

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
PUC/SP

Julio Soares Noronha

O imposto sobre serviços de qualquer natureza e sua incidência nas
operações de arrendamento mercantil

São Paulo
2015

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
PUC/SP

Julio Soares Noronha

O imposto sobre serviços de qualquer natureza e sua incidência nas
operações de arrendamento mercantil

MESTRADO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

Dissertação apresentada à Banca Examinadora como exigência parcial para obtenção do título de MESTRE em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, sob orientação da Professora Doutora Luiza Nagib.

São Paulo

2015

BANCA EXAMINADORA

AGRADECIMENTOS

À minha querida esposa, Suellen Heleni Pires Noronha, pelo carinho e compreensão durante os últimos três anos, mostrando-se uma pessoa tolerante e digna de eterna gratidão.

Aos meus pais e irmãos, pelos incentivos durante os instantes mais difíceis, respeitando, inclusive, os momentos de renúncia à vida pessoal e familiar.

A Clovis Vital Martinoff, amigo, conselheiro e incentivador nos últimos anos, exercendo papel elementar em mais essa conquista.

Não poderia deixar de registrar aqui também minha gratidão à Professora Iris Vania Santos Rosa, que, sem dúvida nenhuma, foi a principal incentivadora durante nosso convívio durante as aulas de Pós-Graduação *Lato Sensu* da PUC/SP.

Aos amigos do escritório Sansone Pacheco Sociedade de Advogados, pelas oportunidades concedidas durante esse período, em especial a Alexandre Sansone Pacheco, que muito soube compreender a dificuldade do caminho a ser percorrido.

Especialmente, à Professora e orientadora Luiza Nagib, pelo desafio assumido para minha orientação mesmo com todos os obstáculos ocorridos, muito contribuindo com suas ponderações e observações precisas.

RESUMO

É de suma importância o estudo da regra matriz de incidência tributária do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) à luz, sobretudo, dos critérios estabelecidos pelo legislador constituinte para o exercício da competência tributária impositiva.

Outrossim, dada a interdisciplinaridade do Direito Tributário com outros ramos jurídicos, qualquer trabalho que se desenvolva acerca do ISSQN também deverá estar plasmado nos conceitos do Direito Civil, propiciando uma melhor compreensão do arquétipo constitucional do referido tributo municipal.

Na esteira dessas premissas, desenvolvemos no curso do presente trabalho de dissertação o estudo da incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza sobre as operações de arrendamento mercantil. Para tanto, abordamos preambularmente, em apertada síntese, o Sistema Tributário Nacional, enfatizando, ademais, a rigidez empregada pela Lei Maior quando do tratamento da tributação, o exercício da competência tributária impositiva pelos Municípios e o conflito de competência do ISSQN com o ICMS.

Ainda na demonstração das ilações e conceitos empregados posteriormente no estudo do aspecto nuclear deste trabalho, dedicamos um capítulo para análise da regra matriz de incidência tributária do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, abordando como assuntos nucleares: atividade-meio e atividade-fim, conceito de estabelecimento prestador e preço do serviço, todas essas ilações hauridas do conjunto de pressupostos constitucionais.

Ademais, dedicamos atenção especial no estudo dos conceitos oriundos do Direito Civil que sustentem toda a gama de discussões relativas à materialidade do ISSQN, quais sejam: obrigações de dar e fazer, socorrendo-nos, inclusive, aos ensinamentos de alguns juristas de grande envergadura no direito pátrio.

Tecidas as considerações que julgamos necessários nos dois capítulos iniciais, empregamos tais ideias preliminares no estudo da incidência do ISSQN nas operações de arrendamento mercantil (*leasing*), iniciando pela análise doutrinária da complexa natureza jurídica dessa modalidade contratual.

Foi feita a relação do chamado “ISS *leasing*” com os conceitos trabalhados nos capítulos iniciais, em especial com atividade-meio e atividade-fim, além das obrigações de dar e de fazer, ocupamo-nos também com outros aspectos muito difundidos pela doutrina e jurisprudência a saber: local de incidência e base de cálculo do ISS *leasing*.

Tornou-se necessário, quando do estudo do ISS *leasing*, nortear nossas considerações à luz do entendimento jurisprudencial, por se tratar de matéria amplamente difundida pelos tribunais superiores, demarcando, em alguns momentos, nosso posicionamento.

Dessa maneira, podemos asseverar que buscamos desenvolver o estudo da incidência do ISSQN nas operações de *leasing* de acordo com as premissas hauridas do Sistema Constitucional Tributário.

Palavras-chave: ISSQN – serviços de qualquer natureza – impostos.

ABSTRACT

The study of the main rule for incidence of Tax on Service of Any Nature (ISSQN) is of paramount importance, mainly in light of the criteria set forth by the legislator for the imposed tax competence (or fiscal year).

Apart from that, given the interdisciplinary nature of Tax Law with other legal areas, any study involving ISSQN shall also be grounded on the concepts found in Civil Law, allowing for a better comprehension of the constitution features entailing this municipal tax.

Taking into consideration such arguments, this dissertation project was developed based on levy of Tax on Service of Any Nature on commercial leasing transactions. For such, preliminarily in a separate analysis, the National Tax System was covered, in addition to the strict nature under the Federal Constitution concerning the treatment given to taxation, the tax fiscal year imposed by the municipalities and the competence conflict between ISSQN and the Tax on Distribution of Goods and Services (ICMS).

Still regarding the concepts and definitions employed later in the analysis of the central aspect of this project, a chapter focuses on the analysis of the main rule for incidence of the Tax on Service of Any Nature by covering key matters such as core activity and non-core activity, the concept of a service provider establishment and the service price, concept defined under the scope of the Federal Constitution.

Furthermore, special attention was given to the studies of the concepts under the Civil Law, which ground all range of discussions concerning the materiality of ISSQN, to wit: obligation to do and give, including in support to the lessons by some legal experts widely accepted in the Brazilian legal system.

After all things in the first two chapters of the dissertation having been considered, the main ideas preliminarily argued about levy of the ISSQN on commercial leasing transactions were addressed, beginning with the analysis of the complex doctrine of this contractual nature.

The so-called “ISS Leasing” was related to the concepts developed in the first chapters, especially concerning core activity and non-core activity, apart from the obligations to do and to give. In addition, other aspects, widely covered under doctrine and court precedents, were also worked on, such as local incidence and assessment base of ISS Leasing, to name a few.

It was necessary, thus, to base the consideration in this project on comprehension of the court precedents, especially when it comes to studying ISS Leasing, since it is a matter widely acknowledged in higher courts, and in some aspects, entailing new stands.

In this way, it is possible to state that this project intended to develop analysis of incidence of ISSQN on leasing transactions according to the assumptions found in the National Tax System.

Keywords: ISSQN – Tax on Service of Any Nature – Taxes – ISS Leasing.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	9
------------------	---

Capítulo 1

O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA E O SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

13

1.1 A O sistema tributário nacional.....	13
1.2 Competência tributária impositiva	19
1.2.1 Conceito e rigidez constitucional na repartição.....	19
1.3 Competência tributária municipal: uma breve análise à luz dos princípios federativo e da autonomia municipal	22
1.3.1 ISSQN e conflito de competência com o ICMS	33
1.4 O ISSQN no Brasil e na Constituição Federal	42
1.4.1 O ISSQN na Constituição de 1988	44

Capítulo 2

A REGRA MATRIZ DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA

47

2.1 A norma padrão de incidência tributária	47
2.2 O critério material do ISSQN.....	50
2.2.1 As obrigações de dar e de fazer	52
2.2.2 O cerne da materialidade do ISSQN – prestação de serviços	57
2.2.3 Atividade-meio e atividade-fim.....	66
2.2.4 A lista de serviços e o papel da lei complementar.....	69
2.2.5 Análise crítica à taxatividade da lista de serviços	73
2.3 Critério espacial	80
2.3.1 Critério prevalente adotado pela Lei Complementar nº 116/2003 – o estabelecimento prestador do serviço.....	84
2.3.2 O local da prestação do serviço – Pressuposto constitucional	90
2.4 Critério temporal	95

2.5 Critério pessoal – Sujeição ativa e sujeição passiva	100
2.6 Critério quantitativo – Base de cálculo e alíquota	105
2.6.1 Pressuposto constitucional da base de cálculo – O preço do serviço	107
2.6.2 Da fixação de alíquotas mínimas e máximas do ISSQN	111

Capítulo 3

A INCIDÊNCIA DE ISS SOBRE AS OPERAÇÕES DE ARRENDAMENTO MERCANTIL (*LEASING*) 120

3.1 O leasing no Brasil – Manifestações doutrinária	120
3.2 Natureza jurídica da operação de leasing.....	124
3.2.1 <i>Leasing</i> financeiro e <i>leasing</i> operacional	135
3.3 A incidência de ISSQN nas operações de leasing.....	142
3.3.1 Evolução jurisprudencial e a não incidência do ISSQN sobre a locação de bens móveis	142
3.3.2 Arrendamento mercantil – Obrigação de dar ou obrigação de fazer?	148
3.3.3 Posição consolidada do Supremo Tribunal Federal	154
3.4 Leasing e ICMS – Breves considerações	159
3.5 Local de incidência do ISS leasing	166
3.5.1 Local de contratação x Local da prestação do serviço – Demais aspectos da configuração do estabelecimento prestador da empresa arrendadora	173
3.6 A base de cálculo do ISS leasing e a guerra fiscal entre os Municípios	176

CONCLUSÕES.....189

BIBLIOGRAFIA 196

INTRODUÇÃO

A escolha do tema teve por objetivo demonstrar, primeiramente, uma análise da estrutura do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) sob a ótica de suas características fundamentais, para um posterior estudo de sua incidência nas operações de arrendamento mercantil (*leasing*).

Tendo em vista a sutileza do legislador constituinte quando do delineamento do sistema tributário nacional, o estudo não apenas do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, mas de qualquer espécie tributária deverá partir dos contornos definidos pelo Texto Supremo.

O texto constitucional, na qualidade *lei das leis*, define todas as diretrizes a serem seguidas pelas pessoas políticas no exercício da competência tributária, não sendo possível que os ditames por ela consagrados sejam prejudicados por norma de inferior hierarquia, inclusive por lei complementar.

Foi com apego a essa premissa que estruturamos todas as nossas considerações, reputando inabalável o arquétipo constitucional de cada tributo extraído do texto constitucional, manifestando entendimento em todo o corpo do presente trabalho de que as ações praticadas pelo legislador infraconstitucional deverão estar estritamente pautadas nos pressupostos constitucionais.

Nessa esteira, quando da instituição do ISSQN, deverão os Municípios e o Distrito Federal exercer a competência tributária com estrita obediência às diretrizes constitucionais, sobretudo no que tange à aplicação dos conceitos traçados no arquétipo constitucional da exação municipal.

Por rigor científico, no que tange aos princípios constitucionais, dedicamos mais atenção ao princípio federativo e ao princípio da autonomia municipal, dada relevância imediata com o assunto que nos propusemos a desenvolver, mas com a ideia implícita de que todas as demais figuras principiológicas são inequivocamente aplicáveis também ao imposto sobre serviços de qualquer natureza.

Nesse diapasão, já tratando aqui especificamente do ISSQN, trará o texto constitucional em seu bojo (como pressuposto) os critérios elementares da regra matriz de incidência tributária da exação municipal.

Por tais ilações, a materialidade do ISSQN, que consiste na ação humana de prestar serviços, deverá estar diretamente relacionada com a construção dos demais critérios para

identificação da regra matriz. Noutros termos, dever-se-á atribuir uma interpretação do critério espacial, critério temporal, critério pessoal e critério quantitativo congruentemente com o cerne de sua materialidade.

Não apenas em relação ao tributo em comento, mas no que tange a outras espécies, o cerne da discussão reside, além dos primados constitucionais, sendo esse o marco inicial para qualquer estudo a ser desenvolvido, nos próprios conceitos oriundos de outros ramos do direito, sobretudo no Direito Civil.

Realizamos o estudo da materialidade do ISSQN através do cotejo com alguns conceitos hauridos do direito privado, sobretudo com o intuito de identificar a espécie obrigacional que constitui o cerne de sua materialidade.

Trouxemos à colação as espécies obrigacionais afetas ao tema: obrigação de dar e obrigação de fazer, tracejando suas principais características e estudo através da definição e comparação entre as referidas modalidades, buscando ensinamentos na doutrina pátria e também em estudiosos estrangeiros. Reputou-se importante o estudo dessas espécies obrigacionais e seus atributos para posterior aplicação no campo material do ISS *leasing*, objeto nuclear desse trabalho de pesquisa.

Selecionamos ainda para uma melhor análise da materialidade do imposto sobre serviços de qualquer natureza os conceitos de atividade-meio e atividade-fim, buscando demonstrar suas relações e caráter de complementaridade, demonstrando, ademais, a relevância de seus aspectos no estudo da materialidade do imposto.

Foi feita análise acerca do papel da lei complementar em matéria tributária, dada sua relevância, sobretudo, em matéria de ISSQN, tecendo ainda breves considerações críticas acerca da taxatividade de lista de serviços anexa à lei complementar, demonstrando, aliás, a evolução jurisprudencial sobre a temática.

Tratamos ainda, sempre de acordo com a vertente dos pressupostos constitucionais, do critério espacial da regra matriz de incidência do ISSQN, apresentando os conceitos doutrinário e legal de estabelecimento prestador, bem como indicando alguns atributos dispensáveis e indispensáveis para sua caracterização.

Inclinamo-nos, no estudo desse critério espacial, ao local da efetiva prestação do serviço pressuposto constitucionalmente, trabalhando, todavia, com as diretrizes adotadas pelo legislador complementar, que considera o local da efetiva prestação de serviços como critério excepcional.

Elencamos, do mesmo modo, os pontos que julgamos mais relevantes acerca do critério temporal, critério pessoal e critério quantitativo da regra matriz do ISSQN.

Quanto ao último (critério quantitativo), tratamos da questão tão difundida pela doutrina de alíquota máxima e mínima, destacando os valores que não devem integrar o preço pelo serviço (preço do serviço), nomenclatura por nós preferida para elucidar e definir os valores que devem integrar a base de cálculo do ISSQN. Ademais, destacamos quais valores, embora movimentados pelo prestador de serviços, não devam integrar a base de cálculo da exação municipal, segundo entendimento doutrinário.

Trazendo tais ilações ao campo do ISS *leasing*, demonstramos primeiramente a natureza jurídica do arrendamento mercantil e suas principais espécies, enfatizando as diversas correntes doutrinárias que tratam de sua natureza jurídica, dada a ínsita aproximação desse negócio jurídico, principalmente, com a locação, financiamento e promessa de compra e venda.

Demonstramos, dentre as variadas espécies de *leasing*, as semelhanças e diferenças entre o *leasing* operacional e o *leasing* financeiro, ideias tratadas também posteriormente quando do estudo da materialidade do ISS *leasing*.

Analizamos, em momento anterior ao estudo dessa materialidade, a evolução jurisprudencial da matéria, além da não incidência do ISSQN sobre a locação de bens móveis.

Tratamos, em sequência, da discussão em torno da classificação do *leasing* como obrigação de dar ou de fazer, demonstrando os posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais, analisando o entendimento pacificado pelos Tribunais Superiores à luz dos conceitos anteriormente tratados, sobretudo aqueles da órbita do direito privado.

Detalhamos, ademais, o posicionamento consolidado pelos tribunais superiores sobre a incidência do ISSQN nas operações de arrendamento mercantil (*leasing*), cotejando as conclusões trilhadas pelos Ministros do STF com os conceitos e premissas anteriormente mencionados.

Tratamos, ademais, do local de incidência do ISS *leasing*, também à luz das premissas e conceitos anteriormente mencionados, confrontando-se os conceitos de local de contratação e local da prestação de serviços, além de fazer alusão aos demais aspectos da configuração do estabelecimento prestador da empresa arrendadora.

Por fim, abordamos em tópico específico sobre a base de cálculo do ISS *leasing*, da sistemática adotada por alguns Municípios em suprimir deste montante os valores devidos a título

de tributos a outros entes federativos, além dos seus efeitos consubstanciados numa futura guerra fiscal entre os Municípios.

Cumpre destacar que nossos posicionamentos ao longo deste trabalho de pesquisa são decorrentes das premissas por nós adotadas, demonstrando, paralelamente, posicionamentos doutrinários contrários sobre os pontos abordados, sempre com irrestrito respeito às manifestações com as quais não compactuamos.

Fixadas as premissas e ideias que serão empregadas adiante, e manifestando desde já nossas escusas pelas limitações manifestadas, podemos passar, sem mais, ao estudo do Sistema Tributário Nacional.

CAPÍTULO 1

O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA E O SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

1.1 O sistema tributário nacional

Para que possamos tecer algumas considerações acerca do sistema tributário nacional, importante destacarmos preambularmente o conceito de sistema sob a ótica da doutrina pátria.

Conforme trazido à baila por Geraldo Ataliba, em decorrência do caráter lógico do pensamento humano, bem como do caráter orgânico das realidades componentes do mundo que nos cerca, o homem é conduzido a abordar as realidades que pretende estudar sob critérios unitários, independentemente de ser um estudo científico ou didático, na tentativa de reconhecimento coerente e harmônico da composição de diversos elementos em um todo unitário, integrando uma realidade maior.¹

Esta composição de elementos, sob perspectiva unitária, denomina-se sistema.²

Nesse diapasão, Roque Antonio Carrazza apresenta-nos a seguinte definição: “sistema é a reunião ordenada de várias partes que forma um todo, de tal sorte que elas se sustentam mutuamente e as últimas explicam-se pelas primeiras. As que dão razão às outras se chamam princípios, e o sistema é tanto mais perfeito quanto em menor número exista”.³

Dessa maneira, sistema pressupõe um conjunto de elementos organizados de forma harmônica, formando um todo uniforme, por meio de princípios que presidem o agrupamento desses elementos.⁴ Numa concepção classificada como mais moderna pela doutrina, sistema é o conjunto organizado de partes relacionadas entre si e interdependentes.⁵

De acordo com as ideias ora trilhadas, verifica-se que a noção de sistema está plasmada na composição de um conjunto ordenado de elementos sob uma perspectiva ou ponto de vista unitário.

¹ *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 4.

² *Idem*, *ibidem*.

³ *Curso de direito constitucional tributário*. 29. ed. rev., ampl. e atual. até a EC 73, de 2013. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 43-44.

⁴ HARADA, Kiyoshi. *Direito tributário municipal – Sistema tributário municipal*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

⁵ Nesse sentido: MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 35. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 275.

Para configuração de um sistema não é suficiente a existência de um amontoado de elementos esparsos de forma desordenada, sendo imprescindível que estes elementos componham o todo, tendo um único objetivo, um único ponto de referência.

Trazendo tais ilações ao campo do Direito, Paulo de Barros Carvalho assevera que o sistema do direito oferece uma particularidade: “suas normas estão dispostas numa estrutura hierarquizada, regidas pela fundamentação ou derivação que se opera tanto no aspecto material quanto no formal ou processual, o que lhe imprime possibilidade dinâmica, regulando, ele próprio, sua criação e suas transformações”.⁶

No que tange à seara do sistema constitucional, ele é composto pelo conjunto harmônico de normas carreadas no bojo da Lei Maior que regem a formação do Estado em todos os seus aspectos, inclusive em relação ao exercício da tributação. Nos dizeres de Geraldo Ataliba, é “o conjunto ordenado e sistemático de normas, construído a partir de princípios coerentes e harmônicos, em função de objetivos socialmente consagrados”.⁷ Nesse contexto, exerce a Carta Magna um papel fundamental na dinâmica do sistema.

O denominado sistema tributário exige coordenação dos diferentes tributos entre si, com o sistema econômico dominante e com os fins fiscais e extrafiscais da imposição.⁸

Ademais, ainda na esteira dos ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho, há necessidade de partirmos do Texto Constitucional para compreender as devidas proporções do sistema tributário brasileiro, pois, sem essa tomada de posição, tornar-se-á quase impossível isolarmos o que o autor denomina *planta básica dos tributos*.⁹

O ordenamento jurídico não é um sistema jurídico de normas igualmente ordenadas, colocadas lado a lado, mas um ordenamento escalonado de várias camadas de normas jurídicas. Essa é a ideia de escalonamento do ordenamento jurídico preconizada por Hans Kelsen, ocupando a Constituição posição de superior hierarquia em relação aos demais veículos normativos.¹⁰

Frise-se que o conjunto de normas constitucionais que tratem de matéria tributária em determinado país, imersas na estrutura do chamado Sistema Constitucional, traz em seu

⁶ *Direito tributário: linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 214.

⁷ *Sistema...*, cit., p. 3.

⁸ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 37.

⁹ *Direito tributário...*, cit., p. 210.

¹⁰ *Teoria pura do direito: introdução à problemática científica do direito*. Trad. J. Cretella Jr. e Agnes Cretella. 2. ed. rev. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 103.

arcabouço o conjunto de normas inerentes ao exercício da tributação, perfazendo o *Sistema Constitucional Tributário*.

Por seu turno, Paulo de Barros Carvalho emprega a expressão subsistema constitucional tributário, integrante do sistema de normas constitucionais, que por sua vez integra outro sistema de amplitude global que é o ordenamento jurídico vigente.¹¹

O legislador constituinte pátrio tratou larga e exaustivamente da matéria tributária, dedicando-lhe rígida estrutura de regras a serem obedecidas no exercício da tributação pelas pessoas jurídicas de direito público interno, característica que provavelmente não seja vislumbrada na Carta Suprema de qualquer outro país.

Nosso sistema constitucional tributário, consoante demonstraremos um pouco mais adiante quando tratarmos da competência tributária, apresenta como uma das principais características a rigidez traçada em todos os seus contornos, o que deverá ser estritamente obedecido pelo legislador infraconstitucional, resguardando, acima de tudo, a observância do princípio da federação e da autonomia municipal.

Como corolário do intento do legislador constituinte, o vocábulo “autonomia” deve ser analisado numa maior amplitude, não se restringindo às faixas conferidas pelo legislador constituinte no âmbito da ação tributária de cada pessoa política. Busca-se, através dessa rigidez estampada pelo texto supremo, assegurar também a autonomia financeira das pessoas políticas, evitando-se também o conflito de competência em matéria tributária, além de impedir prejuízo aos direitos fundamentais por meio da tributação.

Tais primados perquiridos pelo legislador constituinte, fulcrado na autonomia financeira das pessoas políticas, resultam na autonomia política de cada ente, que não poderia ser suscitada no caso de eventual “dependência” financeira de um ente em relação a outro.

Há no contexto brasileiro uma grande submissão econômica dos Estados e Municípios perante a União Federal,¹² que detém a maior fatia da arrecadação tributária, condicionando, ainda, os repasses financeiros obrigatórios a regras flexíveis por ela mesma estabelecidas.

Frise-se a relevância dessas considerações preliminares para ulterior análise da autonomia municipal no sistema tributário pátrio.

¹¹ *Curso de direito tributário*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 189-190.

¹² CAVALCANTE, Denise Lucena. Anotações sobre o Sistema Tributário Brasileiro. In: *Direito tributário: homenagem a Hugo de Brito Machado*. André Elali, Hugo de Brito Machado Segundo, Terence Trennepohl (Coords.). São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 241.

É pressuposto da autonomia o uso dos próprios meios para atingir os próprios fins.¹³ Não há que se falar na autonomia de um determinado ente político que não capacidade financeira,¹⁴ o que é garantido pelo sistema constitucional tributário através da distribuição das faixas de competência para a instituição de tributos, bem como através das regras também dadas pela Lei Maior para a repartição da receita tributária, garantindo a autonomia financeira também daqueles entes carecedores de insuficiente arrecadação tributária oriunda dos tributos de sua competência constitucional.

Noutros termos, o sistema federativo fiscal brasileiro precisa propiciar aos Estados e Municípios não só autonomia política, mas, principalmente, a autonomia financeira,¹⁵ premissa esta imprescindível para nosso estudo da autonomia municipal um pouco mais adiante. Ao longo da evolução da repartição de competência na Federação Brasileira, houve uma preocupação de libertar o chamado poder central.¹⁶

Embora essa rigidez constitucional resulte em efeitos políticos e financeiros, corroboramos a teoria de que tal atributo é de natureza jurídica, e não econômica, pois o legislador está sujeito à discriminação rígida de competência, instituindo tributos dentro desses limites estabelecidos.

Nessa esteira demonstramos os ensinamentos de Geraldo Ataliba:¹⁷

Deve-se entender que a rigidez referida é tão somente jurídica. Vinculado aos padrões hirtos na Constituição está o legislador ordinário só juridicamente. Sob a perspectiva econômica, entretanto, a mais ampla liberdade é conferida ao legislador ordinário, para atualizar-se com as conquistas da ciência econômica e acompanhar o progresso das especulações financeiras, adaptando-se às exigências fluídas e mutáveis das realidades condicionais do comércio privado.

Ou seja, a atuação do legislador infraconstitucional deverá pautar-se única e exclusivamente pelos efeitos jurídicos que a rigidez constitucional estabelece quando trata da tributação, não devendo sua atuação sofrer qualquer influência dos efeitos políticos e financeiros decorrentes do traço constitucional.

¹³ CARRAZZA, Elizabeth. Sistema Constitucional Tributário Brasileiro. *Revista de Direito Público*, São Paulo: Revista dos Tribunais, nº 25, p. 18, 1973.

¹⁴ CAVALCANTE, Denise Lucena. Anotações..., cit., p. 240.

¹⁵ Idem, ibidem.

¹⁶ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Discriminação de competência impositiva: sua evolução na federação brasileira*. Sampaio Dória. São Paulo: Bushatsky, 1972, p. 12.

¹⁷ Sistema..., cit., p. 38.

Conjugando-se o plexo de normas que norteiam o exercício da tributação, numa vertente à luz da própria dicção constitucional, temos o denominado *Sistema Tributário Nacional*, entendendo-se o conjunto de normas constitucionais e infraconstitucionais que disciplinam a atividade tributante, conforme magistério de Regina Helena Costa.¹⁸

No curso de tais assertivas, Regina Helena Costa esclarece: “Resulta, essencialmente, da conjugação de três planos normativos distintos: o texto constitucional, a lei complementar, veiculadora de normas gerais em matéria tributária (o Código Tributário Nacional), e a lei ordinária, instrumento de instituição de tributos por excelência”.¹⁹

Kiyoshi Harada denomina Sistema Tributário Nacional “o conjunto de normas constitucionais de natureza tributária, inserido no sistema jurídico global, formado por um conjunto unitário e ordenado de normas subordinadas aos princípios fundamentais, reciprocamente harmônicos, que organiza os elementos constitutivos do Estado, que outra coisa não é senão a própria Constituição Federal”.²⁰ Conclui o autor que há um sistema jurídico parcial (sistema constitucional tributário) inserido dentro de um sistema jurídico global (sistema constitucional).

Cumprе assinalar que seus pilares estruturantes estão plasmados no bojo da Carta Suprema, calibrando através de seus ditames as particularidades da tributação, arcabouço este que vem disciplinado em seus arts. 145 a 162, estrutura esta que se caracteriza, como dissemos, por uma rigidez prevalente, inerente à própria estrutura constitucional pátria, culminando numa restrita liberdade ao legislador ordinário (infraconstitucional) e, por via oblíqua, à própria administração.

Representa um sistema rígido, não concedendo margem de liberdade ao legislador infraconstitucional, que deverá criar os tributos cujas competências foram outorgadas obedecendo aos princípios constitucionais e normas gerais complementares.

Nesse diapasão, a Constituição da República representa a principal fonte do Direito Tributário no Brasil, destacando os quatro temas fundamentais abarcados, tradicionalmente, pelos textos constitucionais pátrios: *a) a previsão das regras matrizes de incidência tributária; b) a classificação dos tributos; c) a repartição de competências tributárias; e d) as limitações ao poder de tributar.*²¹

¹⁸ *Curso de direito tributário – Constitucional e Código Tributário Nacional*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 51.

¹⁹ *Idem*, *ibidem*.

²⁰ *Direito...*, cit., p. 81

²¹ COSTA, Regina Helena. *Curso...*, cit., p. 51-52.

Para Sacha Calmon Navarro Coêlho, o Brasil é o país cuja Constituição é a mais extensa e minuciosa em tema de tributação. Afirma em suas colocações: “os fundamentos do Direito Tributário brasileiro estão enraizados na Constituição, de onde se projetam sobre as ordens jurídicas parciais da União, dos estados e dos municípios”.²²

Dada a relevância da matéria carreada na Lei Maior, o autor emprega a expressão *Constituição Tributária*, podendo-se desenvolver o estudo em três grupos temáticos:

- a) o da repartição das competências tributárias entre a União, os Estados e os Municípios;
- b) o das limitações ao poder de tributar (princípios e imunidades a cercar o poder de tributar);
- c) o da partilha direta e indireta do produto da arrecadação dos impostos entre as pessoas políticas da Federação (participação de uns na arrecadação de outros).

Como podemos vislumbrar pelos magistérios ora suscitados, a repartição de competência tributária é um dos elementos basilares da tributação trazida no bojo do texto constitucional. Por isso mesmo a Carta Constitucional é denominada a *carta de competência*,²³ tornando-se imprescindível tecermos algumas considerações a respeito da temática, sobretudo no que se atina à competência destinada aos Municípios, por representar reclamos impostergáveis dos princípios federativos e da autonomia municipal e distrital.²⁴

Com fulcro na rigidez constitucional que caracteriza o sistema tributário nacional quando do tratamento da tributação, por coerência com a natureza do tema que nos propusemos a desenvolver, não trataremos aqui de todos os aspectos elementares presentes na estrutura constitucional da tributação, mas tão somente da repartição de competência tributária e seu exercício pelas municipalidades, asseverando desde já nossa preferência pelo emprego dessa expressão (*competência tributária*) em vez do vocábulo *poder tributário*, adotado por alguns autores.

²² *Curso de direito tributário brasileiro*. 11. ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 43.

²³ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso...*, cit., p. 574.

²⁴ *Idem*, p. 571.

1.2 Competência tributária impositiva

1.2.1 Conceito e rigidez constitucional na repartição

Dentre as diretrizes traçadas pelo legislador constituinte para o exercício da tributação, ocupa lugar de destaque o exercício da competência tributária impositiva, o que, nos dizeres de Luís Eduardo Shoueri,²⁵ compreende a *competência legislativa plena*, pois nenhuma das pessoas de direito público necessita da autorização de outra ente para instituir seus tributos.

Numa acepção ampla acerca do instituto em análise, adotando-se inicialmente uma concepção vulgar para o termo, podemos asseverar que competência faz alusão a uma prerrogativa ou função destinada que recai sobre determinada pessoa ou ente para realizar alguma atribuição, quer tenha ou não a referida atribuição contornos jurídicos, podendo contemplar atos ou fatos estranhos ao mundo do direito.

No tocante às definições de competência tributária plasmadas na doutrina pátria, destacamos primeiramente a definição de Paulo de Barros Carvalho, *in verbis*: “Competência tributária é uma das parcelas entre as prerrogativas legisferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciando na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos”.²⁶

Por sua vez, Roque Antonio Carrazza assim se manifesta: “[...] é a possibilidade de criar, in abstracto, tributos, descrevendo legislativamente suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas”.²⁷ Há ainda segmento doutrinário que emprega o vocábulo “poder” para definir a competência tributária, mas especificamente como *poder juridicamente delimitado*,²⁸ ou, como preconiza Bernardo Ribeiro de Moraes, a competência tributária é supedâneo da repartição do *poder fiscal*,²⁹ partilhado entre a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios.

Importante assinalar que a expressão poder de tributar não é acatada pela maior parte da doutrina. Roque Antonio Carrazza, por exemplo, preceitua que no Brasil, por força de uma série

²⁵ *Direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 245.

²⁶ *Curso...*, cit., p. 269.

²⁷ *Curso...*, cit., p. 483.

²⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007, v. I, p. 150.

²⁹ *Compêndio de direito tributário*. 4. ed. rev., aum. e atual. São Paulo: Forense, 1995, p. 272.

de disposições constitucionais, não há falar em poder tributário (incontestável, absoluto), mas, tão somente, em competência tributária (regrada, disciplinada pelo Direito). Vai além o autor em seu raciocínio:

Poder tributário tinha a Assembleia Nacional Constituinte, que era soberana. Ela, realmente, tudo podia, inclusive em matéria tributária. A partir do momento, porém, em que foi promulgada a Constituição Federal, o poder tributário retornou ao povo (detentor da soberania). O que passou a existir, em seu lugar, foram as competências tributárias, que a mesma Constituição Federal repartiu entre a União, os Estados-membros, os Municípios e o Distrito Federal.³⁰

Posicionamento semelhante é manifestado por Renato Lopes Becho, no sentido de que a Constituição conferiu competência tributária às Casas Parlamentares, ou seja, ao Congresso Nacional, às Assembleias Legislativas, à Câmara Distrital e às Câmaras de Vereadores. Ademais, a Assembleia Nacional Constituinte usou de forma ampla seu poder tributário e entregou a competência tributária em termos muito limitados.³¹

E ainda arremata:

A esse rol e nenhum outro, por inferência do princípio da legalidade, insculpido no art. 150, I, da Constituição (os tributos são criados ou aumentados por lei), foi distribuída a competência tributária. Em outras palavras, o poder constituinte dividiu a competência tributária entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.³²

No âmbito da doutrina estrangeira, Héctor B. Villegas, ao empregar a expressão competência tributária como sinônimo de poder tributário, define-a como a “faculdade de que tem o Estado de criar unilateralmente tributos, cujo pagamento será exigido das pessoas submetidas a sua soberania. [...] importa no poder coativo estatal de compelir os particulares para que lhe entreguem uma porção de suas rendas ou patrimônios[...].”³³

Ainda na esteira da doutrina estrangeira, curioso notar que C. M. Giuliani Fonrouge trabalhara com a seguinte diretriz: “[...] o poder tributário consiste na faculdade de exigir tributos (ou estabelecer isenções) ou seja, o poder de sancionar normas jurídicas das quais deriva, a cargo

³⁰ *Curso...*, cit., p. 574.

³¹ *Lições de direito tributário: teoria geral e constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 235.

³² *Idem*, p. 234.

³³ *Curso de direito tributário*. Trad. Roque Antonio Carrazza. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980, p. 82.

de determinados indivíduos ou categorias de indivíduos, a obrigação de pagar um imposto ou de respeitar o limite tributário”.³⁴

Paralelamente ao poder tributário, está a faculdade de exercitá-lo num plano material. Eis a competência tributária, de tal modo que ambas as coisas podem coincidir. Nessa vertente conclui: “Pode haver órgãos dotados de competência tributária e carentes de poder tributário [...] O poder de tributar é inerente ao estado e não pode ser suprimido, delegado, nem cedido; porém, o poder de fazê-lo efetivo pode ser transferido ou outorgado a pessoas ou entes paraestatais e mesmo privados”.³⁵

Nota-se que a competência tributária, à luz da doutrina comparada, está intimamente ligada ao que denominamos capacidade tributária ativa.

Regressando ao sistema constitucional tributário pátrio, nota-se que o legislador constitucional conferiu às pessoas políticas a prerrogativa de descrever *legislativamente* a regra matriz de incidência tributária.

Logramos em corroborar, dessa forma, o entendimento de que a própria Constituição Federal já estabelece – ainda que de modo implícito – o arquétipo da regra matriz com todos os seus critérios,³⁶ cabendo ao legislador ordinário, quando do exercício da competência conferida pelo Texto Supremo, obedecer fielmente à norma padrão de incidência do tributo pré-traçada na Constituição, com supedâneo no discurso doutrinário da hierarquia das normas,³⁷ através do qual todas as diretrizes estabelecidas pela Lei Maior nortearão as demais normas jurídicas emanadas, tanto na esfera federal quando na estadual e na municipal.

A Constituição Federal, na qualidade de uma norma que delinea a própria estrutura do Estado Federativo, elencou exhaustivamente as atribuições de cada pessoa política para o exercício da competência tributária impositiva, tendo em vista a ampla necessidade de preservar a intocabilidade dos princípios ora referidos.

Comportou-se o legislador constituinte originário de forma extremamente minuciosa quando da repartição da competência tributária, tratando-a de forma contundente, dada a sua extrema relevância, havendo uma verdadeira limitação material ao Poder Constituinte Derivado, não sendo objeto de alteração sequer por emenda constitucional, apontando o legislador

³⁴ *Conceitos de direito tributário*. Trad. da 2. ed. argentina do livro “Derecho Financiero” (Buenos Aires: Depalma, 1970) por Geraldo Ataliba e Marco Aurélio Greco. São Paulo: Edições Lael, 1973, p. 37.

³⁵ *Conceitos...*, cit., p. 37.

³⁶ Nesse sentido: CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso...*, cit., p. 587.

³⁷ Nesse sentido: KFOURI JR., Anis. *Curso de direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 44.

constituente as materialidades e pressupostos para proceder à citada repartição entre as pessoas políticas.

Apenas com o intuito de assinalar demais aspectos inerentes à competência tributária impositiva, sublinhamos que a doutrina pátria se debruça, de há muito, sobre a discussão meramente acadêmica de suas características.

O exame desse aspecto é realizado por Roque Antonio Carrazza,³⁸ que salienta seis qualidades a saber: a) privatividade, b) indelegabilidade, c) incaducabilidade, d) inalterabilidade, e) irrenunciabilidade, e f) facultatividade do exercício. No mesmo sentido Regina Helena Costa³⁹ e José Eduardo Soares de Melo.⁴⁰

Por seu turno, Paulo de Barros Carvalho⁴¹ afirma que apenas três dessas características resistiriam a uma crítica mais severa: indelegabilidade, irrenunciabilidade e incaducabilidade, não concordando com as demais.

Por apego à brevidade, julgamos suficientes essas ponderações sobre a competência tributária impositiva em sua concepção ampla, passando a abordar, no próximo tópico, o exercício da competência tributária impositiva pelos Municípios. Não obstante, no que tange à breve citação das características da competência tributária delineadas pela doutrina, inclinamo-nos pela corrente que aponta sua classificação em seis qualidades ou atributos.

No mais, por se tratar o presente trabalho de dissertação do estudo envolvendo a incidência de um imposto municipal (ISSQN), faz-se necessário o elenco de rápidas considerações acerca do exercício da competência tributária pelos Municípios, notadamente à luz dos princípios constitucionais a ela inerentes.

1.3 Competência tributária municipal: uma breve análise à luz dos princípios federativo e da autonomia municipal

Considerando que nosso intento nesse trabalho de dissertação estriba-se na análise do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza e sua particular incidência nas operações de

³⁸ *Curso...*, cit., p. 497.

³⁹ *Curso...*, cit., p. 60-62

⁴⁰ *Curso de direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 148.

⁴¹ *Curso...*, cit., p. 232.

arrendamento mercantil, em se tratando das figuras principiológicas imersas no Sistema Constitucional Tributário, delimitaremos o objeto de estudo na apreciação dos princípios Federativo e da Autonomia Municipal.

Não obstante, cumpre assinalar que as considerações desenvolvidas ao longo de todos os capítulos adotam, implicitamente, a aplicabilidade de todos os demais princípios à figura tributária em estudo.

Consoante registramos alhures, o legislador constituinte delimitou pormenorizadamente as faixas de competência entre a União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios.

No que tange à faixa de atribuições conferidas aos Municípios, assim preceitua o art. 156 da Constituição Federal de 1988, *in verbis*:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

II - transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

Nota-se a ínsita preocupação do legislador constituinte ao atribuir a competência tributária impositiva aos Municípios, como também ao Distrito Federal,⁴² em especial através da dicção do inciso III do dispositivo retro, ao afastar qualquer zona de conflito entre os serviços tributáveis pelas municipalidades e pelos Estados-membros.

A competência tributária municipal somente pode ser abordada, de forma conveniente, se partirmos de um de seus pressupostos fundamentais: o federalismo, que, ao lado da república, é condicionante do *poder* tributário municipal.⁴³ Geraldo Ataliba já asseverara⁴⁴ que os princípios mais relevantes, no Brasil, são os da Federação e da República, tendo o condão inclusive de determinar, como se deve interpretar os demais, no auge da posição privilegiada em que foram postos esses dois princípios fundamentais de todos o nosso sistema jurídico.

⁴² Art. 147. Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais.

⁴³ Nesse sentido: DERZI, Misabel de Abreu Machado. Fundamentos da competência tributária municipal. *RDT*, 19/20.

⁴⁴ *República e Constituição*. Atual. por Rosolea Miranda Folgosi. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 37.

A Carta Constitucional vigente estabelece em seu art. 1º que *a República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito.*

Desse modo, tem-se no Brasil uma especial repartição de atribuições legislativas, políticas e administrativas entre a União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios, caracterizada pela indissolubilidade da Federação,⁴⁵ preconizada por André Ramos Tavares como princípio (princípio da indissolubilidade)⁴⁶ e afirmada no próprio art. 1º do Texto Supremo. Assim sendo, estamos diante de um magno princípio constitucional, qual seja, o *princípio federativo*.

Nesse diapasão, o princípio federativo brasileiro se traduz pela autonomia recíproca constitucionalmente assegurada da União, dos Estados federados e dos Municípios. O Município é peça estrutural do regime federativo brasileiro, à semelhança da União e dos próprios Estados.⁴⁷

Reiteramos aqui o raciocínio desenvolvido por Roque Antonio Carrazza, associando a figura dos princípios à noção de sistema. Assim relata: “Sistema, pois, é a reunião ordenada das várias partes que formam um todo, de tal sorte que elas se sustentam mutuamente, e as últimas explicam-se pelas primeiras. *As que dão razão às outras chamam-se princípios*”.⁴⁸ (grifo nosso).

Conforme Renato Lopes Becho, os princípios estão presentes em todas as ciências, demonstrando o começo, o ponto de partida, facilitando a compreensão e dando sentido aos mais variados sistemas. Assim preleciona, no que se atina ao emprego do princípio no ordenamento jurídico: “Os princípios possuem uma série de funções dentro do ordenamento jurídico. Eles apontam os objetivos da sociedade, dispostos no ordenamento jurídico explícita ou implicitamente e trazem unidade ao sistema jurídico, agregando normas ao seu redor (ao redor desses princípios)”.⁴⁹

O magistério de Paulo de Barros Carvalho⁵⁰ remete-nos à reflexão das normas jurídicas impregnadas de valor. Pontifica o jurista que tal valoração apresenta variações de intensidade de norma para norma, existindo assim preceitos fortemente carregados de valor, exercendo

⁴⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *Princípio federativo e tributação*. Revista de Direito Público, p. 179.

⁴⁶ *Curso de direito constitucional*. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 835.

⁴⁷ Cf. BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito constitucional*. 22. ed. rev. e atual. por Samantha Meyer-Pflug. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 450.

⁴⁸ Cf. BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito constitucional*. 22. ed. rev. e atual. por Samantha Meyer-Pflug. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 450.

⁴⁹ *Curso...*, cit., p. 43-44.

⁴⁹ *Lições...*, cit., p. 352.

⁵⁰ *Curso...*, cit., p. 191.

significativa influência sobre grandes porções do ordenamento. Numa das acepções decorrentes de seu magistério, princípio está encampado como sinônimo de carga valorativa.

José Eduardo Soares de Melo, numa colocação mais conceitual, classifica os princípios numa categoria de normas diferenciadas, de índole superior, constituindo o alicerce e fundamento do edifício normativo. Eis as considerações apresentadas pelo autor:

Importante ponderar, ainda, que “princípio” é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e Inteligência exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que tem por nome sistema jurídico positivo.⁵¹

A Constituição Federal ocupa nível supremo da ordem jurídica, veiculando os princípios fundamentais do “Estado”, caracterizado pela imperatividade de seus comandos, vinculando todas as pessoas, físicas e jurídicas, de direito privado e de direito público.

Até mesmo por uma questão lógica e cronológica, foram capituladas em linhas introdutórias da Magna Carta, notadamente compondo o teor de seu art. 1º,⁵² as matérias substanciais que contextualizam os princípios republicano e federativo no art. 60, § 4º,⁵³ afastando qualquer resquício de dúvida acerca de seu alcance e efeitos.

Dentre as características de um Estado Federal, temos a sua fundamentação jurídica numa Constituição, que estabelece as atribuições da União e das unidades federadas. Nessa esteira, tal repartição de competências representa um instrumento que visa manter um equilíbrio federativo entre os diversos poderes, por uma questão de isonomia.

A Federação implica a existência de uma autonomia limitada dos respectivos entes que a integram, preservando-se tal autonomia conferida pela Constituição e um órgão central detentor da soberania nacional, evitando-se a centralização do poder em único órgão e, portanto, a possibilidade de surgimento de governo totalitário.

⁵¹ *Curso...*, cit., p. 13.

⁵² Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: I - a soberania; II - a cidadania; III - a dignidade da pessoa humana; IV - os valores sociais do trabalho e da livre-iniciativa; V - o pluralismo político.

⁵³ Art. 60.[...] § 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I - a forma federativa de Estado; II - o voto direto, secreto, universal e periódico; III - a separação dos Poderes; IV - os direitos e garantias individuais.

A União é uma entidade federativa autônoma em relação aos Estados-Membros e Municípios, tratando-se de pessoa jurídica de direito público interno, e é instrumento de exteriorização da soberania.

Como característica do Estado Federal, Hans Kelson assim preconizou em obra traduzida para o idioma espanhol:

El orden jurídico de un Estado federal se compone de normas centrales válidas para todo su territorio y de normas locales que valen solamente para partes de este territorio, los territorios de los Estados “componentes” (o miembros). Las normas centrales generales o “leyes federales” son criadas por un órgano legislativo central, la legislatura de la “federación”, mientras que las normas generales locales son creadas por órganos legislativos locales, o legislaturas de los Estados miembros. Esto presupone que en el Estado federal el ámbito material de validez del orden jurídico o, en otras palabras, la competencia de legislación del Estado, encuéntrase dividida entre una autoridad central y varias autoridades locales.⁵⁴

Noutros termos, as relações entre as pessoas constitucionais são relações de coordenação e não de subordinação, de justaposição e não de superposição.⁵⁵ No mesmo sentido acerca da relação ao nível idêntico e coordenado entre as pessoas políticas, manifesta-se Misabel de Abreu Machado Derzi.⁵⁶

Diante de tais colocações, são entes federativos a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios. Frise-se novamente que a adoção desse modelo estrutural implica a admissão da autonomia para as entidades integrantes da Federação.⁵⁷

Assim sendo, conclui-se pela autonomia dos Municípios, com supedâneo no próprio art. 1º da Constituição Federal, que declara que “a República Federativa do Brasil é formada pela União indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal”.

Diante de tais diretrizes, José Afonso da Silva⁵⁸ preconiza que, nos termos da Constituição, o Município brasileiro é entidade estatal integrante da Federação.

Todavia, assim como Roque Antonio Carrazza, conforme verificaremos um pouco mais adiante, o autor manifesta entendimento de que nem toda autonomia constitucional implica a condição de autêntico membro de uma Federação. Assim preleciona:

⁵⁴ *Teoría general del derecho y del Estado*. Trad. Eduardo García Máynez. México: Imprenta Universitaria, 1949, p. 333.

⁵⁵ BORGES, José Souto Maior. *Lei complementar tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975, p. 15.

⁵⁶ Fundamentos da competência tributária municipal. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, nº 13/14, p. 112, 1980.

⁵⁷ TAVARES, André Ramos. *Curso...*, cit., p. 835.

⁵⁸ *Comentário contextual à Constituição*. 8. ed. atual. até a Emenda Constitucional 70, de 22.12.2011. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 304.

Não é porque uma entidade territorial tenha autonomia político-constitucional que necessariamente integre o conceito de entidade federativa. Nem o Município é essencial ao conceito de federação brasileira. Não existe federação de municípios. Existe federação de Estados. Estes é que são essenciais ao conceito de qualquer federação.⁵⁹

No entanto, um aspecto resta incontroverso: não se pode falar em hierarquia entre os organismos estruturantes do modelo federativo nacional.⁶⁰ No mesmo sentido manifesta-se Denise Lucena Cavalcante.⁶¹

Noutros termos, existe em nosso ordenamento o denominado direito de *secessão*, sendo inadmissível qualquer pretensão de separação de um Estado-membro, do Distrito Federal ou de qualquer Município da Federação.⁶²

Ainda sob a égide da Constituição pretérita, Roque Antonio Carrazza⁶³ sublinhou oportunamente que os Municípios só conseguiriam exercer plenamente suas competências tributárias quando fosse reconhecido e respeitado o princípio da autonomia municipal. Nesses termos, a Carta anterior já trazia expressamente o referido princípio constitucional, assim estabelecendo em seu art. 16, I e II, *in verbis*:

Art. 16. A autonomia municipal será assegurada:

I - pela eleição direta de Prefeito, Vice-Prefeito e Vereadores realizada simultaneamente em todo o País, dois anos antes das eleições gerais para Governador, Câmara dos Deputados e Assembleia Legislativa;

II - pela administração própria, no que concerne ao seu peculiar interesse, especialmente quanto:

[...]

Aliás, o citado autor já preconizara também sob a égide da Constituição anterior a isonomia entre a União, Estados-membros e Municípios,⁶⁴ todos na qualidade de pessoas políticas, embora esses últimos estivessem ausentes do pacto federativo, que assim dispunha em seu art. 1º: *O Brasil é uma República Federativa, constituída sob o regime representativo, pela união indissolúvel dos Estados, do Distrito Federal e dos Territórios.*

⁵⁹ *Curso de direito constitucional positivo*. 36. ed., rev. e atual. até a Emenda Constitucional n. 71, de 29.11.2012. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 476-478.

⁶⁰ Idem, *ibidem*.

⁶¹ *Anotações...*, cit., p. 240.

⁶² MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 270.

⁶³ Autonomia municipal. *Revista do Advogado*, São Paulo: AASP, ano III, nº 12, p. 20, 1983.

⁶⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. *Conflito de competência: um caso concreto*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1984, p. 39.

A autonomia municipal resta configurada pela tríplice capacidade de auto-organização e normatização própria, autogoverno e autoadministração,⁶⁵ como se depreende pela dicção também dos arts. 18⁶⁶, 29⁶⁷ e 30⁶⁸ e 34, VII, c, todos da Constituição Federal. Nesse diapasão, Kiyoshi Harada vislumbra a existência de um Sistema Tributário Municipal.⁶⁹

De acordo com Alexandre de Moraes,⁷⁰ o Município auto-organiza-se através de sua Lei Orgânica Municipal e, posteriormente, por meio da edição de leis municipais; autogoverna-se mediante a eleição direta de seu Prefeito, Vice-prefeito e vereadores; e, finalmente, auto administra-se, no exercício de suas competências administrativas, tributárias e legislativas, diretamente conferidas pela Constituição Federal. Frise-se que há segmento doutrinário que considera uma quarta capacidade municipal: a capacidade de autolegislação.⁷¹

No mesmo sentido dessa tríplice capacidade que caracteriza a autonomia é o entendimento de André Ramos Tavares,⁷² incluindo a autolegislação na capacidade de auto-organização. O autor é assertivo ao preceituar que há três esferas de governo diversas, compartilhando o mesmo território e povo: a federal, a estadual e a municipal.

Por seu turno, Diomar Ackel Filho⁷³ trabalha com o que denomina autonomia tridimensional, consubstanciado em três aspectos: poder político (capacidade de constituir o seu governo); poder administrativo (direção de serviços públicos de natureza local pelos órgãos do governo municipal); e poder financeiro (autonomia em dispor de recursos próprios e hábeis).

⁶⁵ MORAES, Alexandre de. *Direito...*, cit., p. 276.

⁶⁶ Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição.

⁶⁷ Art. 29. O Município reger-se-á por lei orgânica, votada em dois turnos, com o interstício mínimo de dez dias, e aprovada por dois terços dos membros da Câmara Municipal, que a promulgará, atendidos os princípios estabelecidos nesta Constituição, na Constituição do respectivo Estado e os seguintes preceitos: (...).

⁶⁸ Art. 30. Compete aos Municípios: I - legislar sobre assuntos de interesse local; II - suplementar a legislação federal e a estadual no que couber; III - instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei; IV - criar, organizar e suprimir distritos, observada a legislação estadual; V - organizar e prestar, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, os serviços públicos de interesse local, incluído o de transporte coletivo, que tem caráter essencial; VI - manter, com a cooperação técnica e financeira da União e do Estado, programas de educação infantil e de ensino fundamental; VII - prestar, com a cooperação técnica e financeira da União e do Estado, serviços de atendimento à saúde da população; VIII - promover, no que couber, adequado ordenamento territorial, mediante planejamento e controle do uso, do parcelamento e da ocupação do solo urbano; IX - promover a proteção do patrimônio histórico-cultural local, observada a legislação e a ação fiscalizadora federal e estadual.

⁶⁹ *Direito...*, cit., p. 87.

⁷⁰ *Direito...*, cit., p. 276.

⁷¹ Nesse sentido: MACEDO, Marco Antonio Ferreira. *Breves reflexões acerca da competência tributária municipal*. RT, São Paulo, v. 683, fasc. I – Cível, p. 243.

⁷² *Curso...*, cit., p. 851.

⁷³ A autonomia municipal na nova Constituição. RT, São Paulo, v. 635, p. 39-40, 1988.

Reportando-nos ao magistério de Aires F. Barreto, o autor preconiza que “por autonomia municipal pode-se entender a faculdade conferida pela Constituição à pessoa política Município para editar – nos limites por ele traçados – suas próprias normas legislativas, dispor sobre seu governo e organizar-se administrativamente”.⁷⁴

Segundo José Afonso da Silva, a autonomia municipal assenta quatro capacidades: capacidade de auto-organização, mediante a elaboração de lei orgânica própria; capacidade de autogoverno, pela eletividade do prefeito e dos vereadores às respectivas Câmaras Municipais; capacidade de autolegislação, mediante a competência de elaboração de leis municipais sobre áreas que são reservadas à sua competência exclusiva e suplementar; capacidade de autoadministração (administração própria para manter e prestar serviços de interesse local).⁷⁵

Vale considerar que, em relação à ordem constitucional pretérita, segmento doutrinário enfatiza com veemência a capacidade de auto-organização, implementado pela Constituição de 1988, conforme determina expressamente o art. 29, erigindo os Municípios à qualidade de ente federativo.⁷⁶

Não obstante, a autonomia conferida aos Municípios, haurida do texto constitucional como figura principiológica, assim como também aos Estados-membros, segundo ensinamentos de Geraldo Ataliba é a base do princípio republicano, sendo também uma derivação dos princípios fundamentais da República e da Federação. Eis trecho do seu consagrado magistério:

Posta a autonomia municipal como princípio constitucional dos mais eminentes – ao lado da forma republicana representativa e democrática (art. 34, VII, “a”) e da independência dos poderes (inciso IV) –, protegido pela mais drástica das sanções institucionalmente previstas (a intervenção federal, art. 34), é, no Brasil, ingrediente necessário e ínsito na própria República; é decorrência imediata e indissociável do princípio republicano.⁷⁷

À guisa dessas elucidações, o princípio em comento representa a autonomia dos Municípios em face dos Estados-membros e da União, podendo governar, administrar e legislar sem a interferência dos outros poderes, pois assim o legislador constituinte original estabeleceu para todos os entes federados, sendo autonomia das pessoas políticas perquiridas pelo Constituinte essencial para a Federação, mantendo-se a coesão e harmonia dentro da Unidade Federativa.

⁷⁴ *ISS na Constituição e na lei*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 9.

⁷⁵ *Comentários...*, cit., p. 307.

⁷⁶ SARLET, Ingo. *Curso...*, cit., p. 782; TAVARES, André Ramos. *Curso...*, cit., p. 853.

⁷⁷ *República...*, cit., p. 46.

Nos termos ora delineados, os preceitos constitucionais representam o que Aires F. Barreto denomina “tripé” que demarca a autonomia municipal: autonomia política, autonomia administrativa e autonomia financeira.

Logo, a autonomia financeira confere aos Municípios o direito a uma gestão orçamentária própria (incluindo-se a fixação de determinados impostos) e o direito a uma administração independente de seu patrimônio.⁷⁸

E arremata um dos autores que talvez mais tenha contribuído na doutrina pátria para o estudo do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza: “Na atual Constituição, o conceito de autonomia deve ser extraído das três características fundamentais: instituição e arrecadação de tributos, de sua competência, eleição dos seus governantes e organização administrativa de tudo quanto seja predominantemente de interesse local”.⁷⁹

Celso Ribeiro Bastos,⁸⁰ adotando a premissa de que a autonomia significa a capacidade ou poder de gerir os próprios negócios dentro de um círculo prefixado pelo ordenamento jurídico que a embasa, assevera que o *interesse local* foi o critério adotado pela Constituição para fixar o conjunto de matérias afetas à competência municipal.

Importante realçar que a expressão “assuntos de interesse local”, destacada no desfecho da definição acima, deve ser interpretada no sentido de caracterizar questões em que predomina interesse *imediato* do Município, podendo envolver, todavia, proveito *mediatamente* estadual ou nacional.

De modo semelhante, o texto magno anterior empregava a expressão *peculiar interesse* dos Municípios, no tocante à capacidade de autoadministração. Na esteira da carta pretérita, Roque Antonio Carrazza preconizou: “Os interesses dos Municípios são os que atendem, de modo imediato, às necessidades locais, ainda que com alguma repercussão sobre as necessidades gerais do Estado ou do País”. Concluiu seu raciocínio: “Peculiar não se confunde com privativo”.⁸¹

Noutros termos, conclui-se que a competência do Município em tema de interesse local será desvendada casuisticamente, sendo de fundamental importância a identificação desse âmbito.⁸²

⁷⁸ KANITZ, Horst. A autonomia administrativa municipal: a administração pública ao alcance do cidadão. In: O Federalismo na Alemanha. Trad. Sperber S/C Ltda. São Paulo: Fundação Konrad-Adenauer-Stiftung, 1995, p. 242.

⁷⁹ BARRETO, Aires F. ISS..., cit., p. 9.

⁸⁰ Curso..., cit., p. 451-452.

⁸¹ Revista..., cit., p. 23.

⁸² Cf. TEMER, Michel. *Elementos de direito constitucional*. 23. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 109.

Nesse diapasão, afirma Ingo Wolfgang Sarlet que a figura do Município, e a sua autonomia constitucional, abrangido pelo manto da indissolubilidade, integra o conjunto dos elementos nucleares do princípio federativo na condição de cláusula pétrea, não podendo tal autonomia ser suprimida e mesmo esvaziada por emenda constitucional.⁸³

Na esteira da relevância que se destina ao princípio da autonomia municipal, Roque Antonio Carrazza⁸⁴ inclina-se pelo posicionamento de que os Municípios não integram a Federação, ou seja, não fazem parte do pacto federal.

Todavia, o autor corrobora a tese de que a autonomia municipal deve ser elevada à condição de cláusula pétrea, estando convencido de que qualquer amesquinçamento dessa autonomia é vedado pela Constituição Federal.

Por sua vez, tendo em vista a autonomia conferida aos Municípios, além daquele que se destina aos Estados-membros e à União, Regina Helena Costa salienta que no Brasil a Federação possui uma feição peculiar, verificando-se uma tríplice ordem jurídico-política, não se enquadrando na clássica ideia de Federação, pela qual se traduz na autonomia recíproca entre a União e os Estados-membros.⁸⁵ O sistema constitucional pátrio eleva os Municípios à categoria de entidades autônomas, embora o texto constitucional não diga expressamente que os Municípios tenham se transformado em unidades federadas.⁸⁶

Independentemente da posição que se adote, conclui-se que a Autonomia Municipal está elevada constitucionalmente à condição de cláusula pétrea.

Nesse diapasão, cumpre destacar que o art. 60, § 4º, I, da Constituição Federal estabelece que a forma Federativa constitui cláusula pétrea. Considerando a autonomia dos Municípios reconhecida constitucionalmente, integrando os Municípios a unidade da Federação ou não, o desrespeito ao princípio da autonomia municipal resultará numa inconstitucionalidade também por esse viés, pois, tendo em vista a autonomia conferida a todos os entes políticos (União, Estados-membros e também Municípios), sua transgressão implicará afronta ao próprio art. 60, § 4º, I, da Carta Magna.

⁸³ *Curso...*, cit., p. 782-783.

⁸⁴ *Curso...*, cit., p. 188.

⁸⁵ *Curso...*, cit., p. 75.

⁸⁶ Cf. SILVA, José Afonso da. *Comentários...*, cit., p. 304.

A par disso, a Constituição prevê a intervenção federal no Estado-membro no art. 34, VII, c, em caso de violação ao princípio da autonomia municipal. À luz desse dispositivo, há de ser reconhecida e assegurada a autonomia municipal.⁸⁷

À guisa dessa previsão constitucional, Roque Antonio Carrazza esclarece: “Ora, se um Estado-membro violar a autonomia de um dos Municípios localizados em seu território, ele é passível, até, nos termos do art. 34, III, c, da CF, de intervenção federal, pedido que implica quebra (temporária, é certo) do próprio princípio federativo, [...]”.⁸⁸

Trazendo tais ilações para o campo do direito tributário, com o intuito de se manter a isonomia dos entes tributantes, apenas caberá à União estabelecer normas gerais ou nacionais que uniformizem disciplinas para determinados impostos, imprescindíveis para que o sistema tributário funcione harmonicamente, a exemplo do que ocorre com o ICMS, ITCMD, no intuito inclusive de evitar-se a chamada guerra fiscal. Semelhante é o que ocorre com o ISSQN, para o qual dedicaremos maiores digressões um pouco mais adiante.

Em matéria tributária, um dos pilares do princípio da Autonomia Municipal reside na autonomia conferida aos Municípios para o exercício da tributação. Vale dizer, poderá o Município instituir, arrecadar e fiscalizar a cobrança de tributos nos limites da competência demarcada pelo legislador constituinte, afastando a interferência das demais pessoas políticas, tendo em vista a gama de prerrogativas hauridas da própria Constituição.

Como bem sublinha Aires F. Barreto, “não pode o governo federal, assim como não o podem os governos estaduais, imiscuir-se no âmbito da competência municipal”.⁸⁹

Destarte, à guisa das diretrizes estampadas pela Constituição Federal, julgamos incontroverso que os Municípios integram o pacto federativo por expressa previsão do art. 1º do texto constitucional. Nessa esteira, eventual afronta ao princípio da autonomia municipal deflagará, por via oblíqua, descompasso com o disposto no art. 60, § 4º, do Texto Supremo, que abarca as situações elevadas à condição de cláusula pétrea.

Nesse diapasão, o papel das municipalidades realizado no exercício da tributação traz à baila questão merecedora de estudo, qual seja, a questão atinente ao conflito de competência com o ICMS, imposto este de competência estadual.

⁸⁷ TAVARES, André Ramos. *Curso...*, cit., p. 850.

⁸⁸ *Curso...*, cit., p. 203.

⁸⁹ *ISS...*, cit., p. 11.

1.3.1 ISSQN e conflito de competência com o ICMS

Conforme concluiu Roque Antonio Carrazza, “as competências tributárias de todas as pessoas políticas têm seu perfil desenhado, com retoques à perfeição, por uma grande cópia de normas constitucionais”.⁹⁰

É cediço que a Constituição Federal estabeleceu minuciosamente as faixas de competência para cada pessoa jurídica de direito público interno, delimitando os raios de atuação de acordo com a materialidade que será empregada para o exercício da competência tributária impositiva.

No entanto, pode ocorrer a figura da invasão da competência tributária, bastando que uma determinada entidade política invada matérias de competência privativa da outra. O conceito de invasão de competência tributária se relaciona, pois, com a distribuição de impostos de competência privativa.⁹¹

Importante realçar que a hipótese de incidência de cada tributo é delineada com bastante precisão, trazendo o texto constitucional pressupostos a serem obedecidos pelo legislador infraconstitucional no ato de criação da exação fiscal. Quando da existência de eventual invasão de competência estamos diante de uma flagrante inconstitucionalidade. Eis o *conflito de competência tributária*.⁹²

Em matéria de ISSQN, o conflito de competência poderá ocorrer entre pessoas políticas de categorias diferentes, por exemplo, entre Estados-membros e Municípios. Por outro viés, poderá também ocorrer entre pessoas políticas da mesma categoria, na hipótese do conflito entre Municípios.⁹³ O conflito entre pessoas políticas da mesma categoria dará ensejo à chamada guerra fiscal, que será tratada oportunamente no campo do ISSQN.

Não obstante, em se tratando de conflito de competência entre Municípios em torno do ISSQN, dir-se-á que o imposto é devido no Município onde ocorreu o fato gerador. No entanto, a simplicidade é apenas *aparente*.⁹⁴

No entanto, há situações de prestações de serviços que desencadeiam uma série de discussões sobre a possível incidência do ICMS. São os casos de prestação de serviços com

⁹⁰ *Conflito de competência: um caso concreto*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984, p. 45.

⁹¹ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. 4. ed. rev., aum. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 287.

⁹² Idem, p. 288.

⁹³ MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional – Artigos 1º ao 95*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007, v. I, p. 661.

⁹⁴ Idem, ibidem.

aplicação de materiais, surgindo a indagação do cabimento de ISSQN ou ICMS. Toda celeuma se resume na classificação apontada doutrinariamente: mercadorias fornecidas com serviços e serviços com fornecimento de mercadorias.⁹⁵

Numa abordagem acerca da primeira situação (fornecimento de mercadorias com serviços), cumpre mencionar o teor da alínea *b* do inciso IX do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, *in verbis*:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

[...]

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

[...]

IX - incidirá também:

[...]

b) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios.

O dispositivo expressamente determina que incidirá o ICMS sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios. Uma vez mais o texto constitucional traz em seu bojo uma aparente simplicidade.

Marçal Justen Filho salienta que o dispositivo acima transcrito abrange duas situações teóricas. A primeira corresponde a uma operação relativa à circulação de mercadorias conjugada com uma prestação de serviços. A segunda, uma prestação de serviços envolvendo o fornecimento de mercadorias. Em tais supostos o dispositivo determina que, se a situação não for sujeitável à competência tributária dos municípios, o ICMS incidirá sobre o valor integral da operação.

Diante de tais problemáticas, o autor faz relevantes considerações:

De um lado, a caracterização da presença de “operação relativa à circulação de mercadorias” exclui a incidência do ISS – pois essa situação não se identifica como “prestação de serviços”. Logo, o imposto cabível seria o ICMS e sua apuração tomaria em conta o valor da operação, como decorrência inafastável.

⁹⁵ BARRETO, Aires F. *ISS...*, cit., p. 49-51.

De outro, uma prestação de serviços conjugada com fornecimento de materiais que não se subordine à competência do município apenas poderia caracterizar-se em serviços tributáveis pelo ICMS [...].⁹⁶

Na trilha dos ensinamentos do autor, afasta-se completamente a afirmação de que tal regra constitucional seria aplicada em relação aos serviços não abrangidos pela competência tributária municipal em razão da ausência de previsão na lista veiculada por lei complementar, pois uma interpretação errônea poderia resultar na conclusão de que incidiria o ICMS para todos os serviços não previstos na citada lista, mesmo quando não configurasse uma operação relativa à circulação de mercadorias nem prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação. “O despropósito seria total, porque a ausência de inclusão na lista poderia acarretar a não tributação por via do ISS. Nunca, o cabimento da tributação da situação omitida por via do ICMS.”⁹⁷

Também trabalhando com a premissa de que a própria Constituição delimitou inequivocamente o campo de abrangência do ICMS e do ISSQN, Marcelo Caron Baptista ressalta que o dispositivo constitucional em comento trata justamente das hipóteses em que há prestações-fim diversas, objeto relações jurídicas incomunicáveis,⁹⁸ pois, segundo seu magistério, toda prestação-fim será sempre de dar ou de fazer, jamais uma prestação mista, podendo ocorrer, num determinado caso concreto, que uma mesma pessoa realize tanto operações mercantis como prestação de serviços. Inexiste, assim, prestação de serviços com fornecimento de mercadoria ou fornecimento de mercadorias com serviços.

De acordo com o raciocínio desenvolvido, seu magistério é oportuno:

A única interpretação cientificamente verdadeira do enunciado prescritivo exposto é a que conclui que a Constituição estabelece regra afeta exclusivamente ao âmbito de incidência do (s) ICMS (s), e apenas para as hipóteses em que dois comportamentos tributados por esse (s) imposto (s) forem realizados concomitantemente, em virtude de duas relações jurídicas extratributárias distintas, mas envolvendo os mesmos sujeitos ativo e passivo. [...] A norma tributária em comento é de aplicação absolutamente restrita aos casos em que o comerciante, o produtor ou o industrial realizar uma operação mercantil e prestar, ao adquirente das mercadorias, um dos serviços tributados pelo ICMS, ou seja, de transporte intermunicipal ou de comunicação.⁹⁹

⁹⁶ O ISS, a Constituição de 1988 e o Decreto-Lei nº 406/68. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, nº 3, p. 70-71, 1995.

⁹⁷ Idem, p. 71.

⁹⁸ ISS: do texto à norma – doutrina e jurisprudência da EC 18/65 à LC 116/03. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 301.

⁹⁹ ISS..., cit., p. 302.

No mesmo sentido manifesta-se Aires F. Barreto, asseverando que alínea *b* do inciso IX do § 2º do art. 155 deve ser interpretada em harmonia com o disposto no art. 155, II, explicitando o texto constitucional que, se as mercadorias forem fornecidas concomitantemente com serviço de comunicação ou serviços de transporte interestadual e intermunicipal, o ICMS incidirá sobre o valor total da operação. “Todos os serviços foram cometidos à competência dos Municípios, tirante apenas os de comunicação e os de transporte interestadual e intermunicipal.”¹⁰⁰

Ademais, o mesmo autor também preceitua inexistir serviços com fornecimento de mercadorias, podendo ocorrer a prestação de serviços com concomitante fornecimento de mercadorias, fruto de dois distintos negócios jurídicos.¹⁰¹ Marçal Justen Filho também é incisivo: “A regra do art. 155, § 2º, IX, *b*, é de observância para o legislador inferior, que está obrigado a respeitar a competência tributária dos municípios acerca de serviços”.¹⁰²

Outrossim, a Lei Complementar nº 116/2003 elenca os serviços sujeitos à incidência do ISSQN, cuja prestação de serviço envolve o fornecimento de mercadoria, ressalvando as exceções nas quais deve incidir ICMS, também quando a prestação de serviço envolve o fornecimento de mercadoria.

Quanto à *tensão*¹⁰³ existente entre as competências estadual e municipal, Aires F. Barreto esclarece:

A estremação das competências estadual e municipal, em matéria de serviços, marca-se pela materialidade (respeitado o critério da territorialidade) da atividade considerada:

- a) se tiver por cerne a.1) a prestação de comunicação, o tráfego comunicativo, ou a.2) a realização do transporte intermunicipal ou interestadual, será tributada pelo ICMS (desde que verificados os demais aspectos da hipótese de incidência);
- b) se, diversamente, tratar-se de qualquer outro serviço, que não corresponda, exata, precisa e circunscritamente, ao de comunicação ou ao de transporte intermunicipal, poderá, em tese, ser tributado pelo ISS.¹⁰⁴

A Lei Complementar nº 116/2003 assim estabeleceu em seu art. 1º, § 2º:

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.
[...]

¹⁰⁰ ISS..., cit., p. 50.

¹⁰¹ Idem, p. 49.

¹⁰² O ISS..., cit., p. 72.

¹⁰³ Expressão empregada por Marcelo Caron Baptista. ISS..., cit., p. 296.

¹⁰⁴ ISS..., cit., p. 235.

§ 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 Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

Sendo assim podemos concluir do texto legal: não incide ICMS sobre mercadorias a serem, ou que tenham sido utilizadas nas prestações de serviços arrolados; incide ICMS, quando a lista ressalva certas parcelas da prestação dos serviços; e incide ISS sobre serviços listados, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.¹⁰⁵

No entanto, a situação enseja indagações de maior complexidade, sobretudo diante de dois fatores: a dificuldade encontrada em discernir se, num determinado negócio jurídico, o preço total pelos serviços já engloba também o valor relativo ao material, e a conflituosa interpretação que existe em relação ao exercício, pela mesma pessoa física ou jurídica, de duas ou mais atividades ou ainda o exercício pela mesma pessoa de uma única atividade.

Para que possamos discorrer a respeito dessa problemática, torna-se imprescindível uma breve análise da materialidade de cada exação, demonstrando sucintamente seus contornos, conceitos e natureza jurídica, analisando dessa maneira as duas materialidades: ICMS e ISSQN, compreendidas, respectivamente, nos arts. 155 e 156 da Constituição Federal.

Conforme preceitua o art. 155, II, da CR, “compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”.

Trata-se exação fiscal incidente sobre a operação que implique a circulação de mercadorias e serviços, e não apenas sobre a mera circulação sem a finalidade mercantil. A hipótese de incidência da referida exação consiste numa operação ou negócio jurídico relacionado a uma *obrigação de dar*, praticada por comerciante, industrial ou produtor, resultando numa transmissão de titularidade da mercadoria.

Incide, por assim dizer, sobre negócios jurídicos que possuem como objeto a circulação, aqui no sentido de comercialização, de uma mercadoria, o que não se confunde com materiais destinados à realização de eventuais prestações de serviço.

Por outro giro, resta-nos pontuar por ora que o ISSQN é matéria constitucionalmente contemplada no art. 156, III, da Lei Maior, estabelecendo como hipótese de incidência a

¹⁰⁵ BARRETO. ISS..., cit., p. 236.

prestação de serviços de qualquer natureza, que trataremos com mais detalhes quando do estudo da sua regra matriz de incidência tributária.

A materialidade do imposto sobre serviços já demonstra por si só que, ao contrário da hipótese de incidência do ICMS, não está relacionada à circulação de mercadorias, mas apenas ao “esforço humano” no intento de realizar determinada atividade a qual fora objeto de contratação entre tomador e prestador, abarcando, desse modo, uma inequívoca *obrigação de fazer*, matéria oriunda do direito privado que será amplamente abordada quando do estudo da materialidade do ISSQN.

Assim sendo, conclui-se que uma das notas distintivas entre os impostos reside na espécie de obrigação atrelada à respectiva materialidade. Desse modo, temos em relação ao ICMS uma *obrigação de dar*, ultimando-se com a entrega da “coisa” avençada, ao passo o ISSQN agasalha uma *obrigação de fazer*. Ambas estão atreladas a uma relação jurídica. A primeira está consubstanciada na entrega de uma coisa já existente. Já a obrigação de fazer consiste num serviço a ser prestado pelo devedor, isto é, na realização de algo até então inexistente.

É inequívoco que cada um dos tributos resulta na realização de um contrato ou negócio jurídico, surgindo aqui outro aspecto relevantíssimo para enfrentamento da matéria: o *objeto contratado*.

A dicção do texto constitucional, em especial a repartição de competência para o exercício da tributação, é suficientemente clara para determinar não apenas o negócio jurídico que fará irromper os efeitos da norma tributária, mas também os respectivos objetos contratados: de um lado, na hipótese de incidência do ICMS, temos uma *obrigação de dar*, que consiste na transferência entre sujeitos da titularidade de determinada *mercadoria*; de outro, o ISSQN está plasmado no esforço humano dirigido ao benefício de terceiro, caracterizado por uma obrigação de fazer. Noutros termos, naquele há uma obrigação de dar determinada mercadoria negociada, neste último resta uma *obrigação de fazer* atividade contratada.

Como corolário do confronto entre os objetos do ICMS e do ISSQN, no primeiro caso temos a circulação ou transferência de titularidade de uma mercadoria com finalidade mercantil, ao passo que no imposto municipal inexistente essa circulação, mas apenas o esforço humano do contratado em favor do contratante. Tais materialidades são abarcadas pelo texto constitucional com hialina clareza.

Cleber Giardino, analisando a questão sob a ótica do *conflito* como sinônimo de *disputa* sobre determinada competência, preceitua que este quadro restará caracterizado se uma das partes conflitantes estiver exorbitando o campo que lhe foi constitucionalmente reservado. Nesses termos, pontifica que, no sistema jurídico pátrio, inexistem conflitos como dado normativo, tornando-se algo absolutamente independente. Vale transcrever trecho de seu raciocínio:

Se inexistir “conflito” como dado normativo, a norma que sobre ele vier a dispor não pode ter conteúdo inovador. Se o conflito é uma simples “disputa” de competência, ou mero problema de interpretação, a norma que pretende superá-lo só poderá estar revelando o que já se contém no sistema. Nesse caso terá, inexoravelmente, eficácia declaratória e retroativa. Ou seja, o que essa norma (desde que constitucional) disser, é o que sempre esteve dito, implicitamente, no sistema, devendo ser aplicado, não apenas a partir de sua vigência, mas também na solução de situações anteriores, retroativamente.¹⁰⁶

Interessante enfatizar esse raciocínio, pois à lei complementar não caberá atribuir outro sentido ao que a Constituição incorporou em seu contexto como pressuposto, modificando os conceitos constitucionais ou fazendo surgir conflitos onde não existam. Aliás, à guisa da repartição de competência, o texto constitucional proibiu às pessoas políticas invadir as áreas de competência atribuídas a cada qual.¹⁰⁷ O conflito existiria na ausência de critério, na falta de critério para determinar qual a norma aplicável a um caso concreto.¹⁰⁸

Em posicionamento no mesmo sentido, Renato Lopes Becho¹⁰⁹ salienta que não existem conflitos de competência em matéria tributária, pois a Constituição já cuidou de dividir a competência tributária, destacando ser possível supor a existência de situações conflituosas nesse campo.

Entretanto, esclarece: “Não é correto supor a existência de conflitos de competência porque o próprio sistema jurídico oferece todas as soluções para dirimir aparentes conflitos, quer na seara legislativa (por lei complementar), quer por decisões judiciais”. Arremata: “[...]o próprio sistema

¹⁰⁶ GIARDINO, Cleber. Conflitos entre ICMS, ISS e IPI. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, nº 7-8, p. 112, 1979.

¹⁰⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. O sistema tributário que está na Constituição – Como saber quando se trata de uma contribuição especial ou de um imposto finalístico. In: *Direito tributário e ordem econômica: homenagens aos 60 anos da ABDF*. Heleno Taveira Torres (Coord.). São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 62.

¹⁰⁸ SARTIM, Agostinho. Conflitos entre ICMS, ISS e IPI. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, nº 7-8, p. 113, 1979.

¹⁰⁹ *Lições...*, cit., p. 389.

jurídico-constitucional aponta para a solução do problema, fazendo com que não se tenha conflito, mas apenas a aparência de um conflito”.¹¹⁰

Ainda na esteira das suscitações conflituosas entre ICMS e ISS, parece-nos incontroverso a seguinte situação: o exercício, pela mesma pessoa física ou jurídica, de duas atividades distintas. Isso ocorre, por exemplo, nos casos de concessionárias de veículos que realizam não apenas a comercialização de peças para veículos, juridicamente classificada como circulação de mercadorias, mas também realizam a prestação de serviços de reparação automotiva.

Na primeira atividade, incide *ICMS*, pois houve a circulação de mercadorias, transferindo a titularidade da peça automotiva de uma pessoa para outra, com intento mercantil; na segunda hipótese, incide *ISSQN*, que consiste na prestação de serviços de reparação veicular.

A situação ganha maior contorno de complexidade na hipótese em que a pessoa física ou jurídica mantém uma organização com o fito de executar apenas uma das atividades: seja ela circulação de mercadorias, seja prestação de serviços. Para análise desse aspecto, faz-se necessário socorro às ilações da melhor doutrina.

Importante registrar uma vez mais que a dicção constitucional é inequívoca ao estabelecer a unicidade das hipóteses normativas. Vale dizer, a própria repartição constitucional de competência já estabelece a incidência de *ISSQN* e *ICMS* em campos distintos, afastando-se assim eventual hipótese de incidência mista, considerando a realização apenas de um negócio jurídico, já que, em se tratando de pessoas físicas ou jurídicas que realizam duas atividades ou obrigações (dar e fazer), parece-nos inequívoco a incidência dos dois impostos.

Terá natureza de mercadoria somente aquilo que for objeto de mercancia, o que se dará através de uma operação mercantil. Noutros termos, a distinção entre mercadorias e materiais leva em consideração não a coisa em si, mas a destinação que lhe é dada. Ou seja, se a coisa foi objeto de mercancia, será *mercadoria*; caso seja meio/objeto imprescindível para prestação de serviços, será *material*.¹¹¹

Nesse diapasão, há situações em que a pessoa física ou jurídica organiza suas atividades apenas com o fito de prestar serviços, o que se dá através de aplicação de “coisas”, funcionando como meio para que seja atingido um fim. E o fim colimado é a prestação de serviços, que se viabiliza pelo emprego de um meio, consubstanciado no emprego de *materiais* (e não

¹¹⁰ *Lições...*, cit., p. 390.

¹¹¹ ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires F. ISS e ICMS – Conflitos. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, nº 11-12, p. 171, 1980.

mercadorias). Temos aqui uma operação cujo objeto consiste numa prestação de serviços, incidindo somente o ISSQN, e não o ICMS. Em casos dessa natureza, não poderá prevalecer a eficácia do texto infraconstitucional, em detrimento dos vetores constitucionais.

Noutros termos, se o fim almejado pela pessoa física ou jurídica é a prestação de serviços, o legislador complementar empregou equivocadamente a expressão mercadoria, pois se o negócio jurídico é unívoco, qual seja, prestação de serviços, não há que se falar em emprego de mercadorias, pois nessas hipóteses o que há é o dispêndio de materiais.

De acordo com o entendimento de Geraldo Ataliba,¹¹² os serviços apresentam a seguinte classificação: a) aqueles que prescindem da utilização instrumental e não requerem aplicação de material (chamados de serviços puros); b) exigem a utilização instrumental; c) implicam o emprego de materiais.

Desenvolve o seu raciocínio o autor para assim concluir: “Sempre que houver prestação de serviços, não há operação mercantil; presente esta, serviços não são prestados. Ou há uma, ou há outro. Jamais ambos, se a atividade é única”.¹¹³

Resta evidente o quão é inaceitável confundir-se os conceitos de *material* e *mercadoria*, diante da incongruência apresentada pela errônea interpretação do texto constitucional, inexistindo, em muitos casos, a distinção entre mercadoria e serviços no mesmo negócio jurídico.

Em análise esclarecedora, fazendo alusão à “coisa” utilizada na prestação de serviços, Geraldo Ataliba asseverou:

Se esta “coisa” é o fim de um contrato, muito provavelmente estaremos diante de uma mercadoria. Se esta “coisa” é um mero meio para a execução de uma obrigação contratual – uma condição, um instrumento, um caminho, para ser possível a realização de um contrato – parece-me, em hipótese alguma, se poderia falar em “mercadoria”.¹¹⁴

Concluiu seu raciocínio afirmando que a mercadoria “é meio, uma mera condição para a realização de algo, muito mais amplo, no contexto contratual”.¹¹⁵

Por tais assertivas, logramos afirmar que a existência de conflito é corolário da errônea interpretação das diretrizes constitucionais, pois, conforme é cediço, a Constituição Federal vigente elenca exaustivamente os arquétipos não apenas de cada imposto, como também de todas

¹¹² ISS e ICM – Conflitos. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, nº 11-12, p. 170, 1980.

¹¹³ Idem, p. 240.

¹¹⁴ Conflitos entre ICM, ISS e IPI. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, nº 7-8, p. 106-107, 1979.

¹¹⁵ Idem, p. 107.

as espécies tributárias, devendo eventuais “zonas cinzentas” ser supridas pelo legislador complementar.

Em matéria de ISSQN surge a agravante das nomenclaturas imprecisas empregadas pelo legislador infraconstitucional (complementar), precipuamente no que se refere aos vocábulos mercadorias e materiais, que possuem naturezas jurídicas distintas e inconfundíveis, consoante demonstramos alhures.

Noutros termos, onde incide ISSQN não incide ICMS, e a recíproca é plenamente verdadeira.

À luz das premissas que adotamos no presente trabalho, qualquer estudo que se desenvolva sobre o ISSQN deverá partir do texto constitucional, sobretudo de sua estrutura no bojo da Lei Maior, seguindo à risca todas as diretrizes perquiridas pelo legislador constituinte, sob pena de deturpação da exação do sistema constitucional tributário.

1.4 O ISSQN no Brasil e na Constituição Federal

Fazendo alusão à contextualização histórica do imposto sobre serviços no cenário jurídico pátrio,¹¹⁶ sua evolução acompanhou a veiculação de novas cartas constitucionais ao longo dos tempos, além de diversas normas infraconstitucionais que apresentaram o mister de modificar, sobretudo, a amplitude do aspecto material da hipótese de incidência tributária através das constantes alterações na chamada lista de serviços.

Em consonância com a Constituição de 1934, incidia a tributação de serviços apenas em relação às diversões públicas, inserida num contexto que permitia a competência concorrente entre os Estados e a União.¹¹⁷

Alguns Estados-membros passaram a tributar certos serviços por meio do “imposto de transações”, que tinha como hipótese de incidência negócios jurídicos como a locação de bens móveis, hospedagem, empreitada, conserto, pintura etc., ou seja, recaía sobre alguns negócios

¹¹⁶ Contextualização história elaborada por Sergio Pinto Martins. *Manual do Imposto sobre Serviços*. 9. ed. atual., rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2013, p. 3-12.

¹¹⁷ Art. 11. É vedada a bitributação, prevalecendo o imposto decretado pela União quando a competência for concorrente. Sem prejuízo do recurso judicial que couber, incumbe ao Senado Federal, *ex officio* ou mediante provocação de qualquer contribuinte, declarar a existência da bitributação e determinar a qual dos dois tributos cabe a prevalência.

jurídicos não abarcados pelo imposto de vendas e consignações (IVC), cuja tributação era desempenhada pelos Estados-membros, além do imposto de indústria e profissões. Tal cenário jurídico-constitucional permaneceu o mesmo até a Carta de 1937, mantendo-se o imposto sobre diversões públicas na carta de 1946.

Antes da reforma de 1965, os serviços eram alcançados pelo:

- a) imposto de transações (estadual), incidente sobre hospedagem, locação de bens móveis, conserto, pintura etc.
- b) imposto de indústria e profissões (municipal), recaindo sobre o exercício de atividades lucrativas;
- c) imposto de diversões públicas (municipal), incidente sobre jogos e diversões públicas.

Com a reforma tributária empreendida pela Emenda Constitucional nº 18, de 1º de fevereiro de 1965, substituindo todos os impostos de funcionalidade econômica por outros mais adequados,¹¹⁸ e permitindo aos Estados, por exemplo, criar o imposto sobre circulação de mercadorias (ICM), além de suprimir o imposto sobre diversões públicas, o imposto sobre indústrias e profissões e o imposto de licença, deu-se surgimento a um sistema tributário uno e nacional, em lugar da sistemática existente até então, que se configurava pela existência de três sistemas tributários autônomos (da União, dos Estados-Membros e dos Municípios).

Tal sistemática passou a adotar o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN), recebendo os Municípios competência tributária em relação ao imposto sobre serviços não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados-membros, cabendo à lei complementar estabelecer critérios para distinguir as atividades relativas a serviços de qualquer natureza das entendidas como operações relativas à circulação de mercadorias.

Por sua vez, a Constituição de 1967 veio a confirmar, em relação ao ISSQN, a competência municipal, o nome do imposto e suas demais peculiaridades, assim dispondo em seu art. 25: Compete aos Municípios decretar impostos sobre: “[...] II – serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar”. A novel redação exigia apenas que os serviços de qualquer natureza fossem definidos em lei complementar, não mais exigindo que a legislação oferecesse critérios para distinguir as atividades, submetidas ao ICMS e ao ISSQN.

¹¹⁸ HARADA, Kiyoshi. *ISS: doutrina e prática*. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2014, p. 7.

A partir da Constituição de 1967, nova restrição à competência tributária municipal foi acrescida mediante a expressão “definidos em lei complementar”,¹¹⁹ e na sua vigência foi editado o Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, que é lei complementar do ponto de vista substancial por versar sobre matéria sob reserva dessa espécie legislativa.¹²⁰

O advento da Emenda Constitucional nº 1/69 não trouxe alteração muito impactante em relação ao ISS. Tal exação manteve sua nomenclatura, definida em lei complementar, que, agora, poderia estabelecer as alíquotas máximas do ISS, conforme disposto em seu art. 24, *in verbis*:

Art. 24. Compete aos municípios instituir imposto sobre:

[...]

II - serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar.

§ 4º Lei complementar poderá fixar as alíquotas máximas do imposto de que trata o item II.

À luz das sucessivas modificações da estrutura do imposto municipal percebe-se que os aspectos elencados no dispositivo supramencionado foram mantidos pelas alterações posteriores, implementando-se outros atributos presentes na Constituição e na Lei Complementar hodiernas.

1.4.1 O ISSQN na Constituição de 1988

No cenário da Carta Magna vigente, o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza manteve-se sob a mesma nomenclatura, continuando na esfera da competência tributária dos Municípios em relação à Constituição pretérita.

Hodiernamente, assim preceitua o art. 156 da Constituição Federal quanto ao imposto em comento, depois de algumas alterações promovidas no texto original pelas Emendas Constitucionais nº 3/93 e 37/2002:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(,,)

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

(...)

¹¹⁹ HARADA, Kiyoshi. *ISS: doutrina e prática*. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2014, p. 3.

¹²⁰ *Idem*, p. 9.

§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do *caput* deste artigo, cabe à lei complementar:

I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas;

II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior.

III – regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

É notório que o ISSQN possui como uma das principais características na atual ordem constitucional o papel desempenhado pela Lei Complementar em matéria tributária, gerando questionamentos e controvérsias doutrinárias em relação à temática, e sobre a qual dedicaremos algumas considerações no decorrer deste trabalho.

A carta constitucional atual, conforme já tivemos oportunidade de afirmar, previu em seu arcabouço todas as espécies tributárias, repartindo às pessoas jurídicas de direito público interno a atribuição do exercício da competência tributária impositiva para instituição de cada exação. Cada ente político possui a sua faixa de atuação delimitada pela Lei Maior.

No que tange ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), cumpre reiterar que a Constituição Federal previu, mesmo que implicitamente, seu arquétipo constitucional, assim como o fez o legislador constituinte em relação às demais figuras tributárias. Esse é entendimento manifestado por Roque Antonio Carrazza.¹²¹ No mesmo sentido Regina Helena Costa.¹²²

Nessa toada, para criação do ISSQN deverá o legislador municipal obedecer peremptoriamente aos conceitos e balizas constitucionais, não detendo qualquer resquício de liberdade para contrariar as diretrizes carregadas pelo Texto Supremo. A criação do imposto deverá obedecer estritamente ao denominado *arquétipo constitucional*.¹²³

Apenas reiterando ideias já trilhadas, a Constituição Federal não cria tributos, mas apenas autoriza a sua instituição dentro dos parâmetros por ela estatuídos. Relacionando tal ideia com as premissas aventadas no parágrafo anterior, a legislação ordinária (aqui se entende também a de natureza complementar) somente poderá, quando do exercício de sua competência tributária impositiva, contemplar fatos que se encontrem no âmbito da moldura constitucionalmente desenhada para tal fim, representando limitação à eleição de situações a serem tributadas pelo legislador.

¹²¹ Curso..., cit., p. 587.

¹²² Curso..., cit., p. 52.

¹²³ BARRETO, Aires F. ISS..., cit., p. 25.

Já que a própria Constituição contempla os parâmetros para o exercício da competência tributária impositiva, tal premissa também deverá ser adotada em relação à norma padrão de incidência do ISSQN, abarcando em seu contexto os critérios que compõem as regras matrizes de incidência tributária. Pois, se assim não fosse, dada a empregabilidade de técnicas interpretativas, o legislador teria a tributação como instrumento para colocar em prática aquilo que julgasse produto da hermenêutica constitucional na construção da norma padrão.

Por assim dizer, utilizando-nos das colocações de Roque Antonio Carrazza,¹²⁴ a Carta Suprema apontou a hipótese de incidência possível, o sujeito ativo possível, o sujeito passivo possível, a base de cálculo possível e a alíquota possível.

E assim também o fez em relação ao referido imposto municipal.

Desse modo, não poderá o legislador ordinário exercer a sua competência tributária em desobediência a esses critérios e pressupostos, devendo, para tanto, eleger como critérios da regra matriz de incidência tributária somente aqueles apontados (repita-se, mesmo que implicitamente) pela Lei Maior.

Seguindo a característica decorrente da rigidez constitucional, o legislador constituinte não deixou ao talante do legislador ordinário o estabelecimento dos parâmetros criteriosos da regra matriz de incidência tributária, demarcando-os com caráter de abstração e delimitador da atuação da pessoa política quando do exercício da competência tributária impositiva.

Desse modo, o texto constitucional traz em seu arcabouço os pressupostos da regra matriz ou norma padrão de incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, sendo vedado ao legislador infraconstitucional desobedecer a esses verdadeiros parâmetros estatuídos pela Lei Maior, devendo o legislador municipal exercer a competência tributária impositiva em consonância com esses lindes constitucionais.

Noutros dizeres, o texto constitucional traz em seu arcabouço o arquétipo ou conjunto de critérios elementares da regra matriz de incidência tributária do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, que deverão ser coerentemente obedecidos pelo legislador infraconstitucional.

¹²⁴ *Curso...*, cit., p. 587.

CAPÍTULO 2

A REGRA MATRIZ DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA

2.1 A norma padrão de incidência tributária

É cediço que o legislador, e já aqui logramos realçar também a figura do legislador constituinte, ao tratar da tributação, escolhe ou elege alguns acontecimentos desencadeadores de efeitos jurídicos no âmbito das relações de natureza jurídica detidamente por ele (legislador) delineadas, apontando diversas propriedades de fato e de relação jurídica, constituindo, dessa forma, os conceitos denominados hipótese e consequente na estrutura da regra produzida.

Ao longo de seus estudos, Paulo de Barros Carvalho verificou a presença de uma constante utilizada pelo legislador na sua atividade de selecionar propriedades de fatos e relações jurídicas, consubstanciado na utilização dos mesmos critérios através de uma postura própria dos juízos hipotéticos condicionais.

O autor aborda a questão sob a vertente de uma variada gama classificatória, interessando-nos, neste trabalho de dissertação, fazer alusão mesmo que em apertada síntese a duas modalidades: norma tributária em sentido estrito e norma tributária em sentido amplo.

Designa o autor por *norma tributária em sentido estrito* a própria norma padrão de incidência do tributo ou também denominada regra matriz de incidência tributária, demarcadora do núcleo do tributo. Por outro giro, as demais normas representam a espécie classificatória denominada *norma tributária em sentido amplo*, apontando-se como exemplo as normas que fixam providências administrativas para a operatividade do tributo, tais como as de lançamento, recolhimentos, deveres instrumentais etc.¹²⁵ É a norma que define a incidência fiscal.¹²⁶

Consoante preconiza Regina Helena Costa, “é a Constituição que aponta as regras-matrizes de incidência tributária, isto é, as situações fáticas que poderão ser apreendidas pelo legislador constitucional”.¹²⁷ Ou seja, a Carta Magna delineia as situações fáticas que poderão ser apreendidas pelo legislador infraconstitucional para a instituição de tributos.¹²⁸ No mesmo

¹²⁵ Nesse sentido: CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso...*, cit., p. 297.

¹²⁶ Idem, p. 298.

¹²⁷ *Curso...*, cit., p. 52.

¹²⁸ Idem, ibidem.

sentido manifesta-se Roque Antonio Carrazza, trabalhando com a expressão elementos essenciais da norma jurídica tributária.¹²⁹

No que tange à estrutura da regra matriz de incidência tributária, uma vez mais socorremos aos ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho: “Haverá uma hipótese, suposto ou antecedente, a que se conjuga um mandamento, uma consequência ou estatuição. A forma associativa é a cópula deôntica, o dever-ser que caracteriza a imputação jurídico- normativa”.¹³⁰

O atributo estrutural da norma jurídica (e não apenas a tributária) já era preconizado nos ensinamentos de Geraldo Ataliba: “[...] a estrutura das normas jurídicas é complexa, não é simples, não se reduz a conter um comando pura e simplesmente. Toda norma jurídica tem hipótese, mandamento e sanção. Verificada a hipótese, o mandamento atua, incide”.¹³¹

E de forma conclusiva arrematará: “Acontecido o fato previsto na hipótese da lei (hipótese legal), o mandamento, que era virtual, passa a ser atual e se torna atuante, produtivo dos efeitos próprios: exigir inexoravelmente (tornar obrigatórios) certos comportamentos, de determinadas pessoas”.¹³²

Dessa forma, a estrutura lógica da norma jurídica, e assim não é diferente com a norma jurídica tributária, está assentada num arcabouço de um juízo hipotético, em que o legislador enlaça um conseqüente ou consequência jurídica, através de uma relação deôntica que se estabelece entre dois ou mais sujeitos de direito e obrigações.

Na esteira dessa ideia do juízo hipotético-condicional, a hipótese trará a previsão de um acontecimento que, em se concretizando, trará como consequência a instauração de uma obrigação jurídica de natureza tributária, consubstanciada na relação jurídica de direitos e obrigações, de acordo com o local e momento de ocorrência do fato cogitado no antecedente normativo.

Significa dizer que a hipótese ou antecedente normativo *descreve* um fato e o conseqüente *prescreve* os efeitos jurídicos decorrentes da concretização do fato previsto na hipótese.

Frise-se que a ocorrência do fato previsto na *hipótese normativa* está atrelada a determinadas circunstâncias de tempo e espaço, fazendo referência à propriedade do acontecimento previsto, o local e o momento de sua ocorrência.

¹²⁹ Curso..., cit., p. 575.

¹³⁰ Curso..., cit., p. 298.

¹³¹ *Hipótese de incidência do ISS*. São Paulo: Noeses, 2007, p. 42.

¹³² Idem, ibidem.

Na busca da completude de todo o enredo estrutural da norma padrão, já vislumbrando qual o fato descrito no antecedente normativo, que terá sua concretização em determinadas condições de tempo e espaço, o *consequente* ou prescritor completa esse feixe com as seguintes propriedades indicativas: (i) dois sujeitos, ativo e passivo; e (ii) o objeto da relação, ou seja, a prestação que poderá ser exigida do sujeito ativo em face do sujeito passivo.

Tais *critérios* (não adotaremos aqui a expressão “aspecto” empregada por Geraldo Ataliba¹³³) podem ser assim resumidos: na *hipótese normativa* teremos um *critério material* (comportamento de uma pessoa), condicionado no tempo (*critério temporal*) e no espaço (*critério espacial*). Por outro giro, o *consequente* estará constituído pelo *critério pessoal* (sujeito ativo e sujeito passivo) e *critério quantitativo* (base de cálculo e alíquota).¹³⁴

À luz da doutrina estrangeira, Jose Luis Perez de Ayala realiza estudos semelhantes, mas na vertente do que considera elementos constitutivos do tributo, classificando-os entre elementos. Assim salienta o autor:

Tenemos, pues, dos primeiros elementos constitutivos del impuesto: 1) El hecho imponible; 2) El sujeto pasivo. Ciertos autores los califican como elementos cualitativos por ser los que definen el campo de aplicación (objetivo e subjetivo) de cada institución tributaria en particular.

Ahora bien: al lado de estos elementos cualitativos, existen otros que pudiéramos llamar cuantitativos, en cuanto tienen por fin determinar el importe de la deuda impositiva para cada caso concreto. Estos elementos cuantitativos son, fundamentalmente: 3) la base imponible; 4) la base liquidable y 5) la tarifa aplicada a la base.¹³⁵

Frise-se ainda que o autor, ao tratar do que denomina “hecho imponible”, vislumbra quatro elementos que o integram: objetivo, subjetivo, espacial e temporal.

Não obstante a análise da regra matriz de incidência tributária à luz de todos esses critérios, a norma jurídica é vislumbrada na sua integralidade constitutiva através da união dessas duas peças do juízo hipotético-condicional, estando dessa forma estruturada a regra que define a incidência fiscal, sob a ótica de unidade padrão, decorrente, ademais, da homogeneidade sintática que caracteriza as normas jurídicas.

¹³³ *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. 13. tir. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 98-107.

¹³⁴ Conforme magistério de Paulo de Barros Carvalho. *Curso...*, cit., p. 298.

¹³⁵ *Derecho tributario I*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1968, p. 147-148.

Renato Lopes Becho salienta: “A norma jurídica é uma construção única (um comando), complexa, que possui diversas partes. A circunstância de a norma possuir diversas partes permite seu estudo analítico”.¹³⁶

E assim conclui, reportando-se à simultaneidade de todos os critérios, demonstrativo em sua unicidade: “Com isso, entendemos que o intérprete não pode, a despeito de identificação dos vários aspectos normativos, sentir-se autorizado a compor qualquer um deles sem levar em consideração os demais e a sua verificabilidade simultânea”.¹³⁷

Por oportuno, tais ilações são aplicadas também para estudo da norma padrão do ISSQN, sendo imprescindível a análise de todos os critérios a ela inerentes, sempre em cotejo com as balizas estatuídas pelo texto constitucional, reclamando o presente trabalho, desse modo, a análise de forma mais detida de cada um desses critérios e suas principais características.

2.2 O critério material do ISSQN

O critério material, embora descreva um acontecimento de futura ocorrência em determinadas condições de tempo e espaço, integrando o antecedente ou hipótese descritiva de um fato da realidade a ser disciplinada, apresenta uma linguagem de natureza prescritiva. Esclarecedor é o magistério de Paulo de Barros Carvalho:¹³⁸

[...] esse descritor, que é o antecedente ou suposto da norma, está imerso na linguagem prescritiva do direito positivo, porque, mesmo formulado por um conceito de teor descritivo, vem atrelado à consequência da regra, onde reside a estipulação da conduta (prescritor), meta finalística e razão da própria existência do direito.

Destarte, faz alusão a um comportamento de futura concretização, seja ela pessoa física ou pessoa jurídica, correspondendo ao núcleo do acontecimento que será irradiado por efeitos jurídicos e elevado à categoria de fatos dessa natureza. Repita-se: esse comportamento descrito (de cunho prescritivo) terá sua ocorrência condicionada a determinadas condições de tempo e espaço.

¹³⁶ *Lições de direito tributário: teoria geral e constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 120.

¹³⁷ *Idem*, *ibidem*.

¹³⁸ *Curso...*, cit., p. 323.

Geraldo Ataliba já vislumbrava que o aspecto material é o mais complexo da hipótese de incidência. Vale muito a pena registrar o seu raciocínio: “Este aspecto dá, por assim dizer, a verdadeira consistência da hipótese de incidência. Contém a indicação de sua substância essencial, que é o que de mais importante e decisivo há na sua configuração”.¹³⁹

O núcleo da materialidade da hipótese de incidência é representado por um verbo, fazendo referência à ação ou estado de pessoas: prestar, circular, ser, etc. No entanto, o emprego apenas dessas expressões verbais de forma isolada caracterizaria um enunciado despido de sentido, necessitando que seja alcançado o sentido da regra jurídica em sua completude através de uma expressão complementar a este verbo.

Assim sendo, o critério material será composto por um verbo que representa uma ação ou simplesmente uma situação de “estado” do sujeito (ser), seguido de seu complemento. Conclui-se, desse modo, que o núcleo do critério material encerra um fazer, ou, simplesmente, um ser (estado).

Socorrendo-nos uma vez mais dos ensinamentos de Jose Luis Perez de Ayala, verificamos que o autor, ao tratar do que denomina “hecho imponible”, assim o define: “*El hecho imponible es un hecho jurídico tipificado previamente en la ley fiscal, en cuanto sintoma o indicio de una capacidad contributiva y cuya realización determina el nacimiento de la obligación tributaria*”.¹⁴⁰

Nesse diapasão, no que tange ao denominado elemento objetivo, este poderá consistir em:

- Un hecho o fenómeno de contenido económico, que se convierte en hecho jurídico-tributario al tipificarlo la ley fiscal como elemento objetivo del hecho imponible [...];
- Un acto o negocio jurídico (que se constituye en hecho jurídico-tributario desde que se instituye en la ley fiscal como elemento objetivo del hecho imponible).
- El estado, la situación o la cualidad de una persona.¹⁴¹

O estudo do ISSQN, sobretudo a análise da sua materialidade, é norteado pela interdisciplinaridade do Direito, consubstanciado na estrita relação do Direito Tributário com outros ramos jurídicos, razão pela qual Renato Lopes Becho¹⁴² designa o critério material como a

¹³⁹ *Hipótese...*, cit., p. 106.

¹⁴⁰ *Derecho...*, cit., p. 148.

¹⁴¹ *Idem*, p. 150-151.

¹⁴² *Lições...*, cit., p. 122.

previsão legislativa de um fato, de um estado de fato ou um acontecimento econômico, que, em ocorrendo, pode fazer nascer o vínculo jurídico e o dever de pagar o tributo.

Nessa vertente, o estudo da materialidade do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza exige uma demonstração da ínsita relação dessa exação fiscal com alguns conceitos oriundos do Direito Civil, pois, como veremos, o vínculo obrigacional que se estabelece entre tomador e prestador de serviços é também, antes de tudo, relação jurídica de natureza privada, justificando o preliminar estudo sob essa vertente.

2.2.1 As obrigações de dar e de fazer

Consoante analisamos alhures, a norma tributária que agasalha a hipótese de incidência do ISSQN tem sua materialidade concretizada com o surgimento de uma relação jurídica.

Importante consignar que em todas as situações decorrentes dessas relações surgidas no mundo jurídico destaca-se a existência de um feixe obrigacional assumido por um dos contratantes, consistindo, invariavelmente, numa *obrigação de dar* ou numa *obrigação de fazer*.

O estudo do conceito de obrigações parte da própria ideia de relação jurídica, pois assim está traduzida, conforme assevera a doutrina pátria, a exemplo de Silvio de Salvo Venosa, que assim se manifesta: “[...] podemos conceituar obrigação como uma relação jurídica transitória de cunho pecuniário, unindo duas (ou mais) pessoas, devendo uma (o devedor) realizar uma prestação à outra (o credor)”.¹⁴³

Nesse diapasão já definia Washington de Barros Monteiro: “Obrigação é a relação jurídica, de caráter transitório, estabelecida entre devedor e credor e cujo objeto consiste numa prestação pessoal econômica, positiva ou negativa, devida pelo primeiro ao segundo, garantindo-lhe o adimplemento através de seu patrimônio”.¹⁴⁴

¹⁴³ *Direito civil: teoria geral das obrigações e teoria geral dos contratos*. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 5.

¹⁴⁴ *Curso de direito civil: direito das obrigações - De acordo com novo Código Civil (Lei n. 10.406, de 10-1-2002)*. 33. ed. rev. e atual. por Carlos Alberto Dabus Maluf. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 8.

Vale também o registro da definição formulada por Flávio Tartuce: “[...] a relação jurídica transitória, existente entre um sujeito ativo, denominado credor; e outro sujeito passivo, o devedor, e cujo objeto consiste em uma prestação situada no âmbito dos direitos pessoais”.¹⁴⁵

Nota-se que uma das características basilares do vínculo obrigacional repousa na sua transitoriedade, já que a relação jurídica já nasce com a finalidade de extinguir-se, tão logo seja alcançado o seu escopo. Sílvia de Salvo Venosa¹⁴⁶ antevê diante dessa premissa uma das distinções entre Direito obrigacional e Direito real, uma vez que este tem caráter de permanência como corolário do conceito de propriedade.

O estudo das obrigações pela doutrina pátria ocorreu ao longo dos anos sob a ótica do objeto da prestação, ou seja, quanto ao fim buscado pela obrigação. Na esteira dessa premissa, nossa doutrina percorre o caminho da classificação entre prestação de fato (*facere*) e prestação de coisa (*dare*). Logo, quanto ao objeto da prestação, pode ele ser positivo ou negativo (dar, fazer ou não fazer).¹⁴⁷

Essa vertente deu ensejo à clássica distinção tricotômica das espécies obrigacionais em *obrigações de dar (prestação de coisas)*,¹⁴⁸ *obrigações de fazer* e *obrigações de não fazer (prestações de fato)*, interessando-nos nessa oportunidade apenas o estudo das duas primeiras. Seguindo essa clássica distinção (*dar, fazer e não fazer*), segundo a prestação que as integra, as duas primeiras estão classificadas como *obrigações positivas*, ao passo que a obrigação de não fazer classifica-se como *obrigação negativa*.

Dessa maneira, todas as obrigações, sem exceção, que venham a se constituir na vida jurídica, compreenderão sempre alguma dessas condutas, que resumem o invariável objeto da prestação: dar, fazer ou não fazer.¹⁴⁹

Nesse contexto, o cerne da diferenciação e caracterizador das modalidades obrigacionais reside no objeto da prestação, que consiste numa atividade ou conduta praticada pelo devedor da relação jurídica obrigacional.

¹⁴⁵ *Direito civil: direito das obrigações e responsabilidade civil*. 4. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Método, 2009, p. 29.

¹⁴⁶ *Direito civil: teoria geral das obrigações...*, cit., p. 7.

¹⁴⁷ Conforme magistério de Washington de Barros Monteiro. *Curso de direito civil: direito das obrigações...*, cit., p. 11.

¹⁴⁸ Expressão utilizada por Maria Helena Diniz. *Curso de direito civil brasileiro: teoria geral das obrigações...*, cit., p. 88.

¹⁴⁹ GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito civil brasileiro: teoria geral das obrigações*. 11. ed. 2. tir. São Paulo, Saraiva, 2014, p. 57.

De acordo com as ilações de Pablo Stolze Gagliano e Rodolfo Pamplona Filho, “as obrigações de dar, que têm por objeto prestações de coisas, consistem na atividade de dar (transferindo-se a propriedade da coisa), entregar (transferindo-se a posse ou a detenção da coisa) ou restituir (quando o credor recupera a posse ou a detenção da coisa entregue ao devedor)”.¹⁵⁰

Segundo Silvio Rodrigues, que apresenta uma definição bastante objetiva, “a obrigação de dar consiste na entrega de alguma coisa, ou seja, na tradição de uma coisa pelo devedor ao credor”.¹⁵¹

Por seu turno, Maria Helena Diniz, posicionando-se com habitual precisão, adota uma classificação da obrigação quanto à natureza do objeto e, no âmbito das obrigações de *dar*, considera uma subespécie de prestação de coisa.¹⁵²

Trata a matéria fragmentando-a em facetas distintas, cada qual vinculada a uma determinada espécie obrigacional, pois, segundo seu magistério, nas chamadas obrigações de *dar* (prestação de coisas), incluem-se prestações de índoles diversas, manifestando-se através de variadas formas obrigacionais, a saber: obrigação de dar (*ad dandum*); obrigação de *restituir*; obrigação de *contribuir*; e obrigação de *solver dívida em dinheiro*.

Socorrendo-nos aos ensinamentos de Alfredo Colmo, o autor apresenta as seguintes definições: “La obligación de dar, es la que tiene por objeto la entrega de una cosa, mueble o inmueble, con el fin de constituir sobre ella derechos reales, o de transferir solamente el uso o la tenencia, o de restituirla a su dueño”.

No que tange à obrigação de fazer, assim preconiza: “[...] es aquella cuya prestación consiste en un hecho o acto que no entreñe ningún dar, vale decir, que no implique la transferencia de una cosa [...]. És típicamente, la que se contiene en la prestación de un servicio (profesional, etc.), o en la ejecución de una obra[...]”.¹⁵³

Por seu turno, Alberto Trabucchi assim se manifesta:

[...] la obligación de entregar significa sólo la obligación de transmitir la posesión, en cuando que el derecho de propiedad había pasado ya a la esfera jurídica del comprador con anterioridad.

¹⁵⁰ *Novo curso de direito civil: obrigações*. 15. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 78.

¹⁵¹ *Direito civil: parte geral de obrigações*. 30. ed. atual. de acordo com o Novo Código Civil (Lei n. 10.406, de 10-1-2002). São Paulo: Saraiva, 2002, p. 19.

¹⁵² *Curso de direito civil brasileiro: teoria geral das obrigações*. 29. ed. São Paulo, Saraiva, 2014, p. 88-89.

¹⁵³ *Obligaciones en general*. 3. ed. Buenos Aires: Guillermo Kraft, 1944, p. 210-242.

La prestación de hacer tiene por objeto o bien una cosa o bien un servicio del más variado contenido: desde el objeto de un mandato o de un contrato de obra, hasta la obligación de prestar un consentimiento, como sucede en el contrato preliminar.¹⁵⁴

Classificada como espécie de obrigação positiva, a obrigação de dar, em linhas gerais, possui como objeto da prestação a entrega de coisa já existente pelo devedor ao credor de uma determinada relação jurídica, resumindo-se numa obrigação de prestação de “coisas”, que pode ser determinada ou indeterminada, disciplinadas pelo Código Civil brasileiro sob os títulos de *obrigações de dar coisa certa* (arts. 233 a 242) e *obrigações de dar coisa incerta* (arts. 243 a 246).

Por outro giro, a obrigação de *fazer*, classificada doutrinariamente também como espécie de prestação positiva, apresenta objeto prestacional com natureza bem distinta da obrigação de *dar*, consubstanciada na realização de uma determinada conduta pelo sujeito passivo da relação jurídica, mas não se caracterizando como uma prestação de coisa, e sim possuindo por objeto um esforço humano, traduzido na prática de um ato ou na realização de uma tarefa.¹⁵⁵

Por sua vez, Luiza Nagib preconiza que “na obrigação de fazer, a prestação consiste num ato ou num serviço do devedor, tais como trabalhos manuais, artísticos, intelectuais, etc.”¹⁵⁶ Nessa esteira, o esforço humano compreenderá não apenas serviços, mas atos que tragam alguma vantagem para o credor.

Numa colocação bastante assertiva, Maria Helena Diniz esclarece que “a obrigação de fazer é a que vincula o devedor à prestação de um serviço ou ato positivo, material ou imaterial, seu ou de terceiro, em benefício do credor ou de terceira pessoa”.¹⁵⁷

Por se tratar de matéria rica de definições doutrinárias, vale o registro do magistério de Carlos Roberto Gonçalves, pela qual manifestamos nossa predileção:

A obrigação de fazer (*obligatio faciendi*) abrange o serviço humano em geral, seja material ou imaterial, a realização de obras e artefatos, ou a prestação de fatos que tenham utilidade para o credor. A prestação consiste, assim, em atos ou serviços a serem executados pelo

¹⁵⁴ *Instituciones de derecho civil*. Trad. Luis Martinez-Calcerrada. Madrid: Revista de Derecho Privado, 1967, p. 15-16.

¹⁵⁵ Conforme magistério de Silvio Rodrigues. *Direito civil: parte geral de obrigações...*, cit., p. 31.

¹⁵⁶ *IPi – Aspecto Material*. 2010. p. 21. Tese. Doutorado em Direito – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP, São Paulo.

¹⁵⁷ *Curso de direito civil brasileiro: teoria geral das obrigações...*, cit., p. 117.

devedor. Pode-se afirmar, em síntese, que qualquer forma de atividade humana, lícita, possível e vantajosa ao credor, pode constituir objeto da obrigação.¹⁵⁸

Diferentes não são as ilações de Sílvio de Salvo Venosa:

O conteúdo da obrigação de fazer constitui uma “atividade” ou conduta do devedor, no sentido mais amplo: tanto pode ser uma prestação de uma atividade física ou material (como, por exemplo, fazer um reparo em máquina, pintar casa, levantar muro), como uma atividade intelectual artística ou científica (como, por exemplo, escrever obra literária, partitura musical, ou realizar experiência científica).¹⁵⁹

Miguel Maria de Serpa Lopes destacara: “As prestações de fato consistem: a) no trabalho físico ou intelectual (serviços), determinado pelo tempo e pelo gênero; b) trabalho determinado pelo produto; c) num fato determinado simplesmente pela vantagem que traz ao credor”.¹⁶⁰

Desse modo, é condição para caracterização da obrigação de fazer o esforço humano, seja dedicação física ou intelectual do contratado em benefício do contratante, independente, que tenha como objeto a corporificação de um bem material a ser entregue ao credor.

Nessa toada, dentre os principais aspectos suscitados pela doutrina para diferenciar as espécies obrigacionais (dar e fazer), o magistério de Washington de Barros Monteiro apresenta-se como o mais elucidativo, estribando-se na necessária verificação

se o dar ou entregar é consequência do fazer. Assim, se o devedor tem de dar ou entregar alguma coisa, não tendo, porém, de fazê-lo previamente, a obrigação é de dar; todavia, se, primeiramente, tem ele de confeccionar a coisa para depois entregá-la, tendo de realizar algum ato, do qual será mero corolário o de dar, tecnicamente a obrigação é de fazer.¹⁶¹

Não é por outra razão que Silvio Rodrigues assinala que, “de certo modo, se poderia dizer que, dentro da ideia de fazer, encontra-se a de dar, pois quem promete a entrega de determinada prestação está, em rigor, vinculando-se a fazer referida entrega”.¹⁶²

De todo modo, há de considerar as espécies obrigacionais (dar e fazer) em duas modalidades distintas, afastando-se a ideia de considerar uma delas como principal e outra como acessória.¹⁶³

¹⁵⁸ *Direito civil brasileiro: teoria geral das obrigações...*, cit., p. 84.

¹⁵⁹ *Direito civil: teoria geral das obrigações e teoria geral dos contratos*, cit., p. 78.

¹⁶⁰ *Curso de direito civil: obrigações em geral*. 4. ed. São Paulo: Freitas Bastos, 1966, p. 65.

¹⁶¹ *Curso de direito civil: direito das obrigações*, cit., p. 92.

¹⁶² *Direito civil: parte geral de obrigações*, cit., p. 31.

Não obstante, frise-se novamente que a principal característica que norteia a diferenciação entre as obrigações de dar e de fazer é o fato de que na obrigação de dar existe uma prestação de coisa, enquanto na obrigação de fazer encontra-se uma prestação de fato.¹⁶⁴

Vale ainda destacar que, nas obrigações de dar, o interesse do credor está concentrado no objeto da prestação, pouco importando as características pessoais do devedor. Por outro giro, nas obrigações de fazer, essas características do devedor são imprescindíveis e elementares, por se tratar de relação jurídica de natureza pessoal.

Dentre os critérios empregados por Maria Helena Diniz para distinguir as espécies obrigacionais destacamos:

A prestação, na obrigação de dar, consiste na entrega de um objeto, sem que se tenha de fazê-lo previamente, e, na de fazer, na realização de um ato ou confecção de uma coisa, para depois entregá-la ao credor. Logo, na de dar, a prestação consiste na entrega de um bem prometido, para transferir seu domínio, conceder seu uso ou restituí-lo ao seu dono, e, na de fazer, o objeto da prestação é um ato do devedor com proveito patrimonial para o credor ou terceiro.¹⁶⁵

Como se demonstra, as conclusões fornecidas pela doutrina pátria e pela doutrina comparada não deixam dúvidas quanto à natureza jurídica das modalidades obrigacionais.

Disto resulta conclusivo que a aplicabilidade dessas premissas no estudo do ISSQN restar-se-á presente de forma alternativa e excludente, isto é, não sendo possível a presença de ambas as espécies no mesmo negócio jurídico ensejador da obrigação tributária.

Noutros dizeres, a presença de uma espécie de obrigação afasta a existência de outra no estudo da materialidade do ISSQN.

2.2.2 O cerne da materialidade do ISSQN – prestação de serviços

A Constituição Federal de 1988, ao atribuir aos Municípios a competência para o exercício da tributação em relação ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, assim estatui em seu art. 156, III, *in verbis*:

¹⁶³ Conforme magistério de Maria Helena Diniz. *Curso de direito civil brasileiro: teoria geral das obrigações*, cit., p. 118.

¹⁶⁴ *Direito civil: parte geral das obrigações*, cit., p. 31.

¹⁶⁵ *Curso de direito civil brasileiro: teoria geral das obrigações...*, cit., p. 118.

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
[...]

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

De acordo com a dicção do texto constitucional, elegeu o legislador constituinte como elemento da hipótese de incidência do ISSQN *os serviços de qualquer natureza*. Trata-se aqui de questão merecedora de algumas considerações preambulares para melhor compreensão da materialidade do imposto.

Em estudo oportuno quanto à estrutura da regra matriz de incidência tributária, verificou-se que o cerne da materialidade de cada tributo está consubstanciado num verbo que se refira a uma ação humana ou simplesmente estado ou situação de determinado ente,¹⁶⁶ não sendo possível a utilização de verbos classificados como impessoais ou sem sujeito.¹⁶⁷

Como corolário da própria estrutura lógica da regra matriz de incidência, o verbo que integra o núcleo da materialidade da hipótese de incidência estará sempre acompanhado de um complemento, seja por intermédio de um verbo pessoal, seja através de um verbo que diga respeito a uma atividade reflexa (verbos ser, estar etc.).

Significa dizer que a hipótese de incidência jamais será representada por um verbo de forma isolada. Tal raciocínio aplica-se também ao vocábulo *serviço* estampado no inciso III do art. 156 supramencionado.

A interpretação meramente literal do Texto Supremo nos conduziria à conclusão de que caberia aos Municípios instituir impostos tão somente sobre *serviços*, impossibilitando-nos até mesmo de mensurar a capacidade contributiva inerente à exigência fiscal.

Dessa forma, o termo *serviço*, isoladamente considerado, é insuficiente para caracterizar o que o legislador complementar denominou “fato gerador”, devendo este constituir a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência, conforme preceitua o art. 114 do Código Tributário Nacional.¹⁶⁸

Dessa maneira, alcançamos nossa primeira conclusão: o ISSQN incide não sobre *serviços*, mas sobre *prestação de serviços*.

¹⁶⁶ Vide nossos comentários no item 2.2.

¹⁶⁷ Conforme ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho. *Curso...*, cit., p. 326.

¹⁶⁸ Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Conforme sublinha Aires F. Barreto, “a essência do aspecto material da hipótese de incidência do ISS não está no termo serviço isoladamente considerado, mas na atividade humana que dele decorre, vale dizer em prestar serviços”.¹⁶⁹

Em sentido idêntico são as ilações de José Eduardo Soares de Melo: “O cerne da materialidade da hipótese de incidência do imposto em comento não se circunscreve a ‘serviço’, mas a uma prestação de serviços, compreendendo um negócio (jurídico) pertinente a uma obrigação de ‘fazer’, de conformidade com os postulados e diretrizes do direito privado”.¹⁷⁰

Cumprе ressaltar que a legislação pretérita era mais esclarecedora acerca da especificação do cerne da materialidade do ISSQN, cujo Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, assim dispunha em seu art. 8º: “O imposto, de competência dos Municípios, sobre serviços de qualquer natureza, tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante da lista anexa”.

Como bem sublinharam Geraldo Ataliba e Aires F. Barreto, fazendo alusão à materialidade do imposto em comento, “ela conota e denota o fato, pela menção à atividade humana, consistente na prestação de serviços”.¹⁷¹

Com habitual precisão, Aires F. Barreto e Geraldo Ataliba esclareceram oportunamente que o conceito constitucional de serviço, para fins de tributação do ISSQN, corresponde à prestação de esforço humano a terceiros,¹⁷² o que também denomina *fato-tipo*. A hipótese de incidência do ISSQN, desse modo, refere-se à prestação de fazer, consubstanciada no esforço pessoal do devedor.

Apresentam esclarecimentos no seguinte sentido: “[...] parece forçoso concluir que serviço tributável é o desempenho da atividade economicamente apreciável, tendente a produzir uma utilidade para outrem, desenvolvida sob regime de direito privado, mas sem subordinação, mas com fito de remuneração”.¹⁷³

A essência da materialidade do ISSQN não está apenas na expressão serviço isoladamente considerada, mas na atividade humana pressuposta pela Lei Maior, ou seja, na prestação de

¹⁶⁹ ISS ..., cit., p. 301.

¹⁷⁰ ISS: aspectos teóricos e práticos. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 37.

¹⁷¹ ISS na Constituição – Pressupostos positivos – Arquétipo do ISS. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, nº 31, p. 32, jul./set. 1986.

¹⁷² *Curso de direito tributário municipal*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 337.

¹⁷³ *Curso...*, cit., p. 338.

serviço, caracterização e execução de atividade em proveito alheio. Compete aos Municípios instituir impostos sobre prestação de serviços.

Vale destacar também que aspecto relevante na definição do conceito de serviço tributário diz respeito à sua natureza econômica ou jurídica, senão vejamos.

A doutrina se divide em duas posições acerca da definição de serviços: o conceito econômico e o conceito jurídico, predominando este último.

De acordo com a corrente que preconiza um conceito econômico do ISSQN, o imposto incide sobre a circulação de bens materiais ou incorpóreos, a exemplo de Sergio Pinto Martins, que assim esclarece: “[...] pode-se afirmar que a expressão ‘imposto sobre serviços de qualquer natureza’ é uma denominação de imposto com sentido essencialmente econômico”.¹⁷⁴

E arremata o autor em raciocínio esclarecedor e conclusivo:

[...] serviço é bem imaterial na etapa da circulação econômica. É um bem intangível, incorpóreo. Prestação de serviços é a operação pela qual uma pessoa, em troca do pagamento de um preço (preço do serviço), realiza em favor de outra a transmissão de um bem imaterial (serviço). Prestar serviços é vender bem imaterial, que pode consistir no fornecimento de trabalho, na locação de bens imóveis ou na cessão de direitos. [...] O que interessa, no conceito de serviço, é a existência de transferência onerosa, por parte de uma pessoa a outra, de bem imaterial que se acha na etapa de movimentação econômica.¹⁷⁵

Nesse sentido é a opinião de Bernardo Ribeiro de Moraes:

Conforme se verifica, adotou-se o conceito econômico de serviço, assim entendido o bem econômico (meio idôneo para satisfazer uma necessidade) que não seja bem material, isto é, que não seja de extensão corpórea ou de permanência de espaço.¹⁷⁶

Com relação a esse aspecto são inegáveis os reflexos econômicos hauridos da tributação. No entanto, julgamos insuficiente tal atributo para que se possa atribuir natureza econômica ao conceito de serviço.

Nessa esteira manifesta-se Aires F. Barreto, *in verbis*: “Não é de bom alvitre considerar que o conceito de serviço é econômico. Para o Direito, o conceito de serviço só pode ser extraído do

¹⁷⁴ *Manual do Imposto sobre Serviços*. 9. ed. atual., rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2013, p. 17.

¹⁷⁵ *Idem*, p. 27.

¹⁷⁶ *Doutrina e prática do Imposto sobre Serviços*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p.41-42.

sistema jurídico. De nenhuma valia pode ter a alegação de que o ISS incide sobre ‘a venda’ de serviço, porque este é um conceito econômico”.¹⁷⁷

Como reclamo do princípio da capacidade contributiva, a hipótese de incidência requer a presença de fatos de “significação econômica”. Em outros termos assinalam Geraldo Ataliba e Aires F. Barreto: “não poderão ser erigidos em pressupostos de tributos fatos destituídos de conteúdo econômico”.¹⁷⁸

Frise-se novamente: não se deve abandonar, de modo algum, os aspectos econômicos jungidos ao negócio jurídico “prestação de serviços”. No entanto, toda conclusão a ser construída deverá partir de todo o arcabouço de princípios e normas, caracterizando-se o serviço como prestação de esforço humano dirigido a terceiros, com conteúdo econômico, sob regime de direito privado.

Neste momento, apresentamos a segunda conclusão alcançada através do raciocínio ora desenvolvido: a construção do conceito de serviços é eminentemente jurídica, embora o negócio jurídico de natureza privada apresente também conteúdo econômico.

Nesse diapasão, à guisa das ilações trazidas por Sergio Pinto Martins e Bernardo Ribeiro de Moraes, surge também a controvérsia acerca do objeto da prestação de serviços, posicionando-se os referidos autores no sentido de prevalência da *imaterialidade* do bem.

Noutra passagem de suas considerações, Bernardo Ribeiro de Moraes assevera:

Serviço, no sentido econômico, é sinônimo de bem imaterial, fruto do esforço humano aplicado à produção. [...] Serviço, portanto, vem a ser o resultado da atividade humana na criação de um bem que não se apresenta sob a forma de bem material, v.g., a atividade do transportador, do locador de bens móveis, do médico, etc.¹⁷⁹

Na vertente dessa discussão, compactuamos com o entendimento manifestado oportunamente por Elizabeth Nazar Carrazza, ao esclarecer que o conceito de serviço, no nível da Constituição, não está, necessariamente, ligado à venda de bens imateriais, podendo ser objeto de tributação também aqueles de natureza material.

Eis um trecho de seu raciocínio: “[...] sempre que existe a prestação ou fruição de uma utilidade, material ou imaterial, sob regime de direito privado, executado ou fruído por uma

¹⁷⁷ *Curso de Direito Tributário Municipal*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 337.

¹⁷⁸ *ISS na Constituição – Pressupostos positivos...*, cit., p. 31.

¹⁷⁹ *Manual do Imposto sobre Serviços*. 9. ed. atual., rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2013, p. 27.

pessoa, física ou jurídica, haverá, em princípio, um serviço tributável”.¹⁸⁰ De igual modo, Marcelo Caron Baptista, ao asseverar que o serviço pode consistir em algo material, imaterial ou que conjugue ambas as espécies (misto).¹⁸¹

Situações exemplificativas demonstram a coerência dessa posição, senão vejamos.

Primeiramente podemos citar o serviço prestado pelo construtor civil como espécie de serviço material, no sentido de resultado da prestação, pois o esforço está direcionado à criação de um bem até então inexistente, situação esta que pode restar configurada também no ato de transformação de determinada coisa, a exemplo da contratação de jardineiro para a poda de árvores.

Classicamente, o ofício desempenhado pelo advogado retrata espécie de serviço que resulta em utilidade imaterial, quando, por exemplo, patrocina a defesa de seu cliente no Tribunal de Júri, bem como a empresa de transportes, que não cria e não transforma.

Por outro giro, o advogado também pode figurar na prestação de serviços de natureza mista, ao elaborar um parecer, criando uma obra intelectual e, ao passá-la para o papel, para que possa entregar ao seu cliente, cria um bem material diverso do papel e da tinta aplicada.¹⁸²

Ademais, a legislação civilista, ao tratar das modalidades contratuais, deu uma maior ênfase aos chamados contratos de prestação de serviços, destinando um capítulo específico para tal modalidade de negócio jurídico, e não mais o tratando como uma espécie de locação de coisas, como fizera a o Código pretérito.

Pela dicção dos arts. 593 e 594 do Código Civil de 2002,¹⁸³ com amparo inclusive na interpretação da doutrina majoritária, o contrato de prestação de serviços está consubstanciado numa obrigação de fazer, afastando-se, por via oblíqua, a ideia de que tal modalidade contratual possa manter alguma relação com outra espécie obrigacional.

A concepção que se deva atribuir ao conceito de serviço / prestação de serviço deverá estar consubstanciada com essa premissa, ao cabo do que exige o art. 110 do Código Tributário Nacional, que assim expressa:

¹⁸⁰ *O Imposto sobre Serviços na Constituição*. 1976. p. 12. Dissertação. Mestrado em Direito Tributário – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP, São Paulo.

¹⁸¹ ISS: do texto à norma. Doutrina e jurisprudência da ED 18/65 à LC 116/03. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 290.

¹⁸² BAPTISTA, Marcelo Caron. ISS..., cit., p. 290-291.

¹⁸³ Art. 593. A prestação de serviço, que não estiver sujeita às leis trabalhistas ou a lei especial, reger-se-á pelas disposições deste Capítulo. Art. 594. Toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição.

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Embora o Texto Magno tenha empregado a expressão *serviços* isoladamente, outra interpretação não poderá ser adotada, que não seja partindo-se da ideia de que compete aos Municípios instituir impostos sobre a *prestação de serviços* de qualquer natureza.

Numa acepção mesmo que implícita, empregou o legislador constitucional (e assim também o fez o legislador complementar através da Lei Complementar nº 116/2003) contornos de prestação de fazer à materialidade do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, contemplando em seu arquétipo constitucional conceitos oriundos do Direito Privado, estando o aspecto material da referida exação relacionado à conduta humana de realizar uma prestação de serviços de qualquer natureza.

O conceito jurídico de serviço já era bastante difundido pelos idos de 1987 também por Geraldo Ataliba e Aires F. Barreto, entendendo-se suposto pelo legislador constituinte, assim preceituando:

É serviço o desempenho de qualquer esforço humano, objetivando proporcionar a outrem, sob regime de direito privado, utilidade ou comodidade, ou a satisfação de necessidade. É, pois, a produção de uma utilidade (material ou imaterial, não importa) para terceiro, mediante contrato de direito privado.¹⁸⁴

Pela dicção da Lei Maior, afastam-se do campo de incidência do ISSQN algumas modalidades de prestação de serviços, a exemplo dos serviços públicos.

Considerando que a materialidade do imposto está plasmada na prestação de serviço de natureza privada, o serviços tributáveis pelo ISSQN não se confundem com o serviços públicos, que estão submetidos a regime jurídico diverso na sua prestação.¹⁸⁵

Ademais, é cediço que o que diferencia o serviço público dos demais é o regime jurídico especial, a qual está submetida à atividade desenvolvida. Por seu turno, serviço público é modalidade regime pelas normas de direito público.

¹⁸⁴ ISS – Construção civil – Pseudoserviço e prestação de serviço – Estabelecimento prestador – Local da prestação. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, nº 40, p. 86, abr./jun. 1987.

¹⁸⁵ Nesse sentido: CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *O Imposto...*, cit., p. 8.

Por outro viés, o serviço no qual pode incidir o imposto se coloca no mundo dos negócios, estando submetido, portanto, ao regime de direito privado, que se caracteriza pela autonomia das vontades e pela igualdade das partes contratantes.¹⁸⁶

Aliás, Sacha Calmon Navarro Coêlho emprega a expressão *prestação de serviços de qualquer natureza*, excluindo-se: os serviços prestados em regime celetista (relação de emprego), os serviços prestados em regime estatutário (serviços públicos prestados pelos órgãos da Administração Pública) e os serviços e os autosserviços.¹⁸⁷

Registre-se, por oportuno, que o legislador complementar elencou no bojo do art. 2º da Lei Complementar nº 116/2003, *in verbis*:

Art. 2º O imposto não incide sobre:

I – as exportações de serviços para o exterior do País;

II – a prestação de serviços em relação de emprego, dos trabalhadores avulsos, dos diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações, bem como dos sócios-gerentes e dos gerentes-delegados;

III – o valor intermediado no mercado de títulos e valores mobiliários, o valor dos depósitos bancários, o principal, juros e acréscimos moratórios relativos a operações de crédito realizadas por instituições financeiras.

Parágrafo único. Não se enquadram no disposto no inciso I os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior.

Ainda na esteira da dicção constitucional, o campo de incidência do ISSQN, ou melhor, o alcance da norma constitucional que atribui competência aos Municípios, corresponde a *serviços de qualquer natureza*, excetuando-se aqueles de competência estadual, o que ocorre com as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior, conforme estabelece o art. 155, II, da Constituição de 1988.

À guisa do pressuposto constitucional de prestação de serviços, o próprio dispositivo retro ratifica a intenção do legislador constituinte em contemplar no arquétipo do ISSQN a *prestação de serviços*, e não meramente o substantivo *serviços* conforme texto do art. 156, III. Foi mais feliz o legislador constituinte originário na dicção do art. 155, II, o que por si só não autoriza o legislador infraconstitucional a estabelecer materialidade da exação muniipal algo diverso de

¹⁸⁶ CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *O Imposto...*, cit., p. 10.

¹⁸⁷ *Curso...*, cit., p. 525-526.

prestação de serviço, independentemente da interpretação que se dê ao dispositivo que traça a competência municipal.

No caso do ISSQN, prestar serviços indica atividade em proveito alheio. Ou seja, na prestação de serviços pressuposta pela Constituição, a atividade humana realizada pelo prestador em benefício do tomador, mediante pagamento de uma determinada importância previamente estabelecida, exterioriza riqueza e capacidade contributiva. Inversamente, não há que se falar em prestação de serviço em benefício próprio, somente em benefício alheio.

Não foi a intenção do legislador que a materialidade do ISSQN recaísse sobre qualquer “fazer”, mas somente em relação àquele caracterizado pelo esforço humano e voltado para o benefício de terceiro. Diferentemente é o que ocorre com a expressão *trabalho*, dada sua amplitude e generalidade. Aliás, a acepção trabalho permite-nos afirmar o esforço humano para si próprio, não sendo possível esse mesmo raciocínio em relação a *serviços*.

Ademais, Aires F. Barreto preconiza:

É óbvio que, para a Constituição, só se contém no arquétipo a prestação que tenha conteúdo econômico mensurável, apurável, circunstância que só se dá quando o esforço seja produzido para outrem. É, na verdade, impossível pretender atribuir significação econômica a um trabalho para si mesmo. Daí impor-se, como dito, discernir trabalho de serviço, para reconhecer que este é espécie daquele; que só este está compreendido na dicção constitucional demarcadora do campo material dentro do qual irá operar o legislador ordinário (art. 156, III).¹⁸⁸

Em síntese, Geraldo Ataliba e Aires F. Barreto¹⁸⁹ elencaram algumas características que demarcam a materialidade do imposto sobre serviços, o que se aplica perfeitamente no arquétipo constitucional do imposto hodiernamente: serviço tributável pelo Município; desempenho de atividade; economicamente apreciável; produtiva de utilidade; para outrem; sem subordinação; sob regime de direito privado; com fito de remuneração; não compreendidos na competência de outra esfera de governo.

Conforme posicionamento de Natália de Nardi Dácomo, “a hipótese de incidência do ISS vai incidir sobre a relação de prestação de serviço cujo objeto pode ser tanto o processo de produção como o produto do serviço”.¹⁹⁰

¹⁸⁸ ISS..., cit., p. 30.

¹⁸⁹ ISS – Construção civil..., cit., p. 87-88.

¹⁹⁰ Hipótese..., cit., p. 34-35.

No entanto, não deve prevalecer entendimento de que a o ISS possa incidir sobre o resultado da prestação e serviços. É assertivo nesse sentido Aires F. Barreto: “O ISS incide sobre o fato de prestar serviços, independentemente de o resultado culminar como um bem material ou imaterial”¹⁹¹

Arremata de forma esclarecedora:

Mesmo quando a obrigação é de resultado (como é o caso da pintura de um quadro ou de construção civil por empreitada) o tributo incide sobre o fazer, sobre a confecção, e não sobre o resultado, que é apenas o momento delimitador do aspecto temporal da hipótese de incidência verificável no átimo em que se conclui o serviço, o instante em que se completa o fato tributário.¹⁹²

Diante das ideias acima articuladas, o cerne a materialidade do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza está consubstanciado na prestação de serviços, que consiste numa obrigação de fazer, e não numa obrigação de dar.

Resta aqui apresentar a ideia basilar para o estudo da materialidade também da incidência do ISSQN nas operações de arrendamento mercantil, matéria reservada para o último capítulo desse trabalho de pesquisa.

Ademais, a incidência do ISSQN deve recair sobre um fato, e não sobre o produto ou resultado da prestação e serviços. Interpretação diversa nos remete à errônea conclusão de que estaria fora do alcance da norma tributária as prestações de serviços cuja atividade seja realizada por um profissional “de meio”, e não “de resultado”, aspecto este que será melhor vislumbrado a seguir mediante a análise das chamadas atividade-meio e atividade-fim

2.2.3 Atividade-meio e atividade-fim

A matéria ora analisada surge como nítido desdobramento da diferenciação entre obrigação de dar e obrigação de fazer, requerendo importantes reflexões quanto às atividades-meio e atividades-fim no bojo da complexidade dos contratos de prestação de serviços, surgindo, indubitavelmente, muitas dúvidas sobre a incidência do tributo, tendo em vista determinadas atividades realizadas pelos contratantes.

¹⁹¹ ISS..., cit., p. 299.

¹⁹² ISS..., cit., p. 299.

Aires F. Barreto é preciso: “A designação da ação humana pode representar: a) um ato, fato ou etapa para a consecução de um fim; b) o próprio fim ou objeto”.¹⁹³

A existência de um contrato e prestação de serviços, sobretudo, abarca um conjunto de atividades a serem desenvolvidas pelo devedor da relação jurídica estabelecida, que terá seu dever extinto com o adimplemento da obrigação assumida. A dificuldade reside no fato de que todo contrato possui uma atividade-fim, a qual denominamos finalidade pactuada. Sendo assim, é de imperiosa relevância distinguir-se o comportamento-fim pactuado dos “meios” empregados pelo prestador para alcançar tal finalidade.

Torna-se bastante relevante para afastar qualquer espécie de confusão sobre as expressões uma atenta análise de seus aspectos semânticos. Desse modo, os próprios autores empregam expressões distintas. Enquanto Aires F. Barreto¹⁹⁴ adota os vocábulos “*atividade-meio e serviço-fim*”, Marcelo Caron Baptista¹⁹⁵ prefere “*prestação-meio e prestação-fim*”. Manifestamos predileção pela expressão empregada por Aires F. Barreto.

Diferentemente da atividade-fim, que é única, a atividade-meio poderá apresentar-se também unicamente ou dentro de um conjunto de “ações-meio”, não sendo possível, porém, dedicar a essas ações tratamento jurídico específico dissociado da atividade-fim.

Sendo assim, o tratamento jurídico será uno para a prestação de serviços em sua totalidade, não havendo a fragmentação entre a consistência do esforço humano e as chamadas ações intermediárias.¹⁹⁶ Desse modo, podemos concluir que serviço (entendido aqui como prestação) sempre será uno, descabendo assim adotar-se a expressão prestação-meio.

A prestação de serviços exige, em muitas situações, o desempenho de atividades de planejamento, estudos, orçamentos, análise de informações etc., não se confundindo essas ações com o objetivo almejado.

Desta feita, a análise isolada da atividade realizada pelo devedor/prestador poderá representar: uma atividade-meio, cuja ação viabilizará a concretização do fim colimado; e, de outro lado, poderá representar a própria atividade-fim almejada pela contratação dos serviços.

Aires F. Barreto ressalta:

¹⁹³ BARRETO, Aires F. ISS..., cit., p. 299.

¹⁹⁴ ISS – Atividade-meio e serviço-fim. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, nº 5, p. 81, fev. 1996.

¹⁹⁵ ISS..., cit., p. 282.

¹⁹⁶ Conforme entendimento de Aires F. Barreto. ISS – Atividade-meio..., cit., p. 81.

É preciso discernir, concretamente, essas situações: (a) as atividades desenvolvidas como requisito ou condição para a produção de outra utilidade qualquer são sempre ações-meio; (b) essas mesmas ações ou atividades, todavia, consistirão no fim ou objeto, quando, em si mesmas, isoladamente consideradas, refletirem, elas próprias, a utilidade colocada à disposição de outrem.¹⁹⁷

O cumprimento da obrigação assumida pelo devedor quando da celebração do contrato de prestação de serviços poderá ser representado por um ato unitário, facilmente identificado. Nessa situação, o comportamento do devedor/prestador coincidirá com a própria atividade fim, inexistindo atos preparatórios ou preliminares (ações-meio) para ultimação da prestação de serviço.

De outra forma, há casos em que a própria prestação de serviços está consubstanciada nos chamados “atos complexos”, que por sua vez consiste em diferentes etapas, mas sempre com o intuito de concretizar a atividade-fim.

Nesses termos, manifestamos entendimento que, por uma coerência semântica, o vocábulo prestação deve ser adotado somente para fazer alusão à atividade-fim, pois, embora a mera atividade possa consistir na própria prestação, esta por sua vez pode ser constituída por uma ou várias atividades organizadas em etapas. É pela atividade-fim que restará definida a incidência ou não do ISSQN.

Marcelo Caron Baptista apresenta-nos oportuna colocação:

A prestação de serviço tributável pelo ISS é, pois, entre outras coisas, aquela em que o esforço do prestador realiza a prestação-fim, que está no centro da relação contratual, e desde que não sirva apenas para dar nascimento a uma relação jurídica diversa entre as partes, bem como não caracterize prestação de serviços de transporte interestadual, intermunicipal ou de comunicação, cuja tributação se dará por via do ICMS.¹⁹⁸

Frise-se, novamente, que o imposto incide sobre prestação de serviços, e não sobre etapas ou procedimentos adotados para sua ultimação, não sendo possível considerar cada atividade-meio como atividade autônoma daquela que constitui a atividade-fim.

O próprio Poder Judiciário já manifestou de há muito entendimento nesse sentido, sob a égide da Constituição pretérita através do julgamento do RE 97.804/SP, cuja ementa fazemos questão de destacar:

¹⁹⁷ *Curso...*, cit., p. 375.

¹⁹⁸ *ISS...*, cit., p. 286.

Tributário. Imposto sobre Serviços. Atividades Bancárias. Custódia de Títulos. Elaboração de cadastro, expediente. Serviços sem autonomia própria. Inseparáveis da atividade financeira, que não suscitam o imposto municipal sobre serviços. Exceção consignada na própria lei municipal para as instituições financeiras.¹⁹⁹

Conclui-se que o ISSQN deve incidir sobre as atividades-fim, e nunca afetando as denominadas atividades-meio, já que estas representam apenas o “pelo” qual seja atingido determinado “fim”, qual seja, a própria prestação do serviço.

Outrossim, embora não seja nosso intento tratar neste trabalho de dissertação todos os aspectos conturbados do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, delimitamos nosso objeto de estudo em relação àqueles que julgamos mais relevantes, dentre os quais destacamos o papel da lei complementar na matéria em comento não apenas em relação ao referido imposto municipal, mas também ao seu papel no sistema constitucional tributário.

2.2.4 A lista de serviços e o papel da lei complementar

A Constituição estatui a partir de seu art. 61 os procedimentos para elaboração dos veículos normativos elencados no art. 59 da Lei Maior, evidenciando que cada veículo introdutor de norma no ordenamento possui um processo de produção específico. É aqui que reside o elemento nuclear que diferencia a Lei Complementar dos demais veículos introdutores.

Na seção que trata do processo legislativo, em especial na subseção destinada às leis, optou o legislador constituinte em arrolar, conjuntamente, todas as diretrizes para elaboração desse veículo introdutor, dedicando, exclusivamente, o art. 69 da Constituição Federal à figura da Lei Complementar, que assim estatui: *Art. 69. As leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta.* Diferentemente ocorre com a espécie Lei Ordinária, que se sujeita à maioria simples.

Sendo assim, são dois os elementos conceituais da Lei Complementar:²⁰⁰ matéria reservada e quórum próprio. Ou seja, a Lei Complementar é veículo normativo reservado somente para

¹⁹⁹ STF, RE 97.804/SP, Rel. Decio Miranda, j. 26/06/1984, DJ de 31/08/1984.

²⁰⁰ Cf. TAVARES, André Ramos. *Curso de direito constitucional*. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 1115.

determinadas matérias, definidas expressamente pela Constituição, necessitando, para sua aprovação, de quórum correspondente à maioria absoluta.

No que tange às particularidades da lei complementar, José Souto Maior Borges,²⁰¹ apregoando a distinção entre esta e a lei ordinária através da diversidade do regime jurídico, conjugado por dois requisitos constitucionais – quórum especial e qualificado – mais o âmbito material da competência legislativa própria, ressalta que a especificidade da lei complementar pode ser identificada no seu regime jurídico formal (exclusivo), tendo em vista que o quórum para aprovação da lei complementar é superior ao exigido para aprovação da lei ordinária, aliado ao seu regime jurídico material, que diz respeito às matérias que constituem o seu objeto.

Ainda quanto à particularidade do papel da lei complementar em matéria tributária, estriba-se em duas razões fundamentais, de acordo com as ilações de Regina Helena Costa.²⁰²

Em primeiro lugar, em virtude da opção do legislador constituinte de tratar a tributação de maneira detalhada. Ademais, por competir a todos os entes políticos legislar concorrentemente sobre o assunto, cabe à União, mediante lei complementar, estabelecer normas gerais em matéria tributária, que se vinculam a todas as pessoas políticas, inclusive a própria União. Logo, as matérias reservadas à lei complementar são estritamente aquelas previstas pelo constituinte,

Na qualidade de normas gerais em matéria tributária, o Código Tributário Nacional, veiculado através da Lei Ordinária nº 5.172/66, fora editado sob a égide da Constituição Federal de 1946, que não previa a lei complementar como espécie legislativa, sendo introduzida apenas com o advento da Constituição de 1967.

A lei complementar em matéria tributária, bem como aquelas que se vinculam a outros ramos do direito, subordina-se à Constituição e seus grandes postulados, devendo imperar, em sua edição, os padrões que disciplinam a feitura das normas infraconstitucionais, em geral. Conforme preconiza Roque Antonio Carrazza, “[...] ela só poderá irradiar efeitos se e enquanto estiver contida, na pirâmide jurídica, em cuja cúspide encontram-se as normas constitucionais [...]”.²⁰³

De acordo com a dicção do art. 146 da Constituição Federal, a Lei Complementar apresenta três funções em matéria tributária: dispor sobre conflito de competência, regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e estabelecer normas gerais em matéria tributária.

²⁰¹ *Lei complementar tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975, p. 19-29.

²⁰² Cf. COSTA, Regina Helena. *Curso...*, cit., p. 162.

²⁰³ *Curso...*, cit., p. 1046.

De acordo com apontamento interessante de Sacha Calmon Navarro Coêlho,²⁰⁴ o que de fato é protegido pela lei complementar em matéria tributária não é exatamente conflito de competência, dada a rigidez constitucional apresentada pela Lei Maior, mas invasões de competência em razão da insuficiência intelectual dos relatos constitucionais pelas pessoas políticas destinatárias das regras de competência relativamente aos fatos geradores de seus tributos.

Significa dizer que a pessoa política interpreta erroneamente o comando constitucional e passa a exercer a tributação de maneira mais ampla que a prevista na Constituição. Questões dessa natureza são submetidas ao Judiciário, deixando claro que tal possibilidade realmente existe.

Por derradeiro, vale pontuar que, a título de solver conflito de competência, não pode o legislador complementar alterar a Constituição, pois, conforme ensinamentos de Roque Antonio Carrazza,²⁰⁵ a Constituição não conferiu ao legislador complementar um cheque em branco, pois entendimento diverso ensejaria a atribuição de poder contribuinte à lei complementar.

Vale registrar o pensamento Regina Helena Costa.²⁰⁶ Em síntese, a autora elenca quatro funções da lei complementar em matéria tributária: 1) veicular normas gerais nesse âmbito, dispondo sobre conflitos de competência e regulando as limitações constitucionais ao poder de tributar; 2) instituir tributos em relação aos quais é expressamente exigida; 3) conferir uniformidade ao regramento de certos impostos dos Estados e Municípios (ITCMD, ICMS e ISS); e 4) estabelecer critérios especiais de tributação, destinados à prevenção de desequilíbrios da concorrência (art. 146-A).

Trazendo tais ilações ao estudo do ISSQN, ressaltamos que, instituído pela Emenda Constitucional nº 18/65, a tributação intitulada por *serviços de qualquer natureza* passou por diversas transformações ao longo dos anos, seja em razão das sucessivas Constituições surgidas, seja até mesmo em decorrência das emendas constitucionais na vigência da Carta hodierna.

Diante dessas modificações, houve uma ligeira mitigação da competência constitucional atribuída aos Municípios, principalmente quando da análise advinda das últimas Emendas Constitucionais, culminando na atual dicção do art. 156, III, da Constituição Federal.

²⁰⁴ Curso..., cit., p. 84.

²⁰⁵ Curso..., cit., p. 1047.

²⁰⁶ Curso..., cit., p. 41.

Quando da promulgação da Constituição de 1988, estava sob vigência Decreto-Lei 406/68, abrangendo as diretrizes basilares do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, cuja recepção pelo novel sistema constitucional restou consignada pelo § 5º do art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, consagrando expressamente o princípio da recepção das leis, levando-se em consideração, para tanto, o conteúdo material de suas prescrições. Assim sendo, o Decreto-Lei nº 406/68 foi recepcionado pela Lei Maior de 1988 com força de lei complementar “material”.²⁰⁷

A carta constitucional hodierna, já em sua redação original, como bem sublinha Kiyoshi Harada,²⁰⁸ estabelecia algumas “limitações específicas” aos Municípios, denominando dessa forma a outorga de uma competência “sublimitada”, a saber:

- Serviços de qualquer natureza não compreendidos na esfera impositiva dos Estados (art. 156, IV).
- Definição de serviços tributáveis por lei complementar (art. 156, IV, *in fine*).
- Fixação por lei complementar de alíquotas máximas do imposto (§ 4º do art. 156).

Frise-se que, hodiernamente, com a supressão do texto constitucional da figura dos impostos sobre vendas a varejo de combustíveis líquidos e gasosos, o ISSQN passou a integrar o inciso III do art. 156, mantendo-se a exigência de definição de serviços por lei complementar, não obstante a novel redação advinda da Emenda Constitucional nº 3/93.

Dessa maneira, por expressa disposição constitucional, como se depreende da leitura do inciso III do art. 156 da Lei Maior, ao estatuir que à municipalidade compete instituir imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, é inequívoco que os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação estão fora do alcance de atuação dos Municípios, adstritos exclusivamente ao poder impositivo dos Estados-membros.

Conclui-se, desse modo, que, em relação aos “serviços de transportes”, há restrição parcial ao exercício da competência tributária impositiva pelos Municípios, limitando-se aos serviços de natureza intramunicipal, já que os serviços de transportes interestadual e intermunicipal são de competência dos Estados-membros e dos Municípios. Diversamente ocorre com os serviços de

²⁰⁷ Cf. BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS...*, cit., p. 225.

²⁰⁸ *ISS: doutrina e prática*. 2. ed. reform., rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2014, p. 11.

comunicação, descabendo aqui falar em qualquer resquício de competência tributária a ser exercida pelos Municípios, sendo que tal exigência estará adstrita somente à faixa de competência Estados-membros e Distrito Federal.

Nesse diapasão, a temática suscita diversas manifestações conflitantes sobre o papel da Lei Complementar em matéria de ISSQN, as quais não poderíamos deixar de dedicar alguns parágrafos, sobretudo no que atina a eventuais limites a serem obedecidos por esse veículo normativo no cenário jurídico-positivo. É que passaremos a abordar no próximo tópico.

2.2.5 Análise crítica à taxatividade da lista de serviços

Os questionamentos envolvendo a lista de serviços apontada no direito pátrio em lei complementar passa pela expressão consignada no trecho final do inciso III do art. 156 da Constituição Federal, que faz alusão a serviços “definidos em lei complementar”.

Frise-se que a questão já possui posicionamento consolidado pelo Supremo Tribunal Federal, manifestando-se no sentido da taxatividade da lista de serviços, comportando, porém, interpretação ampla em relação aos itens que contenham as expressões “semelhantes” ou “congêneres”.

Muito de discutiu, e ainda residem entendimentos divergentes, acerca do caráter exemplificativo ou taxativo da lista de serviços. O entendimento doutrinário não é unânime.

Sublinha Kiyoshi Harada²⁰⁹ que o cerne da discussão reside na confusão existente entre “serviços de qualquer natureza” e “qualquer serviço”. Nas palavras do autor, “não é qualquer serviço que pode ser tributado, mas apenas aquele incluído na lista de serviços, e a lista poderá incluir serviço de qualquer natureza, isto é, qualquer tipo de serviço”.

Em raciocínio norteado por diretriz semelhante, Ives Gandra da Silva Martins e Marilene Talarico Martins Rodrigues,²¹⁰ também partidários da corrente que defende a taxatividade da lista de serviços, salientam que os serviços onerados pelo ISSQN são definidos em lei complementar,

²⁰⁹ ISS..., cit., p. 13.

²¹⁰ O ISS e a Lei Complementar 116/03 – Aspectos relevantes. In: *O ISS e a LC 116*. Valdir de Oliveira Rocha (coord.). São Paulo: Dialética, 2003, p. 186.

sendo esta necessária para evitar conflito de competência, visto que a referida exação é imposto que pode ter reflexos em outros Municípios. No mesmo sentido Sergio Pinto Martins.²¹¹

Para que possamos vislumbrar a celeuma que cerca essa tormentosa questão, o que já ocorre há muitos anos, desde a vigência da Carta pretérita, o Supremo Tribunal Federal, já em 1985, no julgamento do RE 105.477-8/PE, sob relatoria do então Ministro Francisco Rezek, já pacificara entendimento no sentido de que a lista anexa à Lei Complementar possui rol taxativo, não admitindo, dessa forma, a exação quando a atividade não estiver prevista na relação dos serviços tributáveis. Eis a ementa do citado Recurso:

ISS. SERVIÇOS BANCÁRIOS: “TRANSFERÊNCIA DE FUNDOS”, “GARANTIAS PRESTADAS”, “RENDAS DIVERSAS E OUTROS SERVIÇOS”.

É limitativa – e não simplesmente exemplificativa – a lista anexa ao artigo 8º do Decreto-Lei 406/68, na redação resultante do Decreto-Lei 834/69; embora cada um de seus tópicos comporte interpretação ampla. **Não é legítima a exigência do ISS no caso dos tópicos versados no presente feito, porque estranhos à referida lista.** Recurso provido.²¹²

O entendimento do Supremo Tribunal Federal foi se consolidando através de entendimento hauridos de casos idênticos:

Tributário. Imposto sobre serviços (ISS). Operações bancárias relativas a "outras cobranças", "transferência de fundos", "custódia", "ressarcimento de custos de cheques" e "diversos", não contidos na lista específica do Decreto-Lei n. 834/69. 2. **Não pode a Prefeitura exigir o ISS sobre serviços bancários não definidos na lista do Decreto-Lei n. 834/69**, porque os serviços, prestados pelo Banco, se enquadram no âmbito da competência tributária da União. 3. Pode a Prefeitura cobrar, no entanto, o imposto relativo à cobrança de títulos. 4. Recurso extraordinário conhecido em parte e nessa parte provido.²¹³

Na esteira da interpretação ventilada pelo STF, o Superior Tribunal de Justiça também percorreu o mesmo viés interpretativo, adotando o entendimento da taxatividade, asseverando, ademais, que o itens elencados na lista de serviços podem ser interpretados amplamente.

Por seu turno, o Supremo Tribunal Federal, de há muito, delineou também a possibilidade de interpretação ampla e analógica:

CARTÕES DE CRÉDITO. IMPOSTO DE LICENÇA. A ELE ESTÃO SUJEITAS AS ENTIDADES QUE OS EMITEM, FACE A NATUREZA DAS OPERAÇÕES QUE DE

²¹¹ *Manual...*, cit., p. 327.

²¹² STF, RE 105.477/PE, Rel. Min. Francisco Rezek, j. 09/08/1985, DJ de 06/09/1985.

²¹³ STF, RE 96.963/PR, Rel. Min. Alfredo Buzaid, j. 19/04/1983, DJ de 13/05/1983.

SUA EXPEDIÇÃO SE ORIGINOU. II. APLICAÇÃO DO DECRETO-LEI N. 406/68, COM A REDAÇÃO QUE LHE ATRIBUIU O DECRETO-LEI N. 834/69, ART. 3º, VIII. III. A LISTA A QUE SE REFEREM O ART. 24, II DA CONSTITUIÇÃO, E 8º DO DECRETO-LEI N. 83/69 É TAXATIVA, EMBORA CADA ITEM DA RELAÇÃO COMPORTE **INTERPRETAÇÃO AMPLA E ANALÓGICA**. IV. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO CONHECIDO.²¹⁴

Outrossim, o entendimento pela taxatividade da lista de serviços também foi encampado pelo Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. LISTA DE SERVIÇOS. TAXATIVIDADE. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. POSSIBILIDADE. 1. Embora taxativa, em sua enumeração, a lista de serviços admite interpretação extensiva, dentro de cada item, para permitir a incidência do ISS sobre serviços correlatos àqueles previstos expressamente. Precedentes do STF e desta Corte. 2. Esse entendimento não ofende a regra do art. 108, § 1º, do CTN, que veda o emprego da analogia para a cobrança de tributo não previsto em lei. Na hipótese, não se cuida de analogia, mas de recurso à interpretação extensiva, de resto autorizada pela própria norma de tributação, já que muitos dos itens da lista de serviços apresentam expressões do tipo "congêneres", "semelhantes", "qualquer natureza", "qualquer espécie", dentre outras tantas. 3. Não se pode confundir analogia com interpretação analógica ou extensiva. A analogia é técnica de integração, vale dizer, recurso de que se vale o operador do direito diante de uma lacuna no ordenamento jurídico. Já a interpretação, seja ela extensiva ou analógica, objetiva desvendar o sentido e o alcance da norma, para então definir-lhe, com certeza, a sua extensão. A norma existe, sendo o método interpretativo necessário, apenas, para precisar-lhe os contornos. 4. Recurso especial improvido.²¹⁵

No mesmo sentido é a ementa do acórdão exarado do julgamento do REsp 753.560/RJ, empregando-se as expressões “interpretação ampla e analógica”:

TRIBUTÁRIO – ISS – LISTA DE SERVIÇOS ANEXA DO DECRETO-LEI 406/68 – LISTA TAXATIVA, MAS QUE COMPORTA INTERPRETAÇÃO AMPLA E ANALÓGICA DE CADA ITEM. 1. A jurisprudência sedimentada é no sentido de entender como taxativa a enumeração da lista de serviços que acompanha a LC 56/87. 2. A taxatividade da lista de serviços não tolera, entretanto, a prática de serviços idênticos aos expressamente previstos ostentarem diferente nomenclatura. 3. Recurso especial não provido.²¹⁶

Deverá o Município, ao instituir a referida exação, aplicá-la a determinado fato ocorrido no mundo fenomênico, interpretar o que venham a ser serviços *congêneres*, embora Kiyoshi Harada manifeste entendimento da inconstitucionalidade desse termo, por violação ao princípio da

²¹⁴ STF, RE 75.952/SP, Rel. Min. Thompson Flores, j. 29/10/1973, DJ de 02/01/1974.

²¹⁵ STJ, REsp 834.060/PR, Rel. Min. Castro Meira, j. 15/08/2006, DJ de 25/08/2006.

²¹⁶ STJ, REsp 753.560/RJ, Rel. Min. Eliana Calmon, j. 06/09/2007, DJ de 26/09/2007.

legalidade tributária. Arremata: “Não há nem pode haver analogia no campo do direito material”.²¹⁷

No que tange às indagações construídas não apenas pela jurisprudência, mas principalmente pelo segmento doutrinário, o cerne na questão reside em definir que a lista de serviços anexa à Lei Complementar é taxativa ou exemplificativa/sugestiva, aspecto este que resultará ainda na interpretação que se deva destinar a este conteúdo de veículo normativo infraconstitucional.

Também como defensor da natureza taxativa da lista de serviços, Bernardo Ribeiro de Moraes assim destaca que o vocábulo “definição” é sinônimo de limitação, fixação e marcação. Em alusão ao intento da carta constitucional ao preceituar a audaciosa expressão, arremata com precisão: “[...] está ela exigindo que a referida lei fixe, determine, delimite, indique com precisão os serviços que possam ser onerados pelo ISS”. E conclui: “Assim, definidos em lei complementar quer dizer estabelecidos em lei complementar, isto é, fixados, indicados, arrolados, em lei complementar”.²¹⁸

Ademais salienta o autor: “Não podemos deixar de conceber à lista de serviços baixada por lei complementar como taxativa, por imperativo da ordem constitucional, [...]. Sua função é exatamente limitativa, restritiva, contendo as únicas atividades (serviços ou bens imateriais) sujeitas ao ISS”.²¹⁹

À guisa do raciocínio construído por esta corrente doutrinária, caberá à lei complementar estabelecer o rol das atividades que devem ser tidas como serviço, para fins de incidência de ISSQN, estando sujeitos à tributação somente os serviços arrolados em lei complementar.

Por outro giro, Aires F. Barreto²²⁰ rechaça a ideia de taxatividade, destacando em seu raciocínio que a lei complementar não pode criar hipótese de incidência do ISSQN. Ao estabelecer a lista de serviços, apenas destina-se à solução dos conflitos de competência. Sendo assim, a taxatividade da lista de serviços não pode ser levada ao extremo.

Ademais, em relevante contribuição através de dissertação de Mestrado, Elizabeth Nazar Carrazza é incisiva: “[...] admitir-se a possibilidade do estabelecimento por lei complementar, de rol exaustivo ou taxativo de serviços, implica na transferência, para o legislador

²¹⁷ ISS..., cit., p. 14.

²¹⁸ Doutrina..., cit., p. 107.

²¹⁹ Idem, p. 108.

²²⁰ ISS..., cit., p. 115-119.

infraconstitucional, da faculdade de criar limitações ao poder de tributar. Isto, como vimos, foge à nossa sistemática constitucional”.²²¹

Conclui seu raciocínio de forma assertiva: “Em suma, não compete à lei complementar fixar rol de serviços tributáveis pelos Municípios. Sua incumbência é bem mais restrita: deve atuar, única e exclusivamente, na chamada zona cinzenta, a fim de obviar conflitos de competência”.²²²

De igual modo, José Souto Maior Borges²²³ sustentou a taxatividade apenas no que a lista trata de conflito de competência, não havendo razão para tal entendimento em relação aos demais itens. Nesse contexto, no que não dispuser a Lei Complementar sobre conflito de competência, pode-se falar em caráter exemplificativo da lista de serviços.

Numa interpretação bastante semelhante, José Eduardo Soares de Melo preconiza que a lista de serviços anexa à Lei Complementar deve possuir um mínimo de eficácia, devendo ser compreendida a locução “definidos em lei complementar” de forma que não cause prejuízo à autonomia municipal, tendo por escopo “explicitar os serviços a fim de evitar eventuais conflitos de competência em razão de materialidades assemelhadas, afetas à União, Estados e Distrito Federal”.²²⁴

Diante dos posicionamentos acima ventilados acerca da taxatividade ou não da lista de serviços anexa à Lei Complementar, com a devida vênia, logramos discordar plenamente da posição já consolidada pela jurisprudência e apoiada por doutrinadores de grande envergadura, pois consiste numa flagrante afronta ao princípio da autonomia municipal, inclinando-nos às ilações de Elizabeth Nazar Carrazza, cabendo à Lei Complementar eventualmente elencar somente os serviços que estiverem na zona cinzenta de conflito de competência.

Como preleciona José Eduardo Soares de Melo,²²⁵ a subordinação das legislações ordinárias municipais ao Congresso Nacional, o que se dá através da estrita obediência à Lei Complementar, no tocante à estipulação dos serviços a ela anexa, reflete uma inequívoca mitigação ao exercício de seus poderes-deveres, segundo a partilha de competências assegurada constitucionalmente.

²²¹ *O Imposto...*, cit., p. 47.

²²² *Idem*, *ibidem*.

²²³ *Aspectos fundamentais da competência municipal para instituir o ISS*. In: *ISS na Lei Complementar 116/03 e na Constituição*. Heleno Taveira Torres (coord.). Barueri/SP: Manoele, 2004, p. 11-12.

²²⁴ *ISS...*, cit., p. 57.

²²⁵ *Idem*, *ibidem*.

Seu magistério é esclarecedor:

Os interesses do Congresso Nacional não podem jamais sobrepor-se à autonomia municipal, que restará impossibilitada para auferir os valores necessários (ISS) ao atendimento de suas necessidades. Não há nenhum sentido jurídico no fato da arrecadação tributária ficar submetida aos interesses do Congresso Nacional na medida em que as listas de serviços sejam mais ou menos abrangentes da gama significativa de serviços.²²⁶

Nesse paradigma, salientamos que jamais a legislação de âmbito “nacional” poderia abarcar em seu bojo todas as espécies de serviços que poderão estar submetidos ao ISSQN, assim como o próprio direito não prevê todas as possíveis condutas a serem praticadas nas relações intersubjetivas.

Elencando a Lei Complementar a lista de serviços taxativamente para fiel obediência das Municipalidades, estará definindo a materialidade da hipótese de incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, não apresentando qualquer sustentação constitucional para tanto, uma vez que o papel da Lei Complementar é detalhadamente estatuído no art. 146 da Constituição Federal, não sendo seu intento criar tributos.

A disparidade apresentada pelo papel da Lei Complementar vai ainda além das questões suscitadas até então. Cometeu o legislador complementar o equívoco de elencar na referida lista atividades que destoam do conceito constitucional de serviços. Exemplificativamente, temos a operação de arrendamento mercantil, que será detidamente analisada num dos pontos nucleares deste trabalho de dissertação.

Nesse diapasão, como salienta Aires F. Barreto,²²⁷ “a expressão definidos em lei complementar não autoriza conceituar como serviço o que serviço não é”. À guisa de seus ensinamentos, admitir o contrário seria o mesmo que permitir a sobreposição da Lei Complementar aos ditames constitucionais. Nesses passos ressalta o autor: “Será inconstitucional toda e qualquer legislação que pretenda ampliar o conceito de serviço constitucionalmente posto, para atingir quaisquer outros fatos [...]”.²²⁸ Enfim, a Constituição Federal é dotada de rigidez, impossibilitando-se sua modificação através de Lei Complementar.

Aliomar Baleeiro também preconizou a respeito:

²²⁶ ISS..., cit., p. 57.

²²⁷ ISS..., cit., p. 110.

²²⁸ Idem, p. 111.

Do mesmo modo, a lei complementar não pode ir além do que já está dito, expresso ou implicitamente, na Constituição. Esta será violada por lei complementar que regule diversamente o que ela regulou. É caso de inconstitucionalidade da lei complementar. Completa, mas não corrige nem inova.²²⁹

Importante ainda notar que os tribunais superiores uma vez mais deram mostras de decisões despidas de congruência com o sistema constitucional, não apenas por inclinar-se pela taxatividade da lista de serviços, cujas razões de nossa discordância procuramos demonstrar alhures, mas em especial por manifestar entendimento que permite interpretação extensiva e analógica para abranger espécies correlatas.

Entender pela taxatividade da lista de serviços em sua completude é contradizer a própria estrutura constitucional, sobretudo com manifesto desrespeito ao princípio da autonomia municipal, pois o poder conferido pela Constituição de autoadministração dos Municípios não poderá ficar condicionado às diretrizes de normas infraconstitucionais, por primazia à hierarquia das normas. Jamais poderá ocorrer o engessamento dos Municípios e do Distrito Federal no exercício da competência tributária impositiva, sob o risco de supressão também de sua autonomia financeira por Lei Complementar.

Alexandre Ribeiro da Cunha Filho e Vera Lúcia Henrique ressaltam peremptoriamente: “Entendemos, pois, que toda e qualquer prestação de serviços que não esteja explicitamente mencionada nos itens da lista federal, poderá ser inserida na legislação municipal, dado o caráter exemplificativo de que se reveste e a natureza complexa do tributo...”.²³⁰

Nesse diapasão, Marcelo Caron Baptista aduz: “[...] é absolutamente indiferente o fato de um comportamento estar listado no rol de serviços ou dele não constar”. Numa colocação de salutar pertinência assevera que “a obra (lei complementar) voltou-se contra o seu criador (Constituição Federal)”.²³¹ Basta que determinada atividade se enquadre no conceito constitucional de serviços, afastadas as exceções constitucionais, para que a exação tributária pelo ISSQN seja legítima.

Uma vez mais Aires F. Barreto²³² é incisivo: “Admitir que os serviços de qualquer natureza é que haverão de ser definidos, importa *contradiccio in terminis*. Se são de qualquer natureza,

²²⁹ *Direito tributário brasileiro*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991, p. 60.

²³⁰ Nova legislação para o ISS. *Revista de Administração Municipal*, Rio de Janeiro: Ibam, nº 140, p. 40.

²³¹ ISS..., cit., p. 238-239.

²³² ISS..., cit., p. 110.

prescindem de definição; se são definidos, não serão jamais os de qualquer natureza, mas sim, os definidos”.

A taxatividade que empresamos está atrelada à função que depreende da dicção do próprio texto da Lei Complementar nº 116/2003, qual seja, dispor sobre conflito de competência. A lista de serviços anexa à Lei Complementar tem por escopo explicitar os serviços a fim de se evitarem eventuais conflitos de competência, o que se resume a um número limitado de itens.

Em relação aos mesmos, a lista é *exemplificativa*, plasmada nas diretrizes constitucionais de repartição de competência tributária. Significa dizer que a lista de serviços anexa à Lei Complementar é taxativa “somente” em relação aos itens que possuem essa finalidade.

A análise da Lei Complementar em matéria tributária deverá estar pautada, antes de tudo, no papel que lhe fora conferido pela Constituição Federal, com foco especial na função de dirimir conflito de competência.

Nota-se, de forma inequívoca, que o legislador complementar não poderá atuar fora dos limites estampados pela Lei Maior, não sendo seu mister tratar das materialidades das exações fiscais, inclusive do ISSQN, matéria reservada exclusivamente às legislações municipais.

Qualquer atuação fora desses contornos estará viciada de inconstitucionalidade.

Verificamos até aqui alguns atributos que julgamos mais relevantes acerca da materialidade do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, cuja ocorrência da hipótese normativa deverá ocorrer em determinado espaço territorial. É o que abordaremos a partir de agora.

2.3 Critério espacial

Como já ventilado oportunamente, a hipótese tributária descreve fato que terá sua concretização condicionada a determinadas circunstâncias de tempo e espaço. Tendo sido realizada abordagem com as diretrizes que julgamos mais relevantes quanto ao critério que estabelece o momento de consumação do fato jurídico tributário, analisaremos agora o local de sua ocorrência.

O critério espacial compreende as circunstâncias de lugar onde se dá por ocorrido o fato imponível (fato gerador), determinando onde o fato deverá ocorrer para que sejam geradas as

consequências previstas, isto é, a área espacial pela qual se estende a competência do legislador (âmbito territorial de validade da norma).²³³

Designa-se por critério espacial a indicação de circunstâncias de lugar, contidas explícita ou implicitamente na hipótese de incidência, relevantes para a configuração do fato imponible.²³⁴

Dessa forma, delimita o local em que o fato previsto hipoteticamente deverá ocorrer para ser alçado à categoria de fato jurídico tributário, compreendendo um grupo de indicações que assinalam o local preciso. Haverá sempre um plexo de indicações para assinalar o lugar preciso em que ocorreu determinada ação ou restou verificada a situação de estado previsto no antecedente da regra matriz de incidência tributária.

Independentemente de estar tracejado explícita ou implicitamente no bojo da norma padrão de incidência, Paulo de Barros Carvalho sublinha níveis diferentes de elaboração das coordenadas de espaço. Resumidamente, apregoa que os elementos indicadores da condição de espaço estará representado numa das três formas compositivas:

- a) Hipótese cujo critério espacial faz menção a determinado local para a ocorrência do fato típico;
- b) Hipótese em que o critério espacial alude a áreas específicas, de tal sorte que o acontecimento apenas ocorrerá se dentro delas estiver geograficamente contido;
- c) Hipótese de critério espacial bem genérico, onde todo e qualquer fato, que suceda sob o manto da vigência territorial da lei instituidora, estará apto a desencadear seus efeitos peculiares.²³⁵

Situação interessante desse critério espacial genérico (última espécie acima elencada), e que se verifica na definição acima de Isabela Bonfá de Jesus é a sua caracterização com o manto da vigência territorial da lei, sendo este o perímetro espacial dentro do qual as regras estão aptas a propagarem efeitos jurídicos.

Nessa esteira, as leis municipais só produzem efeitos dentro dos limites territoriais do Município que as criou. No mesmo raciocínio, as leis estaduais só têm vigência no âmbito do território de cada Estado, ao passo que as leis federais estão aptas a produzir efeitos somente nos limites do território nacional.

²³³ JESUS, Isabela Bonfá de. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 129.

²³⁴ Definição de Geraldo Ataliba. *Hipótese...*, cit., p. 104.

²³⁵ *Curso...*, cit., p. 329.

O ISSQN, precipuamente em razão de sua incidência recair sobre fatos, cuja natureza comporta desdobramentos que extravasam o âmbito do Município, tem sua análise consubstanciada não apenas no critério material, mas também naquele de índole espacial.

Significa dizer que, diferentemente dos impostos de competência da União, cuja análise para fins de exercício da competência se exaure na sua materialidade, o ISSQN, dada a complexidade que apresenta em razão da exigência poder ser perpetrada por mais de uma Municipalidade, requer, ademais, a análise do local da ocorrência do fato jurídico tributário.

Conforme sublinha uma vez mais Aires F. Barreto, “tirante a União, as competências das pessoas político-constitucionais só podem ser validamente exercidas se a) versarem as matérias descritas na outorga de competência e, além disso, se b) forem aplicadas dentro dos limites dos seus respectivos territórios”.²³⁶

Conforme já vislumbramos linhas atrás, haverá uma conexão entre os critérios material e espacial, uma vez que todo fato jurídico (e o de natureza tributária não é diferente) concretizar-se-á em determinadas condições de tempo e de espaço, conforme restará designado na norma jurídica correspondente. Nesse sentido manifesta-se Sílvia Helena Gomes Piva: “[...] todo e qualquer fato tributário, para que possa desencadear os efeitos decorrentes da instauração do nexos obrigacional, deverá ocorrer num local determinado pela regra jurídica competente”.²³⁷

Na esteira da inafastável obediência a ser atendida pelo legislador infraconstitucional para a criação de qualquer espécie de exação, a Constituição Federal confere aos Municípios e ao Distrito Federal a competência para exigir o ISSQN. Consoante preceitua Aires F. Barreto, “nenhum Município (nem o Distrito Federal) pode, sob pena de invasão de competência alheia, pretender ISS sobre fatos ocorridos fora de seus territórios”.²³⁸

Sem dúvida alguma o ISSQN é o imposto que mais apresenta uma chamada “zona cinzenta” no que tange à definição da pessoa política competente para exigência do cumprimento da obrigação tributária. Em razão da imensa quantidade de Municípios no território nacional, cerca de 5.500, o campo de incidência da exação municipal já apresentará um perfil eminentemente conflituoso.

Toda celeuma que contorna a constante indagação acerca da pessoa política competente para exigir o pagamento do ISSQN gira em torno não dos serviços prestados no mesmo

²³⁶ ISS..., cit., p. 319.

²³⁷ *O ISSQN e a determinação do local da incidência tributária*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 145.

²³⁸ ISS..., cit., p. 317.

Município, onde o prestador está estabelecido, mas quando esses serviços são prestados em Municípios diversos.

Indaga-se: a quem compete exigir o tributo: ao Município onde os prestadores de serviços estão estabelecidos ou ao local onde os serviços são efetivamente prestados?

Por se tratar a tributação de matéria haurida sobretudo da Lei Maior, o legislador infraconstitucional deverá ater-se exclusivamente às funções que lhe foram atribuídas constitucionalmente, não podendo dispor de modo a ampliar a competência Municipal, seja em relação às demais pessoas políticas, seja em relação a outros Municípios.

Assim sendo, considerando a necessária conjugação a ser empregada na análise do Imposto sobre Serviços, consistindo na relação da materialidade com o critério espacial, a Constituição impõe uma barreira na exigência do imposto por determinada municipalidade, ao passo que a obrigação jurídica tributária somente poderá ser exigida por um Município se os fatos previstos na hipótese normativa ocorreram nos limites de seu território.

Lei complementar não poderá (nem poderia) dispor de modo diverso, pois, se assim o fizer, estará cometendo a falácia de modificar o pressuposto constitucional, o que seria uma aberração do ponto de vista da hierarquia das normas, comprometendo a supremacia do texto constitucional.

A participação do legislador complementar em muito contribuiu para aumentar ainda mais a zona cinzenta de identificação do Município competente para exigir o cumprimento da obrigação tributária, dando margem a infinitas discussões e conflitos de interpretações acerca da temática.

Diferentemente do que se esperava, criaram-se ao longo dos anos legislações complexas que passaram a adotar variados critérios de especificação do critério espacial do ISSQN, destoando completamente com uma interpretação à luz da vontade do legislador constituinte. Qualquer espécie de medida com a finalidade de combater conflitos e a guerra fiscal entre as municipalidades deveria partir da adoção de critérios totalmente diferentes daqueles perquiridos pelo legislador complementar, pois as premissas aplicadas hodiernamente em muito se afastam dos pressupostos constitucionais.

É de salutar relevância a manifestação de Aires F. Barreto:

Impõe-se, pois, a urgente reposição do único critério que parece prestigiado pela Constituição, qual seja, o de local da prestação é o do Município onde se conclui, onde se

consoma o fato tributário, é dizer, onde se produzem os resultados da prestação do serviço. Se o fato tributário só ocorre no momento da consumação do serviço, ou seja, no átimo da produção dos efeitos que lhe são próprios, parece ser necessário concluir que o Município competente seja o do lugar onde forem eles produzidos, executados, consumados. É fazer prevalecer só a única regra, sem contemplar exceção: deve-se o ISS no lugar onde se efetuar a prestação.²³⁹

Noutro falar, a exatidão e objetividade no local de consumação da prestação de serviços seria instrumento inafastável para que se possa reconhecer o Município legitimado constitucionalmente para perpetrar a exigência do imposto.

Todavia, considerando que nossa realidade legislativa já propicia incontáveis controvérsias para este fim, façamos algumas colocações acerca dos critérios adotados pela legislação hodierna para identificação do aspecto espacial da regra matriz de incidência tributária do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza.

2.3.1 Critério prevalente adotado pela Lei Complementar nº 116/2003 – O estabelecimento prestador do serviço

O estudo deste tópico requer, de imediato, a análise do conceito de estabelecimento prestador do serviço, senão vejamos.

O art. 4º da Lei Complementar nº 116/2003 assim estatui:

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 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.

Estabelecimento prestador é qualquer local em que, concretamente, se exercite a função de prestar serviços. O porte do estabelecimento, as dimensões dos poderes administrativos, a existência de subordinação, sendo elementos irrelevantes para a caracterização de estabelecimento, também o são para tipificação do estabelecimento prestador.²⁴⁰

²³⁹ ISS..., cit., p. 323.

²⁴⁰ BARRETO, Aires F. *Curso...*, cit., p. 368.

Embora a legislação complementar estabeleça esses critérios para definição do estabelecimento prestador, a doutrina pátria salienta que este conceito, para fins de exigência do ISSQN, deve ser mais amplo, devendo-se levar também em consideração outros fatores.

José Eduardo Soares de Melo também se manifesta no mesmo sentido: “O conceito de estabelecimento, como elemento básico para determinar o local da prestação/Município titular do ISS, deve compreender todos os bens (máquinas, equipamentos, mobiliários, veículos etc.) e pessoas suficientes para possibilitar a prestação de serviços”.²⁴¹

Nessa linha raciocínio, Kiyoshi Harada²⁴² destaca como elementos necessários para caracterizar a existência do estabelecimento, a habitualidade da prestação de serviço em determinado Município; a existência de um ponto de contato com o cliente; os cartões de visita; o site na internet; as contas de telefone, de fornecimento de energia elétrica e de água; a manutenção de pessoal e equipamentos necessários à execução dos serviços; as informações do tomador de serviços; as eventuais inscrições em outros órgãos públicos; os anúncios e propagandas etc.

Por sua vez, Aires F. Barreto²⁴³ também elenca os requisitos para configuração do estabelecimento prestador: (a) manutenção de pessoal, material, máquinas, instrumentos e equipamentos necessários à execução dos serviços; (b) estrutura gerencial, organizacional e administrativa compatíveis com o objeto das atividades; (c) inscrição na Prefeitura do Município, nos órgãos previdenciários etc.; (d) indicação como domicílio fiscal para efeito de outros tributos; (e) indicação do endereço em impressos, formulários ou correspondência, ou em contas de telefone, de fornecimento de energia elétrica, água ou gás, em nome do prestador.

Toda essa manifestação doutrinária é de suma importância para afastar do conceito de estabelecimento do prestador estruturas inadequadas ou incoerentes com aquilo que se julga minimamente necessário, pois não é muito incomum algum prestador de serviços determinar como “estabelecimento prestador” um local irrisoriamente estruturado, muitas vezes com apenas uma sala, uma linha telefônica e pessoas para receber chamadas. É notório que embora essa localização esteja devidamente registrada nos órgãos competentes, não atende ao reclamo legal, doutrinário e jurisprudencial para que se possa considerá-lo como estabelecimento prestador.

²⁴¹ ISS..., cit., p. 187.

²⁴² ISS..., cit., p. 87-88.

²⁴³ Curso..., cit., p. 369.

Dessa forma, o local estruturado pelo prestador com apenas mesa e linha telefônica não constitui unidade econômica ou profissional, descabendo atribuir dessa forma o atributo de estabelecimento prestador.

Como bem assinala José Eduardo Soares de Melo, “justificável a assertiva de que o estabelecimento prestador não será um singelo depósito de materiais ou a existência de um imóvel, sendo necessária a organização, unificada em sua unidade econômica indispensável à prestação do serviço”.²⁴⁴

Ademais, é irrelevante para a caracterização do estabelecimento prestador o seu tamanho, seu grau de autonomia, não importando se se trata de matriz, de sede, filial, sucursal, agência ou qualquer outra denominação que se empregue.

Em matéria de local da ocorrência do fato jurídico tributário, identificando o sujeito ativo competente para exigência do ISSQN, a doutrina e a jurisprudência já integram uma discussão de longa data, em especial a partir da legislação pretérita.

O art. 12 do Decreto-Lei nº 406/68, revogado pela Lei Complementar nº 116/2003, assim estabelecia, *verbis*:

Art. 12. Considera-se local da prestação do serviço:

- a) o do estabelecimento prestador ou, na falta de 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, o Município em cujo território haja parcela da estrada explorada.

Desde a criação desse dispositivo, o critério da territorialidade não abrangia todas as espécies de serviços, restringindo-se à hipótese de construção civil.

Não obstante a legislação pretérita demonstrasse a primazia por considerar o serviço prestado no local do estabelecimento prestador, após sucessivas interpretações conflitantes da jurisprudência que perduraram ao longo dos anos, o Superior Tribunal de Justiça pacificou entendimento acolhendo o princípio da territorialidade,²⁴⁵ definindo como o local de concretização do fato gerador para fins de incidência do ISSQN, fixando a competência de

²⁴⁴ ISS..., cit., p. 195.

²⁴⁵ Embargos de Divergência no REsp 130.792/CE, Rel. Min. Ari Pargendler, j. 07/04/2000, DJ de 12/06/2000; Embargos de Divergência no REsp 168.023/CE, Rel. Paulo Gallotti, j. 22/09/1999, DJ de 03/11/1999; REsp 115.337/ES, Rel. Min. Garcia Vieira, j. 31/03/1998, DJ de 04/05/1998.

exigência do imposto para o Município onde os serviços fossem efetivamente prestados, mesmo que esse entendimento se chocasse com o teor do Decreto-Lei nº 406/68.

Embora a discrepância apontada, sobretudo com o primado da legalidade, o Superior Tribunal de Justiça adotou esse posicionamento principalmente com o objetivo de evitar a guerra fiscal entre os Municípios, em imediata reação às situações em que os contribuintes criaram estabelecimentos apenas do ponto de vista formal para beneficiar-se de menores alíquotas tributárias, sendo este o principal instrumento adotado pelas municipalidades.

Nas inúmeras legislações que se sucederam sobre o tratamento do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, sobreveio a Lei Complementar nº 116/2003, revogando o Decreto-Lei 406/68 em quase sua totalidade, trazendo o seguinte enunciado em seu art. 3º, inciso I, que trata do aspecto espacial da regra matriz de incidência tributária, *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:

I – do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, na hipótese do § 1º do art. 1º desta Lei Complementar;

[...]

A Lei Complementar nº 116/2003 adotou como critério prevalente para identificação do local de ocorrência do fato jurídico tributário o estabelecimento prestador, trazendo no bojo dos diversos incisos acima elencados como critérios excepcionais o local da efetiva prestação de serviços e do estabelecimento do tomador na hipótese de serviços provenientes do exterior.

Vislumbra-se que a novel lei demonstra a vontade do legislador complementar em consolidar o critério de prevalência do estabelecimento prestador para identificar o Município competente para exigir o pagamento do imposto.

Hodiernamente, a jurisprudência dominante e a doutrina passaram a acatar ao longo do tempo o entendimento de ser devido o ISSQN no Município do estabelecimento prestador. Todavia, revela-se infrutífera a tentativa de compatibilizar esse raciocínio às diretrizes constitucionais. Aires F. Barreto²⁴⁶ revela a impossibilidade de tal esforço, assim raciocinando: ou se considera como local o do estabelecimento prestador (ou, na sua falta, o do domicílio do prestador) e, nesse caso, afronta-se o princípio da territorialidade das leis tributárias, ou afirma-se que se está diante de regra que, apesar de remeter ao estabelecimento prestador, deve ser

²⁴⁶ ISS..., cit., p. 326.

entendida como o local em que o serviço é prestado. Só que, nesta hipótese, estar-se-á, parece, a emendar a lei, a interpretá-la em total descompasso com o seu teor.

O texto legal atual não trouxe inovações em relação ao texto pretérito, especificamente quanto ao critério do estabelecimento prestador. No entanto, embora na vigência do diploma pretérito o STJ tenha firmado entendimento de que o local da prestação dos serviços define a Municipalidade tributante, com a criação da novel legislação, o mesmo tribunal, sem qualquer coerência, passou a adotar posicionamento diverso, no sentido de que prevalece como critério padrão o estabelecimento prestador.

Assim sendo, após a existência de muitos conflitos entre as próprias turmas do Superior Tribunal de Justiça, o Colendo Tribunal pacificou entendimento, considerando que a exação municipal é devida no Município do estabelecimento prestador, adotando-se esse critério como padrão. Vale pontilhar a ementa do REsp 1.160.253, cujo relator foi o Ministro Castro Meira, do qual destacamos alguns trechos que reputamos relevantes para demonstrar o entendimento jurisprudencial dominante:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. ISSQN. LC 116/03. COMPETÊNCIA. LOCAL ESTABELECIMENTO PRESTADOR. SÚMULA 83/STJ. FUNDAMENTO NÃO ATACADO. SÚMULA 283/STF.

1. De acordo com os arts. 3º e 4º da LC 116/03, a municipalidade competente para realizar a cobrança do ISS é a do local do estabelecimento prestador dos serviços. Considera-se como tal a localidade em que há uma unidade econômica ou profissional, isto é, onde a atividade é desenvolvida, independentemente de ser formalmente considerada como sede ou filial da pessoa jurídica. Isso significa que nem sempre a tributação será devida no local em que o serviço é prestado. O âmbito de validade territorial da lei municipal compreenderá, portanto, a localidade em que estiver configurada uma organização (complexo de bens) necessária ao exercício da atividade empresarial ou profissional.

2. Afastar a aplicação das regras contidas na LC 116/03 apenas seria possível com a declaração de sua inconstitucionalidade, o que demandaria a observância da cláusula de reserva de plenário.

3. No caso, o tribunal *a quo* concluiu que os serviços médicos são prestados em uma unidade de saúde situada no Município de Canaã, o que legitima esse ente estatal para a cobrança do ISS.

4. A recorrente deixou de combater o fundamento do acórdão recorrido para refutar a suposta violação dos princípios da bitributação e da segurança jurídica - que a autoridade apontada como coatora e o Município impetrado não compuseram a relação processual precedente.

Incidência da Súmula 283/STF. Ademais, dos elementos mencionados pela Corte de Origem, não é possível precisar em que local eram prestados os serviços cuja tributação pelo ISS foi discutida no bojo da outra ação mandamental.

5. Recurso especial conhecido em parte e não provido.²⁴⁷

²⁴⁷ STJ, REsp 1.160.253/MG, Rel. Min. Castro Meira, j. 10/08/2010, DJ de 19/08/2010.

Como já foi salientado, na vigência do Decreto-Lei nº 406/68 o STJ preocupou-se demasiadamente com as situações fraudulentas consistentes na manutenção apenas formal de estabelecimento no território do Município que pratique uma menor carga tributária na incidência do ISSQN.

Frise-se, aliás, que a partir dos idos de 1990 diversas empresas de *Leasing* constituíram seus estabelecimentos em Municípios da Grande São Paulo em razão de uma alíquota mais vantajosa, sendo que algumas delas constituíram estabelecimentos apenas “aparentes”, no intuito de tocarem seus negócios submetidos a uma tributação mais vantajosa.

Por meio de ficção jurídica, o art. 3º fixou a competência tributária do Município em cujo território estiver localizado o estabelecimento prestador ou, na sua falta, onde estiver domiciliado o prestador de serviço. Noutros termos, a regra geral considera o local do estabelecimento prestador como sendo o local de incidência do imposto.

Kiyoshi Harada manifesta-se no seguinte sentido: “Essa ficção é legítima e constitucional à medida que dirime o conflito de competência entre os Municípios, cumprindo a missão outorgada pelo art. 146, I da CF”.²⁴⁸

O critério adotado pelo legislador complementar está plasmado na ficção de que todos os serviços são prestados no estabelecimento prestador. Embora haja situações em que os elementos são coincidentes, isto é, o serviço é prestado no mesmo Município do estabelecimento prestador, casos há em que o serviço é prestado em Município diverso da localidade escolhida pelo prestador para consolidar seu estabelecimento. A indagação que se faz é: esse critério prevalente atende aos postulados constitucionais? Manifestaremos nosso posicionamento quando da análise do próximo tópico.

Em resumo, com exceção dos casos tratados pelo legislador complementar, considerar-se-á o local de prestação de serviços e devido o imposto no local do estabelecimento prestador, em obediência à dicção do art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003, independentemente de a atividade contratada ser desempenhada em apenas um ou mais Município.

Ou seja, por se tratar de critério estabelecido pelo legislador complementar indaga-se se o mesmo apresenta congruência com as diretrizes constitucionais. Caso negativo, tal diretriz destoa, inequivocamente, com os pressupostos plasmados pela Lei Maior, como verificaremos

²⁴⁸ ISS..., cit., p. 86.

com maior ênfase quando da análise do local da prestação de serviços como critério adotado em caráter excepcional, pelo que o denominamos por *critério pressuposto constitucionalmente*.

2.3.2 O local da prestação do serviço – Pressuposto constitucional

Como assinalado no tópico anterior, a Lei Complementar nº 116/2003 adotou como critério prevalente para identificar o Município competente para exigir o cumprimento da obrigação tributária relativa ao recolhimento do ISSQN o local do estabelecimento prestador, pressupondo que ali tenha sido realizada a prestação do serviço.

Excepcionalmente para os casos taxativamente elencados no rol dos incisos que integram o art. 3º do referido diploma legal, considera como consumado o fato jurídico tributário no Município da efetiva prestação de serviços ou da sua ultimação.

Antes mesmo de tecermos maiores considerações sobre esse critério adotado pelo legislador complementar em caráter excepcional, vale registrar uma indagação: será que podemos deduzir que a exceção adotada pelo texto complementar, qual seja, que considera o nascimento da obrigação tributária no local da efetiva prestação de serviços deveria figurar como regra prevalente ou critério único? É o raciocínio que buscaremos desenvolver a partir de agora.

Consoante demonstramos, a legislação atual que rege o ISSQN, diferentemente do Decreto-Lei nº 406/68, que somente excepcionava a hipótese da prestação de serviços de construção civil para determinar o local de incidência do imposto, definindo, por via oblíqua, a pessoa competente para sua exigência, elenca vinte hipóteses em que o Município competente para exigência do tributo será aquele em cujo território houver a prestação de serviços.

Segmento doutrinário manifesta entendimento de que a utilização do critério em razão do local deverá ser utilizado de forma bastante excepcional, sendo este o raciocínio de Sílvia Helena Gomes Piva: “A nosso ver, o critério em razão do local é um critério apto para a verificação do fato jurídico tributário; contudo, somente poderá ser utilizado a título de reduzida exceção, voltada para os tipos de serviço que não fornecem quaisquer dúvidas a respeito do local em que são executados”.²⁴⁹

²⁴⁹ O ISSQN..., cit., p. 157.

Na esteira do entendimento de que o aludido critério é perfeitamente viável, todavia, em caráter excepcional, a citada autora assim conclui: “Ressaltamos, no entanto, que o critério em razão da prestação não está apto a figurar como um critério único para a tributação do ISSQN, uma vez que [...] sua operacionalização é bastante conflituosa em face do grande número de Municípios existente em nossa Federação”.²⁵⁰

De igual modo, Misabel Abreu Machado Derzi²⁵¹ preconiza que a eleição de um critério espacial único seria irrazoável e inadequado na prática.

Não obstante, tal posicionamento não é corroborado de forma unânime pela doutrina. Por seu turno, já preconizava Roque Antonio Carrazza, na vigência do Decreto-Lei nº 406/68 posicionamento antagônico ao destacado acima:

O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) é sempre devido (e não é só o caso da 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.²⁵²

Aires F. Barreto, uma das vozes de maior destaque no estudo do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, manifesta-se em sentido idêntico:

Há muito tempo, minoritariamente, mas com o aval de Geraldo Ataliba, vimos defendendo que o ISS, em face do princípio da territorialidade das leis tributárias, só pode ser devido no local em que prestados os serviços. Fortes nessa razão, pensamos que o art. 3º da Lei Complementar 116/2003 é inconstitucional, por invasão de área de competência de outro Município (daquele em que os serviços foram efetivamente prestados). Com efeito, a Constituição Federal não autoriza, pelo contrário repudia, que serviços prestados no Município “A” possam ser tributados pelo Município “B”, apenas por estar neste último “estabelecimento prestador”.²⁵³

Diversamente é o entendimento de Ives Gandra da Silva Martins, preservando a literalidade da legislação infraconstitucional, em estudo realizado sob a égide da legislação pretérita. Logramos destacar suas considerações: “[...] não é o local em que o serviço é prestado, mas o

²⁵⁰ O ISSQN..., cit., p. 158.

²⁵¹ Imposto sobre Serviços. In: *ISS na Lei Complementar 116/03 e na Constituição*. Heleno Taveira Torres (coord.). Barueri/SP: Manole, 2004, p. 83.

²⁵² Breves considerações sobre o art. 12 do Decreto-lei nº 406/68. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, nº 6, p. 158, 1978.

²⁵³ ISS..., cit., p. 327.

local onde está situado o estabelecimento indicado na documentação relativa ao serviço prestado, identificado como estabelecimento prestador para efeitos da incidência do ISS[...]”.²⁵⁴

No mesmo sentido é o entendimento de Sergio Pinto Martins nos seguintes termos:

O art. 12 do Decreto-Lei nº 406/68 ou o art. 3º da Lei Complementar nº 116/03 não contrariam a Constituição. A Lei Magna apenas determina que a lei complementar defina os serviços submetidos ao ISS (art. 156, III), além de dispor sobre conflitos de competência entre pessoas jurídicas tributantes (art. 146, I).²⁵⁵

Ao nosso talante, esse entendimento manifestado por Roque Antonio Carrazza e Aires F. Barreto é o único que se apresenta congruente com os ditames constitucionais. A par dessa conclusão, é preciso ressaltar algumas considerações.

Destacamos sucessivas vezes que a materialidade do ISSQN é pressuposta pelo texto constitucional, que consiste na prestação de serviços. Do mesmo modo, considerar-se-á como o local de ocorrência do fato jurídico tributário do tributo o Município onde ocorre a efetiva prestação de serviços, vale dizer, o espaço onde ultimado o esforço humano prestado pelo contratado.

Dessa maneira, haverá uma necessidade de vinculação entres os critérios material e espacial, identificando-nos à luz dos pressupostos constitucionais, tornando-se inafastável a concatenação na construção da regra matriz de incidência tributária. A desvinculação do critério espacial dos critérios material e temporal destrói a estrutura da hipótese normativa.²⁵⁶

Ademais, nota-se também que tal posicionamento, atribuindo efeitos à norma tributária de determinado Município a outro espaço territorial que não lhe pertença estará afrontando diretamente o magno princípio da Autonomia Municipal, corroborando ainda mais a premissa acima ventilada de inconstitucionalidade do art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003.

Diversamente do que expõe Sílvia Helena Gomes Piva, o critério do local de prestação de serviço não pode ser fragilizado pela sua aplicabilidade excepcional. Muito pelo contrário, trata-se de critério de tamanha amplitude e congruência com os pressupostos constitucionais que deveria ser empregado pelo legislador complementar como elemento único de identificação do

²⁵⁴ Fato gerador do ISS. Município com competência impositiva. Inteligência do art. 12, “a”, do Dec.-Lei 406/68, à luz da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, Revista dos Tribunais, ano 8, nº 32, p. 239, maio/jun. 2000.

²⁵⁵ *Manual...*, cit., p. 110.

²⁵⁶ *ISS...*, cit., p. 516.

Município competente para exigência do imposto. Só no local em que serão realizadas aquelas tarefas essenciais à ultimateção ou perfazimento do serviço é que será devido o tributo.²⁵⁷

Ademais, ainda em crítica ao critério prevalente adotado pelo legislador complementar, apresenta-se como inaceitável que o prestador de serviços “X”, com estabelecimento no Município “A”, recolhe aos cofres públicos dessa municipalidade valores devidos a título de ISSQN relativos a serviços prestados no Município “B”.

Bernardo Ribeiro de Moraes já sublinhava em suas obras mais antigas que “o prestador do serviço pode exercer sua atividade tanto em um único local dentro do Município, como em diversos locais, dentro do território de um mesmo Município ou até em várias comunas”.²⁵⁸

Outrossim, conforme tivemos a oportunidade de ressaltar, não há que se confundir a execução de meras atividades-meio com a efetiva prestação de serviços, entendimento da melhor doutrina que acompanhamos ao denominá-lo de atividade-fim. Uma vez mais ressaltamos os ensinamentos de Aires F. Barreto, com habitual brilhantismo: “É preciso distinguir 1) a consistência do esforço humano prestado a outrem, sob regime de direito privado, com conteúdo econômico – essa a noção apontada para o conceito de prestação de serviços; 2) das ações intermediárias que tornam possível esse fazer para terceiro”.²⁵⁹

Nota-se que a própria dicção do art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003 é confusa, preconizando que o serviço considerar-se-á prestado, via de regra, no local do estabelecimento prestador, como se o legislador infraconstitucional tivesse autonomia para alterar a natureza jurídica dessa espécie contratual da forma que melhor lhe aprouver.

Seria pertinente vislumbrar que o legislador complementar não tenha sido muito feliz em sua redação. Desse modo, a afirmação de que a incidência do ISSQN ocorrerá no Município em que o prestador estiver estabelecido pressupõe a circunstância de que a efetiva prestação dos serviços se dê nesse Município, criando-se uma verdadeira ficção jurídica.²⁶⁰

Não se ateve o legislador às situações cujos serviços são executados em Municípios diversos do local do estabelecimento prestador, adotando a ficção de que para fins de tributação dever-se-á considerar o Município do estabelecimento prestador como local de incidência do ISS.

²⁵⁷ BARRETO, Aires F. *Curso...*, cit., p. 380.

²⁵⁸ *Doutrina...*, cit., p. 483.

²⁵⁹ *ISS...*, cit., p. 343.

²⁶⁰ Denominação empregada por Kiyoshi Harada. *ISS...*, cit., p. 85.

Diante de todo esse plexo de critérios adotados para estabelecer o local de incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza, importante ressaltar, mesmo que sucintamente, algumas circunstâncias consideradas irrelevantes para identificação do local de incidência da exação, conforme ilações de Aires F. Barreto:²⁶¹

- *Local onde são celebrados os contratos:* por uma razão muito óbvia, o local de celebração dos contratos de prestação de serviços não são relevantes para determinar, pois o imposto em comento não incide sobre contratos.
- *Lugar onde são emitidos, escriturados ou contabilizados os documentos fiscais:* já ressaltamos que o fato de a contabilidade do prestador de serviços encontrar-se descentralizada também é irrelevante para determinar o local de incidência do ISS, assim como seu órgão diretor. Por igual razão, pouco importa se os documentos são escriturados ou contabilizados no estabelecimento prestador.
- *Local do usuário (tomador) do serviço:* uma situação exemplificativa auxilia na compreensão da irrelevância do local do usuário (tomador) do serviço para definição do local de incidência do ISS.

É o caso das escolas de computação. Imaginemos a hipótese em que a escola faça propaganda de sua existência em Municípios diversos de seu estabelecimento. Se vier a prestar serviços em seu estabelecimento para alunos domiciliados em outros Municípios, nem por isso a questão se torna razoável para indicar que o local do contratante é relevante para determinar que o ISS seja devido ao Município de origem dos contratantes.

Pelas ilações ora suscitadas, logramos corroborar o entendimento de que o local da prestação do serviço (local da realização a atividade-fim) deveria ser o critério padrão adotado pelo legislador complementar, pois a roupagem atualmente empregada pela Lei Complementar 116/2003 destoa da vontade do legislador constituinte.

Outrossim, dada essa correlação entre os critérios espacial e temporal para determinação do Município que figurará como sujeito ativo da relação jurídica de índole tributária, analisaremos na sequência o aspecto que traduz o instante de nascimento do vínculo obrigacional.

²⁶¹ ISS..., cit.

2.4 Critério temporal

Embora o próprio Texto Supremo já abarque implicitamente os critérios das espécies tributárias, tal atributo poderá ganhar roupagens mais perceptíveis no texto legislado pela pessoa política quando do exercício da competência tributária impositiva. Mas, ressalta-se, sempre dentro dos parâmetros já delineados pelo arquétipo constitucional, precipuamente em decorrência da gama de princípios a serem obedecidos.

Socorremo-nos aos ensinamentos de Geraldo Ataliba:²⁶²

Os modos mediante os quais o legislador se expressa são os mais variados. Isto é relevante, para fins de exata apuração da lei aplicável (questões de vigência e eficácia da lei), da observância da irretroatividade (art. 150, III, “a”) e anterioridade (art. 150, III, “b”), além da contagem dos prazos de decadência e prescrição.

O critério temporal define o momento em que se deve reputar consumado o fato que exige a cobrança do tributo, de modo que sejam fixados os direitos e as obrigações pertinentes aos sujeitos da relação.²⁶³ É o critério que indica o momento no qual se considera nascida a obrigação tributária,²⁶⁴ permitindo a identificação do momento da ocorrência do fato descrito na hipótese de ser promovido à categoria de fato jurídico, ou, noutros termos, representa a parte do texto legal que determina o momento em que surge a obrigação tributária.²⁶⁵

O momento de ocorrência do fato jurídico tributário deve ser inequivocamente previsto pelo legislador infraconstitucional, sendo nesse preciso instante que nasce o direito subjetivo do sujeito ativo de exigir o cumprimento da obrigação tributária pelo sujeito passivo, devendo especificar o momento da ocorrência do fato jurídico tributário.

Considerando que o critério material do ISS consiste em “prestar serviços”, o local de incidência, repita-se, pelo rigor constitucional, não poderá ser outro que não seja o Município da efetiva prestação do esforço humano. À guisa desse raciocínio, o momento indicativo do nascimento da obrigação tributária será a consumação do objeto prestacional.

²⁶² *Hipótese...*, cit., p. 94-95.

²⁶³ JESUS, Isabela Bonfá de. *Manual...*, cit., p. 129.

²⁶⁴ COSTA, Regina Helena. *Curso...*, cit., p. 205.

²⁶⁵ BECHO, Renato Lopes. *Lições...*, cit., p. 127.

Não é por outra razão que José Eduardo Soares de Melo assim se manifesta: “O instante do nascimento da obrigação tributária deve guardar efetivo vínculo com a matéria objeto da tributação, eis que todos os aspectos (ou critérios) da norma são intrinsecamente ligados”.²⁶⁶

Por seu turno, Marcelo Caron Baptista²⁶⁷ destaca que da definição do critério material dois aspectos colaboram decisivamente para o esclarecimento da questão temporal: (i) o esforço pessoal que (ii) corresponde à prestação-fim de fazer, em cumprimento de um dever contratual.

Na mesma linha posiciona-se Aires F. Barreto: “[...] o ISS é devido pelo fato de prestar serviços e não pelo negócio jurídico de que decorre a prestação. O que releva considerar não é a sua causa jurídica, mas a atividade material em que consiste o serviço”.²⁶⁸

Por tais assertivas, torna-se inviável que o legislador infraconstitucional considere algum momento anterior à execução da atividade-fim como instante de nascimento na obrigação tributária, estabelecendo critério temporal de forma incongruente com a materialidade, ou seja, somente poderá elegê-lo congruentemente com o momento de concretização da materialidade.

Por exigência constitucional, não poderá haver descompasso entre os critérios material e temporal, sob pena de abalo da estrutura da norma padrão prevista constitucionalmente. Não detém o legislador liberdade de eleger critério temporal a seu rogo, o que pode ser suscitado por alguns pela imprecisa dicção do art. 116 do CTN,²⁶⁹ ao empregar a expressão “salvo disposição de lei em contrário”, causando a falsa impressão de que o legislador infraconstitucional é detentor de liberalidade para eleger o momento de ocorrência do fato jurídico tributário em determinadas situações.

Noutros termos, não poderá o legislador, por exemplo, eleger como critério temporal momento anterior à prestação do serviço ou realização da atividade-fim.

Diante na necessária conjugação entre a materialidade do ISSQN e seu critério espacial, perde a relevância para este último os aspectos negociais ou documentais. Como situação exemplificativa, o instrumento contratual não serve como referência para determinar o momento da prestação de serviços.

²⁶⁶ ISS..., cit., p. 179.

²⁶⁷ ISS..., cit., p. 494.

²⁶⁸ ISS..., cit., p. 307.

²⁶⁹ Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios; II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Reitere-se, somente restará verificado o critério temporal da norma padrão de incidência com a verificação da prestação de serviços. Raciocínio diverso nos conduziria à conclusão de que o instrumento contratual seria condição elementar para a incidência do imposto municipal. E mais ainda: o raciocínio culminaria na vertente de que o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza pudesse incidir sobre a celebração de contratos.

O Egrégio Superior Tribunal de Justiça já se manifestou em julgamento do REsp 51.284-SP, cuja ementa destacamos:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. FATO GERADOR. PRESTAÇÃO DESERVIÇOS. 1. O Imposto sobre Serviços tem como fato gerador, no aspecto material, a prestação de serviços. Desse modo, enquanto esta não ocorrer, não se pode cogitar da incidência do ISS. 2. Recurso especial improvido.²⁷⁰

Nessa linha de raciocínio, outro ponto que merece destaque é o recebimento ou não pelo prestador de serviços dos valores avençados na contratação. Uma vez mais é forçoso destacar: o ISSQN incide sobre a prestação de serviços, e o momento da respectiva incidência é a consumação da prestação-fim (prestação de serviços consumada).

O recebimento antecipado ou a impontualidade do contratante no cumprimento da obrigação pecuniária de natureza privada não têm o condão de satisfazer os requisitos constitucionais para determinar o nascimento da obrigação tributária. A questão de ordem financeira poderá apenas demonstrar os contornos da capacidade contributiva (no caso de recebimento do valor avençado), não guardando qualquer correspondência com a prestação de serviços. Nesse sentido já houve posicionamento do Supremo Tribunal Federal, conforme ementa abaixo transcrita:

EMENTA – ISS: exigibilidade. A exigibilidade do ISS, uma vez ocorrido o fato gerador – que é a prestação do serviço –, não está condicionada ao adimplemento da obrigação de pagar-lhe o preço, assumida pelo tomador dele: a conformidade da legislação tributária com os princípios constitucionais da isonomia e da capacidade contributiva não pode depender do prazo de pagamento concedido pelo contribuinte a sua clientela.²⁷¹

²⁷⁰ STJ, REsp 51.284/SP, Rel. Min. Castro Meira, j. 27/04/2004, DJ de 23/08/2004.

²⁷¹ STF, AI 228337 AgR/PR, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 07/12/1999, DJ de 18/02/2000.

Exemplificativamente, se ao legislador fosse conferida autonomia para eleger o critério temporal do ISSQN para o momento do recebimento pelo prestador de serviços do montante contratado, restaria configurada afronta ao magno princípio da irretroatividade.

À guisa de tais esclarecimentos, Marcelo Caron Baptista adverte:

A prestação de serviços, então, salvo prova de sua gratuidade, é o fato bastante em si para fazer incidir a norma do ISS, o que impede condicionar a instauração da relação jurídica tributária ao efetivo recebimento do preço. Não há qualquer norma, inclusive de Direito Privado, que exija a realização do pagamento para que tenha aperfeiçoada a prestação do serviço.²⁷²

O autor conclui seu raciocínio de forma bastante assertiva: “Confundir o momento da prestação com o momento da sua remuneração altera a conformação do critério material que, nesse caso, somente poderia ser o de ‘receber pagamento pela prestação de serviço’, incompatível com a Constituição Federal”.²⁷³

Ademais, questão bastante interessante acerca da temática diz respeito aos chamados “serviços fracionáveis e não fracionáveis”.²⁷⁴ Segmento doutrinário atribui as denominações de “contratos instantâneos e contratos de duração”.²⁷⁵ Ou também “serviços de execução imediata ou instantânea e serviços de execução continuada ou por etapas”.²⁷⁶

No que tange aos serviços fracionáveis, ou aqueles em que a execução da prestação de serviços apresenta-se em etapas ou prestações, o imposto somente será exigível quando concluída de forma integral a prestação de serviços. Inexiste aqui a segmentação da obrigação.

A incidência do imposto recai sobre uma prestação-fim, havendo apenas uma relação jurídica que dará ensejo à obrigação de natureza tributária. O que se busca demonstrar é que na espécie de contratos não fracionáveis poderá existir diversas atividades-meio, apresentando essa figura contratual apenas uma prestação-fim. Há um contrato, com apenas uma prestação-fim e tão somente uma relação jurídica regida pelas normas de direito privado.

Em se tratando de contrato não fracionável ou de execução imediata, representando a regra na prestação de serviços, sob a ótica que ora nos propusemos a analisar, não há mais

²⁷² ISS..., cit., p. 503.

²⁷³ Idem, Ibidem.

²⁷⁴ Nomenclatura empregada por Aires F. Barreto. ISS..., cit., p. 308.

²⁷⁵ Nomenclatura empregada por Marcelo Caron Baptista. ISS..., cit., p. 505.

²⁷⁶ Nomenclatura empregada por José Eduardo Soares de Melo. ISS..., cit., p. 182-183.

considerações a serem ressaltadas. A controvérsia reside, ao nosso talante, nos chamados contratos fracionáveis.

Diferentemente, nos contratos fracionáveis a divisão poderá consistir em etapas, fases, trechos ou período de tempo,²⁷⁷ cada qual representando uma atividade-fim autônoma, comportando a mesma relação jurídica diversas prestações-fim,²⁷⁸ ensejando uma situação suficiente e necessária para o nascimento de uma obrigação tributária.

Cabe sublinhar que a natureza jurídica do serviço determinará se o mesmo é passível ou não de fracionamento, admitindo dessa forma execução parcelada. Nessa esteira, Orlando Gomes afirma que “somente há contratos de duração por sua própria natureza”.²⁷⁹

Em linhas gerais, sendo possível o fracionamento de determinado serviço (exemplo: a construção civil cuja prestação de serviços será desenvolvida em etapas), quando da conclusão de uma etapa, trecho, fase ou atividade realizada num determinado período de tempo, o ISSQN será devido ao término de cada um desses demarcadores, ensejando cada qual o nascimento de uma obrigação tributária ou relação jurídica, mesmo que no bojo de uma avença denominada “contrato-mãe”. Cada fase ou etapa cumprida produz efeitos de uma prestação-fim.

Marcelo Caron Baptista uma vez mais é esclarecedor: “[...] uma relação contratual pode girar em torno de mais de uma prestação-fim isoladamente considerada, inclusive para efeito de incidência do ISS”.²⁸⁰

Não haverá impedimento para que lei considere como instante da incidência do imposto a conclusão de uma etapa, trecho, fase ou atividade realizada num determinado período de tempo. Todavia, reitere-se que esse tratamento somente poderá ser destinado aos serviços que apresentem natureza jurídica passível de fracionamento.

Aires F. Barreto pontifica com habitual precisão a relevância dessa distinção:

É inafastável a distinção entre serviços cuja prestação é fracionável e serviços em que a cindibilidade não se faz possível, porque, quando os serviços não forem cindíveis, o fato tributário só poderá ser tido por ocorrido ao término da prestação. Diversamente, diante de serviços cindíveis, o fato pode ser tido como verificado na conclusão de cada etapa, ou em cada fração de tempo em que seja divisível a prestação.²⁸¹

²⁷⁷ BARRETO, Aires F. ISS..., cit., p. 308.

²⁷⁸ Expressão adotada por Marcelo Caron Baptista. ISS..., cit., p. 509.

²⁷⁹ *Contratos*. 23. ed. Atualização e notas de Humberto Theodoro Júnior. Rio de Janeiro, Forense, 2001, p. 79.

²⁸⁰ ISS..., cit., p. 509.

²⁸¹ ISS – Momento de ocorrência do fato tributário. *Repertório IOB de Jurisprudência*. Rio de Janeiro, 2ª quinzena de fevereiro de 1995, p. 74-75.

Por tais assertivas, torna-se inaceitável a estipulação do critério temporal em momento anterior à prestação de serviço, sendo este (prestação-fim) o marco que determinará o nascimento da obrigação tributária, não havendo razão para eleição do critério temporal diverso do momento da prestação do serviço.

Como adverte Edvaldo Brito, “o elemento temporal representa o momento em que se realiza integralmente o fato. Indica o instante em que o fato se conclui”.²⁸²

Por seu turno, Marçal Justen Filho adverte:

Em essência, se o aspecto material é a prestação de serviço, o aspecto temporal só pode ser um único: o momento em que há prestação de serviço. Se é eleito, como critério temporal, um momento temporal diverso, o único resultado seria de que a tributação não mais teria por hipótese, no aspecto material, a prestação de serviço, mas aquela situação que se verifica no momento localizado a partir do critério temporal.²⁸³

É evidente a incoerência apresentada na eventual tentativa de considerar como critério temporal momento anterior à prestação de serviços. Tal hipótese seria o mesmo que exigir o tributo anteriormente à concretização da hipótese normativa e, por via oblíqua, em instante anterior ao surgimento da relação jurídica de natureza tributária.

Noutras palavras, considerar-se-á materializada a hipótese normativa no momento da efetiva prestação de serviços.

2.5 Critério pessoal – Sujeição ativa e sujeição passiva

No que atina a esse critério da regra matriz de incidência tributária do ISSQN trataremos apenas dos aspectos basilares, sem o intento de aprofundar em aspectos controvertidos principalmente na seara doutrinária.

O critério pessoal identifica os sujeitos do vínculo jurídico estabelecido, ou seja, as pessoas que se acham atreladas, uma à outra, com vistas a um objeto, que é a prestação ou cumprimento da obrigação tributária.

²⁸² O Imposto sobre Serviços (ISS) e os “apart-service” condominiais. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, nº 44, p. 64, abr./jun. 1988.

²⁸³ *O Imposto sobre serviços na Constituição*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985, p. 138.

Em termos simplificados, trata-se de critério de indicação dos sujeitos que constituem a relação jurídica de natureza tributária, pela qual o sujeito ativo estará compelido a satisfazer determinada obrigação em favor do sujeito ativo.

Eis a definição trazida por Geraldo Ataliba:

O aspecto pessoal, ou subjetivo, é a qualidade – inerente à hipótese de incidência – que determina os sujeitos da obrigação tributária, que o fato impositivo fará nascer. Consiste numa conexão (relação de fato) entre o núcleo da hipótese de incidência e duas pessoas, que serão erigidas, em virtude do fato impositivo e por força da lei, em sujeitos de obrigação.²⁸⁴

O estudo do sujeito passivo consiste principalmente na análise da natureza da soberania fiscal em virtude da qual ele é titular da pretensão tributária: em grande parte o estudo do sujeito ativo é estranho ao direito tributário material e pertence mais ao direito constitucional.²⁸⁵

O sujeito ativo do critério pessoal, via de regra, é a própria pessoa política competente pela instituição do tributo, de acordo com a repartição das faixas de atuação estabelecidas pela Constituição Federal. Assim sendo, a União será sujeito ativo dos tributos de sua competência; assim como os Estados-membros, Distrito Federal e Municípios, corroborando o que estatui o art. 119 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

“Art. 119. Sujeito ativo da obrigação tributária é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento”.

O próprio Código Tributário Nacional, traçando suas orientações com fulcro nas diretrizes constitucionais, estabelece o caráter da indelegabilidade da competência tributária impositiva, ressaltando a possibilidade de delegação das atividades de atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra. *Trata-se do fenômeno da capacidade tributária ativa.*

Nesse viés, Renato Lopes Becho assim define o sujeito ativo da relação jurídica de índole tributária: “[...] é a pessoa que possui o direito subjetivo de exigir o cumprimento do dever de recolher o tributo”.²⁸⁶

²⁸⁴ *Hipótese...*, cit., p. 80.

²⁸⁵ Cf. JARACH, Dino. *O fato impositivo: teoria geral do direito tributário substantivo*. Trad. Dejalma de Campos. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989, p. 81.

²⁸⁶ *Lições...*, cit., p. 126.

O sujeito ativo, ao menos seguindo a regra estampada pelo Texto Supremo, será representado pela própria pessoa política competente pela instituição do tributo. Ou seja, trata-se de sujeito já determinado pela Constituição para integrar a relação jurídica.

Trazendo tais elucidações ao campo de incidência do imposto municipal em estudo, o sujeito ativo é corolário da repartição de competência tributária estatuída pela Constituição Federal, atribuindo aos Municípios e ao Distrito Federal a competência para instituir, fiscalizar e arrecadar o imposto.

Destaquemos o entendimento de Marcelo Caron Baptista, que assim preleciona: “[...]o sujeito ativo da relação tributária do ISS é a pessoa designada pela lei do ente tributante, em cujo território – nos limites do critério espacial do antecedente da norma de incidência – se verificar a prestação do serviço”.²⁸⁷

Por outro giro, o sujeito passivo possui como característica um maior grau de indeterminação, pois ficará condicionado à pessoa que concretizar a hipótese normativa ou estiver enquadrado no estado também descrito no antecedente da regra matriz, sendo descrito genericamente pela legislação, como aquele que deverá suportar o ônus da tributação.²⁸⁸

O arquétipo constitucional do ISSQN, abarcando em seu bojo a prestação do serviço, presume que essa “ação” desempenhada pelo prestador de serviços revela a sua capacidade contributiva, elegendo o prestador como o “destinatário constitucional do ISS”, por se tratar do sujeito titular do patrimônio atingido pela carga tributária.

Nessa vertente, assim estabelece a Lei Complementar nº 116/2003: *Art.5º Contribuinte é o prestador do serviço.*

O sujeito passivo, conforme reza o art. 121 do Código Tributário Nacional, poderá revestir-se de duas formas: *contribuinte* (art. 121, parágrafo único, I, do CTN – o sujeito que possui relação direta com a relação do fato jurídico tributário); e *responsável* (art. 121, parágrafo único, II, c.c. art. 128 do CTN – cuja obrigação decorre de expressa previsão legal, por estar vinculado ao fato gerador da respectiva obrigação tributária).

Da dicção dos incisos I e II do art. 121 do Código Tributário Nacional, compreende-se que o legislador complementar concentra a sujeição passiva em matéria tributária em duas figuras:

²⁸⁷ ISS..., cit., p. 560.

²⁸⁸ Cf. BECHO, Renato Lopes. *Lições...*, cit., p. 126.

sujeito passivo direto (inciso I) e *sujeito passivo indireto* (inciso II). O disposto no art. 5º da Lei Complementar nº 116/2003 faz menção à primeira figura.

Numa colocação sistemática, o sujeito passivo direto é pressuposto constitucionalmente, previsto no próprio arquétipo constitucional do tributo. Nessa esteira, em matéria de ISSQN é o já destacado “destinatário constitucional do imposto”, qual seja, o prestador de serviços de qualquer natureza, mencionado no tópico anterior. Trata-se da pessoa que absorve a vantagem econômica em razão da concretização do fato jurídico tributário.

Aires F. Barreto, reportando-se ao princípio da capacidade contributiva como “princípio geral”, esclarece:

Equivale a dizer: esse preceito está impondo que o legislador escolha como pressuposto dos impostos um fato, ligado ao contribuinte, que revele sua capacidade contributiva. Esse fato deve ser um “fato signo presuntivo de riqueza” (Alfredo Becker) do contribuinte e não de terceiro. Logo, a pessoa que deve ter seu patrimônio diminuído em razão do acontecimento desse fato há de ser a que o provoca ou causa e que dele extrai proveito ou vantagem. Quando se tem em mira o ISS, quem preenche esses requisitos é o prestador de serviço.²⁸⁹

Em ato contínuo conclui: “[...] há exigência constitucional implícita, no sentido de que um imposto somente pode ser exigido daquela pessoa cuja capacidade contributiva seja revelada pelo acontecimento do fato impositivo. E, no caso do ISS, essa pessoa só pode ser o prestador do serviço”.²⁹⁰

De uma forma genérica, sujeito passivo é a pessoa, física ou jurídica, que demonstra aptidão para figurar no polo passivo da relação jurídica de índole tributária. Nesse sentido Regina Helena Costa afirma:

Em sentido amplo, é aquele a quem incumbe o cumprimento da prestação de natureza fiscal, seja o pagamento de tributo, seja um comportamento positivo ou negativo, estatuído no interesse da arrecadação tributária. Ainda, qualifica-se como sujeito passivo tributário aquele a quem, na relação jurídica sancionatória, foi imposta a penalidade.²⁹¹

No que tange à sujeição passiva indireta, a Lei Complementar nº 116/2003 assim estabelece:

²⁸⁹ ISS..., cit., p. 354.

²⁹⁰ Idem, p. 355.

²⁹¹ Curso..., cit., p. 208.

Art. 6º Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.

§ 1º Os responsáveis a que se refere este artigo estão obrigados ao recolhimento integral do imposto devido, multa e acréscimos legais, independentemente de ter sido efetuada sua retenção na fonte.

§ 2º Sem prejuízo do disposto no *caput* e no § 1º deste artigo, são responsáveis: (Vide Lei Complementar nº 123, de 2006).

I – o tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País;

II – a pessoa jurídica, ainda que imune ou isenta, tomadora ou intermediária dos serviços descritos nos subitens 3.05, 7.02, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.12, 7.14, 7.15, 7.16, 7.17, 7.19, 11.02, 17.05 e 17.10 da lista anexa.

Diferentemente, na sujeição passiva indireta também há uma relação do responsável com o denominado “fato gerador” (mas forma *indireta*), e não direta e pessoal. Desse modo, considerando que o sujeito passivo indireto não realiza o fato descrito na hipótese normativa, responderá por dívida de terceiro, e não por dívida própria.

Pelo exposto, o CTN trata ainda do *sujeito passivo indireto*, atribuindo, genericamente, o vocábulo responsável, para fazer alusão àqueles que, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei. A própria lei o elege para responder pelo pagamento do tributo, sendo um “terceiro” em relação ao fato jurídico tributário.

Em linhas gerais a lei municipal ou distrital é que instituirá a responsabilidade por retenção do ISSQN na fonte, excluindo-se a responsabilidade do contribuinte, declarando-a apenas em relação ao tomador dos serviços pela retenção ou atribuindo ao contribuinte a responsabilidade supletiva do cumprimento total ou parcial da obrigação, inclusive quanto a multa e acréscimos legais.²⁹²

Por assim dizer, competirá aos Municípios (e ao Distrito Federal) estabelecer esses aspectos relativos à responsabilidade por retenção, atentando-se aos delineamentos estampados através de Lei Complementar, seja ela específica ou nacional.

Não há dúvidas de que o critério pessoal não está dentre aqueles mais controversos em matéria de ISSQN.

²⁹² Conforme preconiza Sergio Pinto Martins. *Manual...*, cit., p. 79.

Por outro giro, além das controvérsias tratadas oportunamente, dos critérios já tratados anteriormente, outras discussões em torno da exação municipal também estão presentes no critério quantitativo da regra matriz de incidência tributária, as quais demonstraremos a seguir.

2.6 Critério quantitativo – Base de cálculo e alíquota

Na sequência do raciocínio desenvolvido à luz da estrutura da regra matriz de incidência tributária, sujeito ativo e sujeito passivo estão relacionados em torno de um objeto ou, mais especificamente, de uma prestação pecuniária, que deverá ser cumprida por este último em favor do primeiro.

Definida a materialidade da hipótese normativa, bem como suas condições de tempo e espaço de concretização, além dos sujeitos da relação jurídica que se estabelece, é imprescindível a definição da dívida tributária, o seu valor patrimonial, expresso em dinheiro, objeto do direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo, e do dever cometido ao sujeito passivo.

Esse aspecto que dará desfecho à construção da norma padrão é o que se denomina *critério quantitativo*, devendo seus atributos sempre constar no bojo da lei instituidora do tributo, demonstrando-se a apuração da exata quantia devida pelo sujeito passivo através da conjugação entre *base de cálculo* e *alíquota*. Representa a medida legal da grandeza do fato gerador.²⁹³ É a quantificação do fato jurídico tributário ou, ainda, é o fato jurídico tributário, visto do ponto de vista numérico.²⁹⁴

Ademais, conforme sublinha Isabela Bonfá de Jesus,²⁹⁵ a base de cálculo tem duas funções distintas: medir as proporções do fato; especificar o débito tributário; e confirmar o critério material da hipótese de incidência tributária, pois a Constituição Federal elegeu o binômio hipótese de incidência /base de cálculo como critério de diferenciação dessas espécies (a base de cálculo deve guardar uma relação de inerência com a hipótese de incidência, sob pena de o tributo ser inexistente).

Por seu turno, Paulo de Barros Carvalho conclui que a base de cálculo apresenta três funções distintas: a) medir as proporções reais do fato; b) compor a específica determinação da

²⁹³ Nesse sentido: AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 290.

²⁹⁴ Definição de Luis Eduardo Shoueri. *Direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 503-504.

²⁹⁵ *Manual...*, cit., p. 135.

dívida; e c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma.

Em consonância com seu magistério, a base de cálculo “é a grandeza instituída na consequência da regra matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária”.²⁹⁶

Geraldo Ataliba, empregando a expressão “base imponible”, assim se pronunciou: “Base imponible é uma perspectiva mensurável do aspecto material da h.i. que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para a determinação, em cada obrigação tributária concreta, do *quantum debeatur*”.²⁹⁷

Noutra passagem, o autor expõe novamente seu raciocínio: “É o atributo mensurável da coisa (bem ou atividade) posta pela lei, no cerne da descrição legislativa do fato que, se acontecido e quando acontecido, dará nascimento à obrigação tributária *in concreto*”.²⁹⁸

Estudos do direito espanhol apresentam manifestação no mesmo sentido, conforme ensinamentos de Juan Ramallo Massanet: “La base es una magnitud que, por um lado, mide algún elemento del hecho imponible, y que, por otro, sirve para concretar la cuantía de la cuota tributaria mediante la aplicación del tipo de gravamen”.²⁹⁹

O estudo do critério em referência em consonância com a materialidade também fora suscitado por Bernardo Ribeiro de Moraes, no sentido de que o fato gerador da obrigação tributária nos oferece os elementos constitutivos de qualquer tributo, no total de três: *elemento objetivo* (traduzido no elemento material do fato gerador da obrigação tributária); *elemento subjetivo* (que se acha no sujeito passivo da obrigação tributária); e, elemento quantitativo (expresso na base de cálculo do tributo).

Seu raciocínio é esclarecedor: “Os três elementos citados devem estar em consonância um com o outro: o pressuposto de fato deve estar ligado ao sujeito passivo e à base de cálculo do

²⁹⁶ *Curso...*, cit., p. 400.

²⁹⁷ *Hipótese...*, cit., p. 108.

²⁹⁸ ISS – Base imponible. In: *Estudios e pareceres de direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, v. 1, p. 66.

²⁹⁹ Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, nº 11-12, p. 21, 1980.

tributo”. E arremata: “Qualquer disparidade entre esses elementos, deturpará a figura fiscal, que deixará de atender ao objeto do tributo”.³⁰⁰

Assim como os demais critérios que constituem a norma padrão de incidência tributária, a base de cálculo deve ater-se aos parâmetros constitucionais, além de guardar congruência com a própria materialidade.

Logo, é imprescindível que os critérios da regra matriz de incidência tributária sejam analisados de modo concatenado, de modo que haja congruência (em nível de coordenado) entre seus elementos.

Por tais assertivas, também a base de cálculo e a alíquota deverão ser estudadas à luz dos pressupostos constitucionais.

2.6.1 Pressuposto constitucional da base de cálculo – O preço do serviço

O Decreto-Lei nº 406/68 já estabelecia em seu art. 9º que *a base de cálculo do imposto é o preço do serviço*.

De igual modo, manteve essa vertente a Lei Complementar nº 116/2003, que assim disciplinou a matéria: “Art. 7º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço”

O disposto no art. 7º, *caput*, da Lei Complementar nº 116/2003 adota o pressuposto constitucional da base de cálculo, qual seja, o preço do serviço, sendo esse o posicionamento defendido por José Eduardo Soares de Melo³⁰¹ e Aires F. Barreto.³⁰²

Do mesmo modo é o entendimento de Sergio Pinto Martins, que define preço, no caso do ISSQN, como “o valor da contraprestação relativa ao fornecimento do trabalho”.³⁰³ Nesse contexto, Marcelo Caron Baptista adota a expressão *preço da prestação do serviço*.³⁰⁴

No entanto, a regra estampada pela legislação complementar oferece uma análise sob a ótica positiva e outra negativa. Na primeira, conclui-se que a base de cálculo contemplará tudo o que foi pago pelo tomador ao prestador a título de remuneração pela prestação do serviço. Por via

³⁰⁰ ISSQN – Fornecimento de mão-de-obra temporária – Base de cálculo. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, nº 60, p. 27, set. 2000.

³⁰¹ ISS..., cit., p. 147.

³⁰² ISS..., cit., p. 365.

³⁰³ *Manual...*, cit., p. 83.

³⁰⁴ ISS..., cit., p. 572.

oblíqua, o vetor negativo da análise demonstra que não poderá ser incrementada na base de cálculo do ISSQN qualquer outra importância que não corresponda ao preço do serviço.

Ou seja, a problemática no estudo desse critério reside na identificação, no âmbito de todos os valores recebidos pelo prestador de serviços, qual ou quais importâncias devam integrar o *preço pela prestação do serviço*. Adotaremos essa nomenclatura para expressar a preço do serviço pressuposto constitucionalmente e empregado pelo legislador complementar.

Desse modo, a base de cálculo de um imposto que tenha como fato gerador a prestação de serviços só pode ser mesmo o preço do serviço prestado, que é a expressão econômica, ou aspecto mensurável do serviço prestado.³⁰⁵ Nesses termos, qualquer incremento da base de cálculo com valores alheios ao preço do serviço estará eivado de inconstitucionalidade. Sob a temática, de longe é esse o aspecto mais controverso.

Reiterando as colocações iniciais, a base de cálculo do ISSQN é o preço do serviço, correspondendo esse à receita auferida pelo prestador quando da prestação de serviços tributáveis pelos Municípios e pelo Distrito Federal. É inequívoco que o valor deverá compreender a quantia paga pelo tomador *pela* prestação do serviço (receita bruta).

No entanto, considerar qualquer ingresso de valores como integrante da sua base de cálculo é um verdadeiro descompasso com o texto constitucional e também com a inequívoca dicção da Lei Complementar nº 116/2003, tornando-se nula eventual exigência em razão de base de cálculo inadequada e incompatível com a materialidade do imposto.

Para que não haja esse descompasso, torna-se imprescindível analisar a natureza ou origem do valor recebido pelo prestador de serviços. Não é por outra razão que Aires F. Barreto esclarece “ser imperioso discernir, distinguir e separar as receitas consoante suas respectivas procedências, para que se identifiquem as específicas bases de cálculo de cada um dos tributos, com vistas a evitar o extrapassamento dos limites constitucionalmente traçados às competências tributárias”.³⁰⁶

Não muito raramente o prestador de serviços movimentava diversos outros valores estranhos ao preço do serviço, concluindo-se que nem todo valor recebido pelo prestador poderá integrar a base de cálculo do imposto sobre serviços.

³⁰⁵ Cf MACHADO, Hugo de Brito. A base de cálculo do ISS e as subempreitadas. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, nº 108, p. 72, set. 2004.

³⁰⁶ ISS..., cit., p. 365.

O conceito de receita não poderá ser amplamente considerado. Se assim o fizer o intérprete ou o legislador municipal ou distrital, estará dando natureza de receita tributável àquilo que não o é.

Em diversas situações o prestador de serviços movimenta receitas que, embora muitas vezes relacionados à prestação de serviços, não possuem natureza de contraprestação da atividade realizada, devendo-se excluir, indubitavelmente, tais importâncias da base de cálculo da exação fiscal.

Embora não seja nosso objetivo o estudo aprofundado desse critério, tracejando somente as características que julgamos relevantes, cabe mencionar as ressalvas feitas pela doutrina no que tange à não inclusão de alguns elementos na base de cálculo do ISSQN.

Nesse diapasão, Aires F. Barreto³⁰⁷ elenca seis hipóteses de não inclusão na base de cálculo, a saber:

- Valores que compõem outros negócios jurídicos;
- Valores referentes a tributos exigidos por outras esferas de governo;
- Despesas e valores de terceiros;
- Valores que constituem meros reembolsos de despesas;
- O preço do serviço é o preço para pagamento à vista;
- Descontos concedidos.

Ao item correspondente aos valores devidos a título de tributos exigidos por outras esferas do governo dedicaremos uma maior atenção no próximo capítulo.

O citado autor parte da premissa de que os valores que entram nos cofres das empresas devem ser repartidos em ingressos e receitas, tratando da diferença entre esses conceitos, com o intuito de melhor explicitar o que se deve entender por receita tributável pelo ISSQN, considerações estas que serão relevantes para análise da base de cálculo do ISS *leasing*.

Nesse diapasão, no intuito de afastar qualquer confusão entre os conceitos, assim se manifesta: “Entradas ou ingressos representam o gênero do qual receita é espécie”.³⁰⁸ A ideia nuclear esboçada pelo autor é no sentido de que nem toda entrada representa uma receita.

³⁰⁷ ISS..., cit., p. 378-389.

³⁰⁸ Curso..., cit., p. 389.

Seu magistério é ainda mais esclarecedor: “As receitas são entradas que modificam o patrimônio da empresa, incrementando-o. Os ingressos envolvem tanto as receitas quanto as somas pertencentes a terceiros (valores que integram o patrimônio de quem as recebe, porém mero trânsito para posterior entrega a quem pertencerem. [...] As entradas que não provocam incremento no patrimônio representam mera passagem de valores”.³⁰⁹

Por seu turno, Marcelo Caron Baptista,³¹⁰ encampando essas situações elencadas por Aires F. Barreto, destaca também a exclusão da base de cálculo do ISSQN dos valores atinentes a multas contratuais e juros moratórios.

Vale pontuar que a Lei Complementar nº 116/2003 também adotou essa sistemática, ao preceituar, no inciso I do § 2º do art. 3º, que não se incluem na base de cálculo do imposto sobre serviços os valores dos materiais fornecidos pelo prestador para execução dos serviços de execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes e também os serviços de reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres.

Desse modo, cumpre esclarecer que o conceito aqui empregado de receita bruta deve corresponder, como ocorre em muitos casos, não ao montante total pago pelo tomador, mas ao valor total “bruto” da quantia auferida pela prestação de serviços. Nesse sentido já se manifestou de há muito o STJ:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO. ISS. BASE DE CÁLCULO. SERVIÇOS. ILEGALIDADE DA INCIDÊNCIA SOBRE A RENDA BRUTA QUANDO O CONTRIBUINTE FOR DISTRIBUIDORA DE FILMES CINEMATOGRAFICOS E VIDEO TAPES. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

O distribuidor de filmes e videogames coloca-se como intermediário, aproximando produtor e exibidor. Por isso, a base de cálculo do ISS relativo a sua atividade é a remuneração efetivamente percebida, ou seja o saldo entre a quantia recebida do exibidor e aquela entregue ao produtor.³¹¹

Percebe-se que somente as receitas que representam um incremento patrimonial em razão da prestação de serviços poderá integrar a base de cálculo do ISSQN. Do valor recebido pelo prestador somente a receita com essa característica representa a remuneração (preço) pelo serviço.

³⁰⁹ *Curso...*, cit., p. 390.

³¹⁰ *ISS...*, cit., p. 586-588.

³¹¹ STJ, REsp 259.339/SP, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, j. 12/09/2000, DJ de 02/10/2000.

Através do julgado acima, percebe-se nitidamente que a base de cálculo corresponde ao total da receita recebida pelo prestador deduzidos os valores que não representam a remuneração (receita) decorrente da prestação dos serviços, possuindo tais receitas natureza jurídica diversa.

Na esteira dessas premissas, Geraldo Ataliba trabalhara com o conceito de receita bruta. Ao tecer algumas considerações acerca do serviço de entretenimento através do fornecimento de diversão em casa de espetáculos, destacou que a base impositiva seria o preço que se cobra para fornecer diversão (valor do bilhete) ou a receita bruta da venda de todos os bilhetes num determinado período.³¹²

Tendo encampado também esse posicionamento, Bernardo Ribeiro de Moraes assim expressa: “De se observar que a unidade de medida para o cálculo do ISSQN é o preço dos serviços prestados, como tal entendida a receita bruta (sem dedução) relativa à prestação de serviços, *não outra*”.³¹³ (grifo do autor)

Nessa toada, deve-se entender por preço do serviço o valor auferido pelo prestador a título de contraprestação pela prestação do serviço, ou seja, aquela que provém única e exclusivamente da prestação de serviços, também denominada receita bruta para fins de tributação do imposto sobre serviços de qualquer natureza, sem aplicação de qualquer espécie de dedução. Assim sendo, só pode integrar a base de cálculo do ISSQN a receita bruta, sem deduções, originada da contraprestação recebida pelo prestador pela prestação de serviços.

Frise-se, ademais, que essas considerações serão relevantes para o oportuno estudo da base de cálculo da incidência do ISSQN nas operações de arrendamento mercantil.

Ainda na análise dos temas controversos em matéria de Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, tema de muitas discussões doutrinárias diz respeito à estipulação de alíquotas máximas e mínimas.

2.6.2 Da fixação de alíquotas mínimas e máximas do ISSQN

A fixação alíquotas para cada espécie tributária deverá ser implementada pela pessoa política competente pela exação fiscal. E em se tratando do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza caberá aos Municípios e ao Distrito Federal estabelecer sua alíquota.

³¹² ISS – Base impositiva..., cit., p. 66.

³¹³ ISSQN – Fornecimento..., cit., p. 30.

Questão que suscita, de há muito, indagações doutrinárias diz respeito à fixação de alíquotas mínimas e máximas, conforme dispõe atualmente o § 3º do art. 156 da Constituição Federal, *in verbis*: “§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do *caput* deste artigo, cabe à lei complementar: I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas”.

Inicialmente o ordenamento jurídico-constitucional abarcou a fixação de alíquotas máximas para o ISS por intermédio do Ato Complementar nº 34/67, que preceituava em seu art. 9º:

Art. 9º Ficam estabelecidas as seguintes alíquotas máximas para a cobrança do imposto municipal sobre serviços:

I - execução de obras hidráulicas ou de construção civil, até 2%;

II - jogos e diversões públicas, até 10%;

III - demais serviços, até 5%.

Parágrafo único. O Governador do Estado da Guanabara, o Prefeito do Distrito Federal e os Prefeitos dos demais Municípios baixarão os atos necessários ao cumprimento do disposto neste artigo, reduzindo, na tabela do imposto sobre serviços, as alíquotas que excederem os limites estabelecidos.

Ainda numa análise temporal, a Emenda Constitucional nº 1/69 adotou a mesma sistemática estabelecendo em seu art. 24, § 4º:

Art. 24. Compete aos municípios instituir imposto sobre:

[...]

II - serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar.

[..]

§ 4º Lei complementar poderá fixar as alíquotas máximas do imposto de que trata o item II.

A fixação da limitação prevista pelo texto constitucional somente ocorre em 1999, através da Lei Complementar nº 100, que estabeleceu uma alíquota teto de 5% (cinco por cento), calculada sobre a parcela de preço relativo à atividade de exploração de rodovias, envolvendo a execução de serviços de conservação, manutenção, melhoramentos para adequação de capacidade e segurança, de trânsito, operação, monitoração, assistência aos usuários (e outros definidos em contratos, atos de concessão, de permissão ou em normas oficiais). Esse teto de alíquota máxima em 5% foi mantido pela Lei Complementar nº 116/2003.³¹⁴

³¹⁴ Art. 8º As alíquotas máximas do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza são as seguintes: I – (VETADO)
II – demais serviços, 5% (cinco por cento).

Por outro giro, a Emenda Constitucional nº 37/2002 outorgou competência à Lei Complementar para fixar também alíquotas mínimas do ISS, dando nova redação ao § 3º do art. 156 da Constituição, que passou a apresentar a seguinte dicção:

§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do *caput* deste artigo, cabe à lei complementar:

I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas;

[...]

III – regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Antecipando-se a qualquer providência pelo legislador complementar, a Emenda Constitucional 37 inseriu no Ato de Disposições Constitucionais Transitórias o art. 88, *verbis*:

Art. 88. Enquanto lei complementar não disciplinar o disposto nos incisos I e III do § 3º do art. 156 da Constituição Federal, o imposto a que se refere o inciso III do *caput* do mesmo artigo:

I – terá alíquota mínima de dois por cento, exceto para os serviços a que se referem os itens 32,

33 e 34 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968;

II – não será objeto de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resulte, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima estabelecida no inciso I.

A Lei Complementar nº 116/2003 estabeleceu em seu art. 8º, II, alíquota máxima de 5% (cinco por cento), nada prevendo, até a presente data, disposição em Lei Complementar que trata das alíquotas mínimas.

O inciso I de seu art. 8º previa na redação original a alíquota máxima de 10% (dez por cento) para os serviços de jogos e diversões, exceto cinema, dispositivo este vetado, sob o fundamento de preservação da viabilidade econômico-financeira dos empreendimentos turísticos, transformando, de acordo com as ilações de Kiyoshi Harada, o imposto de alíquotas máximas em um imposto de alíquota máxima. Esclarece o autor: “O veto acabou por transformar imposto com diferentes itens de serviços, limitados pela tributação máxima, em um imposto limitado pela alíquota máxima”.³¹⁵

No que tange às alíquotas mínimas, restou fixado o percentual de 2% para a generalidade dos serviços tributáveis. No entanto, excetuam-se os serviços de execução por administração ou

³¹⁵ ISS..., cit., p. 21.

empreitada, ou subempreitada, de construção civil, de obras hidráulicas e serviços de engenharia consultiva, serviços de demolição e serviços de reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres, serviços estes elencados nos itens 7.02, 7.04 e 7.05 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003.

Diante desse quadro, cumpre reiterar que eventuais limitações impostas ao exercício da competência tributária impositiva deverão estar plasmadas nas diretrizes impostas pela Lei Maior, numa interpretação à luz do sistema constitucional. Significa dizer: restar-se-ão configuradas afronta ao princípio da autonomia municipal eventuais limitações impostas às Municipalidades que não estiverem congruentes com o arranjo constitucional.

Isto porque, conforme já tivemos a oportunidade de demonstrar, a própria Carta Suprema de 1988 estabelece limitações ao poder constitucional de tributar, a exemplo do que ocorre com os princípios constitucionais gerais e específicos na seara tributária. Nessa esteira, um primeiro limite a ser destacado resulta da impossibilidade de os impostos terem efeito de confisco, o que é expressamente vedado pela Constituição através de seu art. 150, V.

Na órbita dessas limitações impostas pela Lei Maior, a previsão constitucional remete à lei complementar a o papel de fixar as alíquotas máximas (e mínimas), conforme previsão estampada no art. 156, § 3º, I, é denominado, por Aires F. Barreto, “limite implícito”,³¹⁶ haurido das limitações constitucionais ao poder de tributar.

Marcelo Caron Baptista é assertivo em suas considerações: “A possibilidade de estarem obrigados a observar um fator máximo indicado por lei complementar é elemento de definição da sua própria autonomia e da sua própria competência tributária”.³¹⁷

Ademais, arremata o autor: “A existência de uma alíquota máxima é facultada pela Constituição e, assim, a lei complementar, ao estabelecê-la, entende-se, apenas regula uma limitação constitucional ao poder de tributar, jamais a estabelece”.³¹⁸

Por assim dizer, a Lei Complementar, ao estabelecer alíquotas máximas, tem o condão de regular a limitação constitucional ao poder de tributar.

José Souto Maior Borges, em magistério proferido nos idos de 1975, em sua obra *Lei complementar tributária*, assim já asseverava: “À União incumbe tão só, mediante lei complementar, fixar as alíquotas máximas para o imposto sobre serviços. Não está dito, na

³¹⁶ ISS..., cit., p. 428.

³¹⁷ ISS..., cit., p. 625.

³¹⁸ Idem, ibidem.

Constituição, que é atribuída à União a faculdade de fixar as alíquotas do imposto sobre serviços”.³¹⁹

Em outro trecho de seus esclarecedores ensinamentos é assertivo, aludindo ao disposto do art. 24, § 4º, da Carta Constitucional vigente à época:

A lei complementar é, na hipótese, lei sobre leis de tributação. Por isso mesmo, não estabelece de logo, a lei complementar, a alíquota do tributo (posto a dicção literal do dispositivo possa conduzir a esse entendimento errôneo), mas fixa os tetos que, na lei municipal, não poderão ser ultrapassados.³²⁰

Elizabeth Nazar Carrazza, em alusão ao texto constitucional pretérito, também preconiza que a Carta Magna “estabelece uma limitação constitucional ao poder de tributar quando defere ao legislador complementar a possibilidade de fixar as alíquotas máximas do ISS. De conseguinte, a lei complementar prevista é veiculadora de norma geral de direito tributário”.³²¹

Sendo assim, insta considerar que cabe à lei complementar regular, e não estabelecer, as limitações constitucionais ao poder de tributar, não devendo prosperar eventual tese de que a alíquota máxima, veiculada no ordenamento por intermédio de lei complementar, estabelece limitações específicas ao exercício da competência tributária municipal, ao cabo de resultar em afronta ao magno princípio da autonomia municipal. Será sim, inconstitucional, na eventual cobrança com adoção de alíquota superior a esse limite.

Por outro giro, as alíquotas mínimas, conforme dito antes, foram instituídas através da Emenda Constitucional nº 37/2002, que introduziu no ordenamento jurídico-constitucional essa nova roupagem para o ISSQN, possuindo a partir de então previsão das alíquotas máximas e mínimas, através do teor introduzido no art. 88 do Ato de Disposições Constitucionais Transitórias.

A Emenda Constitucional nº 37/2002 assim dispôs em seu art. 2º:

Art. 2º O § 3º do art. 156 da Constituição Federal passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 156 [...]

§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do *caput* deste artigo, cabe à lei complementar:

I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas;

³¹⁹ *Lei complementar tributária...*, cit., p. 208.

³²⁰ *Idem*, *ibidem*.

³²¹ *O Imposto...*, cit., p. 62.

(...)

III – regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”.

Como dito por Sacha Calmon Navarro Coêlho,³²² o objetivo do inciso III é estancar, controlar a guerra fiscal entre os municípios. Nessa toada, entendemos que esse tenha sido o intento não apenas do referido inciso, mas da própria Emenda Constitucional.

A previsão de alíquota mínima de 2%, consoante frisamos anteriormente, veio acompanhada de uma justificativa amparada no caráter de extrafiscalidade, uma vez que o objetivo demonstrado pelos Legislador foi de combate à chamada guerra fiscal entre os Municípios, uma vez que muitas pessoas políticas utilizavam-se da redução do ISSQN para atrair prestadores de serviços.

Aires F. Barreto³²³ elenca as variadas dúvidas suscitadas em decorrência da modificação do texto constitucional:

- a eventual ofensa a princípio da autonomia municipal; é dizer, quanto à constitucionalidade ou não da EC nº 37, relativamente ao estabelecimento de alíquota mínima;
- a necessidade de observação do princípio da anterioridade;
- a aplicação imediata da alíquota mínima (a teor do art. 88 do ADCT), independentemente de lei municipal;
- a validade ou não das leis que preveem alíquotas em patamares inferiores;
- os mecanismos jurídicos com vistas a compelir os Municípios recalcitrantes a obedecerem a essas normas;
- a prevalência das isenções (benefícios ou incentivos) de caráter condicionado.

Não sendo nosso mister abordar as várias facetas de possíveis inconstitucionalidades apresentadas não apenas pela estipulação da alíquota mínima, mas também pela própria Emenda Constitucional nº 37/2002, vale neste momento uma ligeira análise sobre os efeitos em relação à autonomia dos Municípios, posto que, a partir deste momento, a lei do Município e do Distrito

³²² *Curso...*, cit., p. 342.

³²³ *ISS...*, cit., p. 149.

Federal ficariam restritas a estabelecer alíquotas inferiores a 2%, bem como impossibilitadas de regular suas próprias políticas destinadas a isenções, incentivos e benefícios fiscais.

O que se discute basicamente na doutrina acerca estipulação de alíquota mínima do ISSQN diz respeito à afronta ao princípio da autonomia municipal.

Na esteira dessa discussão, partindo da premissa de que a regra estampada através da Emenda Constitucional nº 37 teve por objetivo evitar a guerra fiscal entre os Municípios, Sergio Pinto Martins³²⁴ concluiu que tal regramento não fere a autonomia municipal, pois o que denomina concorrência desleal (corolário da guerra fiscal) é um bem maior a ser assegurado, sendo uma forma de preservar a unidade da Federação.

Por outro lado, há doutrinadores que vislumbram afronta ao princípio da autonomia municipal, senão vejamos.

Marcelo Caron Baptista faz uma pontual consideração: a de que a intenção que motivou a criação da emenda à Constituição, consubstanciada no intento de combater a chamada “guerra fiscal”, decorreu principalmente do equivocado entendimento de que o critério especial da regra matriz do ISSQN seria definido pelo local do estabelecimento ou do domicílio do prestador.

Assim resume seu raciocínio: “A violação ao sistema jurídico começa pela supressão, quase que integral, da autonomia dos Municípios e do Distrito Federal para decidirem sobre a regra matriz do ISS. [...] pretendeu-se atribuir a esse imposto um caráter nacional que ele não ostenta no plano constitucional”.³²⁵

Por sua vez, Aires. F. Barreto, que também segue a mesma linha de entendimento que entende pelo descompasso da referida emenda à Constituição com o princípio da autonomia municipal, apresenta um argumento plasmado na premissa de que o Congresso Nacional, ao editar essa emenda, não estava investido no chamado poder constituinte originário, esgotado que fora esse poder pela Assembleia Nacional Constituinte.

Ademais, socorrendo-se à intocabilidade das cláusulas pétreas carreadas pelo texto constitucional, o autor assim salienta: “A Carta Magna de 1988 é rígida; só admite sua modificação através de processo e solenidade especiais para introdução de emenda constitucional, alteração essa vedada quanto às cláusulas pétreas dispostas pelo Texto Supremo, em seu art. 60”.³²⁶

³²⁴ *Manual...*, cit., p. 103.

³²⁵ *ISS...*, cit., p. 628.

³²⁶ *ISS...*, cit., p. 149.

Nesse diapasão Manoel Gonçalves Ferreira Filho salienta: “Caracteriza-se o Poder Constituinte instituído por ser derivado (provém do outro), subordinado (está abaixo do originário) e condicionado (só pode agir pelas condições postas, pelas formas fixadas)”.³²⁷

Diante desse cenário, conclui Aires F. Barreto:

Ao promulgar emenda, o Congresso Nacional detém apenas o poder constituinte derivado – subordinado, pois está abaixo do originário, como pontifica Manoel Gonçalves Ferreira Filho – que, de um lado, lhe faculta a introdução de emenda à Constituição Federal, mas, de outro, impõe-lhe manter íntegra a área constituída por cláusulas pétreas. Dentre estas estão, sem dúvida, as que garantem autonomia dos entes políticos, especialmente o princípio da autonomia municipal (CF, art. 29 e 30), [...] ³²⁸

Ademais, a previsão de alíquota mínima traz à baila questão que surge como supedâneo de sua estipulação: a concessão de isenções em matéria de ISSQN, tanto que Emenda Constitucional nº 37/2002 tratou da matéria com a nova redação do inciso III da Constituição.

O referido dispositivo preceitua que caberá à Lei Complementar *regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados*.

A concessão de isenções é corolário do plexo de atribuições e prerrogativas conferidas às pessoas políticas para o exercício da competência tributária impositiva, não podendo, desse modo, ser negado ao legislador municipal ou distrital.

Não caberá à União, seja por intermédio de lei complementar ou outro veículo normativo, impor uma limitação aos Municípios e Distrito Federal nesse sentido, pois caberá a essas pessoas políticas determinar em quais situações deverão ser concedidas isenções atreladas aos tributos de suas competências.

Noutros dizeres, quem pode instituir tributo, pode estabelecer sua política de arrecadação própria, pois, conforme assevera Marcelo Caron Baptista, “legislar sobre isenção é ato autorizado pela própria concessão da competência tributária para a instituição do ISS, fundada no art. 156, III, da Constituição Federal, cuja eficácia não está condicionada à prévia autorização de lei complementar”.³²⁹ Vale dizer: o próprio texto constitucional se contradiz quando da veiculação desse preceito.

³²⁷ *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Saraiva, 1967, p. 19-22.

³²⁸ *ISS...*, cit., p. 150.

³²⁹ *ISS...*, cit., p. 630.

Dessa forma, a determinação de alíquota mínima de 2% também reflete efeitos negativos à competência municipal, pois, conforme frisa Paulo de Barros Carvalho, a redução da alíquota a “zero” também é uma das formas de isenção. E a determinação de alíquota mínima de 2% impede a redução da alíquota a zero, afrontado flagrantemente o exercício da competência do Município e do Distrito Federal para o exercício da tributação, pois a isenção é inerente à competência para tributar.

CAPÍTULO 3

A INCIDÊNCIA DE ISS SOBRE AS OPERAÇÕES DE ARRENDAMENTO MERCANTIL (*LEASING*)

3.1 O *leasing* no Brasil – Manifestações doutrinárias

A operação de arrendamento mercantil, mais conhecida no mercado de aquisição de bens como *leasing*, ganhou grande relevância no mercado consumerista nas últimas décadas, especialmente quando se trata de aquisição de veículos automotores, levando as grandes instituições arrendadoras a massificar esse tipo de operação no mercado de consumo, atingindo no ano de 2011 o volume aproximado de 3,3 milhões de contratos formalizados no setor.³³⁰

Sua utilização por pessoas físicas na aquisição de veículo de pequeno porte foi priorizada pelas grandes instituições financeiras como forma de oferecer aos consumidores um produto mais atrativo do ponto de vista financeiro, numa aceção mais vantajosa frente ao tradicional Crédito Direto ao Consumidor (CDC).

Percebe-se ao longo dos anos que sua utilização ficou um pouco distante de sua própria natureza jurídica originária do negócio jurídico, estando presente no cenário econômico como uma verdadeira “operação de financiamento” aos olhos do cidadão comum, por uma questão de necessidade e conveniência, tornando-se um negócio extremamente popular nas últimas décadas.

Estudiosos relatam que o *leasing* encontra origem na antiguidade. Entretanto, da forma em que é praticado atualmente, teve sua origem nos Estados Unidos, logo após a Segunda Grande Guerra, quando os poucos recursos financeiros geravam uma oferta de bens insuficientes para atender à grande e crescente demanda que surgia com o período de reconstrução, introduzido no Brasil nos idos de 1960.³³¹

Com o passar dos anos, a operação de arrendamento mercantil, estritamente rotulada como produto, passou a ter uma difusão um pouco mais contida, notadamente em relação ao mercado de consumo automotivo, deixando de ser a principal operação no mercado para aquisição de veículos automotores por pessoas físicas.

³³⁰ Informações disponíveis em: <<http://www.leasingabel.com.br>>. Acesso em: 10 maio 2015.

³³¹ Contextualização histórica relatada por: BLATT, Adriano. *Leasing: uma abordagem prática*. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1998, p. 1.

Essa mudança de vertente ocorre principalmente em razão de diversas problemáticas enfrentadas pelas arrendadoras do ponto de vista tributário, sobretudo nas questões relativas à cobrança do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) como também da tão controvertida discussão acerca do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).

Nesse contexto, o perfil da operação de *leasing* aos poucos retorna para sua concepção originária, tornando-se viável para que as empresas possam expandir seu negócios através da utilização de bens, inexistindo a necessidade de se tornarem proprietárias, desonerando as empresas contratantes do investimento para aquisição de bens de capital.

Essa concepção é bem salientada por Carlos Alberto Di Augustini,³³² ao esclarecer que o termo *leasing* é o gerúndio do verbo inglês *to lease*, que significa arrendar; daí decorre que *leasing* é a ação (operação) de arrendar, ou arrendamento, embora na literatura em inglês o termo *lease* tenha o mesmo significado.

Por sua vez, Rodolfo de Camargo Mancuso pontua ainda que, em língua inglesa, o sufixo *ing* forma substantivos que exprimem ação verbal, cujo fonema, acoplado ao verbo *to lease* (alugar, arrendar), forma a expressão *leasing*, que significa, portanto, ato ou processo de alugar ou arrendar.³³³ A doutrina e a jurisprudência vêm empregando, indistintamente, as expressões *leasing* e arrendamento mercantil.

No Brasil, com o crescente aumento da utilização a palavra *leasing*, fruto da influência do direito comparado, a Junta Comercial do Estado de São Paulo, em 19 de novembro de 1976, viria baixar um Comunicado pelo qual discorria sobre a inexistência de impedimentos para a utilização da expressão *leasing* em relação às operações de arrendamento mercantil. Eis os principais trechos do referido comunicado:

[...] O legislador brasileiro, após longos debates que antecederam a promulgação a lei 6.099 de 12 de setembro de 1974, resolveu disciplinar em sentido mais restrito, para os fins nela previstos, as operações de “leasing”, assim conhecidas no direito comparado, para defini-las como arrendamento mercantil. [...] As pessoas jurídicas que não tenham como objeto social as operações de arrendamento mercantil, não poderão, em nenhuma hipótese, usar a expressão “leasing”. [...] Nada obsta, todavia, que a expressão “leasing” seja utilizada no nome comercial dessas sociedades como expressão fantasia juntamente com a expressão legal arrendamento mercantil, o mesmo ocorrendo com a indicação do objeto social, em que aquela expressão poderia ser usada complementarmente, vinculada ao arrendamento mercantil.³³⁴

³³² *Leasing*. São Paulo: Atlas, 1995, p. 13.

³³³ *Leasing*. 3. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 18.

³³⁴ Disponível em: <<http://www.imprensaoficial.com.br>>. Consulta realizada em: 10 maio 2015.

Conforme salienta Arnaldo Rizzardo, ao que parece, o *nomen juris* foi inspirado no velho instituto da locação mercantil, inscrito no art. 228 do Código Comercial, não apreendendo a intitulação arrendamento mercantil o significado real do instituto. “Na dissecação do vocábulo arrendamento não se encontra o sentido de adquirir, ou de compra e venda”.³³⁵

O autor conclui: “O *leasing* pode ainda ser definido, de maneira prática, como um contrato através do qual a empresa de *leasing* confere à empresa arrendatária o direito de usar um ativo por determinado período de tempo, mediante o pagamento de prestações, sendo regido por cláusulas e tratamento legal específico”.³³⁶

Fran Martins apresenta definição mais abrangente:

Entende-se por arrendamento mercantil ou *leasing* o contrato segundo o qual uma pessoa jurídica arrenda a uma pessoa física ou jurídica, por tempo determinado, um bem comprado pela primeira de acordo com as indicações da segunda, cabendo ao arrendatário a opção de adquirir o bem arrendado findo o contrato, mediante um preço residual previamente fixado.³³⁷

Por se tratar de negócio mundialmente difundido, Arnaldo Rizzardo³³⁸ trabalha com a ideia que se colhe no Direito Universal, indicando um contrato de natureza econômica e financeira, pelo qual uma empresa cede em locação a outrem um bem móvel ou imóvel, mediante o pagamento de determinado preço.

No Brasil o tratamento tributário da operação de *leasing* é disciplinado pela Lei n. 6.099, de 12 de setembro de 1974, que apresenta a seguinte definição no parágrafo único do art. 1º:

Art. 1º O tratamento tributário das operações de arrendamento mercantil reger-se-á pelas disposições desta Lei.

Parágrafo único. Considera-se arrendamento mercantil, para os efeitos desta Lei, 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.

Por envolver a prática de negócio jurídico por instituições financeiras, a referida legislação federal é regulamentada atualmente pela Resolução nº 2.309, de 28/08/1996, do Banco Central do

³³⁵ *Leasing: arrendamento mercantil no direito brasileiro*. 4. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 18.

³³⁶ *Idem*, p. 15.

³³⁷ *Contratos e obrigações comerciais*. 9. ed. rev. e aum. Rio de Janeiro: Forense, 1988, p. 535.

³³⁸ *Leasing...*, cit., p. 18.

Brasil,³³⁹ disciplinando e consolidando as normas relativas às operações de arrendamento mercantil, elencando em seu conteúdo as espécies de operações de arrendamento mercantil vigentes, às quais dedicaremos algumas considerações um pouco mais adiante.

O *leasing* representa uma solução para o equipamento sem imobilização de consideráveis recursos próprios do interessado. De fato, é uso do bem, e não a sua propriedade, que produz o lucro.³⁴⁰

Ideia também interessante trazida à baila é a que considera o *leasing* um contrato de fruição (que lhe proporciona frutos civis do seu patrimônio), e, para o arrendatário, é um contrato de utilização, embora compreenda a possibilidade de aquisição da propriedade ao término contratual, mediante o pagamento do valor residual.³⁴¹

Na esteira dessa finalidade ou vantagem auferida pelo sujeito arrendatário, através da operação de *leasing* mediante a qual o sujeito contratante (designado arrendatário), necessitando utilizar determinado bem, mas sem a necessidade ou possibilidade de aquisição, celebra contrato com instituição denominada arrendadora, para que esta adquira o bem indicado, e disponibiliza ao arrendatário para uso por prazo determinando, incumbindo-lhe o pagamento mensal a título de contraprestação pela utilização do bem.

Dessa forma, representa um negócio jurídico pelo qual uma empresa, necessitando de certo equipamento (ou mesmo de determinado imóvel), em vez de adquiri-lo consegue que uma instituição financeira o faça, com o intuito de alugá-lo à mesma empresa, por certo prazo.³⁴² Ao término do prazo pactuado, poderá o arrendatário optar: pela renovação do contrato, pela devolução do bem arrendado ou até mesmo pela sua aquisição, mediante o pagamento de um valor estipulado quando da celebração do contrato de *leasing*, denominado Valor Residual Garantido (VRG). Ou seja, através do *leasing* a empresa equipa-se sem investir capital.

Segmento doutrinário aponta o *leasing* como fator de produtividade,³⁴³ permitindo a substituição de equipamentos usados por novos, especialmente máquinas, móveis e utensílios, o

³³⁹ Disponível em: <<http://www.bcb.gov.br/pre/normativos>>. Acesso em: 30 abr. 2015.

³⁴⁰ PAES, Paulo Roberto Tavares. *Leasing*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977, p.1.

³⁴¹ LEÃO, José Francisco Lopes de Miranda. *Leasing: o arrendamento financeiro*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 22.

³⁴² RODRIGUES, Silvio. *Direito civil: dos contratos e das declarações unilaterais da vontade*. 30. ed. atual. de acordo com o novo Código Civil (Lei n. 10.406, de 10-1-2002). São Paulo: Saraiva, 2004, p. 241.

³⁴³ Nesse sentido: WALD, Arnoldo. *Direito civil: contratos em espécie*. 18. ed. Reformulada com a colaboração dos Professores Semy Glanz, Ana Elizabeth Lapa Wanderley Cavalcanti e Liliana Minardi Paesani. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 371.

que se torna imprescindível em razão de diversos equipamentos tornarem-se obsoletos com o passar do tempo, não convindo às empresas a sua aquisição.

Não obstante, a análise do conceito de *leasing* ganha contornos de complexidade e repercussão conflitante, sobretudo na doutrina, quando da análise da natureza jurídica do instituto, haja vista com a sua estrita ligação com outros negócios ou conceitos oriundos do direito privado, como se depreende da posição adotada por Paulo Roberto Tavares Paes, ao apresentar sua definição para o vocábulo *leasing*:

É um contrato mediante o qual uma pessoa jurídica que desejar utilizar determinado bem ou equipamento, por determinado lapso de tempo, o faz por intermédio de uma sociedade de *financiamento*, que adquire o aludido bem e lhe aluga. Terminado o prazo *locativo*, passa a optar entre a devolução do bem e a renovação da *locação*, ou *aquisição pelo preço* residual fixado inicialmente.³⁴⁴ (grifos nossos)

Destarte, trata-se de conceito extremamente discutido pela doutrina, com posicionamentos distintos acerca da natureza jurídica do contrato, principalmente em razão de sua simultânea proximidade com outros negócios jurídicos.

A análise dessa relação conflitante do arrendamento com outras figuras contratuais é o que passaremos a trabalhar no tópico seguinte.

3.2 Natureza jurídica da operação de *leasing*

Em apego à doutrina mais tradicional, define-se o *leasing* como sinônimo de locação. Não obstante, a doutrina pátria muito se debruça sobre a discussão, surgindo diferentes reflexões e definições acerca da disciplina.

Por se tratar de um negócio jurídico de propagação em vários países, Sílvio de Salvo Venosa³⁴⁵ preceitua que o mesmo instituto recebe a denominação de *crédit bail* (empréstimo-locação) na França; *finanziamento di locazione* e *locazione finanziaria*, na Itália; *location financement*, na Bélgica. Nota-se, em todas as denominações, o aspecto de financiamento.

³⁴⁴ *Leasing*, cit., p. 1.

³⁴⁵ *Direito civil: contratos em espécie*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 543.

Dessa forma, para o autor a expressão *locação-financeira*, admitida pelo direito comparado, seria a melhor denominação para o instituto.

Vale assinalar que a operação de *leasing* apresenta várias espécies atualmente, surgidas conforme as necessidades negociais de cada época, sendo notório que o emprego do instituto numa variada gama de interesses resultou num maior conflito de interpretações acerca de sua definição. Façamos algumas digressões à luz da doutrina pátria, adotando como ponto de partida sua estrutura negocial.

Para as operações dessa natureza, a relação jurídica no contrato de *leasing* tradicional envolve a presença de três sujeitos. Significa dizer que o contrato é celebrado entre a empresa *arrendadora* (que adquire o bem) e o *arrendatário* (pessoa interessada na utilização). Entre esses dois sujeitos de direito e obrigação surge a figura do *fornecedor* do bem que terá sua utilização concedida pela arrendadora ao arrendatário. Essa é a ideia de *leasing* tradicional e que nos interessa.

Frise-se, ademais que arrendadora é a empresa de *leasing*, de atuação financeira, com objetivos assim expressos nos estatutos sociais, estando autorizada para funcionamento e fiscalizada pelo Banco Central do Brasil. Por sua vez, arrendatário é o sujeito que, tendo necessidade de um bem móvel ou imóvel, dele se utiliza sob essa modalidade.³⁴⁶

O arrendador é necessariamente pessoa jurídica, constituída sob a forma de sociedade anônima. Por sua vez, o arrendatário é uma pessoa física ou jurídica, de direito privado ou de direito público. Cabe ressaltar que a extensão dessa modalidade de contrato também às pessoas físicas somente surgiu com o advento da Lei nº 7.132, de 26 de outubro de 1983, que modificou a Lei nº 6.099/74.

Consoante restou demonstrado, o estudo do vocábulo *leasing*, de acordo com sua ideia originária, apresenta o instituto como sinônimo de locação, mas estudos doutrinários demonstram que sua complexidade vai muito mais além, por abranger, em um só negócio jurídico, aspectos de outras relações contratuais tipificados em nossa legislação, sobretudo com estreita relação com a locação, a compra e venda e o financiamento.

Nessa toada, Fábio Konder Comparato vislumbra na operação de arrendamento mercantil pelo menos cinco relações obrigacionais diferentes na ordem cronológica de seu aparecimento: uma promessa sinalagmática de locação, uma relação de mandato, uma locação de coisas, uma

³⁴⁶ VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito civil: contratos...*, cit., p. 544.

promessa unilateral de venda e, eventualmente, uma venda³⁴⁷. Em posição semelhante, Sílvio de Salvo Venosa identifica na operação de *leasing* o complexo das seguintes relações negociais: locação, promessa de compra e venda, mútuo, financiamento e mandato.³⁴⁸

Para Arnaldo Rizzardo,³⁴⁹ o contrato de *leasing* contém os seguintes conteúdos componentes de sua natureza, e que formam a sua estrutura jurídica: promessa sinalagmática de locação, relação de mandato especial, locação de coisa, compromisso unilateral de venda e possibilidade de compra e venda.

Diverge a doutrina de há muito a respeito da natureza jurídica do *leasing*. De um lado, temos aqueles que tentam enquadrá-lo a um tipo nominado de contrato; e, de outro, aqueles que o têm como nova figura jurídica de comércio jurídico, irreduzível a qualquer das conhecidas dos contratos existentes no ordenamento pátrio. Daremos um maior destaque acerca da proximidade do *leasing* com os contratos de locação, compra e venda e financiamento.

Nessa toada, a doutrina de há muito já se manifesta no sentido de considerar a operação de *leasing* como um contrato de natureza complexa³⁵⁰.

Nesse diapasão, embora muito se assemelhe à locação, Carlos Roberto Gonçalves, também trabalhando com a premissa de tratar-se de operação complexa, pontua que se trata de uma fórmula intermediária entre a compra e venda e a locação. Assim preceitua: “É, na realidade, um contrato complexo, um misto de financiamento, promessa de compra e venda e locação, [...]”.³⁵¹

Sílvio de Salvo Venosa,³⁵² amparando seu raciocínio na premissa que considera o *leasing* uma operação complexa, preceitua que o arrendamento mercantil é formado por um complexo de relações negociais, nas quais podem ser identificados claramente vislumbres de locação, promessa de compra e venda, mútuo, financiamento e mandato.

Em meio à complexidade do contrato de *leasing*, englobando no mesmo contexto aspectos de relações jurídicas diferentes, a doutrina manifesta-se diversamente para definir sua natureza jurídica.

Celso Benjó, anotando também que se trata de negócio jurídico complexo, assim preceitua:

A complexidade causal advém de que as figuras que compõem o contrato são interdependentes. Impossível se torna apontarmos apenas uma delas como motivo

³⁴⁷ Contrato de leasing. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, ano 57, v. 389, p. 10, 1968.

³⁴⁸ *Direito civil: contratos...*, cit., p. 544.

³⁴⁹ *Leasing...*, cit., p. 55-60.

³⁵⁰ Nesse sentido: PAES, Paulo Roberto Tavares. *Leasing*, cit., p. 6.

³⁵¹ *Direito civil brasileiro: contratos e atos unilaterais*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, v. 3, p. 685.

³⁵² *Direito civil: contratos...*, cit., p. 544.

determinante da operação. Se a arrendatária não desejasse locar o bem, não haveria financiamento. Se a arrendante não promovesse o financiamento, a locação não se efetivaria. Sem locação e sem financiamento não há possibilidade de aquisição do domínio. Assim, a causa do negócio é una, embora complexa.³⁵³

Importante destacar que as figuras contratuais existentes no ordenamento jurídico possuem natureza jurídica própria, e assim deve ser tratada a operação de arrendamento mercantil, seja pela sua redução a qualquer outro negócio jurídico já existente no sistema jurídico pátrio, ou através do raciocínio que o considera uma espécie já tipificada na legislação vigente.

Nesse diapasão, mesmo diante da complexidade que apresenta o negócio jurídico em estudo, deve ser visto como negócio unitário, sem tentativa de decomposição de vários contratos.³⁵⁴

Antes de tudo, por se tratar a empresa arrendadora de ente controlado pelo Banco Central do Brasil, conclui-se pela concretização de uma operação financeira³⁵⁵, envolvendo diretamente uma operação de crédito.³⁵⁶

Dessa maneira, além da corrente doutrinária que tradicionalmente classifica o *leasing* apenas com a ideia basilar de locação de bens móveis duráveis ou imóveis,³⁵⁷ de acordo com segmento doutrinário o *leasing* é uma operação de *financiamento* para proporcionar aos empresários o acesso a bens de produção necessários ao funcionamento da empresa, sem que tenha de comprá-los.³⁵⁸

No mesmo sentido, Maria Helena Diniz preceitua que, através do arrendamento mercantil, o cliente receberá financiamento integral para adquirir equipamento, sem fazer qualquer investimento próprio. Para a autora, o contrato de *leasing* envolve direta ou indiretamente uma operação de crédito.³⁵⁹

Nesse diapasão, considerando o *leasing* numa acepção de contrato autônomo, Fábio Konder Comparato já salientara pelos idos de 1968: “Mas o *leasing* propriamente dito, não obstante a

³⁵³ O leasing na sistemática jurídica nacional e internacional. *Revista Forense*, Rio de Janeiro, Forense, nº 274, p. 29, 1981.

³⁵⁴ VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito civil: contratos...*, cit., p. 544.

³⁵⁵ RIZZARDO, Arnaldo. *Leasing...*, cit., p. 20.

³⁵⁶ DINIZ, Maria Helena. *Tratado teórico e prático dos contratos*. 7.ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 529.

³⁵⁷ Nesse sentido: NADER, Paulo. *Curso de direito civil: contratos*. 4. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 464.

³⁵⁸ Nesse sentido: GOMES, Orlando. *Contratos...*, cit., p. 464.

³⁵⁹ *Direito civil: teoria das obrigações...*, cit., p. 529.

pluralidade de relações obrigacionais típicas que o compõem, apresenta-se funcionalmente uno: a causa do negócio é sempre o financiamento de investimentos produtivos”.³⁶⁰

Frise-se, desde já, que o cerne do financiamento na operação de *leasing* também foi encampado pelo Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do RE 547.245/SC, de relatoria do Min. Eros Grau, cujo julgamento ocorreu em 2 de dezembro de 2009, quando a corte inclinou-se pela incidência do ISSQN nas operações de *leasing* financeiro.

A vertente que trabalha o *leasing* como financiamento não é acatada por José Francisco Lopes de Miranda Leão, por considerar que financiamento é um fenômeno econômico, e não jurídico, além de destacar que essa conceituação, por si só, é insuficiente para deixar clara a natureza jurídica do negócio.³⁶¹

É silente na doutrina que, dentro do contexto de complexidade da operação de arrendamento mercantil, é da locação que mais se aproxima. De acordo com Sílvio de Salvo Venosa, “sua ideia centralizadora, todavia, é sem dúvida a locação de coisas”.³⁶²

Por tais razões, Adriano Blatt trabalha com o *leasing* como espécie de locação, definindo este como o “contrato pelo qual uma das partes deve dar a outra, por determinado tempo e preço certo, o uso de alguma coisa, ou do seu trabalho”.³⁶³

Nessa toada, a doutrina não abandona o entendimento de considerar a operação de *leasing* uma espécie de locação. Assim se manifesta Fábio Ulhoa Coelho, ao estabelecer que arrendamento mercantil “é o contrato de locação em que o locatário tem, ao término do prazo de vigência, a opção de adquirir o bem locado”.³⁶⁴

Por tal assertiva, classifica esse negócio jurídico como *locação com opção de compra*. A premissa que considera o *leasing* como espécie de locação também é preconizada por Sílvio Rodrigues.³⁶⁵

Todavia, a compreensão do *leasing* como locação pura e simples não é corroborado pela doutrina majoritária, surgindo algumas notas distintivas entre as figuras contratuais, senão vejamos.

³⁶⁰ Contrato de leasing. Revista dos Tribunais, São Paulo, v. 389, p. 10, mar. 1968.

³⁶¹ *Leasing...*, cit., p. 22.

³⁶² *Manual de contratos e obrigações unilaterais de vontade*. São Paulo: Atlas, 1997, p. 408.

³⁶³ *Leasing...*, cit., p. 3.

³⁶⁴ *Curso de direito civil: contratos*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 231.

³⁶⁵ *Direito civil*, cit., p. 241.

Para Arnoldo Wald,³⁶⁶ o contrato de *leasing* não se confunde com a locação, pois o vínculo locatício está consubstanciado na relação em que uma das partes se obriga a ceder à outra o uso e gozo temporário de coisa infungível. Ao término do contrato, via de regra, a coisa deve ser devolvida, ficando extinto o contrato.

Por outro lado, no *leasing* há, no fim do prazo contratual, conforme já destacamos oportunamente, uma trílice opção para o arrendatário: a) renovar o contrato; b) adquirir o bem/objeto arrendado; e c) restituí-lo.

Em conclusão em estudo de grande envergadura, o autor suscita ainda as seguintes notas distintivas:

- a) Na locação o risco da coisa é do locador (art. 567 do CC); no *leasing* é do arrendatário.
- b) Na locação, o aluguel corresponde (ou deve corresponder) ao uso e gozo da coisa; no *leasing* as prestações são mais altas, porque garantam também a amortização e os custos do financiamento;
- c) Na locação finda, a coisa deve ser restituída; no *leasing*, o arrendatário tem opção: renova, restitui ou compra a coisa pelo preço residual;
- d) Na locação, o locador deve garantir o uso pacífico da coisa; no *leasing* ficam por conta do usuário as medidas para a defesa;
- e) Na locação pode haver denúncia vazia; no *leasing* não.
- f) Na locação, há apenas um contrato entre o locador e o locatário, raramente apenas o locador não é dono da coisa locada; no *leasing*, a empresa de arrendamento mercantil adquire a coisa especialmente para o usuário.

Por outro giro, o mesmo autor elenca alguns aspectos relativos a gama de direitos e deveres semelhantes: pagamento de aluguel na locação, pagamento de remuneração no *leasing*; faculdade de purgação da mora; uso da coisa para os fins convencionados ou presumidos; restituição da coisa em bom estado; correção monetária do aluguel na locação e da prestação no *leasing*; inversão do ônus tributário na locação e no *leasing*.

³⁶⁶ *Direito civil: contratos...*, cit., p. 369.

Arnaldo Rizado,³⁶⁷ por sua vez, emprega a expressão locação com uma consignação de promessa de compra, trazendo, porém, um elemento novo, que é o financiamento, numa operação específica, que consiste na simbiose da locação, do financiamento e da venda.

Segundo magistério de Orlando Gomes,³⁶⁸ seguindo as ilações de Fran Martins, para quem o contrato de *leasing* não pode ser classificado como negócio misto,³⁶⁹ embora o *leasing* seja composto por prestações típicas da locação, da compra e de outros contratos, tal negócio já possui causa própria e já se tipicizou no ordenamento jurídico, não sendo possível considerá-lo como negócio jurídico da composição das prestações típicas da locação, da compra e venda e de outros contratos. Dessa forma, o *leasing*, em nenhuma de suas espécies, deverá ser enquadrado na locação.

Por outro viés, a expressão contrato misto é adotada por Werter R. Faria, entendendo o autor que o *leasing* reúne elementos de vários negócios jurídicos, que dão origem a um tipo singular.³⁷⁰ Por seu turno, Fábio Konder Comparato³⁷¹ também preconiza pela complexidade da operação de *leasing*, e não simplesmente como coligação de negócios, na esteira da relação do arrendamento mercantil como outros negócios jurídicos no ordenamento, conforme já destacamos anteriormente.

O mesmo se diga em relação à classificação entre as modalidades de compra e venda, pois, conforme preconiza o autor, o concedente do *leasing* não se obriga a transferir a propriedade dos bens entregues ao tomador (arrendatário), como ocorre na compra e venda; tal obrigação nasce somente com o exercício da faculdade da opção de compra do bem/objeto arrendado.

Através de cotejo do *leasing* com a locação e financiamento, Carlos Alberti Di Agustini³⁷² também sublinha notas distintivas entre as espécies de avenças contratuais. Segundo seu magistério, o *leasing* representa uma combinação entre o aluguel e o financiamento, assemelhando-se a uma ou a outra, conforme opção tomada pela arrendatária ao final do contrato:

- a) Se optar pela devolução do bem, terá sido uma operação assemelhada ao aluguel, sendo que neste não teria a opção de adquirir o bem;

³⁶⁷ *Leasing: arrendamento...*, cit., p. 20.

³⁶⁸ *Contratos...*, cit., p. 463.

³⁶⁹ *Contratos e obrigações comerciais*. 9. ed., rev. e aum. Rio de Janeiro: Forense, 1988, p. 559.

³⁷⁰ O *leasing* financeiro. *Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro*, São Paulo, RT, n. 59, p. 15, jul./set. 1985.

³⁷¹ *Contrato de leasing...*, cit., p. 11.

³⁷² *Leasing...*, cit., p. 20.

- b) Se optar pela aquisição do bem, terá sido uma operação assemelhada ao financiamento, porém sem ter arcado com as possíveis desvantagens da propriedade (imobilização) durante o prazo contratual do arrendamento.

Com reconhecido estudo em matéria de arrendamento mercantil, José Francisco Lopes de Miranda Leão posiciona-se de modo diverso, descartando o *leasing* como misto de locação e compra. Ademais arremata:

Também não tenho receio de dizer que não concordo com a classificação que se serve da ideia de financiamento, primeiro porque esta, conforme já acentuado, não é uma noção jurídica, mas um fenômeno da economia. [...] Se, ao falar em financiamento, o intérprete estiver pensando em mútuo, a classificação é ainda mais inadequada, porque o objeto dos contratos de mútuo é, sempre, um bem fungível, ao passo que os contratos de *leasing* têm por objeto um bem infungível.³⁷³

Em estudo desenvolvido por José Francisco Lopes de Miranda Leão, embora o *leasing* sirva-se da estrutura da locação tradicional, ostenta características categoriais próprias, permitindo dizer que se trata de espécie distinta e própria de relação jurídica. Seus estudos são de grande contribuição para análise da matéria, merecendo maiores digressões a respeito.

Ao tratar do que denomina *características categoriais do leasing*³⁷⁴, analisa as características circunstanciais através das distinções subjetivas e distinções objetivas.

Em primeiro lugar, considerando uma distinção de natureza subjetiva, alude à arrendadora que deve, necessariamente, ser uma pessoa inserida no sistema financeiro, devendo ter suas atividades compreendidas no sistema de captação e aplicação das poupanças monetárias. Dessa forma, as empresas que funcionam na atividade de arrendamento mercantil funcionam mediante autorização e sob fiscalização da autoridade monetária (Banco Central do Brasil).

Por outro viés, as distinções de natureza objetiva, que classificam a operação e a distinguem como espécie, são três, vinculadas ao fato de se tratar de uma atividade do sistema financeiro, e são, também, interdecorrentes entre si.

A primeira dessas características diz respeito à escolha do bem que será objeto do contrato de arrendamento mercantil. Por se tratar a arrendadora de uma empresa do sistema financeiro,

³⁷³ *Leasing...*, cit., p. 22.

³⁷⁴ *Idem*, p. 25-35.

ocupa-se de captar e aplicar poupanças monetárias, e não de fazer estoque de coisas que serão oferecidas ao mercado para alugar, como ocorre com as locadoras de bens.

Em segundo lugar, considerando que a escolha do bem fica a cargo exclusivamente do arrendatário, cabendo ao arrendador somente adquiri-lo, as partes devem estar cientes de que a relação de arrendamento, via de regra, será única, e não múltipla, como ocorre nas empresas locadoras de bens. No *leasing*, a regra é que seja apenas uma vez celebrada, sobre cada bem, relação de arrendamento. Finda essa relação jurídica, seguir-se-á, necessariamente, a alienação do bem por parte do arrendador.

Surge, como decorrência dos atributos anteriores, a terceira característica, rotulada como a que mais distingue o *leasing* das demais modalidades contratuais: tem como objeto fundamental o uso da coisa alheia mediante paga: é a formação através de uma equação financeira, e não por meio da regra de oferta e procura de bens para alugar.

E assim assevera:

Uma equação estabelece a igualdade entre dois conjuntos de grandezas. Ao celebrar um contrato de *leasing*, o arrendador incorpora a seu patrimônio uma coisa e uma renda (primeiro conjunto de grandezas), que, para que seja viável a sua atividade negocial, deve equivaler ao capital emprestado, acrescido de seu custo financeiro e do lucro bruto que essa atividade deve produzir. Este lucro bruto irá cobrir os custos administrativos, os custos tributários e as provisões de inadimplemento, e proporcionar o lucro líquido da operação.³⁷⁵

Suscita também as denominadas *características derivadas* para as operações de arrendamento mercantil: valor residual garantido, opção de compra e opção de renovação.

De acordo com o magistério de Adriano Blatt, o valor residual “é o preço contratualmente estipulado para exercício da opção de compra, ou valor contratualmente garantido pela arrendatária como mínimo que será recebido pela arrendadora na venda a terceiros do bem arrendado, na hipótese de não ser exercida a opção de compra”.³⁷⁶

Aplicando o conceito na dinâmica contratual, arremata o autor:

Podemos então dizer que o VRG é o percentual ou a importância previamente acordada entre as partes, para que, após decorrido o prazo mínimo contratual, a arrendatária possa exercer uma das opções que lhe são facultadas, ou seja:

- Comprar o bem, pelas condições financeiras negociadas na contratação do arrendamento.

³⁷⁵ *Leasing...*, cit., p. 27.

³⁷⁶ *Leasing...*, cit., p. 87.

- Renovar o contrato por condições financeiras (prazos, taxas...) da época da renovação.
- Devolver o bem que será vendido pela arrendadora, transformando-se a diferença entre o valor da venda do bem e o valor residual garantido a crédito ou a débito da arrendatária.³⁷⁷

Consoante acima destacado, ao lado do valor residual garantido, a opção de compra e a opção de renovação constituem as características derivadas que atribuem ao *leasing* natureza jurídica própria, aspectos estes preconizados por José Francisco Lopes de Miranda Leão.

Além da nítida proximidade do *leasing* com o financiamento e a locação, cumpre ainda asseverar aspectos doutrinários e jurisprudenciais que tratam da relação do mandato com a operação de compra e venda, conforme opiniões suscitadas alhures.

No que atina ao mandato, tal figura negocial não se compadece à estrutura jurídica do *leasing*. Para Rodolfo de Camargo Mancuso, no mandato, o mandatário age em nome e por conta do mandante (CC, art. 1.288), ao passo que, no *leasing*, ao contrário, a arrendadora adquire o bem por conta própria (geralmente diligenciando o necessário financiamento), seguindo, no mais, as especificações técnicas indicadas pelo arrendatário.³⁷⁸

Esse raciocínio já foi encampado inclusive pela Jurisprudência, que sinaliza que o mandato é elemento estranho ao arrendamento mercantil. Foi o entendimento considerado pelo STJ quando do julgamento do REsp 1.461.RJ, julgado em 18/12/1990, conforme trecho da ementa que enunciou:

Arrendamento Mercantil. *Leasing* de veículo automotor, fabricado no Brasil. Cláusula contratual conferindo ao credor mandato para emissão de título cambial contra o próprio devedor-mandante. Cláusula de reajuste do débito pela paridade com o dólar norte-americano. Juros e encargos. Súmula 596 do Supremo Tribunal Federal. Invalidez de cláusula, em contrato de adesão, outorgando amplo mandato ao credor, ou a empresa do mesmo grupo financeiro, para emitir título cambiário contra o próprio devedor e mandante. Ofensa ao art. 115 do Código Civil.³⁷⁹

Ademais, para José Francisco Lopes de Miranda Leão, o *leasing* também não se encaixa na operação de compra e venda, por que esta tem natureza real, e aquela não tem.³⁸⁰

³⁷⁷ *Leasing...*, cit., p. 87.

³⁷⁸ *Leasing...*, cit., p. 33.

³⁷⁹ Disponível em: <<https://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 25 abr. 2015.

³⁸⁰ *Leasing...*, cit., p.23.

Aliás, muito se discutiu outrora a questão da antecipação do Valor Residual Garantido durante a vigência contratual, diluído mensalmente no pagamento das contraprestações de arrendamento, situação esta que poderia ou não caracterizar uma operação de compra e venda.

Trata-se de matéria que propagou conflitos de entendimentos jurisprudenciais, levando o STJ a pacificar, num primeiro momento, a matéria através da Súmula 263, *in verbis*: “A cobrança antecipada do valor residual (VRG) descaracteriza o contrato de arrendamento mercantil, transformando-o em compra e venda a prestação”.

Posteriormente, no julgamento dos REsp 443.143-GO e 470.632-SP, na sessão de 27/08/2003, a Segunda Seção deliberou pelo cancelamento da Súmula 263, editando sobre a matéria a Súmula 293 com a seguinte redação: “A cobrança antecipada do valor residual garantido (VRG) não descaracteriza o contrato de arrendamento mercantil”.

Como precedente para elaboração da referida Súmula pelo STJ, citemos a ementa do EREsp 213.828/RS, de relatoria do Ministro Edson Vidigal, julgado em 07/05/2003:

ARRENDAMENTO MERCANTIL. *LEASING*. ANTECIPAÇÃO DO PAGAMENTO DO VALOR RESIDUAL GARANTIDO. DESCARACTERIZAÇÃO DA NATUREZA CONTRATUAL PARA COMPRA E VENDA À PRESTAÇÃO. LEI 6.099/94, ART. 11, § 1º. NÃO OCORRÊNCIA. AFASTAMENTO DA SÚMULA 263/STJ.

1. O pagamento adiantado do Valor Residual Garantido – VRG não implica necessariamente antecipação da opção de compra, posto subsistirem as opções de devolução do bem ou prorrogação do contrato. Pelo que não descaracteriza o contrato de *leasing* para compra e venda a prestação. 2. Como as normas de regência não proíbem a antecipação do pagamento da VRG que, inclusive, pode ser de efetivo interesse do arrendatário, deve prevalecer o princípio da livre convenção entre as partes. 3. Afastamento da aplicação da Súmula 263/STJ. 4. Embargos de Divergência acolhidos.³⁸¹

Importante ainda destacar outros precedentes para elaboração da Súmula 293 do Superior Tribunal de Justiça:

CONTRATO DE *LEASING*. VALOR RESIDUAL DE GARANTIA. A cobrança antecipada do VRG não descaracteriza o contrato de arrendamento mercantil para compra e venda. Juros. Limitação. Nulidade. A disposição do Decreto 22.626/33, limitativa da taxa de juros, não se aplica às instituições financeiras, podendo aquela ser restringida por determinação do Conselho Monetário Nacional. Incidência da Súmula 596 do STF. Interpretação da Lei 4.595/64.³⁸²

ARRENDAMENTO MERCANTIL. *LEASING*. RESOLUÇÃO DO CONTRATO POR INADIMPLEMENTO DO ARRENDATÁRIO. CONSEQUÊNCIAS. NÃO

³⁸¹ STJ, EREsp 213828 / RS, Rel. Min. Milton Luiz Pereira, Corte Especial, j. 07/05/2003, DJ de 29/09/2003.

³⁸² STJ, REsp 164918 / RS, Rel. Min. Ari Pargender, 3ª Turma, j. 03/08/2000, DJ de 24/09/2001.

EXIGIBILIDADE DAS PRESTAÇÕES “VINCENDAS”. DESCARACTERIZAÇÃO DO ARRENDAMENTO. MATÉRIA DE FATO.

I - O inadimplemento do arrendatário, pelo não pagamento pontual das prestações, autoriza o arrendador a resolução do contrato e a exigir as prestações vencidas até o momento da retomada de posse dos bens objeto do “leasing”, e cláusulas penais contratualmente previstas, além do ressarcimento de eventuais danos causados por uso normal dos mesmos bens. II - Descaracterizado tal contrato pelo pagamento antecipado do valor residual, a título de aquisição do bem, a avença resulta nominada como compra e venda. III - Matéria de fato (Súmulas 05 e 07 - STJ). IV - Recurso conhecido em parte e nessa parte provido.³⁸³

Indubitavelmente, consoante já ventilamos nos parágrafos preambulares, o contrato de *leasing* ganhou novas facetas desde a sua instituição no Brasil. Em decorrência, podemos vislumbrar, como melhor abordaremos um pouco mais adiante, a relevância da corrente que entende pela equiparação do *leasing* ao contrato de financiamento, que, ao lado da locação, passou a representar as duas maiores vertentes trabalhadas não apenas pela doutrina, mas também pela manifestação jurisprudencial, massificando ainda mais a gama de interpretações acerca do instituto.

Nosso intento aqui é tratar no momento oportuno da incidência do ISSQN nas operações de arrendamento mercantil, sobretudo demonstrando os entendimentos pacificados pelos tribunais superiores, considerando que a matéria está basicamente centralizada em algumas modalidades de arrendamento mercantil.

Aliás, no entanto, tecidas essas breves considerações sobre o embate doutrinário relativamente ao cotejo do *leasing* com os institutos afins, cujo teor julgamos imprescindível para estudo da materialidade do ISS *leasing*, dedicaremos breve espaço para tecer algumas considerações sobre as modalidades de *leasing* que mais nos interessam para o desenvolvimento dos estudos a serem desenvolvidos.

3.2.1 *Leasing* financeiro e *leasing* operacional

A operação de arrendamento mercantil, por se tratar de negócio jurídico difundido em diversos países, tem sua prática consubstanciada em várias espécies, principalmente à luz do direito comparado.

³⁸³ STJ, REsp 163845 / RS, Rel. Waldemar Zveiter, 3ª Turma, j. 15/06/1999, DJ de 11/10/1999, p. 69.

Convém destacar preliminarmente que o a operação de *leasing* apresenta-se sob diversas modalidades. Dentre essa classificação, registre-se desde já a existência de duas espécies que serão tratadas de maneira pormenorizada um pouco mais adiante, dada a ínsita relação com nosso objeto de estudo, quais sejam: *leasing financeiro* e *leasing operacional*, esta última bastante difundida nos Estados Unidos.

O que se nota, assim como bem sublinha Leônidas Correia das Neves,³⁸⁴ as demais modalidades são traduzidas em verdadeiras subespécies do arrendamento mercantil financeiro ou do arrendamento mercantil operacional.

Sendo assim, cumpre registrar a existência, sobretudo nos Estados Unidos, França e Itália do denominado *lease-back*. No conceito empregado por Celso Benjó, “trata-se de um negócio jurídico bilateral pelo qual uma das partes, necessitando obter um empréstimo pecuniário, vende um bem de seu ativo imobilizado a uma instituição de cunho financeiro e, em seguida, o recebe em locação com possibilidade de adquirir novamente o domínio, mediante uma remuneração periódica, capaz, no seu somatório, de pagar o preço da coisa locada”.³⁸⁵

Noutros termos, o arrendatário “obtem o seu capital de giro mediante a venda de seus equipamentos ou máquinas ao arrendador, que os arrenda ao próprio vendedor”.³⁸⁶

Citemos ainda, à luz do direito comparado, a existência de outra modalidade de arrendamento mercantil: *self leasing*, que apresenta duas espécies: na primeira, empresas de um mesmo grupo econômico (coligadas ou interdependentes) assumem cada qual as funções de locador, locatário e vendedor. Na segunda, é o próprio fabricante que entrega a coisa³⁸⁷.

No direito pátrio, essa modalidade fora mencionada pelo legislador através da Lei nº 6.099/74, estabelecendo em seu art. 2º: “Não terá o tratamento previsto nesta Lei o arrendamento de bens contratado entre pessoas jurídicas direta ou indiretamente coligadas ou interdependentes, assim como o contratado com o próprio fabricante”.

Essa proibição resta ratificada pela Resolução nº 2.309 do Banco Central do Brasil, que assim dispõe: “Art. 28. Às sociedades de arrendamento mercantil e às instituições financeiras citadas no art. 13 deste Regulamento é vedada a contratação de operações de arrendamento mercantil com: I - pessoas físicas e jurídicas coligadas ou interdependentes”.

³⁸⁴ Arrendamento mercantil no Brasil: imposto sobre operações financeiras e danos substanciais: *Revista Jurídica*, nº 278, p. 78-79, dez. 2000.

³⁸⁵ O leasing na sistemática jurídica nacional e internacional. *Revista Forense*, nº 274, p. 19, abr./jun. 1981.

³⁸⁶ *Leasing...*, cit., p. 18.

³⁸⁷ *Leasing...*, cit., p. 67-68.

Apesar das inúmeras espécies de *leasing* existentes, sobretudo no direito comparado, cumpre reiterar que nos interessa neste trabalho de pesquisa somente duas modalidades que melhor ilustraremos em momento oportuno: *leasing financeiro* e *leasing operacional*. Trataremos em especial da primeira espécie, trazendo alguns contornos do *leasing* operacional no desenvolvimento do raciocínio.

Insta destacar que o elenco das características peculiares a cada modalidade de *leasing*, bem como o cotejo entre as espécies, é de suma importância para estudo do entendimento jurisprudencial, que será objeto de análise um pouco mais adiante.

O *leasing* financeiro é a espécie mais usual, cujas características estão descritas no tópico anterior, sendo também considerado a *verdadeira operação de leasing*³⁸⁸ ou *modalidade clássica*,³⁸⁹ pelo qual uma pessoa jurídica adquire bens de terceiros para alugá-los, sendo o bem escolhido pelo arrendatário para uso próprio. Há ainda aqueles que classificam o *leasing* financeiro como o *leasing* propriamente dito.³⁹⁰

No *iter* a ser obedecido para celebração do contrato, a empresa arrendadora adquire de terceiro determinados bens móveis ou imóveis, de produção ou fruição ao arrendatário, para que, por prazo determinado, os utilize, mediante o pagamento de prestações pecuniárias periódicas.

É um contrato pelo qual o arrendante se obriga a entregar algum bem durável, móvel ou imóvel, mediante pagamentos periódicos, ao arrendatário, que poderá, ao final do prazo certo, optar pela renovação ou extinção do vínculo e, ainda, pela compra do objeto segundo preço previamente definido e descontadas as parcelas dadas.³⁹¹

Nessa espécie de arrendamento mercantil caberá ao arrendatário a escolha e indicação do bem/objeto da avença, sendo buscado no mercado pela arrendadora para posterior utilização da empresa ou pessoa interessada na contratação dessa modalidade.

O valor da contraprestação paga pelo arrendatário em razão da utilização do bem, conforme preconiza Maria Helena Diniz,³⁹² deverá ser suficiente para absorver o valor do investimento feito pela arrendadora e a remuneração do capital investido. Ou seja, o valor do investimento

³⁸⁸ Nesse sentido: DINIZ, Maria Helena. *Tratado...*, cit., p. 545.

³⁸⁹ Nesse sentido: GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito civil: contratos...*, cit., p. 688.

³⁹⁰ RIZZARDO, Arnaldo. *Leasing...*, cit., p. 43

³⁹¹ NADER, Paulo. *Curso...*, cit., p. 464-465.

³⁹² *Tratado...*, cit., p. 545.

feito pela locadora, bem como a remuneração do capital investido, deverão ser absorvidos totalmente pelo aluguel.³⁹³

Não é por outra razão que Carlos Alberto Di Augustini e Alexandre Santana de Lima assim definem o *leasing* financeiro: “É a modalidade em que os pagamentos realizados pelo arrendatário (pessoa física ou jurídica) são suficientes para que a empresa de leasing recupere o custo do bem arrendado durante o contrato e obtenha um retorno sobre os recursos investidos”.³⁹⁴

No que tange ao objeto arrendado, o mesmo será sempre um bem infungível, podendo contemplar bens móveis ou imóveis. São arrendáveis: veículos, aeronaves, equipamentos de bancos, para escritório, para agricultura, para transporte, para processamento de dados etc., computadores, máquinas operativas, dentre outros bens.

Essa modalidade contratual traz ainda duas características basilares. A primeira delas corresponde à fixação prévia do valor residual para o exercício da opção de compra. Além disso, as despesas decorrentes ficarão por conta do arrendatário (essa é a regra) ou da arrendadora.

Frise-se ainda que o contrato se alonga por um prazo que corresponderá a no mínimo dois anos para bens de vida útil igual ou inferior a cinco anos; ou de três anos, para bens de maior duração, conforme dispõe o art. 8º da Resolução do Banco Central nº 2.309/96.

Ao término de vigência do contrato de arrendamento mercantil, caso opte pela aquisição do bem o fará pelo valor estipulado livremente no início das negociações, o qual varia de 1 a 95% do custo do bem, ou pelo valor de mercado, estando este valor excluído da base de cálculo das contraprestações.

É justamente o que preceitua o art. 5º da Resolução nº 2.309/96:

Art. 5º Considera-se arrendamento mercantil financeiro a modalidade em que:

- I - as contraprestações e demais pagamentos previstos no contrato, devidos pela arrendatária, sejam normalmente suficientes para que a arrendadora recupere o custo do bem arrendado durante o prazo contratual da operação e, adicionalmente, obtenha um retorno sobre os recursos investidos;
- II - as despesas de manutenção, assistência técnica e serviços correlatos à operacionalidade do bem arrendado sejam de responsabilidade da arrendatária;
- III - o preço para o exercício da opção de compra seja livremente pactuado, podendo ser, inclusive, o valor de mercado do bem arrendado.

³⁹³ RIZZARDO, Arnaldo. *Leasing...*, cit., p. 56.

³⁹⁴ *Leasing operacional*. Rio de Janeiro: FGV, 2001, p. 22.

Por outro giro, torna-se oportuno salientar que a Lei nº 6.099/74 não faz referência ao denominado *leasing operacional*, sendo disciplinado através da Resolução nº 2.309/96 do Banco Central, trazendo sua previsão no parágrafo único do art. 1º.

A referida Resolução assim preceitua em seu art. 60, *in verbis*:

Art. 6º Considera-se arrendamento mercantil operacional a modalidade em que:

I - as contraprestações a serem pagas pela arrendatária contemplem o custo de arrendamento do bem e os serviços inerentes a sua colocação à disposição da arrendatária, não podendo o valor presente dos pagamentos ultrapassar 90% (noventa por cento) do “custo do bem”;

II - o prazo contratual seja inferior a 75% (setenta e cinco por cento) do prazo de vida útil econômica do bem;

III - o preço para o exercício da opção de compra seja o valor de mercado do bem arrendado;

IV - não haja previsão de pagamento de valor residual garantido.

Encontramos opiniões doutrinárias que empregam com sinonímia *leasing operacional* e *renting*, posicionando-se nesse sentido autores como Arnaldo Rizzardo³⁹⁵ e Carlos Roberto Gonçalves³⁹⁶.

Em sentido contrário, Rodolfo de Camargo Mancuso trata distintamente as operações *renting* e *leasing operacional*, considerando esta mais complexa, já que pressupõe a intercessão de um elemento financeiro.³⁹⁷ Por rigorismo técnico e operacional, Maria Helena Diniz³⁹⁸ distingue o *renting* do *leasing operacional*. A autora esclarece que o *leasing operacional* (cessão de uso a curto prazo) é realizado com bens, via de regra, de valor considerável (ex. aviões) adquiridos pelo locador junto a terceiro, sendo dispensável intervenção de instituição financeira.

Já o *renting*, como corolário de suas elucidações, trata-se de negócio que faz referência a arrendamento realizado diretamente com o fabricante, dispensando-se o intermediário, sendo contrato que se liga a cláusula de assistência técnica dos bens alugados.

Por seu turno, Paulo Nader assevera que, na modalidade de *leasing operacional*, o arrendatário coloca à disposição do arrendatário, para uso, mediante pagamentos periódicos e prazo fixo determinado bem durável (máquinas, aparelhos e veículos), obrigando-se a dar assistência técnica. E arremata: “O contrato é celebrado por empresas que produzem

³⁹⁵ *Leasing...*, cit., p. 38.

³⁹⁶ *Direito civil brasileiro: contratos...*, cit., p. 688.

³⁹⁷ *Leasing...*, cit., p. 56.

³⁹⁸ *Tratado...*, cit., p. 546-547.

determinados bens duráveis, notadamente pelos fabricantes de fotocopiadoras”.³⁹⁹ À guisa desse raciocínio, concluímos que o autor equipara o *leasing* operacional ao *renting*.

Arnaldo Rizzardo assim define a figura do *leasing* operacional:

Conhecido também como *renting*, expressa uma locação de instrumentos ou material, com cláusula de prestação de serviços, prevendo a opção de compra e a possibilidade de rescisão a qualquer tempo, desde que manifesta esta intenção com uma antecedência mínima razoável, em geral fixada em 30 dias.⁴⁰⁰

A Lei nº 6.099/74, além de não trazer em seu arcabouço a modalidade do *leasing* operacional, assim estabelece em seu art. 2º: “Não terá o tratamento previsto nesta Lei o arrendamento de bens contratado entre pessoas jurídicas direta ou indiretamente coligadas ou interdependentes, assim como o contratado com o próprio fabricante”.

Todavia, na opinião de Rodolfo de Camargo Mancuso,⁴⁰¹ no plano regulamentar essa vedação se encontra afastada, o que se conclui pela seguinte conjugação: o parágrafo único do art. 1º da Resolução Bacen 2.309/96 estabelece que o arrendamento mercantil poderá ser nas modalidades financeiro e operacional, atribuindo as características deste último através das modificações trazidas pela Resolução Bacen nº 2.465/98.

Afora discussões doutrinárias dessa natureza, algumas características do *leasing* operacional representam verdadeiras notas distintivas em relação ao *leasing* financeiro.

Frise-se primeiramente que os pagamentos realizados pelo arrendatário no *leasing* operacional remuneram o custo de arrendamento do bem e os serviços para colocação do bem em funcionamento, não podendo ultrapassar, no Brasil, 90% do custo do bem arrendado.

Ademais, as despesas de manutenção, assistência técnica e demais serviços são de responsabilidade da empresa de *leasing*, levando geralmente a empresa arrendadora a realizar e incluir no valor do arrendamento as despesas com manutenção e assistência técnica, pois o texto regulamentar faculta nessa modalidade a escolha entre o arrendador e arrendatário na incumbência de realizar a manutenção, assistência técnica e serviços correlatos à operacionalidade do bem arrendado.

³⁹⁹ Curso..., cit., p. 467.

⁴⁰⁰ Leasing..., cit., p. 38.

⁴⁰¹ Leasing..., cit., p. 55.

Poderá ainda o arrendatário optar pela compra do bem ao término contratual pelo valor de mercado do bem arrendado, conforme previsão estampada no inciso III do art. 6º da Resolução Bacen nº 2.309/96, não havendo previsão para pagamento de valor residual.

Outro aspecto relevante que merece nossa atenção diz respeito ao prazo mínimo estabelecido pelo Banco Central para um contrato de *leasing* operacional, que será de 90 (noventa) dias, em consonância com o disposto no inciso II do art. 8º da Resolução Bacen supramencionada.

De acordo com as ilações de Rodolfo de Camargo Mancuso, podemos destacar ainda as seguintes características básicas do *leasing* operacional:

- O mesmo material pode ser alugado várias vezes a locatários diversos;
- É dispensável a intervenção de instituição financeira;
- Tem por objeto materiais estandardizados, geralmente mantidos em estoque do locador.

Embora não tenhamos intenção de tratar com muita profundidade da matéria em comento, vale ainda registrar o entendimento de José Francisco Lopes de Miranda Leão.⁴⁰² Sua opinião é no sentido de considerar o *leasing* operacional como uma espécie do *leasing* financeiro, com aspectos peculiares, permitindo a introdução de pactuações que se aproximam ainda mais da locação.

Justifica seu raciocínio nas premissas ventiladas pela Resolução Bacen nº 2.309/96, que introduziu a modalidade que denominou arrendamento mercantil operacional, adotou denominação que indica uma limitação ao aspecto puramente do negócio. Ademais, anota o autor que as características categoriais que foram definidas no âmbito regulamentar atribuíram ao negócio jurídico feição claramente financeira, ainda que mitigada.

Seu raciocínio é conclusivo:

Ao prever essa modalidade de operação, o Conselho Monetário na realidade abriu para as empresas por ele reguladas e componentes do sistema tributário financeiro (bancos múltiplos, bancos de investimento e sociedades de arrendamento mercantil) uma modalidade de contratação mais próxima da que é praticada pelas empresas de locação de bens móveis, mitigando o rigor financeiro do negócio.⁴⁰³

⁴⁰² *Leasing...*, cit., p. 33-35.

⁴⁰³ *Idem*, *ibidem*.

Reputamos relevantes e necessárias as considerações atinentes ao contrato de *leasing* e suas espécies, cujos conceitos e natureza serão empregados um pouco mais adiante quando do estudo da incidência do ISSQN nas operações de arrendamento mercantil.

3.3 A incidência de ISSQN nas operações de *leasing*

3.3.1 Evolução jurisprudencial e a não incidência do ISSQN sobre a locação de bens móveis

A incidência do ISSQN nas operações de arrendamento mercantil é matéria agudamente tratada e debatida ao longo dos anos pela doutrina e jurisprudência, sobretudo em razão das sucessivas alterações legislativas.

Conforme tivemos oportunidade de demonstrar alhures, a materialidade do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza era tratada, no âmbito da legislação pretérita, pelo Decreto-Lei nº 406/68, que trazia em seu bojo inclusive a lista de serviços sujeitos à exação. Ao estabelecer a lista de serviços, assim preconizava o item 79 da lista anexa: *Locação de bens móveis, inclusive arrendamento mercantil*.

Reportando-nos à discussão doutrinária acerca da natureza jurídica do contrato de arrendamento mercantil, o texto legal é incontroverso no sentido de classificar o arrendamento mercantil de bens móveis como espécie locatícia. Retomaremos um pouco mais adiante através um cotejo entre *leasing* e locação de bens móveis.

Cabe aqui elencar algumas considerações sobre essa espécie de locação, em prejuízo das ideias trilhadas anteriormente, por se tratar do negócio jurídico que mais se aproxima do arrendamento mercantil, a ele se reduzindo inclusive, conforme já ventilamos.

Primeiramente, insta considerar que a locação de bens móveis insere-se no gênero locação de coisas intitulada pelo Código Civil vigente negócio jurídico que possui como objeto coisa não fungível, conforme dicção de seu art. 565, que assim preceitua: “Na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição”.

Na esteira dos dispositivos hauridos do Código Civil, Maria Helena Diniz,⁴⁰⁴ fazendo alusão à locação de bens móveis, destaca que diz respeito unicamente ao uso e gozo de bem infungível, pois, se for fungível, ter-se-á mútuo, ressaltando ainda que o locatário deverá, ao término da locação, restituir ao locador o mesmo objeto locado, com supedâneo do art. 569, I, do Código Civil.

Em sentido semelhante é o magistério de Silvio Rodrigues, que, socorrendo-se da própria dicção do texto legal, apresenta a seguinte definição: “O contrato de locação de coisas é aquele em que uma das partes se obriga a ceder a outra, por tempo determinado ou não, o uso de coisa não fungível, mediante certa retribuição”.⁴⁰⁵

Nesse diapasão, também destaca uma das características elementares dessa espécie de negócio jurídico: “Finda a locação, deve o locatário restituir a coisa, no estado em que a recebeu, salvo as deteriorações naturais ao seu uso regular. Portanto, duas obrigações contidas num só enunciado”.⁴⁰⁶

No mesmo sentido das premissas hauridas das manifestações acima, Fábio Ulhoa Coelho destaca que o locatário não terá o direito de exigir a continuidade do vínculo para as espécies locatícias que estiverem sujeitas à Lei de Locação Predial Urbana, característica esta que denomina *inexistência do direito de inerência do locatário*.⁴⁰⁷

A questão atinente à incidência ou não do ISSQN nas operações de *leasing* foi enfrentada pela 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, tendo sido adotado posicionamento no sentido de incidência do imposto nas operações de *leasing*, através do julgamento do REsp 5.438/SP, de relatoria do Min. Armando Rolemberg, conforme ementa abaixo transcrita.

TRIBUTÁRIO – ISS – *LEASING*. DE ACORDO COM A JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, A PRESTAÇÃO HABITUAL DE SERVIÇO DE ARRENDAMENTO MERCANTIL POR EMPRESA (*LEASING*), ESTÁ SUJEITA AO ISS. RECURSO PROVIDO PARA JULGAR A AÇÃO INTEIRAMENTE IMPROCEDENTE.⁴⁰⁸

⁴⁰⁴ *Tratado...*, cit., p. 129-130.

⁴⁰⁵ *Direito civil: dos contratos...*, cit., p. 223.

⁴⁰⁶ *Idem*, p. 226.

⁴⁰⁷ *Curso...*, cit., p. 229.

⁴⁰⁸ STJ, REsp 5438/SP, Rel. Min. Armando Rolemberg, 1ª Turma, j. 04/02/1991, DJ de 18/03/1991.

O julgamento ora referido fora adotado como precedente para que a matéria fosse pacificada pelo Egrégio Tribunal através da Súmula 138, que possui o seguinte enunciado: “O ISS incide na operação de arrendamento mercantil de coisas móveis”.⁴⁰⁹

Com a veiculação no ordenamento jurídico da Lei Complementar nº 116/2003, que revogou a lista de serviços tributáveis pelo ISSQN anexa ao Decreto-Lei nº 406/68, a questão ganhou um panorama mais controverso, notadamente pelo da vedação do dispositivo que determinava a incidência do imposto sobre a locação de bens móveis. A redação original do projeto que deu ensejo à Lei Complementar nº 116/2003 previa, no item 3.01 da lista de serviços anexa, a tributação pelo ISSQN na locação de bens móveis.

No entanto, a matéria já havia sido enfrentada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE 116.121/SP,⁴¹⁰ sob relatoria do Ministro Octavio Gallotti, com julgamento ocorrido em 11/10/2000, cujo ementário transcrevemos abaixo:

TRIBUTO – FIGURINO CONSTITUCIONAL. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS – CONTRATO DE LOCAÇÃO. A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável – artigo 110 do Código Tributário Nacional.⁴¹¹

Destarte, no julgamento ora mencionado restou configurada a inconstitucionalidade do ISSQN incidente sobre locação de bens móveis, conforme previsto no item 79 da lista de serviços anexa ao Decreto-Lei 406/68.

Cumpre assinalar que a vedação inerente ao item 3.01 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003 originou-se quando da votação do projeto de lei pela Câmara dos Deputados acompanhada das seguintes razões de veto:

O STF concluiu julgamento de recurso extraordinário interposto por empresa de locação de guindastes, em que se discutia a constitucionalidade da cobrança do ISS sobre a locação de bens móveis, decidindo que a expressão "locação de bens móveis" constante do item 79 da lista de serviços a que se refere o Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, com a redação da Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987, é inconstitucional

⁴⁰⁹ Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 22 abr. 2015.

⁴¹⁰ Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 22 abr. 2015.

⁴¹¹ STF, RE 116121/SP, Rel. Octavio Gallotti, Tribunal Pleno, j. 11/10/2000, DJ de 25/05/2001.

(noticiado no Informativo do STF no 207). O Recurso Extraordinário 116.121/SP, votado unanimemente pelo Tribunal Pleno, em 11 de outubro de 2000, contém linha interpretativa no mesmo sentido, pois a "terminologia constitucional do imposto sobre serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo a contrato de locação de bem móvel. Em direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprios, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável." Em assim sendo, o item 3.01 da Lista de serviços anexa ao projeto de lei complementar ora analisado, fica prejudicado, pois veicula indevida (porque inconstitucional) incidência do imposto sob locação de bens móveis.⁴¹²

Acreditamos que em razão desse sólido precedente jurisprudencial, quando da elaboração do projeto da Lei Complementar, optou-se por elencar, em itens apartados, os negócios jurídicos relativos à locação de bens móveis e arrendamento mercantil, pois no eventual veto aplicado numa dicção semelhante à legislação pretérita, afastaria de plano a incidência do ISSQN nas operações de arrendamento mercantil.

Deu-se início, a partir de então, a uma série de discussões jurisprudenciais acerca da incidência do ISSQN nas operações de arrendamento mercantil, especialmente no que tange à existência de prestação de serviços, local de incidência, e, mais recentemente, a base de cálculo corretamente (para nós, constitucionalmente) utilizada.

A inconstitucionalidade da incidência do ISSQN sobre a locação de bens móveis fora sumulada pelo STF através da Súmula Vinculante nº 31, que apresenta o seguinte teor: "É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis".⁴¹³

Aliás, a matéria sumulada apresenta como precedentes representativos os seguintes julgamentos:

Ementa: Tributo – Figurino constitucional. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos. Imposto sobre serviços – Contrato de locação. A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável – artigo 110 do Código Tributário Nacional.⁴¹⁴

⁴¹² Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/leicom/2003/leicomplementar-116-31-julho-2003-492028-veto-13883-pl.html>>. Acesso em: 25 abr. 2015.

⁴¹³ Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 11 maio 2015.

⁴¹⁴ STF, RE 116.212/SP, Rel. Min. Octavio Gallotti, j. 11/10/2000, DJ de 25/05/2001.

Ementa: Imposto sobre serviços (ISS) – Locação de veículo automotor – Inadmissibilidade, em tal hipótese, da incidência desse tributo municipal – Distinção necessária entre locação de bens móveis (obrigação de dar ou de entregar) e prestação de serviços (obrigação de fazer) – Impossibilidade de a legislação tributária municipal alterar a definição e o alcance de conceitos de Direito Privado (CTN, art. 110) – Inconstitucionalidade do item 79 da antiga lista de serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406/68 – Precedentes do Supremo Tribunal Federal – Recurso improvido. – Não se revela tributável, mediante ISS, a locação de veículos automotores (que consubstancia obrigação de dar ou de entregar), eis que esse tributo municipal somente pode incidir sobre obrigações de fazer, a cuja matriz conceitual não se ajusta a figura contratual da locação de bens móveis. Precedentes (STF). Doutrina.⁴¹⁵

O entendimento trilhado pelos tribunais superiores corrobora opiniões destacadas por Aires. F. Barreto e Geraldo Ataliba quando do cotejo realizado entre *leasing* locação, afirmando veementemente que locação de coisa não é serviço. Vale o registro de trecho desse estudo desenvolvido: “Se a lei civil pode unificar institutos semelhantes, para efeitos privados, a lei tributária (lei de direito público) não pode misturar fatos (legalmente qualificados pela lei civil, para efeitos civis) que a Constituição (para efeitos outros, publicísticos) separou.”⁴¹⁶

Ademais, Marcelo Caron Baptista é assertivo ao preconizar que a locação envolve prestação de dar.⁴¹⁷

Assim conclui o autor: “Locação independe de ação do locador em benefício do locatário. Basta, para que a prestação de dar se concretize, ou seja, a colocação do bem, por aquele, à disposição deste”. “[...] a locação, independentemente do seu objeto, não corresponde ao comportamento previsto na hipótese de incidência do ISS, não cabendo confundir a cessão de um direito (de uso, de gozo) de um bem com o esforço humano contratado”.⁴¹⁸

Representa mera cessão de direitos de uso de um objeto, mediante remuneração, conforme entendimento de Geraldo Ataliba e Aires F. Barreto.⁴¹⁹

A própria dicção do art. 565 do Código Civil já demonstra, de forma inequívoca, que o contrato de locação corresponde a uma obrigação de dar, já que esta consiste na entrega de alguma coisa pelo devedor ao credor, valendo reiterar transcrição do dispositivo supramencionado, *in verbis*: “Na locação de coisas, uma das partes *se obriga a ceder à outra*, por

⁴¹⁵ STF, RE 446.003/PR, Rel. Min. Celso de Mello, j. 30/05/2006, DJ de 25/05/2001.

⁴¹⁶ ISS – Locação e leasing. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, nº 51, p. 57-58, jan./mar. 1990.

⁴¹⁷ ISS..., cit., p. 323.

⁴¹⁸ Idem, ibidem.

⁴¹⁹ ISS – Locação..., cit., p. 60.

tempo determinado ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição” (grifo nosso).

Dessa maneira, com fulcro nas diretrizes já demonstradas oportunamente, haverá incidência do ISSQN somente diante das obrigações de fazer, por estrita obediência ao rigor dos pressupostos constitucionais.

De acordo com entendimento de Geraldo Ataliba e Aires F. Barreto, “admitir a incidência de ISS sobre mera cessão de direito de uso de uma coisa implica olvidar as lições de Pontes, e, de modo intolerável, violar o Texto Constitucional. Importa subverter o conceito constitucional de serviço, com o propósito finalista de tributar como serviço o que serviço não é”.⁴²⁰ Por isso, o ISSQN só pode alcançar obrigação de fazer.

Por tais ilações, “colocar algo à disposição de alguém, para seu uso, não é o mesmo que produzir um esforço humano em benefício de terceiro”.⁴²¹

Aliás, o próprio Supremo Tribunal Federal bem trabalha de há muito na segregação dos conceitos de locação e serviços, conforme ementa do RE 592.905, de relatoria do Min. Eros Grau, que também será analisado quando do estudo da incidência do ISSQN nas operações de *leasing*:

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 dá provimento.⁴²²

É através das premissas já estudadas até o presente momento, em especial os conceitos oriundos do direito privado que trabalharemos o próximo tópico, procurando esclarecer o cerne da materialidade do ISS *leasing*.

⁴²⁰ ISS – Locação..., cit., p. 59.

⁴²¹ Idem, p. 60.

⁴²² STF, RE 592.905/SC, Rel. Min. Eros Grau, j. 02/12/2009, DJ de 05/03/2010.

3.3.2 Arrendamento mercantil – Obrigação de dar ou obrigação de fazer?

Com o advento da Lei Complementar nº 116/2003, não mais contemplando a novel legislação a incidência do ISSQN em relação à locação de bens móveis, mantendo-a para os contratos de arrendamento mercantil, a discussão doutrinária e jurisprudencial foi massificada noutro viés, ou seja, se o *leasing* representaria ou não autêntico serviço.

Antes de adentrarmos especificamente na materialidade do imposto sobre serviços de qualquer natureza incidente sobre as operações de arrendamento mercantil, façamos primeiramente breve análise da evolução histórica do *leasing* na legislação do ISSQN, consoante já demonstramos oportunamente.

A lista de serviços anexa originalmente ao Decreto-Lei nº 406/68 não fazia alusão expressa ao *leasing* como serviço sujeito à incidência do ISSQN, referindo-se somente à locação de bens móveis no item XVIII.

Após a nova sistematização do ISSQN, a primeira modificação na lista de serviços foi promovida pela Lei nº 834, de 8 de setembro de 1969, mantendo-se a previsão de incidência do ISSQN em relação à locação de bens móveis, remanejando-o para o item 52 da lista anexa, inexistindo até então a inclusão do *leasing* como sujeito à incidência da exação.

A previsão legal de incidência do ISSQN nas operações de arrendamento mercantil somente surgiu com o advento da Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987, passando a constar a previsão no item 79 da lista de serviços com a seguinte dicção: *Locação de bens móveis, inclusive arrendamento mercantil*.

No curso dessas modificações, frise-se novamente que a locação de bens móveis foi excluída da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003, de 31 de julho de 2003, mantendo o arrendamento mercantil no item 15.09 da novel legislação.⁴²³

A cobrança do ISSQN sobre as operações de arrendamento mercantil de bens móveis começou a ser praticada por alguns municípios mesmo antes do advento da Lei Complementar nº 56/87, ou seja, não obstante a lista de serviços não elencasse expressamente sua incidência.

⁴²³ 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*).

Para tanto, o entendimento vislumbrado à época partia do argumento de que o arrendamento de bens móveis por meio de *leasing* correspondia à locação de bens móveis. Conforme contextualização histórica trazida por Rogério de Miranda Tubino,

o ISS neste caso era exigido porque o arrendamento mercantil de bens móveis, apesar de não corresponder fielmente ao instituto clássico da locação, é predominantemente caracterizado pela locação, devendo, nesse contexto, estar sujeito à incidência do ISS, quando da prestação habitual dessa espécie de serviço.⁴²⁴

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal já havia decidido:

ISS. ARRENDAMENTO MERCANTIL DE COISAS MÓVEIS (*LEASING*). INCIDENCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS. SUBSUNÇÃO NO ITEM 52 DA LISTA DE SERVIÇOS. RAZOÁVEL O ENTENDIMENTO DE QUE A PRESTAÇÃO HABITUAL, PELA EMPRESA, DE SERVIÇO CONSUBSTANCIADO NO ARRENDAMENTO MERCANTIL (*LEASING*) DE BENS MÓVEIS, ESTÁ SUJEITA AO ISS, EM CORRESPONDÊNCIA A CATEGORIA PREVISTA NO ITEM 52 DA LISTA.⁴²⁵

Em julgamento do REsp 673/SP, o Superior Tribunal de Justiça encampou esse entendimento:

Tributário – ISS – *Leasing*. De acordo com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, a prestação habitual de serviço de *leasing* por empresa, está sujeita ao ISS, em correspondência à categoria prevista no item 52 da Lista de Serviço. Recurso especial conhecido com base na letra "a", do inciso III, do art. 105, da Constituição Federal, e provida para reformar sentença.⁴²⁶

Em julgamento posterior, a 2ª Turma do STJ manifestou diversamente:

TRIBUTÁRIO. ISS. *LEASING*. INCIDÊNCIA. LISTA DE SERVIÇOS, ITEM 52. NÃO SE APLICA AO ARRENDAMENTO MERCANTIL, CONTRATO TÍPICO QUE É, DISTINTO DA LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS, O ITEM 52 DA LISTA DE SERVIÇO ANEXA AO DL. 406/68. RECURSO PROVIDO.⁴²⁷

Diante da divergência suscitada, o STJ pacificou posicionamento em torno da incidência do ISSQN nas operações de *leasing*, conforme ementa do julgamento abaixo transcrita:

⁴²⁴ Leasing (arrendamento mercantil) e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. In: *ISS na Lei Complementar nº 116/03*. Rodrigo Brunelli Machado (Coord.). São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 81.

⁴²⁵ STF, RE 106.047/SP, Rel. Min. Rafael Mayer, j. 19/11/1985, *DJ* de 13/12/1985.

⁴²⁶ STJ, REsp 673/SP (1989/0009950-7), Rel. Min. Armando Rolemberg, 1ª Turma, j. 02/10/1989, *DJ* de 06/11/1989.

⁴²⁷ STJ, REsp 341/SP (1989/000883-1), Rel. Min. Carlos Velloso, 2ª Turma, j. 24/10/1990, *DJ* de 23/03/1992.

TRIBUTÁRIO. ISS. ARRENDAMENTO MERCANTIL. "LEASING". INCIDÊNCIA DO TRIBUTO. LC NR. 56/87. PRECEDENTES. 1. PACIFICOU-SE O ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL DAS 1A. E 2A. TURMAS DO STJ EM TORNO DA INCIDÊNCIA DO ISS NOS CONTRATOS DE "LEASING" QUE SE SUBORDINAM ÀS REGRAS DO ARRENDAMENTO MERCANTIL. 2. INEXISTENTE, ATÉ 01.01.88, NORMA DEFINIDORA DO FATO GERADOR DO TRIBUTO EM CASOS QUE TAIS, O QUE SÓ VEIO A OCORRER COM A EDIÇÃO DO LC 56/87, O ISS NÃO INCIDE NAS OPERAÇÕES DE ARRENDAMENTO MERCANTIL ANTERIORES ÀQUELA DATA. 3. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA PARCIALMENTE RECEBIDOS.⁴²⁸

O incidência do ISSQN nas operações de *leasing*, havendo ou previsão na lista de serviços anexa à lei complementar ou veículo normativo que lhe faça as vezes, passa pelo crivo de se esclarecer se o negócio jurídico “arrendamento mercantil” está assentado numa obrigação de dar ou de fazer.

A análise da incidência do ISSQN incidente sobre essas operações deve partir, imperiosamente, da seguinte assertiva: “A realização do esforço humano é a essência da prestação de serviços de qualquer natureza”.⁴²⁹

Conforme verificamos alhures, o contrato de *leasing* possui natureza complexa, apresentando contornos de outros negócios jurídicos tipificados no ordenamento jurídico: locação, promessa de compra e venda, mútuo e financiamento. Conforme assevera Natália de Nardi Dácomo, em nenhuma dessas relações ocorre atividade, trabalho ou prestação de serviços.⁴³⁰

Mesmo antes da criação da lei complementar vigente, José Eduardo Soares de Melo já se manifestava no seguinte sentido: “As operações de *leasing* não consubstanciam um autêntico serviço, porque, além de constituírem negócio atípico, envolvendo atividades pertinentes a outras modalidades de negócios jurídicos (mercantil, financeiro, etc.), também não implicam num autêntico ‘fazer’”.⁴³¹

⁴²⁸ STJ, EREsp 5438/SP (1991/0011145-7), Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, Primeira Seção, j. 25/04/1995, DJ de 14/08/1995.

⁴²⁹ CAMPOS, Dejalma de. ISS – Um aspecto tributário do leasing. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, nº 19-20, p. 338, jan./jun. 1982.

⁴³⁰ *Hipótese...*, cit., p. 205.

⁴³¹ Leasing – ISS e ICMS? In: *O ICMS, a LC 87/96 e questões jurídicas atuais*. Coord. Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 1997, p. 202.

No mesmo sentido, Dejalma de Campos já salientou de há muito que “não há esforço humano na operação de *leasing*. Quem arrenda ou aluga alguma coisa não presta serviço algum e portanto não ocorre a hipótese de incidência do ISS, sendo indevido o seu pagamento”.⁴³²

Diferentemente não se pronuncia Bernardo Ribeiro de Moraes, manifestando-se ainda na vigência da legislação pretérita: “Se a atividade não é serviço, Lei Complementar não pode defini-lo como tal, sob pena de inconstitucionalidade [...]. No caso, tal tipo de lei deve definir os serviços de qualquer natureza para efeitos de ISSQN, mas só os serviços”.⁴³³

E de forma bastante esclarecedora conclui: “Portanto, o ‘arrendamento mercantil’, não sendo serviço, jamais poderá dar nascimento à obrigação tributária relativa ao ISSQN. [...] O ISSQN não pode alcançar as operações de arrendamento mercantil”.⁴³⁴

Essa é a posição com a qual compartilhamos, conclusão haurida dos conceitos antes demonstrados acerca das obrigações “*de dar*” e “*de fazer*”. E manifestamos entendimento que essa orientação deva guiar os efeitos tributários aplicados nas duas modalidades de *leasing* anteriormente estudadas: *leasing* financeiro e *leasing* operacional, afastando nas duas modalidades a existência de serviços.

A operação de arrendamento mercantil consistirá, em termos práticos, na aquisição de um bem pela empresa arrendadora para posterior entrega ao arrendatário, que o utilizará durante determinado período, podendo, ao término contratual, optar pela aquisição ou devolução do bem, além da renovação do contrato.

Nesse diapasão, não vislumbramos que esteja consubstanciada numa obrigação de fazer, e sim uma mera obrigação de dar, haurida da entrega do bem ao arrendatário, assim como ocorre na locação de bens móveis.

Aliás, cumpre reiterar que o tratamento do *leasing* como espécie de locação de bens móveis não representa uma mera ficção doutrinária, mas também o caminho percorrido pela legislação pertinente⁴³⁵, como também pela própria jurisprudência dos tribunais superiores, entendimento aplicado quando da ausência de previsão do arrendamento mercantil na lista de serviços, consoante acima demonstrado.

⁴³² ISS..., cit., p. 337.

⁴³³ As operações de leasing diante do ICMS e do ISSQN. In: *O ICMS, a LC 87/96 e questões jurídicas atuais*. Coord. Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 1997, p. 77.

⁴³⁴ Idem, p. 78.

⁴³⁵ Conforme item 79 da lista de serviços do Decreto-Lei nº 406/68, instituído pela Lei Complementar nº 56/87: *Locação de bens móveis, inclusive arrendamento mercantil*.

Frise-se, novamente, que na prestação de serviços deve existir necessariamente a execução de uma obrigação de fazer, sendo esta, inequivocamente, a premissa adotada quando da declaração da inconstitucionalidade da incidência do ISSQN na locação de bens móveis. Serviços é a prestação de esforço pessoal – criando uma utilidade – em benefício de terceiro.⁴³⁶

É de imperiosa relevância reiterar os ensinamentos de Geraldo Ataliba e Aires F. Barreto:

O serviço sempre é uma atividade humana, prestada para outra pessoa, produzindo em seu favor uma utilidade material. É a partir desse conceito que se pode chegar ao de serviço tributável, ou seja, a determinação daquele campo demarcado por este conceito, juridicamente qualificado – pela Constituição – passível de sofrer tributação. Nesse sentido, serviços tributáveis – à luz da Constituição brasileira – são todos aqueles prestados em regime de direito privado, que não tenham sido excluídos por força de preceitos constitucionais específicos.⁴³⁷

À guisa de tais colocações, os juristas, indubitavelmente colaborando com magistério de grande relevo no estudo do direito tributário, também se manifestaram no sentido de classificar o *leasing* como locação de coisa, tornando-se inconstitucional ampliar o conceito de serviço (obrigação de fazer) de modo a atingir a locação (obrigação de dar).

Amparado nos ensinamentos de Geraldo Ataliba e Aires F. Barreto, Marcelo Caron Baptista apregoa que “sendo essa a configuração jurídica fundamental da relação contratual, não há margem para se cogitar de incidência do ISS”.⁴³⁸

Embora assinale que o *leasing* não pertence à classe do critério material de incidência do ISSQN, Natália de Nardi Dácomo salienta que o imposto incide sobre as atividades de preparação e documentação, uma vez que as arrendatárias requerem do cliente uma série de documentos (preenchimentos de guias, fichas) para execução dos controles.⁴³⁹

Com a devida vênia, urgimos em discordar da autora.

A cerne de nossa discordância ampara-se em suas próprias colocações, quanto emprega a expressão “*preparação*”, que, por si só, já nos remete às ilações de atividade-meio e atividade-fim.

Em trabalho publicado oportunamente, Aires F. Barreto tece as seguintes considerações:

⁴³⁶ ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires F. ISS – Locação..., cit., p.52.

⁴³⁷ Idem, ibidem.

⁴³⁸ ISS..., cit., p. 343.

⁴³⁹ Hipótese..., cit., p. 205.

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

As etapas, passos, processos, tarefas, obras, são feitas, promovidas, realizadas “para” o próprio prestador e não “para terceiros”, ainda que estes o aproveitem (já que, aproveitando-se para o resultado final, beneficiam-se das condições que o tornaram possível.⁴⁴⁰

Em sua nota conclusiva, o autor é ainda mais assertivo:

Somente podem ser tomadas para sujeição ao ISS (e ao ICMS) as atividades entendidas como fim, correspondentes à prestação de um serviço integralmente considerado. No caso específico do ISS, pode decompor um serviço – porque previsto, em sua integralidade, no respectivo item específico da lista da lei municipal – nas várias ações-meio que o integra, para pretender tributá-las separadamente, isoladamente, como se cada uma delas correspondesse a um serviço autônomo, independente. Isso seria uma aberração jurídica, além de constituir-se em descon sideração à hipótese de incidência desse imposto.⁴⁴¹

As colocações de Aires F. Barreto facilitam a compreensão do aspecto ora analisado.

O serviço, para fins de tributação, deve ser considerado em sua completude, a sua atividade-fim, afastando qualquer tentativa de separação, pois, se assim ocorrer, cada atividade-meio representaria uma espécie de serviço passível de tributação.

Ao nosso talante, o serviço deve ser vislumbrado com um “todo unitário”, constituído de várias etapas, dentre os quais destacamos as atividades de preparação e documentação na operação de arrendamento mercantil. A atividade-meio tem o condão de viabilizar a concretização da atividade-fim.

No âmbito jurisprudencial, o Superior Tribunal de Justiça já havia solicitado entendimento através da Súmula 138, *in verbis*: “O ISS incide na operação de arrendamento mercantil de coisas móveis”.

Não obstante, mesmo diante da maciça gama doutrinária de grande envergadura defensora da inexistência de prestação de serviços na operação de arrendamento mercantil, a jurisprudência inclinou-se definitivamente em sentido oposto, mantendo-se a tendência ventilada em julgados anteriores, corroborando o entendimento da doutrina minoritária, que defende a ideia de que há obrigação de fazer nas operações de *leasing*, a ponto de sujeitá-las ao ISSQN.⁴⁴²

⁴⁴⁰ ISS – Atividade-meio e atividade-fim. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo: Dialética, nº 5, p. 82, 1996.

⁴⁴¹ ISS – Atividade-meio e atividade-fim..., cit., p. 83.

⁴⁴² PRADE, Péricles. Competência tributária privativa do município para instituir o ISSQN nas operações de leasing: aspectos revisitados e novos. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo: Dialética, nº 96, p. 69, 2003.

O Supremo Tribunal Federal, conforme demonstraremos no próximo item, consolidou entendimento de que *a operação de “leasing” (financeiro) está consubstanciada numa obrigação de fazer*.

Assim sendo, considerando que a materialidade do ISSQN consiste também na obrigação fazer, e não numa obrigação de dar, conclui-se que a referida exação fiscal, segundo entendimento dos tribunais superiores, hodiernamente incide sobre as operações de arrendamento mercantil financeiro, afastando-se a incidência em relação ao *leasing* operacional.

Em suma, *leasing* financeiro é obrigação de fazer. Por consequência, consiste numa espécie de prestação de serviços, incidindo-lhe o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza.

3.3.3 Posição consolidada do Supremo Tribunal Federal

A incidência de ISSQN nas operações de *leasing* passou a ser matéria exaustivamente debatida na jurisprudência.

Amparando-se no precedente do Supremo Tribunal Federal quando do julgamento do RE 116.121-3/SP, pelo qual restou consignado que o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza não incide na locação de bens móveis, o Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina proferiu acórdão na mesma linha de entendimento.

Segundo vislumbrado pelos Desembargadores, o ISSQN somente pode incidir sobre obrigações de fazer. Nessa esteira, o *leasing* financeiro não albergaria “prestação de serviço”.

Inconformado com a decisão, o Município de Itajaí/SC interpôs recursos especial e extraordinário.

O Superior Tribunal de Justiça não conheceu do recurso especial sob o fundamento de tratar-se de análise constitucional:

TRIBUTÁRIO. ISS. ARRENDAMENTO MERCANTIL DE BENS MÓVEIS (*LEASING*). ANÁLISE CONSTITUCIONAL. NÃO CONHECIMENTO.

1. A Corte estadual afastou a aplicação da regra inserida pela Lei Complementar n. 56/87 no Decreto-lei n. 406/68 – item 79 da Lista de Serviços – por entender que haveria incompatibilidade entre ela e a norma constitucional (CF, art. 156, III) que reserva à competência do município a instituição do ISS apenas para os serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar, hipótese ausente no arrendamento mercantil (*leasing*).

2. Recurso especial não conhecido.

Em sede de Recurso Extraordinário o recorrente alegou que o STF jamais havia declarado ser inconstitucional a incidência do ISSQN sobre as operações de arrendamento mercantil, sempre se manifestando em prol da incidência.

O Supremo Tribunal Federal logrou em dar provimento ao RE 547.245/SC, nos termos da ementa abaixo:

EMENTA: 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 dá provimento.⁴⁴³

Como demonstrado, o STF atribuiu efeitos opostos às modalidades de *leasing* as quais mencionamos em páginas anteriores, ou seja, há prestação de serviços somente no denominado *leasing* financeiro, cujo núcleo é o financiamento, fator inexistente no *leasing* operacional, por se tratar de uma típica locação.

A temática requer uma análise um pouco mais pormenorizada acerca dos votos proferidos pelos Ministros.

O Min. Eros Grau (Relator) asseverou que o arrendamento mercantil é contrato autônomo, muito embora resulte na fusão de elementos de outros contratos, afastando a classificação como contrato misto.

Na esteira do entendimento apresentado no voto do Ministro Relator, o contrato entre a sociedade financeira e o utilizador do material é sempre coligado no contrato de compra e venda do equipamento entre a sociedade financeira e o produtor. Dessa forma, prepondera o caráter do financiamento e nele a arrendadora, que desempenha a função de locadora, surge como *intermediária* entre o fornecedor e o arrendatário.

⁴⁴³ STF, RE 547.245/SP, Rel. Min. Eros Grau, j. 02/12/2009, DJ de 05/03/2010.

Citemos em trecho do voto elaborado: “Financiamento é serviço, sobre o qual o ISS pode incidir”.⁴⁴⁴

Noutro trecho assim destaca: “Em síntese, há serviços, para os efeitos do inciso III do art. 156 da Constituição, que, por serem de qualquer natureza, não consubstanciam típicas obrigações de fazer. Raciocínio adverso a este conduziria à afirmação de que haveria serviço apenas nas prestações de fazer”. “[...] No arrendamento mercantil (*leasing* financeiro), contrato autônomo que não é contrato misto, o núcleo é o financiamento, não é uma prestação de dar. E financiamento é serviço, sobre o qual o ISS pode incidir, resultando irrelevantes a existência de uma compra nas hipóteses do *leasing* financeiro e do *lease-back*.”⁴⁴⁵

Entendeu o Ministro Relator que o contrato de arrendamento mercantil financeiro é autônomo, em que prepondera o caráter do financiamento. A arrendadora surgiria como intermediária entre o fornecedor do bem e o arrendatário interessado em sua utilização. Sendo o financiamento um serviço, o ISSQN incide sobre as operações de arrendamento mercantil financeiro.

Desse modo, no *leasing* financeiro há prestação de serviços, ao passo que no *leasing* operacional o negócio equipara-se à locação.

Na mesma linha de raciocínio, o Min. Joaquim Barbosa pontua em seu voto: No arrendamento mercantil financeiro, há “a prestação de serviços de aproximação entre quem tem disponibilidade de recursos e quem deles necessita, não de forma geral como um empréstimo, mas com o objetivo específico de se garantir acesso ao uso de um bem”. “[...] a nota característica de aproximação de interesses convergentes (aquisição do direito de uso de um bem, segundo termos contratuais e regime tributário específico) caracteriza serviço de qualquer natureza”.⁴⁴⁶

Esse foi entendimento acompanhado pela maioria dos Ministros.

Segundo nosso ponto de vista, o enfrentamento da matéria pelo Supremo Tribunal Federal pautou-se numa nítida preocupação ou incômodo na necessária identificação de um tributo a incidir nas operações de arrendamento mercantil (*leasing* financeiro), haja vista o grande impacto econômico haurido dessa prática no mercado financeiro.

⁴⁴⁴ Voto do Min. Relator no julgamento do RE 547.245/SP, Rel. Min. Eros Grau, j. 02/12/2009, DJ de 05/03/2010.

⁴⁴⁵ Voto do Min. Relator no julgamento do RE 547.245/SP, Rel. Min. Eros Grau, j. 02/12/2009, DJ de 05/03/2010.

⁴⁴⁶ Voto relatado em fls. 878 no julgamento do RE 547.245/SP, Rel. Min. Eros Grau, j. 02/12/2009, DJ de 05/03/2010.

Essa nossa visão é perfeitamente demonstrada no voto do Min. Ricardo Lewandowski, que também acompanhou o Relator e todos os demais Ministros que o seguiram.

Eis o trecho voto do Ministro que empregamos para ratificar nossa premissa: “Observo que os operadores de *leasing* estão no melhor mundo possível porque eles não pagam ISS, não pagam ICMS, não pagam IOF”.⁴⁴⁷

Ademais, em consonância com o posicionamento que adotamos, o entendimento pacificado pelo Supremo Tribunal Federal não fica a salvo de algumas observações críticas.

Em conformidade com as ideias que trabalhamos acerca da natureza jurídica do leasing, destacamos que segmento doutrinário classifica o *leasing* como uma operação de financiamento. Inclusive Kiyoshi Harada⁴⁴⁸ considera o financiamento como o elemento nuclear da operação de leasing financeiro, dada a triangulação existente entre: arrendante, arrendatário e fornecedor do bem.

De fato, merece atenção especial a tese que considera o financiamento como elemento nuclear do *leasing* financeiro. Isto porque, ao longo dos anos, esse negócio jurídico passou a ser instrumento de aquisição de bens móveis no mercado de consumo, massificado pela oferta praticada no mercado consumerista, sobretudo, para aquisição de veículos automotores.

Em se tratando principalmente de arrendamento pessoa física, o intento no ato de contratação da operação de *leasing* é pura e simplesmente o *financiamento de um bem*. E essa é a premissa adotada por todos os envolvidos no negócio jurídico.

Ademais, frise-se novamente que a operação de *leasing* é regulamentada pelo Banco Central, órgão responsável por toda normatização regulamentar do sistema financeiro.

Em apertada síntese, pelas razões ora descritas, bem como pelos argumentos trazidos à baila pela doutrina e jurisprudência, numa visão contemporânea acerca do *leasing* financeiro, é perfeitamente aceitável reduzi-lo ao financiamento.

Aqui façamos a seguinte indagação: é possível tratar o *leasing* como prestação de serviços? Encontramos apenas uma resposta: somente desfigurando a natureza jurídica do conceito prestação de serviços pressuposta constitucionalmente.

E assim o fez o Supremo Tribunal Federal. Primeiramente ao preconizar que a prestação de serviços não estará consubstanciada, necessariamente, numa obrigação de fazer. Ademais,

⁴⁴⁷ Voto relatado em fls. 891 no julgamento do RE 547.245/SP, Rel. Min. Eros Grau, j. 02/12/2009, DJ de 05/03/2010.

⁴⁴⁸ ISS..., cit., p. 217.

atribuindo outra conotação à expressão serviço de qualquer natureza, como reclamo necessário para sustentar a primeira assertiva.

Noutras palavras, tudo isso para conseguir classificar o financiamento como prestação de serviços, mesmo que aquele não esteja consubstanciado numa obrigação de fazer. Um verdadeiro descompasso com as diretrizes historicamente defendidas pela Suprema Corte, tributando-se como serviço o que não o é.

Embora não tenhamos o intento de definir nesse trabalho de pesquisa qual tributo deva incidir nas operações de *leasing* financeiro, a incoerência em tributar uma operação de financiamento com o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza levou o Min. Dias Toffoli⁴⁴⁹ a realizar uma consulta prévia junto ao Banco Central do Brasil, diante da “preocupação” (expressão utilizada em seu voto redigido) em esclarecer se havia alguma resolução do Conselho Monetário Nacional que estabelecesse quaisquer restrições à cobrança do ISSQN sobre operações de arrendamento mercantil.

Resta demonstrada, desse modo, a total incoerência do Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE 547.245/SC.

Por sua vez, o Min. Marco Aurélio não hesitou em divergir dos colegas que acompanharam o voto do Ministro Relator, sob o argumento de que locação, gênero, não é serviço. E arremata: “O tributo de competência dos municípios diz respeito a serviço prestado, ou seja, a desempenho de atividade, a obrigação de fazer e não de dar”.⁴⁵⁰

Ao nosso talante o Min. Marco Aurélio pronunciou-se de forma mais coerente que os demais, fazendo alusão ao art. 110 do Código Tributário Nacional. Vale o registro de outro trecho de seu contundente voto: “O que ocorre com essa espécie de arrendamento que é o *leasing*? Ocorre que o arrendante se obriga a entregar o bem e o arrendatário a proceder à entrega de parcelas, tendo em conta o aluguel – gênero – desse bem. Onde há prestações de serviços? Onde há preponderância da prestação de serviços?”⁴⁵¹, amparando seu raciocínio na doutrina de grande envergadura que também citamos alhures.⁴⁵²

⁴⁴⁹ Voto do Min. Dias Toffoli no julgamento do RE 547.245/SP, Rel. Min. Eros Grau, j. 02/12/2009, *DJ* de 05/03/2010.

⁴⁵⁰ Voto do Min. Marco Aurélio no julgamento do RE 547.245/SP, Rel. Min. Eros Grau, j. 02/12/2009, *DJ* de 05/03/2010.

⁴⁵¹ Voto do Min. Marco Aurélio no julgamento do RE 547.245/SP, Rel. Min. Eros Grau, j. 02/12/2009, *DJ* de 05/03/2010.

⁴⁵² Vide magistérios de Hugo de Brito Machado; Ives Gandra Martins, Roque Antonio Carrazza, dentre outros.

Outrossim, reiterou o voto sufragado quando do julgamento do RE 116.121/SP, o qual declarou inconstitucional a incidência de ISSQN na locação de bens móveis.

Na prática o que fez o Supremo Tribunal Federal foi enfrentar a discussão sobre a classificação do *leasing* como obrigação de dar ou obrigação de fazer, aspecto este elementar para a definição da incidência do ISSQN sobre as operações de arrendamento mercantil, em especial no denominado *leasing* financeiro, restando incontroversa a matéria sobre o *leasing* operacional.

3.4 *Leasing* e ICMS – Breves considerações

Embora nosso intento nesse trabalho de dissertação seja a análise do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza e sua incidência nas operações de arrendamento mercantil, o tema nos conduz a demonstrar em breves considerações os efeitos da tributação sobre esse negócio jurídico de uma forma mais abrangente, sobretudo no que tange ao Imposto sobre a Circulação de Mercadoria e Serviços. Embora nos dias atuais a questão já apresente um cenário menos conflituoso, noutros momentos ensejou uma série de entendimentos divergentes.

Dispensando-se maiores digressões acerca das características das operações de *leasing*, o estudo de eventual incidência ou não do ICMS sobre esses contratos terá como ponto de partida o cotejo entre a materialidade da exação fiscal do imposto estadual com o cerne do negócio jurídico praticado, pois conforme preconiza Dejalma de Campos, “a questão tributária é sem dúvida alguma o cerne de todo o problema que cerca o *leasing*, justificando um amplo exame do tratamento fiscal relacionado com o instituto, para definir adequadamente a posição atual da nossa legislação na matéria”.⁴⁵³

Noutros termos, a ideia a ser trabalhada consiste em saber se o negócio jurídico praticado entre particulares se coaduna com a materialidade do ICMS, ou seja, se o arrendamento mercantil tem o condão de desencadear no mundo fenomênico a circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Preceitua o texto constitucional quanto à previsão do ICMS na Lei Maior:

⁴⁵³ ISS..., cit., p. 333.

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

[...]

IX - incidirá também:

a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço;

Pela dicção do texto constitucional, o estudo da eventual incidência do ICMS sobre as operações de *leasing* deve ser tratado sob duas vertentes: o ICMS incidente sobre a circulação de mercadorias ocorridas no mercado nacional e a exação decorrente da entrada de bem ou mercadoria importados do exterior.

Tratando com destaque primeiramente os posicionamentos doutrinários, Roque Antônio Carrazza é incisivo ao afirmar que “o ICMS não pode incidir sobre o arrendamento mercantil (*leasing*)”.⁴⁵⁴ No mesmo sentido Bernardo Ribeiro de Moraes.⁴⁵⁵

Nesse diapasão, no que atina à primeira hipótese, Roque Antonio Carrazza assevera que “no arrendamento mercantil inexistente venda de mercadoria, mas, apenas, um contrato pelo qual uma parte (empresa de *leasing*, financiadora ou arrendadora) dispõe-se a adquirir, de terceiro, a pedido de outra parte (empresa financiada ou arrendatária), bens, para serem por esta última utilizados, por prazo determinado”.⁴⁵⁶

No mesmo sentido manifesta-se Bernardo Ribeiro de Moraes,⁴⁵⁷ afastando a incidência do ICMS nas operações de *leasing*, preconizando dois aspectos de extrema relevância: o primeiro deles diz respeito à impossibilidade de lei complementar admitir a incidência de ICMS sobre operações que não envolvam circulação de mercadorias.

Ademais, numa reflexão consubstanciada na natureza jurídica do arrendamento mercantil, o autor esclarece: “Ocorre que Lei Complementar não pode colocar no campo de incidência do

⁴⁵⁴ ICMS. 16. ed. rev. e ampl. até a Emenda Constitucional 67/2011 e de acordo com a Lei Complementar 87/1996, com suas ulteriores modificações. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 166.

⁴⁵⁵ *As operações de leasing...*, cit., p. 80.

⁴⁵⁶ ICMS..., cit., p. 166.

⁴⁵⁷ *As operações de leasing...*, cit., p. 80.

imposto estadual uma operação de financiamento decorrente de contrato misto, de competência tributária da União, dada a evidente inconstitucionalidade”.⁴⁵⁸

Em relação à incidência de ICMS nas operações de *leasing*, trata-se de questão que apresenta como cerne o exercício da opção de compra pelo arrendatário, podendo-se chegar à conclusão equivocada que tal ato ensejaria o fato gerador da obrigação tributária do imposto estadual. Nessa esteira, a Lei Complementar nº 87/96 assim estatui acerca da incidência do ICMS nas operações de *leasing*:

“Art. 3º O imposto não incide sobre:

[...]

VIII - operações de arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário”.

Nota-se que o texto legal desencadeia no intérprete a confusão de acreditar que a opção de compra do bem está plasmada no ato jurídico de compra de venda, decorrendo assim a obrigatoriedade de cumprimento da obrigação tributária. No entanto, tal conclusão não é acertada, não havendo que se falar em “venda” do veículo na acepção civilista do termo. Deve-se afastar qualquer pretensão de se colocar no campo de incidência do ICMS a operação de venda do bem arrendado por ocasião do arrendatário exercer a opção de compra.

Na análise da tormentosa questão, Roque Carrazza⁴⁵⁹ faz alusão à natureza jurídica da operação de arrendamento mercantil, tratando-se, segundo seu mister, de um processo de financiamento, no qual a última etapa é representada pelo exercício da opção de compra. E assim conclui nos trechos de sua obra a seguir transcritos:

[...] já não há, aí, mercadoria, mas, apenas, um bem de uso *extra commercium*. [...] Em que pese à circunstância de a lei complementar ter acertadamente estipulado que as operações de arrendamento mercantil refogem à tributação por meio de ICMS, errou ao estatuir que a venda do bem arrendado, quando arrendatário faz sua “opção de compra”, sofre a incidência deste tributo. [...] ao ser exercida a opção de compra não há mais mercadoria e, como se isto não bastasse, não ocorre nenhuma operação mercantil mas, tão somente, uma operação de financiamento.⁴⁶⁰

Em posicionamento semelhante, Bernardo Ribeiro de Moraes preconiza: “O bem arrendado, por ocasião da opção de compra pelo arrendatário já não é mercadoria. Não está à

⁴⁵⁸ *As operações de leasing...*, cit., p. 80.

⁴⁵⁹ *ICMS...*, cit., p. 169.

⁴⁶⁰ *Idem*, *ibidem*.

venda. Trata-se de um bem corpóreo que está sendo utilizado por mais de dois anos e que não está à venda no momento da opção”.⁴⁶¹

Ademais, arremata o autor: “A mercadoria adquirida pelo arrendador passou a ser um bem de uso, quase inutilizado pelo passar dos tempos. O bem arrendado de há muito deixou de ser ‘mercadoria’, portanto, de estar sujeito ao ICMS”.⁴⁶²

A título esclarecedor, no que tange à questão da incidência do ICMS nas operações de *leasing* sob a dicção do inciso VIII do art. 3º da Lei Complementar nº 87/96 não teve grande repercussão jurisprudencial, haja vista o entendimento aplicado pelas Secretarias de Fazenda Estaduais, a exemplo do Estado de São Paulo, que prevê em seu RICMS, ao tratar das hipóteses de isenção no Livro V - Artigo 7º (ARRENDAMENTO MERCANTIL) - Operação de venda do bem objeto do contrato de arrendamento mercantil, decorrente do exercício da opção de compra pelo arrendatário (Convênio ICMS-4/97, cláusula quarta).

Aliás, frise-se que a Fazenda Estadual de São Paulo, em resposta à consulta tributária formulada pela Associação Brasileira das Empresas de *Leasing* (ABEL) sob o nº 552/89, manifestou-se no sentido de que as empresas de arrendamento mercantil não são contribuintes do ICMS, inexistindo, inclusive, complementação de ICMS a ser pago no Estado de São Paulo, quando de aquisição de bens destinados a arrendamento mercantil, por empresas de *leasing* ali localizadas.

Por outro lado, questão que ganhou outra dimensão diz respeito à incidência do ICMS sobre a importação de bens através de operações de *leasing* formalizadas com empresas arrendadoras situadas no exterior, uma vez que para as operações importadas para celebração do arrendamento mercantil no mercado interno brasileiro, o Supremo Tribunal Federal já havia firmado entendimento no sentido da não incidência do ICMS, o que se deu através do julgamento do RE 88.703, de relatoria do então Min. Leitão de Abreu.⁴⁶³

A incidência do ICMS para bem ou mercadoria importados está prevista no art. 155, IX, *a* da Constituição Federal, *verbis*:

Art. 155.[...]
IX - incidirá também:

⁴⁶¹ As operações..., cit., p. 80.

⁴⁶² Idem, p. 79.

⁴⁶³ STF, RE 88.703/RJ, Rel. Leitão de Abreu, j. 15/12/1978, DJ de 16/03/1979.

a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço.

Em referência primeira às manifestações doutrinárias, José Eduardo Soares de Melo preconiza que “a análise do texto constitucional permite formar a convicção de que as operações enfocadas não se subsumem à hipótese de incidência do ICMS, por inoportunidade a materialidade do tributo, e sequer caracterizar o destinatário da importação como contribuinte”.⁴⁶⁴

Por sua vez, Hugo de Brito Machado assevera que o ICMS tenha tido característica específica na importação. Ademais, a entrada do bem no território nacional é fato relevante para o imposto de importação.⁴⁶⁵

O autor apresenta raciocínio com bastante lucidez:

Em face da norma que a Emenda nº 23 incorporou ao texto constitucional, autorizando a incidência do ICMS sobre a importação de bens destinados ao ativo fixo do estabelecimento importador, é razoável o entendimento segundo o qual o ICMS incide nas importações de bens destinados à prática do *leasing* pelo importador. Tal hipótese, todavia, não se confunde com aquela outra, na qual a importação decorre de um contrato de *leasing*, com arrendatário no Brasil e arrendante sediado no exterior.⁴⁶⁶

Em posicionamento idêntico, Roque Antonio Carrazza salienta que o arrendamento mercantil efetuado no exterior passa ao largo do ICMS, por não se encaixar em sua regra matriz constitucional.⁴⁶⁷

Quanto às discussões e posicionamentos jurisprudenciais, a questão teve como vertente a *importação de aeronaves* para celebração de contratos de *leasing*.

Em discussão levada a apreciação do Supremo Tribunal Federal, o que se deu através do RE 206.069/SP, sob relatoria da Ministra Ellen Gracie, julgamento ocorrido em 01/09/2005, abarcou como controvérsia a incidência de ICMS sobre importação de equipamento técnico, a ser incorporado ao ativo fixo da empresa arrendatária, adquirido sob o regime de *leasing* firmado entre arrendatário brasileiro e instituição arrendadora sediada no exterior.

⁴⁶⁴ *Leasing...*, cit., p. 204.

⁴⁶⁵ *Aspectos fundamentais do ICMS*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1999, p. 191.

⁴⁶⁶ *Idem*, p. 190.

⁴⁶⁷ *ICMS...*, cit., p. 169.

Definindo-se pela incidência do ICMS nesses casos, o acórdão proferido pelo Supremo apresentou a seguinte ementa:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. ARRENDAMENTO MERCANTIL - "LEASING". 1. De acordo com a Constituição de 1988, incide ICMS sobre a entrada de mercadoria importada do exterior. Desnecessária, portanto, a verificação da natureza jurídica do negócio internacional do qual decorre a importação, o qual não se encontra ao alcance do Fisco nacional. 2. O disposto no art. 3º, inciso VIII, da Lei Complementar nº 87/96 aplica-se exclusivamente às operações internas de *leasing*. 3. Recurso extraordinário conhecido e provido.⁴⁶⁸

O Superior Tribunal de Justiça adotou o mesmo posicionamento ventilado pelo Supremo, quando do julgamento do REsp 822.868/SP, de Relatoria do Min. José Delgado, julgamento este ocorrido em 16/05/2006.

No entanto, a questão voltou a ser enfrentada pelo Supremo Tribunal Federal, passando a Corte a adotar posicionamento contrário ao empregado anteriormente, sendo esse novel entendimento haurido do julgamento do RE 461.968/SP, de relatoria do Min. Eros Grau.

Discutiu-se oportunamente acerca da incidência ou não do ICMS na hipótese de arrendamento mercantil contratado pela indústria aeronáutica de grande porte para viabilizar o uso, pelas companhias de navegação aérea, de aeronaves por ela construídas.

Nesse caso entendeu o Ministro Relator que não há operação relativa à circulação de mercadoria sujeita à incidência do ICMS. Vale o registro de trecho do voto proferido:

O imposto não é sobre a entrada de bem ou mercadoria importada, senão sobre essas entradas desde que elas sejam atinentes a operações relativas à circulação desses mesmos bens ou mercadorias.

[...]

Digo-o em outros termos: o inciso IX, alínea a, do § 2º do art. 155 da Constituição do Brasil não instituiu um imposto sobre a entrada de bem ou mercadoria importadas do exterior por pessoa física ou jurídica.⁴⁶⁹

Outrossim, registramos a ementa do acórdão em comento:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS. NÃOINCIDÊNCIA. ENTRADA DE MERCADORIA IMPORTADA DO EXTERIOR. ART. 155, II DA CB. *LEASING* DE AERONAVES E/OU PEÇAS OU EQUIPAMENTOS DE AERONAVES. OPERAÇÃO DE

⁴⁶⁸ STF, RE 206.069/SP, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 01/09/2005, DJ de 01/09/2006.

⁴⁶⁹ STF, RE 461.968/SP, Rel. Min. Eros Grau, j. 30/05/2007, DJ de 24/08/2007.

ARRENDAMENTO MERCANTIL. 1. A importação de aeronaves e/ou peças ou equipamentos que as componham em regime de *leasing* não admite posterior transferência ao domínio do arrendatário. 2. A circulação de mercadoria é pressuposto de incidência do ICMS. O imposto – diz o artigo 155, II da Constituição do Brasil – é sobre "operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior". 3. Não há operação relativa à circulação de mercadoria sujeita à incidência do ICMS em operação de arrendamento mercantil contratado pela indústria aeronáutica de grande porte para viabilizar o uso, pelas companhias de navegação aérea, de aeronaves por ela construídas. 4. Recurso Extraordinário do Estado de São Paulo a que se nega provimento e Recurso Extraordinário de TAM – Linhas Aéreas S/A que se julga prejudicado.⁴⁷⁰

Já no ano de 2014, a matéria foi reexaminada pelo Supremo Tribunal Federal através do julgamento do RE 540.829/SP, julgado em 11/09/2014, sob relatoria do Min. Gilmar Mendes, cujo teor da ementa transcrevemos abaixo:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ICMS. ENTRADA DE MERCADORIA IMPORTADA DO EXTERIOR. ART. 155, II, CF/88. OPERAÇÃO DE ARRENDAMENTO MERCANTIL INTERNACIONAL. NÃO INCIDÊNCIA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. O ICMS tem fundamento no artigo 155, II, da CF/88, e incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

2. A alínea “a” do inciso IX do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, na redação da EC 33/2001, faz incidir o ICMS na entrada de bem ou mercadoria importados do exterior, somente se de fato houver circulação de mercadoria, caracterizada pela transferência do domínio (compra e venda).

3. Precedente: RE 461968, Rel. Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 30/05/2007, DJe 23/08/2007, onde restou assentado que o imposto não é sobre a entrada de bem ou mercadoria importada, senão sobre essas entradas desde que elas sejam atinentes a operações relativas à circulação desses mesmos bens ou mercadorias.

4. Deveras, não incide o ICMS na operação de arrendamento mercantil internacional, salvo na hipótese de antecipação da opção de compra, quando configurada a transferência da titularidade do bem. Consectariamente, se não houver aquisição de mercadoria, mas mera posse decorrente do arrendamento, não se pode cogitar de circulação econômica.

5. *In casu*, nos termos do acórdão recorrido, o contrato de arrendamento mercantil internacional trata de bem suscetível de devolução, sem opção de compra.

6. Os conceitos de direito privado não podem ser desnaturados pelo direito tributário, na forma do art. 110 do CTN, à luz da interpretação conjunta do art. 146, III, combinado com o art. 155, inciso II e § 2º, IX, “a”, da CF/88.

8. Recurso extraordinário a que se nega provimento.⁴⁷¹

⁴⁷⁰ STF, RE 461.968/SP, Rel. Min. Eros Grau, j. 30/05/2007, DJ de 24/08/2007.

⁴⁷¹ STF, RE 540.829/SP, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 11/09/2014, DJ de 18/11/2014.

Com o julgamento de Recurso de Embargos em Declaração nos autos do Recurso Extraordinário não houve mudança na decisão do Supremo Tribunal Federal, conforme ementa a seguir transcrita:

EMENTA: SEGUNDOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ICMS. ENTRADA DE MERCADORIA IMPORTADA DO EXTERIOR. ART. 155, II, CF/88. OPERAÇÃO DE ARRENDAMENTO MERCANTIL INTERNACIONAL. NÃO INCIDÊNCIA. OMISSÃO. INEXISTÊNCIA. EFEITOS INFRINGENTES. IMPOSSIBILIDADE. EMBARGOS REJEITADOS.⁴⁷²

Destarte, pela uniformização da jurisprudência, foi encampado o mesmo entendimento pelo Superior Tribunal de Justiça, o que se demonstra através de diversas decisões proferidas, das quais citamos o REsp 895.061/SP, de relatoria do Min. Luiz Fux, julgamento ocorrido em 11/03/2008.⁴⁷³

Desse modo, os tribunais superiores consolidaram entendimento de não incidência do ICMS nas operações de *leasing*, sendo esta a última faceta da nossa análise da materialidade do ISS *leasing*.

Ao longo dos anos, outras discussões surgiram em sedes doutrinária e jurisprudencial, em girando em torno do local da incidência e, também, da sua base de cálculo.

3.5 Local de incidência do ISS *leasing*

O critério espacial compreende as circunstâncias de lugar onde se dá por ocorrido o fato imponible (fato gerador). Determina onde o fato deverá ocorrer para que sejam geradas as consequências previstas, isto é, área espacial pela qual se estende a competência do legislador (âmbito territorial de validade da norma).⁴⁷⁴

A definição acerca do local onde ocorre o fato jurídico tributário decorrente da incidência do ISSQN sobre as operações de *leasing*, matéria levada para enfrentamento pelo Superior Tribunal de Justiça, restou sobrestada para que primeiramente o Supremo Tribunal Federal

⁴⁷² STF, RE 540.829 - ED-segundos / SP, São Paulo, Rel. Luiz Fux, j. 28/05/2015, DJ de 15/06/2015.

⁴⁷³ STJ, REsp 895.061/SP, Rel. Min. Luiz Fux, j. 11/03/2008, DJ de 24/04/2008.

⁴⁷⁴ JESUS, Isabela Bonfá de. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 129.

apreciasse se nas operações de arrendamento mercantil financeiro incidiria ou não o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza.

Nessa toada, de acordo com os parágrafos acima, o STF consolidou entendimento de que o *leasing* financeiro é contrato autônomo que não é misto, possuindo como núcleo o financiamento, que é prestação de serviços, consubstanciado numa obrigação de fazer, e não numa obrigação de dar. Desse modo, de acordo com o entendimento haurido do julgamento do RE 547.245/SC, financiamento é serviço, sobre o qual o ISSQN pode incidir, resultando irrelevante a existência de uma compra nas hipóteses de *leasing* financeiro e do *lease-back*.

Após o julgamento da matéria pelo STF, o STJ também enfrentou a problemática, mas circunscrita ao local de incidência do imposto, proferindo decisão nos termos da seguinte ementa:

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.⁴⁷⁵

Tecidas as considerações doutrinárias quando do estudo do critério espacial do ISSQN, interessa-nos, neste instante, do mesmo modo empregado na análise da materialidade do ISS *leasing*, analisar o acórdão sob a ótica dos argumentos empregados pelos Ministros do STJ.

⁴⁷⁵ STJ, REsp 1.060.210/SC, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, j. 28/11/2012, DJ de 05/03/2013.

Restava ao Superior Tribunal de Justiça, após a manifestação do Supremo Tribunal Federal, definir em relação às operações de *leasing* financeiro onde se considera ocorrido o fato jurídico tributário (fato gerador) do ISSQN incidente sobre as operações de arrendamento mercantil.

Consoante demonstramos alhures, o Superior Tribunal de Justiça muito já debateu a temática, alterando posicionamentos diante das legislações que tratavam e tratam do ISSQN no sistema jurídico positivo pátrio. O local de incidência do tributo (local a prestação do serviço) fora tratado em duas legislações.

Primeiramente, tivemos o Decreto-Lei nº 406/68, que assim preceituava em seu art. 12 e incisos:

Art. 12. Considera-se local da prestação do serviço: (Revogado pela Lei Complementar nº 116, de 2003)

- a) o do estabelecimento prestador ou, na falta de 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, o Município em cujo território haja parcela da estrada explorada.

Tal dispositivo fora revogado pela Lei Complementar nº 116/2003, que passou a disciplinar a matéria nos seguintes termos:

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: [...]

Conforme se depreende da ementa do acórdão haurido do julgamento do Resp 1.060.210/SC, o tribunal logrou em assim definir: a) incide ISSQN sobre operações de arrendamento mercantil financeiro; b) o sujeito ativo da relação tributária, na vigência do DL 406/48, é o Município da sede do estabelecimento prestador; c) a partir da Lei Complementar nº 116/2003, 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.

À luz do teor do acórdão prolatado quando do julgamento do REsp 1.060.210/SC, importante destacar primeiramente o posicionamento do Min. Napoleão Nunes Maia Filho (Relator), corroborando a existência da prestação de serviços, em se tratando de *leasing*

financeiro, nas atividades que lhe são preparatórias, tais como a coleta de informações cadastrais do candidato ao financiamento e a elaboração de documentos que o instrumentam.⁴⁷⁶

Não obstante, tal posicionamento tem cunho meramente acadêmico, uma vez que o STF já afirmou, quando do julgamento do RE 592.905, tese diversa.

Vale reiterar que o art. 12 do Decreto-Lei nº 406/68, com eficácia de lei complementar, estipulou claramente que local da prestação do serviço é o do estabelecimento prestador, exceção feita aos casos de construção civil e de exploração de rodovias, visando, precipuamente, evitar a guerra fiscal entre os Municípios, optando pelo critério da localização do estabelecimento do prestador.

Todavia, historicamente a jurisprudência do STJ entendeu, mesmo na vigência do Decreto-Lei nº 406/68, que o local de cobrança do ISSQN é lugar 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 do evento jurídico, fato gerador da obrigação tributária subjacente. Dessa forma, conforme voto do Ministro Relator, o Município onde concretizada a operação seria o competente para fazer a cobrança.⁴⁷⁷

Por obediência aos ditames constitucionais, esse é o entendimento com o qual compartilhamos.

No entanto, o voto do Min. Relator representou uma mudança de concepção no tratamento da matéria, *passando a considerar o Município do local onde sediado o estabelecimento prestador como o competente para a arrecadação do ISS incidente sobre as operações de arrendamento mercantil*, interpretando-se literalmente o art. 12 do Decreto-Lei nº 406/68, já que o processo trazia à discussão fatos jurídicos tributários concretizados sob a égide da legislação pretérita.

De acordo com o raciocínio do Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Humberto Ávila assevera: “[...] mesmo que se considere o arrendamento mercantil como um serviço, ainda assim esse ‘serviço’ só poderia ser considerado efetivamente prestado no local da sede da empresa

⁴⁷⁶ Tópico 3 do Voto mencionado do Ministro Relator no julgamento do REsp 1.060.210/SC, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, j. 28/11/2012, DJ de 05/03/2013.

⁴⁷⁷ Voto do Min. Relator Napoleão Nunes Maia Filho no julgamento do REsp 1.060.210/SC, 1ª Seção, j. 28/11/2012, DJ de 05/03/2013.

arrendadora, pois seria nesse que seriam realizados e concluídos os atos materiais à ‘prestação do serviço’”.⁴⁷⁸

Na esteira do entendimento consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça,

tem-se que o Município do local onde sediado o estabelecimento prestador é o competente para cobrança do ISS sobre operações de arrendamento mercantil, até porque é nele que se desenvolve a atividade sobre a qual incide o imposto, qual seja, de financiamento, de empréstimo de capital, circunstância que caracteriza o citado contrato, conforme definido pelo STF.⁴⁷⁹

Segundo as ilações do voto do Min. Mauro Campbell Marques no julgamento do Resp. 1.060.210/SC, se a opção legislativa foi no sentido de definir como local da prestação do serviço (em regra) o do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador (art. 12, *a*, do Decreto-Lei nº 406/68) não é possível que a interpretação atribuída ao dispositivo em comento altere a própria definição estabelecida pelo legislador complementar.

Frise-se, novamente, que entendimento diverso à literalidade da lei já havia sido rechaçado por doutrinadores de grande relevo, a exemplo de José Eduardo Soares de Melo.⁴⁸⁰

Vale aqui uma observação: o Min. Mauro Campbell Marques parte da premissa de que a Constituição deixou a cargo do legislador complementar a definição do Município competente pela exigência do imposto – o do local que ocorresse a prestação do serviço, aquele em que estivesse estabelecido o prestador do serviço ou aquele em que estivesse estabelecido o tomador do serviço, ideia esta defendida também por Ives Gandra da Silva Martins e Marilene Talarico Martins Rodrigues.⁴⁸¹

Todavia, logramos fazer um destaque: de acordo com as premissas que adotamos no capítulo anterior, de fato deixou o Poder Constituinte a cargo do legislador complementar a definição do local de incidência da exação, que não poderá ser outro que não seja a localidade onde o serviço é efetivamente prestado, conforme posicionamento anteriormente adotado pelo Superior Tribunal de Justiça.

⁴⁷⁸ *Imposto sobre a Prestação de Serviços de Qualquer Natureza – ISS. Normas constitucionais aplicáveis. Precedentes do Supremo Tribunal Federal. Hipótese de Incidência, Base de Cálculo e Locação da Prestação. Leasing Financeiro: Análise da Incidência.* Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo: Dialética, nº 122, p. 127, nov. 2005.

⁴⁷⁹ Voto do Min. Relator Napoleão Nunes Maia Filho no julgamento do Resp 1.060.210/SC, 1ª Seção, j. 28/11/2012, DJ de 05/03/2013.

⁴⁸⁰ ISS..., cit., p. 192.

⁴⁸¹ Aspectos relevantes do ISS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, nº 182, p. 161, nov. 2010, p. 161.

Noutros termos, cabe ao legislador complementar obedecer estritamente os pressupostos plasmados na Lei Maior. No entanto, fazendo constar em Lei Complementar local de incidência diverso do local da prestação do serviço, deturpou o legislador infraconstitucional a outorga que lhe fora atribuída pela Lei Maior.

Aliás, José Eduardo Soares de Melo bem ilustra tamanha complexidade da questão, fazendo alusão ao posicionamento do Superior Tribunal de Justiça que prezava pela territorialidade na definição do Município competente pela exigência:

A jurisprudência firmada pelo STJ incorre em antinomia constitucional, porque, se de um lado prestigia o princípio da territorialidade da tributação, harmonizado com o princípio da autonomia municipal (competência para exigibilidade de seus próprios impostos); de outro, ofende o princípio da legalidade, uma vez que se choca com a clareza do preceito do Decreto-Lei nº 406/68.⁴⁸²

Noutros termos, admitindo-se que a vertente empregada pelo Supremo Tribunal Federal esteja coerente com os preceitos constitucionais, sendo o financiamento o cerne do *leasing* financeiro, o estabelecimento prestador é o da instituição financeira onde se concentram as atividades essenciais (aprovação de crédito, acompanhamento dos pagamentos etc.).

Ademais, o Min. Herman Benjamin em seu voto assim se manifesta:

[...] Partindo da premissa inafastável de que o legislador adotou como aspecto espacial da hipótese de incidência o local do estabelecimento prestador, este somente pode ser o da instituição onde se concentram a análise do crédito, a autorização do financiamento e de aquisição do bem com subsequente disponibilização ao tomador, o acompanhamento dos pagamentos, a determinação de cobrança de parcelas inadimplidas e eventual retomada do veículo.⁴⁸³

Ao nosso sentir, à luz das definições hauridas do Supremo Tribunal Federal, a conclusão alcançada pelo Superior Tribunal de Justiça é coerente, pois, em se tratando de serviço cujo núcleo é o ato de financiar, restar-se-á conclusivo de modo inequívoco que o local de incidência do ISSQN sobre as operações de *leasing* será a sede da empresa arrendadora, onde serão realizados todos os atos relativos à concessão do financiamento, bem como do controle e acompanhamento do vínculo contratual.

⁴⁸² ISS – Aspectos..., cit., p. 192.

⁴⁸³ Voto do Min. Herman Benjamin no julgamento do REsp 1.060.210/SC, 1ª Seção, j. 28/11/2012, DJ de 05/03/2013.

Mas ressaltamos: isso tudo levando em consideração a posição tomada pelo Supremo Tribunal Federal de que o contrato de *leasing* está consubstanciado numa obrigação de fazer, ou seja, é prestação de serviço, cujo núcleo é a concessão / intermediação do financiamento.

Aqui aproveitamos para fazer coro uma vez mais às colocações de Humberto Ávila, que assim expõe: “Ainda que se aceitasse a existência de prestação de serviço tributável pelos Municípios, o tributo seria devido no local da sede da empresa arrendadora”.⁴⁸⁴

As colocações do autor estão plasmadas em razões legislativas e práticas para esse entendimento.

No que tange às razões legislativas, dizem respeito ao teor literal do art. 12 do Decreto-Lei nº 406/68 e da Lei Complementar nº 116/2003, que nada inovou em relação àquela no que diz respeito à afirmação de que o tributo deve ser recolhido no local do estabelecimento prestador. Sendo assim, caso devido, deve ser recolhido no Município onde situada a sede da empresa.

Por outro lado, as razões fáticas dizem respeito à verificação de que, tanto qualitativa quanto quantitativamente, “se serviço houvesse”, seria ele prestado no local do estabelecimento prestador. Dada a profundidade de seu magistério, reputamos imprescindível sua transcrição, embora um pouco extenso:

Qualitativamente, porque os atos principais, assim entendidos aqueles que viabilizam o arrendamento mercantil, são praticados na sede: a formação do fundo, a análise do crédito, a elaboração do contrato e a liberação do veículo são feitos na sede. É na sede que é concretizado o arrendamento mercantil. Os atos, praticados fora do local da sede, são meros atos de conclusão de algo concebido no local da sede da arrendadora: preenchimento da ficha cadastral pelo interessado, envio de documentos e assinatura e remessa do instrumento contratual. Todos esses atos, embora praticados fora do local da sede da arrendadora, são atos de mera confirmação da atividade desenvolvida pelo estabelecimento prestador. Cada um deles consubstancia uma atividade-meio para a concretização do arrendamento mercantil, sem autonomia própria, não podendo, como já analisado, sofrer a tributação municipal, como já decidiu o Supremo Tribunal Federal, quando deliberou que as atividades bancárias de custódia de títulos e elaboração de cadastro, sem autonomia frente às operações financeiras, não suscitam o imposto municipal sobre serviços.

Quantitativamente, porque das quatorze etapas mencionadas, apenas três (a segunda, a sétima e a nona) são realizadas fora do local da sede da arrendadora. Todas as demais são realizadas na sede da arrendadora. A captação de recursos financeiros, o exame e a aprovação da ficha cadastral, a análise do crédito, a proposta das condições contratuais, a aprovação do crédito, a formalização do contrato, a conferência e o cadastro dos documentos, a remessa e a devolução do instrumento contratual, a guarda e o arquivamento dos documentos, o

⁴⁸⁴ *Imposto...*, cit., p. 126.

pagamento do veículo, a emissão do carnê de pagamento e a autorização de liberação do veículo são realizados na sede da arrendadora.⁴⁸⁵

Ainda à luz da discussão o tema em comento, a doutrina pátria trabalha de há muito com o intento de identificar os elementos necessários para a configuração do estabelecimento prestador, além de alguns aspectos considerados irrelevantes para tal caracterização.

3.5.1 Local de contratação x Local da prestação do serviço – Demais aspectos da configuração do estabelecimento prestador da empresa arrendadora

Importante assinalar que o critério estabelecido pelo Superior Tribunal de Justiça, embora amparado numa premissa errônea construída pelo Supremo Tribunal Federal, que pacificou entendimento favorável à incidência do ISSQN nas operações de arrendamento mercantil, solucionou a principal controvérsia existente nesse tipo de negócio jurídico, notadamente no que diz respeito à identificação do Município competente para exigência do tributo nas situações em que a contratação da operação de *leasing* se dá em município diverso daquele em que a empresa arrendadora está sediada.

Foi esse impasse que levou inúmeros municípios a recorrerem ao Poder Judiciário calcados no entendimento de que o serviço considerar-se-ia prestado no Município da contratação. Restou bastante clara a segregação entre local da contratação e local da prestação do serviço.

Aires F. Barreto assim esclarece sobre a questão:

O local de incidência do ISS não se define pelo lugar em que são celebrados os contratos, pois, como visto, esse imposto não incide sobre contratos, mas sobre fatos objeto de contratos. A materialidade desses fatos é que deve ser desvendada, não seu revestimento jurídico.

A mera contratação não materializa o fato “prestar serviços”; é mera previsão de fato que pode concretizar-se ou não. A só potencialidade da prestação de serviços não equivale à materialidade do fato prestar serviço tributável pelo ISS.⁴⁸⁶

Todavia, a figura do contrato não é de todo desprezível, cabendo a seguinte ressalva do autor: “Advirta-se, porém: uma vez efetivamente prestados os serviços previstos no contrato, será

⁴⁸⁵ *Imposto...*, cit., p. 127.

⁴⁸⁶ *ISS...*, cit., p. 331.

ele (o contrato) elemento importante, seja para melhor permitir a identificação de sua espécie, seja para a determinação do local (Município) em que se deu a prestação”.⁴⁸⁷

No mesmo sentido das ilações trilhadas por Aires F. Barreto, manifestou-se Cleber Giardino.⁴⁸⁸

Não obstante todas essas considerações de cunho doutrinário, à Administração Pública caberá fiscalizar se a estrutura constituída pela empresa arrendadora não representa apenas um artifício para assegurar uma carga tributária mais amena, resultando numa postura fraudulenta ou simulação do estabelecimento prestador.

Por oportuno, registre-se o teor do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Como vimos em parágrafos anteriores, alguns Municípios oferecem aos contribuintes benefícios fiscais, como a redução da base de cálculo, de forma que a carga tributária seja menor que em outros Municípios, formando-se a denominada “guerra fiscal”, o que leva várias empresas prestadoras de serviços a abrir filiais ou migrarem para locais com uma carga tributária mais vantajosa.

Há simulação do estabelecimento prestador quando o contribuinte possui um local onde são exercidas, de modo permanente ou temporário, as atividades econômicas ou profissionais, utilizando-se, para tanto, de estrutura física ou jurídica simulada, com o intuito de sonegar ou reduzir o pagamento de tributos.⁴⁸⁹

A experiência nos mostra que, em se tratando de empresas de arrendamento mercantil, essa prática é bastante rara, pois as empresas passaram a reestruturar suas “sedes” para de fato caracterizá-las como estabelecimento prestador na medida em que a discussão foi se tornando

⁴⁸⁷ ISS..., cit., p. 331.

⁴⁸⁸ ISS – Competência municipal – O art. 12 do Decreto-Lei nº 406. 32. ed., 4º trim., São Paulo: Resenha Tributária, 1984, p. 726.

⁴⁸⁹ FUSO, Rafael Correia. *A simulação do estabelecimento e a exigência do ISS*. In: ISS pelos Conselheiros Julgadores. Alberto Macedo e Natália de Nardi Dácomo (Coords.). São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 364.

mais tormentosa na jurisprudência. Todavia, o mesmo não se pode dizer de prestadores de serviços menos expressivos, tornando imprescindível uma atuação efetiva da fiscalização.

Dessa forma, no caso das empresas arrendadoras a atualização fiscalizatória levou as grandes instituições financeiras a reestruturarem melhor suas sedes, para que não restasse qualquer resquício de dúvidas acerca de eventual simulação.

A empresa arrendadora deverá, em nossa opinião, estar estabelecida numa estrutura suficiente a realizar a efetiva “prestação do serviço”, como também o controle e acompanhamento da operação após sua formalização.

Socorremo-nos uma vez mais dos ensinamentos de Aires F. Barreto⁴⁹⁰ para elencar os requisitos para configuração do estabelecimento prestador. O autor destaca alguns elementos que a maioria dos Municípios, nas leis instituidoras de ISSQN, tem preferido indicar para caracterizar a existência de um estabelecimento prestador. Em regra esses elementos são:

- a) manutenção, nesse lugar, de pessoal, material, máquinas, instrumentos e equipamentos necessários à execução de serviços;
- b) existência de estrutura gerencial, organizacional e administrativa compatível com as atividades desenvolvidas;
- c) ter havido, ali, inscrição na Prefeitura do Município e nos órgãos previdenciários;
- d) informação desse local como domicílio fiscal, para efeito de outros tributos;
- e) divulgação do endereço desse lugar em impressos, formulários, correspondência, ou contas de telefone, de energia, de água, ou gás em nome do prestador.

Não obstante, o autor salienta que a presença desses elementos apenas torna razoável supor que este estabelecimento, em tese, está qualificado para ser o estabelecimento prestador dos serviços.

Assim conclui seu raciocínio:

Esses indicadores, em que pese relevantes, não atentam (não podem atestar) que foi nesse local que os serviços foram prestados; no máximo, evidenciam que dito local – por reunir os traços característicos de um estabelecimento prestador – é, em tese, identificável como o local em que os serviços foram prestados.⁴⁹¹

⁴⁹⁰ ISS..., cit., p. 328-329.

⁴⁹¹ ISS..., cit., p. 329.

Chamamos atenção ao primeiro destacado por Aires F. Barreto, pois o estabelecimento prestador deverá, imprescindivelmente, apresentar pessoal necessário à execução de serviços. Ou seja, o quadro de colaboradores que efetivamente atuem naquele local deverá ser compatível com suas atividades e estrutura.

Por outro lado, entendemos que nossos tribunais não esgotaram suficientemente a discussão sobre a local de incidência do ISSQN, deixando inclusive de acompanhar a evolução da realidade do negócio jurídico, principalmente em razão dos aprimoramentos tecnológicos.

De acordo com o entendimento consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça o serviço ocorre no local onde se toma a decisão acerca da aprovação do financiamento, onde se concentra o poder decisório.

Em nossa compreensão, retornamos à discussão da ficção jurídica, pressupondo o Superior Tribunal de Justiça que todas as decisões são efetivamente tomadas nos municípios em que a empresa arrendadora esteja estabelecida.

No entanto, em muitas situações, em razão dos avanços tecnológicos, permite-se a análise da proposta de crédito do arrendatário de forma automática, sem a intervenção direta do “esforço humano”.

Todo esse controle é realizado por servidores localizados em grandes centros tecnológicos, muitas vezes localizados longe do estabelecimento prestador. A questão parece simples, mas contraria o entendimento ventilado pelo STJ.

Enfim, nessas hipóteses, considerando que o imposto incide no local onde se toma a decisão acerca da aprovação do financiamento, onde se concentra o poder decisório, qual será o Município competente para exigência do ISSQN, ou melhor, onde restaria configurado o esse poder decisório?

O entendimento incoerente haurido do julgamento do RE 547.245 pelo Supremo Tribunal Federal resulta na falta de conclusão lógica para essa questão.

3.6 A base de cálculo do ISS *leasing*: sua composição e a guerra fiscal entre os Municípios

Quando do estudo da regra matriz de incidência tributária do ISSQN, desenvolvemos breves considerações acerca da estrutura da norma tributária, numa vertente puramente teórica,

despreendida de qualquer cunho prático. Noutros termos, insurge-se nesse trabalho realizado o estudo da estrutura estática da norma tributária.⁴⁹²

Tivemos a oportunidade de assinalar que essa estrutura está consubstanciada no alinhamento e agrupamento dos diversos critérios que subdividem a norma em hipótese e consequente, cabendo, como assim buscamos realizar, a organização os critérios em uma ou em outra parte.

Apenas regressando um pouco nas premissas já trilhadas, corroboramos o entendimento que preconiza a existência de um arquétipo dos tributos haurido do texto constitucional, carreando pressupostos que devem ser obedecidos rigorosamente pelas pessoas políticas quando do exercício da competência tributária impositiva.

Nesse diapasão, trazendo tais ilações ao arquétipo constitucional do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, convém assinalar a existência de um conceito constitucional de serviços pressuposto pela Lei Maior, bem como da base de cálculo inerente à presente exação.

A base de cálculo, conforme ensinamentos de Aires F. Barreto, “consiste na descrição legal de um padrão ou unidade de referência que possibilita a quantificação da grandeza financeira do fato tributário”.⁴⁹³

Luciano Amaro, por sua vez, preceitua que a base de cálculo é “a medida legal da grandeza do fato gerador. Dizemos legal porque só é a base de cálculo, dentro de possíveis medidas do fato gerador, aquela que tiver sido eleita pela lei”.⁴⁹⁴

No que tange à base de cálculo do ISSQN, cumpre reiterar que, na esteira das premissas já adotadas alhures, corresponde ao preço do serviço⁴⁹⁵, compreendendo a *remuneração pela prestação de serviços*.⁴⁹⁶

Embora não seja nosso objetivo tratar do assunto de forma exaustiva, a indagação que se faz é: qual é a base de cálculo (ou preço do serviço) nas operações de arrendamento mercantil? Ou seja, considerando a complexidade da operação de *leasing*, consubstanciado num negócio jurídico norteado pelos aspectos da locação de bem móvel acompanhado de aspectos inerentes à operação de financiamento, quais valores restariam configurados na composição do preço do serviço na operação de arrendamento mercantil.

⁴⁹² Expressão empregada por Renato Lopes Becho. *Lições...*, cit., p. 140.

⁴⁹³ *Curso de direito tributário municipal...*, cit., p. 387.

⁴⁹⁴ *Direito tributário brasileiro*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 290.

⁴⁹⁵ Nesse sentido: BARRETO, Aires F. *ISS...*, cit., p. 365.

⁴⁹⁶ Nesse sentido: MELO, José Eduardo Soares de. *ISS...*, cit., p. 151.

E aqui a jurisprudência também já se manifestou no julgamento do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 830.300/SC, sob relatoria do Min. Luiz Fux, entendimento consolidado na seguinte ementa:

EMENTA: SEGUNDO AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. ISS SOBRE ARRENDAMENTO MERCANTIL. VALOR DA MULTA. INTERPRETAÇÃO DE NORMA LOCAL. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 280/STF. MATÉRIA INFRACONSTITUCIONAL. OFENSA REFLEXA.

1. A violação indireta ou reflexa das regras constitucionais não enseja recurso extraordinário. Precedentes: AI n. 738.145 - AgR, Rel. Min. CELSO DE MELLO, 2ª Turma, DJ 25.02.11; AI n. 482.317-AgR, Rel. Min. ELLEN GRACIE, 2ª Turma DJ 15.03.11; AI n. 646.103-AgR, Rel. Min. CÁRMEN LÚCIA, 1ª Turma, DJ 18.03.11.

2. A ofensa ao direito local não viabiliza o apelo extremo.

3. Os princípios da legalidade, do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório, da motivação das decisões judiciais, bem como os limites da coisa julgada, quando a verificação de sua ofensa dependa do reexame prévio de normas infraconstitucionais, revelam ofensa indireta ou reflexa à Constituição Federal, o que, por si só, não desafia a abertura da instância extraordinária.

4. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmou-se no sentido de que é aplicável a proibição constitucional do confisco em matéria tributária, ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento pelo contribuinte de suas obrigações tributárias. Assentou, ainda, que tem natureza confiscatória a multa fiscal superior a duas vezes o valor do débito tributário (AI-482.281-AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, DJe 21.8.2009).

5. A decisão judicial tem que ser fundamentada (art. 93, IX), ainda que sucintamente, mas, sendo prescindível que a mesma se funde na tese suscitada pela parte. Precedente: AI-QO-RG 791.292, Rel. Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, DJe de 13.08.2010.

6. *In casu*, o acórdão recorrido assentou: “PROCESSUAL CIVIL – PROVA PERICIAL – DESNECESSIDADE. ‘Como o destinatário natural da prova é o juiz, tem ele o poder de decidir acerca da conveniência e da oportunidade de sua produção, visando obstar a prática de atos inúteis ou protelatórios (art. 130 do CPC), desnecessários à solução da causa. Não há que se falar em cerceamento de defesa pelo indeferimento de prova pericial, vês que, a par de oportunizados outro meios de prova, aquela não se mostre imprescindível ao deslinde do litúgio’ (AI n. 2003.010696-0, Des. Alcides Aguiar). TRIBUTÁRIO – ISS – OPERAÇÃO DE LEASING SOBRE BENS MÓVEIS – LEASING FINANCEIRO – INCIDÊNCIA – SÚMULA 8 DO TJ/SC. A teor da Súmula 18 deste Pretório, restou pacificado o entendimento de que ‘o ISS incide na operação de arrendamento mercantil de coisas móveis’. ISS – LEASING – BASE DE CÁLCULO – VALOR EXPRESSO NO CONTRATO ACRESCIDO DE ENCARGOS PRESUMIDOS – IRREGULARIDADE. ‘A base de cálculo do ISS é o valor da prestação de serviços. Em se tratando de *leasing*, é o quantitativo expresso no contrato’ (Edcl nos Edcl no AgRg no Ag n. 756212, Min. José Delgado), motivo pelo qual há que se reconhecer a manifesta irregularidade da inclusão de encargos ‘presumivelmente contratados’ no *quantum* arbitrado pelo Fisco municipal. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO – MUNICÍPIO – LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. Em relação à questão do local competente para o lançamento e recolhimento do ISS, está pacificado nos tribunais pátrios o entendimento de que ‘competente para a instituição e arrecadação do ISS é o Município em que ocorre a efetiva prestação do serviço, e não o local da sede do estabelecimento da empresa contribuinte’.

MULTA FISCAL – NÃO PAGAMENTO DO DÉBITO – PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO DE CONFISCO – INAPLICABILIDADE. 1. A imposição da multa pelo Fisco visa à punição da infração cometida pelo contribuinte, sendo a graduação da penalidade determinada pela gravidade da conduta praticada. Desse modo, afigura-se possível em razão da intensidade da violação, a imposição da multa em valor superior ao da obrigação principal. 2. Na ausência de critérios legais objetivos para fixação da pena de multa, a aplicação desta no patamar máximo deverá necessariamente vir acompanhada dos fundamentos e da motivação que a justifique”.

7. Agravo regimental desprovido.⁴⁹⁷

O entendimento acerca da base de cálculo ou preço do serviço na operação *leasing* também é vislumbrado no julgamento do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 843.914/SC, de relatoria do Min. Luiz Fux, o tal transcrevemos o teor da ementa:

Ementa: TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. REPERCUSSÃO GERAL REJEITADA. MATÉRIA INFRACONSTITUCIONAL. 1. A competência para a tributação do ISS é matéria infraconstitucional. Repercussão geral rejeitada. 2. O acórdão do Tribunal de origem teve a seguinte ementa: “AÇÃO ANULATÓRIA C/C DECLARATÓRIA. ISS. ARRENDAMENTO MERCANTIL. ADOÇÃO DA SÚMULA 18 DESTA PRETÓRIO E DA SÚMULA 138 DO STJ. ALEGADA NULIDADE DO LANÇAMENTO. NÃO OCORRÊNCIA. SATISFAÇÃO DOS REQUISITOS DO ART. 142 DO CTN. BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO. VALOR TOTAL DA OPERÇÃO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL (ART. 173, I, DO CTN). COMPROVAÇÃO COM RELAÇÃO A DIVERSAS OBRIGAÇÕES RELACIONADAS NA NOTIFICAÇÃO DE DÉBITO IMPUGNADA. COMPETÊNCIA LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. 1. A contar da edição da Súmula 18 deste Tribunal de Justiça, que repete o enunciado da Súmula 138 do STJ, tem-se entendido que ‘o ISS incide na operação de arrendamento mercantil de coisas móveis’. Embora esta não seja a convicção pessoal deste Relator, adere-se a ela em nome da segurança jurídica. 2. Não há cogitar em nulidade do lançamento fiscal se é possível verificar o fato gerador e os demais aspectos atinentes à formação do crédito tributário (art. 142 do CTN). 3. ‘A base de cálculo do *leasing* – disciplinado na res. n. 2.309/96 e n. 2.465/98 –, como nos demais serviços abrangidos pelo ISS, corresponde ao valor integral da operação. Embora constituído de figuras contratuais que, *ab initio*, seriam atingidas por outros tributos, desmembrá-lo geraria intransponíveis dificuldades por estarem estas figuras em forma imperfeita e acarretaria tamanha impropriedade equivalente a negar-lhe a existência jurídica como instituto próprio. [...]’. 4. O Superior Tribunal de Justiça ‘pacificou entendimento no sentido de que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, no caso em que não ocorre o pagamento antecipado pelo contribuinte, o poder-dever do Fisco de efetuar o lançamento de ofício substitutivo deve obedecer ao prazo decadencial estipulado pelo artigo 173, I, do CTN, segundo o qual o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. (Precedente: (...)). Na hipótese, constatou-se a consumação da decadência em relação a diversas obrigações relacionadas na notificação de débito impugnada, razão por que devem ser excluídas do crédito tributário. 5. ‘Nos casos de ISS sobre serviços prestados em local diverso do domicílio do prestador, a competência tributária

⁴⁹⁷ STF, AI 830.300 AgR/SC, Rel. Min. Luiz Fux, j. 06/12/2011, DJ de 22/02/2012.

territorial é do Município no qual este é prestado, onde ocorre a exteriorização da riqueza'. Nos casos de arrendamento mercantil, apesar de o domicílio virtual concentrado é um único ente federado (de alíquota usualmente reduzida), as operações são realizadas por todo território nacional através das revendedoras. Ainda que conste do contrato localidade diversa, na realidade o arrendatário dirigiu-se à revendedora para obter o veículo, mesmo tendo feito isso por arrendamento mercantil” (Ap. Civ. n. 2006.041613-9, Des. Francisco Oliveira Filho). PROVER O REEXAME NECESSÁRIO E, COM FULCRO NO § 2º DO ART. 515 DO CPC, JULGAR PARCIALMENTE PROCEDENTE A AÇÃO. 3. Agravo de instrumento a que se nega provimento.⁴⁹⁸

De um modo geral, considerando que a questão acima suscitada não apresenta ainda entendimento pacificado, os municípios entendem que a base de cálculo do ISSQN incidente nas operações *leasing* deve corresponder ao valor total da operação, posição esta com a qual não compartilhamos.

De acordo com as ilações já delineadas nos parágrafos anteriores, a base de cálculo de ISSQN corresponde ao *preço do serviço*, importância paga pelo tomador do serviço para o cumprimento da obrigação de fazer contratada.

Por tais assertivas, falar em base de cálculo na operação de arrendamento mercantil correspondente ao valor do total do bem evidencia um flagrante descompasso constitucional, senão vejamos.

O valor do bem/objeto de arrendamento mercantil será utilizado como parâmetro de mensuração do *quantum debeatur* do ICMS, imposto este de competência estadual, já que tal exação adotará como referência a importância destacada na nota fiscal de aquisição do bem pela empresa arrendadora. Noutras palavras, inexistente qualquer relação entre o preço do serviço pressuposto constitucionalmente.

Aliás, Aires F. Barreto, em parecer formulado a pedido da Prefeitura Municipal de Barueri é assertivo: “Exigir ISS sobre o valor do bem objeto de arrendamento mercantil é pretender que o ISS possa incidir sobre objeto de mercancia. [...] O valor correspondente ao bem não pode compor a base de cálculo do ISS sob pena de estar-se a miscigená-la com a do ICM (S)”.⁴⁹⁹

Ademais, com a uniformização da alíquota mínima do ISSQN em 2%, alguns Municípios passaram a adotar estratégias para garantir a carga tributária mais amena de ISSQN, encontrando alternativas principalmente no anseio de incentivar diversos prestadores de serviços a se manterem em seus territórios, pois o benefício fiscal até então existente (em alguns casos

⁴⁹⁸ STF, AI 843.914 AgR/SC, Rel. Min. Luiz Fux, j. 06/11/2011, DJ de 02/12/2011.

⁴⁹⁹ ISS – Preço do serviço – Receita bruta – Base de cálculo e base calculada – Valores que nelas não se integram. Consulta formulada pela Prefeitura Municipal de Barueri. Parecer elaborado em Julho de 2007, p. 50.

praticava-se alíquota de 0,25%) era o único atrativo para muitas empresas se instalarem longe das grandes capitais.

Diante da alteração da Lei Maior através da EC nº 37/2002, Municípios como Poá e Barueri, situados nos arredores da cidade de São Paulo, alteraram suas legislações locais no sentido de excluir da base de cálculo do ISSQN os valores devidos a título de tributos federais, retomando, segundo entendemos, a tão calorosa discussão da guerra fiscal entre as municipalidades.

No que tange às alternativas encontradas pelas administrações públicas municipais para garantir uma carga tributária mais amena aos prestadores de serviços, podemos citar a Lei Municipal de Poá nº 2.614/97, com a redação atualizada pelas Leis Municipais 3.269/2007 e 3.276/2007, que passou a apresentar a seguinte dicção:

Art. 190 A base de cálculo do imposto é o preço do serviço, assim considerada a receita bruta.

[...]

§ 2º Não serão incluídos no preço do serviço:

[...]

II – os seguintes tributos federais, relativos à prestação de serviços tributáveis, ocorridos no mesmo mês de competência:

a) Imposto de Renda Pessoa Jurídica;

b) Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido;

c) PIS/PASEP;

d) COFINS.

Art. 191 A base de cálculo do Imposto Sobre Serviços é o preço do serviço, assim considerada a receita bruta, à qual se aplica mensalmente a alíquota constante na Tabela XVI do artigo 184.

[...]

§ 6º Não serão incluídos no preço do serviço:

[...]

II – os seguintes tributos federais, relativos à prestação de serviços tributáveis, ocorridos no mesmo mês de competência:

Imposto de Renda Pessoa Jurídica;

Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido;

PIS/PASEP;

COFINS.

§ 7º Na prestação do serviço a que se refere o subitem 15.09, da Lista de Serviços não será incluído no preço do serviço o valor do bem, na proporção do valor arrendado.

§ 8º Na prestação do serviço a que se refere o subitem 1.05 da Lista de Serviços (TABELA XVI), não será incluído no preço do serviço o valor efetivamente pago a título de direitos autorais ao autor do *software*, relativo ao licenciamento ou cessão de uso⁵⁰⁰

⁵⁰⁰ Disponível em: <<http://www.legislacaoonline.com.br/poa>>. Acesso em: 30 abr. 2015.

Diante da novel legislação municipal, o Município de São Paulo ajuizou Ação Direta de Inconstitucionalidade, que tramitou perante o Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo sob o nº 0268693-38.2012.8.26.0000, contra os arts.190, § 2º, inciso II; 191, § 6º, inciso II, ambos da Lei Municipal nº 2.614/97, com a redação que lhes foi dada pela Lei Municipal 3.269/2007, e contra os §§ 7º e 8º do mesmo dispositivo, com o texto conferido pela Lei Municipal nº 3.276/2007, por instituírem benefícios fiscais diretos e/indiretos relativos ao ISSQN.

No julgamento da referida ADI, o Tribunal de Justiça inclinou-se pela procedência da ação, nos termos da ementa abaixo:

EMENTA: DIREITO CONSTITUCIONAL – AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE – LEIS MUNICIPAIS QUE CONCEDEM BENEFÍCIOS FISCAIS RELATIVOS AO ISSQN – Leis municipais que concedem benefícios fiscais diretos e indiretos relativos ao ISSQN, gerando "guerra fiscal", são inconstitucionais por violação dos arts. 111 e 144 da Constituição Estadual, que preconiza a obediência aos parâmetros da Constituição Federal – Ação procedente.

Posteriormente, quando da apreciação do Recurso de Embargos de Declaração interposto pelo Município de Poá, realizando dessa forma o reexame da matéria, o Tribunal acolheu os embargos, proferindo a seguinte decisão:

ACORDAM, em Órgão Especial do Tribunal de Justiça de São Paulo, proferir a seguinte decisão:
"ACOLHERAM OS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO, COM EFEITO INFRINGENTE, PARA JULGAR A AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE IMPROCEDENTE. V.U.", de conformidade com o voto do(a) Relator(a), que integra este acórdão.⁵⁰¹

Desse modo, o acórdão do TJ/SP inicialmente tinha entendido como inconstitucional a Lei questionada. No entanto, o Desembargador e relator do caso, Xavier de Aquino, alterou seu posicionamento concluindo que a base de cálculo do ISSQN não pode albergar todas as entradas de dinheiro nos cofres da empresa, mas sim apenas parcelas correspondentes ao preço do serviço prestado propriamente dito. Nessa linha de raciocínio, as importâncias financeiras que, embora transitem pela contabilidade da empresa e não se incorporam ao seu patrimônio, devem ser excluídas da base de cálculo do aludido imposto municipal, conforme ementa abaixo:

⁵⁰¹ TJ/SP, ADI 0268693-38.2012.8.26.0000, Rel. Des. Xavier de Aquino, j. 24/07/2013, DE 14/08/2013.

EMENTA: DIREITO PROCESSUAL CIVIL – EMBARGOS DE DECLARAÇÃO – EFEITOS INFRINGENTES – ADMISSIBILIDADE – ISSQN – Base de cálculo do ISS que não pode albergar todas as entradas de dinheiro nos cofres da empresa, mas apenas parcelas correspondentes ao preço do serviço prestado propriamente dito – As importâncias financeiras que, embora transitem pela contabilidade da empresa e não se incorporam ao seu patrimônio, devem ser excluídas da base de cálculo do aludido imposto municipal – EMBARGOS DE DECLARAÇÃO ACOLHIDOS COM EFEITOS INFRINGENTES.⁵⁰²

Conforme mencionamos acima, outros Municípios também passaram a adotar a mesma sistemática, a exemplo de Barueri e Santana do Parnaíba, ambos situados no Estado de São Paulo.

Em relação ao Município de Barueri, que adotou mecanismos semelhantes àqueles empregados pela Municipalidade de Poá, houve também ADI julgada improcedente. As leis de Barueri e Poá retiram da base de cálculo do ISSQN o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), a CSSL, o PIS e a Cofins.

Caso que também merece destaque é do Município de Santana do Parnaíba. O Município, diante da expectativa de garantir uma carga tributária de menor impacto aos prestadores de serviços, procedeu de forma mais radical em relação a Poá e Barueri.

Assim dispunha o art. 14 da Lei Municipal nº 899/75, conforme redação dada pela Lei 2.499/2003:

Art. 14. A base de cálculo do imposto é o preço do serviço, ao qual se aplica em cada caso, de acordo com a alíquota ou o respectivo valor anual constante da Lista de Serviços de que trata o artigo 7º.

[...]

§ 4º Na prestação dos serviços de que trata os itens 01, 02, 03, 04, 05, 06, 07, 08, 09, 11, 13, 15, 16, 35, 36, 72, 74, 76, 77, 78, 79, 80, 81, 82, 83, 84, 85, 87, 89, 97, 102, 107, 108, 109, 110, 111, 112, 115, 116, 143, 144, 145, 146, 147, 148, 149, 150, 151, 152, 153, 157, 158, 159, 160, 161, 163, 164, 165, 166, 168, 169, 170, 179, 181, 184, 185 e 188, *a base de cálculo do imposto será o correspondente a 37% (trinta e sete por cento) do valor bruto do faturamento.* (grifo nosso).

O Município de São Paulo, por sua vez, ajuizou também Ação Direta de Inconstitucionalidade que tramitou perante o Órgão Especial do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo sob o nº 0268686-46.2012.8.26.0000, sustentando, dentre outras alegações, que a base de cálculo do Município de Santana de Parnaíba não é o preço do serviço, mas sim um percentual aleatório da receita bruta do faturamento, o que incentiva a guerra fiscal, ocasionando à

⁵⁰² TJ/SP, EDecl 0268693-38.2012.8.26.0000/5000, Rel. Des. Xavier de Aquino, j. 23/10/2013, DE 18/12/2013.

Municipalidade de São Paulo, que integra a mesma região metropolitana do Município de Santana de Parnaíba, perda de receitas necessárias para a consecução de políticas públicas.

A ação fora julgada procedente, reconhecendo-se a inconstitucionalidade da lei municipal, afirmando o Desembargador que alterar a base de cálculo do ISSQN para percentual sobre valor bruto do faturamento é inconstitucional, não se podendo concluir, com clareza, que, na forma como prevista a base de cálculo na lei, o ISSQN no município de Santana de Parnaíba não tenha sido objeto de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, resultando, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima de 2% sobre o preço do serviço, nos termos da ementa abaixo:

Ação Direta de Inconstitucionalidade. Art. 14, § 4º, da Lei Municipal nº 899/1975, com redação dada pela Lei Municipal nº 2.499/2003, de Santana de Parnaíba, que altera a base de cálculo do ISSQN na prestação dos serviços que determina, elegendo-a como sendo 37% do valor bruto do faturamento. Impossibilidade jurídica do pedido e incompetência do TJSP para exercer o controle concentrado de lei municipal frente a lei constitucional federal. Preliminares rejeitadas ante a contrariedade da legislação municipal com os artigos 111 e 144 da Constituição Estadual. Mérito. Base de cálculo. Alteração. Inconstitucionalidade. Base de cálculo que deve ser considerada como sendo o preço do serviço, nos termos da Lei Complementar nº 116/2003, editada para regular o art. 146, III, "a", da CF. Não observância de princípios estabelecidos na CF, em evidente violação aos artigos 111 e 144, da Constituição do Estado de São Paulo. Inconstitucionalidade reconhecida do artigo 14, § 4º, da Lei Municipal nº 899/1975, com redação dada pela Lei Municipal nº 2.499/2003. Modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade. Art. 27 da Lei nº 9.868/99. Ação procedente, com modulação dos efeitos.

Diante da decisão, fora interposto Recurso Extraordinário pelo Município de Santana de Parnaíba, sendo negado seguimento ao recurso pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo.

A articulação empregada pelo Município de Barueri também desencadeou o ajuizamento de Arguição por Descumprimento de Preceito Fundamental pelo Governo do Distrito Federal, que tramita perante o Supremo Tribunal Federal sob o nº 189, de relatoria do Ministro Marco Aurélio.

Na oportunidade do ajuizamento, a Procuradoria Geral do Distrito Federal requereu pedido de suspensão liminar contra o art. 41 da Lei Complementar nº 118/2002 do Município de Barueri, na redada dada pela Lei Complementar nº 185/2007, tendo em vista a alegação de violação ao art. 1º, *caput*, da Constituição Federal (princípio federativo) e ao art. 88 do ADCT.

Em suma, alegou a Procuradoria que a referida norma compromete a igualdade entre os entes da Federação, estabelecendo uma tributação inferior àquela determinada pela Constituição, violando, dessa forma, o princípio federativo, na linha de argumentação de que a admissão de

uma forma de cálculo que gere uma tributação inferior representa uma ofensa ao referido princípio na medida em que representará um privilégio ao Município de Barueri.

A Advocacia Geral da União, em manifestação nos autos da presente arguição, asseverou que o Município não pode legislar sobre matéria reservada à Lei Complementar e, no caso discutido, recorre-se a tal premissa para assinalar que caberá à Legislação Complementar a definição de base de cálculo. Logo, os dispositivos veiculados pelo legislador municipal violaram diretamente a norma constitucional estampada no art. 146, III, *a*, da Lei Maior.

Do mesmo modo deflagaram invasão à esfera de competência atribuída constitucionalmente, violando os arts. 1º, *caput*; 18; e 60, § 4º, todos da Constituição Federal, concluindo-se, desse modo, pela inconstitucionalidade dos seguintes dispositivos da lei municipal: *caput* dos § 1º, 2º, 3º, 5º, 6º, 7º, 8º, 9º e 10º, e da expressão “7.02” constante no art. 4º, todos do art. 41 da Lei Complementar nº 118/2002, na redação que lhe foi conferida pela Lei Complementar Municipal nº 191/2007.

Não obstante, o Ministro Relator negou seguimento ao pedido formalizado, estando a questão pendente de julgamento de Agravo Regimental, atuando o Município São Paulo como “*amicus curiae*”.

A tese empregada pelos Municípios de Poá e Barueri, ao estabelecer em suas respectivas legislações a dedução dos tributos federais da base de cálculo do ISSQN, foi encampada por Aires F. Barreto através da elaboração do parecer destacado alhures, o qual abarca uma série de indagações formuladas pela Municipalidade de Barueri a respeito da base de cálculo desta exação, dentre as quais citemos a não inclusão dos valores referentes a tributos exigidos por outras esferas de governo.

Diante da preocupação de trazer à colação deste trabalho a maior gama de informações possível, realizamos uma leitura detida do referido parecer, reputando-se de grande relevância destacarem-se algumas ideias trabalhadas pelo autor.

À guisa das ideias relativas à diferença entre receitas e ingresso, as quais já tivemos a oportunidade de mencionar, Aires F. Barreto, ao elencar as hipóteses de não inclusão de valores na base de cálculo do ISSQN, destaca os valores referentes a tributos exigidos por outras esferas do governo.

Em seu parecer elaborado a pedido do Município de Barueri assim se manifesta:

É evidente que esses valores – destinados a outras esferas do governo – não podem compor a base de cálculo do ISS, uma vez que, embora transitem pelo caixa dos prestadores de serviço,

não acrescem seu patrimônio, como elemento novo e positivo, razão pela qual não configuram receita, mas meros ingressos.⁵⁰³

Importante registrar outras passagens de seu raciocínio:

A perspectiva mensurável do aspecto material da hipótese de incidência (base de cálculo) do ISS não é o volume de recursos financeiros que ingressa no caixa das empresas, mas, apenas e tão só, aquela espécie de ingressos que pode ser classificada como receita do prestador, proveniente da prestação e serviços.

As receitas são entradas que modificam o patrimônio da empresa, incrementando-o. Os ingressos envolvem tanto as receitas quanto as somas pertencentes a terceiros (valores que integram o patrimônio de outrem); são aqueles valores que não importam modificação no patrimônio de quem os recebe, porém mero trânsito para posterior entrega a quem pertencerem.⁵⁰⁴

Como se percebe a questão ora ventilada é rodeada de controvérsias e conflitos interpretativos, e aqui reservamos espaço para apontamento de nossas considerações acerca do assunto.

De acordo com diversas passagens desse trabalho, destacamos que a base de cálculo do ISSQN está consubstanciada no *preço do serviço*.

É cediço que a base de cálculo não poderá contemplar valores alheios ao preço do serviço, como, exemplificativamente, os chamados reembolsos de despesas. Ou seja, há situações em que o valor recebido pelo prestador não possui qualquer relação com a remuneração que lhe fora paga no cumprimento da obrigação de fazer.

Particularmente, por se tratar de uma questão tão complexa, acreditamos que uma alteração semântica muito contribui para melhor elucidação da questão. Por essa razão, inclinamo-nos para o emprego da expressão “*preço pelo serviço*”, em substituição a *preço do serviço*.

Dessa forma, a base de cálculo do ISSQN, e assim não poderia ser diferente para o ISS *leasing*, deve corresponder à receita bruta recebida pelo prestador de serviços, excluindo-se apenas aquelas importâncias que não integram esse conceito, a exemplo do reembolso de despesas, conforme exemplo anteriormente citado.

Sendo assim não corroboramos a tese desenvolvida por Aires F. Barreto, encampada pelos Municípios de Poá e Barueri, cujas legislações preveem a exclusão dos tributos federais de suas respectivas bases de cálculo.

⁵⁰³ Parecer, cit., p. 20.

⁵⁰⁴ Parecer, cit., p. 21.

Esse posicionamento condiciona a composição da base de cálculo não somente ao pressuposto constitucional, mas ao destino que se dê ao valor recebido pelo prestador.

Noutros termos, com a devida vênia para divergir do autor, os valores devidos a título de tributos federais não podem ser considerados como “valores que não se incluem no preço do serviço”, pois, ao nosso talante, preço do serviço equivale ao “preço recebido pelo serviço”. Ou seja, não há como deixar de incluir valores que já constituem a base de cálculo do ISSQN.

Em suma, o destino que se dê ao valor recebido pelo serviço, mesmo que em decorrência de obrigações tributárias, não poderá ser utilizado como critério para alterar o pressuposto constitucional da base de cálculo.

Conclui-se, por tais assertivas, que o ato de desconsiderar da base de cálculo os tributos devidos a outros entes representa uma verdadeira exclusão da base de cálculo, pois, repita-se, tal importância integra o valor recebido *pelo* serviço, não representando, por via oblíqua, uma simples “não inclusão no preço do serviço”.

Por outro giro, como sublinha acertadamente o Governo do Distrito Federal, as legislações municipais que aplicam essa sistemática contrariam a própria sistemática almejada pelo legislador quando da uniformização da alíquota mínima em 2%: combater a guerra fiscal entre os Municípios.

Assim como ocorreu no início dos anos 90 do século passado, com a mudança de inúmeras empresas de arrendamento mercantil para os municípios da chamada Grande São Paulo, a exemplo de Barueri e Poá, tendo como mola propulsora os incentivos fiscais baseados em alíquotas que se aplicavam até mesmo no percentual de 0,25%, entendimento dessa natureza seria um retrocesso, pois resultaria no início de uma nova guerra fiscal entre todos os Municípios, cada qual procurando alternativas idênticas ou não para, primeiro, garantir a permanência dos prestadores de serviços em seus territórios que já estiverem estabelecidos, como também buscando o ingresso de novos contribuintes.

Aliás, frise-se que a guerra fiscal é enfatizada principalmente através de um caráter conflituoso e desordenado na Federação, conceituando guerra fiscal a partir exclusivamente do comportamento dos governos subnacionais, traduzindo-se, inclusive, numa ideia de competição.⁵⁰⁵

⁵⁰⁵ Cf. PRADO, Sergio; CAVALCANTI, Carlos Eduardo G. *A guerra fiscal no Brasil*. São Paulo: Fundap : Fafesp: Ipea, 2000, p. 10-11.

Na linha desse raciocínio, acatando a tese desenvolvida pelo Governo do Distrito Federal, a Advocacia Geral da União destacou a nítida afronta a normas constitucionais, sobretudo ao princípio federativo, além da incompetência da Municipalidade para legislar sobre a base de cálculo. E aqui uma vez mais compactuamos com a posição adotada.

Trabalhamos anteriormente com algumas premissas relacionadas à autonomia dos entes federativos, abarcando não apenas as faixas de atuação conferidas pelo legislador constituinte no âmbito do exercício da competência tributária de cada pessoa política, mas com o intento principal de assegurar a autonomia financeira.

Por tal viés, vale registrar que a “solução” adotada pelas Municipalidades de Poá e Barueri de fato resulta em prejuízo à situação de igualdade entre os Municípios (entes da Federação), estabelecendo uma tributação inferior ao que determina o texto constitucional, trazendo como consequência também um comprometimento na autonomia financeira dos Municípios, já que cada qual reduzirá a carga tributária por uma questão de sobrevivência, ficando ainda mais a mercê de repasses estaduais e federais.

A autonomia dos entes federativos traz como pressuposto uma situação de igualdade. É inegável, frise-se novamente, que a sistemática empregada pelas municipalidades afronta de forma inequívoca o texto constitucional, entendimento este encampado também pela Advocacia Geral da União, o que culminará, em breve, caso a tese defendida pelos Municípios também seja adotada pelo Supremo Tribunal Federal, numa longa guerra fiscal entre os Municípios brasileiros, o que ainda não ocorreu em razão da pendência no julgamento e apreciação da matéria.

CONCLUSÕES

- 1) O sistema tributário nacional é dotado de rigidez, abarcando em seu contexto todas as normas e diretrizes a serem obedecidas para o exercício da tributação. É o conjunto de normas constitucionais e infraconstitucionais que disciplinam a atividade tributante, resultando, desse modo, da conjugação de três planos normativos distintos: o texto constitucional, a lei complementar veiculadora de normas gerais em matéria tributária e a lei ordinária, instrumento de instituição de tributos por excelência.
- 2) Competência tributária é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes (regrada, disciplinada pelo direito) de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciando na aptidão jurídica de instituir, *in abstracto*, tributos, descrevendo legislativamente suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos e passivos, suas base de cálculo e alíquota, afastando a ideia de poder tributário, por caracterizar algo incontestável ou absoluto.
- 3) A repartição de competência tributária é exaustivamente delineada pela Constituição Federal, especificando detalhadamente o legislador constituinte os tributos de competência de cada pessoa política, com supedâneo nos princípios federativo e da autonomia municipal, que também é alçada à condição de princípio, devendo ser analisada à luz do rol de cláusulas pétreas. O Município é ente que integra o pacto federativo, cabendo-lhes (e também ao Distrito Federal) a instituição do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza.
- 4) Diante da definição das faixas de competência de cada pessoa política, deve-se afastar qualquer espécie de confusão entre os conceitos de mercadoria e material. Se a coisa foi objeto de mercancia, será mercadoria; caso seja meio/objeto imprescindível para prestação de serviços, será material, não havendo, desse modo, que se falar no emprego de mercadorias na prestação de serviços.
- 5) Na zona cinzenta entre a materialidade do ICMS e do ISSQN será de competência municipal a tributação de todas as prestações de serviços de qualquer natureza, desde que submetido a regime de direito privado, reservando-se aos Estados-membros o exercício da competência para

instituição, fiscalização e arrecadação do imposto incidente sobre a prestação de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

6) A materialidade do ISSQN consiste não apenas em *serviços de qualquer natureza*, mas na *prestação de serviços de qualquer natureza*, consubstanciada numa obrigação de fazer (e não numa obrigação de dar), que consiste na realização do esforço humano do prestador em favor do tomador, resultando assim em atos ou serviços a serem executados por aquele. Ao legislador municipal competirá tributar apenas as atividades totalmente revestidas das características de serviços (prestação de serviços), por exigência constitucional.

7) O conceito de serviço tributável pelo ISSQN deverá possuir natureza jurídica, consistindo na prestação de serviços de qualquer espécie ou natureza, desde que submetidos ao regime de direito privado (em oposição a serviço de natureza pública), cujo esforço humano estará consubstanciado em algo material, imaterial ou que conjugue ambas as espécies, realizado por pessoa física ou jurídica.

8) O legislador infraconstitucional, ao estabelecer os aspectos da regra matriz de incidência tributária do ISSQN, deverá fazê-lo em consonância com os ditames consagrados pela Lei Maior, estabelecendo todos os critérios legais de acordo como arquétipo constitucional do imposto.

9) No cerne da materialidade do ISSQN, a denominada atividade-fim deverá ser tratada diferentemente da atividade-meio, sendo esta representada pelo conjunto de ações-meio para que se possa alcançar a prestação do serviço, não sendo possível, porém, dedicar a essas ações tratamento jurídico específico dissociado da atividade-fim. As atividades-meio são desenvolvidas como requisito ou condição para a produção de uma atividade-fim. É o meio pelo qual esta pode ser alcançada.

10) O papel da lei complementar em matéria tributária está expressamente previsto no art. 146 da Constituição Federal: dispor sobre conflito de competência, regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e estabelecer normas gerais em matéria tributária. A atuação do legislador

complementar, e assim não é diferente em matéria de ISSQN, não poderá ir além desses limites estabelecidos pela Lei Maior.

11) Embora a taxatividade da lista de serviços anexa à lei complementar seja o entendimento consolidado pela jurisprudência, a referida lista deve ter natureza exemplificativa, pois não caberá à Lei Complementar determinar quais os serviços devam ser tributados pelos Municípios, haja vista que a própria Constituição estabelece que a materialidade da exação corresponde a serviços de qualquer natureza. A lei complementar não cria serviços, independentemente desse modo a legislação municipal do rol de serviços elencados pela legislação nacional. A obediência da legislação municipal ao Congresso Nacional reflete uma inequívoca mitigação ao exercício de seus poderes-deveres.

12) A legislação complementar vigente que trata do ISSQN (LC nº 116/2003) adota como critério espacial padrão para determinar o Município competente para exigência do imposto o local do estabelecimento prestador, ali considerando-se o serviço prestado, ou, na falta do estabelecimento, o local do domicílio do prestador, elencando nos incisos I a XXII do art. 3º os serviços cujo local da incidência corresponde ao município onde o serviço é realizado.

13) Não agiu o legislador complementar em consonância com os lindes constitucionais para determinar o critério espacial (padrão) da regra matriz do ISSQN, tratando em caráter excepcional o critério pressuposto pelo texto constitucional, qual seja, o local da prestação de serviços, inexistindo, de acordo com a diretriz adotada pelo texto infraconstitucional, relação lógica entre os critérios material e espacial da regra matriz de incidência tributária.

14) De acordo com ilações doutrinárias, algumas circunstâncias podem ser consideradas irrelevantes para identificação do local de incidência do ISSQN: local onde são celebrados os contratos; lugar onde são emitidos ou contabilizados os documentos fiscais; local do usuário (tomador do serviço).

15) A definição de estabelecimento prestador está descrita no próprio diploma legal (LC nº 116/2003) em seu 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 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”.

16) Na definição de estabelecimento prestador são irrelevantes os seguintes aspectos: o seu tamanho, seu grau de autonomia, não importando se se trata de matriz, de sede, filial, sucursal, agência ou qualquer outra denominação que se empregue, não podendo, todavia, ser um singelo depósito de materiais ou a existência de um imóvel, sendo necessária a organização, unificada em sua unidade econômica indispensável à prestação do serviço.

17) Diante da interpretação da base de cálculo com a materialidade do ISSQN, ela corresponde ao preço do serviço – critério pressuposto constitucionalmente –, sendo inclusive esse o entendimento empregado pelo legislador complementar, de acordo com a dicção do art. 7º da Lei Complementar nº 116/2003. Por preço do serviço entende-se a receita bruta auferida pelo prestador quando da prestação de serviços tributáveis pelos Municípios e Distrito Federal.

18) Deverá integrar a base de cálculo do ISSQN, para uma melhor compreensão de eventuais controvérsias existentes, a receita bruta consubstanciada no *preço recebido pelo serviço*, não se devendo considerar eventuais ingressos de valores estranhos a esse montante, concluindo-se que nem todos os valores recebidos pelo prestador poderá integrar a base de cálculo do ISSQN.

19) Algumas hipóteses são destacadas como não inclusão da base de cálculo do ISSQN: valores que compõem outros negócios jurídicos; despesas e valores de terceiros; valores que constituem meros reembolsos de despesas; descontos concedidos; e vale destacar que o preço do serviço é o preço para pagamento à vista. Além disso, o inciso I do § 2º do art. 7º da Lei Complementar nº 116/2003 estabelece que não se incluem na base de cálculo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza 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.

20) Conforme previsão do art. 156, § 3º, da Constituição Federal cabe à Lei Complementar fixar alíquotas máximas e mínimas para o ISSQN, excetuando-se destas últimas alguns serviços expressos na própria legislação. Com a estipulação de alíquotas máximas, a lei complementar apenas regula tal limitação, não tendo o condão de estabelecer a alíquota. Por outro giro, a determinação de alíquotas mínimas teve o condão de estancar e controlar a guerra fiscal entre os municípios.

21) Define-se por arrendamento mercantil como a operação pela qual uma pessoa física ou jurídica utiliza um bem adquirido por uma empresa arrendadora durante determinado período. Terminado o prazo, passa a optar entre a devolução do bem e a renovação da locação, ou aquisição pelo preço residual fixado inicialmente. Apresenta-se como contrato complexo, com similaridades com a locação (de forma mais aproximada), financiamento e promessa de compra e venda.

22) A operação de *leasing* apresenta natureza complexa, possuindo em sua estrutura similaridade com os seguintes negócios jurídicos: locação, financiamento e promessa de compra e venda, sendo este assunto muito difundido pela doutrina. Há estudiosos que o consideram como negócio jurídico de natureza própria ou até mesmo reduzindo-o a uma dessas três figuras. Apesar de sua maior proximidade com o contrato de locação, inclinamo-nos a considerá-lo como uma espécie de financiamento.

23) Conforme entendimento pacificado pela jurisprudência, a cobrança antecipada do Valor Residual Garantido (VRG) não descaracteriza o contrato de arrendamento mercantil para operação de compra e venda.

24) O estudo da incidência do ISSQN nas operações de *leasing* deve ser realizado à luz da distinção entre suas principais espécies: *leasing* financeiro e *leasing* operacional, sendo esta última considerada modalidade locatícia, afastando-se a incidência em razão do entendimento pacificado pelo Supremo Tribunal Federal através da Súmula Vinculante nº 31, que assim prescreve ser inconstitucional a incidência de imposto sobre serviços de qualquer natureza sobre operações de locação de bens móveis.

25) Segundo entendimento jurisprudencial, o contrato de *leasing* financeiro é autônomo, estando sua materialidade consubstanciada numa operação de financiamento. A concessão do financiamento é o núcleo do serviço na operação de *leasing* financeiro. Nosso posicionamento é em sentido contrário, inclinando-nos para o entendimento de que o contrato de *leasing* não se consubstancia numa prestação de serviços, não implicando uma autêntica obrigação de fazer, e sim uma obrigação e dar, tratando-se de uma espécie de locação.

26) O serviço tributável na operação de *leasing* (serviço de financiamento), de acordo com entendimento do STF, consiste na aproximação entre quem tem disponibilidade de recursos e quem deles necessita, não de forma geral como um empréstimo, mas com o objetivo específico de se garantir acesso ao uso de um bem. O serviço de qualquer natureza está plasmado na aproximação de interesses convergentes.

27) Não incide ICMS nas operações de arrendamento mercantil, não ocorrendo incidência do imposto estadual na venda do bem arrendado, quando o arrendatário faz sua opção de compra, pois não há mais mercadoria. Há apenas um bem de uso *extra commercium*, não havendo, não ocorrendo nenhuma operação mercantil. Não incide também ICMS na operação de arrendamento mercantil internacional.

28) Em se tratando da operação de *leasing* financeiro, cujo núcleo do serviço é a concessão do financiamento, 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. 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.

29) A base de cálculo do ISS *leasing* deverá fazer referência ao preço pelo serviço (ou preço do serviço), não devendo fazer alusão ao valor total do bem. O valor do bem/objeto de arrendamento mercantil será utilizado como parâmetro de mensuração do ICMS, inexistindo qualquer relação com o preço do serviço pressuposto constitucionalmente.

30) No que tange às alternativas encontradas pelas administrações públicas municipais para garantir uma carga tributária mais amena aos prestadores de serviços, reduzindo da base de cálculo os valores devidos a título de tributos federais, trata-se de alternativa que representa uma verdadeira *exclusão da base de cálculo*, pois tal importância integra o valor recebido pelo serviço, não representando, por via oblíqua, uma simples *não inclusão no preço do serviço*.

31) É inconstitucional a exclusão da base de cálculo do ISSQN dos valores devidos a título de tributos federais. As legislações municipais de Barueri e Poá contrariam a própria sistemática almejada pelo legislador quando da uniformização da alíquota mínima em 2%: combater a guerra fiscal entre os Municípios, dando ensejo a esse novo quadro, comprometendo a situação de igualdade entre os municípios, afrontando inclusive o princípio federativo.

BIBLIOGRAFIA

ACKEL FILHO, Diomar. A autonomia municipal na nova Constituição. *RT*, São Paulo, v. 635.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. *República e Constituição*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

_____. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

_____. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. Atual. por Rosolea Miranda Folgosi. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. Conflitos entre ICMS, ISS e IPI. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, nº 7-8.

_____. ISS – Base imponible. In: *Estudos e pareceres de direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais. v. 1.

ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires F. ISS – Locação e *leasing*. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, nº 51.

_____. ISS e ICM – Conflitos. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, nº 11/12.

_____. ISS – Construção civil – Pseudosserviço e prestação de serviço – Estabelecimento prestador – Local da prestação. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, nº 40.

_____. ISS na Constituição – Pressupostos positivos – Arquétipo do ISS. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, nº 37.

ÁVILA, Humberto. Imposto sobre a Prestação de Serviços de Qualquer Natureza – ISS. Normas constitucionais aplicáveis. Precedentes do Supremo Tribunal Federal. Hipótese de incidência, base de cálculo e locação da prestação. *Leasing financeiro: Análise da incidência. Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, nº 122.

AYALA, Jose Luiz Perez de. *Derecho tributario I*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1968.

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

BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS: do texto à norma*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

BARRETO, Aires F. *Curso de direito tributário municipal*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. *ISS na Constituição e na lei*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009.

_____. ISS – Atividade-meio e serviço-fim. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, nº 5.

_____. ISS e ICM – Competência municipal e estadual – Limites. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, nº 15-16.

_____. ISS – Atividade-meio e serviço-fim. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, nº 5.

_____. ISS – Momento de ocorrência do fato tributário. *Repertório IOB de Jurisprudência*. Rio de Janeiro, 2ª quinzena de fevereiro de 1995, p. 74-75.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito constitucional*. 22. ed. rev. e atual. por Samantha Meyer-Pflug. São Paulo: Malheiros, 2010.

BECHO, Renato Lopes. *Lições de direito tributário: teoria geral e constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2011.

BENJÓ, Celso. O *leasing* na sistemática jurídica nacional e internacional. *Revista Forense* 274, abr./jun. 1981.

BLATT, Adriano. *Leasing: uma abordagem prática*. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1998.

BRITO, Edvaldo. O Imposto sobre Serviços (ISS) e os “apart-service” condominiais. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, nº 44.

CAMPOS, Dejalma de. ISS – Um aspecto tributário do “leasing”. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, nº 19-20.

CARRAZZA, Elizabeth Nazar. Sistema constitucional tributário brasileiro. *Revista de Direito Público*, São Paulo: Revista dos Tribunais, nº 25.

_____. *O Imposto sobre Serviços na Constituição*. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 1976.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29. ed. rev., ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 72/2013. São Paulo: Malheiros, 2013.

_____. Autonomia municipal. *Revista do Advogado*, São Paulo: AASP, nº 12.

_____. *Conflito de competência: um caso concreto*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

_____. *ICMS*. 16. ed. rev. e ampl., até a Emenda Constitucional 67/2011 e de acordo com a Lei Complementar 87/1996, com suas ulteriores modificações. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. Breves considerações sobre o art. 12 do Decreto-lei nº 406/68. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, nº 6, p. 158, 1978.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CAVALCANTE, Denise Lucena. Anotações sobre o Sistema Tributário Brasileiro. In: *Direito tributário: homenagem a Hugo de Brito Machado*. André Elali, Hugo de Brito Machado Segundo, Terence Trennepohl (Coords.). São Paulo: Quartier Latin, 2011.

COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de direito civil: contratos*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

COLMO, Alfredo. *Obligaciones en general*. Tercera Edicion. Buenos Aires: Guillermo Kraft, 1944.

COMPARATO, Fábio Konder. Contrato de leasing. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, ano 57, v. 389.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário nacional – constitucional e Código Tributário Nacional*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

DÁCOMO, Natália de Nardi. *Hipótese de incidência do ISS*. São Paulo: Noeses, 2007.

DERZI, Misabel Abreu Machado O aspecto espacial do imposto sobre serviços de qualquer natureza. In: TORRES, Heleno Taveira (Coord.). *Imposto sobre Serviços – ISS na Lei Complementar n. 116/03 e na Constituição*. Barueri/SP: Manole, 2004.

_____. Fundamentos da competência tributária municipal. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, nº 13-14.

DI AGUSTINI, Carlos Alberto. *Leasing*. São Paulo: Atlas, 1995.

DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro: teoria geral das obrigações contratuais e extracontratuais*. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

_____. *Curso de direito civil brasileiro: teoria geral das obrigações*. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

_____. *Tratado teórico e prático dos contratos*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

FARIA, Werter R. O *leasing* financeiro. *Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro*, São Paulo: Revista dos Tribunais, nº 59.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Saraiva, 1967.

FONROUGE, C. M. Giuliani. *Conceitos de direito tributário*. Trad. da 2. ed. argentina do livro “Derecho Financiero” (Buenos Aires: Depalma, 1970) por Geraldo Ataliba e Marco Aurélio Greco. São Paulo: Edições Lael, 1973.

FUSO, Rafael Correia. A simulação do estabelecimento e a exigência do ISS. In: *ISS pelos Conselheiros Julgadores*. Alberto Macedo e Natália de Nardi Dácomo (Coords.). São Paulo, Quartier Latin, 2012, p. 364.

GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. *Novo curso de direito civil: obrigações*. 15. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2014.

GIARDINO, Cleber. Conflitos entre ICMS, ISS e IPI. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, nº 7.

GOMES, Orlando. *Contratos*. 23. ed. Atualização e notas de Humberto Theodoro Júnior. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

_____. *Obrigações*. 16. ed. rev., atual. e aum. por Edvaldo Brito. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito civil brasileiro: contratos e atos unilaterais*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

_____. *Direito civil brasileiro: teoria geral das obrigações*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

HARADA, Kiyoshi. *ISS: doutrina e prática*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

_____. *Direito tributário municipal: sistema tributário municipal*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

JARACH, Dino. *O fato imponible: teoria geral do direito tributário substantivo*. Trad. Dejalma de Campos. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

JESUS, Isabela Bonfá de. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

JUSTEN FILHO, Marçal. O ISS, a Constituição de 1988 e o Decreto-Lei nº 406/68. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, nº 3.

_____. *O Imposto sobre serviços na Constituição*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985.

KELSEN, Hans *Teoria pura do direito: introdução à problemática científica do direito*. Trad. J. Cretella Jr. e Agnes Cretella. 2. ed. rev. da tradução. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

_____. *Teoría general del derecho y del Estado*. Trad. Eduardo Garcia Maynez. México: Imprenta Universitaria, 1949.

LEÃO, José Francisco Lopes de Miranda. *Leasing: o arrendamento financeiro*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

LIMA, Alexandre Santana de; DI AGUSTINI, Carlos Alberto. *Leasing operacional*. Rio de Janeiro: FGV, 2001.

MACEDO, Marco Antonio Ferreira. Breves reflexões acerca da competência tributária municipal. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, v. 683, fascículo I – Cível.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 35. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2014.

_____. *Aspectos fundamentais do ICMS*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1999.

_____. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007. v. I.

_____. A base de cálculo do ISS e as subempreitadas. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, nº 108.

MANCUSO, Rodolfo de Camargo. *Leasing*. 3. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

MARTINS, Fran. *Contratos e obrigações comerciais*. 9. ed. rev. e aum. Rio de Janeiro: Forense, 1988.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Fato gerador do ISS. Município com competência impositiva. Inteligência do art. 12, “a”, do Dec.-Lei 406/68, à luz da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo: Revista dos Tribunais, nº 32.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. O ISS e a Lei Complementar 116/03 – Aspectos relevantes. In: *O ISS e a LC 116*. Coord. Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 2003.

_____. Aspectos relevantes do ISS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, nº 182.

MARTINS, Sergio Pinto. *Manual do Imposto sobre Serviços*. 9. ed. atual., rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2013.

MASSANET, Juan Ramallo. Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Dialética, 2012.

_____. Leasing – ISS e ICMS? In: *O ICMS, a LC 87/96 e questões jurídicas atuais*. Coord. Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 1997.

_____. *ISS: aspectos teóricos e práticos*. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática do Imposto sobre Serviços*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

_____. As operações de leasing diante do ICMS e do ISSQN. In: *O ICMS, a LC 87/96 e questões jurídicas atuais*. Coord. Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 1997.

_____. ISSQN – Fornecimento de mão de obra temporária – Base de cálculo. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, nº 60.

NADER, Paulo. *Curso de direito civil: contratos*. 4ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro, 2009.

NAGIB, Luiza. *IPI – Critério Material*. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2010.

NEVES, Leônidas Correia das. Arrendamento mercantil no Brasil: imposto sobre operações financeiras e danos substanciais. *Revista Jurídica*, nº 278, dez. 2000.

PAES, Paulo Roberto Tavares. *Leasing*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.

PEREIRA, Luciano de Almeida. A incidência do Imposto sobre Serviços – ISS sobre os contratos de arrendamento mercantil. In: MACEDO, Alberto; DÁCOMO, Natália de Nardi (Coords.). *ISS pelos conselheiros julgadores*. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

PIVA, Sílvia Helena Gomes. *O ISSQN e a determinação do local da incidência tributária*. São Paulo: Saraiva, 2012.

PRADE, Péricles. *Competência tributária privativa do município para instituir o ISSQN nas operações de leasing: aspectos revisitados e novos*. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, nº 96.

RIZZARDO, Arnaldo. *Leasing: arrendamento mercantil no direito brasileiro*. 4. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

RODRIGUES, Silvio. *Direito civil: dos contratos e das declarações unilaterais da vontade*. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. v. 3.

SARLET, Ingo Wolfgang. *Curso de direito constitucional*. 3. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

SARTIM, Agostinho. Conflitos entre ICMS, ISS e IPI. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, nº 7.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SILVA, José Afonso. *Curso de direito constitucional positivo*. 36. ed., rev. e atual. até a Emenda Constitucional n. 71, de 29.11.2012. São Paulo: Malheiros, 2013.

_____. *Comentários contextual à Constituição*. 8. ed. atual. até a Emenda Constitucional 70, de 22.12.2011. São Paulo: Malheiros, 2012.

TAVARES, André Ramos. *Curso de direito constitucional*. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2014.

TEMER, Michel. *Elementos de direito constitucional*. 23. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2010.

TRABUCCHI, Alberto. *Instituciones de derecho civil*. Trad. Luis Martinez-Calcerrada. Madrid: Revista de Derecho Privado, 1967.

TUBINO, Rogério de Miranda. Leasing (arrendamento mercantil) e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. In: MACHADO, Rodrigo Brunelli (Coord.). *ISS na Lei Complementar nº 116/03*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

VENOSA, Sílvio de Salvo. *Manual de contratos e obrigações unilaterais de vontade*. São Paulo: Atlas, 1997.

_____. *Direito civil: contratos em espécie*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

_____. *Direito civil: teoria geral das obrigações e teoria geral dos contratos*. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

VILLEGAS, Héctor B. *Curso de direito tributário*. Trad. de Roque Antonio Carrazza. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980.

WALD, Arnoldo. *Direito civil: contratos em espécie*. 18. ed. reformulada com a colaboração dos Professores Semy Glanz, Ana Elizabeth Lapa Wanderley Cavalcanti e Liliana Minardi Paesani. São Paulo: Saraiva, 2009.