

ISS e Operações de *Leasing*

Hugo de Brito Machado Segundo
Raquel Cavalcanti Ramos Machado

1. Introdução

Do ponto de vista prático, em face da Súmula 138 do STJ¹, a discussão acerca da incidência ou não do ISS sobre operação de *leasing* havia perdido o calor. Esse cenário mudou, porém, em face de pronunciamento do STF², em 2000, no sentido de que a Constituição não autoriza a incidência de ISS sobre a locação de bens móveis, atividade esta que guarda semelhança com a de *leasing*. Mais recentemente, o STJ vem reconhecendo que o exame da questão possui feição constitucional, e, em alguns julgados, tem afastado a aplicação da Súmula 138, por entender que o caso deve ser submetido ao exame do STF³.

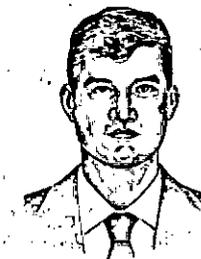
A questão, portanto, se renova, com o saudável incremento da dialética.

Seja como for, mesmo que não se considere inválida a incidência do ISS na operação de *leasing*, outra questão prática ainda se apresenta, qual seja, analisar qual Município seria competente para realizar a tributação respectiva. Sim,

¹ Súmula 138 do STJ: "O ISS incide na operação de arrendamento mercantil de coisas móveis." (DJU 19/05/1995, p. 14.053)

² "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." (Ac. un. do Pleno do STF, Rel. Min. Marco Aurélio, RE 116.121/SP, DJU 25/05/2001, p. 17)

³ "Tributário. ISS. Arrendamento Mercantil de Bens Móveis (*Leasing*). Acórdão Recorrido. Análise Constitucional. Recurso Extraordinário. Súmula 126/STJ. 1. O acórdão recorrido afastou a aplicação da regra inserida pela Lei Complementar nº 56/87 no Decreto-lei nº 406/68 - item 79 da Lista Anexa de Serviços - por entender que haveria incompatibilidade entre ela e a norma constitucional (art. 156, inciso III, da Carta Magna) 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. 2. Negou, pois, a pretensão da recorrente com supedâneo em matéria eminentemente constitucional, de competência do STF e, portanto, fora do âmbito de apreciação do recurso especial. 3. Contra a decisão de inadmissibilidade do recurso extraordinário não houve interposição de agravo de instrumento, o que impede o conhecimento do recurso especial, conforme preconizado pela Súmula nº 126/STJ. 4. Recurso especial não conhecido." (REsp 865.483/SC, Rel. Min. Castro Meira, 2ª Turma, julgado em 17/10/2006, DJU 26/10/2006, p. 294)



Hugo de Brito Machado Segundo é Advogado em Fortaleza, Membro do ICET - Instituto Cearense de Estudos Tributários, Professor de Processo Tributário da Pós-graduação da Unifor, de Direito Tributário da Faculdade Christus e da Faculdade Farias Brito.



Raquel Cavalcanti Ramos Machado é Advogada em Fortaleza, Membro da Comissão de Estudos Tributários da OAB/CE, do ICET - Instituto Cearense de Estudos Tributários e Professora de Teoria Geral do Processo da Faculdade Farias Brito.

pois muitos contratos de *leasing* são firmados entre instituições que atuam, sobretudo, em grandes capitais, mas arrendam bens para pessoas domiciliadas nos mais diversos pontos do território nacional. Surge, então, a questão de saber se o Município competente para realizar a cobrança do ISS seria aquele onde se localiza a instituição financeira que concede o *leasing*, ou o Município onde se localiza o arrendatário e no qual se efetuam os pagamentos referentes às parcelas contratadas. Atualmente, o que por vezes acontece é embaraçosa exigência do ISS sobre a mesma operação de *leasing* por mais de um Município.

Na tentativa de contribuir para esse debate, desenvolvemos o presente estudo.

2. O ISS e a Natureza do *Leasing*

Cómo se sabe, os Municípios têm competência, nos termos do art. 156, III, da CF/88, para instituir imposto sobre “serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”. Essa competência é rigidamente delimitada na Constituição Federal, que, nos seus arts. 153, 154, 155 e 156, *dividiu* o universo de fatos tributáveis entre os diversos entes que compõem a Federação brasileira. E, evidentemente, não se pode elastecer a competência dada a um desses entes (v.g., Município), sob pena de assim se permitir a invasão, por parte deste, na competência atribuída aos demais (v.g., Estados-membros e União Federal).

Feito esse esclarecimento, é relevante que se defina o que é “serviço”, para que se possa determinar os fatos tributáveis pelos Municípios através do ISS.

Serviço, como é sabido, envolve o “desempenho de atividade: trata-se de um comportamento humano; do desenvolvimento de um esforço pessoal traduzido num ato ou conjunto de atos”⁴. Diz respeito, em suma, a uma prestação de *fazer*. Marcelo Caron Batista, a esse respeito, depois de afastar do conceito de serviço as prestações negativas (não fazer e não dar), esclarece:

“Quanto às típicas prestações de dar e de fazer a explicação não comporta maiores controvérsias. Prestação de dar ocorre quando a ação titularizada pelo devedor se destina à tradição de um bem. Prestação de fazer é aquela que se opera pela ação pessoal do devedor, cuja relevância não está na tradição de bem, ainda que ela eventualmente possa ocorrer.

A hipótese de incidência do ISS refere-se às prestações de fazer, ou seja, aquelas marcadas pela ação pessoal do devedor. Essa conclusão não se alcança com base na eficácia normativa experimentada por esse tributo ao longo do tempo mas por meio de indicativo colhido na própria Constituição Federal.”⁵

Pois bem. O arrendamento mercantil não envolve prestações de fazer, nem é marcado pela ação pessoal de ninguém. Trata-se de contrato no qual prepondera obrigação de dar, tanto por parte do arrendante (que entrega a coisa arrendada), como por parte do arrendatário (que entrega as parcelas do arrendamento). Isso porque, como é sabido, o arrendamento mercantil, ou *leasing*, consiste no seguinte: *i*) uma pessoa “X” deseja comprar um bem (v.g., um veículo) e contrata uma instituição

(Banco “Y”) para que esta o adquira; *ii*) o Banco “Y” adquire o bem e o arrenda para a pessoa “X”; *iii*) esta pessoa, então, paga, todos os meses, o arrendamento de referido bem, que pertence, e continua pertencendo, ao Banco “Y”; *iv*) ao final do prazo previsto para a duração do contrato, a pessoa “X” pode: *a*) pagar um “valor residual” e comprar o veículo; *b*) renovar o contrato, substituindo o veículo por um novo; *c*) devolver o veículo. Em uma simplificação levada à efeito apenas para fins didáticos, pode-se dizer que se trata de um aluguel com prazo definido e opção de compra do bem alugado ao final.

Não há, enfim, qualquer obrigação ou prestação de fazer por parte da arrendante. Aluga-se a coisa. Paga-se o preço. Adquire-se o bem, ao final do contrato, ou não. E só. Não há como considerar tal operação um serviço, sobretudo se for dada a essa expressão o sentido que lhe atribuiu o STF no julgamento do RE 116.121/SP. Ainda que se considere que se trata de algo mais complexo que um simples aluguel (como de fato o é), essa maior complexidade aproxima o *leasing* de uma operação financeira (uma alienação fiduciária, ou uma compra e venda com reserva de domínio), mas não de um serviço, realidade da qual é completamente diverso. Tanto que a LC 105/2001 define as empresas que realizam arrendamento mercantil como instituições financeiras⁶.

É verdade que, geralmente, os Municípios buscam fundamentar sua pretensão no item 79 da lista anexa ao Decreto-lei 406/68, segundo o qual seriam “serviços” tributáveis pelo ISS a “locação de bens móveis, inclusive arrendamento mercantil”. Esse dispositivo, inclusive, teria sido “ratificado” pelo item 15.09 da lista anexa à LC 116/2003, que dispõe ser tributável pelo ISS o

“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*)”.

Não lhes assiste razão, contudo.

É da maior clareza que a legislação infraconstitucional não pode alterar o sentido dos conceitos empregados pela Constituição. Do contrário, poderia, por via transversa, alterar o próprio texto constitucional, o que não seria compatível com a sua rigidez e com a hierarquia dentro da qual as normas do ordenamento estão escalonadas. Não é por outra razão, aliás, que o art. 110 do CTN assevera que

“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.”

Trata-se de disposição meramente didática⁷, é claro, pois como já afirmou o Ministro Luiz Gallotti, “se a lei pudesse chamar de compra o que não é compra, de importação o que não é importação, de exportação o que não é exportação, de ren-

⁶ Art. 1º, parágrafo 1º, VII e art. 5º, parágrafo 1º, XIV, da LC 105/2001.

⁷ Tanto é assim que o STJ tem arestos nos quais entende não ser cabível o recurso especial, quando se alega unicamente violação ao art. 110 do CTN. Cabível seria o recurso extraordinário, por violação aos dispositivos constitucionais relativos aos conceitos cujo sentido tenha sido alterado pelo legislador infraconstitucional. Consignou-se, a propósito, que “(...) a violação ao art. 110 do CTN não pode ser analisada em sede de recurso especial, uma vez que tal dispositivo, sendo mera explicitação do princípio da supremacia da Carta Magna, possui nítida carga constitucional” (STJ, 2ª Turma, REsp 550.099/SC, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 06/12/2005, DJU 1º/02/2006, p. 479).

⁴ Aires F. Barreto, *ISS na Constituição e na Lei*, São Paulo: Dialética, 2003, p. 131.

⁵ Marcelo Caron Batista, *ISS: do Texto à Norma*, São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 282.

da o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição" (RTJ 66/65). Afinal, é evidente, dispensando outras considerações aqui, que uma lei complementar não pode, a pretexto de regulamentar um dispositivo constitucional, modificar-lhe o conteúdo.

Foi com base nessas premissas que o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade do referido "item" da lista de serviços anexa ao DL 406/68, por fundamentos que, adotados coerentemente, fazem crer que também será declarado inconstitucional o item 15.09 da lista anexa à LC 116/2003.

E nem se diga, no caso, que o *leasing* seria algo diverso do aluguel de bens móveis, não lhe sendo aplicáveis os fundamentos empregados no julgamento do RE 116.121/SP. Com efeito, o arrendamento mercantil ou *leasing*, conquanto tenha algumas diferenças em relação ao aluguel puro e simples, é idêntico a ele em relação ao que interessa à não-incidência do ISS: não envolve prestações de fazer. Em outras palavras, os aspectos que tornam peculiar o *leasing*, em relação à locação (aquisição do bem pela instituição arrendante, opção de compra ao final do contrato etc.), não têm relevo algum para determinar a incidência do ISS. Ainda que alguma parte da operação do *leasing* pudesse ser considerada uma prestação de fazer (v.g., exame da ficha cadastral), é óbvio que se estaria diante de uma atividade-meio, absorvida pela natureza da atividade-fim. E mesmo assim, tem de se considerar que algumas dessas operações-meios são também verificadas quando da realização de um aluguel para garantia do crédito do locador, que são, portanto, tarefas realizadas não para o benefício do locatário ou do arrendatário, mas para a segurança do locador ou do arrendante, sendo evidente que não se trata de serviço.

Tanto é grande a semelhança que o item 72 da lista de serviços anexa ao DL 406/68, considerado inconstitucional pelo STF, fazia alusão à "locação de bens móveis, inclusive arrendamento mercantil", colocando este como uma espécie, ou modalidade, daquela. Assim é que, depois de transcrever trechos da mencionada decisão do Supremo Tribunal Federal, proferida no RE 116.121-3/SP, Aires F. Barreto diz ser clara a sua abrangência às operações de arrendamento mercantil. É conferir:

"(...) fica robustecida a conclusão de que locação de bens e arrendamento mercantil não configuram prestação de serviço. Locar ou arrendar coisa imóvel não é prestar serviço. Não corresponde a nenhum conceito de serviço. Logo, os Municípios não são competentes para exigir ISS sobre esses fatos. Em consequência, são inconstitucionais, tanto a Lei Complementar 56/87, como as leis municipais que os prevêm como hipótese de incidência do ISS."⁸

Humberto Ávila, em parecer elaborado especificamente sobre o tema, chega à mesma conclusão. Para ele,

"o conceito de arrendamento mercantil não se encaixa no conceito constitucionalmente pressuposto de serviço. Se serviço é aquilo cujo conceito se encaixa no conceito constitucional de serviço, o que não é serviço não passa a ser por obra do legislador infraconstitucional, daí por que é irrelevante a pura inserção na lista..."⁹

⁸ ISS na Constituição e na Lei, São Paulo: Dialética, 2003, p. 131.

⁹ Humberto Ávila, "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 Local da Prestação. Leasing Financeiro. Análise da Incidência", *Revista Dialética de Direito Tributário* 122/125.

Em se tratando de *leasing financeiro*, a ausência de qualquer prestação de serviço fica ainda mais clara, pois nesta modalidade, de acordo com a Resolução nº 2.309/96, do Banco Central do Brasil (art. 5º, II), todas as atividades de manutenção, assistência técnica e serviços correlatos, relativamente ao bem arrendado, são de exclusiva responsabilidade do arrendatário.

Aliás, em relação ao *leasing* internacional, já existem decisões da Corte Maior que determinam a incidência de ICMS (RE 206.069). Esse entendimento, apesar de não se aplicar às operações internas de *leasing* (por conta do disposto no art. 3º, inciso VIII, da Lei Complementar nº 87/96)¹⁰, deixa claro que não se trata de obrigação de "fazer", mas de operação na qual há, sobretudo, a entrega de um bem por tempo certo, em face do pagamento de um preço.

Entendemos, na verdade, que a operação de *leasing*, exatamente por ser *sui generis*, sendo algo além do mero aluguel, bem como algo além da mera entrega de bem, pode ser submetida à tributação apenas da União Federal, no uso de sua competência para criar impostos residuais, nos termos do art. 154, I, da CF/88. Não é juridicamente possível sua tributação por Municípios.

Seja como for, caso a competência dos Municípios venha a ser reconhecida, e, principalmente, enquanto a questão não se resolve e os Municípios efetivamente exigem o ISS das entidades que realizam operações de *leasing*, resta ainda analisar qual Município seria competente para realizar a cobrança respectiva. Seria o Município no qual se localiza a instituição financeira que efetua o *leasing*, ou o Município onde o arrendatário reside e recebe o bem?

3. Eventual Conflito de Competência entre Municípios

Como se disse, os contratos de *leasing* podem ser firmados entre instituição situada em determinada localidade do País e pessoas residentes nos mais diversos Municípios. Nesses casos, eventualmente ocorre de exigirem o ISS tanto o Município onde se localiza a instituição, como o Município onde o arrendatário reside.

Em situações assim, a premissa de ambos os Municípios evidentemente é a de que a operação de *leasing* é uma prestação de serviço. Premissa com a qual não concordamos, até pelo que foi exposto no item anterior deste texto, mas que acolhermos agora na argumentação até para demonstrar que a cobrança por parte de um dos Municípios envolvidos pode ser inválida também por esse fundamento.

Pois bem, considerando referida premissa de possibilidade de tributação, que reiteramos ter finalidade meramente argumentativa, o mais importante a averiguar é onde efetivamente os procedimentos relativos à operação de arrendamento mer-

¹⁰ Na verdade, independentemente dessa disposição da LC 87/96, as operações nacionais de *leasing* não estariam sujeitas ao ICMS; pois a entrega do bem no contrato de arrendamento não configura circulação de mercadoria. Se o arrendatário exercer a opção de compra (que pode não ocorrer), estará recebendo um bem usado, e que não fora comprado pelo arrendante para ser revendido. O STF, ao determinar a incidência do ICMS nos contratos internacionais de *leasing*, parece haver-se impressionado com a redação do art. 155, IX, "a" da Constituição, depois da alteração levada a efeito pela EC 33/2001, que determina a incidência desse imposto, no caso da entrada de "qualquer bem" no País, ainda que não se trate de mercadoria, autorização constitucional esta que, evidentemente, não existe em relação ao ICMS incidente sobre as operações internas, até porque, se existisse, o fato gerador desse imposto seria totalmente descaracterizado, com graves repercussões no federalismo fiscal brasileiro.

cantil (que seria o "serviço") são realizados. Para tanto, importa mais uma vez decompor a operação de *leasing*; cuja "prática" se dá com a observância das seguintes etapas:

- a) captação dos recursos necessários à compra do bem a ser arrendado;
- b) recebimento, análise e aprovação de proposta de celebração de contrato de arrendamento mercantil;
- c) formalização e celebração do contrato de arrendamento;
- d) remessa, à entidade vendedora do bem (v.g., concessionária de veículos), dos recursos financeiros necessários à aquisição do bem a ser arrendado;
- e) remessa dos carnês para pagamento das parcelas do arrendamento.

Ora, mesmo quando se trata de empresa com estabelecimentos nas mais diversas localidades do País, via de regra, todas essas etapas são realizadas na sede. E há casos em que a instituição sequer possui estabelecimento no local onde reside a pessoa que arrendou o bem, nem mesmo tendo domicílio tributário no lugar. É claro, portanto, que o ISS, se devido fosse, seria ao Município onde se situa a sede da empresa de *leasing*.

Às vezes, Municípios onde residem os arrendatários, tentando atrair a aplicação da jurisprudência do STJ sobre o assunto¹¹, limitam-se a afirmar que o "serviço" de *leasing* é "efetivamente prestado" no lugar do domicílio do arrendatário, já que é nesse lugar que se dá a entrega do bem.

Esse tipo de raciocínio, porém, é inteiramente equivocado.

Primeiro, porque, considerando as etapas do arrendamento, enumeradas acima, se percebe ser evidente que a mera entrega do bem não pode ser considerada o "serviço" de *leasing*. Se os atos que caracterizam a atividade de arrendamento mercantil são efetivamente praticados na sede das instituições que realizam esse tipo de atividade, onde estas têm seus empregados e seus equipamentos, mesmo que aplicável o entendimento firmado pelo STJ em torno do art. 12 do Decreto-lei 406/68 às operações de *leasing*, estas não poderiam ser tributadas por Municípios diversos daqueles nos quais estão estabelecidas. Em muitos casos, aliás, o arrendante não tem qualquer estrutura, empregado ou agente no local do domicílio do arrendatário.

Segundo, porque a jurisprudência do STJ foi formada com a finalidade de evitar fraudes por parte de empresas prestadoras de serviço que criavam estabelecimentos apenas fictícios em determinado lugar, mas prestavam o serviço efetivamente em outro, no qual tinham inclusive estrutura física com móveis, máquinas, equipamentos etc. A finalidade de se definir ficticiamente o domicílio em Município diverso (geralmente no interior do Estado) era pagar o ISS com a alíquota mais reduzida. Em relação, porém, ao problema aqui apontado, o que se verifica é que geralmente a sede das empresas de *leasing* está em grandes cidades, onde o ISS é até mais elevado do que o ISS exigido no Município de residência de alguns arrendatários. Ora, isso é mais do que suficiente para demonstrar a ausência de qualquer intuito de fraude ou de submissão lícita a um Município com carga tributária menor.

Se se tratar da exigência de valores referentes a exercícios financeiros anteriores à LC 116/2003, deve-se atentar expressamente ao art. 12 do Decreto-lei 406/68, que, cumprindo a exigência do art. 146, I, da CF/88, dispõe:

"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."

A regra é clara, e sábia, pois em muitos casos, dada a natureza "imaterial" do serviço, é impossível saber onde este fora "efetivamente" executado. Por conta disso, ressalvado o serviço de construção civil, que por razões óbvias se sabe onde é prestado, os demais serviços consideram-se prestados no local onde o prestador tiver estabelecimento. E tanto, como se disse, o propósito da jurisprudência do STJ era apenas o de combater a fraude e a guerra fiscal (geralmente inexistentes nos casos envolvendo as empresas de *leasing* de atuação nacional) que a LC 116/2003, editada posteriormente, equacionou a questão 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."

Nos incisos do art. 3º da LC 116/2003, então, são enumerados diversos serviços cujo local da efetiva ocorrência é possível de ser determinado (como foi feito com a construção civil no âmbito do DL 406/68), e que são exatamente aqueles no âmbito dos quais mais ocorriam fraudes. Serviços de limpeza, cessão de mão-de-obra, vigilância etc. Nesse rol não está, nem poderia, o arrendamento mercantil.

E mais. Confirmando que a questão está em saber onde, *de fato*, está o estabelecimento do prestador, o art. 4º da mesma Lei Complementar esclarece:

"Art. 4º Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolve 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."

Registre-se que a LC 116/2003, a rigor, não alterou substancialmente o disciplinamento dado pelo DL 406/68 nesse ponto. Limitou-se a esclarecer as suas disposições, como a doutrina há muito tempo fazia, de forma a evitar as fraudes antes mencionadas. Esse aspecto deve ser considerado pelo STJ, pois é uma mensagem muito clara, dada pelo legislador, a respeito do sentido das disposições legais relativas ao local da ocorrência do fato gerador do ISS. Se tais disposições não forem consideradas válidas, terão de ser declaradas inconstitucionais, na forma do art. 97 da CF/88, não sendo lícito simplesmente "interpretá-las" de sorte a dar-lhes sentido rigorosamente oposto ao que claramente têm¹².

¹¹ Que, como se sabe, se firmou ainda em face do Decreto-lei 406/68, afirmando ser irrelevante o lugar do estabelecimento, devendo-se atentar para o lugar da "efetiva prestação" do serviço.

¹² Na verdade, a orientação jurisprudencial do STJ, relativa ao art. 12 do Decreto-lei 406/68, implicava a declaração implícita e não fundamentada de sua inconstitucionalidade. Isso porque lhe negava vigência, decidindo as questões de forma diametralmente oposta ao que nele se preconizava. As fraudes bem poderiam ser evitadas e combatidas caso a caso, o que seria preferível a ignorar uma disposição de lei expressa e não declarada inconstitucional, em prejuízo da segurança jurídica e das mais elementares noções de metodologia jurídica. Como lembra Friedrich Müller, o elemento literal, embora insuficiente, "demarca as fronteiras extremas das possíveis variantes de sentido, i.e., funcionalmente defensáveis e constitucionalmente admissíveis. Outro somente vale onde o teor literal for comprovadamente

Assim, conclui-se que o Município que *seria* competente para exigir o ISS, caso as operações de *leasing* estivessem contidas em seu âmbito constitucional de incidência, seria somente aquele no qual se localiza o estabelecimento em que funcionários da empresa arrendante fazem as análises de dados para a compra do bem e a concessão do arrendamento. Qualquer outro Município que o exija estará efetuando cobrança que para a qual é (a rigor, *duplamente*) incompetente.

viciado" (*Métodos de Trabalho do Direito Constitucional*, 3ª ed., tradução de Peter Naumann, Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 64). Confira-se, a propósito especificamente do art. 12 do Decreto-lei 406/68: Hugo de Brito Machado, "Local da Ocorrência do Fato Gerador do ISS", *Revista Dialética de Direito Tributário* 58/45. No mesmo sentido, Humberto Ávila afirma, no parecer já citado, que o STJ "simplesmente modificou a regra para todos em razão de simulações eventualmente feitas por alguns. Se há simulações de sede, que sejam elas desconsideradas conforme o procedimento legalmente estabelecido. O que não se pode é desconsiderar todas as sedes reais porque algumas são irreais." (*Revista Dialética de Direito Tributário* 122/126)