



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO PÚBLICO
CURSO DE DIREITO

JULIANE SOUSA COSTA

**ANALISAR A TRIBUTAÇÃO INCIDENTE NA DISPONIBILIZAÇÃO DE VEÍCULOS
AUTÔNOMOS PARA LOCOMOÇÃO INTERMUNICIPAL DE PESSOAS: LIMITES
ENTRE O SERVIÇO DE TRANSPORTE E A LOCAÇÃO**

FORTALEZA

2021

JULIANE SOUSA COSTA

ANALISAR A TRIBUTAÇÃO INCIDENTE NA DISPONIBILIZAÇÃO DE VEÍCULOS
AUTÔNOMOS PARA LOCOMOÇÃO INTERMUNICIPAL DE PESSOAS: LIMITES
ENTRE O SERVIÇO DE TRANSPORTE E A LOCAÇÃO

Monografia apresentada ao Curso de Direito da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará, como requisito para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Hugo de Brito Machado Segundo.

FORTALEZA

2021

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal do Ceará
Biblioteca Universitária

Gerada automaticamente pelo módulo Catalog, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

C873a Costa, Juliane Sousa.
ANALISAR A TRIBUTAÇÃO INCIDENTE NA DISPONIBILIZAÇÃO DE VEÍCULOS
AUTÔNOMOS PARA LOCOMOÇÃO INTERMUNICIPAL DE PESSOAS: : LIMITES ENTRE
O SERVIÇO DE TRANSPORTE E A LOCAÇÃO / Juliane Sousa Costa. – 2021.
70 f.

Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) – Universidade Federal do Ceará,
Faculdade de Direito, Curso de Direito, Fortaleza, 2021.
Orientação: Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo.

1. Veículos autônomos . 2. Conceito de serviço. 3. Imposto sobre serviço de qualquer
natureza. 4. Locação de bens móveis. 5. Súmula vinculante 31. I. Título.

CDD 340

JULIANE SOUSA COSTA

ANALISAR A TRIBUTAÇÃO INCIDENTE NA DISPONIBILIZAÇÃO DE VEÍCULOS
AUTÔNOMOS PARA LOCOMOÇÃO INTERMUNICIPAL DE PESSOAS: LIMITES
ENTRE O SERVIÇO DE TRANSPORTE E A LOCAÇÃO

Monografia apresentada ao Curso de
Direito da Faculdade de Direito da
Universidade Federal do Ceará, como
requisito para obtenção do título de
Bacharel em Direito.

Orientador: Hugo de Brito Machado
Segundo.

Aprovada em: ___/___/___.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo (Orientador)
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof.^a Dra. Denise Lucena Cavalcante
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Líslie de Pontes Lima Lopes (Mestranda)
Universidade Federal do Ceará (UFC)

A Deus.

Aos meus amados pais, Arteiro e Efigênia.

AGRADECIMENTOS

Imensa gratidão a Deus por ter me dado graça, força e saúde, bem como por ter me ajudado a enfrentar todos os obstáculos da vida, permitindo-me a chegar até aqui.

Gratidão eterna aos meus pais que, desde criança, incentivaram-me a estudar e a buscar meus sonhos. Meus queridos pais, que sempre me proporcionaram toda a estrutura física, familiar e psicológica, meu muito obrigada! Eu sou mais feliz pelo simples fato de ser filha de vocês!

Gratidão ao meu irmão Arteiro, que, além de parceiro, desde criança, foi meu suporte técnico de informática. Obrigada por, mesmo a contragosto, sempre atender aos meus pedidos “urgentes” e resolver meus problemas tecnológicos. Gratidão também ao meu *baby* Thor, que, há quase sete anos, torna minha rotina mais leve, mais alegre e mais animada, trazendo acalento para o coração.

Obrigada aos meus demais familiares. Com certeza, o apoio de vocês também foi essencial para me permitir chegar aqui. Obrigada ainda aos meus queridos amigos por tornarem toda a caminhada mais prazerosa e enriquecedora. Vocês me fazem um bem imenso!

Por fim, agradeço aos professores e outros mentores que tive durante toda minha trajetória. Em especial, ao Professor Hugo de Brito Machado Segundo, que tenho a honra de ser monitora, pela ótima orientação, assim como pelos excelentes ensinamentos jurídicos, profissionais e humanos transmitidos durante as salas. À professora Denise Lucena, a quem tenho grande admiração, por aceitar prontamente meu convite para participar da banca avaliadora deste trabalho, bem como por incentivar os alunos da Faculdade de Direito a terem experiências diferenciadas no âmbito acadêmico. À Lislie Pontes, por, desde o nosso primeiro contato, ser uma pessoa que me inspira pessoal e profissionalmente; por estar sempre disposta a contribuir com o crescimento de seus alunos e por ter sido uma coach incrível para minha equipe no IV Tax Moot.

RESUMO

Este trabalho objetiva analisar a atividade de locomoção intermunicipal de pessoas por meio de veículos autônomos e verificar se essa atividade se enquadra como um serviço de transporte ou como uma locação. Para isso, examinou-se o funcionamento dos veículos autônomos, as tecnologias envolvidas nesses automóveis, as diferenciações destes em relação aos veículos tradicionais, bem como as implicações dessas tecnologias na seara jurídica. Além disso, averiguou-se a evolução histórica do imposto sobre serviço de qualquer natureza, o conceito de serviço e a superação jurisprudencial de serviço como obrigação de fazer para serviço como utilidade. Investigou-se ainda a taxatividade da Lei Complementar 116/03 e suas repercussões, a tributação municipal incidente na locação de bens móveis e a eficácia da súmula vinculante 31. Utilizou-se do método indutivo, sendo necessário ampla pesquisa doutrinária, documental e jurisprudencial. Diante disso, apresentou-se críticas ao conceito de serviço como utilidade, adotado atualmente pelo Supremo Tribunal Federal. Concluiu-se que a disponibilização de veículos autônomos para locomoção intermunicipal de pessoas consiste em locação de bens móveis, atividade que não é tributável por Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza por força da súmula vinculante 31, que permanece eficaz.

Palavras-chaves: Veículos autônomos. Conceito de serviço. Imposto sobre serviço de qualquer natureza. Locação de bens móveis. Súmula vinculante 31.

ABSTRACT

The objective of this study is to analyze an activity of intercity locomotion of people by autonomous vehicles and to verify if this activity fits as a transport service or as a location. For this, it was examined the operation of autonomous vehicles, the technologies involved in automobiles, their differentiation from traditional vehicles and the implications of these technologies in the legal field. In addition, it was investigated the historical evolution of the service tax, the concept of service and the overcoming jurisprudential of service as an obligation to do for the service as utility. It was also investigated the taxation of complementary law 116/03 and their repercussions, the municipal taxation on the rental of movable property and the effectiveness of the binding summary 31. It was used the inductive method, requiring extensive doctrinal, documentary and jurisprudential research. In view of this, it was presented a critical of the concept of service as utility, currently useful by the Federal Supreme Court. It was concluded that the provision of autonomous vehicles for intercity locomotion of people consists of leasing movable assets, an activity that is not taxable by the Service Tax due to the binding precedent 31, which remains effective.

Keywords: Autonomous vehicles. Artificial intelligence. Service tax. Leasing of movable property. Binding precedent 31.

LISTA DE ABREVIATIVAS E SIGLAS

ART.	Artigo
CC	Código Civil
CTN	Código Tributário Nacional
CF/88	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
DF	Distrito Federal
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
IA	Inteligência Artificial
LC	Lei Complementar
Nº	Número
PR	Paraná
RE	Recurso Extraordinário
RJ	Rio de Janeiro
RN	Rio Grande do Norte
RS	Rio Grande do Sul
SC	Santa Catarina
SP	São Paulo
STF	Supremo Tribunal Federal
§	Parágrafo
%	Porcentagem

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	11
2. INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL.....	13
2.1 Conceito.....	13
2.2 Big Data e Machine learning.....	16
2.3 Internet das coisas.....	17
2.4 Veículos autônomos.....	18
2.5 Impactos tributários da Inteligência artificial.....	23
3. CONSTITUIÇÃO FEDERAL, IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE TRANSPORTE E LOCAÇÃO DE BEM MÓVEL.....	24
3.1 Limitações constitucionais ao poder de tributar.....	24
3.2 Evolução histórica do Imposto Sobre Serviço.....	29
3.3.1 Conceito de serviço compreendido como obrigação de fazer.....	32
3.3.2 Conceito de serviço como utilidade.....	36
3.3 Taxatividade da Lei Complementar 116/03.....	38
4. ENQUADRAMENTO DA ATIVIDADE DE DISPONIBILIZAÇÃO DE VEÍCULOS AUTÔNOMOS PARA LOCOMOÇÃO INTERMUNICIPAL DE PESSOAS COMO LOCAÇÃO DE BEM MÓVEL.....	42
4.1 Críticas ao conceito de serviço como utilidade.....	43
4.2 Aplicação da Súmula Vinculante nº 31.....	53
4.3 Da ausência dos requisitos para incidência de ISS à luz da Regra Matriz de incidência tributária.....	58
5. CONCLUSÃO.....	61

1. INTRODUÇÃO

O uso da inteligência artificial já é uma realidade no cotidiano das pessoas. Essa tecnologia consiste na utilização de algoritmos em aparelhos eletrônicos que simulam aspectos da inteligência humana, como aprender com a experiência, inferir a partir de dados, tomar decisões em condições de incerteza, compreender a linguagem falada e a realidade com objetivos determinados.

Isso pode ser visto, por exemplo, nos serviços de atendimento ao cliente (SAC) realizado por robôs, na substituição de diversos serviços e utensílios físicos por streamings, na utilização de aplicativos e outros softwares, na realização de pagamentos em caixas eletrônicos, na efetuação de compras de forma on-line, na circulação de carros autônomos.

Os impactos dessas inovações são profundos na sociedade e na economia, como se pode ver pelas alterações nas cadeias de produção, na circulação de mercadorias, na maneira de prestar serviço, na forma de vender, bem como no modo de consumir e de gerar valor. Tudo isso acarretou diversas repercussões não apenas nas vidas das pessoas, mas também na aplicação do ordenamento jurídico.

No que se refere aos veículos autônomos, são notórios os benefícios que serão trazidos à população, por exemplo, a otimização de tempo, a segurança dos passageiros, a melhoria do bem-estar e da qualidade de vida das pessoas. A indústria automobilística estima que, até 2025, esses veículos já estarão disponíveis para população. Atualmente, já existem veículos com nível 3 de automação à venda e os protótipos de carros de automação nível 5 já estão em fases avançadas de testes, como é o caso dos que foram desenvolvidos pelas empresas Alphabet (empresa da Google), Waymo, Uber, GM, Volkswagen e Zoox.

Apesar de a sociedade estar cada vez mais tecnológica, o ordenamento jurídico brasileiro não está adaptado para essa realidade. Existem diversos questionamentos, ainda sem respostas, em relação a como será realizada a regulamentação e a fiscalização desses softwares inteligentes, principalmente, no que se refere à tributação. Desse modo, é essencial que as implicações tributárias da utilização dos veículos autônomos sejam discutidas e analisadas a fim de evitar insegurança jurídica e futuras lides.

Nesse contexto, este trabalho tem como objetivo principal analisar a atividade de locomoção intermunicipal de pessoas por meio de veículos autônomos e verificar se essa atividade se enquadra como um serviço de transporte ou como uma locação, assim como observar as repercussões jurídicas desse enquadramento. Buscou-se também verificar a atual conceituação de serviço utilizado pela doutrina e pela jurisprudência, bem como a eficácia da súmula vinculante 31.

A pesquisa desenvolvida neste trabalho foi a doutrinária, a documental e a jurisprudencial, utilizando-se o método indutivo. Examinou-se a bibliografia referente às tecnologias envolvidas no funcionamento dos veículos autônomos. Analisou-se bibliografia de autores consagrados no direito tributário e a legislação aplicável ao imposto sobre serviço de qualquer natureza e à locação. Analisou-se também as decisões do Supremo Tribunal Federal acerca desses institutos e das alterações do conceito de serviço ao longo das duas últimas décadas.

2. INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL

Há décadas as pessoas buscam, através dos computadores, solucionar diversos problemas e otimizar o seu trabalho, o que se tornou possível, em maior ou menor escala, em razão da inteligência artificial, da internet das coisas, aprendizado de máquina, entre outras inovações tecnológicas.

Os impactos dessas inovações são profundos na sociedade e na economia, como se pode ver pelas alterações nas cadeias de produção, na circulação de mercadorias, na maneira de prestar serviço, na forma de vender, bem como no modo de consumir e de gerar valor. Tudo isso acarretou diversas repercussões não apenas nas vidas das pessoas, mas também na aplicação do ordenamento jurídico.

A título de exemplo, tem-se os veículos autônomos, que por muitos anos se tratavam tão somente de fantasias da ficção literária ou cinematográfica. Todavia, atualmente já fazem parte da realidade. Inclusive, veículos semiautônomos estão disponíveis no mercado brasileiro, variando em relação ao grau de automação e finalidade, como será demonstrado a seguir.

A fim de examinar as implicações dos veículos autônomos na seara do direito tributário e, mais especificamente, para analisar a tributação incidente na disponibilização dos veículos autônomos para locomoção intermunicipal de pessoas, é essencial conhecer as circunstâncias que permeiam esses veículos, suas funcionalidades e diferenciações em relação aos automóveis tradicionais.

Evidente que o presente capítulo não visa a se aprofundar em questões técnicas envolvendo inteligência artificial, aprendizado de máquina ou internet das coisas, tendo em vista a grande complexidade desses temas. A bem da verdade, busca-se apenas trazer breves considerações sobre essas tecnologias para que se possa ter melhor compreensão sobre as questões atinentes aos veículos autônomos.

2.1 Conceito

O termo inteligência artificial foi utilizado, provavelmente pela primeira vez, pelo estudioso John McCarthy no evento intitulado Dartmouth Summer Research

Project on Artificial Intelligence, na Universidade de Dartmouth (Hanover, New Hampshire)¹. Para John McCarthy, Inteligência artificial:

É a ciência e a engenharia de fazer máquinas inteligentes, especialmente programas de computador inteligentes. Está relacionado à tarefa semelhante de usar computadores para entender a inteligência humana, mas a IA não precisa se limitar a métodos biologicamente observáveis².

Esse conceito evoluiu ao longo dos anos, sendo atualmente melhor definido como “a capacidade de um software se aprimorar sem precisar ser explicitamente programado para isso”³. Ou seja, os computadores “inteligentes”, sem a necessidade de que seus códigos sejam alterados, são capazes de tomarem decisões mais acertadas devido ao processamento de dados do mundo real por parte de seus algoritmos.

Esclareça-se que a expressão inteligência artificial induz certa confusão conceitual em razão de esse termo remeter à inteligência humana, fazendo com que muitas pessoas busquem nos computadores aspectos humanos, como a consciência. Todavia, a consciência, capacidade de ter sentimentos, emoções, de ter consciência de si e da sua existência, é uma habilidade que não é detectada nas máquinas “inteligentes” existentes. Inclusive, os especialistas divergem entre si quanto à possibilidade de algum dia esse nível tecnológico ser alcançado⁴.

A simples análise dos conceitos de inteligência artificial traz certa imprecisão quanto ao termo, principalmente para aquelas pessoas que não possuem conhecimento especializado, sendo mais fácil sua compreensão a partir da visualização de suas diversas aplicações no cotidiano social.

¹ SPERANDIO, Henrique Raimundo do Carmo. **DESAFIOS DA INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL PARA A PROFISSÃO JURÍDICA**. 2018. 107 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Fundação Getulio Vargas Escola de Direito de São Paulo, São Paulo, 2018. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/23977/Disserta%3a7%3a3o%20Henrique%20Sperandio%20May%202018.pdf?sequence=3&isAllowed=y>>. Acesso em: 12 fev. 2021.

² Tradução Google. Original (inglês): “It is the science and engineering of making intelligent machines, especially intelligent computer programs. It is related to the similar task of using computers to understand human intelligence, but AI does not have to confine itself to methods that are biologically observable”. McCARTHY, John. What is Artificial Intelligence? Stanford University, Revised Nov. 2007. Disponível em: <<http://www-formal.stanford.edu/jmc/whatisai/whatisai.html>>. Acesso em: 13 fev. 2021.

³ GOOGLE CLOUD. **Guia sobre Análise de Dados e Aprendizado de Máquina para CIO**. Estados Unidos: Google, 2017. 29 p. Disponível em: https://lp.google-mkto.com/rs/248-TPC-286/images/Guide_to_Data_Analytics_%26_Machine_Learning_portuguese.pdf. Acesso em: 13 fev. 2021.

⁴ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Inteligência Artificial e o Direito - parte 2 - conceitos fundamentais. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=CX9uRIulvKc&t=1s>>. Acesso em: 25 jan. 2021.

Mesmo sem as pessoas perceberem ou saberem de sua existência, é bem possível que essa tecnologia faça parte do seu dia a dia. Por exemplo, redes sociais, tradutores de linguagens, assistentes pessoais virtuais, aplicativos de rota, buscas no google. Na saúde, a inteligência artificial é utilizada para ter maior precisão em diagnósticos, exames e cirurgias. Nos transportes, além dos veículos autônomos, tem enorme destaque os aplicativos de transporte ou entrega, como Uber, 99 pop, Ifood, Rappi⁵.

Assim, de forma simplificada, inteligência artificial é a aptidão de simular nos computadores aspectos da inteligência humana, tais como, aprender com a experiência, inferir a partir de dados incompletos, tomar decisões em situações de incerteza, compreender a linguagem falada⁶.

Destaque-se que a capacidade das máquinas “inteligentes” varia de acordo com os softwares que as projetam e com os dados que as informam. Segundo o professor Johathan Barros Vita, a inteligência artificial pode ser classificada como fraca, forte ou superinteligência. A inteligência artificial fraca é projetada para resolver um problema específico, como dirigir de forma autônoma, traduzir línguas, jogar xadrez, sendo capaz tão somente de realizar as atividades para as quais foi desenvolvida. Já a super inteligência seria capaz solucionar vários problemas diferentes⁷.

Desde meados do século XX, a inteligência artificial avançou bastante, causando espanto, admiração e até temor o fato de que máquinas já tenham superado a inteligência humana em alguns campos do conhecimento, como ocorreu quando o supercomputador, conhecido como Deep Blue, venceu o campeão mundial de xadrez, Garry Kasparov, ainda em 1997⁸.

Todo esse avanço tecnológico foi possível especialmente em razão da internet, que expôs os computadores a quantidades colossais de dados acerca dos mais variados temas no mundo inteiro.

⁵ DIGITAL HOUSE. **Inteligência Artificial**: veja exemplos de como ela está presente no seu dia a dia. Disponível em: <<https://www.digitalhouse.com/br/blog/exemplos-inteligencia-artificial/>>. Acesso em: 13 fev. 2021.

⁶ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Inteligência Artificial e o Direito** - parte 2 - conceitos fundamentais. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=CX9uRIulvKc&t=1s>>. Acesso em: 25 jan. 2021.

⁷ GTAX. **Carros autônomos, inteligência artificial e tributação** - Prof. Dr. Johathan Barros Vita. Disponível em <<https://www.youtube.com/watch?v=53SIUI5hEwo>>. Acesso em: 10 fev. 2021.

⁸ BETWAY. **Quando a máquina derrotou o homem no tabuleiro**. Disponível em: <<https://blog.betway.com/pt/cassino/quando-a-m%C3%A1quina-derrotou-o-homem-no-tabuleiro/>>. Acesso em: 13 fev. 2021.

2.2 Big data e machine learning

A partir da década de 1990, a internet deixou de ser uma ferramenta usada somente pelo governo, mais especificamente militares, e passou a ser utilizada também por civis, popularizando-se pelo mundo. Nesse momento, a internet transformou-se em:

Sistema mundial público, de redes de computadores, ao qual qualquer pessoa ou computador, previamente autorizado, pode conectar-se. Obtida a conexão, o sistema permite a transferência de informação entre computadores. A infraestrutura utilizada pela Internet é a rede mundial de telecomunicações⁹.

Essa rede global de compartilhamento, gerada pela internet, permitiu aos computadores acesso a milhares de dados, fornecendo, assim, a "matéria-prima" necessária para o desenvolvimento da inteligência artificial. Nesse contexto, surgiu o Big Data, que, em resumo, é o conjunto de dados tão vasto e complexo que as tradicionais técnicas de análise de dados demonstram-se insuficientes¹⁰.

Esclareça-se que as análises do *Big Data* possibilitam o avanço da inteligência artificial devido ao aprendizado das máquinas, campo da computação conhecido como *machine learning*:

Trata-se de uma área do saber cujo objetivo é criar sistemas computacionais capazes de acumular conhecimento, tomando decisões com base nas suas experiências anteriores, realizando análises dos resultados futuros das ações tomadas no presente. Em síntese: trata-se de um sistema capaz de ser treinado para tomar decisões diante de novos cenários¹¹.

Ou seja, uma vez que a capacidade dos sistemas inteligentes está diretamente ligada aos softwares que os constituem e aos dados disponíveis, tais sistemas aperfeiçoarão sua(s) capacidade(s) a partir do processamento desses dados. Para ilustrar esse aprendizado, pode-se analisar o processo de reconhecimento do animal gato por parte dos computadores. Esse reconhecimento ocorre por comparação, a máquina é exposta a inúmeros arquivos de gatos, assim,

⁹ ALMEIDA, José Maria Fernandes. **Breve história da Internet**. 2005. Disponível em: <<https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/3396/1/INTERNET.pdf>>. Acesso em: 12 fev. 2021.

¹⁰ MENEZES NETO, Elias Jacob de. **Surveillance, democracia e direitos humanos: os limites do Estado na era do big data**, 2016. Disponível em: <<http://www.repositorio.jesuita.org.br/handle/UNISINOS/5530>>. Acesso em: 12 fev. 2021.

¹¹ *Ibidem*, p. 175.

ao entrar em contato novamente com uma imagem de gato, consegue associá-la aos demais arquivos referentes a esse animal, reconhecendo-o.¹²

2.3 Internet das coisas

A internet é uma rede mundial que tem como objetivo interligar aparelhos eletrônicos para fornecer ao usuário o acesso a diversas informações¹³. Nesse contexto, surgiu outra inovação importante para o desenvolvimento dos veículos autônomos, qual seja, a internet das coisas, que consiste em:

Uma rede de objetos cotidianos - livros, chaveiros, carteiras, roupas - equipados com sensores e conectividade com a internet, o que possibilita que coletem e transmitam informações entre eles. Isso permite que objetos interajam uns com os outros, bem como sejam controlados à distância, o que permite uma interação maior entre o mundo físico e o mundo digital¹⁴.

Em termos mais simples, é a “capacidade que os objetos possuem de se comunicarem entre si, reportando informações acerca de seu estado e funcionamento”¹⁵.

Tamanho é a relevância dessa inovação que o ordenamento pátrio tratou de regulá-la no Decreto nº 9.854/19, que instituiu o Plano Nacional de Internet das Coisas:

Art. 2º Para fins do disposto neste Decreto, considera-se: I - Internet das Coisas - IoT - a infraestrutura que integra a prestação de serviços de valor adicionado com capacidades de conexão física ou virtual de coisas com dispositivos baseados em tecnologias da informação e comunicação existentes e nas suas evoluções, com interoperabilidade; II - coisas - objetos no mundo físico ou no mundo digital, capazes de serem identificados e integrados pelas redes de comunicação; III - dispositivos - equipamentos ou subconjuntos de equipamentos com capacidade mandatória de comunicação e capacidade opcional de sensoramento, de atuação, de coleta, de armazenamento e de processamento de dados; e IV - serviço de valor adicionado - atividade que acrescenta a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte e com o qual não se confunde novas utilidades relacionadas ao acesso, ao armazenamento, à apresentação, à movimentação ou à

¹² GTAX. **Carros autônomos, inteligência artificial e tributação** - Prof. Dr. Johathan Barros Vita. Disponível em <<https://www.youtube.com/watch?v=53SIUI5hEwo>>. Acesso em: 10 fev. 2021.

¹³ COPELTELECOM. **O que é internet?** Disponível em <<https://www.copeltelecom.com/site/blog/o-que-e-internet/>>. Acesso em: 10 fev. 2021.

¹⁴ MENEZES NETO, Elias Jacob de. **Surveillance, democracia e direitos humanos: os limites do Estado na era do big data, 2016, p. 155.** Disponível em: <<https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/3396/1/INTERNET.pdf>>. Acesso em: 12 fev. 2021.

¹⁵ SILVA, Danilo Souza. **UMA ARQUITETURA AUTÔNOMICA PARA A ALOCAÇÃO DE RECURSOS ATRAVÉS DE MIGRAÇÃO DE SERVIÇOS EM AMBIENTES FOG COMPUTING.** 2018. 115 f. Dissertação (Mestrado em Ciência da Computação) - Universidade Federal de Sergipe, São Cristóvão, SE, 2018, p. 21.

recuperação de informações, nos termos do disposto no art. 61 da Lei nº 9.472, de 16 de julho de 1997¹⁶.

Internet das coisas pode ser analisada sobre dois vieses infraestruturais: (I) a infraestrutura necessária para operacionalizá-la, sendo o bom acesso à internet essencial para maior e melhor interação entre as máquinas e (II) a infraestrutura criada a partir da internet das coisas, que é capaz de gerar novas funcionalidade e bastante valor aos seus usuários.

Em se tratando dos veículos autônomos, a internet das coisas está presente tanto na conexão dos veículos entre si, como entre o automóvel e o celular do passageiro, a estrada, os semáforos e outros elementos. Outros exemplos de uso dessa tecnologia são os *smartwatches*¹⁷, as *smarthomes*¹⁸ e a automação¹⁹ no varejo²⁰.

2.4 Veículos autônomos

Os veículos autônomos, tendo em vista a grande complexidade e dinamicidade que os envolve; como trânsito, pedestres, animais livres na pista, mau tempo; fazem uso tanto da inteligência artificial, como da internet das coisas para que consigam se locomover com maior segurança, variando o grau de participação de cada tecnologia com base nas circunstâncias do caso concreto²¹.

Em se tratando da internet das coisas, repisa-se que os veículos se conectam tanto entre si, como entre elementos do tráfego ou do próprio passageiro. Para que ocorra a comunicação mediante internet das coisas, são necessários alguns

¹⁶ BRASIL. **Decreto nº 9.854**, de 25 de julho de 2019. Institui o Plano Nacional de Internet das Coisas e dispõe sobre a Câmara de Gestão e Acompanhamento do Desenvolvimento de Sistemas de Comunicação Máquina a Máquina e Internet das Coisas. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ Ato2019-2022/2019/Decreto/D9854.htm>. Acesso em 14 fev. 2021.

¹⁷ Relógios, que se conectam com o “smartphone”, via IoT, a fim de otimizar as funções do celular, e estender a sua capacidade, como com o monitoramento de batimento cardíaco e de atividades físicas.

¹⁸ Casas inteligentes possibilitam a comunicação dos eletrônicos com um smartphone para permitir que o usuário gerencie os ambientes na palma da mão. Por exemplo: o controle, através, do celular da televisão, ar-condicionado, iluminação, lista de compras da geladeira.

¹⁹ Permite a análise de dados essenciais para o desenvolvimento do comércio, como horário de maior fluxo de clientes, itens com o melhor custo-benefício.

²⁰ TOTVS. **6 aplicações de Internet das Coisas em sua rotina**. Disponível em: <<https://www.totvs.com/blog/inovacoes/aplicacoes-da-internet-das-coisas/>>. Acesso em: 15 fev. 2021.

²¹ TECNOBLOG. **Onde estão os carros autônomos que nos prometeram?** Disponível em: <<https://tecnoblog.net/384410/onde-estao-os-carros-autonomos-que-nos-prometeram/>>. Acesso em 15 fev. 2021.

requisitos: sensores, câmeras e dispositivos inteligentes, conectividade e um sistema para armazenamento e/ou processamento de dados captados. Os sensores e as câmeras permitem a captação e o armazenamento de dados, a conectividade possibilita a transferências de dados. Por fim, o sistema de armazenamento guarda, analisa e gerencia informações obtidas²².

Desse modo, a interação dos automóveis autônomos com as demais coisas depende também de aspectos infraestruturais do local em que eles se locomovem. Semáforos, estradas, faixas de pedestres, entre outros artifícios, precisam estar adequados a essa tecnologia, bem como terem acesso contínuo à internet de qualidade. Logo, a limitação infraestrutural representa um grande entrave para o avanço dos carros autônomos em diversos países, inclusive no Brasil²³.

Já a inteligência artificial permite que os veículos autônomos desenvolvam inteligência própria e, a partir de seus sensores, consigam identificar todo o ambiente ao seu redor e se guiar. Ocorre que, para se chegar à automação completa dos veículos, “apenas” a inteligência artificial não é suficiente, é imprescindível que ela esteja atrelada às demais tecnologias a fim de que seja proporcionada maior precisão ao veículo.

Destaque-se que a automação dos veículos autônomos se divide em níveis que vão de 0 a 5, considerando como último nível os veículos 100% autônomos, que consistem em:

um veículo capaz de trafegar em vias terrestres, detectando seus arredores e seguindo o caminho indicado, tudo isso sem a ação humana. Por meio da utilização de sistemas avançados de controle de interpretação de informações sensoriais, esses veículos identificam caminhos de navegação apropriados, bem como obstáculos e a sinalização de trânsito. Esses sistemas de controle precisam ser capazes de analisar os dados sensoriais para distinguir todos os envolvidos no trânsito: outros veículos, pedestres, animais, obstáculos, sinalizações e até os limites de ruas e rodovias.²⁴

²² LAGE, Cíntia Alvim. **QUATRO CENÁRIOS PARA OS VEÍCULOS AUTÔNOMOS NO MUNDO OCIDENTAL, 2035**. Dissertação de Mestrado. Centro de Desenvolvimento Sustentável, Universidade de Brasília. Brasília, 2019. Disponível em: <https://repositorio.unb.br/bitstream/10482/38474/1/2019_C%C3%ADntiaAlvimLage.pdf>. Acesso em: 16 fev 2021.

²³ GTAX. **Carros autônomos, inteligência artificial e tributação** - Prof. Dr. Johathan Barros Vita. Disponível em <<https://www.youtube.com/watch?v=53SIUI5hEwo>>. Acesso em: 10 fev. 2021.

²⁴ ALVES, Pedro. **Níveis de automação nos veículos**: Conheça as diferentes classificações dos veículos de acordo com seus graus de tecnologia autônoma. Disponível em: <<http://www.cesvibrasil.com.br/Portal/Principal/Arquivos/Download/Upload/Niveis%20de%20automa%C3%A7%C3%A3o.pdf>>. Acesso em: 10 fev. 2021.

Essa classificação em 6 níveis foi estabelecida pela própria indústria automotiva com base em normas descritas pela Society of Automotive Engineers (SAE internacional²⁵)²⁶.

É considerado nível zero o carro sem nenhuma automação. Nesta categoria, bipes e flashes são o limite, de modo que o carro ainda permanece totalmente dependente de seres humanos para a condução. O nível um consiste em direção assistida: o automóvel possui câmeras e sensores que, por exemplo, alertam em caso de colisão, auxiliam a frenagem e controlam o cruzeiro adaptativo²⁷. A modalidade dois contém sistemas que possibilitam a condução semiautônoma do carro, como centralização de faixa. Ou seja, sem que o motorista precise controlar a direção, o veículo consegue se manter corretamente na faixa da via de trânsito e ainda fazer curvas leves²⁸.

Os automóveis de nível três são capazes de acelerar, desacelerar, manobrar e ultrapassar outros carros sem intervenção humana, sendo capazes de tomar decisões e ainda tirar as mãos do volante e os pés dos pedais em determinadas situações. Para ser de nível quatro, o carro precisa se autoconduzir com segurança. A diferença desse nível para o anterior é que os carros podem atuar sozinhos em mais situações, exceto em condições climáticas e ambientes adversos. Por fim, o grau cinco consiste na automação completa, logo, o usuário apenas precisa colocar o destino sem necessitar intervir em nenhum momento, sequer o veículo precisa ter volante ou pedais²⁹.

Além da classificação acima, a automação também pode ser classificada como ADAS (sistema de assistência avançada ao motorista) ou MaaS (condução completamente automática). No caso do sistema de assistência, o motorista ainda

²⁵ SAE International é uma associação global de mais de 128.000 engenheiros e especialistas técnicos relacionados nas indústrias aeroespacial, automotiva e de veículos comerciais.

²⁶ SAE INTERNACIONAL. **Taxonomy and Definitions for Terms Related to Driving Automation Systems for On-Road Motor Vehicles**. Disponível em: <https://www.sae.org/standards/content/j3016_201806/>. Acesso em: 17 fev. 2021.

²⁷ Controle do cruzeiro adaptativo é a tecnologia que regula a velocidade e mantém a distância do veículo à frente de acordo com a forma pré estabelecida pelo condutor

²⁸ WEBMOTORS. **Nível 0 a 5: entenda os carros**: Conheça os níveis de automação e saiba o que já está disponível no Brasil para o consumidor. Disponível em: <<https://www.webmotors.com.br/wm1/noticias/nivel-0-5-entenda-os-carros-autonomos>>. Acesso em 14 fev. 2021.

²⁹ *Ibidem*.

precisa estar atento ao tráfego e preparado para intervir na direção, caso haja necessidade³⁰.

A promessa da indústria automobilística era que os veículos 100% autônomos já estariam disponíveis no mercado desde 2020, todavia, não foi isso o que aconteceu. De fato, já foram desenvolvidos protótipos deles, mas eles ainda estão em fase de teste. Segundo João Oliveira, diretor geral de operações e inovação da Volvo Car Brasil, as principais barreiras são as dificuldades de infraestrutura viária e a legislação. Isso porque os veículos deveriam se comunicar com a infraestrutura tanto para se posicionar melhor quanto para interagir com mais inteligência e com a infraestrutura. Quanto à questão legal, destaque-se que muitos países, assim como ocorre no Brasil³¹, proíbem que o veículo dirija sozinho, devendo o condutor humano ser o responsável pela operação³².

Além disso, é inegável o atraso ocasionado pela pandemia do coronavírus, haja vista que vários investimentos no setor em questão foram paralisados ou desacelerados devido à grave crise global sanitária e econômica. A título de exemplo, a Ford adiou o lançamento do seu projeto de táxi autônomo para 2022 (anteriormente previsto para 2021). A Mercedes-Benz, juntamente com a BMW, pausaram parceria histórica de desenvolvimento de tecnologias de condução autônoma que contava com investimentos bilionários e mais de mil profissionais³³.

Apesar de todos esses entraves, a direção autônoma à disposição da população virá em um futuro não muito distante, havendo previsões de que isso ocorrerá até 2025³⁴, tendo em vista que já existem veículos com nível 3 de automação

³⁰ LAGE, Cíntia Alvim. **QUATRO CENÁRIOS PARA OS VEÍCULOS AUTÔNOMOS NO MUNDO OCIDENTAL, 2035**. Dissertação de Mestrado. Centro de Desenvolvimento Sustentável, Universidade de Brasília. Brasília, 2019. Disponível em: <https://repositorio.unb.br/bitstream/10482/38474/1/2019_C%3%ADntiaAlvimLage.pdf>. Acesso em: 16 fev 2021.

³¹ BRASIL. **Lei nº 9.503**, de 23 de setembro de 1997. Institui o Código de Trânsito Brasileiro. Art. 252. Dirigir o veículo: [...] V - com apenas uma das mãos, exceto quando deva fazer sinais regulamentares de braço, mudar a marcha do veículo, ou acionar equipamentos e acessórios do veículo; [...] Infração - média; Penalidade - multa.

³² TECNOBLOG. **Onde estão os carros autônomos que nos prometeram?** Disponível em: <<https://tecnoblog.net/384410/onde-estao-os-carros-autonomos-que-nos-prometeram/>>. Acesso em 15 fev. 2021.

³³ *Ibidem*.

³⁴ AGÊNCIA BRASIL. **Carros autônomos deverão estar no mercado até 2025, diz pesquisador**. Trabalho é feito em parceria entre universidade e indústria. Disponível em: <<https://agenciabrasil.ebc.com.br/internacional/noticia/2020-01/carros-autonomos-deverao-estar-no-mercado-ate-2025-diz-pesquisador>>. Acesso em 16 fev. 2021.

à venda³⁵ e que os protótipos de carros de nível 5 já estão em fases avançadas de testes, como é o caso dos que foram desenvolvidos pelas empresas Alphabet (empresa da Google), Waymo, Uber, GM, Volkswagen e Zoox.

Além disso, é importante evidenciar o grande avanço social que os veículos autônomos proporcionarão à sociedade. Um dos principais benefícios será tornar o trânsito mais seguro. De acordo com relatório da Organização Mundial de Saúde, cerca de 1,25 milhões de pessoas morrem por ano em acidentes de trânsito, sendo esta a principal causa de morte entre jovens de 15 a 29 anos³⁶. Uma vez que a maior parte dos acidentes decorrem de erros humanos, a condução por máquinas reduziria bastante as mortes no trânsito. Em São Paulo, consoante os dados do Infosiga SP (Sistema de Informações Gerenciais de Acidentes de Trânsito do Estado de São Paulo), 94% dos acidentes fatais são ocasionados por falha humana. As irregularidades mais cometidas são usar celular ou outros aparelhos eletrônicos, retocar a maquiagem, dirigir apenas com uma mão, conduzir sob efeito de álcool³⁷.

Outra relevante melhora, na qualidade de vida das pessoas, é a otimização de tempo e de produtividade. Elas deixarão de perder horas do seu dia com a condução de seus automóveis, diminuirão o estresse proveniente do trânsito e poderão utilizar o tempo da locomoção para qualquer atividade, como trabalhar, estudar ou descansar.³⁸ Inclusive, os veículos autônomos ainda corroborarão para inclusão de diversas pessoas com deficiência, uma vez que possibilitarão que elas façam uso desse transporte sem necessitar de terceiros.

Ademais, a tecnologia dos veículos autônomos, adotada em larga escala, possibilitará a redução dos congestionamentos, pois sua conectividade com os outros veículos, bem como com o tráfego em geral, permitirá melhor gerenciamento de suas

³⁵ NOGUEIRA, Luiz. **Honda recebe autorização para vender carros autônomos de nível 3 no Japão**. Disponível em: <<https://olhardigital.com.br/2020/11/12/carros-e-tecnologia/honda-recebe-autorizacao-para-vender-carros-autonomos-de-nivel-3-no-japao/>>. Acesso em: 16 fev. 2021.

³⁶ ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DA SAÚDE (OMS). **RELATÓRIO GLOBAL SOBRE O ESTADO DA SEGURANÇA VIÁRIA 2015**. Disponível em: <https://www.who.int/violence_injury_prevention/road_safety_status/2015/Summary_GSRRS2015_POR.pdf>. Acesso em: 16 fev. 2021.

³⁷ GOVERNO ESTADUAL DE SÃO PAULO. **Trânsito: maioria dos acidentes fatais ocorre por falha humana**. Disponível em: <<https://www.saopaulo.sp.gov.br/spnoticias/atencao-no-transito-maioria-dos-acidentes-fatais-ocorre-por-falha-humana/>>. Acesso em: 16 fev. 2021.

³⁸ BERTONCELLO, Michele; WEE, Dominik. **Ten ways autonomous driving could redefine the automotive world**. McKinsey & Company, v. 6, 2015. Disponível em: <<https://www.mckinsey.com/industries/automotive-and-assembly/our-insights/ten-ways-autonomous-driving-could-redefine-the-automotive-world>>. Acesso em: 17 fev, de 2021.

rotas.³⁹ Por fim, estudos revelam que os veículos autônomos reduzirão os gastos com transporte. O Relatório elaborado pela Rethinkx prevê que o custo do transporte compartilhado por meio desses veículos diminuirá consideravelmente e que, associado a outros benefícios como maior segurança, as pessoas deixarão seus carros de propriedade individual, preferindo fazer uso de veículos sob demanda (a exemplo da Uber, 99 pop, Cabify). Estima-se que isso gerará uma economia de cerca de 5.600 dólares por ano por cada família norte americana⁴⁰.

2.5 Impactos tributários da Inteligência artificial

Após os esclarecimentos acerca dessas inovações, é evidente a complexidade técnica que envolve os veículos autônomos, não sendo possível a simples equiparação deles com os veículos tradicionais. Isso porque a inteligência artificial, assim como outras tecnologias, permite que computadores, máquinas e robôs⁴¹, por exemplo, realizem atividades não previstas pelo ordenamento jurídico, tendo em vista que são capazes de gerar valores completamente disruptivos.

Ressalte-se que o simples enquadramento das inovações tecnológicas nas normas já existentes, que efetivamente não alcancem a realidade por elas trazidas, pode representar grave violação a princípios e garantias fundamentais, além de desincentivar o desenvolvimento tecnológico.

Já é possível visualizar movimentações legislativas em prol da regulamentação dessas inovações, entretanto, ainda é necessário muito avanço, principalmente na seara tributária. Para isso, é necessária maior compreensão por parte do poder legislativo e do poder judiciário acerca da dinâmica dos veículos autônomos, de seu funcionamento e dos valores gerados por eles.

³⁹ HERE. **How autonomous vehicles could relieve or worsen traffic congestion.** Here Berlin, 2017. 19 p. Disponível em: https://www.here.com/sites/g/files/odxszl166/files/2018-12/HERE_How_autonomous_vehicles_could_relieve_or_worsen_traffic_congestion_white_paper.pdf. Acesso em: 17 fev. 2021.

⁴⁰ ARBIB, James; SEBA, Tony. Rethinking transportation 2020–2030: The disruption of transportation and the collapse of the internal combustion vehicle and oil industries. A RethinkX sector disruption Report, May 2017. RethinkZ, 77 pp. 2017.

⁴¹ Robôs são máquinas ou aparelhos eletromecânicos, passíveis de ser programados informaticamente para executar de forma autônoma determinada(s) tarefa(s), geralmente repetitivas ou perigosas, em substituição do homem. Assim, podem ser tanto físicos como virtuais.

Portanto, considerando as peculiaridades que envolvem os automóveis autônomos, far-se-á a análise da locomoção intermunicipal de pessoas por meio desses veículos a fim de verificar se essa atividade se enquadra como serviço ou locação de bens móveis.

3. CONSTITUIÇÃO FEDERAL, IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE TRANSPORTE E LOCAÇÃO DE BEM MÓVEL

3.1 Limitações constitucionais ao poder de tributar

No Brasil, os poderes das pessoas políticas “atuam de conformidade com os ditames da Constituição Federal de 1988 (CF/88), e, no caso dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal também em sintonia com as respectivas Cartas Magnas”⁴² (Constituições Estaduais, Leis Orgânicas dos Municípios e Lei Orgânica do Distrito Federal), que devem observar os princípios da Constituição Federal, tendo em vista o princípio da simetria⁴³, fundamentado no artigo 25 da CF/88⁴⁴ e no artigo 11 de seu ADCT⁴⁵.

A Constituição Federal elenca diversos princípios tributários em suas normas, dando-lhes um status superior às demais legislações pátrias, configurando-se como a constituição mais extensa e minuciosa em tema de tributação⁴⁶. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, esses princípios estão condensados no Título VI (da tributação e do orçamento), Capítulo I (do sistema tributário nacional), Seção II (das limitações do poder de tributar) da Constituição Federal.

⁴² CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p.269.

⁴³ Federalismo e Poder Judiciário / coordenação: Renato Siqueira de Pretto, Richard Pae Kim e Thiago Massao Cortizo Teraoka. São Paulo: Escola Paulista da Magistratura, 2019, p. 285-310. Disponível em: <<https://api.tjsp.jus.br/Handlers/Handler/FileFetch.ashx?codigo=114315>>. Acesso em 19 fev. 2021.

⁴⁴ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Art.25: Os Estados organizam-se e regem-se pelas Constituições e leis que adotarem, observados os princípios desta Constituição.

⁴⁵ BRASIL. **Ato Das Disposições Constitucionais Transitórias**. Art. 11. Cada Assembléia Legislativa, com poderes constituintes, elaborará a Constituição do Estado, no prazo de um ano, contado da promulgação da Constituição Federal, obedecidos os princípios desta.

⁴⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p.43.

Ressalte-se que o estudo dessas limitações é essencial para que se delimite o alcance das normas tributárias que serão apreciadas neste trabalho e, conseqüentemente, a tributação incidente na disponibilização de veículos autônomos para locomoção intermunicipal de pessoas.

Desse modo, além de não permitir que a legislação infralegal altere aquilo que foi determinado pelo constituinte originário, a Constituição Federal impõe diversas limitações ao poder de tributar do Estado. Dentre essas limitações, estão previstos os princípios da legalidade (art. 150, I, CF/88) e do não confisco (art. 150, IV, CF/88).

Esclareça-se que o princípio da legalidade⁴⁷ não é exclusivamente tributário, tendo em vista sua previsão, em sentido amplo, no artigo 5º, II, da Constituição Federal que estabelece que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Desse modo, tal princípio é aplicável a todo o ordenamento jurídico.

Ocorre que, na seara tributária, esse princípio se aplica em seu sentido estrito, sendo tal legalidade mais “exigente” do que a disposta no art. 5º, II, da Constituição Federal.

Considerando a legalidade tributária estrita, para que um tributo seja cobrado, deve haver previsão expressa tanto do dever de pagá-lo, como também de todos os seus atributos⁴⁸.

Nesse sentido, Eduardo Sabbag ainda assevera que:

É fato que o preceptivo em epígrafe é a franca especificação do indigitado art. 5º, II, da CF/88, permitindo-se a adoção do importante aforismo *nullum tributum sine lege*. Em outras palavras, o tributo depende de lei para ser instituído e para ser majorado. Se o tributo é veículo de invasão patrimonial, é prudente que isso ocorra segundo a vontade popular, cuja lapidação se dá no Poder Legislativo e em suas Casas Legislativas. Tal atrelamento, no trinômio “tributo-lei-povo” assegura ao particular um “escudo” protetor contra injunções estatais feitas por instrumento diverso de lei⁴⁹.

Além disso, o artigo 97 do Código Tributário Nacional “arrola taxativamente os casos reservados à lei ordinária da entidade pública investida constitucionalmente

⁴⁷ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

⁴⁸ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 11 ed. São Paulo: Atlas, 2019, p. 58.

⁴⁹ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 50.

da competência para decretar o tributo”⁵⁰, devendo a lei que institui o imposto definir o fato gerador da obrigação tributária principal, do contribuinte, do responsável, majorar ou reduzir o tributo, fixar as alíquotas do tributo e da sua base de cálculo, prever as penalidades atinentes a infrações, bem como as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários.

Ademais, o constituinte proibiu que o tributo tenha efeito de confisco⁵¹. Esse princípio veda a tributação exacerbada, “impondo que se indague não apenas se um contribuinte está sendo mais gravado que outro (o que seria a igualdade), mas, ao mesmo tempo, se o tributo não ultrapassou o necessário para atingir sua finalidade”⁵².

A República Federativa do Brasil constitui-se em um Estado Democrático de Direito⁵³, tendo como um dos valores primários a segurança. Desse modo, todo o ordenamento jurídico, inclusive a legislação tributária, deve observá-lo. Tanto é que os princípios acima abordados são alguns exemplos das garantias que concretizam a segurança jurídica do contribuinte, tendo em vista que buscam trazer estabilidade, confiança e certeza em relação à atuação do fisco. Nesse sentido, Leandro Paulsen aduz que:

O princípio da segurança jurídica constitui, ao mesmo tempo, um subprincípio do princípio do Estado de direito (subprincípio porque se extrai do princípio do Estado de direito e o promove) e um sobreprincípio relativamente a princípios decorrentes que se prestam à afirmação de normas importantes para a efetivação da segurança (sobreprincípio porque dele derivam outros valores a serem promovidos na linha de desdobramento da sua concretização).⁵⁴

Outrossim, o poder de tributar decorre da soberania estatal outorgada pela Constituição, sendo certo que a distribuição desse poder entre os entes da Federação origina a competência tributária”⁵⁵. A Constituição Federal não cria tributos, ela apenas reparte as **competências tributárias** entre os entes públicos (União, Estados,

⁵⁰ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário brasileiro**: CTN Comentado. 14. ed., rev. atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 1359 (pdf).

⁵¹ Constituição Federal: Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

⁵² SCHOUER, LUIS EDUARDO. **DIREITO TRIBUTÁRIO**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

⁵³ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

⁵⁴ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 93.

⁵⁵ CARNEIRO, Claudio. **Curso de direito tributário e financeiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

Municípios e Distrito Federal) para que eles os instituíam, observando os limites constitucionalmente estabelecidos. Machado Segundo explica que:

A competência tributária é indelegável, não pode ser alterada pelos entes que a detém, que dela também não podem renunciar, e o fato de não ser exercida não a transfere para outra pessoa jurídica de direito público. Diz-se, assim, que suas características são a indelegabilidade, a facultatividade, a incaducabilidade, a inalterabilidade e a irrenunciabilidade.⁵⁶

Essas características decorrem do fato de as regras de competências estarem previstas na Constituição Federal e, para sofrerem alterações, precisam se submeter ao processo legislativo mais complexo do ordenamento jurídico brasileiro, tendo em vista a rigidez e a superioridade hierárquica da Constituição⁵⁷.

Ora, se qualquer dos entes federativos pudesse, por lei própria, alterar a competência tributária que lhe foi atribuída, estar-se-ia diante de uma alteração das regras constitucionais de competência realizada mediante lei ordinária, sem que fosse respeitado o devido processo legal de elaboração de emendas constitucionais. Verifica-se que a delegação de competência tributária é também uma forma de alteração das regras constitucionais de competência, sendo, por isso, vedada⁵⁸.

Quanto à facultatividade da competência tributária, percebe-se que os entes federativos não são obrigados a instituírem os tributos que são de sua competência. Entretanto, essa característica pode ser relativizada, pelo menos em relação aos estados membros, ao Distrito Federal e aos municípios, pois, de fato, esses entes não são obrigados a instituir tributos, mas sofrem consequências previstas em lei em razão disso, como ficar privado de receber transferências voluntárias⁵⁹.

Assim, apesar de os entes tributários serem competentes para instituir determinados impostos e legislar acerca deles, essa competência não é ilimitada. Eles precisam observar os limites constitucionalmente estabelecidos, sob pena de a cobrança do tributo não ser válida.

Por fim, faz-se necessário tecer esclarecimentos quanto à delimitação dos termos normativos:

⁵⁶ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 11 ed. São Paulo: Atlas, 2019, p. 271 (PDF).

⁵⁷ *Ibidem*.

⁵⁸ *Ibidem*.

⁵⁹ *Ibidem*.

A dificuldade do legislador em legislar sobre eventos futuros, assim como a frustração do magistrado ao se deparar com as mais diversas lacunas normativas são apenas marcas constitutivas de um espaço formalmente denominado universo jurídico. [...] Para o positivismo jurídico analítico de Hart, a textura aberta do Direito apresenta-se como resultado claro da imprecisão linguística na qual se funda a construção das normas jurídicas. A normatividade que garante um pouco de certeza à esfera jurídica é a mesma que se desintegra diante dos engodos da linguagem. Uma zona de penumbra normativa se faz inerente; deve ser ela consequência de uma textura aberta da linguagem. Há, então, uma relação direta entre a textura aberta da linguagem e a textura aberta do Direito⁶⁰.

Para Hart, as regras jurídicas não tinham limites precisos, mas teriam uma “textura aberta”⁶¹. Na linguagem, “a ausência de regras suficientes aos usos da língua, faz gerar casos fronteiros, ou seja, casos nos quais persiste inafastável dúvida sobre a utilização ou não de determinado conceito”⁶².

Segundo Wittgenstein, a linguagem é um mecanismo necessário à realização de várias funções. Os termos que a compõem se abrem a várias possibilidades interpretativas, eles se combinam e geram inúmeras proposições diferentes através de jogos de linguagem. Em determinados usos das palavras, seu conceito é claro. Todavia, em outros casos os conceitos não se exaurem, verificando-se em regiões lacunosas à espreita de novas significações. Nessas lacunas se manifestam a textura aberta da linguagem, que é resultado da infinidade de combinações possível através do uso da linguagem⁶³.

Essa textura aberta pressupõe que, “por mais que se tente fornecer uma descrição precisa sobre determinado objeto, permanecerão sempre itens faltantes, deixando o objeto descrito sujeito a imprecisões”⁶⁴.

Diante disso, tendo em vista que o Direito tem a linguagem como principal instrumento de confecção das normas jurídicas e que a linguagem tem inafastável textura aberta e potencial de vagueza e imprecisão, também o Direito o possui, tendo

⁶⁰ BAHIA, Charles Nunes. **Da textura aberta da linguagem à textura aberta do direito: o contributo de Wittgenstein e Waismann à filosofia jurídica de Hart**. 2017. Revista eletrônica da Faculdade de Direito de Franca. ISSN 1983-4225 – v.12, n.1, jul. 2017, p. 72-73.

⁶¹ ALENCAR, Mário Soares de. **JURISPRUDÊNCIA E RACIONALIDADE: o precedente judicial como elemento de coerência do sistema jurídico brasileiro**. 2018. 260 f. Dissertação (mestrado). Universidade Federal do Ceará, 2018.

⁶² BAHIA, Charles Nunes. **Da textura aberta da linguagem à textura aberta do direito: o contributo de Wittgenstein e Waismann à filosofia jurídica de Hart**. 2017. Revista eletrônica da Faculdade de Direito de Franca. ISSN 1983-4225 – v.12, n.1, jul. 2017, p. 76.

⁶³ *Ibidem*.

⁶⁴ *Ibidem*, p. 79.

em vista que a interpretação das normas estão emanam de diversos elementos linguísticos. Conseqüentemente, verifica-se a impossibilidade de que os sentidos possíveis de uma palavra que conste em determinada norma fique aprisionado em um conceito fechado.⁶⁵

3.2 Evolução histórica do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza

O imposto sobre serviço de qualquer natureza (ISS) está previsto no artigo 156, inciso III, da Constituição Federal, competindo aos municípios sua instituição. O referido artigo ainda determina que cabe à Lei Complementar fixar suas alíquotas máximas e mínimas, excluir da sua incidência de exportações de serviços para o exterior, regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados⁶⁶.

Acontece que a Constituição Federal não traz expressamente o conceito de serviço para fins de incidência de Imposto sobre serviço de qualquer natureza, existindo, assim, grande controvérsia, na doutrina e na própria jurisprudência, quanto aos requisitos para caracterização de uma prestação de serviço, bem como quais seriam as atividades enquadradas como tal.

Em algumas situações, a caracterização de uma atividade como serviço é uma tarefa simples. É o que ocorre, por exemplo, com o engenheiro que presta uma consultoria a determinada empresa; o arquiteto que desenvolve o projeto de uma casa; o advogado que assessora e representa seus clientes em demandas judiciais; o motorista da Uber que dirige seu veículo para o passageiro; o médico que consulta seus pacientes.

No entanto, a sociedade complexa em que vivemos, especialmente em razão das inovações tecnológicas abordadas no tópico anterior, tem tornado a tarefa de classificação das atividades para fins de incidência de tributos bem mais complicada. Isso porque os modelos de negócios ganharam novos arranjos, tornando-

⁶⁵ *Ibidem*.

⁶⁶ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: [...] III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. [...] § 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar: I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas; II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior. III - regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

se bem diferentes dos modelos tradicionais, os quais foram base para o desenvolvimento da legislação e da jurisprudência tributária.

Essa dificuldade de classificação de atividades para fins de incidência de tributos pode ser verificada no caso de uma empresa que disponibiliza veículos autônomos para locomoção intermunicipal de pessoas. Repisa-se que esses veículos não precisarão de ninguém para conduzi-los, podendo a pessoa que faz uso deles apenas indicar o seu destino, sem ter que se preocupar com nada em relação ao trânsito.

Nesse contexto, a empresa estaria prestando um serviço de transporte para o passageiro ou tão somente estaria realizando a locação de um bem móvel (o automóvel autônomo) para o locatário? Incidiria imposto sobre serviço de qualquer natureza sobre essa atividade de disponibilização de veículos autônomos para locomoção intermunicipal de pessoas?

O presente trabalho acadêmico busca exatamente responder tais questionamentos, demonstrando, ao fim, que a simples disponibilização de veículos autônomos, ainda que eles sejam usados para locomoção intermunicipal de pessoas, consiste em uma obrigação de dar, o que não se enquadra como serviço. Conseqüentemente, essa atividade não é tributável pelo ISS.

Hugo de Brito Machado Segundo alerta que, de acordo com a lei, se o imposto só pode ser exigido em determinada situação, mas o é exigido mesmo que não reste observada essa situação, a lei estará sendo evidentemente violada, fazendo-se letra morta a garantia da estrita legalidade tributária⁶⁷.

Assim, a fim de enquadrar devidamente a atividade em questão e compreender o que efetivamente é serviço, bem como a forma que se dá a regulamentação e o alcance do imposto sobre serviço de qualquer natureza, faz-se necessária uma análise acerca da evolução histórica do imposto sobre serviço de qualquer natureza e, posteriormente, do conceito de serviço, tanto na doutrina quanto na jurisprudência.

Desde o Egito e a Roma antiga, são encontrados indícios da cobrança de tributos que recaiam sobre serviços e que hoje são hipóteses de incidência de imposto sobre serviço⁶⁸.

⁶⁷ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Manual de Direito Tributário. 11 ed. São Paulo: Atlas, 2019.

⁶⁸ PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil** – Vol. III / Atual. Caitlin Mulholland. – 21. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

No Brasil, nos períodos Colonial e Imperial já existia a exigência fiscal sobre serviços, como ofícios, artes, profissões. A Constituição brasileira de 1891 incluiu o imposto sobre indústria e profissões na competência dos Estados. Nos termos do art. 9º da Constituição de 1891: “É da competência exclusiva dos Estados decretar impostos: [...] 4º) sobre indústrias e profissões”⁶⁹.

As Constituições de 1934 e 1937 mantiveram essa competência dos Estados nos seus artigos 8º, I, g, e artigo 23, I, f, respectivamente. Todavia, a Constituição de 1946 transferiu a competência de tributar as indústrias e as profissões para os municípios⁷⁰, nesses termos: “Art. 29 - Além da renda que lhes é atribuída por força dos §§ 2º e 4º do art. 15, e dos impostos que, no todo ou em parte, lhes forem transferidos pelo Estado, pertencem aos Municípios os impostos: [...] V - de indústrias e profissões”⁷¹.

Ocorreu que essa transferência de competência trouxe bastante irresignação para os contribuintes em razão da sobreposição de competências tributárias distintas. Leão e Dias explicam que:

Isso porque o imposto de indústrias e profissões foi convertido pelos Municípios ora em uma duplicação do imposto de renda, cuja competência para instituição pertencia à União, ora em uma espécie de “adicional” do imposto de vendas e consignações, cuja competência para instituição pertencia aos Estados. O resultado era a tributação da receita bruta da atividade do contribuinte por todas as esferas, haja vista a sobreposição de competências tributárias distintas⁷².

Diante disso, a fim de solucionar esse vício jurídico, operou-se mais uma alteração na competência dos municípios, substituindo-se o imposto sobre indústrias e profissões pelo imposto sobre serviços de qualquer natureza⁷³.

⁶⁹ BRASIL. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (de 24 de fevereiro de 1891). Nós, os representantes do povo brasileiro, reunidos em Congresso Constituinte, para organizar um regime livre e democrático, estabelecemos, decretamos e promulgamos a seguinte. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm>. Acesso em: 20 fev. 2021.

⁷⁰ CARNEIRO, Cláudio. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

⁷¹ BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil (de 18 de setembro de 1946)**. Nós, os representantes do povo brasileiro, reunidos, sob a proteção de Deus, em Assembléia Constituinte para organizar um regime democrático, decretamos e promulgamos a seguinte CONSTITUIÇÃO DOS ESTADOS UNIDOS DO BRASIL. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm>. Acesso em: 20 fev. 2021.

⁷² LEÃO, Martha; DIAS, Daniela Gueiros. **O Conceito Constitucional de Serviço e a Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**. Revista Direito Tributário Atual, n.41. ano 37. p. 296-317. São Paulo: IBDT, 1º semestre 2019, p. 304-305.

⁷³ *ibidem*.

Essa alteração foi realizada pela Emenda Constitucional nº 18/65, que possuía a seguinte redação: “Art. 15. Compete aos Municípios o **impôsto sôbre serviços de qualquer natureza**, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados”⁷⁴.

Perceba-se que a referida emenda constitucional já previu o imposto sobre serviço seguido da expressão “de qualquer natureza”. Entretanto, mesmo com a utilização dessa expressão (“de qualquer natureza”), a exação do imposto sobre serviço não tinha como objetivo ampliar a competência tributária dos municípios, mas sim restringi-la, “tendo em vista as distorções econômicas e os problemas jurídicos e administrativos decorrentes da tributação sobre as indústrias e profissões [...] “serviços” constituiriam uma riqueza ainda não tributada por nenhum outro ente federado”⁷⁵.

3.3.1 Conceito de serviço compreendido como obrigação de fazer

A prestação de serviço é uma expressão do direito privado já utilizada no ordenamento brasileiro desde o Código Civil de 1916. A Constituição Federal de 1988 utilizou-se expressamente desta expressão, sem fazer qualquer ressalva quanto ao seu conceito, incorporando, assim, seu conceito civilista.

Para fins de definição e de alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, o Código Tributário Nacional estabelece em seu artigo 110:

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.⁷⁶ (destacou-se)

No direito privado, o conceito de serviço está atrelado a um “fazer humano”, trabalho lícito, material ou imaterial, contratado mediante retribuição, consoante

⁷⁴ BRASIL. Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965. Reforma do Sistema Tributário. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc18-65.htm>. Acesso em: 20 fev. 2021.

⁷⁵ LEÃO, Martha; DIAS, Daniela Gueiros. O Conceito Constitucional de Serviço e a Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Revista Direito Tributário Atual, n.41. ano 37. p. 296-317. São Paulo: IBDT, 1º semestre 2019.

⁷⁶ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm>. Acesso em: 21 fev. 2021.

verificado no artigo 594 do Código Civil (CC), que estabelece: “Toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição”⁷⁷.

Em contrapartida, a locação (de bem móvel), instituto também do direito privado, conforme previsão do artigo 565 do referido código, equivale a uma obrigação de dar algo a alguém, mediante remuneração⁷⁸.

Esse conceito clássico de serviço tem ampla aceitação entre os doutrinadores tributaristas. Segundo José Eduardo Soares de Melo, em seu dicionário de direito tributário, serviço humano consiste em esforço humano prestado a terceiros, com conteúdo econômico, sob o regime de direito privado, tendente à obtenção de um bem material ou imaterial⁷⁹.

Nesse sentido, Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo asseveram que serviço pressupõe uma atividade humana, isto é, um esforço intelectual ou físico de alguém para que preste serviço a outrem, o que caracteriza ainda a bilateralidade, atributo essencial do contrato de prestação de serviço, nos termos do Código Civil de 2002⁸⁰.

Leandro Paulsen, em seu Curso de Direito Tributário, ainda aduz que a materialidade do ISS compreende um negócio jurídico relativo a uma obrigação de “fazer” de modo personalizado e incindível, diferente da obrigação de “dar”. Serviço não está atrelada necessariamente a um resultado específico, mas sim a um “fazer, mediante esforço pessoal”⁸¹.

O autor Humberto Ávila reforça que a Constituição Federal “ao utilizar o termo ‘serviços’ na regra de competência tributária municipal, incorporou o conceito infraconstitucional pré-constitucional de obrigação de fazer, cujo núcleo semântico é o esforço humano empreendido em benefício de outrem”⁸².

⁷⁷ BRASIL. Lei n° 10.406, de 10 de Janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm>. Acesso em: 21 fev. 2021.

⁷⁸ ibidem. 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.

⁷⁹ MELO, José Eduardo Soares de. **Dicionário de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012.

⁸⁰ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 8 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013.

⁸¹ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário: Completo**. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

⁸² ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 160.

Aires F. Barreto também compreende que prestação de serviço é todo o esforço humano desenvolvido em benefício de outra pessoa, definindo como serviço tributável a atividade econômica apreciável produtiva de utilidade para outrem, sobre regime de direito privado, com fito de remuneração⁸³.

Esse conceito de serviço, consubstanciado em uma obrigação de fazer mediante esforço humano, foi aplicado pelo Supremo Tribunal Federal (STF) em diversas decisões. No julgamento do Recurso Extraordinário nº 116.121-3/SP⁸⁴, que teve como relator o Ministro Octavio Gallotti, fica evidente tal entendimento. Veja-se a ementa desse recurso:

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 Nacional⁸⁵.

O aludido recurso extraordinário sustentou a inconstitucionalidade da incidência de Imposto sobre Serviços de qualquer natureza sobre a locação de bens móveis (guindastes), sob o fundamento de que não se tratava de um serviço, mas sim de uma obrigação de dar. Esse recurso, por maioria dos votos, foi provido, tendo sido declarada incidentalmente a inconstitucionalidade da expressão “locação de bens móveis” da lista de serviços do Decreto-lei nº 406, de dezembro de 1968, e da Lei nº 3.750, de 20 de dezembro de 1971, do município de Santos⁸⁶.

Além disso, nesse julgamento, o Ministro Marco Aurélio, ao analisar a atividade da recorrente, constatou que nenhum serviço é colocado à disposição do locatário que realiza a locação do guindaste. O ministro concluiu que não se opera a incidência do imposto sobre serviço, pois falta seu núcleo de incidência, qual seja, o serviço, haja vista que a atividade da recorrente se trata tão somente de uma locação pura e simples.

⁸³ BARRETO, Aires F. ISS na Constituição e na Lei. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003.

⁸⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 116.121-3/SP**, Relator Min. Octavio Gallotti. modificado Rel. Min. Marco Aurélio. Tribunal pleno, julgado em 11/10/2000. DJ. 25.05.2001. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206139&pgl=1&pgF=100000>>.

⁸⁵ *ibidem*, p. 1.

⁸⁶ *ibidem*.

Por fim, o Ministro Marco Aurélio reconhece expressamente a necessidade de esforço humano para que haja a caracterização da prestação de serviço e, conseqüentemente, a incidência de ISS. Veja-se:

Em síntese, há de prevalecer a definição de cada instituto, e somente a prestação de serviços, **envolvido na via direta o esforço humano**, é fato gerador do tributo em comento. Prevalece a ordem natural das coisas cuja força surge insuplantável; prevalecem as balizas constitucionais e legais, a conferirem segurança às relações Estado—contribuinte; prevalece, alfim, a organicidade do próprio Direito, sem a qual tudo será possível no agasalho de interesses do Estado, embora não enquadráveis como primários⁸⁷. (grifou-se)

Nesse julgamento, o Ministro Celso de Melo, que também entendeu pela prevalência do conceito civilista do vocábulo "serviço", em consonância com as lições de Aires Fernandino Barreto e Cléber Giardino (Revista de Direito Tributário volume 38/196), asseverou que a incidência de ISS sobre a locação de bens móveis significa "inadmissível e arbitrária manipulação, por lei complementar, da repartição constitucional de competências impositivas, eis que o Imposto Sobre Serviço somente pode incidir sobre obrigação de fazer"⁸⁸, o que não se verifica no caso em questão.

O Ministro Celso de Melo ainda adverte sobre a observância das competências tributárias. Uma vez que a Constituição Federal atribui aos municípios competência para tributar serviços de qualquer natureza, é necessário que só se alcancem os atos e os fatos que se possam ser qualificados, juridicamente, como serviços. Desse modo, a legislação 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, para definir ou limitar competências tributárias"⁸⁹.

Nesse sentido, citando Aliomar Baleeiro, o Ministro Celso de Melo conclui que o Código Tributário Nacional, em seu artigo 110, determina a prevalência do conceito civilista de serviço, não devendo se sobressair a concepção econômica desse tempo no que se refere à aplicação da legislação tributária.

Quanto à aplicação do artigo 110 do CTN, o Ministro Sepúlveda, em seu voto no RE 116.121-3/SP, afirma que esse artigo tem valor puramente didático, haja

⁸⁷ *ibidem*, p. 37.

⁸⁸ *ibidem*, p. 40.

⁸⁹ *ibidem*, p. 42.

vista que ele está implícito na própria discriminação constitucional de competências tributárias.

Assim, o conceito civilista de serviço pressupõe a ideia de esforço humano destinado ao atendimento de outrem. Dessa forma, uma vez que os veículos autônomos prescindem de qualquer ação ou esforço humano para sua condução e que a disponibilização desses veículos consiste em mera obrigação de dar, essa atividade não deveria ser enquadrada como serviço, pois sequer há uma obrigação de “fazer”.

3.3.2 Conceito de serviço como utilidade

Em 2016, todavia, no julgamento do Recurso Extraordinário 651.703/PR, o Supremo Tribunal Federal alterou seu entendimento acerca do conceito civilista de serviço, passando a adotar conceito próprio e mais abrangente quanto a esse termo. Consequentemente, ampliou-se o campo de incidência do imposto sobre serviço de qualquer natureza.

Nesse recurso, por maioria e nos termos do voto do Relator, foi reconhecido o conceito de serviço como o “oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador”⁹⁰.

Além disso, no julgamento desse recurso, foi fixado o tema 581 da repercussão geral nos seguintes termos: “As operadoras de planos privados de assistência à saúde (plano de saúde e seguro-saúde) realizam prestação de serviço sujeita ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN, previsto no art. 156, III, da CRFB/88”⁹¹, a qual foi posteriormente corrigida para exclusão do termo “seguro-saúde”.

⁹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 651.703/PR**, Relator Min. Luiz Fux. Tribunal pleno, julgado em 29/09/2016, p. 5. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12788517>>.

⁹¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Tema 581** - Incidência do ISS sobre atividades desenvolvidas por operadoras de planos de saúde. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4117105&numeroProcesso=651703&classeProcesso=RE&numeroTema=581>>. Acesso em: 27 fev. 2021.

Analisando-se esse julgamento, verifica-se que se trata de um apelo interposto por um hospital questionando a incidência de imposto sobre serviço sobre sua atividade de assistência à saúde por meio da administração de planos de saúde. Destaque-se que a atividade de administração do plano de saúde não se limita aos repasses dos valores pagos a título de mensalidade aos profissionais conveniados, mas consiste também na administração dos recursos, englobando a celebração de contrato com os usuários e as negociações de convênio com médicos e hospitais, entre outras atribuições.

Ademais, o ministro relator, Luiz Fux, entendeu que não há um primado do direito privado, fazendo com que o Direito Tributário possa adotar conceitos próprios. Os conceitos podem se identificar com aqueles consagrados em dispositivos já vigentes, mas não necessariamente isso deve ocorrer. Argumentou que, apesar de o CTN ostentar o status de lei complementar, ele não poderia estabelecer normas sobre a interpretação da Constituição, sob pena de restar vulnerado o princípio da sua supremacia.

O ministro Luiz Fux afirmou ainda que a interpretação isolada do artigo 110 do CTN conduziria à prevalência do método literal de interpretação. Isso daria aos conceitos do Direito Privado a primazia hermenêutica na ordem jurídica, o que seria inconcebível⁹².

O ministro relator também sustentou que a Constituição dividiu as competências tributárias por tipos e não por conceitos. Segundo o aludido ministro, os tipos “não se definem, mas se descrevem, e pela sua própria abertura, estão voltados à concretização de valores”⁹³.

Ele aduz que o conceito econômico de serviço tem textura aberta, apresentando certa vaguidade, em consonância com o que foi esclarecido no item 3.1 deste trabalho. A fim de trazer segurança jurídica aos contribuintes, a taxatividade da lista de serviço anexa à lei complementar 116/03 funciona como contraponto ao conceito econômico de serviço ora analisado, de modo que apenas serão tributados os serviços nela previstos.

⁹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 651.703/PR, Relator Min. Luiz Fux. Tribunal pleno, julgado em 29/09/2016, p. 5. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12788517>>.

⁹³ *Ibidem*, p. 25.

Além disso, sustentou o ministro relator que o Supremo Tribunal Federal, ao permitir a incidência do ISS nas operações de *leasing* financeiro e *leaseback*, no julgamento dos recursos extraordinários 547.245 e 592.905, sinalizou que o STF já havia adotado um conceito de serviço no texto constitucional com um “sentido mais amplo do que tão somente vinculado ao conceito de “obrigação de fazer”, vindo a superar seu precedente no RE 116.121-3/SP, em que decidira pela adoção do conceito de serviço sinteticamente eclipsada numa obrigação de fazer⁹⁴.

Por fim, o aludido ministro concluiu, e foi seguido pela maioria dos ministros, que:

3. O Direito Constitucional Tributário adota conceitos próprios, razão pela qual não há um primado do Direito Privado. 4. O art. 110, do CTN, não veicula norma de interpretação constitucional, posto inadmissível interpretação autêntica da Constituição encartada com exclusividade pelo legislador infraconstitucional [...] 21. Sob este ângulo, o conceito de prestação de serviços não tem por premissa a configuração dada pelo Direito Civil, mas relacionado ao oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador⁹⁵.

Destaque-se que, até o presente momento, esse entendimento permanece inalterado. Todavia, essa decisão do Supremo Tribunal Federal, na qual foi consolidado o conceito de serviço como utilidade, possui diversas inconsistências com o ordenamento jurídico, como será evidenciado no capítulo 3 deste trabalho.

3.3 Taxatividade da Lei Complementar 116/03

No plano infraconstitucional, a Lei Complementar n° 116/03 dispõe sobre as normas gerais de incidência do ISS. O artigo 156, III, da Constituição Federal atribui à lei complementar a definição dos serviços tributáveis pelo ISS. Desse modo, consta na referida lei complementar a lista dos tipos de serviços que se sujeitam à incidência do ISS. Ou seja, é o legislador complementar da União que define o fato gerador do ISS⁹⁶.

⁹⁴ *ibidem*, p. 20.

⁹⁵ *ibidem*, p. 3-5.

⁹⁶ MAZZA, Alexandre. **Manual de direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2019, p. 725.

O caráter taxativo ou exemplificativo da lista de serviços da lei complementar 116/03 sujeita ao ISS, a que se refere o art. 156, III, da Constituição Federal, foi objeto bastante frequente de deliberações em diversos julgados do Supremo Tribunal Federal.

A fim de solucionar essa questão, o Supremo Tribunal Federal, fixou o tema 296 da repercussão geral, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 784.439/DF, estabelecendo que: “É taxativa a lista de serviços sujeitos ao ISS a que se refere o art. 156, III, da Constituição Federal, admitindo-se, contudo, a incidência do tributo sobre as atividades inerentes aos serviços elencados em lei em razão da interpretação extensiva”⁹⁷.

Isso quer dizer que a lista de serviços anexa à lei complementar 116/03 é taxativamente, todavia, é admitida a interpretação ampliativa dessa lista aos serviços congêneres ou vinculados aos já listados ou com outra nomenclatura. Nesse sentido, veja-se o voto da relatora Rosa Weber:

Reconhecida a constitucionalidade da opção do legislador complementar de elaborar **lista taxativa dos serviços**, remanesce a indagação: essa lista poderia, de forma constitucionalmente válida, receber **interpretação extensiva ou ampliativa**, na direção do repetitivo do Superior Tribunal de Justiça, que entendeu que “é taxativa a Lista de Serviços anexa ao Decreto-lei 406/68, para efeito de incidência de ISS, admitindo-se, aos já existentes apresentados com outra nomenclatura, o emprego da interpretação extensiva para serviços congêneres”? **Entendo que a resposta é afirmativa.** Em primeiro lugar, observo que o § 4º do art. 1º da LC 116/2003 prevê que “a incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado”. Consabido que os efeitos jurídicos de um fenômeno dependem daquilo que ele é realmente, e não do nome a ele atribuído pelas partes. Por outro lado, as listas de serviços, tanto da LC 116/2003, quanto do DL 406/1968, por diversas vezes se socorrem da fórmula “e congêneres”. [...] Também para permitir a obtenção de interpretação mais ampla, as listas recorrem a expressões como “de qualquer natureza”, “de qualquer espécie” e “entre outros”. Por outro lado, para evitar eventuais interpretações reducionistas, por vezes configuram “inclusive” (como no item 1.04 da lista de serviços vigente, que registrar “elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos”). [...] Nessa linha argumentativa, a manifestação do Procurador-Geral da República: “Em suma, há de se reconhecer que a lista de serviços sujeitos ao ISS é taxativa; todavia, quando as características da atividade que se pretende tributar não são estranhas às características das atividades próprias dos serviços listados em lei, mas inerentes à natureza desses serviços, ou seja, constituam mera variação do aspecto material da hipótese de incidência, há de se permitir a incidência do

⁹⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 784.439/DF**, Relatora Min. Rosa Weber. Tribunal pleno, julgado em 29/06/2020, p. 4. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4495933&numeroProcesso=784439&classeProcesso=RE&numeroTema=296>>.

ISS sem que a Administração Tributária incorra, com isso, em tributação inconstitucional⁹⁸. (destacou-se)

Todavia, a interpretação ampliativa da lista anexa à Lei Complementar 116/03 não pode ser utilizada como argumento para tributar atividades que não se enquadrem como serviço. Para incidência do Imposto Sobre Serviço, além de ser necessário que a atividade esteja listada na aludida lista ou que seja congênere de uma atividade listada nela, por óbvio, é necessário também que a atividade seja, de fato, um serviço.

Merece destaque o alerta realizado pela Ministra Rosa Weber de que a lei complementar não tem plena liberdade de qualificar como serviços tudo aquilo que queira⁹⁹. Logo, os entes municipais podem tributar tão somente as atividades que estão elencados como serviços na referida legislação complementar, **desde que as atividades tributadas efetivamente estejam abrangidas pelo conceito constitucional de serviços**, sob pena de ofensa ao princípio da legalidade em sentido estrito, consoante explicado anteriormente.

Considerando o objetivo do presente trabalho, qual seja, analisar a incidência de imposto sobre serviço de qualquer natureza sobre a atividade de disponibilizar veículos autônomos para locomoção intermunicipal de pessoas, faz-se necessário examinar, a partir da lista de serviços da Lei Complementar 116/03, as seguintes atividades: (I) o serviço de transporte de natureza municipal e (II) a locação de bens móveis.

O serviço de transporte está previsto no item 16 da aludida lista.

LEI COMPLEMENTAR 116/03:

16 – Serviços de transporte de natureza municipal.

16.01 - Serviços de transporte coletivo municipal rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros.

16.02 - Outros serviços de transporte de natureza municipal.

Nesse contexto, convém explicitar como o serviço de transporte é disciplinado no ordenamento jurídico brasileiro. O Código Civil estabelece, em seu artigo 730, que “pelo contrato de transporte alguém se obriga, mediante retribuição, a transportar, de um lugar para outro, pessoas ou coisas”¹⁰⁰.

⁹⁸ *ibidem*, p. 16-18.

⁹⁹ *ibidem*.

¹⁰⁰ BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de Janeiro de 2002. Institui o Código Civil.

O transporte de pessoas, assim como o de coisas, é uma obrigação de resultado, não de meio. Ou seja, o transportador é obrigado a conduzir as pessoas ou as coisas até o destino final, no tempo e nas condições ajustadas, sob pena de arcar com as perdas e danos relacionados ao descumprimento da obrigação assumida¹⁰¹. “Não basta valer-se de todos os meios necessários ao correto desenrolar do contrato, é impositiva a obtenção do desiderato contratual, qual seja, o transporte de pessoas ou coisas sem prejuízos de qualquer natureza”¹⁰².

Assim, para que uma atividade seja enquadrada como serviço de transporte, é preciso que a atividade se configure como serviço e que a parte contratada (o transportador) leve a parte contratante (o passageiro) ao destino pretendido, sendo responsável ainda pelo trajeto, pelo passageiro e por sua bagagem.

Quanto à atividade de locação de bens móveis, explicita-se que o legislador complementar previu essa atividade no item 3.01 da lista de serviços. Entretanto, a intenção do legislador não se confirmou por força do veto presidencial, que foi motivado pela orientação jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal¹⁰³.

"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. [...] Assim, pelas razões expostas, entendemos indevida a inclusão destes itens na Lista de serviços."

A locação também consiste em um instituto do direito privado. Ela conceitua-se como o negócio jurídico em que uma das partes (locador) se obriga a

¹⁰¹ MATIELLO, Fabrício Zamprogna. **Código Civil Comentado**. 7. ed. São Paulo: LTr editora, 2017.

¹⁰² *ibidem*, p. 372.

¹⁰³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **AG .REG. no RE nº 602.295/RJ**. Rel. Min. Roberto Barroso. Primeira turma, julgado em 07/04/2015. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=8273399>>.

ceder à outra (locatário), por tempo determinado ou não, o uso e o gozo de coisa infungível, mediante remuneração¹⁰⁴.

Diante disso, verifica-se que o item 3.01 (Locação de bens móveis) foi vetado pelo presidente por não se configurar como serviço, em conformidade com o entendimento consolidado do Supremo Tribunal Federal. Logo, a atividade de locação de bens móveis, uma vez que não está prevista na lista de serviços da Lei Complementar 116/03, não é passível de tributação pelo imposto sobre serviço de qualquer natureza.

4. ENQUADRAMENTO DA ATIVIDADE DE DISPONIBILIZAÇÃO DE VEÍCULOS AUTÔNOMOS PARA LOCOMOÇÃO INTERMUNICIPAL DE PESSOAS COMO LOCAÇÃO DE BEM MÓVEL

Conforme explicitado no capítulo 2, o Supremo Tribunal Federal atualmente entende que o conceito constitucional de serviço consiste no “oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador”¹⁰⁵.

Todavia, esse entendimento do Supremo Tribunal Federal, fixado no julgamento do Recurso Extraordinário 651.703/PR, possui diversas inconsistências com o ordenamento jurídico pátrio, que serão evidenciadas a seguir.

Busca-se demonstrar, ao fim deste trabalho, que a atividade de disponibilização de veículos autônomos para locomoção intermunicipal de pessoas não consiste em uma obrigação de fazer, mas sim em uma obrigação de dar. Dessa forma, ela deve ser caracterizada como uma locação de bem móvel, não como um serviço.

Diante disso, não há que se falar em incidência de ISS sobre essa atividade, tendo em vista que ser inconstitucional a incidência do imposto sobre

¹⁰⁴ Código Civil. 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.

¹⁰⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 651.703/PR**, Relator Min. Luiz Fux. Tribunal pleno, julgado em 29/09/2016, p. 5. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12788517>>.

serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis, conforme inteligência da súmula vinculante 31.

4.1 Críticas ao conceito de serviço como utilidade

Martha Leão e Daniela Gueiros Dias, entendem que essa decisão está equivocada em decorrência da aplicação de pelo menos três argumentos principais: (i) aplicação dos argumentos semântico e sistemático; (ii) aplicação dos argumentos histórico e genético; e (iii) aplicação do argumento jurisprudencial¹⁰⁶.

O argumento semântico consiste na premissa de que se “deve atribuir sentido a um dispositivo de acordo com o significado comum das palavras nele expressas”¹⁰⁷. Esse significado comum pode ser de uso ordinário da população ou de uso técnico.

Serviço, em seu uso ordinário, remete à “ação ou efeito de servir; produto da atividade do homem destinado à satisfação de necessidades humanas, mas que não apresenta o aspecto de um bem material”¹⁰⁸. Ou seja, serviço consiste em um fazer humano para atender as necessidades de terceiro.

Em relação ao sentido técnico de serviço, faz-se necessário analisar não apenas o seu uso pela comunidade jurídica brasileira, mas também sua utilização na legislação ordinária, como no Código Civil. Em ambos aspectos, verifica-se o vocábulo serviço está atrelado a um esforço humano em prol de outrem, conforme evidenciado acima.

Ademais, anteriormente à edição da Constituição Federal de 1988, o Código Civil de 1916 disciplinava, em seu artigo 1.216, a locação de serviços como “Toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição”¹⁰⁹. Tal conceito, inclusive, foi mantido pelo atual Código Civil em relação à prestação de serviço, consoante redação do seu artigo 594.

¹⁰⁶ LEÃO, Martha; DIAS, Daniela Gueiros. **O Conceito Constitucional de Serviço e a Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**. Revista Direito Tributário Atual, n.41. ano 37. p. 296-317. São Paulo: IBDT, 1º semestre 2019.

¹⁰⁷ *ibidem*, p. 4.

¹⁰⁸ HOUAISS. Dicionário da língua portuguesa. Disponível em: <<https://www.dicio.com.br/servico/>>. Acesso em: 03 mar. 2021.

¹⁰⁹ BRASIL. **Lei nº 3.071**, de 1º de janeiro de 1916. Código Civil dos Estados Unidos do Brasil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l3071impresao.htm>.

Considerando que a Constituição não redefiniu o termo serviço, evidente que o vocábulo serviço foi incorporado pela Constituição Federal de acordo com o seu sentido técnico e ordinário já utilizado. Conseqüentemente:

Tendo em vista a incorporação do conceito de serviços previsto no Código Civil de 1916 pela Constituição, não é toda e qualquer atividade não tributada pelos Estados e pela União que poderá ser objeto de tributação pelos Municípios. Com efeito, somente as atividades que se enquadram no conceito de serviços podem ser tributadas¹¹⁰.

Alertou o ministro Marco Aurélio, em seu voto, no julgamento do Recurso Extraordinário 651.703/PR, que a Constituição não pode desprezar o sentido vernacular das palavras utilizadas pelo legislador constituinte nem o seu sentido técnico, sob pena de violação dos institutos consagrados pelo Direito. Ou seja, os vocábulos constitucionais estão ligados ao real sentido da palavra, especialmente os que têm contornos jurídicos. Veja-se:

Realmente, a flexibilidade de conceitos, o câmbio do sentido destes, conforme os interesses em jogo, implicam **insegurança incompatível com o fim da própria Constituição** que, de fato, é um corpo político, mas o é ante os parâmetros que encerra, e estes não são imunes ao real sentido dos vocábulos, especialmente os de contornos jurídicos. Logo, não merece agasalho o ato de dizer-se da colocação, em plano secundário, de conceitos consagrados, buscando-se homenagear, sem limites técnicos, o sentido político das normas constitucionais.¹¹¹ (grifou-se)

O referido ministro ainda rememora o Recurso Extraordinário nº 166.772-9/RS. Na ementa desse precedente proclamou o plenário: “O conteúdo político de uma Constituição não é conducente ao desprezo do sentido vernacular das palavras, muito menos ao do técnico, considerados institutos consagrados pelo Direito”¹¹².

Quanto à interpretação sistemática, esta enuncia que a interpretação de cada dispositivo deve ser feita de acordo com as demais normas do ordenamento jurídico. Isso significa que deve ser considerado o contexto do dispositivo e ser evitado qualquer tipo de contradição entre as normas constitucionais.

¹¹⁰ LEÃO, Martha; DIAS, Daniela Gueiros. O Conceito Constitucional de Serviço e a Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Revista Direito Tributário Atual, n.41. ano 37. p. 296-317. São Paulo: IBDT, 1º semestre 2019, p. 300. Disponível em: <<https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2019/07/Martha-Leao-e-Daniel-gueiros.pdf>>

¹¹¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 651.703/PR, Relator Min. Luiz Fux. Tribunal pleno, julgado em 29/09/2016, p. 49.

¹¹² *ibidem*, p. 51.

Assim, em primeiro lugar, o conceito de serviços deve necessariamente ser diferente do conceito de mercadorias, previsto no art. 155, inciso II, da Constituição, e do conceito de operações de crédito, câmbio e seguro, previsto no art. 153, inciso V, da Constituição, por exemplo. Isso porque se o conceito de serviços correspondesse, ainda que parcialmente, a um desses conceitos, então os conflitos de competência que se procurou evitar pela demarcação rígida de competências na Constituição seriam aumentados e a mesma riqueza seria tributada repetidas vezes pelos diferentes entes da Federação¹¹³.

A ampliação do conceito de serviço, como restou fixado pelo tema 581 da repercussão geral, ocasionou a ampliação da incidência de ISS. Tal ampliação, todavia, representa desrespeito às competências tributárias estabelecidas na própria Constituição Federal. Destaque-se as lições de Misabel Derzi nas notas de atualização da obra do ministro Aliomar Baleeiro:

Quando a Constituição usa um conceito, um instituto ou forma do Direito Privado, o nome empregado denota certo objeto, segundo a conotação que ele tem na ciência jurídica particular, da qual se origina. 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 discriminação e delimitação de competência, enfim o pacto federativo. Permitir ao intérprete ou ao legislador ordinário interessado (que legisla em causa própria) que alterasse o sentido e alcance desses institutos e conceitos constitucionalmente empregados, seria permitir que firmasse, sem licença da Constituição, novo pacto federativo, nova discriminação de competência¹¹⁴.

Ora, “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 renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição”¹¹⁵.

Assim, os municípios são efetivamente competentes para tributar os serviços, desde que a atividade tributada, de fato, esteja abrangida pelo conceito constitucional de serviços, sob pena de ofensa às repartições das competências tributárias, bem como aos princípios e garantias constitucionais do contribuinte.

Ademais, a necessidade de coerência do ordenamento jurídico corrobora com o entendimento de que a Constituição Federal adotou o conceito civilista de

¹¹³ LEÃO, Martha; DIAS, Daniela Gueiros. O Conceito Constitucional de Serviço e a Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Revista Direito Tributário Atual, n.41. ano 37. p. 296-317. São Paulo: IBDT, 1º semestre 2019, p. 301.

¹¹⁴ BALEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário brasileiro**: CTN Comentado. 14. ed., rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 1524-1525.

¹¹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 71758/GB**, Relator Min. Thompson Flores. Tribunal pleno, julgado em 14/06/1972. DJ: 31/08/1973. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14666759/recurso-extraordinario-re-71758-gb/inteiro-teor-103063876>>.

serviço, pois a Constituição Federal, em seu artigo 154¹¹⁶, I, atribui à União a competência residual. Essa competência possibilita à União instituir impostos que ainda não estejam previstos na Constituição Federal, desde que sejam não-cumulativos e que não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos impostos já existentes na CF/88¹¹⁷.

Note-se que o imposto eventualmente criado com base na competência residual não pode ter fato gerador nem base de cálculo próprios de quaisquer dos demais já discriminados na CF/88, ou seja, além de o imposto dever ser distinto daqueles já atribuídos à União pelo art. 153, não pode haver invasão da competência estadual, nem da municipal. Essa é uma demonstração de que as competências tributárias, em matéria impositiva, são privativas, e não podem sobrepor, o que é confirmado pelo art. 146, I, da CF/88, que atribui à lei complementar o papel de dirimir conflitos de competência nessa seara¹¹⁸.

Desse modo, uma vez que apenas a União é competente para instituir novos impostos, evidente é que o ISS não pode ser utilizado como um imposto residual. Caso contrário, não haveria razão para previsão constitucional de uma competência residual.

Essa interpretação (econômica) do art. 156, inciso III, da Constituição seria incompatível com a norma reconstruída a partir do art. 154, inciso I, da Constituição, na medida em que conduziria à atribuição de competência residual aos Municípios. Justamente porque o dever de coerência implica a proibição de reconhecimento de validade de duas normas contraditórias, não é possível sustentar, de um lado, que o art. 154, inciso I, da Constituição proíbe os Municípios de instituírem impostos sobre atividades não tributadas pelos demais entes e, de outro, que o artigo 156, inciso III, da Constituição, autoriza os Municípios a instituírem impostos sobre atividades não tributadas pelos demais entes. Como o alargamento do conceito de “serviços” para nele fazer incluir outras atividades que não correspondem a uma obrigação de fazer significa justamente a atribuição de uma competência residual aos Municípios, o art. 156, inciso III, não admite a interpretação segundo a qual o legislador e o intérprete teriam liberdade para fixar o que se entende por serviço tributável¹¹⁹.

Esclareça-se que a expressão “de qualquer natureza”, presente no imposto sobre serviço de qualquer natureza, não tem a capacidade de ampliar o conceito de serviço para toda e qualquer situação, sob pena de violação das competências

¹¹⁶ Constituição Federal: Art. 154. A União poderá instituir: I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

¹¹⁷ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 11 ed. São Paulo: Atlas, 2019.

¹¹⁸ *ibidem*, p. 290.

¹¹⁹ LEÃO, Martha; DIAS, Daniela Gueiros. **O Conceito Constitucional de Serviço e a Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**. Revista Direito Tributário Atual, n.41. ano 37. p. 296-317. São Paulo: IBDT, 1º semestre 2019, p. 302.

tributárias. “A ênfase a esta expressão não pode levar à desconsideração do vocábulo que o antecede – “serviços” – e, tampouco, à criação de uma norma incompatível com aquela reconstruída a partir do art. 154, inciso I, da Constituição”¹²⁰.

Os argumentos histórico e genético também demonstram a imprecisão da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal no RE nº 651.703/PR. A interpretação histórica consiste na busca de antecedentes remotos ou imediatos que servem como base para aplicação dos dispositivos normativos atualmente vigentes. A aplicação de uma norma não pode ser isolada daquelas que a antecederam, sendo essencial analisar a sua evolução histórica¹²¹.

Destaque-se que o Supremo Tribunal Federal reconhece a necessidade da aplicação da interpretação histórica pelo intérprete da Constituição, especialmente na seara tributária. Inclusive, o próprio Ministro Luiz Fux confirmou esse entendimento no julgamento do recurso extraordinário 636941/RS, o qual atuou como relator. Veja-se a ementa da decisão:

[...] 7. O Sistema Tributário Nacional, encartado em capítulo próprio da Carta Federal, encampa a expressão “instituições de assistência social e educação” prescrita no art. 150, VI, “c”, cuja conceituação e regime jurídico aplica-se, por analogia, à expressão “entidades beneficentes de assistência social” contida no art. 195, § 7º, à luz da **interpretação histórica** dos textos das CF/46, CF/67 e CF/69, e das premissas fixadas no verbete da Súmula nº 730. É que até o advento da CF/88 ainda não havia sido cunhado o conceito de “seguridade social”, nos termos em que definidos pelo art. 203, inexistindo distinção clara entre previdência, assistência social e saúde, a partir dos critérios de generalidade e gratuidade¹²².

Conforme demonstrado no tópico 2.2 (Evolução histórica do Imposto Sobre Serviço), o imposto sobre serviço de qualquer natureza não “buscou ampliar a competência dos Municípios, mas sim restringi-la, garantindo-se que o contribuinte não seria onerado múltiplas vezes por tributos com nomes distintos e pertencentes a diferentes entes”¹²³.

¹²⁰ *ibidem*, p. 304.

¹²¹ SOARES, Ricardo Maurício Freire. **Hermenêutica e interpretação jurídica**. 4 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

¹²² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 636.941/RS**, Relator Min. Luiz Fux. Tribunal pleno, julgado em 13/02/2014, p. 4. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5581480>>.

¹²³ LEÃO, Martha; DIAS, Daniela Gueiros. **O Conceito Constitucional de Serviço e a Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**. Revista Direito Tributário Atual, n.41. ano 37. p. 296-317. São Paulo: IBDT, 1º semestre 2019, p. 305.

Rememore-se que o imposto sobre serviço de qualquer natureza foi criado pela emenda constitucional nº 18/65, que foi resultado de uma reformulação do sistema tributário decorrente das proposições da Comissão de reforma do Ministério da Fazenda.

Essa comissão foi instituída pela Portaria nº GB-30, de 27 de janeiro de 1965, com o fito de elaborar o anteprojeto de reforma da discriminação constitucional de renda. Ela apontou vícios econômicos e jurídicos existentes na legislação tributária vigente à época e propôs a aludida reformulação tributária para saná-los. Entre os vícios apontados, verifica-se:

"A proliferação de figuras tributárias, concebidas em termos jurídico-formais com que os três governos têm procurado alargar o campo de suas competências e fortalecer o montante de suas arrecadações". "Isto sem falarmos nas sobreposições de tributos, do mesmo ou de outro poder, economicamente idênticos, e disfarçados apenas pelas roupagens jurídicas de que o legislador os reveste. Pode-se mesmo dizer, sem exagero, que existem hoje, no Brasil, mais tributos formalmente distintos que fatores econômicos aptos a servir de base à tributação" [...] Ao passar a mercadoria 'para outro Estado, novamente surge o impôsto de vendas, acompanhado de taxas e adicionais e talvez do impôsto de indústrias e profissões, cobrado com "roupagem diferente", mas de incidência equivalente ao do impôsto de vendas e consignações¹²⁴.

Frise-se que a emenda constitucional que atribuiu aos municípios a competência para instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza visava à redução da competência tributária dos municípios. Tanto é que a Comissão de reforma do Ministério da Fazenda, expressamente, declarou que "sua intenção foi restringir o campo de incidência do imposto, chamado de indústrias e profissões, a que se refere o art. 29, nº V, da Constituição".

Ademais, a aludida comissão buscou delimitar a incidência do imposto sobre serviço de qualquer natureza para que não mais incidisse sobre os mesmos fatos geradores que os demais impostos, como ocorria com o imposto de indústrias e profissões.

Por estas razões, a Comissão entende que o imposto de indústrias e profissões converteu-se num exemplo flagrante daquela interpenetração dos campos tributários privativos, a que de início fez referência, exacerbando assim os defeitos inerentes à sua condição de tributo falho de base econômica real, pois o mero exercício de qualquer atividade - que configura

¹²⁴ ANTEPROJETO. **Reforma da discriminação constitucional de rendas**. Fundação Getúlio Vargas. 1965, p. 73-74. Disponível em: <file:///C:/Users/Juliane/Downloads/Reforma%20da%20Discrimina%C3%A7%C3%A3o%20Constitucional%20de%20Rendas.pdf>. Acesso em: 05 mar. 2021.

o seu fato gerador - justificará, quando muito, uma presunção de capacidade contributiva, mas nunca fornecerá a medida dessa capacidade. Justifica-se, por isso, a propositura de sua substituição por um impôsto sôbre serviços, campo não diretamente coberto por qualquer dos outros impostos previstos na Emenda "B", e adequadamente utilizável pelo Município, mas, ainda assim, sob as limitações previstas no parágrafo único do art. 16, e destinadas a impedir a reprodução dos vícios econômicos e jurídicos que tornam imperativa a revisão total da situação existente. A compensação financeira aos Municípios será, por outro lado, atingida através das redistribuições de receitas tributárias, regulada no capítulo V da Emenda "B"¹²⁵.

Dessa maneira, resta também enfraquecido o argumento utilizado pelo Ministro Luiz Fux, em seu voto como relator do Recurso Extraordinário nº 651.703/PR, de que a expressão “serviço de qualquer natureza” teria a finalidade de (I) alargar o conceito de serviço para atividades além das obrigações de fazer e, conseqüentemente, de (II) ampliar a incidência de ISS.

Ao interpretar o art. 156, III, da CF/88, o aludido Ministro sustentou que o ISS deveria englobar atividades sobre as quais não incidisse ICMS e IOF. O Ministro ainda traçou um paralelo entre o imposto sobre serviço de qualquer natureza e o imposto de renda e proventos de qualquer natureza¹²⁶, alegando que em ambos impostos o constituinte buscou ampliar suas hipóteses de incidência com o uso da expressão “qualquer natureza”. Contudo, como já demonstrado, o ISS não foi criado para atingir tal finalidade.

Portanto, o argumento histórico reforça que os municípios possuem competência para instituir imposto sobre serviço de qualquer natureza tão somente sobre atividades que se caracterizam como uma obrigação de fazer, não sendo permitida a ampliação do conceito de serviço a fim de que o ISS seja utilizado como um imposto residual.

Ademais, a competência residual¹²⁷ prevista na CF/88 reforça o entendimento de que o ISS não pode ser utilizado como imposto para tributar “tudo aquilo que não se amolda ao ICMS e ao IOF, mas, em sentido diverso, somente para

¹²⁵ LEÃO, Martha; DIAS, Daniela Gueiros. **O Conceito Constitucional de Serviço e a Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**. Revista Direito Tributário Atual, n.41. ano 37. p. 296-317. São Paulo: IBDT, 1º semestre 2019, p. 306.

¹²⁶ Constituição Federal. Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...] III - renda e proventos de qualquer natureza;

¹²⁷ A competência residual atualmente é da União (art. 154, I, da CF/88), todavia, ela já foi prevista também a outros entes federativos pelas Constituições anteriores a de 1988. Destaque-se que desde a Constituição de 1934 já havia a previsão dessa competência.

tributar aquilo que se amolda ao conceito constitucional de serviço incorporado pela Constituição”¹²⁸.

Nesse contexto, evidenciando que o ISS, historicamente, apenas abrange obrigações de fazer, traz-se esse exemplo: Em 1935, utilizando-se da competência residual dos Estados (existente à época), o Estado de São Paulo instituiu o imposto sobre transações por meio da Lei nº 2.482. Esse imposto incidia, entre outras transações, sobre negócios envolvendo locação. Assim, percebe-se que, sobre a locação, sequer incidia o imposto de indústrias e profissões, o qual originou o imposto sobre serviços¹²⁹.

Logo, não deve prosperar o argumento de que a expressão “de qualquer natureza” que precede o termo “serviço” culminaria em uma ampliação do conceito de serviço, pois, consoante evidenciado, o imposto sobre serviço de qualquer natureza (I) apenas incide sobre obrigações de fazer e (II) não foi criado para ser utilizado como imposto residual.

Apesar de já estarem evidenciadas os equívocos da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário 651.703, no qual foi consolidado o conceito de serviço como utilidade; mostrar-se-á, a partir da análise de alguns casos, que essa decisão também contraria o argumento jurisprudencial.

Ao contrário do que afirma a decisão proferida pelo Ministro Relator Luiz Fux, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal historicamente pauta-se pelo entendimento de que o termo serviço consubstancia um enunciado conceitual cujo conteúdo refere-se à uma obrigação de fazer¹³⁰.

Rememore-se o julgamento do Recurso Extraordinário nº 116.121-3/SP. Nesse julgamento, em resumo, o STF decidiu que não incidiria ISS sobre a atividade de locação de guindastes, pois essa atividade não consistia em uma obrigação de fazer (hipótese de incidência do imposto em questão), mas sim em uma obrigação de dar. Reconheceu-se também que a Constituição Federal incorporou o conceito civilista, necessitando da ocorrência de um esforço humano para configuração do ISS¹³¹.

¹²⁸ LEÃO, Martha; DIAS, Daniela Gueiros. **O Conceito Constitucional de Serviço e a Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**. Revista Direito Tributário Atual, n.41. ano 37. p. 296-317. São Paulo: IBDT, 1º semestre 2019, p. 310.

¹²⁹ *ibidem*.

¹³⁰ *ibidem*, p. 310.

¹³¹ Análise detalhada do RE 116.121-3 no tópico 2.3.1 deste trabalho.

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 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.

[...] O fato irrecusável é um só: a Constituição, quando atribui competência impositiva ao Município para tributar serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência das outras pessoas políticas, exige que só se alcancem, mediante incidência do ISS, os atos e fatos que se possam qualificar, juridicamente, como serviços¹³².

Outrossim, esclareça-se que os Recursos Extraordinários nº 547.245/SC e 592.905/SC¹³³, citados pelo ministro relator Luiz Fux como um dos fundamentos para ampliação do conceito de serviço, no julgamento do recurso RE 651.703, analisaram a incidência de ISS sobre os contratos de arrendamento mercantil, que compreendem “três modalidades: (I) o *leasing* operacional, (II) o *leasing* financeiro e (III) o chamado *lease-back*. No primeiro caso há locação, nos outros dois serviço”¹³⁴.

Isso porque no *leasing* operacional existem apenas obrigações de dar, enquanto que no *leasing* financeiro e no *lease-back* ocorrem obrigações de fazer, caracterizando-se a prestação de serviço.

Naqueles recursos, por maioria dos votos e seguindo o relator, o plenário reconheceu a constitucionalidade da incidência de ISS nos casos de *leasing* financeiro. Analisando-se essa atividade, verifica-se a efetiva configuração de uma prestação de serviço, uma vez que o núcleo dessas operações é o financiamento, que consiste em uma obrigação de fazer.

O *leasing* financeiro é a modalidade clássica ou pura de *leasing* e, na prática, certamente a mais utilizada. Dessa espécie é a operação referida no recurso de que ora cuidamos. Nessa modalidade, a arrendadora adquire bens de um fabricante ou fornecedor e entrega seu uso e gozo ao arrendatário, mediante pagamento de uma contraprestação periódica, ao final da locação abrindo-se a este a possibilidade de devolver o bem à arrendadora, renovar a locação ou adquiri-lo pelo preço residual combinado no contrato. No *leasing* financeiro prepondera o caráter de financiamento e nele a arrendadora, que desempenha a função de locadora, surge como intermediária entre o

¹³² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 116.121-3/SP, Relator Min. Octavio Galloti. modificado Rel. Min. Marco Aurélio. Tribunal pleno, julgado em 11/10/2000. DJ. 25.05.2001, p 1; 43.

¹³³ Ambos recursos são de relatoria do Ministro Eros Grau.

¹³⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 592.905/SC, Relator Min. Eros Grau. Julgado em 02/12/2009, p. 3. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2638475&numeroProcesso=592905&classeProcesso=RE&numeroTema=125>>.

fornecedor e o arrendatário. [...] Financiamento é serviço, sobre o qual o ISS pode incidir. É irrelevante nas duas últimas hipóteses - leasing financeiro e lease-back -, existir uma compra. O fato é que toda e qualquer prestação de serviço envolve, em intensidades distintas, a utilização de algum bem¹³⁵.

Ressalte-se que a constitucionalidade da incidência do Imposto Sobre Serviços foi declarada “tão somente nas modalidades financeira e "easeback", ressaltando que tais operações possuíam, como núcleo, financiamento propriamente dito, e não a disponibilização de certo bem”¹³⁶.

Então, no julgamento dos recursos extraordinários nº 547.245/SC e 592.905/SC, diferentemente do que foi sustentado pelo Ministro Luiz Fux, não houve ampliação do campo de incidência do ISS, pois foi mantido o entendimento de que o conceito de serviço apenas abrange obrigações de fazer. Tanto é que a declaração de constitucionalidade se deu apenas em relação às modalidades de *leasing* financeiro e *lease-back*, tendo em vista que tais atividades, de fato, consistem em obrigações de fazer.

Em contrapartida, “ficou decidido não incidir o tributo sobre o arrendamento mercantil operacional, uma vez que essa modalidade envolve locação, ou seja, obrigação de dar”¹³⁷, evidenciando que a súmula vinculante 31¹³⁸ permanece eficaz. Da mesma forma, concluem Martha Leão e Daniela Gueiros:

A afirmação do Ministro Luiz Fux no sentido de que o Supremo Tribunal Federal teria decidido nos Recursos Extraordinários n. 547.245 e n. 592.905, que o conceito de serviços englobaria outras atividades que não caracterizam propriamente uma obrigação de fazer, não representa uma reconstrução correta das razões de decidir desses casos. [...] como apontado, tanto no julgamento do Recurso Extraordinário n. 547.245, quanto no julgamento do Recurso Extraordinário n. 592.905, o Supremo Tribunal Federal não se afastou da sua jurisprudência. O que fez foi algo diverso: ao analisar as operações de leasing financeiro e leaseback entendeu que, apesar de se tratarem de operações mistas e complexas, o seu núcleo correspondia a uma obrigação de fazer. Por esse motivo, os Municípios poderiam instituir ISS sobre referidas atividades. Desse modo, o Supremo Tribunal Federal não se afastou do conceito de serviços, muito pelo contrário: verificou se as atividades questionadas se amoldavam ou não a este conceito, e após

¹³⁵ *ibidem*, p. 6,7;8,9.

¹³⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 651.703/PR**, Relator Min. Luiz Fux. Tribunal pleno, julgado em 29/09/2016, p. 53.

¹³⁷ *ibidem*, p. 53.

¹³⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula vinculante nº 31**: É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1286>>.

concluir afirmativamente, permitiu que os Municípios exercessem sua competência tributária para exigir ISS sobre essas atividades¹³⁹.

Diante do exposto, a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário 651.703/PR, vai de encontro com os argumentos semântico, sistemático, histórico, genérico e jurisprudencial. A cobrança de ISS sobre atividades que não consistem em obrigações de fazer representa uma ampliação indevida do conceito efetivamente atribuído pelo constituinte ao termo serviço.

Assim, não deve ser adotado o conceito de serviço como utilidade, sob pena de violação de garantias fundamentais dos contribuintes, como a legalidade estrita, a repartição de competências tributárias e a segurança jurídica.

4.2 Aplicação da Súmula Vinculante n° 31

A inteligência artificial, a internet das coisas, associadas a outras tecnologias, permitirão que um automóvel autônomo vá ao encontro de determinada pessoa e siga até um local indicado sem que haja qualquer interferência humana durante todo o processo, sendo tudo realizado automaticamente por meio de algoritmos.

Desse modo, a atividade de disponibilização de veículos autônomos para locomoção intermunicipal de pessoas consiste em uma simples locação de bens móveis. Veja-se que essa atividade se amolda perfeitamente ao conceito de locação dado pelo artigo 565 do Código Civil, no qual “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”¹⁴⁰.

Nesse sentido, verifica-se que o locador apenas entregará o veículo autônomo ao locatário, cabendo a este utilizar o bem como preferir. O próprio locatário será responsável pelo uso do automóvel, ele poderá indicar o(s) endereço(s) para onde gostaria de se locomover ou poderá, por exemplo, permanecer com o veículo parado em sua garagem. Assim, nota-se que não se trata de um contrato misto

¹³⁹ LEÃO, Martha; DIAS, Daniela Gueiros. O Conceito Constitucional de Serviço e a Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Revista Direito Tributário Atual, n.41. ano 37. p. 296-317. São Paulo: IBDT, 1º semestre 2019, p. 315.

¹⁴⁰ BRASIL. Lei n° 10.406, de 10 de Janeiro de 2002. Institui o Código Civil.

envolvendo a locação de um veículo acompanhada de um motorista ou qualquer outro operador, mas tão somente de uma locação simples.

De forma alguma se pode considerar que a inteligência artificial dos veículos autônomos presta um serviço, o que se observa é apenas a execução de uma funcionalidade desse veículo. Schoueri e Galdino abordam esse assunto da seguinte forma:

Nota-se: não é dizer que uma mercadoria em si prestaria um serviço por executar sua função sem a provocação humana. Afinal, se uma mercadoria pudesse prestar um serviço, admitir-se-ia um serviço sem a figura do prestador, pois não há um terceiro que realiza o serviço.(...) Dessa forma, para fins de incidência de ISS e de ICMS, é impossível uma prestação de serviço por uma mercadoria, pois inexistiria o aspecto pessoal da hipótese tributária, qual seja, a figura do prestador, necessariamente distinto do tomador de serviço. Portanto, **o fato de haver inteligência artificial não implica a prestação de um serviço pelo objeto, mas apenas a execução de uma função, em geral, distinta de sua específica**¹⁴¹. (grifou-se)

A constatação de que a atividade analisada por esse trabalho se consiste em uma locação de bens móveis é fundamental, pois a súmula vinculante 31 estabelece que “É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis”¹⁴².

Frise-se que as súmulas vinculantes estão previstas no artigo 103-A da Constituição Federal. Após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, o Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, editar enunciado de súmula vinculante. Estas vincularão, ao seu conteúdo, as condutas e as decisões de todos os órgãos do Poder Judiciário e da Administração Pública direta e indireta. Em síntese:

As súmulas são uma síntese do entendimento do Tribunal sobre determinada matéria, com base em decisões reiteradas no mesmo sentido, expostas por meio de uma proposição direta e clara, e servem apenas de orientação para futuras decisões. Já as súmulas vinculantes têm força normativa e devem ser

¹⁴¹ SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. **Internet das Coisas à luz do ICMS e do ISS**: entre mercadoria, prestação de serviço de comunicação e serviço de valor adicionado. In: FARIA, Renato Vilela (coord.); SILVEIRA, Ricardo Maitto (coord.); MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo (coord.). *Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 245-268.

¹⁴² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula vinculante nº 31**: É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis.

aplicadas pelos demais órgãos do Poder Judiciário e pela administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal¹⁴³.

Em 2016, no julgamento do Recurso Extraordinário 651.703/PR, o Supremo Tribunal Federal ampliou o conceito constitucional de serviço para além do conceito civilista de obrigação de fazer, envolvendo esforço humano, e passou a adotar o conceito de serviço como o oferecimento de uma utilidade para outrem. Pelas razões explicitadas no tópico 3.1, entende-se como indevido esse posicionamento do Supremo Tribunal Federal.

Anteriormente a tal decisão, era nítida a divisão entre obrigações de dar e obrigações de fazer, podendo incidir Imposto Sobre Serviço de qualquer natureza apenas sobre estas obrigações. Como a locação de bens móveis se caracteriza como mera obrigação de dar, estava clara a impossibilidade de incidência do ISS sobre essa atividade. Ocorre que, com a ampliação do conceito de serviço, surgiram divergências quanto à ampliação também da incidência do imposto sobre serviço.

Todavia, esclareça-se que, ainda que se considere o atual conceito constitucional de serviço como utilidade, permanece incabível a incidência do Imposto Sobre Serviço de qualquer natureza sobre a locação de bens móveis.

De fato, a súmula vinculante 31 foi editada em período anterior ao julgamento do Recurso Extraordinário 651.703/PR. Acontece que esse julgado não alterou nem cancelou a súmula em questão.

Isso porque a Lei nº 11.417, que regulamenta o art. 103-A da Constituição Federal, disciplina a forma que ocorrerá a edição, a revisão e o cancelamento de enunciado de súmula vinculante pelo Supremo Tribunal Federal. Essa lei estabelece, em seu artigo 2º, § 3º, que a revisão ou o cancelamento de uma súmula vinculante “dependerão de decisão tomada por 2/3 (dois terços) dos membros do Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária”¹⁴⁴.

¹⁴³ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Propostas de edição de súmulas vinculantes incluem textos de súmulas do STF. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=271778>>. Acesso em: 10 mar. 2021.

¹⁴⁴ BRASIL. Lei nº 11.417, de 19 de dezembro de 2006. Regulamenta o art. 103-A da Constituição Federal e altera a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, disciplinando a edição, a revisão e o cancelamento de enunciado de súmula vinculante pelo Supremo Tribunal Federal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/lei/l11417.htm>.

Reforça-se que a atividade de administração do plano de saúde, a que se refere o Recurso Extraordinário 651.703/PR não se limita aos repasses dos valores pagos a título de mensalidade aos profissionais conveniados, mas engloba também a administração dos recursos, a celebração de contrato com os usuários e as negociações de convênio com médicos e hospitais, entre outras atribuições. Percebe-se que tal atividade é bastante distinta e complexa se comparada à locação de bens móveis.

Desse modo, uma vez que a súmula vinculante 31 não foi editada nem cancelada pelo Supremo Tribunal Federal, ela permanece eficaz, gerando efeitos. Tanto é que, após o julgamento do Recurso Extraordinário 651.703/PR, essa súmula já foi aplicada e referenciada pelo Supremo Tribunal Federal em diversas decisões.

No julgamento da reclamação constitucional 28324/SC, cuja relatora foi a Ministra Rosa Weber, o reclamante alegou que o Juízo de Primeiro Grau, ao julgar improcedente o pedido de não incidência de ISS em contrato misto (aluguel de bem móvel e prestação de serviço) firmado com a Assembleia Legislativa do Estado de Santa Catarina - ALESC, violou a Súmula Vinculante nº 31. A ministra relatora negou seguimento à reclamação em razão da inexistência de ofensa à súmula vinculante 31, ficando clara a validade da súmula. A título de exemplo, veja-se:

Em relações contratuais complexas ou mistas, apenas há falar em descumprimento da Súmula Vinculante nº 31 quando a locação de bem móvel esteja evidentemente dissociada da prestação de serviços, seja em relação ao objeto, seja no tocante ao valor detalhado da contraprestação financeira. 7. Da leitura da sentença proferida pelo Juízo reclamado, constata-se que, ao contrário do afirmado pela reclamante, houve estrita observância da Súmula Vinculante nº 31 [...] 8. Não há falar, pois, em contrariedade à Súmula Vinculante nº 31, que não contempla contratos mistos – locação de bens móveis acompanhado de prestação de serviço. 9. Verifica-se da sentença trazido pelo reclamante que, ao analisar o caso concreto, entendeu o Juízo de origem que as atividades prestadas não são apartadas, visto que, além da locação dos aparelhos de audiovisual, são disponibilizados os operadores, na prestação de serviço. 10. Diante da manifesta ausência de identidade material entre o conteúdo da súmula vinculante ora invocada e a situação à qual a ora reclamante pretende vê-la aplicada, nada colhe o reclamante¹⁴⁵.

Na mesma lógica, a Reclamação nº 24.917/MG, realizada pelo Município de Congonhas, aponta ofensa à Súmula Vinculante 31 sob o fundamento de que essa súmula só se aplica quando a locação está nitidamente apartada da prestação de

¹⁴⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Reclamação 28324/SC**. Relatora Ministra Rosa Weber. Julgado: 25/05/2018, p. 6-7.

serviços. O Ministro Relator Edson Fachin, demonstrando a perfeita eficácia da súmula vinculante 31, decide que “o ato reclamado não representa violação ao enunciado sumular de índole vinculante apontado como paradigma”¹⁴⁶.

O mesmo raciocínio ainda pode ser conferido no julgamento do Agravo em recurso extraordinário 1082875/SP. Nesse julgamento, o ministro relator Roberto Barroso verificou que “o acórdão recorrido está em conformidade com a Súmula Vinculante 31 [...] no sentido de que é inconstitucional a incidência de ISSQN sobre as locações puras de bens móveis, em que não há prestação de serviço associada”¹⁴⁷.

A fim de que não restem dúvidas, veja-se recente decisão do Supremo Tribunal (do ano de 2020), na qual, mais uma vez, evidenciou-se a plena eficácia da súmula vinculante 31:

2. O agravo interno não merece provimento, tendo em vista que a parte recorrente não traz novos argumentos aptos a afastar a decisão agravada. 3. O acórdão recorrido está alinhado à orientação do Supremo Tribunal Federal (STF), que, ao apreciar o Tema 212 da sistemática da repercussão geral, fixou a seguinte tese: **É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS sobre operações de locação de bens móveis**, dissociada da prestação de serviços. [...] Ademais, o STF, ao analisar a Rcl 14.290-AgR, fixou entendimento no sentido de que a **Súmula Vinculante 31** é aplicada aos contratos mistos na hipótese de a locação de bens móveis estiver claramente segmentada da prestação de serviços. [...] 7. Desse modo, nas relações jurídicas complexas, a não incidência do ISS pressupõe a clara dissociação entre a locação de bens móveis e a prestação de serviço, como a hipótese dos autos¹⁴⁸. (destacou-se)

Outrossim, repisa-se que, apesar de o legislador complementar ter previsto a atividade de locação de bens móveis no item 3.01 da lista de serviços anexa à Lei Complementar 116/03, a intenção do legislador não se confirmou por força do veto presidencial, que foi motivado pela orientação jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal¹⁴⁹. Portanto, uma vez que sequer há previsão da atividade de locação de bens na lista de serviços, evidente que essa atividade não constitui um fato gerador de ISS.

¹⁴⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Reclamação 24.917/MG**. Relatora Ministro Edson Fachin. Julgado: 19/10/2016, p. 3.

¹⁴⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **AG .REG. no RE n° 1.082.875/SP**. Rel. Min. Roberto Barroso. Julgado em 26/10/2018.

¹⁴⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **AG. REG. no RE com AGRAVO n° 1.249.080/RN**. Relator Ministro Roberto Barroso. Primeira turma, julgado em: 17/04/2020. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=752640505>>.

¹⁴⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **AG. REG. no RE n° 602.295/RJ**. Relator Min. Roberto Barroso. Primeira turma, julgado em 07/04/2015. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=8273399>>.

Além disso, para melhor elucidar a questão, traz-se à discussão o exemplo bastante semelhante da plataforma “AIRBNB”. Essa plataforma permite que seus usuários divulguem seu espaço e reservem acomodações em contato com outros usuários. A reserva do espaço pode ser em relação a todo o imóvel ou apenas em relação a uma parte dele, como um quarto. É possível ainda que ela ocorra por poucos dias ou por vários meses. Ela também pode vir acompanhado de benefícios, como limpeza do local e café da manhã¹⁵⁰. Em resumo, a atividade realizada pelo AIRBNB é de disponibilização de imóveis, acompanhada ou não de serviços.

Por diversos anos, existiram controvérsias quanto à tributação dessa atividade. Discutia-se se ela se caracterizava como locação ou como serviço de hotelaria, o que seria decisivo para a incidência ou não do imposto sobre serviço de qualquer natureza. Atualmente, no entanto, a jurisprudência já consolidou seu entendimento no sentido de que, quando se tratar apenas da disponibilização do imóvel, sem a prestação de qualquer serviço, não haveria incidência de ISS, por força da súmula vinculante 31.

Por fim, examinando-se a atividade de disponibilização de veículos autônomos, percebe-se que ela também é similar à locação tradicional de veículos. A única diferença está nas funcionalidades dos veículos locados: os carros autônomos prescindem de alguém para conduzi-los, enquanto que os carros tradicionais requerem que o locatário dirija o veículo. Ressalte-se que é pacífico na jurisprudência que as locadoras de veículos tradicionais não são tributadas pelo ISS em relação à simples locação de seu veículos¹⁵¹. Por óbvio, a locação de veículos autônomos deve receber o mesmo tratamento.

4.3 Da ausência dos requisitos para incidência de ISS à luz da Regra Matriz de incidência tributária.

Além disso, evidenciando a ausência de incidência do Imposto Sobre Serviço de qualquer natureza sobre a atividade de disponibilização de veículos

¹⁵⁰ AIRBNB. **Como funciona o AIRBNB**. Disponível em <<https://www.airbnb.com.br/d/howairbnbworks>>. Acesso em: 11 mar 2021.

¹⁵¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **AG.REG. no RE nº 576.881/RJ**. Relatora Min. Cármen Lúcia. Julgado em 08/02/2011.

autônomos para locomoção intermunicipal de pessoas, analisar-se-á a regra matriz de incidência desse tributo.

Segundo Paulo de Barros Carvalho, a regra matriz de incidência consiste em uma norma em sentido estrito, geral e abstrata, a qual prescreve o fato de conteúdo econômico (hipótese) que, caso observado, gera um vínculo obrigacional entre o Estado, na condição de sujeito ativo, e a pessoa física ou jurídica, que figurará como sujeito passivo¹⁵².

Nessa relação, o sujeito ativo ficará investido do direito de exigir do sujeito passivo o pagamento de determinada quantia em dinheiro, assim como o sujeito passivo ficará obrigado a realizar esse pagamento¹⁵³.

Em resumo, a regra matriz de incidência de um tributo é composta pela hipótese e pela consequência. A hipótese de incidência prevê o comportamento de uma pessoa em abstrato (critério material), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). A concretização dessa hipótese fará nascer a obrigação tributária.

Por seu turno, a consequência prevê um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). Destaque-se que é necessário que todos os critérios da regra-matriz se conectem de maneira a formar um todo coerente. Por exemplo, uma das funções da base de cálculo é confirmar ou não o critério material¹⁵⁴.

Luís Eduardo Schoueri assevera que “se o fato jurídico tributário dará nascimento à obrigação tributária, não há fato jurídico tributário se algum dos fatos que compõem o ‘factum’ descrito na hipótese ainda não se tiver concretizado”¹⁵⁵. Ou seja, é necessária a concretização integral dos elementos previstos na hipótese de incidência do imposto para que se concretize a consequência e nasça a obrigação tributária.

Examinando a Lei Complementar 116/03, verifica-se que esta estabelece que o fato gerador do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza é a “prestação

¹⁵² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 9. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2012.

¹⁵³ *ibidem*.

¹⁵⁴ *ibidem*.

¹⁵⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação. 2018, p. 504.

de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador”¹⁵⁶.

O Código Tributário Nacional conceitua como fato gerador da obrigação principal “a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”¹⁵⁷.

Esclareça-se que fato gerador e hipótese de incidência não são sinônimos. Como indicado acima, a hipótese de incidência é a descrição normativa no plano abstrato, isto é, sem que ainda tenha sido concretizada. Em contrapartida, o fato gerador é a realização, de fato, da conduta prevista na hipótese de incidência pelo sujeito passivo, culminando no nascimento da obrigação tributária.

Na atividade ora analisada¹⁵⁸, o fato gerador do Imposto Sobre Serviço de qualquer natureza, não está presente. Consoante evidenciado ao longo deste trabalho, a disponibilização de veículos autônomos consiste em uma locação de bens móveis, ou seja, uma mera obrigação de dar que não caracteriza uma prestação de serviço. Inclusive, a locação de bens móveis sequer consta na lista de serviços anexa à Lei Complementar 116/03, o que demonstra ainda mais que ela não é um serviço.

Logo, uma vez que o fato gerador do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza não se configura com a simples disponibilização de veículos autônomos para locomoção intermunicipal de pessoas, resta afastada por completo a incidência do ISS sobre essa atividade.

Portanto, o presente trabalho constatou que (I) a atividade de disponibilização de veículos autônomos para locomoção intermunicipal de pessoas consiste em locação de bens móveis, (II) essa atividade não é um serviço, mas sim uma mera obrigação de dar, (III) essa atividade não é tributável por Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza por força da súmula vinculante 31 e (IV) a competência residual prevista no artigo 154 da Constituição Federal pressupõe justamente que situações novas, como a exposta neste trabalho, devem receber regulamentação específica; não precisando, obrigatoriamente, serem enquadradas nas competências

¹⁵⁶ 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. Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

¹⁵⁷ BRASIL. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro 1966. Código Tributário Nacional. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

¹⁵⁸ Atividade de disponibilização de veículos autônomos para locomoção intermunicipal de pessoas.

pré-existentes por meio de malabarismos hermenêuticos, como a alteração do significado de palavra serviço para abranger atividades que não sejam efetivamente serviço.

5. CONCLUSÃO

O objetivo principal deste trabalho foi analisar a atividade de locomoção intermunicipal de pessoas por meio de veículos autônomos e conferir se essa

atividade se enquadra como um serviço de transporte ou como uma locação, assim como observar as repercussões jurídicas desse enquadramento.

Examinou-se as tecnologias envolvidas no funcionamento dos veículos autônomos, como a inteligência artificial, *machine learning*, internet das coisas e verificou-se que eles se diferenciavam bastante dos veículos tradicionais, devendo, conseqüentemente, receberem tratamento jurídico diferenciado.

Conferiu-se que os entes federativos (União, Estados, Municípios, Distrito Federal) são competentes para instituir determinados impostos e legislar acerca deles. Todavia, essa competência não é ilimitada, esses entes precisam observar os limites constitucionalmente estabelecidos, por exemplo, o princípio da legalidade, do não confisco e as regras de competência; sob pena de a cobrança do tributo não ser válida.

A partir da investigação da evolução histórica do imposto sobre serviço de qualquer natureza, verificou-se que esse tributo se originou como substituto do imposto sobre indústrias e profissões que era de competência dos municípios. Essa substituição tinha o fim de conter os problemas jurídicos e administrativos decorrentes da tributação sobre as indústrias e profissões. Assim, apesar da expressão “de qualquer natureza”, o imposto sobre serviço não tinha como objetivo ampliar a competência tributária dos municípios, mas sim restringi-la.

Verificou-se ainda que, de acordo com a concepção civilista, serviço está atrelado a uma obrigação de fazer mediante esforço humano. Esse conceito clássico de serviço tem ampla aceitação entre doutrinadores tributários brasileiros, como Leandro Paulsen, José Eduardo Soares de Melo, Humberto Ávila, Aires F. Barreto. Inclusive, esse foi o conceito adotado pelo Supremo Tribunal Federal em diversas decisões, como se percebe no julgamento do RE 116.121-3/SP.

Entretanto, em 2016, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 651.703/PR, alterou seu entendimento acerca do conceito civilista de serviço, passando a adotar o conceito de serviço como utilidade, que consiste no oferecimento de uma utilidade para outrem, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens. Conseqüentemente, por este ser um conceito mais abrangente, ampliou-se o campo de incidência do imposto sobre serviço de qualquer natureza.

Observou-se que o conceito de serviço como utilidade, adotado pelo Supremo Tribunal Federal, vai de encontro com os argumentos semântico, sistemático, histórico, genérico e jurisprudencial, tendo em vista que a cobrança de

ISS sobre atividades que não consistem em obrigações de fazer representa uma ampliação indevida do conceito efetivamente atribuído pelo constituinte ao termo serviço.

Constatou-se ainda que a lista de serviços anexa à Lei Complementar 116/03 é taxativa, mas o Supremo Tribunal Federal admite a interpretação ampliativa dessa lista aos serviços congêneres ou vinculados aos já listados ou com outra nomenclatura.

Destaque-se que foi considerada inconstitucional a incidência de ISS sobre a locação de bem móvel. Tanto é que esta atividade, equivalente à obrigação de dar algo a alguém mediante remuneração, não consta na referida lista de serviços.

Além disso, verificou-se que a súmula vinculante 31 permanece eficaz e se aplica perfeitamente à atividade de disponibilização de veículos autônomos para locomoção de pessoas. A Lei nº 11.417, que disciplina a edição, a revisão e o cancelamento de enunciado de súmula vinculante pelo Supremo Tribunal Federal, estabelece que a revisão ou o cancelamento de uma súmula vinculante depende de decisão tomada por 2/3 (dois terços) dos membros do Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária, o que não ocorreu em relação à súmula vinculante 31. Inclusive, o STF permanece aplicando tal súmula em seus julgamentos recentes.

Concluiu-se que (I) a atividade de disponibilização de veículos autônomos para locomoção intermunicipal de pessoas consiste em locação de bens móveis, (II) essa atividade não é um serviço, mas sim uma mera obrigação de dar, (III) essa atividade não é tributável por Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza por força da súmula vinculante 31, que permanece eficaz e (IV) a competência residual prevista no artigo 154 da Constituição Federal pressupõe justamente que situações novas, como a exposta neste trabalho, devem receber regulamentação específica; não precisando, obrigatoriamente, serem enquadradas nas competências pré-existentes por meio de malabarismos hermenêuticos, como a alteração do significado de palavra serviço para abranger atividades que não sejam efetivamente serviço.

REFERÊNCIAS

AGÊNCIA BRASIL. **Carros autônomos deverão estar no mercado até 2025, diz pesquisador**. Trabalho é feito em parceria entre universidade e indústria. Disponível

em: <<https://agenciabrasil.ebc.com.br/internacional/noticia/2020-01/carros-autonomos-deverao-estar-no-mercado-ate-2025-diz-pesquisador>>. Acesso em 16 fev. 2021.

AIRBNB. **Como funciona o AIRBNB**. Disponível em <<https://www.airbnb.com.br/d/howairbnbworks>>. Acesso em: 11 mar 2021.
ALENCAR, Mário Soares de. **JURISPRUDÊNCIA E RACIONALIDADE: o precedente judicial como elemento de coerência do sistema jurídico brasileiro**. 2018. 260 f. Dissertação (Mestrado em direito) - Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, CE, 2018.

ALMEIDA, José Maria Fernandes. **Breve história da Internet**. 2005. Disponível em: <<https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/3396/1/INTERNET.pdf>>. Acesso em: 12 fev. 2021.

ALVES, Pedro. **Níveis de automação nos veículos: Conheça as diferentes classificações dos veículos de acordo com seus graus de tecnologia autônoma**. Disponível em: <<http://www.cesvibrasil.com.br/Portal/Principal/Arquivos/Download/Upload/Niveis%20de%20automa%C3%A7%C3%A3o.pdf>>. Acesso em: 10 fev. 2021.

ANTEPROJETO. **Reforma da discriminação constitucional de rendas**. Fundação Getúlio Vargas. 1965, p. 73-74. Disponível em: <file:///C:/Users/Juliane/Downloads/Reforma%20da%20Discrimina%C3%A7%C3%A3o%20Constitucional%20de%20Rendas.pdf>. Acesso em: 05 mar. 2021.

ARBIB, James; SEBA, Tony. **Rethinking transportation 2020–2030: The disruption of transportation and the collapse of the internal combustion vehicle and oil industries**. A RethinkX sector disruption Report, May 2017. RethinkZ, 77 pp. 2017.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

BAHIA, Charles Nunes. **Da textura aberta da linguagem à textura aberta do direito: o contributo de Wittgenstein e Waismann à filosofia jurídica de Hart**. 2017. Revista eletrônica da Faculdade de Direito de Franca. ISSN 1983-4225 – v.12, n.1, jul. 2017.

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário brasileiro: CTN Comentado**. 14. ed., rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018.
BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003.

BERTONCELLO, Michele; WEE, Dominik. **Ten ways autonomous driving could BETWAY. Quando a máquina derrotou o homem no tabuleiro**. Disponível em: <<https://blog.betway.com/pt/cassino/quando-a-m%C3%A1quina-derrotou-o-homem-no-tabuleiro/>>. Acesso em: 13 fev. 2021.

BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil** (de 24 de fevereiro de 1891). Nós, os representantes do povo brasileiro, reunidos em Congresso Constituinte, para organizar um regime livre e democrático,

estabelecemos, decretamos e promulgamos a seguinte. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm>. Acesso em: 2 mar. 2021.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>.

BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil (de 18 de setembro de 1946)**. Nós, os representantes do povo brasileiro, reunidos, sob a proteção de Deus, em Assembléia Constituinte para organizar um regime democrático, decretamos e promulgamos a seguinte CONSTITUIÇÃO DOS ESTADOS UNIDOS DO BRASIL. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm>. Acesso em: 20 fev. 2021.

BRASIL. **Decreto nº 9.854**, de 25 de julho de 2019. Institui o Plano Nacional de Internet das Coisas e dispõe sobre a Câmara de Gestão e Acompanhamento do Desenvolvimento de Sistemas de Comunicação Máquina a Máquina e Internet das Coisas. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Ato2019-2022/2019/Decreto/D9854.htm>. Acesso em 14 fev. 2021.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 18**, de 1º de dezembro de 1965. Reforma do Sistema Tributário. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc18-65.htm>. Acesso em: 20 fev. 2021.

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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>.

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de Janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm>.

BRASIL. **Lei nº 3.071**, de 1º de janeiro de 1916. Código Civil dos Estados Unidos do Brasil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l3071impressao.htm>.

BRASIL. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm>.

BRASIL. **Lei nº 11.417**, de 19 de dezembro de 2006. Regulamenta o art. 103-A da Constituição Federal e altera a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, disciplinando a edição, a revisão e o cancelamento de enunciado de súmula vinculante pelo Supremo Tribunal Federal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2004-2006/2006/lei/l11417.htm>.

BRASIL. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro 1966. Código Tributário Nacional. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário

aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm>.

BRASIL. **Lei nº 9.503**, de 23 de setembro de 1997. Institui o Código de Trânsito Brasileiro. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9503compilado.htm>. Acesso em: 15 fev. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **AG .REG. no RE nº 602.295/RJ**. Rel. Min. Roberto Barroso. Primeira turma, julgado em 07/04/2015. Disponível em:
<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=8273399>>.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **AG. REG. no RE com AGRAVO nº 1.249.080/RN**. Relator Ministro Roberto Barroso. Primeira turma, julgado em: 17/04/2020. Disponível em:
<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=752640505>>.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **AG. REG. no RE nº 602.295/RJ**. Relator Min. Roberto Barroso. Primeira turma, julgado em 07/04/2015. Disponível em:
<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=8273399>>.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **AG.REG. no RE nº 576.881/RJ**. Relatora Min. Cármen Lúcia. Julgado em 08/02/2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 116.121-3/SP**, Relator Min. Octavio Galloti. modificado Rel. Min. Marco Aurélio. Tribunal pleno, julgado em 11/10/2000. DJ. 25.05.2001. Disponível em:
<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206139&pgl=1&pgF=100000>>.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 636.941/RS**, Relator Min. Luiz Fux. Tribunal pleno, julgado em 13/02/2014, p. 4. Disponível em:
<<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5581480>>.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 651.703/PR**, Relator Min. Luiz Fux. Tribunal pleno, julgado em 29/09/2016. Disponível em:
<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12788517>>.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 71758/GB**, Relator Min. Thompson Flores. Tribunal pleno, julgado em 14/06/1972. DJ: 31/08/1973. Disponível em:
<<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14666759/recurso-extraordinario-re-71758-gb/inteiro-teor-103063876>>.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 784.439/DF**, Relatora Min. Rosa Weber. Tribunal pleno, julgado em 29/06/2020, p. 4. Disponível em:
<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4495933&numeroProcesso=784439&classeProcesso=RE&numeroTema=296>>.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula vinculante nº 31**: É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1286>>.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Tema 581** - Incidência do ISS sobre atividades desenvolvidas por operadoras de planos de saúde. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4117105&numeroProcesso=651703&classeProcesso=RE&numeroTema=581>>. Acesso em: 27 fev. 2021.

CARNEIRO, Claudio. **Curso de direito tributário e financeiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

CARNEIRO, Cláudio. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 9. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2012.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

COPELTELECOM. **O que é internet?** Disponível em

<<https://www.copeltelecom.com/site/blog/o-que-e-internet/>>. Acesso em: 10 fev. 2021.

DIGITAL HOUSE. **Inteligência Artificial**: veja exemplos de como ela está presente no seu dia a dia. Disponível em: <<https://www.digitalhouse.com/br/blog/exemplos-inteligencia-artificial>>. Acesso em: 13 fev. 2021.

Federalismo e Poder Judiciário / coordenação: Renato Siqueira de Pretto, Richard Pae Kim e Thiago Massao Cortizo Teraoka. São Paulo: Escola Paulista da Magistratura, 2019, p. 285-310. Disponível em:

<<https://api.tjsp.jus.br/Handlers/Handler/FileFetch.ashx?codigo=114315>>. Acesso em: 19 fev. 2021.

GOOGLE CLOUD. **Guia sobre Análise de Dados e Aprendizado de Máquina para CIO**. Estados Unidos: Google, 2017. 29 p. Disponível em: <https://lp.google-mkto.com/rs/248-TPC-286/images/Guide_to_Data_Analytics_%26_Machine_Learning_portuguese.pdf>.

Acesso em: 13 fev. 2021.

GOVERNO ESTADUAL DE SÃO PAULO. **Trânsito**: maioria dos acidentes fatais ocorre por falha humana. Disponível em:

<<https://www.saopaulo.sp.gov.br/spnoticias/atencao-no-transito-maioria-dos-acidentes-fatais-ocorre-por-falha-humana/>>. Acesso em: 16 fev. 2021.

GTAX. **Carros autônomos, inteligência artificial e tributação** - Prof. Dr. Johathan Barros Vita. Disponível em <<https://www.youtube.com/watch?v=53SIUI5hEwo>>. Acesso em: 10 fev. 2021.

HERE. **How autonomous vehicles could relieve or worsen traffic congestion**. Here Berlin, 2017. 19 p. Disponível em: <https://www.here.com/sites/g/files/odxslz166/files/2018-12/HERE_How_autonomous_vehicles_could_relieve_or_worsen_traffic_congestion_white_paper.pdf>. Acesso em: 17 fev. 2021.

HOUAISS. Dicionário da língua portuguesa. Disponível em: <<https://www.dicio.com.br/servico/>>. Acesso em: 03 mar. 2021.

LAGE, Cíntia Alvim. **QUATRO CENÁRIOS PARA OS VEÍCULOS AUTÔNOMOS NO MUNDO OCIDENTAL, 2035**. Dissertação de Mestrado. Centro de Desenvolvimento Sustentável, Universidade de Brasília. Brasília, 2019. Disponível em: <https://repositorio.unb.br/bitstream/10482/38474/1/2019_C%C3%ADntiaAlvimLage.pdf>. Acesso em: 16 fev 2021.

LEÃO, Martha; DIAS, Daniela Gueiros. **O Conceito Constitucional de Serviço e a Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**. Revista Direito Tributário Atual, n.41. ano 37. p. 296-317. São Paulo: IBDT, 1º semestre 2019. Disponível em: <<https://ibdt.org.br/RDTA/41-2019/o-conceito-constitucional-de-servico-e-a-jurisprudencia-do-supremo-tribunal-federal/>>.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Inteligência Artificial e o Direito - parte 2 - conceitos fundamentais**. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=CX9uRlulvKc&t=1s>>. Acesso em: 25 jan. 2021.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 11 ed. São Paulo: Atlas, 2019.

MATIELLO, Fabrício Zamproga. **Código Civil Comentado**. 7. ed. São Paulo: LTr editora, 2017.

MAZZA, Alexandre. **Manual de direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2019.

MELO, José Eduardo Soares de. **Dicionário de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012.

MENEZES NETO, Elias Jacob de. **Surveillance, democracia e direitos humanos: os limites do Estado na era do big data**, 2016. Disponível em: <<http://www.repositorio.jesuita.org.br/handle/UNISINOS/5530>>. Acesso em: 12 fev. 2021.

NOGUEIRA, Luiz. **Honda recebe autorização para vender carros autônomos de nível 3 no Japão**. Disponível em: <<https://olhardigital.com.br/2020/11/12/carros-e->

[tecnologia/honda-recebe-autorizacao-para-vender-carros-autonomos-de-nivel-3-no-japao/](#)>. Acesso em: 16 fev. 2021.

ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DA SAÚDE (OMS). **RELATÓRIO GLOBAL SOBRE O ESTADO DA SEGURANÇA VIÁRIA 2015**. Disponível em:

<https://www.who.int/violence_injury_prevention/road_safety_status/2015/Summary_GSRRS2015_POR.pdf>. Acesso em: 16 fev. 2021.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil – Vol. III / Atual**. Caitlin Mulholland. 21. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

redefine the automotive world. McKinsey & Company, v. 6, 2015. Disponível em:

<<https://www.mckinsey.com/industries/automotive-and-assembly/our-insights/ten-ways-autonomous-driving-could-redefine-the-automotive-world>>. Acesso em: 17 fev, de 2021.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

SAE INTERNACIONAL. **Taxonomy and Definitions for Terms Related to Driving Automation Systems for On-Road Motor Vehicles**. Disponível em:

<https://www.sae.org/standards/content/j3016_201806/>. Acesso em: 17 fev. 2021.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação. 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. Internet das Coisas à luz do ICMS e do ISS: entre mercadoria, prestação de serviço de comunicação e serviço de valor adicionado. In: FARIA, Renato Vilela (coord.); SILVEIRA, Ricardo Maitto (coord.);

MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo (coord.). **Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 245-268.

SEGURANÇA VIÁRIA 2015. Disponível em:

<https://www.who.int/violence_injury_prevention/road_safety_status/2015/Summary_GSRRS2015_POR.pdf>. Acesso em: 16 fev. 2021.

SILVA, Danilo Souza. **UMA ARQUITETURA AUTONÔMICA PARA A ALOCAÇÃO DE RECURSOS ATRAVÉS DE MIGRAÇÃO DE SERVIÇOS EM AMBIENTES FOG COMPUTING**. 2018. 115 f. Dissertação (Mestrado em Ciência da Computação) - Universidade Federal de Sergipe, São Cristóvão, SE, 2018.

SOARES, Ricardo Maurício Freire. **Hermenêutica e interpretação jurídica**. 4 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

SPERANDIO, Henrique Raimundo do Carmo. **DESAFIOS DA INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL PARA A PROFISSÃO JURÍDICA**. 2018. 107 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Fundação Getulio Vargas Escola de Direito de São Paulo, São Paulo, 2018. Disponível em:

<<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/23977/Disserta%c3%a7%c3%a3o%20Henrique%20Sperandio%20%20May%202018.pdf?sequence=3&isAllowed=y>>. Acesso em: 12 fev. 2021.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Propostas de edição de súmulas vinculantes incluem textos de súmulas do STF. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=271778>>. Acesso em: 10 mar. 2021.

TECNOBLOG. **Onde estão os carros autônomos que nos prometeram?** Disponível em: <<https://tecnoblog.net/384410/onde-estao-os-carros-autonomos-que-nos-prometeram/>>. Acesso em 15 fev. 2021.

TOTVS. **6 aplicações de Internet das Coisas em sua rotina.** Disponível em: <<https://www.totvs.com/blog/inovacoes/aplicacoes-da-internet-das-coisas/>>. Acesso em: 15 fev. 2021.

WEBMOTORS. **Nível 0 a 5: entenda os carros:** Conheça os níveis de automação e saiba o que já está disponível no Brasil para o consumidor. Disponível em: <<https://www.webmotors.com.br/wm1/noticias/nivel-0-5-entenda-os-carros-autonomos>>. Acesso em 14 fev. 2021.