XXIV CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI - UFMG/FUMEC/DOM HELDER CÂMARA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

RAFHAEL FRATTARI

RENATA ALBUQUERQUE LIMA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

Copyright © 2015 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos.
Nenhuma parte deste livro poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – Conpedi
Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UFRN
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. José Alcebíades de Oliveira Junior - UFRGS
Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM
Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Gina Vidal Marcílio Pompeu - UNIFOR
Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes - IDP
Secretário Executivo -Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC
Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Conselho Fiscal
Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG /PUC PR
Prof. Dr. Roberto Correia da Silva Gomes Caldas - PUC SP
Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini Sanches - UNINOVE
Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS (suplente)
Prof. Dr. Paulo Roberto Lyrio Pimenta - UFBA (suplente)

Representante Discente - Mestrando Caio Augusto Souza Lara - UFMG (titular)

Secretarias
Diretor de Informática - Prof. Dr. Aires José Rover – UFSC
Diretor de Relações com a Graduação - Prof. Dr. Alexandre Walmott Borgs – UFU
Diretor de Relações Internacionais - Prof. Dr. Antonio Carlos Diniz Murta - FUMEC
Diretora de Apoio Institucional - Profa. Dra. Clerilei Aparecida Bier - UDESC
Diretor de Educação Jurídica - Prof. Dr. Eid Badr - UEA / ESBAM / OAB-AM
Diretoras de Eventos - Profa. Dra. Valesca Raizer Borges Moschen – UFES e Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - UNICURITIBA
Diretor de Apoio Interinstitucional - Prof. Dr. Vladmir Oliveira da Silveira – UNINOVE

D598

Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UFMG/FUMEC/Dom Helder Câmara;
coordenadores: Rafhael Frattari, Renata Albuquerque Lima, Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2015.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-85-5505-094-7
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: DIREITO E POLÍTICA: da vulnerabilidade à sustentabilidade

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Encontros. 2 Direito tributário. 3. Direito financeiro. I. Congresso Nacional do CONPEDI - UFMG/FUMEC/Dom Helder Câmara (25. : 2015 : Belo Horizonte, MG).

CDU: 34

CONPEDI
Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Florianópolis – Santa Catarina – SC
www.conpedi.org.br

XXIV CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI - UFMG/FUMEC /DOM HELDER CÂMARA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

A variedade de temas e problemas discutidos nos trabalhos apresentados e a distribuição nacional dos seus autores e dos programas representados demonstram a pujança do direito tributário, na quadra atual. Aliás, a própria quantidade de pesquisas apresentadas, que exigiu a divisão em dois grupos de trabalhos, é prova da riqueza da disciplina. Por isso, não é o caso de abordar individualmente cada um dos problemas suscitados, tarefa hercúlea e que foge aos parâmetros estabelecidos.

O núcleo temático mais discutido foi o da Justiça Fiscal, seja como critério para a definição de políticas públicas de desenvolvimento sócio-ambiental, por meio de normas indutoras de comportamento, como em "Justiça Fiscal Como Mecanismo de Promoção do Desenvolvimento Nacional" e "O Custos dos Direitos e a Política Nacional de Resíduos Sólidos: a Viabilidade e a Sustentabilidade Econômico-Financeira dessa Política Pública", seja como critério de orientação para princípios jurídico-tributários relevantes, especialmente a capacidade contributiva e a progressividade. Mais de cinco trabalhos giraram em torno da aplicação da capacidade contributiva em várias situações reguladas por normas tributárias, como, por exemplo, "O Princípio da Capacidade Contributiva e o Princípio da Igualdade", "O Princípio da Capacidade Contributiva: uma Análise a Partir dos Conceitos de Eficácia e Efetividade", "O Instituto da Regressividade no Imposto de Renda da Pessoa Física", "Os Direitos fundamentais e o Princípio da Capacidade Contributiva: o caso da tributação do contribuinte com dependente físico pelo imposto de renda" . Também a progressividade foi tema de alguns trabalhos, sobretudo para defender a sua aplicação aos impostos considerados reais, como em "ITCMD Progressividade nos Estados Brasileiros" e "O Princípio da Capacidade Contributiva e a sua Efetivação no ITBI".

Também as relações entre o contribuinte e a administração pública foram objeto da preocupação de alguns autores, quase sempre em defesa da construção de instrumentos para que a exigência do tributo carregue-se de consensualidade e da criação de espaços de discussão e responsabilização dos atores sociais envolvidos, nos termos de "A Consensualidade como Instrumento da Administração Pública a Auxiliar a Redução da Litigiosidade Tributária" e "Atos de Improbidade Administrativa na Lei de Responsabilidade Fiscal".

De outro lado, alguns trabalhos trouxeram temas mais específicos, como o atual protesto das certidões de dívida ativa e a crescente aplicação da solidariedade em direito tributário pelo pertencimento a grupos econômicos, como por exemplo nos artigos "O Protesto extrajudicial da CDA: análise crítica dos motivos para sua adoção e o devido processo legal" e "Solidariedade Tributária e Grupos econômicos".

Ainda se fizeram presentes defesas de determinadas teses tributárias, com a análise dogmática-compreensiva da pertinência de normas jurídicas à ordem constitucional vigente, como em "A (in) Exegibilidade do IPI Sobre Operações de Aquisições de Veículo Importados para Uso Próprio" e A Não-Incidência do IPI na Revenda de Produtos Importados: uma Análise Doutrinária e Jurisprudencial".

Temas ligados a tributação e cidadania também foram discutidos no evento, como por exemplo "Tributação, planejamento, políticas públicas e cidadania: uma questão de ordem sistêmica" e "Tributação e cidadania: uma análise das decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal não reconhecidas como sendo de repercussão geral em matéria tributária (2007-2014)".

Enfim, os trabalhos apresentados neste Grupo de Trabalho de Direito Tributário I demonstram a multiplicidade de interesses e de pesquisas que estão sendo desenvolvidas em vários programas, permitindo a integração entre eles e que o debate possa contribuir para o aprimoramento de cada investigação.

O ISS E OS CONTRATOS DE LEASING: A QUERELA JURÍDICA SOBRE A COMPETÊNCIA ATIVA PARA EXIGIR O PAGAMENTO DO IMPOSTO

THE ISS AND LEASING CONTRACTS: A LEGAL DISPUTE OVER THE ACTIVE JURIDICION TO REQUIRE PAYMENT OF TAX

Leniederson Rosa Pinto
Carlos Victor Muzzi Filho

Resumo

O presente trabalho tem por objetivo estudar a competência ativa para exigir o pagamento do ISS Imposto Sobre Serviços em contratos de leasing. Tal discussão se instalou na doutrina e jurisprudência ainda na vigência do antigo Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, permanecendo na Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que trouxe a nova sistemática da exação em análise, sem eliminar, porém, todos os conflitos de competência então existentes, e, em alguns casos, até ampliando tais conflitos. Assim, considerando a guerra fiscal instalada entre os Municípios brasileiros, uma vez que as atuais decisões dos tribunais superiores provocaram um duto de esvaziamento dos Municípios periféricos, o presente artigo pretende examinar a situação posta, de maneira a interpretar o local da prestação de serviços em conformidade com o principio constitucional da territorialidade e o aspecto espacial de ocorrência da hipótese de incidência do Imposto sobre serviços.

Palavras-chave: Iss, Princípio da territorialidade, Leasing, Competência ativa para exigir o pagamento

Abstract/Resumen/Résumé

This work aims to study the the active juridicion to require the payment of ISS - Service Tax - on leasing contracts. Such discussion settled in doctrine and jurisprudence still in the old force Decree-Law No. 406 of December 31, 1968, remaining in the Supplementary Law nº. 116 of July 31, 2003, which brought the new system of exaction under review, without eliminating, however, all then existing conflicts of jurisdiction, and in some cases even extending such conflicts. Thus, considering the "fiscal war" installed between Brazilian municipalities, since the current decisions of higher courts caused a "drain pipe" peripheral municipalities, this article intends to examine the situation set in order to interpret the site provision of services in accordance with the constitutional principle of territoriality and the spatial aspect of hypothesis of the Tax on Services.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Iss, Service tax, Leasing contracts, Conflicts of jurisdiction

I. Introdução:

Versa o presente estudo sobre a o local de pagamento do ISS – Imposto Sobre Serviços[1], notadamente em relação aos contratos de leasing, isto é, em relação aos serviços bancários de arrendamento mercantil (ou leasing). Examinam-se as legislações aplicáveis à espécie até a edição da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003 que, conforme se perceberá, não resolveu de modo definitivo a querela. Pretende-se, assim, a partir do exame da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça sobre o tema, sustentar a tese de que há fundamentação jurídica consistente para se reconhecer ao Município em que domiciliado o destinatário dos serviços de leasing (isto é, o adquirente do automóvel) a capacidade tributária ativa para exigir o ISS, rejeitando-se, então a tese de que o ISS seria devido ao Município em que estabelecida a sede do prestador do serviço (isto é, a instituição bancária).

Inicialmente, será examinado o ISS a partir da Constituição, examinando-se, em seguida, a legislação infraconstitucional, com o estudo das regras contidas na legislação anterior, estampada no Decreto-lei nº 406, de 1968, que foi recepcionada pela ordem constitucional instaurada em 1988, e disciplinou o ISS até o advento da vigente Lei Complementar nº 116, de 2003.

Assim, a proposta no presente estudo é discutir a legitimidade ativa para exigir o ISS, nos casos envolvendo serviços bancários de leasing, tendo em vista que os contratos respectivos são, muitas vezes, em localidades diversas daquelas em que se encontram as sedes das instituições bancárias. A discussão sobre o aspecto espacial do imposto, então, mostra-se de muita relevância jurídica e econômica, até em razão da "guerra fiscal" travada pelos Municípios, que provoca insegurança jurídica, em razão da disputa na definição do sujeito ativo.

O ISS: sua previsão constitucional e sua disciplina Infraconstitucional

O Imposto Sobre Serviços encontra previsão na Constituição Federal de 1988, e, conforme lições de SABBAG (2012, p. 1007), é um tributo que veio a substituir o antigo

[1] Utiliza-se a expressão "local de pagamento" pela *força da expressão*, cujo significado remete à ideia de sujeito ativo da obrigação tributária. Rigorosamente, o pagamento do tributo deve ser feito no local determinado pela legislação tributária e, sendo omissa a legislação, deve ser "efetuado na repartição competente do domicílio do sujeito passivo" (art. 159 do Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966). Atualmente, com o desenvolvimento do sistema bancário, os tributos são, normalmente, pagos nas instituições bancárias (ou mesmo na sede das empresas e residências das pessoas, via *Internet*). Todavia, ainda é muito comum, *por força da expressão*, ao se discutir a sujeição ativa do ISS, referir-se à definição do "local do pagamento".

‘imposto sobre as indústrias e profissões’ (IIP), inicialmente de competência estadual (a partir da Proclamação da República) e, após a Constituição Federal de 1946, imposto de competência municipal. Parafraseando Aliomar Baleeiro, trata-se de ‘vinho velho em pipa nova’.

Assim, a competência para sua instituição cabe aos Municípios que, observando a disciplina prevista em lei complementar, conforme determinação constitucional, poderão exercer a capacidade tributaria ativa instituindo, arrecadando e cobrando o imposto (art. 156, inciso III).

Verifica-se, outrossim, que sua efetiva instituição depende da edição de lei ordinária municipal, mas sua estrutura normativa restará disciplinada em legislação complementar federal, de âmbito nacional, levando-nos a concluir que a competência tributaria para sua instituição é bem limitada (SABBAG, 2012. p. 1009)

Pois bem, a Constituição Federal dispõe sobre o ISS:

> *“Art. 156 - Compete aos Municípios instituir impostos sobre:*
> *.....*
> *III - Serviços de qualquer natureza não compreendidos no art. 155, I, “b”, definidos em lei complementar.*
> *§ 3º - Em relação ao Imposto previsto no inciso III, cabe à lei complementar:*
> *I - fixar alíquotas máximas;*
> *II - excluir de sua incidência exportações de serviços para o exterior.”*

Nesta seara, a Constituição prevê a incidência do ISS sobre serviços, porém, exclui aqueles serviços que estão compreendidos na competência dos Estados, na forma do art. 155, I, “b” da Constituição Federal, quais sejam, os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e os serviços de comunicação onerosa, cabendo à lei complementar a fixação de alíquotas máximas e excluir da sua incidência as exportações de serviços para o Exterior.

Tendo o ISS, como campo de incidência, a prestação de serviços definidos em lei complementar, cabe pontuar que “*serviço é a prestação de esforço humano a terceiros, com conteúdo econômico, em caráter negocial, sob regime de direito privado, mas sem subordinação, tendente à obtenção de um bem material ou imaterial*” (Aires F. Barreto, 2003, p. 258). Exclui-se, pois, do âmbito de incidência do ISS a prestação de serviço feita de forma subordinada, isto é, sob a forma de relação de emprego.

Como já anotado, a instituição (criação) do ISS depende de lei municipal, mas o campo de criação do legislador municipal está limitado pelas normas gerais de Direito Tributário, veiculadas por lei complementar da União, nos termos do art. 146, especialmente incisos I e III, da Constituição Federal. Assim, por força de disposição constitucional cabe a

Lei Complementar disciplinar normas gerais sobre a exação e aos Municípios a edição de lei ordinária em seu território.

Cumprindo, então, a determinação constitucional, a Lei Complementar nº 116, de 2006, dispõe que fato gerador do Imposto Sobre Serviços é a "prestação de serviços", nos termos do artigo 1º:

> Art. 1º - O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituem como atividade preponderante do prestador.
>
> § 1º - O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.
>
> § 2º - Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações - ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias. § 3º - O imposto de que trata esta Lei Complementar incide ainda sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço.
>
> § 4º - A incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço.

Assim, respeitando o âmbito de incidência constitucional do ISS, a regra do art. 1º da Lei Complementar nº 116, de 2003, dispôs que o fato gerador será a prestação de serviços constantes da lista anexa de serviços.

O Local de Prestação de Serviços na vigência do Decreto-lei 408, de 1968, e da Lei Complementar 116, de 2003

Conhecido, então, o fato gerador do ISS, há que se examinar a quem incumbe à capacidade tributária ativa para exigir o imposto. Esta discussão, no plano jurídico, envolve a definição do local em que se considera ocorrido o fato gerador do ISS, pois que este local, a princípio, definiria o sujeito ativo do ISS.

Sob o ângulo econômico, o fato gerador do ISS ocorre no local em que prestado o serviço, pois é neste local que se manifesta a atividade econômica produtora da riqueza visada pela tributação. Logo, onde ocorre a prestação do serviço deveria haver a exigência do ISS. Aliomar Baleeiro, tratando dos impostos que antecederam o ISS, pontua que *"cabia ao Município onde se presta o serviço a competência para exigir da empresa ou trabalhador autônomo o imposto respectivo"* (BALEEIRO, 2013, p. 801). Todavia, prossegue Baleeiro, *"o Decreto-lei nº 406 simplificou o problema"* (BALEEIRO, ob. cit., loc. cit.), porque definiu a partir do estabelecimento do prestador o *"local da prestação do*

serviço":

> *"**Art. 12** - Considera-se local da prestação de serviço:*
>
> *a) o estabelecimento prestador, ou, na falta do estabelecimento, o do domicílio do prestador;*
>
> *b) no caso de construção civil, o local onde se efetuar a prestação;*
>
> *c) no caso do serviço a que se refere o item 101 da Lista Anexa - exploração de rodovia mediante cobrança de preço dos usuários - o Município em cujo território haja parcela da estrada explorada."*[2]

O Decreto-lei nº 406, de 1968, foi recepcionado pela Constituição Federa de 1988 como lei complementar, por fixar as normas gerais do ISS (e também do antigo ICM), traçando, então, três hipóteses diferentes para a definição do sujeito ativo: a) a hipótese geral, definida pelo endereço do estabelecimento prestador (ou, na falta de estabelecimento, definida pelo local do domicílio do prestador); b) o local da prestação do serviço, nos casos de serviços de construção civil; e c) o local em que localizada a rodovia, no caso de exploração de rodovia, regra acrescentada pela Lei Complementar nº 100, de 1999.

Portanto, conforme salientado, vigia a regra geral de que a competência para exigência do ISS seria do Município em que estabelecido o prestador do serviço, revelando, pois, a opção do legislador pela regra mais simples para a solução de conflitos de competência tributária entre os Municípios, adotando o *critério da localização do estabelecimento prestador dos serviços.*

A Lei Complementar nº 116, de 2003, em praticamente nada modificou o entendimento sobre a definição do sujeito ativo do ISS, mantendo, como regra geral, o local em que localizado o estabelecimento prestador do serviço, *in verbis*:

> Art. 3º 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, quando o imposto será devido no local:

Todavia, embora mantivesse a regra geral da lei anterior, a Lei Complementar 116, de 2003, ampliou, sensivelmente, as exceções, prevendo, nos vinte e dois incisos do referido artigo 3º, uma gama de serviços cuja tributação é atribuída ao Município no qual ocorre a efetiva prestação dos serviços. Mais importante inovação, ainda, foi a definição, pela Lei Complementar nº 116, de 2003, do que se deve entender por *estabelecimento prestador*,

[2] Ressalta-se que o inciso "c" do art. 12 do Decreto-Lei nº 406/68, foi introduzido pela Lei Complementar nº 100/1999.

como forma de verificação do aspecto espacial da hipótese de incidência do ISS, e, consequentemente, indicar o Município onde deverá ser recolhido a imposto, *in verbis*:

> Art. 4º Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade autônoma 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 utilizados.

Tal conceito, elaborado pela Lei Complementar nº 116, de 2003, já havia sido afirmado, teoricamente, por Hugo de Brito Machado, ainda no momento de vigência do revogado art. 12, *a*, do Decreto-lei 406/68, assim lecionando:

> A questão está em saber o que é estabelecimento prestador do serviço. O equívoco está em considerar como tal o local designado formalmente pelo contribuinte. Estabelecimento na verdade é o local em que se encontram os equipamentos e instrumentos indispensáveis à prestação do serviço, o local em que se pratica a administração dessa prestação. Adotado esse entendimento, as situações fraudulentas podem ser corrigidas, sem que se precise desconsiderar a regra do art. 12 do Decreto-lei nº. 406/68. (MACHADO, 2003, p. 360)

De todo modo, vê-se que, tanto no anterior Decreto-lei nº 406, de 1968, quanto na atual Lei Complementar nº 116, de 2003, e o local do estabelecimento prestador, ou no caso de sua ausência, o local do domicílio do prestador, funcionou – e ainda funciona – como regra geral indicativa do Município competente para exigir a exação em estudo.

O STJ e o *"leading case"* sobre a legitimidade ativa para exigir o ISS nos contratos de *leasing*

Conforme a Lei nº 6.099, de 12 de setembro de 1974, em seu artigo 1º, parágrafo único, o arrendamento mercantil é *"o negócio jurídico realizado entre pessoa jurídica, na qualidade de arrendadora, e pessoa física ou jurídica na qualidade de arrendatária e que tenha por objeto o arrendamento de bens adquiridos pela arrendadora, segundo especificações da arrendatária e para uso próprio desta"*. (com redação dada pela Lei nº 7.132, de 1983)

Lecionando sobre o tema, Maria Helena Diniz (1995: p. 431):

> [...] o financial leasing norte americano, crédit-bail dos franceses, hire-purchase dos ingleses, locazione finanziaria dos italianos, traduzido por arrendamento mercantil, é o contrato pela qual uma pessoa jurídica ou física, pretendendo utilizar determinado equipamento, comercial ou industrial, ou um certo imóvel, consegue que uma instituição financeira o adquira, arrendando-o ao interessado por tempo determinado, possibilitando-se ao arrendatário, findo tal prazo, optar entre a devolução do bem, a renovação do arrendamento, ou a aquisição do bem arrendado mediante um

preço residual previamente fixado no contrato, isto é, o que fica após a dedução das prestações até então pagas.

Em julgados sobre o tema (e sobre a própria incidência do ISS sobre a modalidade contratual de leasing), o Supremo Tribunal Federal enfatizou, *quanto ao caráter jurídico do contrato de arrendamento mercantil, a sua autonomia em relação à figura da locação, caracterizando-o como um negócio jurídico complexo, em que predomina o aspecto do financiamento*[3].

Nesse contexto, a celebração do contrato de *leasing* envolve a realização de uma série de atos praticados no local em que reside o tomador do serviço (o adquirente do automóvel), mas a regra geral da Lei Complementar nº 116, de 2003, determinar que o ISS seja exigido pelo Município no qual esteja estabelecido o estabelecimento prestador (a instituição bancária). De fato, normalmente, apenas nos maiores Municípios se encontram as sedes dos estabelecimentos bancários responsáveis pelos contratos de *leasing,* esvaziando a possibilidade de arrecadação de milhares de pequenos Municípios brasileiros, onde são celebrados contratos de leasing.

Ainda na vigência do Decreto-lei nº 406, de 1968, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, ante a insuficiência da legislação então vigente, cuja regra *simplista* desconsiderava a realidade econômica, consagrou entendimento de que a competência para exigir o ISS seria do Município onde o serviço *é efetivamente prestado,* isto é, onde as partes *assumem a obrigação recíproca e estabelecem a relação contratual, exteriorizando a riqueza,* exsurgindo, a partir desse evento jurídico, o fato gerador da obrigação tributária subjacente; dessa forma, o Município onde concretizada a *operação* seria o competente para fazer a sua cobrança[4]. Prevaleceu, então, o entendimento de que se deveria *privilegiar o*

---

[3] *EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO.* DIREITO TRIBUTÁRIO. ISS. ARRENDAMENTO MERCANTIL. OPERAÇÃO DE arrendamento mercantil FINANCEIRO. ARTIGO 156, III, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. O arrendamento mercantil compreende três modalidades, [i] o arrendamento mercantil operacional, [ii] o arrendamento mercantil 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 (arrendamento mercantil 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 arrendamento mercantil financeiro e do lease-back. Recurso extraordinário a que se nega provimento (RE 592.905/SC, Rel. Min. EROS GRAU, DJe 05.03.2010).

[4] BRASIL: STJ.REsp 41.867/RS (1ª Turma, Rel. Min. Demócrito Reinaldo, DJ de 25.4.94. No mesmo sentido: *"a cobrança do ISS norteia-se pelo princípio da territorialidade, nos termos encartados pelo art. 12 do Decreto-lei nº 406/68, sendo determinante a localidade aonde foi efetivamente prestado o serviço e não aonde se encontra a sede da empresa"* (AgRg no Ag 1.173.805/MG, 2ª Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe de 2.6.2010; AgRg no Ag 964.198/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe de 17.12.2008). Ainda: BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL.DECISÃO AGRAVADA. FUNDAMENTO INATACADO. SÚMULA 182/STJ.SÚMULA

princípio da territorialidade, sendo determinante a localidade onde foi efetivamente prestado o serviço, isto é, onde as partes assumiram a obrigação recíproca e estabeleceram a relação contratual, e não onde se encontra a sede da empresa.[5]

A tese que inicialmente prevaleceu no STJ, contudo, não ficou imune às críticas doutrinárias. Nesse sentido, Ives Gandra da Silva Martins e Marilene Talarico Rodrigues (MARTINS; RODRIGUES, 2010, págs. 162/163) observaram que:

> *A clareza do dispositivo na norma legal, contido no art. 12 do Decreto-Lei 406/68, com as alterações da Lei Complementar 100/99, agora revogado, não deixava margem a dúvidas quanto á interpretação, no sentido de considerar o Município, ser o Município do local do estabelecimento prestador ou do domicílio do prestador dos serviços. Tratando-se de normas gerais de Direito Tributário, a matéria somente poderia ser regulada por lei complementar, por força do art. 146, III da CF.*
>
> *(...).*
>
> *Verifica-se do art. 12 do Decreto-Lei 406/68, que o legislador complementar, em consonância com o art. 146, I da CF/88, adotada como regra para a solução de conflitos de competência tributária entre os Municípios o critério da localização do estabelecimento prestador dos serviços.*
>
> *Tanto é assim que, quando pretendeu o legislador complementar que se adotasse critério diverso desta regra, o fez de forma expressa, nas alíneas b e c do art. 12 do Decreto-Lei 406/68.*
>
> *Desta forma, com exceção feita apenas aos serviços de construção civil e exploração e manutenção de rodovias (em que prevalecia o local da prestação de serviços), nos demais casos o ISS era devido onde estivesse localizado o estabelecimento prestador; não importando onde viesse a ser prestado o serviço ou onde tivesse sido iniciado ou concluído o serviço.*
>
> *De tal forma, poderia o legislador complementar fixar, como critério para a solução de conflitos de competência, que o ISS seria devido ao Município em que desse a efetiva prestação de serviços (onde ocorre o fato gerador), mas não o fez, preferindo adotar critério diverso, fazendo exceção apenas aos casos de construção civil e de manutenção e exploração de rodovias.*
>
> *Ocorre que, na vigência do art. 12 do Decreto-Lei 406/68, o Superior Tribunal de Justiça, em diversas decisões, como, por exemplo, nos Embargos de Divergência 130.792/CE, entendeu que a incidência do ISS deveria ocorrer no Município onde o serviço fosse prestado (onde ocorreu o fato gerador) e não no local do estabelecimento prestador.*
>
> *(...).*
>
> *Com todo o respeito que merece o STJ, essa decisão feriu – em entendimento do titular deste escritório - o princípio da legalidade, ou seja, dispositivo literal de lei, no caso de lei com eficácia*

138/STJ. AUSÊNCIA DE INTERESSE. ISS. ARRENDAMENTO MERCANTIL. MUNICÍPIO COMPETENTE PARA COBRANÇA. LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. (...). 5. Segundo reiterados precedentes desta Corte, mesmo na vigência do art. 12 do Decreto-Lei 406/68, revogado pela Lei Complementar 116/03, a Municipalidade competente para realizar a cobrança do ISS é a do local da prestação dos serviços, onde efetivamente ocorre o fato gerador do imposto. Precedentes de ambas as Turmas de Direito Público: REsp. 1.059.919/SC, Relator Min. Castro Meira, DJe 06.10.08; AgREsp. 1.062.657/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, DJe 06.10.08; AgRg no Ag763.269/MG, Rel. Min. JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, DJ de 12/09/06; AgRg no REsp. 845.711/RS, Rel. Min. LUIZ FUX, DJ de 29/5/08; REsp.695.500/MT, Rel. Min. FRANCIULLI NETTO, DJ de 31/05/06; AgRg no Ag516.637/MG, Rel. Min. LUIZ FUX, DJ 01.03.2004; REsp. 431.564/MG, Rel.Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ 27.09.2004; AgRg no REsp. 334.188/RJ,Rel. Min. FRANCISCO FALCÃO, DJ 23.06.2003; EREsp. 130.792/CE, Rel.Min. ARI PARGENDLER, DJ 12.06.2000; REsp. 115.279/RJ, Rel. Min.FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, DJ 01.07.1999; AgREsp. 845.711/RS. Rel. Min. Luiz Fux, DJe 29.05.08. AgRg no REsp. 1.067.171/RS, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJe 02.12.2008

BRASIL. STJ AGRAVO EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. ISS. arrendamento mercantil. COBRANÇA. LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. Segundo a jurisprudência pacífica desta Corte, o município competente para a cobrança do ISS é aquele onde efetivamente ocorreu o fato gerador, ou seja, o local da prestação do serviço.Agravo regimental improvido (AgRg no Ag 1.365.195/RS, Rel. Min. CESAR ASFOR ROCHA, DJe 29.04.2011).

[5] Idem: AgRg no REsp. 1.067.171/RS, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJe 02.12.2008

de complementar (DL 406/68), de normas gerais de Direito Tributário. A decisão do STJ, todavia, terminou prevalecendo.

Por esse entendimento, o art. 12 do Decreto-Lei 406/68 conformaria uma única hipótese: o ISS incide onde ocorre o fato gerador; incorporando as três hipóteses em uma única.

(...).

A interpretação que o STJ atribuiu ao art. 12 do Decreto-Lei 406/68, além de violar o princípio da legalidade, fez que empresas prestadoras de serviços tivessem que recolher o ISS em cada um dos mais de 5.500 Municípios brasileiros, subordinando-se a suas legislações muitas vezes conflitantes, com obrigações de emitir Notas de Serviços, em locais onde não possuem estabelecimento, além de correrem o risco de lhes ser exigido ISS, também, no Município onde possuem os seus estabelecimentos, ficando as empresas sujeitas à chamada guerra fiscal entre os diversos Municípios, que certamente não foi o que pretendeu o legislador constituinte, nem o legislador complementar, para efeito de exigência do ISS.

De observar que o STJ não deixou de aceitar como vigente o art. 12 do Decreto-Lei 406/68, em sua orientação, prevalecendo assim intenso conflito de competência entre os Municípios, ficando o contribuinte no meio dessas disputas. O STF não chegou a examinar a inconstitucionalidade do art. 12 do DL 406/68.

Já mais recentemente, agora na vigência da Lei Complementar nº 116, de 2003, o STJ voltou a examinar a questão da legitimidade ativa para exigir o ISS, prestigiando, então, a regra geral contida no art. 3º da referida lei complementar. Ao julgar o Recurso Especial nº 1.060.210 - SC (2008/0110109-8), a Primeira Seção do STJ, sendo Relator o Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, deduziu a seguinte fundamentação:

Ouso divergir desse posicionamento. As grandes empresas de crédito do País e os Bancos estão sediados em grandes centros financeiros, de notável dinamismo, onde ***concentram-se os poderes decisórios e estipulam-se as cláusulas contratuais, fazem a análise do crédito e elaboram o contrato, além de providenciarem a liberação do valor do objeto arrendado, circunstâncias que, aliadas à dicção legal, não podem atrair outra conclusão senão a de que o Município do local onde sediado o estabelecimento prestador é o competente para a cobrança do ISS sobre operações de arrendamento mercantil.***

É certo que a opção legislativa representa, ao que percebo, um potente duto de esvaziamento das finanças das localidades periféricas do sistema bancário nacional, ou seja, através dessa modalidade contratual se instala um mecanismo altamente perverso de descapitalização dos Municípios de pequeno porte, onde se faz a captação da proposta de contrato bancário, para depois drenar para os grandes centros financeiros do País os recursos assim recolhidos, teria esse mecanismo um forte impacto sobre o ideal federalista descentralizador.

No entanto, 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 seria verdadeira quebra do princípio da legalidade.(sem grifos no original)

Retornando, então, à *simplificação* aludida por Aliomar Baleeiro, o STJ alterou sua jurisprudência para afirmar que o sujeito ativo da relação tributária é o Município da sede do estabelecimento prestador, vale dizer, o Município onde o serviço é efetivamente prestado, onde a relação jurídica é concluída. Em relação aos contratos bancários, notadamente o *leasing*, 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).

Em síntese, pois, a decisão mencionada assentou o entendimento de que o fato gerador é o local onde ocorre *a decisão sobre a concessão, a efetivação, aprovação do financiamento,* ou seja, *o Município do local onde sediado o estabelecimento prestador seria o competente para a cobrança do ISS sobre operações de arrendamento mercantil.* [6]

Vemos aqui que, embora anteriormente consolidada a posição da Primeira e Segunda Turmas do Superior Tribunal de Justiça, quanto à incidência do *princípio da territorialidade*, em que o local de prestação de serviço seria o elemento a ser considerado para a definição da sujeição ativa do ISS, tal posição foi revista, privilegiando poucos Municípios em que se concentram a sede dos grandes bancos. O curioso é que, no próprio voto do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, reconheceu-se a existência de um "duto de esvaziamento" dos Municípios periféricos, que perderiam receitas advindas das celebrações de contratos de leasing, ainda que celebrados no âmbito de seus territórios:

> "*É certo que a opção legislativa representa, ao que percebo, um potente duto de esvaziamento das finanças das localidades periféricas do sistema bancário nacional, ou seja, através dessa modalidade contratual se instala um mecanismo altamente perverso de descapitalização dos Municípios de pequeno porte, local onde se faz a captação da proposta de contrato bancário, drenando-se, posteriormente, para os grandes centros financeiros do País, os recursos assim recolhidos, fato criador de um mecanismo de forte impacto sobre o ideal federalista descentralizador.*
>
> *No entanto, 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 seria verdadeira quebra do princípio da legalidade.*"[7]

Vê-se, pelos fundamentos deduzidos pelo Relator, que a decisão foi pautada pela necessidade de se preservar a segurança jurídica do sujeito passivo, a fim de evitar a dupla cobrança do imposto. E em outra passagem do voto, ainda se considerou que seria muito dispendioso para as empresas de leasing a emissão de notas fiscais e demais documentos para fins de recolhimento do ISS em cada um dos diversos Municípios em que contratadas as operações.

A Lei Complementar nº 116, de 2003, e, agora, também a interpretação adotada pelo Superior Tribunal de Justiça, privilegiaram, assim, a segurança jurídica das instituições bancárias, enquanto sujeitos passivos da obrigação tributária, bem como a posição dos grandes Municípios brasileiros, nos quais se localizam os centros decisórios daquelas

[6] BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. RECURSO ESPECIAL Nº 1.060.210 - SC (2008/0110109-8)
[7] BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA - RECURSO ESPECIAL Nº 1.060.210 - SC (2008/0110109-8)

instituições bancárias. Esses grandes Municípios, é sabido, já possuem grande arrecadação tributária oriunda de receitas próprias, e se encontram localizados em regiões cujo desenvolvimento econômico e social está muito acima da média dos demais Municípios brasileiros.

Segundo o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – Ipea - através do Comunicado n° 60[8] em que se analisou evolução da renda no país entre 1920 e 2007, a concentração de riquezas (cerca de oitenta por cento) ocorre em poucos Municípios (cerca de dez por cento):

> *O estudo analisa a desigualdade e concentração de renda por meio dos Produtos Internos Brutos (PIBs) e PIBs* per capita *nos municípios e teve como referência os dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), considerando um período de quase 90 anos – de 1920 a 2007.* ***O*** **Comunicado** ***aponta que os 40% dos municípios mais pobres respondem por apenas 4,7% do PIB do Brasil. No caso dos municípios entre os 70% mais pobres, a participação caiu de 31,2% em 1920 para apenas 14,7% em 2007. E somente 556 municípios, 10% dos municípios brasileiros, respondem por quase 4/5 da renda do País.*** (sem grifos no original)

Aliás, constata-se que cinquenta e seis Municípios brasileiros concentram 47% da renda do país, e estes estão localizados, em sua maioria, na região Sudeste:

> *O Sudeste, que apresenta atualmente o maior coeficiente de Gini[9] dos PIBs municipais (0,89), foi a única região geográfica do Brasil a estabilizar o grau de concentração a partir de 1970. Na realidade, entre 1970 e 2007, o índice de Gini decresceu 1,3% na região Sudeste (de 0,90 para 0,89), enquanto subiu 7,2% no Centro-Oeste (de 0,79, para 0,85), 11,5% no Sul (de 0,71 para 0,79), 3,5% no Nordeste (de 0,77 para 0,80) e 4,7% no Norte (de 0,76 para 0,80). Em 2007, a região Sul foi a que registrou o menor grau de desigualdade no índice de Gini (11,0% menor que o da região Sudeste), enquanto no ano de 1920, o Centro-Oeste era a região com menor grau de desigualdade dos PIBs municipais (0,43) e a região Norte era aquela com o maior índice de Gini (0,63).* [10]

Ainda, conforme estudos realizados por Brito, Nascimento e Lima (2011, p. 19):

> "*Dos municípios com menor nível de desenvolvimento, a esmagadora maioria pertence ao bloco Norte/Nordeste, enquanto para aqueles mais desenvolvidos, o bloco Sul/Sudeste concentra a maioria. Não é à toa que todos os estados do bloco Sul/Sudeste apresentam nível de desenvolvimento econômico bem acima da média nacional, enquanto aqueles do bloco Norte/Nordeste têm nível de desenvolvimento bem abaixo da média nacional, evidenciando a dualidade entre esses dois blocos, no que concerne às desigualdades sociais*".

---

[8] Disponível em: < http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=2688> acesso em: 19/01/2015

[9] O *Coeficiente de Gini* é uma medida de desigualdade desenvolvida pelo estatístico italiano Corrado Gini, e publicada no documento *"Variabilità e mutabilità"* (*"Variabilidade e mutabilidade"* em italiano), em 1912. É comumente utilizada para calcular a desigualdade de distribuição de renda, mas pode ser usada para qualquer distribuição. Fonte: Wikipédia, a enciclopédia livre.

[10] Idem.

Ora, conforme se verifica pelos estudos acima demonstrados a economia do país concentra-se em grande parte no Sudeste (São Paulo, Minas Gerais, Rio de Janeiro), e, via de consequência, a movimentação financeira ocorre predominantemente nesse eixo, enquanto os demais estados e seus Município possuem baixo desenvolvimento econômico.

A apreciação da questão jurídica, nesse contexto, não pode dispensar uma compreensão mais ampla da ideia de justiça tributaria distributiva e do próprio papel da lei complementar ao resolver os conflitos de competência, não se devendo cristalizar *soluções simplistas.* Nunca é demais recordar que são objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil *"construir uma sociedade, livre, justa e solidária", "garantir o desenvolvimento nacional"* e também *"reduzir as desigualdades sociais e regionais"* (artigo 3º, incisos I, II e III, respectivamente, da Constituição Federal). Se o próprio STJ reconhece que sua orientação jurisprudencial provoca um verdadeiro "duto de esvaziamento" da arrecadação dos *Municípios periféricos*, onde são celebrados grande partes dos contratos de leasing.

Se a interpretação proposta pelo STJ reforça a segurança jurídica do sujeito passivo, as receitas municipais são afetadas diretamente pela visão extremamente legalista, apontando-se, então, para direção oposta àquela indicada pela nossa Constituição como os *"objetivos fundamentais"* da própria Repúbica. Se dispendioso para as empresas os trâmites de recolhimento de tributos nos muitos munícipios brasileiros, deveria também sê-lo no que se refere a oferta de arrendamentos mercantis em todo território nacional, inclusive nos Municípios periféricos. Se possuem estrutura para levar a prestação de serviço aos rincões desse país, não podemos considerar como argumento plausível o dispêndio para arrecadação do ISS em que prestam a modalidade de serviço no território dos Municípios. Até porque os pagamentos serão proporcionais ao valor das operações realizadas em cada Município.

Há, então, que se buscar outra interpretação, que se mostre mais adequada aos ditames da própria Constituição Federal.

CONCLUSÃO: princípio da territorialidade, local da contratação e a necessidade de uma interpretação conforme a Constituição Federal

Conforme acima explanado, que, embora consolidada a jurisprudência segundo a qual sujeito ativo do ISS sobre os contratos de leasing deve ser aquele Município em que localizada a sede da instituição bancária na qual se concentram os *atos decisórios* da celebração do contrato, é necessário divergir desse entendimento a fim de se alcançar a maior

justiça tributária, com redução das desigualdades regionais, o fortalecimento dos pequenos Municípios, enfim, para se caminhar no atendimento aos objetivos fundamentais da própria República..

Conforme lições de Grupenmacher (2011, p. 78) - "*o que fez o Dec. 406/68 em seu artigo 12 e que, injustificadamente, foi mantido pela Lei Complementar 116/03, foi criar regra esdruxula, sem qualquer amparo constitucional e, com isso, na dicção de Aires Barreto, 'ao invés de eliminar conflitos, instaurou sua ampliação'".* Nesse passo, vários autores identificam a existência do *princípio da territorialidade*, o qual informa o ISS, definindo o Município em que ocorrida a efetiva prestação do serviço como aquele detentor da capacidade tributária ativa.

Roque Carraza, nesse sentido, ainda escrevendo à luz do Decreto-lei nº 406, de 1968, prelecionava que:

> *"o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) é sempre devido (e não é só o caso de construção civil) no Município onde o serviço é positivamente prestado. É nesse Município, também, que devem ser cumpridos, pelo contribuinte, ou por terceiros a ele relacionados, os deveres instrumentais tributários". (CARRAZA, 1978, p. 158).*

Mostra-se evidente que a instituição de tributos, normalmente, deve alcançar fatos ocorridos ou situações existentes no âmbito territorial do ente tributante. A territorialidade, assim, estaria implícita na própria distribuição constitucional da competência tributária. Consequentemente, cada Município brasileiro deve ser competente para instituir e cobrar a exação sobre serviços com relação a fatos imponíveis que ocorram dentro do âmbito de seu território. Cleide Previtalli Cais leciona que:

> *[...] o local da prestação do serviço deve indicar o Município competente para a imposição do tributo (ISS), a fim de não restar vulnerado o princípio constitucional implícito que lhe confere o poder de tributar aplicável nas prestações de serviços ocorridas em seu território, sob pena de se permitir ao dispositivo conferir efeitos de extraterritorialidade, irradiando efeitos sobre um fato ocorrido no território de outro município*. (CAIS, 2000, p. 29-30)

Vale desde logo destacar que o princípio da territorialidade, por não ser absoluta, comporta algumas exceções ao principio da territorialidade, quase sempre ligadas a questões internacionais ou nacionais. Betina Grupenmacher adverte que tais exceções, contudo, são inaplicáveis em se tratando de ISS, uma vez que elas se relacionam, no mais das vezes, com temas ligadas à soberania dos países. Em se tratando de Municípios, dotados apenas de autonomia, não se deveria cogitar de extraterritorialidade de tributação (2011, p. 76). E continua:

> *(...) tais hipóteses de extraterritorialidade são vedadas pela Constituição, eis que seria admitir a incidência de lei municipal sobre fatos que não ocorrem dentro de seus limites, descaracterizando a materialidade da hipótese de incidência e desconsidera a prestação de serviços como aspecto material desta e o local em que ela fora efetivamente ocorreu e elegendo como núcleo da hipótese de incidência o domicilio do prestador.*

Ademais, a Constituição Federal não estipulou como regra para o ISS o fundamento do domicilio de uma pessoa, seja física ou jurídica, o que desvirtuaria o núcleo da hipótese de incidência, conforme entendimento também compartilhado por Marçal Justen Filho:

> *Mas, juridicamente, a afirmativa é impertinente. E o é porque a questão do domicilio ou da sede do estabelecimento do prestador é irrelevante para a determinação do local em que o fato imponível ocorre. A Constituição, ao adotar a materialidade da hipótese de incidência do ISS, impôs a escolha de um critério espacial que em nada se relaciona com o tema do domicilio ou da sede do estabelecimento prestador do serviço. O critério espacial do ISS está vinculado não ao critério pessoal, mas ao critério material da hipótese de incidência do mesmo tributo. O local da prestação do serviço não é aquele e, que tem o prestador de serviço, eis que inexiste qualquer vinculo entre o local da prestação e o domicilio do prestador. Pelo menos, nenhum vinculo jurídico. A vinculação dá-se entre o local e a prestação de serviços (ou seja, é o local da prestação* (JUSTEN FILHO, 1985, p. 148).

E acrescenta:

> *o aspecto espacial apenas pode ser um único: o local da efetiva prestação de serviços (...) e que definir o local em que se concretiza o fato imponível significa determinar a competência para sua tributação (...); essa inovação normativa produziria ficções jurídicas, infringindo o cunho meramente descritivo das hipóteses de incidência.*

Noutro passo, e para além do princípio da territorialidade, é possível adotar interpretação que, preservando a regra posta no art. 3º da Lei Complementar nº 116, de 2003, permita entender que o Município competente para exigir o ISS, em relação aos contratos de *leasing*, é aquele em que ocorre a maior parte dos atos pertinentes à prestação do serviço em si. Em relação aos contratos de *leasing*, a prestação de serviço bancário, que é o fato gerador do ISS, não pode ser vista apenas como o ato decisório de aprovação do financiamento, a ocorrer na sede de uma instituição bancária, às vezes localizada a centenas de quilômetros do local onde, efetivamente, está a se desenvolver a relação jurídica. O contrato de *leasing*, como visto, é extremamente complexo, envolvendo uma série de procedimentos, que se iniciam e se encerram, normalmente, no Município do tomador do serviço, vale dizer, no local em que o bem adquirido será usado. É ali, no Município em que está estabelecido o tomador, que as as partes assumiram a obrigação recíproca e estabeleceram a relação contratual, e não onde se encontra a sede da institiução bancária, local em que, normalmente, apenas se vai chancelar a

operação desenvolvida em outro local.

Jorge Miranda, sobre as hipóteses de interpretação conforme à Constituição, afirma que:

> *[...] a interpretação conforme à Constituição não consiste tanto em escolher, entre vários sentidos possíveis e normais de qualquer preceito, o que seja mais conforme a Constituição quanto em discernir no limite – na fronteira da inconstitucionalidade – um sentido que, conquanto não aparente ou não decorrente de outros elementos de interpretação, é o sentido necessário e que o torna possível por virtude da força conformadora da Lei Fundamental. E são diversas as vias que, para tanto, se seguem e diversos os resultados a que se chega: desde a interpretação extensiva ou restritiva à redução (eliminando elementos inconstitucionais do preceito ou do acto) e, porventura, à conversão (configurando o acto sob a veste de outro tipo constitucional)* (MIRANDA: 1988, p. 233)

Temos, assim, a possibilidade de adotar interpretação que privilegie a Constituição, contribuindo para reduzir as desigualdades regionais, fortalecendo o desenvolvimento nacional, e, ainda, enfatizando o princípio da territorialidade da tributação. O "estabelecimento prestador" não deve ser entendido como aquele que *concentra poderes decisórios*, mas, sim, aquele em que se desenvolvem os principais atos necessários à formação do consenso, base de toda relação contratual. A elaboração de contratos padronizados, a análise do crédito, a liberação dos recursos, são atividades essencialmente formais, distantes da realidade econômica. Antes de tudo isso, há a relação direta entre o tomador do serviço (adquirente do bem) e os prepostos do prestador do serviço (instituição bancária), relação que permitirá a aquisição de determinado bem, que será usado naquele mesmo Município, e não no às vezes distante Município em que formatados os contratos, ou aprovadas as linhas de crédito. O fenômeno econômico ocorrerá, sempre, naquele local em que efetivamente feita a contratação, o ajuste entre tomador e prestador do serviço.

E, nesta esteira, Ives Gandra Martins e Marilene Talarico Martins Rodrigues expõem uma outra solução plausível ao problema posto:

> *(...) interpretar "estabelecimento de prestação" como o local onde o serviço é executado, ou seja, onde ocorre a atividade produtora e consumidora do serviço. Ademais, se é cediço que o tributo passa a ser devido com a ocorrência do fato gerador, é crível defender que o ISS deva ser pago ao município "onde efetivamente se irá considerar como ocorrido o fato gerador e quem deterá a competência para exigi-lo"45, em total homenagem ao critério espacial da hipótese de incidência."* (2010: pp. 158-181 (166-168), v. 182)

Em suma, essa compreensão aqui proposta permitiria recuperar a congruência da Constituição Federal de 1988 com a Lei Complementar nº 116, de 2003, privilegiando o principio da territorialidade da lei, permitindo que o Município em que o serviço seja

efetivamente prestado (economicamente, e não apenas formalmente) seja o titular da competência tributária ativa, permitindo, ainda, equalizar o desenvolvimento regional.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2003.

BORGES, João Eunápio. *Curso de Direito Comercial Terrestre*. 5. ed., 4. tir. Rio de Janeiro: Forense, 1991.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11 ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro.* 12ª edição atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BARRETO, Aires F.. *ISS na Constituição e na Lei*. São Paulo: Dialética, 2003.

CAIS, Cleide Previtalli. A Jurisprudência Recente do STJ sobre ISS, Local da Prestação, Incidência e Situações persistentemente Duvidosas: Instrumento mais Adequado para se obter Certeza – Ação Declaratória ou Ação de Consignação em Pagamento. *"In": Problemas de Processo Judicial Tributário*. Organização de ***. São Paulo: Dialética, 4ª volume, 2000.

CARRAZZA, Roque Antônio**.** *Curso de Direito Constitucional Tributário.* São Paulo: Malheiros, 2002.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

GRUPENMACHER, Betina Treiger ; COSTA, A. J. ; ALVES, A. E. C. ; CHIESA, C. ; SANTI, Eurico Marcos Diniz de ; ÁVILA, H. B. ; MELO, J. E. S. de ; SHOUERI, L. E. ; DERZI, M. A. M. ; BARRETO, P. A. ; CARVALHO, P. B. ; COSTA, R. H. ; BECHO, Renato Lopes ; CARRAZZA, R. A. ; COELHO, S. C. N. . ISS NA CONSTRUÇÃO CIVIL. EMPREITADA CIVIL E INDUSTRIAL."TURN KEY". In: Aires Fernandino Barreto. (Org.). DIREITO TRIBUTÁRIO CONTEMPORÂNEO. *Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba.* DIREITO TRIBUTÁRIO CONTEMPORÂNEO. Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba. São Paulo: Malheiros, 2011.

JUSTEN FILHO, Marçal. *O Imposto sobre serviços na constituição*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1985

MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Atlas, 2004.

._____. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2002.

._____. *Os princípios jurídicos da Tributação na Constituição de 1998.* 3ª. Revistas dos Tribunais. São Paulo. SP. 1991.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Aspectos relevantes do ISS. *Revista Dialética de Direito Tributário,* São Paulo. 2010.

MARTINS, Sérgio Pinto. *Manual do Imposto Sobre Serviços*. São Paulo: Atlas, 2002.

MIRANDA, Jorge**.** *Manual de Direito Constitucional***,** 2ª. Edição, Coimbra, Ed. Coimbra, 1983

MELO, José Eduardo Soares de. *ISS: aspectos teóricos e práticos*. 4 ed. São Paulo: Dialética, 2005.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1975.

OLIVEIRA, Celso Marcelo de. *Manual do Imposto Sobre Serviço*. Campinas: LZN Editora, 2004.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário – Constituição e Código à luz da Doutrina e da Jurisprudência.* 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

_____.*Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência;* 9ª Ed . Ed. Livraria do Advogado. 2011.

SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva. 2012

SOARES, José Eduardo. *ISS. Aspectos Teóricos e Práticos.* Dialética. 5ª. Ed. São Paulo. SP