003, permite-se que um Município legisle dentro da base territorial do outro, proclamando uma verdadeira extraterritorialidade da lei tributária.

A este respeito, vale invocar a preciosa lição do professor Roque Carrazza:

"Vejam, se um serviço é prestado no Município A, a meu ver, nele é que deverá ser tributado por meio do ISS, ainda que o estabelecimento prestador esteja situado no Município B. Do contrário estaríamos admitindo, contra todas as evidências jurídicas, que a lei do Município B pode ser dotada de extraterritorialidade, de modo a irradiara efeitos sobre um fato ocorrido no território do município onde ela positivamente não pode ter voga. A lei paulistana vige onde? No território da capital. A lei santista no território do município de Santos. Como admitir que a lei de Santos venha alcançar um fato ocorrido no Município de São Paulo? Só porque a empresa prestadora de serviços está sediada no Município de Santos." (CARRAZZA, 1988, p. 210).

Portanto, levando-se em conta a autonomia municipal e o princípio da territorialidade das normas, entendemos que tais dispositivos poderiam ser tidos como inconstitucionais, pois violam o princípio da Lei Maior do País. E é neste sentido que se encontra a construção pretoriana.

## **DA BASE DE CALCULO**

Muito embora o Contribuinte não sustente esta tese em seu recurso, impossível não examinar. Até mesmo porque a autoridade fiscal entende em seu parecer técnico (fls. 100) que a tese suscitada em recursos de 1ª instância merece ser analisada, uma vez mencionada em seu parecer como síntese das alegações em sua peça de (fls. 100).

Cabe ressaltar que desde a primeira impugnação administrativa a Recorrente vem sustentando a tese da ilegalidade da base de cálculo.

Intriga-me também a omissão da Autoridade Fiscal em seus pareceres Sinópticos (fls. 77/78 e 85/86), em discorrer sobre a tese.

A Lei Complementar nº 116/2003 trata da base de cálculo do ISS em seu artigo 7º. Vejamos:

# **CONSELHO MUNICIPAL DE CONTRIBUINTES DE UBERABA**

Art. 7º - A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

§ 1º - Quando os serviços descritos pelo subitem 3.04 da lista anexa forem prestados no território de mais de um Município, a base de cálculo será proporcional, conforme o caso, à extensão da ferrovia, rodovia, dutos e condutos de qualquer natureza, cabos de qualquer natureza, ou ao número de postes, existentes em cada Município.

§ 2º - Não se incluem na base de cálculo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza:

I - o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços anexa a esta Lei Complementar;

II - (VETADO)

§ 3º - (VETADO)

Veja que a regra geral está no “caput” do artigo e estabelece que:

“A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.”

As disposições contidas nos parágrafos são específicas para os seguintes serviços:

3.04 - Locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza.

7.02 - Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).

7.05 - Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).

# CONSELHO MUNICIPAL DE CONTRIBUINTES DE UBERABA

Todos os demais serviços ficam sujeitos à regra geral.

Na verdade a Lei Complementar 116/2003 ao estabelecer que a base de cálculo do ISS é o preço do serviço reproduz exatamente o mesmo texto que constava da legislação anterior, ou seja, o Decreto-lei n.º 406/1968.

Como base de cálculo está relacionada ao preço do serviço, na prática primeiramente precisamos identificar qual é o serviço prestado, para aí sim podermos determinar qual é a composição do seu preço.

Se cada serviço possui uma peculiaridade, conseqüentemente o seu preço também possuirá.

A Lei Complementar Municipal nº 343 também não se omitiu, dizendo que a base de cálculo é o preço, senão vejamos:

## LEI COMPLEMENTAR N.º 343

“Altera e acrescenta dispositivo à Lei 4.388/89 que dispõe sobre imposto sobre serviços de qualquer natureza e contém outras disposições”.

O Povo do Município de Uberaba, Estado de Minas Gerais, por seus representantes na Câmara Municipal, aprova, e eu, Prefeito Municipal, em seu nome, sanciono a seguinte Lei Complementar:

Art. 1º - O art. 53 da Lei 4.388/89, alterado pela Lei Complementar 298/03, passará a ter a seguinte redação:

**“Art. 53 – A base de cálculo do imposto é o preço do serviço”.**

E, no caso em discussão a Autoridade Fiscal, talvez por impulso em não ter um instrumento capaz de punir a recorrente pela omissão da entrega dos documentos, uma vez que a penalidade por tal infração é muito branda para o porte da contribuinte e diga se de passagem nem foi aplicada.

Pois, o art. 91 em seu Inciso V e letras é claro sobre o tema:

## SEÇÃO XI

### INFRAÇÕES E PENALIDADES

Art. 91 - As infrações às disposições deste Código, bem como seu Decreto.



# **CONSELHO MUNICIPAL DE CONTRIBUINTES DE UBERABA**

regulamentador será punido com as seguintes penalidades: (NR)

I. Multa de importância igual a 100% (cem por cento) da unidade fiscal do município nos casos de:

a) exercício de atividade sem prévia inscrição no cadastro fiscal;

b) não comunicação, até o prazo de 30 (trinta) dias contados da data da ocorrência, de venda ou transferência de estabelecimento, encerramento ou transferência de ramo de atividade, anotação das alterações ocorridas.

II. Multa de importância igual a 10% (dez por cento) da unidade fiscal do município, por documento impresso, no caso de estabelecimento gráfico que emitir nota ou documento fiscal sem a devida autorização, respondendo solidariamente pelo mesmo o beneficiário, quando a gráfica estiver estabelecida fora do município.

III. Multa de importância igual a 150% (cento e cinquenta por cento) da unidade fiscal do município, nos casos de:

a) falta de livros fiscais ou de sua autenticação, por livro;

b) falta de escrituração do imposto devido;

c) dados incorretos na escrita fiscal ou nos documentos fiscais;

d) falta do número de inscrição no cadastro de atividades econômicas em documentos fiscais;

e) falta de notas fiscais ou outros documentos exigidos pela administração;

f) falta ou erro na declaração dos dados;

g) retirada, do estabelecimento ou do domicílio do prestador, de livros ou documentos fiscais, exceto nos casos previstos na legislação.

IV. Multa no valor de 200% (duzentos por cento) da unidade fiscal do município, nos casos de:

a) a omissão dolosa ou falsidade na declaração de dados;

Prefeitura Municipal de Uberaba – MG

Secretaria Municipal da Fazenda

# **CONSELHO MUNICIPAL DE CONTRIBUINTES DE UBERABA**

33

- b) emissão de nota fiscal não autorizada, por nota fiscal;
- c) emissão de nota fiscal que não reflita o preço do serviço, por nota fiscal;
- d) prestação de serviço sem a emissão da respectiva nota fiscal.

## **V. multa no valor de 300% (trezentos por cento) da unidade fiscal do município,**

### **Nos casos de:**

- a) Recusa na exibição de livros fiscais ou documentos fiscais;**
- b) Sonegação de documentos para apuração do preço do serviço ou da fixação de estimativa;**
- c) Embaraço a ação fiscal.**

Logo, a penalidade que deveria ser aplicada pela recusa na exibição dos livros, seria o estabelecido no inciso V.

Jamais o arbitramento, tomando por base o valor do bem que em regra é sempre muito superior ao valor do serviço prestado e este não guarda qualquer relação com o serviço prestado.

Fragrante a ilegalidade, pois o método utilizado pela Autoridade Fiscal para o levantamento da base de calculo foi ineficaz e não traduz o verdadeiro preço do serviço prestado, lembrando que o valor do bem, em regra não é o valor financiado, pois na pratica poderia um consumidor adquirir um bem por R\$ 100.000,00 e financiar apenas R\$ 20.000,00 e o valor do serviço seria apenas o valor financiado.

Logo, se a base de calculo está fora dos preceitos legais, o arbitramento muito embora legal, mas aplicado sobre uma base de calculo ilegal se torna também ilegal, assim como também os juros e atualizações.

Por fim, e por considerar o AUTO DE INFRAÇÃO com vícios insanáveis, DOU PROVIMENTO AO PRESENTE RECURSO, declarando-o nulo, assim como insubsistentes os reflexos do referido AUTO DE INFRAÇÃO.

Uberaba(MG), 20 DE MAIO DE 2013.