

EXCELENTÍSSIMOS MINISTROS DO COLENDO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

VÁ E VOLTE PARA UMA VIDA NÃO LTDA, já qualificada nos autos do Recurso Extraordinário em epígrafe, vem, por intermédio de seus procuradores, apresentar, perante Vossas Excelências

MEMORIAIS DE ALEGAÇÕES FINAIS EM SEDE DE RECURSO EXTRAORDINÁRIO

Contra o Município Recorrido, pelas razões de fato e de direito a seguir expostas:

I. SÍNTESE FÁTICA

Trata-se de Recurso Extraordinário ajuizado pela sociedade empresária **VÁ E VOLTE POR UMA VIDA NÃO LTDA**, ora Recorrente, em face do Município, ora Recorrido, com a finalidade de ver declarada a não incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

VÁ E VOLTE POR UMA VIDA NÃO LTDA é uma sociedade empresária cuja atividade, que se iniciou no ano de 2021, centraliza-se em disponibilizar veículos autônomos para seus clientes, de modo a possibilitar a deslocamento destes para o destino pretendido, dentro dos limites do município. Para isso, a sociedade possui uma plataforma que permite que os clientes, por meio de seus smartphones, realizem o pedido a partir da indicação de um destino. Dessa forma, o aplicativo conecta os clientes diretamente a um dos veículos da empresa, de modo que o veículo, em pouco tempo, chega ao local de partida definido para transportá-los. A cobrança é feita por cartão de crédito previamente cadastrado na plataforma e o valor tem como parâmetro o tempo e a distância percorrida.

Os automóveis da **VÁ E VOLTE POR UMA VIDA NÃO LTDA** são totalmente autônomos, de modo a não necessitar de intervenção humana na direção, utilizando uma tecnologia

que envolve sensores de localização, GPS, infravermelho e câmeras de reconhecimento do ambiente. Também se acrescenta que a empresa possui um serviço de atendimento ao cliente e de avaliação por feedback, mas que são realizados exclusivamente por algoritmos. Por fim, se ressalta que, quando necessário o reabastecimento, os veículos deslocam-se automaticamente para a empresa, que os custeia.

Em 30 de junho de 2021, pouco tempo após o início de sua atividade, a sociedade empresária foi surpreendida com a atuação para o recolhimento de ISS pelo Município, que alegou estar empresa prestando serviço de transporte individual de passageiros, previsto em lei municipal, a exemplo de outras plataformas, como a Uber e a Cabify. A sociedade entrou com ação judicial em face da autuação e, tendo os pedidos sido julgados improcedentes, e esgotadas as instâncias ordinárias, interpõe-se o presente recurso extraordinário.

II. DAS RAZÕES PARA PROVIMENTO DO RECURSO

1- Do funcionamento dos veículos autônomos

Os veículos da VÁ E VOLTE POR UMA VIDA NÃO LTDA possuem o nível máximo de automação, também conhecido como nível 5.¹ Esses veículos, que funcionam por meio da inteligência artificial, não precisam de volante e nem de pedal. Com a dispensa completa da intervenção humana na direção, esses automóveis são responsáveis por todas as tomadas de decisão, inclusive as que envolvam situações de risco.

¹ O web site Motor Show (<https://motorshow.com.br/carros-autonomos-conheca-os-seis-niveis-de-automacao/>), explica os níveis de automação dos carros: “**Nível 0:** a direção depende 100% do motorista, no máximo com equipamentos que alertam o condutor; **nível 1:** o veículo é capaz de fazer algumas funções, mas as principais ações ainda dependem do motorista. Se enquadram nessa categoria os veículos equipamentos com piloto automático adaptativo; **nível 2:** é o padrão no mercado atualmente. Em cenários seguros, o veículo consegue acelerar, frear e se manter dentro de faixas de rodagem. Mas o motorista deve permanecer atento à via todo o tempo para assumir a direção em situações de emergência; **nível 3:** mais avançado oferecido atualmente em um carro de produção, o sistema autônomo é capaz de guiar efetivamente o veículo em certas condições de tráfego. Mas o condutor deve se manter pronto para assumir o controle do veículo quando solicitado; **nível 4:** atualmente em fase de testes, o sistema autônomo de nível 4 assume praticamente todas as funções do condutor. Mas em situações adversas, como mudanças climáticas, a máquina pode solicitar que o motorista assuma os comandos; **nível 5:** dispensa totalmente os motoristas e os comandos manuais, permitindo dar ordens ao veículo por meio de comando de voz, por exemplo.”

Essa tecnologia é possível por meio da inteligência artificial, que se utiliza de câmeras, radares e diversos sensores para detectar todos os componentes do trânsito (desde semáforos e pedestres até a observação de veículos desgovernados), garantindo a segurança do passageiro. Assim, a percepção que esses automóveis possuem sobre o ambiente é tão grande que a previsão é, inclusive, de diminuição dos acidentes de trânsito, tendo em vista que a inteligência artificial detecta elementos que os sentidos humanos não são capazes de detectar.

Ademais, a utilização desses automóveis corresponde a uma alteração de todo o processo produtivo de veículos, visto que não se trata mais apenas de um carro com os seus equipamentos fixos, mas de um carro que possui um software que possibilita um constante aperfeiçoamento de sua utilização. Desse modo, o modelo de negócio é diferente, de forma que, para além da aquisição do veículo, pode haver a aquisição de programas com funcionalidades específicas, como por exemplo um programa que permita um carregamento mais rápido (ou, no caso de veículos movidos a combustível, um programa que promova a economia de combustível com base nas especificidades dos trajetos percorridos pelo passageiro).

De outro modo, destaca-se a introdução da economia compartilhada, que cada vez vem ganhando mais espaço no cotidiano das pessoas. Esse modelo econômico baseia-se no consumo compartilhado de bens e serviços entre pessoas desconhecidas. Assim, por exemplo, ao invés de comprar determinado bem, uma pessoa pode utilizar-se desse bem pagando um determinado valor. Foi a partir desse modelo que surgiu a ideia de *Mobility as a Service* (MaaS), que se traduz em “um conceito para a mobilidade urbana, consistente no uso de sistemas inteligentes para oferta de um serviço multimodal de transportes” (TORRES, 2020). O MaaS centraliza-se na diversidade de opções de transporte promovidas por meio do consumo compartilhado, de modo a encontrar a melhor opção para o usuário conforme a sua necessidade e a possibilitar uma dinâmica mais favorável para o trânsito das cidades. Assim, incluem-se no MaaS diversas plataformas de mobilidade.

Não obstante, a atividade da VOLTE POR UMA VIDA NÃO LTDA difere-se da de outros aplicativos de mobilidade de carro, tais como Uber, Cabify e 99 POP. Nos aplicativos mencionados, as empresas prestam um serviço de intermediação entre o motorista e o usuário, não possuindo essas empresas propriedade sobre os veículos utilizados. De outra forma, na VOLTE

POR UMA VIDA NÃO LTDA não há serviço de intermediação, o contato entre a plataforma e o usuário é direto, de modo que o que se constata é a locação de veículos para que os usuários se locomovam de um local para outro. Os veículos utilizados são da própria empresa, não havendo intervenção humana no procedimento de locação, que feito por meio da inteligência artificial.

Cumpramos ressaltar também o foco na sustentabilidade da atividade desenvolvida pela VÁ E VOLTE POR UMA VIDA NÃO LTDA. Ao utilizar-se de carros autônomos, que possuem softwares que permitem a melhoria do desempenho do veículo, é possível detectar uma economia de combustível e até mesmo das vias públicas, visto que os softwares permitem que a utilização do veículo varie conforme a especificidade de cada trajeto, evitando desgastes. Ademais, a empresa promove o consumo colaborativo, de modo que ao invés de adquirir um automóvel, o indivíduo pode locar o carro conforme sua necessidade, carro este que também é utilizado por outras pessoas. Assim, a empresa desincentiva o consumo desenfreado de automóveis, prática que é evidentemente anti-sustentável.

Por fim, com a utilização de dados em tempo real, é possível detectar o melhor trajeto, dissipando os veículos e colaborando com o trânsito do município. Não obstante, enfatiza-se que a análise de dados instantânea feita por esses carros tem potencial para evitar acidentes de trânsito, acidentes estes que segundo a OMS (Organização Mundial da Saúde) é a primeira maior causa de morte entre pessoas na faixa etária entre 15 a 29 anos.

Diantes dessas informações, torna-se, portanto, necessário realizarmos considerações a respeito do conceito de serviço, de modo a demonstrar como a atividade da VÁ E VOLTE POR UMA VIDA NÃO LTDA não se encaixa nessa definição para fins tributários. Posteriormente, iremos comparar a natureza jurídica da locação e do contrato de transporte, de modo a afastar a caracterização deste último no exercício desempenhado pela sociedade empresária. Para além, discorreremos sobre a Súmula Vinculante 31 do STF para justificar o argumento de não incidência do ISS sobre referida atividade. Por fim, pontuaremos sobre o Princípio da Legalidade e a sua respectiva violação pelo Município recorrido ao tentar exigir o ISS da VÁ E VOLTE POR UMA VIDA NÃO LTDA.

3- Questão Constitucional: Conceito de Serviço

O sistema tributário brasileiro dividiu as competências do entes federativos pelo recolhimento de impostos. Extrai-se de artigo 156, III da Carta Magna a competência do municípios para o recolhimento do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN), que estão definidos em lei complementar. Na lei 116/2003, que complementa o dispositivo supracitado, estão elencados os serviços que sobre os quais incidirá o ISSQN, através de lista anexa.

No ordenamento jurídico vigente existem, duas interpretações preponderantes sobre o conceito de serviço contido na Constituição para fins de incidência de ISS. O primeiro, parte da premissa do art. 110 CTN, pelo qual deve-se entender o serviço como uma obrigação de fazer, em conformidade com o conceito civilista do tema; e, a interpretação extraída da economia, que considera o serviço em oposição de mercadoria em razão da tangibilidade, sendo que, seria considerado serviço toda prestação que tivesse resultado um resultado intangível/imaterial.

Destacamos o posicionamento doutrinário de Aliomar Baleeiro e Misabel Derzi, que interpretam o conceito de serviço como uma obrigação de fazer com base no Código Civil de 1916. Vejamos:

(...) em linhas gerais, o fato gerador do ISSQN enquadra-se dentro do conceito de serviço, prestado com autonomia, na mesma linha da definição do Código Civil já revogado, que no seu art. 1.216, assim dispunha sobre a locação de serviços: “toda a espécie de serviços ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição”. O novo Código Civil repete o mesmo conceito, pressupondo o trabalho como elemento intrínseco à prestação de serviços. Eis o teor do art. 594: “Toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição”. O trabalho, muitas vezes, é predominantemente imaterial (do advogado, do professor, do cantor e alii), mas, em outras vezes, a prestação de serviços se concretiza em bens materiais. O que é fundamental é que o fazer haverá de prevalecer sobre o dar. (Grifo nosso) (Baleeiro e Derzi, 2018, p. 725)

No entendimento de Baleeiro e Derzi, configura-se serviço a prestação que se aperfeiçoa através de uma obrigação de fazer, ainda que o fazer resulte ao final numa obrigação de dar. Deste modo, podemos extrair destes ensinamentos que, ainda que a atividade exercida por um agente seja de natureza mista, que mescla obrigações de dar e de fazer, há de se considerar a atividade predominante.

Em sentido semelhante, André Mendes Moreira também prestigia o conceito de serviço como obrigação de fazer, e inclui em seu entendimento que na prestação deve estar envolvido um o esforço humano. Segue:

Para logo, podemos asseverar que serviço é sinônimo de bem imaterial, resultado de um esforço humano. Já por prestação de serviço deve-se entender uma obrigação de cunho negocial, na qual há participação de um terceiro que levará a cabo uma obrigação de fazer previamente contratada, mediante remuneração. (MOREIRA, 2018, p. 78)

Ainda nesta toada, Aires F. Barreto ao tratar o ISSQN na Constituição e na lei, assenta seu entendimento sobre o serviço como obrigação de fazer, tratando o fazer como a produção de algo que não existe, propondo a ideia de criação em oposição a obrigação de dar, que segundo o doutrinador, corresponde à algo já existente no mundo fático:

A distinção entre dar e fazer como objeto de direito é matéria das mais simples. Basta - aos fins que nos propusemos – salientar que a primeira (obrigação de dar) consiste em vínculo jurídico que impõe ao devedor entrega de alguma coisa já existente; por outro lado, as obrigações de fazer impõem a execução, a elaboração, o fazimento de algo até então inexistente. Consistem, estas últimas, num serviço a ser prestado pelo devedor (produção, mediante esforço humano, de uma atividade material ou imaterial). (Grifo nosso) (BARRETO, 2015, p.43)

Por fim, destacamos a posição de Hugo de Brito Machado, que formula seu entendimento à partir das limitações da lista anexa à LC 116/03, e enfatiza o conceito constitucional de serviço como uma obrigação de fazer. Ponderemos:

O âmbito constitucional do ISS é o serviço de qualquer natureza. O servir enquanto fazer. Não o dar. Por isto, o legislador complementar não pode validamente incluir na “Lista de Serviços” tributáveis pelos municípios qualquer fato que não seja serviço, como fez com a lei complementar 116/2003. Nem o legislador municipal pode incluir na definição da hipótese de incidência do ISS atividade outra que não seja serviço, como é o caso da locação de bens, do arrendamento mercantil ou leasing e da franquia ou franchising. (Grifo nosso) (MACHADO, 2015, p. 415)

Posto que, no ordenamento jurídico vigente não existe uma definição expressa do conceito constitucional de serviço para fins de incidência de ISS, faz-se necessária a análise das disposições da melhor doutrina para esclarecer a temática. Pelas definições expostas, resta claro que serviço deve estar atrelado à uma obrigação de fazer, que envolve a atividade diretamente a atividade humana, um fazer no sentido de produzir algo.

A contribuinte VÁ E VOLTE PARA UMA VIDA NÃO LTDA explora uma atividade que não se amolda no conceito civilista de serviço vez que, o eixo da atividade explorada pela recorrente caracteriza-se numa obrigação de dar/disponibilizar, e não em um fazer, porquanto

independe de ação humana direta, o que impossibilita sua classificação da como um serviço em razão da ausência de qualquer tipo de obrigação de fazer.

O posicionamento dos renomados doutrinadores citados que patrocinam a tese de que o conceito do vocábulo serviço empregado no art. 156 III da CF/88 como obrigação de fazer em conformidade com a *Legis Civilis*, serve para balizar os limites da expressão empregada na CF/88, e já foi adotado diversas vezes por esta corte.

Apesar de entendermos o conceito civilista apropriado para a interpretação constitucional do conceito de serviço, é relevante trazer à baila outra interpretação aceita na doutrina: o conceito econômico de serviço. O doutrinador Alberto Macedo defende a interpretação do vocábulo ‘serviço’ de uma maneira mais ampla. *In verbis*:

Essa adjetivação “de qualquer natureza”, aliás, faz muito mais sentido quando se entende que o constituinte incorporou o conceito econômico de serviços. Isso porque, diferentemente do conceito de serviços no Direito Civil (e não no Direito Privado como um todo) – que não demanda maiores exercícios interpretativos, por ser facilmente apreensível (embora dificilmente aplicável numa série de atividades econômicas) –, o conceito de serviços na Economia, de maneira distinta, já apresenta, de pronto, uma vagueza semântica caracterizada pelo conjunto de atividades econômicas que não consubstanciam, como produtos, bens materiais. Tal vagueza, ao ser acompanhada da expressão “de qualquer natureza”, denota que é tributável pelo ISS toda a residualidade desse conceito no universo da atividade econômica, depois de afastados os serviços de comunicação e de transporte interestadual ou intermunicipal, tributáveis pelo ICMS; os serviços financeiros, tributáveis pelo IOF. (Grifamos) (MACEDO, 2015, p. 64)

Em que pese não entendermos a definição do r. doutrinador como a mais adequada para a definição do vocábulo em comento, não se pode perder de vista que há entendimento divergente sobre o tema. Neste ínterim, Macedo considera a campo de incidência do ISS como residual que não são alcançados por outros tributos. Desta feita, podemos presumir que somente seriam alcançados pelo ISS àqueles serviços elencados na Lista Anexa à LC 116/2003, pois do contrário estaríamos diante de um cenário de completa insegurança jurídica.

Assim sendo, ainda que este Egrégio Tribunal leve em consideração a definição econômica para delimitar o conceito de serviço, é impossível tipificar a atividade exercida pela VÁ E VOLTE PARA UMA VIDA NÃO LTDA. como um serviço pois, a locação de bens móveis não consta na Lista Anexa da lei que regulamenta o ISS, além do que, este Tribunal assentou através da Súmula Vinculante 31 a vedação expressa da incidência do referido imposto sobre este tipo de atividade.

Pelo exposto até aqui, independentemente da teoria adotada por esta Corte para definir o conceito de serviço empregado na Carta Magna, a atividade de locação de veículos autônomos exercida pela recorrente, que consubstancia-se numa obrigação de DAR, não pode ser alcançada nem pelo conceito civilista em razão da ausência da obrigação de fazer, nem pelo conceito econômico em razão do veto ao item 3.1 da Lista Anexa à LC116/2003 e da Súmula Vinculante 31 que veda a incidência desta modalidade de tributo sobre a locação de bens móveis.

Superada a problemática com relação ao conceito de serviço, passamos a tratar da natureza da atividade desenvolvida pela recorrente da recorrente.

4- A natureza jurídica da locação e a natureza jurídica do contrato de transporte

A empresa VÁ E VOLTE PARA UMA VIDA NÃO LTDA. explora o ramo de LOCAÇÃO DE VEÍCULOS AUTÔNOMOS uma vez que sua atividade consiste apenas em disponibilizar para o deslocamento de seus clientes. Trata-se portanto, da locação de bens móveis através de uma plataforma de aplicativo para smartphones, o que caracteriza tão somente um diferencial ao modelo de locação de veículos tradicional.

Enquanto as locadoras de automóveis comuns oferecem a locação por períodos diários, semanais ou mensais, e que em regra o locatário precisa se deslocar até uma agência para retirar o veículo, a recorrente oferece como diferencial um conjunto de comodidades ao cliente tais como: não precisar se deslocar até o estabelecimento para retirar o veículo; a utilização de um veículo 100% autônomo; economia em relação às locações de veículos tradicionais, uma vez que permite ao cliente a locação do veículo apenas pelo tempo efetivo de uso em relação ao deslocamento; ausência de preocupação com o trânsito, que permite ao cliente executar outras tarefas, dentre outros.

O Fisco municipal tenta exigir, de maneira equivocada, que a recorrente recolha ISSQN sob a alegação de que a empresa desenvolve serviço de transporte intramunicipal, elencado no item 16 da lista anexa à LC 116/2003, semelhante ao de plataformas de transporte individual de passageiros como a Uber e a Cabify. O primeiro equívoco do Fisco ao equiparar a recorrente às plataformas está na inobservância da atividade por elas exercidas. Estas empresas oferecem um serviço de intermediação por aplicativo, que para fins tributários estaria elencado no item 1.03² da

²1.03 - Processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos, e congêneres.

lista anexa da lei do ISS como um serviço de informática, ou no item 10³ da mesma lista como um serviço de intermediação.

Neste sentido, não é possível equiparar a recorrente ao plataformas de transporte individual de passageiros em razão da ausência de prestação de serviço de informática ou mesmo de intermediação uma vez que a VÁ E VOLTE PARA UMA VIDA NÃO LTDA. não presta serviço de informática através do aplicativo sendo este o ambiente disponibilizado ao cliente para locação, e que não existe intermediação pela ausência de terceiros envolvidos na operação que ocorre diretamente entre locador e locatário.

Outro equívoco do Fisco está relacionado ao serviço de transporte individual de passageiros em si, que é prestado pelos motoristas cadastrados nestas plataformas e neste aspecto, não é possível equiparar a recorrente ao Uber visto que nem mesmo a própria plataforma oferece o referido serviço.

Forçoso apontar aqui a natureza jurídica e as distinções dos contratos de locação e de transporte. Ambos os contratos estão dispostos no Capítulo V do Código Civil com as seguintes definições, respectivamente:

Art. 565. 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.

Art. 730. Pelo contrato de transporte alguém se obriga, mediante retribuição, a transportar, de um lugar para outro, pessoas ou coisas.

A recorrente tem como objeto em seu contrato social a “Disponibilização de veículos autônomos para que transportem pessoas dentro dos limites do município”. Destarte, o emprego do verbo DISPONIBILIZAR no lugar de transportar, demonstra que a empresa explora a locação/disponibilização dos veículos autônomos, sendo atividade diversa do transporte individual de passageiros.

O civilista Carlos Roberto Gonçalves ensina que o contrato de transporte depende de três elementos para que seja caracterizado: o transportador, o passageiro, e a trasladação. Deste modo, podemos compreender que a atividade desenvolvida pelo transportador, qual seja, a de transportar pessoas ou coisas de um ponto a outro é que deve ser a atividade preponderante do transportador, vejamos:

³ 10 – Serviços de intermediação e congêneres.

Não se confunde com o fretamento ou contrato de charter, em que é cedido o uso do meio de transporte – navio, avião, ônibus – ao outorgado, que lhe dará o destino que lhe aprouver. No contrato de transporte quem dirige e se responsabiliza pelo deslocamento das pessoas ou coisas é o transportador. (...) o fretador (dono do veículo) não é responsável pelo adimplemento de transportes, porque não é, ex hypothesi, transportador: transportador é o afretador (o que recebeu a posse da nave). (Grifo nosso) (GONÇALVES, 2017, p.596)

No tópico dos fatos, esclarecemos que a atividade de locação explorada pela requerente tem a receita baseada no tempo e na distância percorrida pelo veículo autônomo por ela disponibilizado através da plataforma, de modo que ela não pode ser a transportadora por que conforme preconiza Gonçalves, aquele que recebe o veículo é que se torna responsável pelo transporte, ou seja, o locador ao receber a posse veículo disponibilizado torna-se o transportador.

A doutrina de Venosa (2004) preconiza que no contrato de locação a principal obrigação é possibilitar o uso e fruição da coisa. É crucial que esta Corte considere que apesar de a atividade da recorrente representar um tipo de locação de veículos *sui generis*, seja pelo modo de aperfeiçoamento do contrato através de um aplicativo, seja pela remuneração do contrato que é determinada em razão do tempo e quilometragem percorrida, ou, em razão do uso de veículos 100% autônomos, a essência do contrato de locação que é de disponibilizar o veículo para uso e fruição do locatário permanece a mesma.

Desta feita, por se tratar de uma atividade de locação de bens móveis que não pode ser tributada pelo ISSQN por força da Súmula vinculante, da ausência obrigação de fazer e da não caracterização no conceito de serviço de transporte, não assiste razão o município em exigir o recolhimento do referido tributo.

5- A Súmula Vinculante 31

A não incidência do ISSQN na atividade do contribuinte encontra amparo na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, por meio da Súmula Vinculante 31 que formulou entendimento no sentido de que: **“É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis”**.

Certo é que a atividade exercida pela contribuinte VÁ E VOLTE PARA UMA VIDA NÃO LTDA, é a de locação de veículos autônomos, sendo esta atividade caracterizada como locação de bem móvel, conforme disposto no Código Civil de 2002 em seu artigo 565: “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.”

Carlos Roberto Gonçalves nos traz a conceituação do contrato de locação de bens móveis: “Locação de coisas é o contrato pelo qual uma das partes se obriga a conceder à outra o uso e gozo de uma coisa não fungível, temporariamente e mediante remuneração.” (GONÇALVES, 2017, p. 381)

Ao conceder o uso do bem móvel por tempo determinado mediante remuneração estamos diante de uma obrigação de dar conforme disposto no art. 233 do CC/02 que se concretiza com a entrega da coisa, diferindo da obrigação de fazer do art. 247 do CC/02 que é realizada mediante um ato do devedor, geralmente a prestação de um trabalho, aqui há uma prestação de fato.

O civilista paulista trata a obrigação de dar como “a obrigação da prestação de coisa” em contraposição a obrigação de fazer que, segundo ele são aquelas que “abranjem o serviço humano em geral seja material ou imaterial, a realização de obras ou artefatos, ou a prestação de fatos que tenham utilidade para o credor”, e ainda coloca que a principal diferença entre as obrigações de fazer e de dar está no fato de que “nas obrigações de dar a prestação consiste na entrega de uma coisa, certa ou incerta; nas de fazer o objeto consiste em ato ou serviço do devedor.” (GONÇALVES, 2017, p. 86).

Tais conceitos do Direito Privado que abordamos anteriormente à luz da doutrina tributária, são fundamentais para entendermos o caso em lide, pois o sentido dado aos conceitos de obrigação de dar, obrigação de fazer e locação no âmbito do Direito Privado devem ser preservados quando utilizados na lei tributária, indo de encontro ao disposto no Art 110 CTN:

“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.” (BRASIL, 1966)

Novamente, evocamos Baleeiro e Derzi que, ao interpretar o dispositivo legal acima referido nos ensinam que as disposições do Direito Tributário devem ser interpretadas conforme o sentido que lhe fora dado no direito privado, vejamos:

“A conotação completa que advém da ciência do Direito Privado é condição prévia de inteligibilidade e univocidade do discurso constitucional. E se utiliza a Constituição desse sentido completo, extraído de certo ramo jurídico, para assegurar a delimitação da competência, enfim o pacto federativo. Permitir ao intérprete ou ao legislador ordinário interessado (que legisla em causa própria) que altere o sentido e alcance desses institutos e conceitos constitucionalmente empregados, seria permitir que firmasse sem licença da Constituição, novo pacto federativo, nova discriminação de competência” (BALEIRO; DERZI, 2018, p. 110)

Ainda neste sentido Hugo de Brito Machado (2004) argumenta que a disposição do art. 110 é meramente didática e que a consulta a matéria cível seria dispensável:

Não é necessário que o conceito de serviço esteja no Direito privado. Muito menos que ele esteja definido em norma do Direito privado. Para que ele não possa ser alterado pelo legislador tributário basta que esteja, como está, na Constituição Federal, pois sua alteração pelo legislador implica evidente alteração na norma da constituição qual está albergado. (MACHADO, 2004, p.11)

O entendimento de Machado (2004) foi acolhido no julgamento do Recurso Especial 116.121-3 SP de relatoria do ex-Ministro Octavio Gallotti julgou a impossibilidade de incidência do ISSQN sobre a locação de guindastes:

Cabe advertir, neste ponto, que a locação de bens móveis não se identifica e nem se qualifica, para efeitos constitucionais, como serviço, pois esse negócio jurídico - considerados os elementos essenciais que lhe compõem a estrutura material - não envolve a prática de atos que consubstanciam um praestare ou um facere. Na realidade, a locação de bens móveis configura verdadeira obrigação de dar, como resulta claro do art. 1.188 do Código Civil: "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" (STJ, 2000)

Este acórdão baseou-se no conceito civilista estabelecido pelo Código Beviláqua (Lei nº 3.071/1916) vigente ao tempo da decisão para fundamentar a impossibilidade de incidência do ISSQN bem como a inconstitucionalidade expressão “Locação de bens móveis” do item 79 da lista anexa de serviços contida no Decreto Lei nº406/1968, que culminou em um dos precedentes essenciais para edição da Súmula Vinculante 31.

Neste mesmo julgamento paradigma, o Min. Marco Aurélio considerou em seu voto que em atenção aos preceitos constitucionais, a locação de um bem móvel não poderia ser configurada como serviço, já que a atividade do contribuinte recorrente seria tão somente a locação de guindastes, não tendo a utilização do bem qualquer relação com a sua atividade.

O ministro Marco Aurélio entendeu que a atividade neste caso, tratava-se de locação pura e simples, já que a empresa locadora não colocaria a disposição a prestação de algum serviço,

logo não havendo o núcleo da incidência do ISSQN que é a prestação de um serviço conforme dispostos na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional.

Seguindo a mesma lógica, o voto do Ministro Celso de Mello no julgamento do RE 116.121-3 SP faz coro ao pensamento do Ministro Marco Aurélio ao dizer que:

“a qualificação de locação de bens móveis como serviço configura inadmissível e arbitrária manipulação, por lei complementar, da repartição constitucional das competências impositivas, eis que o ISS somente pode incidir sobre as obrigações de fazer (...) a locação de bens móveis não pode ser qualificada como serviço, porque não envolve a prática de atos que consubstanciam um prestare ou um facere.”

Como é possível extrair da redação do art. 156, III da CF/88, cabe ao ente municipal instituir o imposto sobre serviços desde que tais serviços estejam expressamente dispostos em lei complementar, mais especificamente na Lei Complementar 116/2003. O que não é o caso da atividade de locação de bens móveis, que por um equívoco do legislador chegou a ser inserido no item 3.01 da referida lista anexa da LC 116/03, mas sofreu veto presidencial que levou em conta o julgamento paradigma do RE 116.121-3 SP. Vejamos as razões do veto presidencial:

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 (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. (Razões do veto do Presidente da República, D.O.U. de 1º de agosto de 2003)

O veto presidencial fundamentado na decisão paradigmática desta Suprema Corte que determinou a não incidência do ISSQN na locação de bens móveis por entender que a atividade se trata de obrigação de dar ou de permitir a utilização de um certo bem, corrigiu um erro histórico

presente no item 79 do Decreto Lei 406 de 1968, a antiga lista anexa de atividades tributáveis mediante o ISSQN.

No ano de 2006, esta Colenda Corte proferiu decisão semelhante no julgamento do AgR. RE. 446.003-PR que tinha por objeto também a locação de bens móveis, mais especificamente, a locação de veículos automotores, que também foi precedente para a edição da Súmula Vinculante 31.

O julgamento teve relatoria do Min. Celso de Mello que entendeu pela inadmissibilidade da cobrança do ISSQN em locação de veículos automotores tal qual o presente caso. Verifica-se que no caso em comento o contribuinte apenas exerce a atividade de locação de veículos automotores autônomos. Vejamos a ementa do RE 446.003:

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 DL 406/1968. 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. (RE 446.003 AgR, rel. min. Celso de Mello, 2ª T, j. 30-5-2006, DJ de 4-8-2006; grifo nosso)

O Ministro Celso de Mello afirmou em seu voto que a tributação de locação de bens móveis mediante ISSQN significaria usurpação da Constituição Federal mediante Lei Complementar, que estaria ferindo as repartições de competências tributárias, uma vez que o tributo municipal estaria tributando via Imposto Sobre Serviços algo que não é serviço, conforme entendimento da Corte Suprema, nas palavras do Ministro:

Tenho para mim, Senhores Ministros, na mesma linha do entendimento de AIRES FERNANDINO BARRETO ("Revista de Direito Tributário", vol. 38/192) e de CLÉBER GIARDINO ("Revista de Direito Tributário", vol. 38/196), que a qualificação da "locação de bens móveis" como serviço, para efeito de tributação municipal mediante ISS, nada mais significará, caso permitida, senão o inadmissível reconhecimento da possibilidade de arbitrária manipulação, por lei complementar, da repartição constitucional de competências impositivas, eis que o ISS somente pode incidir sobre obrigações de fazer, a cuja matriz conceitual não se ajusta a figura contratual da locação de bens móveis.

Além dos julgamentos supracitados que foram precedentes representativos para a edição da Súmula Vinculante 31, a tese foi aplicada em sede de repercussão geral por esta Corte como por exemplo na oportunidade do julgamento no RE 626.706, dentre outras jurisprudências como: **Rcl 14.290 AgR**, de relatoria da Min. Rosa Weber, **AI 854.553 ED**, de relatoria do Min. Joaquim Barbosa, dentre outras.

Fica claro que aqui, temos farta jurisprudência no sentido de que a atividade praticada pelo contribuinte de locação de coisa móvel, é uma obrigação de dar, não podendo incidir sobre estas obrigações o imposto sobre serviços de qualquer natureza que prescinde de uma obrigação de fazer., Há de se ressaltar ainda a existência de entendimento específico quanto a locação de veículos automotores, afastando a incidência do ISSQN, mencionado acima.

Destarte, a atividade exercida pela sociedade empresária VÁ E VOLTE POR UMA VIDA NÃO LTDA. ora recorrente, conforme entendimentos anteriores desta Corte, por força dos princípios da segurança jurídica e da legalidade, não pode ser alcançada pelo ISSQN sendo este, inclusive, um entendimento firmado na Súmula Vinculante 31.

6- Do Princípio da Legalidade e suas decorrências

Para que um tributo seja exigível, é mister que seja observado o Princípio da Legalidade. Assim, tem-se o art. 5º, II da Constituição Federal que determina que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Para além, a Constituição ainda dispõe, no art. 150,I, que os entes federados não poderão exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. Conforme aborda Luis Eduardo Schoueri (2019), não se trata de uma redundância, uma vez que em matéria tributária não basta que o comportamento seja exigido “em virtude” de uma lei, mas que a própria obrigação esteja prevista em lei, impedindo, assim, que haja delegação.

Esse princípio também encontra aparato no CTN, no art. 97, que confirma não haver exceção à instituição de tributo apenas por meio de Lei. Nesse sentido, afirmam Baleeiro e Derzi (2018, p. 75) que “não existem exceções, quer na Constituição anterior, quer na atual, à legalidade, pois todo tributo somente pode ser disciplinado, em seus aspectos substanciais (material, temporal, espacial, subjetivo e quantitativo), por diploma legal, emanado do Poder Legislativo”. Assim,

Para que o tributo se considere “criado pela lei”, é preciso que, partindo apenas do texto legal, seja possível determinar em quais circunstâncias será devido (hipótese de incidência), por quem (sujeito passivo), em que montante (base de cálculo e alíquota) e a qual entre tributante (sujeito ativo). (...) É por essa razão que, do princípio da legalidade, extrai-se, como desdobramento, o princípio da *tipicidade tributária*, segundo o qual a lei deve descrever com clareza em quais hipóteses o tributo será devido, **fazendo com que, por exclusão, o tributo não seja devido em todas as outras hipóteses nela não expressamente referidas.** (MACHADO SEGUNDO, 2014, P. 35, grifo nosso)

Com base nessas informações, percebe-se que o tributo exigido não se encontra descrito com clareza em lei. Aliás, tendo em vista o conceito de serviço como obrigação de fazer, assim como a Súmula Vinculante 31, não há sequer, no exercício da atividade da requerente, fato gerador para a incidência do ISS. O que a VÁ E VOLTE POR UMA VIDA NÃO LTDA prática é a cessão, por tempo determinado, de um bem infungível (qual seja, um veículo autônomo), mediante certa retribuição, o que é caracterizado, nos moldes do art. 565 do Código Civil, como locação. Destarte, a mera disponibilização de um veículo não pode ser enquadrada como um serviço de transporte municipal.

De outro modo, ainda cumpre-nos enfatizar a deturpação do Princípio da Capacidade Contributiva, muitas vezes realizada pelo fisco, para ferir a legalidade. Baseado na justiça fiscal, a capacidade contributiva está presente no §1º do art. 145 da CR/88 e determinada que os impostos serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte. Trata-se de uma garantia ao contribuinte, impedindo que o Poder Público o onere acima de suas condições financeiras.

Não se trata, mencionado princípio, de uma possibilidade para que o fisco atribua imposto sem que haja prévia e adequada determinação legal. Dessa forma, o fato de haver uma eventual capacidade contributiva não basta para que um imposto seja exigido. É nesse sentido que fundamenta Humberto Ávila (2015):

Ora, há tributação quando a lei determina que o imposto incida sobre uma manifestação de capacidade contributiva. A capacidade contributiva é um dos requisitos para a incidência dos impostos, mas ela sozinha não é suficiente para fazer incidir o encargo tributário. Não em um sistema que preza tanto a legalidade tributária quanto o brasileiro. (ÁVILA, 2015, p.217)

Outrossim, ainda podemos salientar o art. 37 da CR/88, que determina o dever da administração pública de obedecer ao princípio da legalidade. Desse modo, temos que “a

administração não tem liberdade para decidir sobre a conveniência e oportunidade de agir - a exigência de tributo pelo poder público não é um ato discricionário” (MOREIRA; MACHADO, p. 88).

Para além, destacamos a função dupla do art. 150, I da CR/88: a de delimitar a competência de tributar e a de definir um direito fundamental para o contribuinte. Esse último aspecto diz respeito ao fato de que a legalidade é a garantia de que o Poder Público não ultrapassará os limites impostos pela Constituição, fazendo com que o contribuinte tenha segurança na hora de desempenhar suas funções. Sem essa garantia, estaríamos diante de um Estado Absolutista. É baseada nessa ideia que Tôrres (1999, p. 03, *apud* Caliendo, 2009, p. 244) afirma que “o tributo nasce no espaço aberto para a autodelimitação da liberdade e constitui o preço da liberdade, mas por ela se limita e pode chegar a oprimi-la, se o não contiver a legalidade”.

In casu, constata-se uma tentativa do Município de violar referido princípio tão basilar para o Direito Tributário. Essa violação não pode ser tolerada por essa Excelentíssima Corte, haja vista o demasiado dano ao Estado Democrático de Direito que essa ação pode causar. Dessa forma, urge-se abordar também sobre institutos correlatos com esse princípio: a vedação à analogia e a segurança jurídica.

6.1 Da vedação à analogia

A vedação à analogia decorre da uma interpretação direta do Princípio da Legalidade e é regulamentado no §1º do art. 108 do CTN, que dispõe que “o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei”. De acordo com Kiyoshi Harada (2008, p. 455) “por força do princípio da legalidade, ela (a analogia) só tem aplicação na área do direito processual; não poderá ter aplicação no âmbito do direito material, ou seja, em relação aos elementos constitutivos da obrigação tributária”. Dito isto,

Muitas vezes o intérprete da legislação, em especial a tributária, procura aplicá-la a negócios jurídicos não existentes à época de sua edição. Essa tentativa, compreensível e, por vezes, necessária, em face da inexistência de disciplina específica, deve ser feita com extrema cautela, sob pena de se cometer injustiças ou criar incidências tributárias por analogia, o que é vedado pelo art. 108, § 1o, do Código Tributário Nacional. (MACHADO; BRANDÃO; 2018, p. 906)

A partir disso, observa-se que a atividade pela VÁ E VOLTE POR UMA VIDA NÃO LTDA, é uma atividade nova, que utiliza uma tecnologia recente e que possui especificidades que a diferenciam dos modelos tradicionais existentes no mercado. Dessa forma, não obstante seja compreensível a tentativa do Poder Público de tributar novas atividades, essa tributação não pode ocorrer por meio da aplicação da analogia para equiparar as atividades realizadas pela empresa com as realizadas por aplicativos como Uber, Cabify e 99 POP, visto a exorbitante diferença entre essas atividades.

6.2 Segurança Jurídica

A imposição de um tributo, como almeja o Município, em desconformidade com os parâmetros legais, afeta a segurança jurídica da relação. Isso pois, a VÁ E VOLTE POR UMA VIDA NÃO LTDA, ao iniciar sua atividade, foi surpreendida com a exigência de um imposto cujo fundamento não corresponde com o exercício desempenhado pela empresa.

Desse modo, frisa-se que a sociedade empresária traz ao Brasil uma atividade inovadora, que visa melhorar a qualidade de vida dos brasileiros ao promover uma maior segurança no trânsito, ao permitir que as pessoas possam desempenhar outras funções enquanto estiverem se deslocando para o trabalho, e ao estimular o consumo sustentável, entre várias outras vantagens. Também se trata de um empreendimento que possui tendência de se expandir para o mundo todo, de forma que, ao obstaculizar esse exercício, o governo brasileiro encontra-se na contramão da evolução tecnológica.

Outrossim, é necessário ressaltarmos o custo do empreendimento. Como se refere a utilização de veículos autônomos, extremamente tecnológicos e que são novidade no mercado, a empresa teve de arcar com elevados dispêndios para a aquisição desses veículos, além dos gastos com a elaboração de sua plataforma. Ademais, enfatizamos que a empresa iniciou suas atividades recentemente, de maneira que, considerando os custos do início da atividade, ainda não é possível afirmar a ocorrência de lucro.

Essas questões foram apreciadas antes da sociedade empresária decidir por empreender no município. Entretanto, o que a empresa não esperava era a possibilidade de autuação por um

imposto cuja hipótese de incidência não corresponde com o seu exercício, o que gerou altos gastos inesperados pelo litígio ocasionado por essa errônea autuação. Nesses termos, citamos Betina Gruppenmacher:

se o núcleo da hipótese de incidência do ISS é “prestar serviços”, a base impositiva do imposto só pode ser perspectiva mensurável que reflita a intensidade dessa atividade. Pretender, como pretendem as autoridades fazendárias municipais, tributar qualquer outro elemento estranho à prestação de serviço, é incidir em insanável inconstitucionalidade. (GRUPENMACHER, 2004, p.194)

Destarte, cumpre destacar a insegurança jurídica, que conforme Kiyoshi Harada (2004), pode encontrar aparato quando o Executivo aplica as leis "interpretando-as de forma distorcida e parcial, principalmente quando se trata de cobrar tributos", de maneira que não basta que as leis estejam presentes na constituição se elas não forem aplicadas corretamente. É o que ocorre no caso em questão. Desse modo, sustenta Heleno Torres (2011):

A insegurança Jurídica no Brasil é avassaladora (...). Imagina uma empresa de boa-fé, promovendo um contrato desses, olhando para o custo da obra. Ela vai levar em conta várias questões tributárias, mas nisso não estão uma série de repercussões que vão desde a cobrança indevida de tributos até as diferenças de interpretação que fazem da legislação o Estado e o contribuinte. Aí começa o contencioso, onde a imprevisibilidade é muito grande. O contribuinte muitas vezes entende que não incide imposto sobre a operação. Ele vai fazendo as operações e, daqui a pouco, vem o fisco e diz que ele apurou errado ao longo dos anos. (TORRES, 2010)

Com isso, podemos afirmar que, para além de prejudicar o empreendimento da VÁ E VOLTE POR UMA VIDA NÃO LTDA, a decisão favorável à incidência de ISS sobre a atividade poderá prejudicar todo o cenário econômico brasileiro, visto que menos empresas se sentirão seguras em investir em um país de tamanha incerteza jurídica. Afinal, há até mesmo entendimento consolidado por esta Egrégia Corte sobre a não incidência deste imposto sobre a locação de bens móveis.

Ante todo o exposto, necessário afirmar que a VÁ E VOLTE POR UMA VIDA NÃO LTDA não pretende evadir-se de pagar tributos. Pelo contrário, o que a recorrente deseja é a garantia da segurança jurídica para a viabilização de sua atividade.

Cumpre ressaltar também que, em conformidade Hugo de Brito Machado (2004), a ausência de tributação direta sobre o consumo não implica em ausência de tributação, de modo que, havendo lucro, há a tributação sobre a renda. Assim, “o fato de não ser a locação de bens

móveis alcançada pelo ICM não quer dizer que tenha de ser alcançada pelo ISS” (MACHADO, 2004, p. 4)

Ademais, conforme já apresentado, não pode o Poder Público violar o Princípio da Legalidade para atingir uma finalidade econômica. A atividade em questão não corresponde a serviço, mas a uma modalidade *sui generis*, na qual ainda não foi estabelecido imposto para tributar a referida prática. Por conseguinte, não pode a empresa ser penalizada pela ausência de lei dispondo sobre a incidência tributária da atividade.

Assim, necessário constar que, caso seja de interesse do Poder Público, poderá a União, utilizando-se de sua competência residual, instituir novo tributo que abranja a situação, nos termos do art. 154, inciso I. Apenas desse modo seria possível a exigência de um tributo indireto, visto que é irrefutável a não incidência do ICMS sobre a atividade e que, por tudo o que foi anteriormente alegado, também não é possível a exigência do ISS.

III. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Haja vista todo o exposto neste presente memorial, resta evidente que a VÁ E VOLTE POR UMA VIDA NÃO LTDA exerce a atividade de locação, que, conforme o conceito civilista e orientando-se pelo art. 110 do CTN, consiste em uma obrigação de dar. Entretanto, mesmo que este Egrégio Tribunal adote o entendimento econômico, resta imperar a Súmula Vinculante 31, que determina a não incidência de ISS sobre a locação de bens móveis.

Ademais, há que se considerar o cenário de extrema insegurança jurídica caso a Colenda Corte afaste a aplicação da aludida súmula, o que poderá impactar na decisão de outras empresas de não investir no Brasil, causando um retrocesso econômico. Além disso, enfatiza-se o Princípio da Legalidade como um direito fundamental do contribuinte, de modo que a sua violação representa uma afronta ao Estado Democrático de Direito.

Dessa forma, as justificativas do fisco não devem prosperar, visto que, além de não consistir a atividade da sociedade empresária em serviço de transporte, também não é possível fundamentar a incidência tributária no Princípio da Capacidade Contributiva sem Lei que estabeleça o tributo.

Destarte, **requer o contribuinte que o presente recurso extraordinário seja julgado procedente**, de modo que a autuação do Município pela cobrança de ISS seja extinta, nos moldes do art. 156, X do CTN..

Nestes termos,

Pede o deferimento.

LOCAL, DATA

Advogado

Oab

XX.XXX

REFERÊNCIAS

ÁVILA, H. B. **Teoria da igualdade tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel. **Direito Tributário Brasileiro - CTN Comentado**. 14 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BARRETO, Aires F. **ISS na Lei na Constituição**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009. 478 p.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Promulgada em 5 de outubro de 1988.

BRASIL. Lei complementar no 116, de 31 de julho de 2003. **Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências**.

BRASIL. Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Cautelar nº 3.925 RS**. Autor: Endosul Pintura de Automóveis LTDA. Réu: Município de Caxias do Sul. Relator: Min. Roberto Barroso. Brasília, 26 de agosto de 2001. Disponível em: <<https://www.jusbrasil.com.br/processos/29942805/processo-n-3925-do-stf>> Acesso em: 21 mai. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ag. Reg. na reclamação 14290 DF**. Agravante: Construtora e transportadora Carvalho LDTA. Agravado: Município da Paraupebas, Relator: Min. Rosa Weber. 22 de maio de 2014. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/25129974/agreg-na-reclamacao-rcl-14290-df-stf/inteiro-teor-124364997?ref=juris-tab>>. Acesso em: 1 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ag. Reg. No Recurso Extraordinário nº 446.003-3 PR**. Agravante: Município de Curitiba. Agravado: Desafio Locadora de Veículos LTDA. Relator: Min. Celso de Mello. Brasília, 30 de maio de 2006. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=386791>> Acesso em: 24 mai. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 116.121-3**. Relator: Ministro Marco Aurélio. Julgamento em 11 out. 2000. DJ, 25 maio 2001. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206139>>. Acesso em: 1 jun. 2020

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 627.706**. Relator: Ministro Dias Toffoli. DJE nº 27, 14 fevereiro 2018. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?in>

cidente=3919340&numeroProcesso=627106&classeProcesso=RE&numeroTema=249>
. Acesso em: 29 mai. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante nº 31**. DJE: 17 fev. 2010.
Disponível em: <
<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1286>> Acesso
em: 25 mai. 2020.

CALIENDO, Paulo. **Direito tributário: três modos de pensar a tributação: elementos para uma teoria sistemática do direito tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009.

Estudo da Organização Mundial da Saúde (OMS) sobre mortes por acidentes de trânsito em 178 países é base para década de ações para segurança. **Em discussão**.
Disponível em <
<http://www.senado.gov.br/noticias/Jornal/emdiscussao/motos/saude/estudo-da-organizacao-mundial-da-saude-oms-sobre-mortes-por-acidentes-de-transito-em-178-paises-e-base-para-decada-de-aco-es-para-seguranca.aspx>. Acesso em: 2 ago. 2020

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 17 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

HARADA, Kiyoshi. O Sistema Tributário Nacional e a Segurança Jurídica. **Instituto Jusça e cidadania**. 6 mai. 2019. Disponível em <<https://www.editorajc.com.br/o-sistema-tributario-nacional-e-o-principio-da-seguranca-juridica/>>. Acesso em 14 set. 2020.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 36. ed. rev. atual. e aum. São Paulo: Malheiros, 2015. 562 p.

MACHADO, Hugo de Brito. **O ISS e a locação ou cessão de direito de uso**. 2004.
Disponível em
<https://www.faneesp.edu.br/site/documentos/ISS_locacao_cessao_direito_de_uso.pdf
>. Acesso em 02 set. 2020.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Primeiras Linhas de Direito Financeiro e Tributário**. 8 ed. São Paulo: Atlas, 2014.

MONTEIRO, Alexandre; FARIA, Renato; MAITTO, Ricardo (org.). **Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. 1 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

MOREIRA, André Mendes. **A tributação dos serviços de comunicação**. 2. ed. rev. atual. e aum. São Paulo: Noeses, 2016. 544 p.

SCHIAVON, Fabiana. “Não temos sistema, só um amontoado de tributos”. **Consultor Jurídico**. 14 mar. 2010. Disponível em < <https://www.conjur.com.br/2010-mar-14/entrevista-helena-torres-professor-direito-tributario-usp?debug=true>>. Acesso em 14 set. 2020.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9 ed. São Paulo : Saraiva Educação, 2019.

TORRES, Heleno Taveira (org). **O ISS na Lei complementar 116/2003 e na Constituição**. Barueri, SP: Manole, 2004