



A LEI COMPLEMENTAR Nº157/16 E O DESLOCAMENTO DO CRITÉRIO ESPACIAL DO SERVIÇO DE ARRENDAMENTO MERCANTIL À LUZ DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E DO FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO*

COMPLEMENTARY LAW Nº 157/16 AND THE DISPLACEMENT OF THE TAX SPACIAL CRITERION OF THE FINANCIAL LEASE SERVICE IN THE LIGHT OF THE FEDERAL CONSTITUTION AND BRAZILIAN FISCAL FEDERALISM

Francisco Sávio Fernandez Mileo Filho**

RESUMO: Este trabalho se propôs a investigar a (in)constitucionalidade da Lei Complementar nº 157/16, na parte em que ela alterou o critério espacial do serviço de arrendamento mercantil. Chegou-se à conclusão de que a Lei Complementar nº 157/16 é inconstitucional, na medida em que ela transforma o ISS incidente sobre a prestação de serviço de arrendamento mercantil em um imposto incidente sobre a tomada e/ou aquisição de serviço.

Palavras-chave: ISS; Local da Prestação; Lei Complementar nº 157/16.

ABSTRACT: This paper aims to investigate the constitutionality of the complementary law nº 157/16, regarding the changes of the tax spacial criterion of the financial lease. It concludes that the complementary law nº 157/16 is unconstitutional because it transforms the ISS that falls upon the rendering of financial lease in a different tax which falls upon the taking and/or the acquisition of a service.

Keywords: ISS; Place of Rendering; Complementary Law nº 157/16.

INTRODUÇÃO

Inserido no âmbito da competência tributária dos Municípios, nos termos do art. 156, III, da Constituição Federal de 1988, o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS historicamente sempre suscitou calorosos debates na comunidade científica. É com certa frequência que se depara com discussões envolvendo as nuances deste imposto. Nos tempos atuais, talvez o grande foco dos juristas esteja em averiguar a incidência ou não do ISS sobre os novos modelos de negócios que surgem a todo instante a partir dos avanços tecnológicos, em contraposição à incidência dos demais tributos que igualmente agravam o consumo.

*Artigo submetido em 21 dez. 2018 e aceito para publicação em 06 jun. 2019. Publicado em 30 jul. 2019.

** Mestrando em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Universidade de São Paulo, São Paulo, São Paulo, Brasil / franciscomileo_6@hotmail.com

Por se tratarem essas atividades, claro, de verdadeiras inovações econômicas e empresariais antes inexistentes, os juristas da atualidade se esforçam para encontrar uma solução normativa compatível com o ordenamento jurídico brasileiro. Contudo, essa controvérsia de hoje amiúde em pauta não é a única que circunda o ISS. Um tema que constantemente encontra-se em xeque diz respeito ao seu critério espacial: onde, afinal, o ISS é devido?

A polêmica contida sobre esse aspecto provém em grande medida da sua própria essência. Desvendar onde o fato gerador foi realizado, efetivamente, não é uma tarefa simples. Em inúmeras ocasiões, não é fácil identificar o local onde ocorre a prestação do serviço. O legislador, na tentativa de conformar a regra-matriz do imposto, elege alguns elementos de conexão¹ como o local do estabelecimento prestador, o local do domicílio do prestador, o local da sede da empresa, o local do bem objeto da prestação etc.² E o fato é que nem sempre essa escolha desponta como a mais adequada para revelar o local da prestação do serviço. Daí se tem uma série de discussões permanentes envolvendo esta temática, posto que constantemente renovadas.

Recentemente, essa tônica ganhou um novo capítulo à parte. Trata-se das alterações que a Lei Complementar nº 157/16 introduziu na Lei Complementar nº 116/03. De acordo com o art. 3º, *caput*, da Lei Complementar nº 116/03, o serviço se considera prestado, e o imposto devido, no local do estabelecimento prestador. Não havendo, por ventura, estabelecimento prestador, vale o local do domicílio do prestador.

Noutras palavras, a regra geral vigente hoje no sistema tributário nacional é a de que compete ao Município onde se localiza o estabelecimento prestador exigir o ISS. Supletivamente, em caso de inexistência deste, considera-se o local do domicílio do prestador. Entretanto, em algumas hipóteses específicas dotadas de caráter excepcional, a Lei Complementar nº 116/03, nos respectivos incisos do mencionado art. 3º, estipula que o ISS é devido em outro local, a depender da natureza do serviço. As alterações promovidas pela Lei Complementar nº 157/16 afetam precisamente este ponto: seu art. 1º incluiu os incisos XXIII, XXIV e XXV ao art. 3º, da Lei Complementar nº 116/03, isto é, adicionou três novas situações excepcionais.

Ao assim fazer, a Lei Complementar nº 157/16 deslocou o critério espacial do serviço de arrendamento mercantil, do serviço de administração de fundos, de administração de cartão de crédito ou débito, do serviço de planos de saúde em geral e do serviço de agenciamento de contrato de arrendamento mercantil, franquia e *factoring*, para o local do domicílio do tomador. Em outro dizer,

¹ Nas palavras de Alberto Xavier, elemento de conexão é "o elemento da previsão normativa que, determinando a 'localização' de uma situação da vida num certo ordenamento tributário, tem como efeito típico determinar o âmbito de aplicação das leis desse ordenamento a essa mesma situação" (XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 8ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 213.)

² COELHO, Sacha Calmon Navarro. DERZI, Misabel Abreu Machado. O aspecto espacial da regra-matriz do imposto municipal sobre serviços, à luz da Constituição. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 88. São Paulo: Dialética, 2003, p. 134.

relativamente a esses serviços, a Lei Complementar nº 157/16 elegeu como elemento de conexão o domicílio do tomador, transferindo a competência tributária antes pertencente ao Município em que se localizava o estabelecimento prestador.

Diante dessa mudança legislativa, tanto os contribuintes afetados quanto alguns juristas se insurgiram contra a medida. Os contribuintes, porque a nova sistemática os obriga a estar em conformidade com a legislação local dos mais de cinco mil municípios brasileiros, onerando-os excessivamente. Os juristas, porque acreditam que a Lei Complementar nº 157/16, a rigor, não seria compatível com a Constituição Federal de 1988.

Até o presente momento, tem-se o conhecimento de que *cinco* Ações Diretas de Inconstitucionalidade - ADIN foram ajuizadas contra a Lei Complementar nº 157/16, o que naturalmente indica a sensibilidade do tema. São elas: (i) ADIN nº 5.385; (ii) ADIN nº 5.480; (iii) ADIN nº 5.844; (iv) ADIN nº 5.862 e; (v) ADPF nº 499, conhecida como ADIN pelo Supremo Tribunal Federal.

Na ADIN nº 5.385, o Ministro Relator Alexandre de Moraes proferiu uma decisão concedendo a medida cautelar pleiteada, *ad referendum*, no sentido de suspender a eficácia do art. 1º da Lei Complementar nº 157/16 na parte em que ela modificou o art. 3º, XXIII, XXIV e XXV e os parágrafos 3º e 4º do art. 6º da Lei Complementar nº 116/03, bem como, por arrastamento, de toda legislação local editada para sua direta complementação.

Tendo este quadro em mente, por mais que no futuro a Lei Complementar nº 157/16 possa vir a ser reconhecida como legítima, é inegável que ela carrega consigo uma instigante problemática jurídica. A discussão envolvendo a sua (in)constitucionalidade começa a dar os primeiros passos agora. Com efeito, muito ainda será debatido até o seu desfecho final, que sabe-se lá daqui a quanto tempo ocorrerá.

Este trabalho se propõe, então, a investigar se a Lei Complementar nº 157/16, no que diz respeito às alterações do critério espacial do serviço de arrendamento mercantil (leasing financeiro), encontra guarida no ordenamento jurídico nacional. Almeja-se, aqui, perquirir se o local do domicílio do tomador do serviço é o elemento de conexão mais adequado para indicar o local da prestação deste serviço.

Nesse intento, inicialmente, analisar-se-á de uma forma descritiva toda a evolução histórico-legislativa do critério espacial do ISS, desde a edição do Ato Complementar nº 36/67, até as recentes alterações introduzidas pela Lei Complementar nº 157/16. Em seguida, discorrer-se-á genericamente sobre a Lei Complementar nº 157/16, apontando com mais detalhes seus possíveis problemas econômicos e jurídicos, bem como seu processo de aprovação perante o Congresso Nacional.

Feito isso, traçar-se-á o perfil constitucional do ISS, dando-se o devido destaque para o seu critério espacial. Na sequência, concentrar-se-á a análise especificamente no serviço de arrendamento de mercantil, com a finalidade de demonstrar que o deslocamento do seu critério espacial para o Município onde se situa o domicílio do tomador não encontra guarida na Constituição Federal. Por fim, concluir-se-á o trabalho tecendo breves considerações a respeito do tema, sob a ótica do federalismo fiscal brasileiro.

1 O CRITÉRIO ESPACIAL DO ISS E A SUA EVOLUÇÃO HISTÓRICO LEGISLATIVA

O ISS surgiu no ordenamento jurídico nacional a partir da marcante reforma tributária realizada pela Emenda Constitucional nº 18 de 1965. O instrumento normativo infraconstitucional que pioneiramente o regulamentou foi o Código Tributário Nacional - CTN, por meio dos artigos 71, 72 e 73. Esses dispositivos, contudo, apenas versavam sobre o fato gerador, a base de cálculo e o sujeito passivo do imposto³. Não havia, por outro lado, prescrição no CTN acerca do critério espacial do ISS⁴.

O primeiro instrumento normativo que, de fato, tratou do tema diretamente foi o Ato Complementar nº 36/67. No caso de empresas que realizassem prestação de serviço em mais de um Município, o respectivo art. 6º, inciso II, estabelecia para a maioria das situações que o local da operação para efeito de ocorrência do fato gerador era o local da sede da empresa. Excepcionalmente, o critério espacial do ISS era o local onde se efetuava a prestação do serviço. O art. 6º, inciso I, respaldou duas exceções: (i) nas hipóteses de construção civil; e (ii) quando o serviço fosse prestado, em caráter permanente por estabelecimentos, sócios ou empregados da empresa, sediados ou residentes no respectivo Município.

Pouco tempo depois, adveio o Decreto-Lei nº 406/68 para estabelecer normas gerais a respeito do ISS, revogando os artigos 71, 72 e 73 do CTN. Aparentemente, o legislador percebeu que eleger a sede da empresa como critério espacial do ISS era um tanto quanto inadequado. Sua fácil alteração no contrato social, de modo a permitir o deslocamento desta qualidade entre os respectivos estabelecimentos do contribuinte, comprometia a correlação entre o local a partir do qual o serviço seria realmente prestado⁵.

Daí é que o Decreto-Lei nº 406/68 passou a prever como regra geral a incidência do ISS no local do estabelecimento prestador, e não mais na sede da empresa. Na sua redação originária, o art. 12, do Decreto-Lei nº 406/68, prescrevia que se considera local da prestação do serviço: (i) o do

³ MACEDO, Alberto. ISS e o Caso Potenza Leasing - questões acerca do critério espacial do ISS. *Revista Direito Tributário Atual*, nº 29. São Paulo: Dialética/IBDT, 2013, p. 8.

⁴ COSTA, Alcides Jorge. *Estudos sobre IPI, ICMS e ISS*. São Paulo: Dialética, 2009, p. 104.

⁵ MACEDO, Alberto. ISS e o Caso Potenza Leasing - questões acerca do critério espacial do ISS. *Revista Direito Tributário Atual*, nº 29. São Paulo: Dialética/IBDT, 2013, p. 9, 20 e 21.

estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador; (ii) no caso de construção civil, o local onde se efetuar a prestação.

Em 1999, sobreveio a Lei Complementar nº 100/99 para incluir no mencionado art. 12 mais uma situação excepcional. Em se tratando de serviço de exploração de rodovia mediante cobrança de preços, o Município competente para exigir ISS passava a ser aquele em cujo território havia parcela da estrada explorada. Em suma, para quase todas as espécies de serviços, o local do estabelecimento prestador tornou-se o critério espacial do ISS. Essa regra só não se aplicava em casos de prestação de serviço de construção civil e de prestação de serviço de exploração de rodovia, nos termos acima estipulados.

Posteriormente, já após a promulgação da Constituição Federal de 1988, o art. 12º do Decreto-Lei nº 406/68 foi revogado pela vigente Lei Complementar nº 116/03, que, diga-se de passagem, não inovou no que tange ao critério espacial do ISS⁶. Conforme adiantado na introdução deste trabalho, a regra geral fixada pela Lei Complementar nº 116/03 continua sendo o local do estabelecimento prestador. A única mudança promovida pela a Lei Complementar nº 116/03 foi aumentar o número de exceções⁷⁻⁸.

Com efeito, o seu art. 3º dispõe que se considera prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto em algumas novas situações antes não previstas pelo Decreto-Lei nº 406/68 como, por exemplo, na hipótese de serviço de decoração e jardinagem, de corte e poda de árvores, onde o ISS é devido justamente no local da execução do serviço.

Até a presente data, a legislação que encerra o percurso histórico de evolução legislativa relativamente ao critério espacial do ISS é a recém editada Lei Complementar nº 157/16, objeto de análise do presente trabalho.

1.1 A LEI COMPLEMENTAR Nº 157/16

A Lei Complementar nº 157/16 foi editada com o propósito de realizar alterações na Lei Complementar nº 116/03. Em exatos termos, ela incluiu os incisos XXIII, XXIV e XXV ao art. 3º da Lei Complementar nº 116/03, criando novas exceções concernentes ao critério espacial do ISS, *in verbis*:

⁶ SAUER, João Guilherme. ISS, sujeito ativo e "local da prestação". A importância dos elementos de conexão para a construção jurisprudencial. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 196. São Paulo: Dialética, 2012, p. 83.

⁷ VIEIRA, Michell Przepiorka. Critério espacial do ISS: doutrina e jurisprudência. *Revista Direito Tributário Atual*, nº 33. São Paulo: Dialética/IBDT, 2015, p. 468-469.

⁸ FRATTARI, Rafhael. O local de ocorrência do fato gerador do ISSQN, o Recurso Especial nº 1.160.253/MG e o respeito à LC 116/03. In DACOMO, Natalia De Nardi. MACEDO, Alberto. *ISS pelos Conselheiros Julgadores*. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 380.

Art. 1º A Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, passa a vigorar com as seguintes alterações:

"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 XXV, quando o imposto será devido no local:

(...)

XXIII - do domicílio do tomador dos serviços dos subitens 4.22, 4.23 e 5.09;

XXIV - do domicílio do tomador do serviço no caso dos serviços prestados pelas administradoras de cartão de crédito ou débito e demais descritos no subitem 15.01;

XXV - do domicílio do tomador dos serviços dos subitens 10.04 e 15.09."

Com isso, a Lei Complementar nº 157/16 naturalmente afastou desses serviços⁹ a aplicação da regra geral - local do estabelecimento prestador. Desvirtuando toda a lógica, a Lei Complementar nº 157/16 estabeleceu que os serviços de planos de saúde em geral, de agenciamento de contrato de arrendamento mercantil, de franquia e de factoring, de administração de cartões de crédito ou débito, de administração de fundos, e de arrendamento mercantil passam a ser considerados prestados no local do domicílio do tomador.

O novo regime imposto pela Lei Complementar nº 157/16 vem gerando reclamações de toda ordem. Um ponto significativo de índole mais pragmática, porém não menos importante, refere-se às obrigações acessórias - ou deveres instrumentais - que surgirão como decorrência daqui por diante. Coincidentemente ou não, o deslocamento do critério espacial do ISS feito pela Lei Complementar nº 157/16 recaiu sobre alguns serviços de massa, por assim dizer, altamente difundidos no país, mas prestados por poucas empresas que normalmente se concentram em grandes centros¹⁰.

Uma vez concentradas em grandes centros, essas empresas até então se limitavam a estar em conformidade com a legislação de um número reduzido de Municípios. Com a nova regra, de certo, essas empresas passarão a se sujeitar às diversas futuras leis municipais a ainda serem editadas pelos mais de cinco mil Municípios brasileiros. Inúmeras obrigações acessórias - deveres

⁹ 4.22 – Planos de medicina de grupo ou individual e convênios para prestação de assistência médica, hospitalar, odontológica e congêneres.

4.23 – Outros planos de saúde que se cumpram através de serviços de terceiros contratados, credenciados, cooperados ou apenas pagos pelo operador do plano mediante indicação do beneficiário.

5.09 – Planos de atendimento e assistência médico-veterinária.

10.04 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de contratos de arrendamento mercantil (leasing), de franquia (franchising) e de faturização (factoring).

15.01 – Administração de fundos quaisquer, de consórcio, de cartão de crédito ou débito e congêneres, de carteira de clientes, de cheques pré-datados e congêneres.

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).

¹⁰ APPY, Bernard. *Considerações sobre os impactos das mudanças introduzidas pela Lei Complementar nº 157, de 2016*. Parecer econômico anexados aos autos da ADI 5.835. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=5319735>> Acesso em: 07/08/2018.

instrumentais - inevitavelmente surgirão. Como corolário, o respectivo custo de conformidade se elevará bastante. Em razão desse eventual acréscimo, já se tem notícias de que algumas empresas prestadoras de serviços de plano de saúde ameaçam sair de algumas cidades, sob o fundamento que a atividade econômica se tornará inviável¹¹.

Ora, o aumento do custo de conformidade, por sua vez, gera um aumento também no preço do serviço a ser pago - ou suportado, na realidade - pelo consumidor final. Pode vir a ser, nesse contexto, que esse aumento de preço reduza a demanda pelo serviço a um nível no qual este economicamente não se justifique mais. Trata-se de um problema sério que há de ser destacado.

Outro ponto bastante em voga, agora de configuração mais jurídica, diz respeito ao elemento de conexão escolhido pelo legislador. Muito se questiona se o domicílio do tomador representa, na maior medida possível, o local da prestação do serviço. Ou seja, se realmente os serviços de planos de saúde em geral, de administração de cartões de crédito ou débito, de administração de fundos e de arrendamento mercantil, objeto deste trabalho por recorte temático, são prestados no local do domicílio do tomador.

Esses potenciais problemas elencados, tanto econômicos, quanto jurídicos, foram percebidos quando do processo de aprovação da Lei Complementar nº 157/16. Durante a sua tramitação no Congresso Nacional, o Presidente da República vetou a inclusão dos supramencionados incisos no art. 3º, da Lei Complementar nº 116/03, consoante se extrai do Veto nº 52/2016¹².

As razões do Presidente da República, no que tange ao inciso XXIII, referente ao serviço de planos de saúde, se pautam no fato de que essa alteração legislativa representaria uma perda de eficiência, bem como de arrecadação tributária. E mais: ela resultaria em um aumento do valor dos planos de saúde, o que, à época, contrariava a estratégia do governo de buscar alternativas menos onerosas para acesso aos serviços do setor¹³.

Com relação ao inciso XXIV, que versa sobre o serviço de administração de cartão de crédito ou débito e o serviço de administração de fundos, o Presidente da República igualmente ponderou a questão da perda de eficiência e de arrecadação tributária. Na sequência, por outro lado, argumentou que as inovações da Lei Complementar nº 157/16 aumentariam os custos das empresas do ramo de uma tal forma, que o seu repasse ao consumidor a final seria quase inevitável¹⁴.

¹¹ FOLHA DE SÃO PAULO. *Plano de saúde diz que pode sair de 70% das cidades com novo ISS*. Disponível em: <<https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2017/06/1889248-plano-de-saude-diz-que-pode-sair-de-70-das-cidades-com-novo-iss.shtml>> Acesso em: 14/09/2018.

¹² BRASIL. Estudo do Veto nº 52/2016. Disponível em: <<http://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=4903933&disposition=inline>> Acesso em: 07/08/2018.

¹³ BRASIL. Estudo do Veto nº 52/2016. Disponível em: <<http://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=4903933&disposition=inline>> Acesso em: 07/08/2018.

¹⁴ BRASIL. Estudo do Veto nº 52/2016. Disponível em: <<http://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=4903933&disposition=inline>> Acesso em: 07/08/2018.

Por fim, tratando do inciso XXV, relativo ao serviço de arrendamento mercantil, o Presidente da República apontou que o "dispositivo contraria a lógica de tributação desses serviços, que deve se dar no local onde ocorrem a análise do cadastro, o deferimento e o controle do financiamento concedido, e não em função do domicílio do tomador dos serviços"¹⁵.

Em que pese o esforço do Presidente da República, o Congresso Nacional, com 49 votos a favor e 1 contra no Senado e 371 votos a favor e 6 contra na Câmara dos Deputados, rejeitou o veto presidencial, republicando a Lei Complementar nº 157/16 em 01 de junho de 2017, nos termos acima expostos¹⁶.

2 O ISS À LUZ DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

No ordenamento jurídico nacional, existem diversas matérias pertinentes ao Direito Tributário que são tratadas de antemão pela própria Constituição Federal de 1988. Esta foi uma opção adotada pelo constituinte brasileiro à época, por reputar como importante o tratamento de certos assuntos já no plano constitucional. Um desses assuntos, salienta-se, é o da repartição da competência tributária impositiva.

Elegendo alguns signos presuntivos de riqueza - fatos reveladores de capacidade contributiva -, a Constituição Federal conferiu aos entes federados poderes para, mediante lei, instituir determinados impostos. Nesse diapasão, o art. 156, inciso III, dispõe que compete aos Municípios instituir o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, não compreendidos no art. 155, inciso II, definidos em lei complementar.

A dicção do dispositivo, com efeito, não indica expressamente qual comportamento humano se relaciona com o serviço. Noutras palavras, ao prescrever que o ISS é um imposto incidente sobre serviços de qualquer natureza, o art. 156, inciso III, da Constituição Federal não designa de forma explícita se a materialidade é a prestação, a aquisição, a fruição de serviços etc.

Em busca dessa resposta, alguns doutrinadores chegaram a desenvolver raciocínios um tanto quanto sofisticados. Marcelo Caron Baptista, por exemplo, pondera que a regra contida no art. 150, inciso VI, alínea "a", da Constituição Federal, segundo a qual proíbe os entes federados de instituir impostos sobre o patrimônio, a renda ou os serviços, "*uns dos outros*", é um indicativo de que o ISS incide sobre a prestação¹⁷.

A despeito deste, e de vários outros argumentos refinados, acredita-se não ser necessário ir tão longe no raciocínio interpretativo para concluir que a materialidade do ISS é, de fato, a

¹⁵ BRASIL. Estudo do Veto nº 52/2016. Disponível em: <<http://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=4903933&disposition=inline>> Acesso em: 07/08/2018.

¹⁶ Informações retiradas de: <<https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2017/05/30/congresso-derruba-veto-a-reforma-do-iss-e-reforca-arrecadacao-de-municipios>> Acesso em: 14/09/2018.

¹⁷ BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS: do texto à norma*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 258.

prestação. O art. 156, inciso III, da Constituição Federal revela claramente que, a rigor, a tributabilidade dos serviços pertence aos Municípios. Apenas em caráter excepcional é que os serviços compreendidos no disposto do art. 155, inciso II, são eventualmente tributados pelos Estados e pelo Distrito Federal¹⁸.

Certo disso, o art. 155, inciso II, da Constituição Federal atribui a esses entes federados a competência para instituir o imposto incidente sobre a *prestação* de serviços de comunicação e sobre a *prestação* de serviços de transporte interestadual e intermunicipal. Dessa forma, considerando que a Constituição Federal se vale da ação humana enquanto prestação para tratar dos serviços mencionados no art. 155, inciso II, infere-se por lógica que o comportamento idealizado pelo art. 156, inciso III, consiste igualmente na prestação de serviços de qualquer natureza¹⁹.

Portanto, tem-se que o elemento indicativo de capacidade contributiva eleito pela Constituição Federal é a prestação de serviço²⁰, e não o inverso. Quer-se, com isso, dizer que a Constituição Federal não faz referência à aquisição e/ou à tomada de serviço²¹. A bem da verdade, esta opção até poderia ter sido feita: a Constituição Federal poderia hipoteticamente ter outorgado competência tributária para algum ente federado instituir um imposto sobre a aquisição ou a tomada de serviços, na medida em que o poder de compra, visto como renda consumida, também sugere capacidade contributiva. Todavia, esta opção não foi adotada²².

Inequivocamente, o critério material que compõe a regra-matriz do ISS é a prestação de serviço²³. Não por outro motivo, a Lei Complementar nº 116/03 estipula no art. 5º que o contribuinte do ISS é o prestador do serviço ao invés do adquirente, em absoluta compatibilidade com o arquétipo do tributo já predisposto na Constituição Federal. Em linha similar, o art. 7º prescreve que a base de cálculo é o preço do serviço cobrado²⁴.

Tendo isso em mente, por decorrência lógica depreende-se que o ISS é devido onde o serviço vier a ser prestado. Há uma forçosa correlação entre o critério material e o critério espacial

¹⁸ BARRETO, Aires Fernandino. *ISS na Constituição e na Lei*. 3ª edição. São Paulo: Dialética, 2009, p. 40.

¹⁹ COSTA, Simone Rodrigues Duarte. *ISS - a LC 116/03 e a incidência na importação*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 104.

²⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. DERZI, Misabel Abreu Machado. O aspecto espacial da regra-matriz do imposto municipal sobre serviços, à luz da Constituição. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 88. São Paulo: Dialética, 2003, p. 135.

²¹ ÁVILA, Humberto. Parecer jurídico anexados aos autos da ADI 5.835. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=5319735>> Acesso em: 07/08/2018.

²² COELHO, Sacha Calmon Navarro. DERZI, Misabel Abreu Machado. O aspecto espacial da regra-matriz do imposto municipal sobre serviços, à luz da Constituição. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 88. São Paulo: Dialética, 2003, p. 135.

²³ TAKANO, Caio Augusto. ISS sobre as prestações de serviços provenientes do exterior: entre competitividade internacional e os limites da competência tributária. *Revista de direito tributário*, vol. 120. São Paulo: Malheiros, s.d., p. 129.

²⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. DERZI, Misabel Abreu Machado. O aspecto espacial da regra-matriz do imposto municipal sobre serviços, à luz da Constituição. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 88. São Paulo: Dialética, 2003, p. 135.

da regra-matriz de incidência, de modo que se a materialidade equivale à prestação do serviço, o critério espacial, por via de consequência, corresponde justamente ao local dessa prestação²⁵⁻²⁶.

No entanto, consoante adiantado na introdução deste trabalho, às vezes é difícil identificar em qual lugar (leia-se Município) se presta o serviço. Alcides Jorge Costa, nesse sentido, narra um exemplo em que um advogado, que normalmente trabalha em seu escritório localizado no Município "A", pode se locomover para o estabelecimento do seu cliente situado no Município "B", e lá ser-lhe atribuída uma mesa para trabalhar, caso venha a ser necessário²⁷. Assim, tem-se uma situação na qual o serviço pode potencialmente ser prestado tanto no escritório do advogado, quanto no estabelecimento do cliente.

O legislador, no âmbito de sua esfera de atuação, precisa lançar mão, de forma realista e sagaz, de determinados elementos de conexão capazes de indicar o local da prestação do serviço, levando em consideração a peculiaridade de cada um. Dentro das possibilidades viáveis à luz da Constituição Federal para identificar deste local, é possível eleger como elemento de conexão, por exemplo, o local do estabelecimento prestador, o local do pagamento, o local do domicílio do prestador, o local do objeto bem da prestação etc²⁸. A escolha a ser feita pelo legislador deve primar pela melhor representação do local da prestação do serviço, sendo certo que sua adequabilidade dependerá, é claro, da espécie do serviço em si, observado os limites constitucionais²⁹.

No ordenamento jurídico nacional, vige a regra geral de que o serviço se considera prestado, e o imposto devido, no local do estabelecimento prestador, ou na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, nos termos do art. 3º, da Lei Complementar nº 116/03. Ou seja, o legislador optou por eleger como principal elemento de conexão o local do estabelecimento prestador. Em caráter supletivo, apenas em face da ausência deste, o elemento de conexão eleito foi o local do domicílio do prestador.

Trata-se esta de uma feliz escolha do legislador complementar, pois, na maioria das situações, o serviço é realmente prestado no local do estabelecimento prestador. O estabelecimento prestador é definido pelo art. 4º, da Lei Complementar nº 116/03 como o local onde o contribuinte desenvolve a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configura unidade econômica ou profissional, sendo irrelevante para tanto a denominação conferida.

²⁵ BARRETO, Aires Fernandino. ISS - Alguns limites constitucionais do critério espacial. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 208. São Paulo: Dialética, 2013, p. 7.

²⁶ COSTA, Simone Rodrigues Duarte. *ISS - a LC 116/03 e a incidência na importação*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 116/117.

²⁷ COSTA, Alcides Jorge. *Estudos sobre IPI, ICMS e ISS*. São Paulo: Dialética, 2009, p. 104.

²⁸ MACHADO, Hugo de Brito. Local da ocorrência do fato gerador do ISS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 58. São Paulo: Dialética, 2000, p. 46/47.

²⁹ FRATTARI, Rafael. O local de ocorrência do fato gerador do ISSQN, o Recurso Especial nº 1.160.253/MG e o respeito à LC 116/03. In DACOMO, Natalia De Nardi. MACEDO, Alberto. *ISS pelos Conselheiros Julgadores*. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 388.

Esse elemento de conexão, notoriamente, guarda correlação com a Constituição Federal, na medida em que se associa à prestação do serviço, sobretudo ao local deste fazer³⁰. Deveras, é no local do estabelecimento prestador que o contribuinte normalmente concentra suas atividades, recebe sua clientela, e pratica todos os atos pertinentes ao fato jurídico tributário “*prestar serviços*”.³¹ O estabelecimento prestador, com efeito, representa uma presunção, passível de comprovação³², porquanto, via de regra, o serviço é prestado neste local, e não fora dele³³.

Agora, por outro lado, é verdade que haverá situações nas quais o local do estabelecimento prestador não despontará como o elemento de conexão mais propício para atestar o local da prestação de determinado serviço. Sendo isso um fato, é responsabilidade do legislador eleger outro elemento de conexão melhor condizente com o critério espacial do serviço em questão. Daí ser esta a lógica que há por trás das exceções elencadas ao longo dos numerosos incisos do art. 3º, da Lei Complementar nº 116/03.

O local do estabelecimento prestador, com efeito, é afastado porque sabe-se que o serviço não é prestado lá. Pouco importa, em relação a determinados serviços, o local onde se encontra situado o estabelecimento do prestador. É o caso, por exemplo, dos serviços de construção civil em geral, onde evidentemente sua prestação ocorre no local da execução da obra (inciso III)³⁴. O estabelecimento prestador poderia, eventualmente, estar localizado no Município "A", enquanto a obra era executada no Município "B". A prevalecer, nessa hipótese, a regra geral do estabelecimento prestador, estar-se-ia desacertando o local da prestação do serviço.

O mesmo raciocínio se aplica nos serviços de demolição, cuja prestação se dá onde se demole (inciso IV). Nos serviços de decoração e jardinagem, em linha similar, se tem que a prestação ocorre no local da respectiva execução da decoração e da jardinagem, mais propriamente o local do jardim em si (inciso VIII)³⁵.

Entretanto, há de se ressaltar que o legislador encontra-se sujeito à erro também no momento da criação de uma situação excepcional. Melhor dizendo, o legislador pode vir a crer que

³⁰ PIVA, Sílvia Helena Gomes. *O ISSQN e a determinação do local da incidência tributária*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 128/131 e 148/152.

³¹ BARRETO, Paulo Ayres. Ampliação das hipóteses de retenção do ISS na Fonte. Limites normativos. In ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*, vol. 16. São Paulo: Dialética, 2012, p. 272/273.

³² TOMÉ, Fabiana Del Padre. As provas de unidade econômica ou profissional para fins de exigência do ISSQN. *Revista de Direito Tributário*, vol. 115. São Paulo: Malheiros, s.d., p. 55-57.

³³ MACEDO, Alberto. ISS e o Caso Potenza Leasing - questões acerca do critério espacial do ISS. *Revista Direito Tributário Atual*, nº 29. São Paulo: Dialética/IBDT, 2013, p. 11.

³⁴ ÁVILA, Humberto. Parecer jurídico anexados aos autos da ADI 5.835. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoinside=5319735>> Acesso em: 10/08/2018.

³⁵ ÁVILA, Humberto. Parecer jurídico anexados aos autos da ADI 5.835. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoinside=5319735>> Acesso em: 10/08/2018.

determinado serviço seja prestado fora do estabelecimento prestador e, assim, estipular uma exceção, quando, na verdade, este serviço conforma-se com a regra geral.

Aires Fernandino Barreto, nesse sentido, argumenta ser um equívoco do legislador complementar a eleição do local do estabelecimento do tomador como critério espacial do serviço de fornecimento de mão-de-obra (item 17.05 da lista anexa), previsto no inciso XX, do art. 3º, da Lei Complementar nº 116/03³⁶. É que, grosso modo, o legislador teria confundido o local da prestação do serviço com o local de atuação dos trabalhadores e empregados a serem fornecidos pelo prestador para o tomador³⁷.

Em vista disso, considerando que as exceções listadas na Lei Complementar nº 116/03 nem sempre refletem a melhor opção e, considerando, também, que a Lei Complementar nº 157/16 incluiu novos incisos, de modo a deslocar o critério espacial do serviço de arrendamento mercantil (inciso XXV), cumpre doravante investigar se essa alteração normativa encontra respaldo na Constituição Federal, à luz das premissas fixadas neste tópico.

3 O SERVIÇO DE ARRENDAMENTO MERCANTIL (LEASING FINANCEIRO) E AS INCONSTITUCIONALIDADES DA LEI COMPLEMENTAR Nº 157/16

De acordo com o art. 1º, parágrafo único, da Lei nº 6.099/74, o arrendamento mercantil é um negócio jurídico realizado entre uma pessoa jurídica, na qualidade de arrendadora, e uma 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.

A celebração de um contrato de arrendamento mercantil, a rigor, se perfaz através da seguinte sequência lógica: tudo começa com uma pessoa "X" desejando um determinado bem móvel ou imóvel. Essa pessoa "X" procura uma empresa arrendadora para que esta compre o bem desejado, nos exatos termos do pedido. Daí a empresa arrendadora compra o bem móvel ou imóvel de um terceiro, e, posteriormente, o cede para a pessoa "X", à custa de uma contraprestação, por um certo período. Ao final deste período, a pessoa "X" dispõe de três opções: (i) renovar a cessão/locação; (ii) restituir/devolver o bem; (iii) comprar o bem pelo valor residual³⁸⁻³⁹⁻⁴⁰.

Como se pode perceber, o contrato de arrendamento mercantil é um contrato complexo. Com efeito, todo seu conjunto é dotado de algumas características elementares a outros contratos

³⁶ BARRETO, Aires Fernandino. *ISS na Constituição e na Lei*. 3ª edição. São Paulo: Dialética, 2009, p. 327.

³⁷ COSTA, Simone Rodrigues Duarte. *ISS - a LC 116/03 e a incidência na importação*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 71/72.

³⁸ BARRETO, Aires Fernandino. *ISS, IOF e instituições financeiras*. São Paulo: Noeses, 2016, p. 146.

³⁹ ÁVILA, Humberto. Imposto sobre a prestação de serviço de qualquer natureza. Contrato de leasing financeiro. Decisão do Supremo Tribunal Federal. Local da prestação e base de cálculo. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 182. São Paulo: Dialética, 2010, p. 134.

⁴⁰ MELO, José Eduardo Soares de. *ISS – aspectos teóricos e práticos*. 4ª edição. São Paulo: Dialética, 2005, p. 102/103.

típicos igualmente previstos no ordenamento jurídico brasileiro. Diversas são, a bem da verdade, as relações jurídicas que se formam em meio à formalização de um contrato de arrendamento mercantil, como, por exemplo, uma relação de locação, de promessa de compra e venda, de compra e venda propriamente, de mútuo, de financiamento etc.⁴¹⁻⁴²

Dado a esse cariz tão ímpar, o tema da tributação do arrendamento mercantil sempre foi pauta em inúmeros debates na comunidade científica, notadamente no que diz respeito à sua materialidade. Seria o arrendamento mercantil um serviço? Seria o arrendamento mercantil apenas uma locação? Ou seria o arrendamento mercantil uma operação de crédito?

Toda essa polêmica se iniciava com a Lei Complementar nº 116/03 que, no subitem 15.09 da lista anexa, elencou o arrendamento mercantil como um serviço sujeito à tributação pelo ISS. Apesar dessa previsão legal, parcela da doutrina entendia que o arrendamento mercantil não passaria de uma mera locação de um bem, portanto, uma obrigação de dar insuscetível de tributação pelo ISS.

Por outro lado, também havia um entendimento no sentido de que o arrendamento mercantil, na verdade, se tratava de uma operação de crédito, sujeito à incidência do imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a título ou valores mobiliários – IOF, de competência tributária da União, nos termos do art. 153, inciso V, da Constituição Federal. O Governo Federal, em 03 de dezembro de 2008, até chegou a editar a Medida Provisória nº 449, cujo art. 40 acrescia o art. 1-A à Lei nº 6.099/74, para qualificar, grosso modo, as operações de arrendamento mercantil como operações de crédito.

Entretanto, não muito tempo depois o Supremo Tribunal Federal – STF decidiu a questão a favor dos Municípios pela tributação do ISS. Em 2009, no julgamento do RE nº 592.905, o STF destacou preliminarmente que o arrendamento mercantil possui três modalidades: (i) o leasing operacional; (ii) o leasing financeiro e; (iii) o lease-back. De acordo com o quanto consignado no Voto do Ministro Relator Eros Grau, o leasing operacional corresponde àquela operação em que um fabricante de um bem o confere para um beneficiário que dele fará uso. Ou seja, o arrendador é o próprio produtor industrial.

O leasing financeiro, por sua vez, modalidade pura e clássica do leasing, revela a hipótese em que a arrendadora adquire bens de um fabricante ou fornecedor e entrega seu uso e gozo ao arrendatário, mediante o pagamento de uma contraprestação periódica. Ao final, o arrendatário tem a possibilidade de devolver o bem, renovar o contrato ou adquiri-lo pelo preço residual combinado. O lease-back, por fim, ocorre quando a própria arrendatária vende um bem que lhe pertence à arrendadora e, em seguida, toma-o de volta, em arrendamento mercantil.

⁴¹ BARRETO, Aires Fernandino. *ISS, IOF e instituições financeiras*. São Paulo: Noeses, 2016, p. 146/147.

⁴² BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS: do texto à norma*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 339/340.

Na linha do exposto pelo STF, Arnaldo Rizzardo adota posição semelhante com relação às modalidades de arrendamento mercantil. Este autor esclarece que o leasing operacional, mais conhecido como *renting*, se trata de uma espécie de leasing que surgiu nos Estados Unidos, quando as indústrias *alugavam* seus produtos, na intenção de assegurar o escoamento da produção. O leasing financeiro, a seu turno, equivale ao leasing propriamente dito, mais ligado a departamentos bancários, em que ocorre a aquisição do equipamento pela empresa, que contrata o arrendamento com o interessado. Já o lease-back, ou também *sale and lease-back*, cuja tradução significa *locação financeira restitutiva*, retrata uma operação na qual há, em um primeiro momento, a alienação do bem pelo proprietário, seguida de um arrendamento sobre o mesmo bem, em um segundo momento⁴³.

O STF, após fazer essa distinção, entendeu que o leasing operacional evidencia uma locação. Já no que tange ao leasing financeiro e ao lease-back, o STF entendeu se tratar de serviço tributável. Apontou a Suprema Corte que o arrendamento mercantil, na modalidade leasing financeiro, equivale a um contrato autônomo, não misto, cujo núcleo é o financiamento. E financiamento seria um serviço, e não uma obrigação de dar.

Firme nessas premissas, o STF fixou a seguinte tese: “*é constitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre as operações de arrendamento mercantil (leasing financeiro)*”. Pois bem, embora se tenha definido neste julgamento a questão da incidência do ISS sobre as operações de arrendamento mercantil (leasing financeiro), restava ainda descobrir qual Município detinha a competência tributária para cobrar o imposto⁴⁴. Competia ao Superior Tribunal de Justiça - STJ, então, se pronunciar a respeito do tema.

Nesse sentido foi que, em 2012, o STJ julgou em sede de repetitivo o REsp nº 1.060.210/SC para estabelecer, com relação aos fatos geradores ocorridos sob a vigência da Lei Complementar nº 116/03, que o ISS é devido no local onde se comprovar haver unidade econômica ou profissional da instituição financeira com poderes decisórios suficientes à concessão e à aprovação do financiamento.

O STJ, pautando-se no entendimento do STF, tratou o contrato de arrendamento mercantil como um contrato complexo, repleto de atividades acessórias e preliminares, mas cujo núcleo, ao fim e ao cabo, seria o financiamento. Em outras palavras, considerou que, dentre todas as demais atividades conexas igualmente presentes no arrendamento mercantil, predominava o financiamento.

Com base nisso, o STJ concentrou as atenções na identificação do local onde o financiamento era autorizado e/ou deferido. E, nessa lógica, concluiu que o ato que completa a relação

⁴³ RIZZARDO, Arnaldo. *Leasing: arrendamento mercantil no direito brasileiro*. 3ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997, p. 38/51.

⁴⁴ ÁVILA, Humberto. Imposto sobre a prestação de serviço de qualquer natureza. Contrato de leasing financeiro. Decisão do Supremo Tribunal Federal. Local da prestação e base de cálculo. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 182. São Paulo: Dialética, 2010, p. 134.

jurídica do serviço de arrendamento mercantil é a decisão sobre a concessão, sobre a efetiva aprovação do financiamento, de modo que o Município competente para cobrar o ISS é aquele em que estiver localizado a unidade econômica ou profissional da instituição financeira, onde, no fim das contas, se dá a palavra final a respeito da concessão e aprovação do financiamento.

Ao assim decidir, o STJ nada mais fez do que acertadamente aplicar a regra do art. 3º, da Lei Complementar nº 116/03, segundo a qual o serviço se considera prestado no local do estabelecimento prestador. O serviço de arrendamento mercantil recai na regra geral de que o serviço é prestado no estabelecimento prestador, uma vez que não se confere, não se analisa um crédito, tampouco se aprova um financiamento fora deste local.

Compreendendo melhor, o serviço de arrendamento mercantil, do seu início até a consecução final, perpassa por diversas etapas. Como de certa forma já adiantado acima, primeiramente determinada pessoa deseja um veículo específico, por exemplo, e se dirige na sequência a uma concessionária para obter este bem mediante a contratação de um leasing. A concessionária, eventualmente, indica o cliente à instituição financeira arrendadora, repassando os respectivos dados. A instituição financeira arrendadora, por sua vez, analisa os dados, checa as condições financeiras da potencial arrendatária e formaliza uma proposta. Sendo aceita essa proposta, aí é que o financiamento é aprovado, o veículo é comprado, o contrato é assinado, e subsequentemente gerido pela instituição financeira até a sua liquidação⁴⁵.

Em vista disso, a prestação do serviço de arrendamento mercantil definitivamente não ocorre no local da concessionária, e nem no local onde o contrato venha a ser assinado. As atividades ocorridas nesses locais são irrelevantes para fins de determinação do local da prestação do serviço. Isto porque, não passam de atividades meramente preparatórias que não se confundem com o serviço de arrendamento mercantil em si⁴⁶.

Verdade seja dita, a prestação do serviço de arrendamento mercantil ocorre, simplesmente, no local do estabelecimento prestador que, no caso de uma instituição financeira, coincidentemente corresponde à sede da empresa⁴⁷. Inequivocamente, é no local do estabelecimento prestador que está toda a estrutura administrativa da instituição financeira arrendadora, que trabalha o corpo técnico mais qualificado para tal atividade, e que se aprova, concede, defere, autoriza o financiamento⁴⁸. Em suma, o serviço de arrendamento mercantil, pela sua essência, é um serviço que

⁴⁵ ÁVILA, Humberto. Imposto sobre a prestação de serviço de qualquer natureza. Contrato de leasing financeiro. Decisão do Supremo Tribunal Federal. Local da prestação e base de cálculo. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 182. São Paulo: Dialética, 2010, p. 134/135.

⁴⁶ ÁVILA, Humberto. Imposto sobre a prestação de serviço de qualquer natureza. Contrato de leasing financeiro. Decisão do Supremo Tribunal Federal. Local da prestação e base de cálculo. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 182. São Paulo: Dialética, 2010, p. 136/137.

⁴⁷ MACEDO, Alberto. ISS e o Caso Potenza Leasing - questões acerca do critério espacial do ISS. *Revista Direito Tributário Atual*, nº 29. São Paulo: Dialética/IBDT, 2013, p. 23 e 25.

⁴⁸ BARRETO, Aires Fernandino. *ISS, IOF e instituições financeiras*. São Paulo: Noeses, 2016, p. 155/156.

se coaduna perfeitamente com a regra geral prevista no art. 3º, da Lei Complementar nº 116/03, inexistindo razões para tratamento excepcional.

Tendo isso em mente, a alteração empreendida pela Lei Complementar nº 157/16, travestida na inclusão do inciso XXV ao art. 3º, da Lei Complementar nº 116/03, desponta como inadequada. Em absoluta incongruência, a Lei Complementar nº 157/16 desvirtua toda a racionalidade normativa do serviço de arrendamento mercantil, ao estabelecer que este passe a ser devido no local do domicílio do tomador. Não por outro motivo, o Presidente da República chegou a vetar essa modificação, adotando a mesma linha de raciocínio no sentido de que a lógica da tributação restaria por contrariada.

Com efeito, em se tratando de serviço de arrendamento mercantil, a localização do tomador pouco importa⁴⁹. Esse novel elemento de conexão trazido a lume pela Lei Complementar nº 157/16 não traduz em nenhuma medida o local da prestação do serviço⁵⁰. Inexiste uma real ligação entre o domicílio do tomador e a concessão ou aprovação do financiamento. Nada impede que o tomador venha a estar localizado em um determinado Município, e o serviço venha a ser prestado em outro⁵¹.

Assim sendo, a Lei Complementar nº 157/16 claramente desconfigurou o arquétipo constitucional do ISS, na medida em que privilegiou a localização do tomador, em detrimento da localização do prestador. Em termos práticos, ao dar relevância para o lugar do domicílio do tomador, converteu o ISS incidente sobre a prestação de serviço de arrendamento mercantil em um ISS incidente sobre a tomada e/ou a aquisição de serviço de arrendamento mercantil.

Como destaca Humberto Ávila, em linha similar, a Lei Complementar nº 157/16 transforma o imposto em algo diferente daquilo que foi determinado na Constituição Federal, pois, ao invés de se ter um imposto incidente sobre a prestação de serviço pago no Município no qual esta ocorre, passa-se a ter um imposto sobre a tomada de serviço pago ao Município no qual o tomador reside⁵².

⁴⁹ ÁVILA, Humberto. Parecer jurídico anexados aos autos da ADI 5.835. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=5319735>> Acesso em: 04/09/2018.

⁵⁰ Antes mesmo da edição da Lei Complementar nº 157/16, alguns doutrinadores já apontavam a irrelevância da localização do tomador, para fins de tributação do ISS. Nessa esteira, cita-se Simone Rodrigues Duarte Costa que entende o seguinte: "*a definição do local em que ocorre a prestação do serviço requer a verificação do local onde se materializa o serviço do qual o tomador se utiliza, sendo irrelevante, para fins de incidência de ISS, o local onde o mesmo está localizado*" (COSTA, Simone Rodrigues Duarte. *ISS - a LC 116/03 e a incidência na importação*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 118).

⁵¹ ÁVILA, Humberto. Imposto sobre a prestação de serviço de qualquer natureza. Contrato de leasing financeiro. Decisão do Supremo Tribunal Federal. Local da prestação e base de cálculo. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 182. São Paulo: Dialética, 2010, p. 137

⁵² ÁVILA, Humberto. Parecer jurídico anexados aos autos da ADI 5.835. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=5319735>> Acesso em: 04/09/2018.

Como é cediço, a Constituição Federal determina que o ISS incide sobre a prestação do serviço, e não sobre a tomada e/ou aquisição. É fato que em uma relação deste jaez, se tem, de um lado, o prestador, a realizar tal atividade mediante uma contraprestação, e, de outro, o tomador, a pagar a contraprestação pela atividade a ser realizada. A opção perfilhada pelo constituinte foi a de tributar o serviço na origem enquanto prestação. Quis, em realidade, atingir a capacidade contributiva do prestador, que recebe um preço pelo seu serviço. Não optou o constituinte, por outro lado, em tributar o serviço no destino com a respectiva aquisição, cuja capacidade contributiva seria manifestada por meio do poder de compra. Ambas as materialidades, reconhece-se, são fatos signos presuntivos de riqueza. Porém, há de se respeitar o desenho do ISS traçado constitucionalmente.

Por esse motivo, o deslocamento do critério espacial do serviço de arrendamento mercantil, antes sendo o local do estabelecimento prestador, para o local do domicílio do tomador, não encontra guarida na Constituição Federal. A prevalecer isso, estar-se-á permitindo que uma lei altere a Constituição Federal, uma vez que a materialidade aquisição e/ou tomada de serviços não se encontra prevista⁵³.

Se não bastasse isso, a alteração promovida pela Lei Complementar nº 157/16 incorre em outra inconstitucionalidade: a potencial aplicação extraterritorial da lei municipal. Ora, considerando que o serviço de arrendamento mercantil se presta no local do estabelecimento prestador, a nova regra faz com que a lei de um determinado Município passe a ser aplicável fora dos limites territoriais deste ente, na medida em que atinge um fato gerador ocorrido fora do seu território.

Imagine-se uma situação na qual o estabelecimento prestador de uma instituição financeira arrendadora esteja localizado em um grande centro urbano, dentro dos limites do Município "X". Diversos cidadãos do país, domiciliados em outros Municípios "A", "B", "C" etc., podem vir a contratar um serviço de arrendamento mercantil junto a essa instituição financeira. Daí, como o financiamento seria eventualmente aprovado e concedido no âmbito territorial do Município "X", a legislação local do Município "A", "B", "C" etc. incidiria sobre essa prestação de serviço, ultrapassando seu raio de alcance.

4 ENTRE QUERER E PODER: REFLEXÕES NO ÂMBITO DO FEDERALISMO FISCAL

A Constituição Federal, visando garantir a autonomia financeira dos Municípios, outorgou-lhes competência tributária para instituir o ISS, o imposto sobre a propriedade territorial e urbana - IPTU e o imposto sobre transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis - ITBI. Contudo, a repartição dessas fontes de receita própria, na prática, se revelou

⁵³ ÁVILA, Humberto. Parecer jurídico anexados aos autos da ADI 5.835. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoinside=5319735>> Acesso em: 04/09/2018.

insuficiente para satisfazer as necessidades orçamentárias desses entes federados. E o fato é que, atualmente, boa parte dos Municípios brasileiros sobrevivem à custa de repasses da União Federal.

A Lei Complementar nº 157/16, então, sobreveio em meio a esse contexto para, em alguma medida, mitigar os problemas financeiros dos Municípios decorrentes do modelo de federalismo fiscal adotado pelo Brasil. O deslocamento do critério espacial do serviço de arrendamento mercantil, objeto deste trabalho, e também dos serviços de planos de saúde em geral, de agenciamento de contrato de arrendamento mercantil, franquia e factoring, de administração de cartão de crédito ou débito e de administração de fundos de investimentos não se deu de maneira despropositada. O objetivo por trás disto é muito claro: melhor distribuir a arrecadação tributária entre os Municípios.

É que esses serviços, chama-se atenção, conquanto difundidos por todo o país, são naturalmente prestados por estabelecimentos localizados em grandes centros urbanos. Portanto, pela regra anterior fixada na Lei Complementar nº 116/03, o ISS era devido em número reduzido de Municípios (aqueles Municípios que a rigor praticavam guerra fiscal, estabelecendo alíquotas efetivas inferiores a 2%). Com a novel Lei Complementar nº 157/16, e o deslocamento do critério espacial desses serviços para o local do domicílio do tomador, o ISS vai passar a ser devido em diversas Municipalidades, de todas as regiões do país, tendo como efeito prático a distribuição da receita com a consequente desconcentração da arrecadação do ISS nas mãos poucos entes federados.

Em vista disso, é forçoso reconhecer o magnífico objetivo da Lei Complementar nº 157/16. Sua finalidade é nobre, e ponto. Isso sequer, inclusive, deve ser pauta em uma discussão. Entretanto, há uma diferença significativa entre querer e poder, pois nem tudo o que se almeja, se realiza a qualquer custo. Assim, por mais louvável que seja a intenção da Lei Complementar nº 157/16, não se pode desprezar o ordenamento jurídico nacional.

Nesse sentido, acredita-se que a Lei Complementar nº 157/16 busca solucionar um problema do federalismo fiscal de uma forma errada, despida de fundamento na Constituição Federal. Ao menos no que diz respeito ao serviço de arrendamento mercantil, consoante demonstrado, o domicílio do tomador não indica o local da prestação. Com relação a esse aspecto, então, pode-se dizer que a Lei Complementar nº 157/16 peca na solução escolhida.

Com efeito, de um lado, se promove indubitavelmente um incremento de receita de ISS para vários Municípios. Bernard Appy, a propósito, em parecer anexado aos autos da ADIN nº 5.835, estima com relação ao arrendamento mercantil que a novel regra gerará uma receita total de: (i) 16 milhões no ano, para Municípios com uma população de até 10 mil habitantes; (ii) 68 milhões ano, para Municípios com uma população acima de 10 mil habitantes e inferior a 50 mil habitantes; (iii) 83 milhões no ano, para Municípios com uma população acima de 50 mil habitantes e inferior a 200 mil habitantes; (iv) 121 milhões no ano, para Municípios com uma população acima de 200 mil

habitantes e inferior a 1 milhão de habitantes; 136 milhões no ano, para Municípios com uma população acima de 1 milhão de habitantes⁵⁴.

Porém, de outro, viola-se a Constituição Federal. A prestação do serviço de arrendamento mercantil, como já é cediço, ocorre no local do estabelecimento prestador, sendo este a unidade econômica com poderes suficientes à aprovação e à concessão do financiamento. Uma vez transferida a competência tributária para o Município do domicílio do tomador, a Lei Complementar nº 157/16 transforma o ISS incidente sobre o serviço de arrendamento mercantil em um imposto incidente sobre a tomada e/ou a aquisição do serviço.

CONCLUSÕES

A Constituição Federal de 1988 desenhou o ISS como um imposto incidente sobre a prestação de serviço de qualquer natureza. A capacidade contributiva a ser afetada pela tributação, nesse escopo, é a revelada pelo contribuinte quando da percepção da contraprestação pelo serviço prestado. Logo, o ISS se trata de um imposto juridicamente voltado à tributação na origem. O constituinte não buscou tributar o ISS no destino, pois, se assim quisesse, teria desenhado um imposto incidente sobre a tomada ou a aquisição de serviço.

Como consequência disso, tem-se que o recolhimento do ISS há de ser feito em favor do Município onde ocorre a prestação do serviço. Portanto, é feliz a escolha do legislador ao estipular, no art. 3º, da Lei Complementar nº 116/03, que, como regra geral, o serviço se considera prestado, e o imposto devido, no local do estabelecimento prestador. Isso porque, é neste local onde comumente se desenvolve atividades direcionadas à prestação do serviço. Agora, sabendo que nem sempre essa presunção se confirmará como verdadeira, novamente agiu bem o legislador ao estabelecer algumas situações excepcionais, fazendo com que o ISS seja devido em outro local.

Ocorre que, essas exceções trazidas pelo legislador ao longo dos incisos do art. 3º, da Lei Complementar nº 116/03, possuem toda uma lógica por trás. Afasta-se a regra geral do estabelecimento prestador, pois aquele serviço específico é sabidamente prestado fora do dito estabelecimento. Nessas ocasiões, permite-se que o legislador venha a eleger outro elemento de conexão. O que não se permite é o legislador tratar como uma exceção, um serviço que se enquadra na regra geral. E foi isso o que aconteceu com a Lei Complementar nº 157/16, relativamente ao serviço de arrendamento mercantil.

⁵⁴ APPY, Bernard. *Considerações sobre os impactos das mudanças introduzidas pela Lei Complementar nº 157, de 2016*. Parecer econômico anexados aos autos da ADI 5.835. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=5319735>> Acesso em: 14/09/2018.

O STJ, no julgamento do REsp 1.060.210/SC, julgou em sede de repetitivo que o ISS decorrente do serviço de arrendamento mercantil é devido no local do estabelecimento prestador, sendo este uma unidade econômica ou profissional da instituição financeira dotada de poderes decisórios suficientes à concessão e à aprovação do financiamento. O núcleo do serviço de arrendamento mercantil, relembra-se, é o financiamento. Por isso, este vem a ser considerado prestado no local de sua aprovação, concessão, deferimento etc.

Contrariando toda essa construção normativa, a Lei Complementar nº 157/16 deslocou o critério espacial do serviço de arrendamento mercantil para o Município em que eventualmente estiver localizado o domicílio do tomador. O serviço de arrendamento mercantil que antes submetia-se a regra geral, passa a ser tratado como uma exceção. Todavia, essa alteração não encontra amparo na Constituição Federal, na medida em que transforma o ISS incidente sobre a prestação de serviço de arrendamento mercantil em um imposto incidente sobre a tomada e/ou a aquisição deste serviço.

Por mais que se reconheça a nobreza de tamanha alteração, no que diz respeito a tentativa de desconcentração e distribuição da receita do ISS, não se pode desprezar o ordenamento jurídico vigente. Em suma, a Lei Complementar nº 157/16 é inconstitucional na parte em que altera o critério espacial do ISS incidente sobre o serviço de arrendamento mercantil.

REFERÊNCIAS

APPY, Bernard. *Considerações sobre os impactos das mudanças introduzidas pela Lei Complementar nº 157, de 2016*. Parecer econômico anexados aos autos da ADI 5.835. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=5319735>>

ÁVILA, Humberto. Imposto sobre a prestação de serviço de qualquer natureza. Contrato de leasing financeiro. Decisão do Supremo Tribunal Federal. Local da prestação e base de cálculo. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 182. São Paulo: Dialética, 2010.

ÁVILA, Humberto. Parecer jurídico anexados aos autos da ADI 5.835. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=5319735>>

BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS: do texto à norma*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

BARRETO, Aires Fernandino. ISS - Alguns limites constitucionais do critério espacial. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 208. São Paulo: Dialética, 2013.

- BARRETO, Aires Fernandino. *ISS na Constituição e na Lei*. 3ª edição. São Paulo: Dialética, 2009.
- BARRETO, Aires Fernandino. *ISS, IOF e instituições financeiras*. São Paulo: Noeses, 2016.
- BARRETO, Paulo Ayres. Ampliação das hipóteses de retenção do ISS na Fonte. Limites normativos. In ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário, vol. 16*. São Paulo: Dialética, 2012.
- BRASIL. Estudo do Veto nº 52/2016. Disponível em: <<http://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=4903933&disposition=inline>>
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. DERZI, Misabel Abreu Machado. O aspecto espacial da regramatriz do imposto municipal sobre serviços, à luz da Constituição. *Revista Dialética de Direito Tributário, nº 88*. São Paulo: Dialética, 2003.
- COSTA, Alcides Jorge. *Estudos sobre IPI, ICMS e ISS*. São Paulo: Dialética, 2009.
- COSTA, Simone Rodrigues Duarte. *ISS - a LC 116/03 e a incidência na importação*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- FRATTARI, Rafael. O local de ocorrência do fato gerador do ISSQN, o Recurso Especial nº 1.160.253/MG e o respeito à LC 116/03. In DACOMO, Natalia De Nardi. MACEDO, Alberto. *ISS pelos Conselheiros Julgadores*. São Paulo: Quartier Latin, 2012.
- MACEDO, Alberto. ISS e o Caso Potenza Leasing - questões acerca do critério espacial do ISS. *Revista Direito Tributário Atual, nº 29*. São Paulo: Dialética/IBDT, 2013.
- MACHADO, Hugo de Brito. Local da ocorrência do fato gerador do ISS. *Revista Dialética de Direito Tributário, nº 58*. São Paulo: Dialética, 2000.
- MELO, José Eduardo Soares de. *ISS – aspectos teóricos e práticos*. 4ª edição. São Paulo: Dialética, 2005.
- PIVA, Silvia Helena Gomes. *O ISSQN e a determinação do local da incidência tributária*. São Paulo: Saraiva, 2012.
- SAUER, João Guilherme. ISS, sujeito ativo e "local da prestação". A importância dos elementos de conexão para a construção jurisprudencial. *Revista Dialética de Direito Tributário, nº 196*. São Paulo: Dialética, 2012.
- RIZZARDO, Arnaldo. *Leasing: arrendamento mercantil no direito brasileiro*. 3ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.
- TAKANO, Caio Augusto. ISS sobre as prestações de serviços provenientes do exterior: entre competitividade internacional e os limites da competência tributária. *Revista de direito tributário, vol. 120*. São Paulo: Malheiros, s.d.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. As provas de unidade econômica ou profissional para fins de exigência do ISSQN. *Revista de Direito Tributário*, vol. 115. São Paulo: Malheiros, s.d.

VIEIRA, Michell Przepiorka. Critério espacial do ISS: doutrina e jurisprudência. *Revista Direito Tributário Atual*, nº 33. São Paulo: Dialética/IBDT, 2015.

XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 8ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2015.