

LOCAÇÃO PURA E LOCAÇÃO ACOMPANHADA DE SERVIÇOS: INCIDÊNCIA DE ISS DIFERENCIADA?

PURE LOCATION AND ACCOMPANYING SERVICES LOCATION: DIFFERENTIATED ISS INCIDENCE?

Fabiano Maury Raupp

Doutor em Administração pela UFBA

<https://orcid.org/0000-0001-9533-2574>

E-mail: fabianoraupp@hotmail.com

Amanda Maciel Carneiro

Doutoranda em Administração pela UDESC

<https://orcid.org/0000-0001-7149-2311>

E-mail: amandamcarneiro@hotmail.com

RESUMO

O presente artigo tem por objetivo analisar a locação pura e a locação acompanhada de serviços sob a ótica da incidência do ISS (Imposto sobre Serviços), tecendo comentários e se posicionando acerca das distinções entre ambos os institutos e a incidência tributária ou não de ISS em cada caso. Para atingir esse objetivo, faz-se a análise teórica dos elementos à luz da legislação e dos referenciais teóricos e documentos, bem como do posicionamento de jurisprudência atual selecionada sobre o assunto. Caracteriza-se o estudo como descritivo e analítico, de abordagem qualitativa, com apoio bibliográfico e documental. A análise documental e de conteúdo fundamenta a conclusão do reconhecimento do tratamento diferenciado de incidência de ISS para atividades que envolvam a locação pura e outras que envolvam a locação acompanhada de serviços. Além disso, evidencia elementos de distinção entre ambos e traz à tona situações nas quais um aprofundamento de análise permite o reconhecimento de execução de serviço como obrigação principal, descaracterizando uma aparente locação pura, principal celeuma enfrentada em questões administrativas e judiciais sobre o tema. Essa distinção, de contribuição em termos de aprofundamento teórico, é ainda essencial em termos práticos diante de um contexto de escassez de recursos públicos e da complexidade da estrutura tributária brasileira, com impacto no Município e na sociedade, eis que o ISS é a maior fonte de receita própria da maioria dos municípios brasileiros e que, sem receita, não há como se fazer frente às despesas públicas, bem como no contribuinte, nos aspectos de segurança jurídica e justa tributação.

Palavras-chave: Locação pura. Locação acompanhada de serviços. ISS.

ABSTRACT

This article aims to analyze the pure location and the location accompanied by services from the perspective of the ISS (Service Tax) incidence, commenting and taking a stand on the distinctions between both institutes and the tax incidence or not of ISS in each case. To achieve this goal, a theoretical analysis of the elements is carried out in the light of legislation and theoretical references and documents, as well as the position of current jurisprudence selected on the subject. The study is characterized as descriptive and analytical, with a qualitative

approach, with bibliographic and documentary support. The document and content analysis substantiates the conclusion of the recognition of the differentiated treatment of ISS incidence for activities that involve pure location and others that involve location accompanied by services. In addition, it highlights elements of distinction between the two and brings to light situations in which a deeper analysis allows the recognition of service execution as the main obligation, detracting from an apparent pure location, the main controversy faced in administrative and judicial issues on the subject. This distinction, of contribution in terms of theoretical deepening, is still essential in practical terms in a context of scarcity of public resources and the complexity of the Brazilian tax structure, with an impact on the Municipality and society, as the ISS is the largest source of own revenue of most Brazilian municipalities and that, without revenue, there is no way to face the public expenses, as well as the taxpayer, in the aspects of legal security and fair taxation.

Keywords: Pure location. Accompanying services location. ISS.

1INTRODUÇÃO

O Estado é uma criação social cujo objetivo e motivo de existência é a satisfação dos anseios coletivos (CARRAZZA, 2015). Esses anseios, crescentes e diversos (FOLLONI; DIB, 2015), sendo que a tributação se apresenta como possibilidade de obtenção de receitas para que as despesas públicas decorrentes da atividade estatal possam ser realizadas (MACHADO, 2015). A tributação, assim, é a maneira pela qual a coletividade participa com sua receita privada repartindo o ônus da geração de receita pública (MACHADO, 2015), e seu principal regramento é constitucional, distribuindo-se também em leis específicas, resoluções do Senado Federal e Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966). Esses dispositivos legais, além de todo o regramento do sistema tributário e características específicas, delimitam a incidência dos impostos e a competência dos entes a recebê-los, diferenciando impostos de competência federal, estadual, municipal e distrital (BRASIL, 1988).

O Imposto sobre Serviços é um dos três impostos de competência municipal, conforme distribuição de competências discriminada na Constituição Federal brasileira (BRASIL, 1988), sobre norma de sustentação do sistema tributário (AMARO, 2019). Além deste, outros tributos, como taxas e contribuições de melhoria, Contribuição Previdenciária dos servidores do ente municipal e Contribuição de Iluminação Pública, além do Imposto Predial e Territorial Urbano e do Imposto Sobre a Transmissão de Bens Imóveis, compreendem a receita própria tributária dos Municípios. A esses se somam as receitas originárias de eventuais serviços prestados e às derivadas recebidas dos Estados e União por determinação de partilha, participação em fundos ou transferências (BRASIL, 1988). Todos os citados, a despeito de sua importância, não são alvo desta análise, eis que a pesquisa se foca no Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (comumente denominado ISS).

O ISS tem como uma de suas principais características a delimitação dos serviços incidentes em Lei Complementar, o que se deu com o nascimento da Lei Complementar n. 116/2003, que traz consigo elementos essenciais, informações sobre fato gerador, incidências e não incidências, caracterização de sujeito ativo, passivo e local do estabelecimento prestador, responsabilidades, base de cálculo e alíquota, bem como a mencionada “lista de serviços anexa” (BRASIL, 2003a). É nessa lista anexa que se identifica a celeuma que se constitui o objeto de análise dessa pesquisa: o veto ao subitem 3.01 – “locação de bens móveis” e a existência de

diversas previsões legais de serviços que compreendem, para sua entrega, na entrega de um bem móvel – como o serviço de locação de veículo com motorista, que configura serviço de transporte constante no item 16 da lista anexa, por exemplo (BRASIL, 2003a).

É neste sentido que ganha espaço a pesquisa, que tem como objetivo analisar a locação pura e a locação acompanhada de serviços sob a ótica da incidência do ISS (Imposto sobre Serviços). Busca-se tecer comentários e se posicionar acerca das distinções entre ambos os institutos e a incidência tributária ou não de ISS em cada caso. Para tanto, fez-se uso, neste estudo, de fontes legais, bibliográficas e documentais relacionadas ao assunto, bem como de posicionamento atual jurisprudencial acerca do tema.

A contribuição do estudo se dá em analisar assunto sensível em tributação, eis que abundante em detalhes e com consequências importantes em termos de arrecadação ou não de valores à municipalidade, dada a preponderância do ISS como maior fonte de receita própria de impostos dos Municípios (SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL; SECRETARIA ESPECIAL DE FAZENDA; MINISTÉRIO DA ECONOMIA, 2021). Importa, assim, para configurar maior segurança às relações jurídicas entre Estado e sociedade, bem como definir limites de atuação à municipalidade ao mesmo tempo, em que defende a justa tributação, já que, na escassez de recursos públicos, somada à imensa complexidade da estrutura tributária brasileira (AFONSO; LUKIC; CASTRO, 2018), é possível que os limites de incidência de impostos sejam confusos e difíceis de serem identificados. Contribui, portanto, de forma teórica, no aprofundamento de tema em constante análise teórica e jurisprudencial. De forma prática, possibilita um entendimento embasado de tributação nessa temática específica, com os seguintes impactos: em relação ao contribuinte, na justa cobrança; no tocante ao Município, na potencialidade de recebimento dos valores devidos para fazer frente às despesas públicas; e em se tratando da sociedade, que anseia pela realização de serviços, possibilitada pela correta compreensão da amplitude de receita disponível.

Conta o estudo com esta introdução, seguido do referencial teórico, que brevemente conceitua o Estado, a tributação e a tributação municipal e contextualiza o ISS e a não incidência na locação pura, traçando contornos gerais sobre o tema. Após, os procedimentos metodológicos descrevem as maneiras de acesso ao fenômeno pesquisado, apresentando objetivos, abordagem, fontes de coletas de dados e análises empregadas. Na sequência, são descritos os dados coletados e realizada a análise, retomando o referencial teórico; daí, permitem-se as considerações finais sobre as distinções entre a locação pura e a locação como parte de um serviço e a diferente tributação em cada caso. As referências utilizadas encerram as sessões do estudo.

2 O ESTADO E A TRIBUTAÇÃO MUNICIPAL

O Estado é uma estrutura social criada de modo a alcançar a satisfação dos anseios coletivos (MACHADO, 2015). O motivo de existir, assim, é servir aos fins sociais, prestando os serviços necessários à materialização do bem comum (CARRAZZA, 2015). Sem a sociedade organizada, o Estado perde sua necessidade; sem o objetivo de atingimento dos bens comuns, perde sua razão de existir (TORRES, 2009).

A prestação dos serviços realizados e postos à disposição da sociedade pelo Estado implica em despesas, bem como a manutenção da estrutura estatal (MARIA; LUCHIEZI JÚNIOR, 2010). Ora, todo direito tem despesa (NABAIS, 2012), despesas estás ainda maiores quando o Estado acumula funções sociais, ampliando sua atuação para além da manutenção da

ordem e da liberdade (TORRES, 2009).

Assim, para fazer frente às despesas públicas, fazem-se necessárias receitas, dentre as quais a tributação surge como a principal fonte de financiamento estatal (AMARO, 2019). A tributação é modelo de carreamento de valores privados aos cofres públicos, possibilitando assim a atuação estatal através da contribuição da sociedade. Essa atuação em muito se assemelha a uma contribuição de condomínio, na analogia proposta por Dowbor (1998): o sustento das atividades públicas necessárias à boa vivência e convivência social (DOWBOR, 1998).

A importância da tributação no modelo estatal brasileiro vigente é tamanha que recebeu grande atenção pelo texto constitucional, o qual traz seus contornos, limitações e principais características, e distribui competências aos entes federados (BRASIL, 1988). Essa distribuição de competências foi sendo alterada temporalmente, e compreende uma estrutura que permite aos entes federados brasileiros (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) a obtenção de receitas de modo a custear suas despesas (CARVALHO, 2013), atividades de suas competências também descritas na Constituição Federal (CF) (BRASIL, 1988).

Dentre os entes estatais existentes, o Município é aquele de maior contato com o cidadão, e, ao mesmo tempo o de reconhecimento mais recente na estrutura federativa (MENDONÇA; HOLANDA, 2016). Ao longo da história brasileira, foi incorporando atividades sob sua responsabilidade, fazendo necessária a incorporação também de receitas de modo a custear essas atividades, o que constitucionalmente teve início com a Constituição de 1934 (GIAMBIAGI; ALÉM, 2011). Assim, além das possíveis receitas originárias, advindas da atividade estatal de exploração de patrimônio próprio, ou seja, não tributárias (OLIVEIRA, 1994), as receitas derivadas de tributos cabíveis aos Municípios compreendem receitas tributárias advindas de partilha de tributos de competência dos entes maiores, em repasse constitucional, participação de fundos ou transferência livre, bem como aquelas comuns a todos os entes (taxas, contribuições de melhoria e contribuições previdenciárias dos servidores vinculados ao ente) (BRASIL, 1988).

Ainda, além das citadas, contam os Municípios com receitas de tributos privativos de sua competência (os quais cabíveis também ao Distrito Federal, por sua hibridez nata): a Contribuição de Iluminação Pública e três impostos: o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), o Imposto Sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) e o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, ressalvada a competência estadual, delimitados em lei complementar (ISS). Este último, o ISS, é a maior fonte de arrecadação tributária própria da maioria dos municípios brasileiros (SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL; SECRETARIA ESPECIAL DE FAZENDA; MINISTÉRIO DA ECONOMIA, 2021), sendo relevante à saúde financeira do ente local, aumentando as possibilidades de atuação satisfatória nas atividades de sua incumbência. Daí a nos aprofundarmos mais neste imposto, abordando suas principais características – o que será feito na seção seguinte.

3 BREVE CONTEXTO SOBRE O ISS E A NÃO INCIDÊNCIA NA LOCAÇÃO PURA

O Imposto Sobre Serviços tem seus antecedentes históricos no Egito, Roma e Grécia antigos, na tributação de atividades como tinturaria e ourivesaria (PAIVA, 2005). No Brasil, seu nascimento se deu em 1965, mas suas raízes se apoiam na tributação de atividades lucrativas e de profissões do início do século XIX, bem como de diversões (PAIVA, 2005), passando por impostos sobre bancos, sobre lojas, sobre indústrias e profissões até chegar ao imposto sobre

serviços (KORFF, 1977).

A regulamentação nacional do ISS se deu, inicialmente, pelo CTN – após, pelo Decreto-Lei 406 de 1968, até chegar à atual LC 116 de 2003 (BRASIL, 1966, 1968, 2003). Ainda vigente, algumas alterações foram realizadas na LC 116, dadas as redações da LC 157 de 2016 e 175 de 2020, que trouxeram algumas inovações ao dispositivo (BRASIL, 2016, 2020).

A LC 116 é o normativo geral que traz os contornos e características desse imposto, lei essa aventada pela Constituição Federal ao dispor que os serviços passíveis da cobrança do ISS são os definidos em lei complementar (BRASIL, 1988). Os serviços tributáveis, nesse sentido, vêm dispostos na LC 116 em sua lista anexa, compreendendo 40 itens e cerca de 200 subitens (BRASIL, 2003a) – hipóteses de incidência legalmente definidas, passíveis de cobrança quando ocorrerem no mundo real, configurando o fato gerador do imposto (REIS, 2011).

O fato gerador do ISS é a prestação de serviços constantes na lista anexa, ainda que não seja essa atividade a preponderante daquele que presta os serviços (BRASIL, 2003a). O ISS neste sentido surge de uma obrigação de fazer (CARRAZZA, 2008), de prestar um serviço em caráter negocial (ROSSI, 2011), do “ato ou efeito de servir, de dar algo de si em forma de trabalho” (PEREIRA, 2014, p. 9). Sua incidência se dá também nos serviços provenientes do exterior e sobre os prestados mediante utilização de bens e serviços públicos explorados de forma econômica por autorização, permissão ou concessão pública, e independe da denominação dada ao serviço prestado. Além disso, ressalvadas as exceções legais, os serviços na lei mencionados não se sujeitam ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), de competência estatal (BRASIL, 2003a).

A LC 116 traz, ainda, disposições sobre a não incidência, como a exportação de serviços para o exterior, por exemplo, com algumas exceções; estabelece normas sobre onde se considera o serviço prestado e o imposto devido, bem como sobre responsabilidades de pagamento e competência do ente para recebimento dos valores. Define o contribuinte como o prestador do serviço, salvo casos de responsabilidade tributária, e a base de cálculo como o preço do serviço. Determina alíquota mínima de 2% e máxima de 5%, e dispõe sobre penalidades e nulidades no caso de desrespeito, principalmente, à mínima estabelecida (BRASIL, 2003a).

Da listagem original constante na lista de serviços anexa à LC 116, alguns subitens foram incluídos posteriormente, como a aplicação de tatuagens, incluída como subitem 6.06 pela LC 157 (BRASIL, 2016). Além disso, alguns subitens foram vetados originalmente, cujos motivos de veto se apresentam na Mensagem 362, de 31 de julho de 2003, sendo estes o 3.01, o 7.14 e o 7.15, o 13.01 e o 17.07. Estes últimos compreendem o saneamento ambiental, inclusive purificação, tratamento, esgotamento sanitário e congêneres (7.14) e o tratamento e purificação de água (7.15), por não atenderem ao interesse público e terem potencial de comprometer o objetivo estatal de universalização do atendimento a serviços básicos; a “produção, gravação, edição, legendagem e distribuição de filmes, vídeo-tapes, discos, fitas cassete, compact disc, digital vídeo disc e congêneres” (13.01), entendida como indevida por fazer parte do campo de incidência do ICMS quando não feitas por solicitação de outrem ou por encomenda; e a “veiculação e divulgação de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, por qualquer meio” (17.07), por incidirem sobre aspectos de imunidade constitucional de imprensa e pelo histórico de não incidência no Decreto-Lei anterior

(BRASIL, 2003b). Sobre esse último, interessante a redação do subitem 17.06, “propaganda e publicidade, inclusive promoção de vendas, planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade, elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários”, hipótese de incidência cabível e não questionada (BRASIL, 2003a).

Acerca do veto ao subitem 3.01, “locação de bens móveis”, a justificativa se deu pela inconstitucionalidade anterior disposta pelo Supremo Tribunal Federal (STF) em 2000 o dispositivo de mesmo conteúdo constante do Decreto-Lei 406 de 1968, regramento anterior ao atual do ISS (BRASIL, 2003b). A celeuma é tamanha que deu origem à Súmula Vinculante de número 31, publicada em 2010, segundo a qual “é inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis.” (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2010).

O precedente representativo desta Súmula Vinculante da Corte Suprema envolveu o Recurso Extraordinário RE 446003 AgRg de 2006 em lide sobre locação de veículo automotor, em que o Relator Ministro Celso de Mello apontou a “distinção necessária entre locação de bens móveis (obrigação de dar ou de entregar) e prestação de serviços (obrigação de fazer)” (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2006). Essa distinção, porém, nem sempre é tão facilmente perceptível; o que se vê em exemplos de diferentes interpretações teóricas e jurisprudenciais acerca do caso como os de Tauil (2016), do voto vencido do Ministro Marco Aurélio no STF (2009) e da 15ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (2021b). Neste sentido, ganha espaço uma análise aprofundada sobre os contornos da locação “pura”, que envolve a obrigação de dar ou de entregar sem a troca de titularidade, e a prestação de serviços, obrigação de fazer que pode ou não envolver a entrega de um bem para sua concretização (TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO PERNAMBUCO, 2021).

4 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Este estudo tem como objeto empírico a análise da locação pura e da locação acompanhada de serviços sob a ótica da incidência do ISS (Imposto sobre Serviços), tecendo comentários e se posicionando acerca das distinções entre ambos os institutos e a incidência tributária ou não de ISS em cada caso. Para tanto, usa de referencial teórico e da legislação e documentos, bem como do posicionamento de jurisprudência atual selecionada sobre o assunto, identificando características, similaridades e diferenças entre ambos, com introdução teórica sobre Estado, tributação e tributação Municipal e o ISS, incidência e não incidência. Nesse contexto, funda-se nos procedimentos metodológicos que seguem.

O estudo é descritivo, com enfoque analítico, no que tange aos objetivos, eis que busca identificar, descrever e relatar elementos do tema de interesse e analisar os dados coletados (RAUPP; BEUREN, 2003). Essa escolha se deu de modo a atingir a apreciação detalhada e aprofundada da temática. As fontes de dados compreendem material bibliográfico e documental em estudos e em obras sobre o tema, somado a legislações correlatas e decisões dos Tribunais Superiores brasileiros atuais, usando de decisões passadas quando explicativas.

O estudo apresenta característica de abordagem qualitativa, pois são levantados elementos relacionados e suas interações em pesquisa aprofundada das características do fenômeno estudado (ALVES, 2003; RAUPP; BEUREN, 2003). Isso se faz ao focalizar o estudo as distinções entre a locação pura de bens móveis e serviços relacionados à locação sob a ótica do ISS, aprofundando-se na temática e compreendendo e analisando as relações entre os temas, permitindo o posicionamento dos autores quanto à incidência ou não de ISS nos assuntos

estudados. Esclarecidos os procedimentos metodológicos adotados, passa-se agora aos resultados e análise.

5 LIMITES E DISTINÇÕES ENTRE A LOCAÇÃO PURA E A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS QUE INCLUEM LOCAÇÃO

Passa-se agora à análise dos limites e distinções entre a locação pura de bens móveis e a prestação de serviços que incluem a locação – serviços estes abrangidos pelo ISS quando previstos na lista anexa à LC 116/2003.

A locação não abrangida pela incidência do ISS pelo veto ao subitem 3.01 à lista anexa de serviços da LC 116/2003, como se viu, é aquela que envolve somente a entrega de bem móvel de forma “pura”, sem serviços associados (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2006). O subitem vetado em análise envolve a atividade de locar – entrega temporária, sem transferência de propriedade, portanto não enquadrada no campo do ICMS (BRASIL, 1988) – um bem móvel, sem a associação de serviços a esta prestação. Em precedente representativo do Supremo Tribunal Federal (STF) no Recurso Extraordinário (RE) 446.003 Agr, rel. min. Celso de Mello, afastou-se a locação de veículo automotor da seara de incidência do ISS, “eis que esse tributo municipal somente pode incidir em obrigações de fazer” (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2006), assunto posteriormente pacificado na Súmula Vinculante 31 (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2010).

A “locação de bens imóveis” para realização de eventos e negócios, neste sentido, encontra respaldo legal para incidência do ISS – não se fala na obrigação de “dar” de forma transitória um salão de festas, e sim um serviço de exploração de salão de festas (BRASIL, 2003a). Veja-se aí a primeira ressalva: a de que o veto correspondeu a bens *móveis*, e não *imóveis*.

Uma segunda ressalva diz respeito à especificidade do subitem vetado, cuja redação original era a de “locação de bens móveis”. Isso não significa que serviços que envolvam locação estejam fora do campo de incidência do ISS; muito pelo contrário – o que se vê, inclusive, pela manutenção da previsão legal do item 3, de título “serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres”. O que foi vetado foi o subitem 3.01 deste item relativo à locação de bens móveis; mantêm-se, porém, os seguintes, como “cessão de direito de uso de marcas e de sinais de propaganda”, “exploração de salões de festas, centro de convenções, escritórios virtuais, stands, quadras esportivas, estádios, ginásios, auditórios, casas de espetáculos, parques de diversões, canchas e congêneres, para realização de eventos ou negócios de qualquer natureza”, “locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza” e “cessão de andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas de uso temporário” (BRASIL, 2003a). Esses subitens correspondem aos de número 3.02, 3.03, 3.04 e 3.05 do item 3.

Daí a se perceber, desde o início da vigência da LC116/2003, a intenção de abranger o campo de incidência do ISS serviços que tenham a si associados uma locação, necessária para que o serviço se realize. Neste sentido, a inconstitucionalidade de eventual incidência refere-se às operações de locação de bens móveis dissociada da prestação de serviços, como se observa no entendimento do Tribunal de Justiça de Pernambuco em decisão recente:

O entendimento consagrado pelo STF de que é “inconstitucional a incidência do

imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis” (Súmula Vinculante n. 31) somente se aplica nos casos de locação pura, ou seja, nas hipóteses em que se encontra presente apenas a obrigação de dar/entregar, não estando incluída a prestação de serviço, espécie de obrigação de fazer. (TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE PERNAMBUCO, 2021).

É com esse entendimento que, no caso em tela, o processo, que versava sobre locação de tablado por empresa cujo objeto empresarial destina-se à locação de equipamentos para construção civil e indústria, foi julgado a favor da empresa e contra o Fisco; admitiu-se que o Município não demonstrou que a locação foi acompanhada de serviços, e que se deu dissociada da prestação dos serviços, tratando-se de “locação de bens móveis pura” (TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE PERNAMBUCO, 2021).

Partindo do mesmo entendimento, ao reconhecer a cessão de andaime, configurando a prestação da empresa a incidência em instalação e montagem de estruturas metálicas, cessão de andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas de uso temporário, subitem 3.05 da LC 116, o Tribunal de Justiça de São Paulo, em decisão também recente, reconheceu o direito do Município do recebimento de valores de ISS referentes à operação (TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO, 2021b). O Tribunal de Justiça de São Paulo, inclusive, já teve oportunidade de se manifestar em 2012, em sentença didática que analisou apelação em contratação cujo objeto era a transmissão de dados para gerenciamento de localização de veículos, na qual afirmou tratar-se de os serviços de locação com assistência técnica, manutenção e transmissão de dados, cabendo o ISS por se configurar “serviço complexo que não envolve mera locação de bens móveis” (TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO, 2012).

O Tribunal de Justiça do Paraná entendeu o “baralhamento” das atividades como contrato misto – mesmo que na nota fiscal os valores relacionados à locação e ao serviço estivessem identificados de forma separada, o Egrégio Tribunal se manifestou quanto ao cabimento da SV 31 somente nos casos em que a locação do bem não se relaciona à prestação de serviços (incabível, assim, em contratos mistos) (TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO PARANÁ, 2021b). Em 2012, o Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul já havia se pronunciado nesse sentido, ao analisar contrato de locação de painéis e placas de comunicação visual como não sendo de objeto puro ou locação pura, e sim contrato de objeto misto, com serviços e locação imprescindíveis um ao outro a não aplicação da SV 31 do STF, “visto que é restrita ao contrato de objeto puro ou locação pura” (TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL, 2012).

Além deste entendimento, o Tribunal de Justiça de Alagoas identificou “escamoteamento” da atividade de prestação de serviços com o desmembramento contratual: na existência de dois contrato aparentemente autônomos, mas com escopo intimamente associado ao propósito de executar serviços, o juízo entendeu a relação entre as atividades de compressão de gás e locação do sistema de compressão, e a existência de dois contratos ao invés de um motivada para evitar a exação legal (TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO ALAGOAS, 2021). No Tribunal de Justiça de São Paulo, caso de entendimento semelhante se deu em conjunto probatório que evidenciou uma contratação que ultrapassa a “mera locação de bens móveis, tratando-se de efetiva prestação de serviços” – a disponibilização de equipamentos, tecnologia e manutenção de radares configurando serviço complexo de monitoramento de tráfego, software e não hardware, com enquadramento nos subitens 1.05 e 1.07 da lista de serviços anexa à LC 116/03 (licenciamento ou cessão de direito de uso e

programas de computação e suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e banco de dados) (TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO, 2021a).

Isso significa que não somente o disposto em contratos e objetos deve ser considerado na hora da análise, mas sim a relação entre serviço e locação, a ocorrência do fato gerador no mundo real. Os documentos são suportes para identificação da atividade, mas esta deve ser analisada caso a caso. É o que esclarece o entendimento do Tribunal de Justiça de São Paulo, ao se reportar à Súmula Vinculante 31 e sua inaplicabilidade no caso concreto analisado:

... é possível inferir que referido verbete foi elaborado especificamente para os casos em que há contrato puro de locação de bem móvel. Quando se tratar de contratos complexos ou mistos, envolvendo tanto a locação de móvel quanto a prestação de serviços, será necessário realizar uma análise mais aprofundada do caso concreto, a fim de se verificar se os objetos contratuais podem ser separados ou se estão completamente interligados, de forma que a locação, na verdade, seja meio de operacionalização de serviços (TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO, 2021a).

Dado esse aparato, é possível verificar, com base na jurisprudência aventada e na análise mais aprofundada da lista anexa da LC 116/2003, possíveis “confusões” entre locação pura de bens móveis e serviços – as quais configuram de fato campos de incidência do ISS, dado que a locação seja apenas aparentemente pura, mesmo que separada no documento fiscal ou até mesmo em contratos diversos. Veja-se o quadro a seguir:

Quadro 1: Exemplos de aparentes locações que envolvem serviços e estão no campo de incidência do ISS

Comparativo	Incidência na lista anexa à LC 116/2003
Locação de site eletrônico x hospedagem de dados	1.03
Locação de marca x cessão de direito de uso de marcas e de sinais de propaganda	3.02
Locação de espaço x exploração de salões de festas, centro de convenções, escritórios virtuais, stands, quadras esportivas, estádios, ginásios, auditórios, casas de espetáculos, parques de diversões, canchas e congêneres, para realização de eventos ou negócios de qualquer natureza	3.03
Locação de cabos x locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza”	3.04
Locação de equipamentos x cessão de andaime/estrutura	3.05
Locação de caçamba x tratamento e destinação de lixo	7.09
Locação de quarto x hospedagem	9.01
Locação de pátio x estacionamento	11.01
Locação de espaço em armazém x armazenagem e depósito	11.04 e 20.01 – 20.02 – 20.03
Locação de equipamentos x movimentação de cargas (carga e descarga com operador)	11.04 e 20.01 – 20.02 – 20.03
Locação e manutenção de cofres particulares x serviço de guarda de valores e bens	15.03
Leasing (arrendamento mercantil)	15.09
Locação de automóvel x serviço de transporte (motorista)	16.02
Locação de radar (hardware) x sistema de monitoramento (software)	22.01
Locação de placa x sinalização visual	24.01

Locação de espaço x aluguel de capela para funeral	25.01
Locação x cessão de uso de espaços em cemitérios para sepultamento	25.05

Fonte: elaborado pelos autores (2021)

Vê-se que alguns dos citados acima envolvem “locações de bens imóveis”, como a hospedagem e a locação de pátio; percebe-se, porém, a existência de bens móveis ou imóveis, como cofres, associados ao serviço de guarda de objeto, e a própria “locação de caçamba”, que pode, na verdade configurar serviço de coleta, remoção e destinação de lixo, por exemplo. Até mesmo o *leasing*, arrendamento mercantil que envolve operação de locação com opção de compra, tem especificada sua incidência na LC 116/2003. O chamado “*leasing* financeiro”, operação mais comum de *leasing*, relaciona-se muito mais a um caráter de financiamento, núcleo do contrato, posição adotada pelo STF com base nos RE 547245/SC e RE 592905/SC, tema de Repercussão Geral incluído no Informativo n. 534 do STF (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2009).

A locação de *banner*, por exemplo, encontra suas limitações no serviço sob encomenda *versus* o banner já pronto para locação – bem móvel. Esse assunto já foi tangencialmente discutido em Carneiro e Raupp (2020) ao distinguirem a venda de bens dispostos em prateleira e a venda de bens criados sob encomenda, cujo entendimento aqui se aplica à locação – envolvendo nesse caso campo de não incidência. Dessa maneira, vê-se que nas operações descritas no Quadro 1 ocorre a associação a serviços à locação, sendo que ambos se confundem na prestação do serviço.

Não por isso não se veem entendimentos divergentes, haja vista a complexidade do tema, os quais ocorrem entre teóricos e até mesmo operadores do Direito na Corte mais alta do País. A discussão sobre o *leasing* acima mencionada teve como vencido voto do Ministro Marco Aurélio, que reputou locação como não sendo serviço e considerou inconstitucional a incidência do tributo (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2009).

Na Apelação Cível n. 70047028477 da Primeira Câmara Cível da Comarca de Sapiranga, Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, versando sobre locação de painéis e placas de comunicação visual, insurgiu-se o apelante (empresa) pela tributação de ISS na prestação mencionada. O Tribunal, no que lhe concerne, entendeu pela existência de contrato misto de locação *mais* prestação de serviços, compreendidos os serviços como imprescindíveis para que a locação aconteça, com conseqüente sujeição ao ISS e inaplicabilidade da SV n. 31 do STF. Contou a decisão, porém, de voto divergente do vogal, que entendeu o ISS como não passível na operação, e argumentou pela existência de item vetado da LC 116/2003, pelo qual opinou pelo provimento da apelação e inexigibilidade do débito tributário. Este voto foi vencido e, por maioria, a apelação foi desprovida, julgando-se assim devidos os valores a título de ISS para o ente municipal, prevalecendo o entendimento de que o ISS incidiria sobre toda a operação (TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL, 2012).

No Tribunal de Justiça do Estado do Paraná (2021a), vê-se decisão que considerou a “locação de *stand* montado” como locação pura, não configurando a incidência do ISS e destoando do disposto no subitem 3.03. O próprio STF, no ARE 656709 RS, Relator Ministro Joaquim Barbosa, em acórdão de 2012, se pronunciou sobre a incidência do ISS naquilo que tange ao serviço, sem atingir a parte da locação, em operação que envolvia guindaste e operador (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2012). Com o devido respeito, o Sindicato Nacional das Empresas de Transporte e Movimentação de Cargas Pesadas e Excepcionais (SINDIPESA), por exemplo, lista valores de aquisição de guindastes entre mais de 500 mil reais (o mais barato) e 33 milhões de reais (o mais caro) (SINDIPESA, 2021), o que por si já demonstra a remota

probabilidade, na prática de que uma máquina deste valor seja locada sem operador. De toda forma, anos depois, a LC 157 de 2016 inseriu na LC 110 o subitem 14.14, “guincho intramunicipal, guindaste e içamento”, encerrando a discussão (BRASIL, 2016).

É no mesmo sentido da decisão reportada do Ilustre Min. Joaquim Barbosa que Roberto Tauil (2016) diferenciou os valores de aluguel de máquina com o serviço do operador, afirmando caber o ISS tão somente na parte do serviço, não incidindo na locação, tomando como base o que está disposto na nota fiscal. Respeitosamente, retomamos o atual entendimento do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (2021b), levando em consideração a preponderância do que é, de fato, a prestação contratada, e não somente o disposto no documento fiscal.

Poder-se-ia, aprofundando a questão, aventar a possibilidade de situações distintas, como a) a locação de um automóvel; b) um serviço de transporte escolar intramunicipal por van; c) a prestação de serviços de motorista para circulação intramunicipal, utilizando automóvel do terceiro. No primeiro caso, tratar-se-ia da hipótese de não incidência do ISS pelo veto ao item 3.01 e SV 31; no segundo e terceiro, incidência por serviço de transporte, haja vista disposição do Código Civil: “Art. 730. Pelo contrato de transporte alguém se obriga, mediante retribuição, a transportar, de um lugar para outro, pessoas ou coisas” (BRASIL, 2002). A questão maior surge no caso da locação de automóvel com a possibilidade de inclusão de serviço de motorista: há incidência de ISS ou não há? E se há, qual a base de cálculo a ser adotada?

Eis que é o acervo fático-normativo que delimita a questão, bem explanado pela Ministra Rosa Weber (2018):

... não estou a defender a impossibilidade de adequação da base de cálculo do ISS para dela excluir o valor relativo à locação do bem móvel, quando passível de delimitação. Estou simplesmente consignando que nada colhe a ação de reclamação constitucional para tal desiderato, à falta de jurisprudência consolidada nesse sentido. É que a verificação de possibilidade ou não de cisão da locação de bens móveis da prestação de serviços se dá com base no acervo fático-normativo do processo principal (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2018).

Pela análise, assim, entendemos que a resposta mais coerente com a intenção do legislador e a análise jurisprudencial à pergunta anteriormente feita é a de que a) se a locação do automóvel é plenamente possível e tem fim em si mesma, considera-se em si uma locação de bem móvel, sem incidência do ISS; b) se a locação do automóvel é condição para o serviço de motorista, como no caso de van escolar, considera-se a base de cálculo integral para a incidência do ISS, sendo o contrato de fato um contrato de objeto de transporte; c) se um serviço de motorista é disponibilizado, à parte, sem qualquer ingerência sobre a locação do bem móvel, e é optativo, oferecido como um segundo produto da empresa e diferenciados seus objetos, é possível entender aí dois contratos, dois objetos e duas tributações diferenciadas. Neste último caso, poder-se-ia ter uma locação pura (contrato um) e a prestação de um serviço de motorista (contrato 2) como objetos dissociados, bem como poder-se-ia ter uma prestação mista que disfarça um contrato real de transporte. O papel traz os comandos, mas a resposta está na realidade.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Buscou esse estudo analisar a locação pura e a locação acompanhada de serviços sob a ótica da incidência do ISS (Imposto sobre Serviços), tecendo comentários e se posicionando acerca das distinções entre ambos os institutos e a incidência tributária ou não de ISS em cada caso. Para tanto, utilizou-se de apanhado teórico sucinto de Estado, tributação e tributação municipal, bem como de breve contextualização do ISS, características, incidências e não incidências, até abordar o veto à lista anexa da LC 116/2003 ao item 3.01, que engloba “locação de bens móveis”.

Com apoio de legislação e jurisprudência sobre o assunto, focando-se em decisões de Tribunais Superiores de 2021, com uso de poucas decisões anteriores, às quais foram trazidas ao estudo para suportar e esclarecer determinadas celeumas, pode-se perceber diversas interpretações acerca da incidência de ISS em operações que envolvem locação, desafio que enfrentamos com o estudo proposto.

A questão, aparentemente simples, trouxe à tona suas dificuldades quando analisada na prática. Um quadro resumo foi apresentado, evidenciando situações nas quais, aparente locação poderia, de fato, fazer parte de uma prestação maior de serviços – um esforço humano para uma finalidade dirigida. A locação, nesses casos, seria meio para o serviço, o que sustentaria a incidência do ISS na operação. A compreensão do que é serviço, do campo de incidência do ISS e das operações que o envolvem, focalizadas naquelas que compreendem uma locação, foram essenciais para que a análise pudesse tomar corpo e se desenvolver, possibilitando a distinção das locações puras e das locações com serviços associados e sua análise quanto à tributação incidente ou não.

A reflexão e análise das situações apresentadas trouxe como contribuição teórica, além do quadro resumo mencionado e da discussão aprofundada, um exemplo desdobrado em três situações hipotéticas, com três também possíveis compreensões. Foi assim que se tornou possível compreender a possibilidade de não incidência de ISS em operação envolvendo locação, bem como de incidência total ou parcial de ISS em operações envolvendo serviços e locação – tributações distintas a depender da situação analisada.

Unindo, assim, o referencial teórico aos dados coletados, a análise permitiu compreender que o que distingue a tributação ou não, bem como a base de cálculo da tributação, vai além do que a documentação fornecida pelas partes; encontra fundamento no próprio fato gerador, na análise fática da situação, no motivo da contratação e na entrega efetiva que se buscou com a contratação. Os documentos, são elaborados pelas próprias partes, e devem refletir a situação fática – e não serem usados, eventualmente, para burlar ou escamotear situações, como o que foi apresentado ao longo da pesquisa.

Foi com esse arcabouço que se permitiu concluir pela possibilidade de incidência de ISS em situações que envolvem locação, bem como pela possibilidade de não incidência em locações puras que se distinguem totalmente de serviços, assim como pela cobrança do ISS em serviços totalmente dissociados de locações. Essa distinção e esse reconhecimento são de suma importância para ampliar as possibilidades de atuação estatal na satisfação do interesse público, principalmente ao se tratar o ISS do maior imposto arrecadador próprio dos Municípios, o que permite custear mais despesas com potencial de se tornarem serviços à sociedade. Ao mesmo tempo, ela mostra sua importância ao delimitar a interferência do público no patrimônio privado. Assim, ao menos teoricamente, satisfazem-se contribuinte, ente público e sociedade.

A lei, assim, consegue dar diretrizes, hipóteses de incidência, que tomam corpo quando

ocorridas no mundo material – o mundo dos fatos. É nesse enquadramento legítimo que se permite verificar se os valores são de fato devidos à municipalidade ou não. E é com esse olhar que se torna possível, no caso específico, buscar a segurança jurídica e a razoável justiça, nos moldes da estrutura constitucional e tributária vigentes. Reconhecida a soberania do povo, com poderes representativos dados aos legisladores, cabe ao ente executivo a correta percepção dos fatos materiais – e, caso não resolvido administrativamente, ao judiciário o encerramento da questão. Tudo isso deve se realizar buscando trazer ao ente público os valores de direito da sociedade e para a sociedade – não mais, não menos.

REFERÊNCIAS

AFONSO, José Roberto R.; LUKIC, Melina Rocha; CASTRO, Kleber Pacheco de. ICMS: crise federativa e obsolescência. **Revista Direito GV**, v. 14, n. 3, set./dez. 2018.

ALVES, Magda. **Como escrever teses e monografias**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2003.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Portal da Legislação**. Brasília, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 12 ago. 2021.

BRASIL. Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. **Portal da Legislação**. Brasília, 1968. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/De10406.htm. Acesso em: 29 ago. 2021.

BRASIL. Lei 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. **Portal da Legislação**. Brasília, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm. Acesso em: 12 ago. 2021.

BRASIL. Lei 10406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Portal da Legislação**. Brasília, 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm. Acesso em: 08 set. 2021.

BRASIL. Lei Complementar 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. **Portal da Legislação**. Brasília, 2003a. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 12 ago. 2021.

BRASIL. Lei Complementar 157, de 29 de dezembro de 2016. Altera a Lei Complementar no 116, de 31 de julho de 2003, **Portal da Legislação**. Brasília, 2016. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp157.htm. Acesso em: 08 set. 2021.

BRASIL. Lei Complementar 175, de 23 de setembro de 2020. Dispõe sobre o padrão nacional de obrigação acessória do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), **Portal da Legislação**. Brasília, 2020. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp175.htm. Acesso em: 06 set. 2021.

BRASIL. Mensagem n. 362, de 31 de julho de 2003. **Portal da Legislação**. Brasília, 2003b.

Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/Mensagem_Veto/2003/Mv362-03.htm. Acesso em: 6 set. 2021

CARNEIRO, Amanda Maciel; RAUPP, Fabiano Maury. Da prateleira ou personalizado? (Alguns) limites entre o ICMS e o ISS brasileiros. **Revista da Universidade Vale do Rio Verde**, v. 1, n. 18, 2020.

CARRAZZA, Roque Antonio. A tributação na Constituição, o princípio da autonomia municipal e o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS). Questões conexas.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). **Curso de direito tributário e finanças públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico**. São Paulo: Saraiva, 2008. P. 782-803.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 30. ed. rev. ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 84/2014. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

DOWBOR, Ladislau. **A reprodução social: Propostas para uma gestão descentralizada**. Petrópolis: Vozes, 1998.

FOLLONI; André; DIB, Natalia Brasil. Notas sobre a tributação como bem jurídico coletivo. **Revista de Estudos Constitucionais, Hermenêutica e Teoria do Direito (RECHTD)**, São Leopoldo, v.7, n. 3, p. 323-333, set./dez. 2015.

GIAMBIAGI, Fábio; ALÉM, Ana Cláudia. **Finanças públicas: teoria e prática no Brasil**. 4 ed. rev. e atual. Prêmio Jabuti 2000. Rio de Janeiro, Elsevier: 2011. 2ª tiragem.

KORFF, Eurico. Finanças públicas municipais. **Revista de Administração de Empresas**, Rio de Janeiro, ano 1, v.17, n. 5, p. 7-41, set./out. 1977.

MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

MARIA, Elizabeth de Jesus; LUCHIEZI JÚNIOR, Álvaro (Orgs.). **Tributação no Brasil: em busca da justiça fiscal**. Brasília, 2010.

MENDONÇA, Maria Lírida Calou de Araújo e; HOLANDA, Marcus Mauricius. A

Administração Pública Municipal como Fomentadora do Desenvolvimento Social e Econômico. **Sequência** (Florianópolis), n. 74, p. 207-232, dez. 2016.

NABAIS, José Casalta. Nota sobre o dever fundamental de pagar tributos. ALLEMAND, Luiz Cláudio Silva (Coord.). **Direito tributário: questões atuais**. Brasília: OAB, Conselho Federal, Comissão Especial de Direito Tributário, 2012.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Receitas Públicas Originárias**. São Paulo: Malheiros, 1994.

PAIVA, Valfredo. **Tributação, arrecadação e política fiscal – um estudo de caso: o Programa de modernização da administração tributária do município de Vitória**. 2005. 144p. Dissertação (Mestrado Profissional) - Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE). Curso de Ciências Contábeis. Vitória. Disponível em: http://www.fucape.br/public/producao_cientifica/8/Dissertacao%20Valfredo.pdf. Acesso em: 18 ago. 2021.

PEREIRA, Eidiane Leite. Mudanças no processo de arrecadação do ISSQN em Rolim de Moura – RO com o uso da nota fiscal eletrônica de serviços. 2014. 32p. Trabalho de Conclusão de Curso. Artigo (Curso de Ciências Contábeis) – Fundação Universidade Federal de Rondônia – UNIR. Cacoal, Rondônia. Disponível em: www.ri.unir.br/jspui/handle/123456789/468 Acesso em: 7 set. 2021.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2003.

REIS, Antonio Carlos Nogueira. Peculiaridades do ISS – aspectos históricos. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo Pereira de (Orgs.). **Direito tributário: impostos municipais e contribuições**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. (Coleção doutrinas essenciais; v.5).

ROSSI, Carlos Alberto Del Papa. ISS – Base de cálculo. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo Pereira de (Orgs.). **Direito tributário: impostos municipais e contribuições**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. (Coleção doutrinas essenciais; v.5). P. 251-268.

SECRETARIA DO TESOUREO NACIONAL; SECRETARIA ESPECIAL DE FAZENDA; MINISTÉRIO DA ECONOMIA. **Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral**: Boletim 2020. Brasília, mar. 2021. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/carga-tributaria-do-governo-geral/2020/114>. Acesso em: 6 set. 2021.

SINDICATO NACIONAL DAS EMPRESAS DE TRANSPORTE E MOVIMENTAÇÃO DE CARGAS PESADAS E EXCEPCIONAIS. Divisão de guindastes do Sindipesa. **Tabela**

referencial do custo incidente sobre os serviços de locação de guindastes. Disponível em: <http://sindipesa.com.br/pagina.asp?id=208>. Acesso em: 8 set. 2021.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Ag. Reg. No Recurso Extraordinário 446.003-3 Paraná.** Brasília, 30 mai. 2006. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=386791>. Acesso em: 6 set. 2021.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Informativo STF n. 534.** Brasília, 2-6 fev. 2009. Disponível em: <https://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo534.htm#Leasing%20e%20Incid%C3%Aancia%20do%20ISS>. Acesso em: 8 set. 2021.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Súmula Vinculante 31.** Brasília, publicação DJE, 17 fev. 2010. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1286>. Acesso em: 06 set. 2021.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Ag. Reg. No Recurso Extraordinário com Agravo 656.709 Rio Grande do Sul.** Órgão Julgador: Segunda Turma. Relator: Min. Joaquim Barbosa. DJE, 08 mar. 2012. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=1801906>. Acesso em: 08 set. 2021.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Rcl 28.324**, rel. min. Rosa Weber, dec. monocrática, j. 25-5-2018, DJE 107 de 30-5-2018. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1286>. Acesso em: 08 set. 2021.

TAUIL, Roberto A. O ISS nas atividades que envolvem locação e serviços. CONSULTOR MUNICIPAL: o portal da administração tributária municipal. **Tributos Municipais.** Curitiba, nov. 2016. Disponível em: <http://consultormunicipal.adv.br/artigo/tributos-municipais/28-11-2016-o-iss-nas-atividades-que-envolvem-locacao-e-servicos/>. Acesso em: 8 set. 2021.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário.** V. 1. Constituição Financeira, Sistema Tributário e Estado Fiscal. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO ALAGOAS. **Apelação Cível 0700657-30.2017.8.02.0047 AL 0700657-30.2017.8.02.0047.** Órgão Julgador: 3ª Câmara Cível. Publicação: 13 abr. 2021, Julgamento: 22 mar. 2021; Relator: Des. Celyrio Adamastor Tenório Accioly. Disponível em: <https://tj-al.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/1193210205/apelacao-civel-ac-7006573020178020047-al-0700657-3020178020047/inteiro-teor-1193210362>. Acesso em: 08 set. 2021.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO PARANÁ. **Apelação 0005268-56.2016.8.16.0033 Pinhais 0005268-56.2016.8.16.0033 (Acórdão).** Órgão Julgador: 1ª

Câmara Cível. Publicação: 31 mai. 2021, Julgamento: 31 mai. 2021. Relator: Guilherme Luiz Gomes. 2021a. Disponível em: <https://tj-pr.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/1250002796/apelacao-apl-52685620168160033-pinhais-0005268-5620168160033-acordao>. Acesso em: 8 set. 2021.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO PARANÁ. **Apelação 0002242-11.2018.8.16.0185 Curitiba 0002242-11.2018.8.16.0185 (Acórdão)**. Órgão Julgador: 2ª Câmara Cível. Publicação: 23 jun. 2021, Julgamento: 16 jun. 2021. Relator: Stewalt Camargo Filho. 2021b. Disponível em: <https://tj-pr.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/1246958872/apelacao-apl-22421120188160185-curitiba-0002242-1120188160185-acordao>. Acesso em: 8 set. 2021.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO PERNAMBUCO. **Apelação Cível 0566031-03.2000.8.06.0001 CE 0566031-03.2000.8.06.0001**. 2ª Câmara Direito Público. Publicação: 14 jul. 2021, Julgamento: 14 jul. 2021. Relator: Maria Iraneide Moura Silva. Disponível em: <https://tj-ce.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/1247499990/apelacao-civel-ac-5660310320008060001-ce-0566031-0320008060001-inteiro-teor-1247500000>. Acesso em: 8 set. 2021.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. **Apelação Cível 70047028477**, Órgão Julgador: Primeira Câmara Cível, Comarca de Origem: Sapiranga; Relator: Irineu Mariani, Julgado em: 21 nov. 2012, Publicado em: 28 nov. 2012. Disponível em: <https://www.tjrs.jus.br/novo/buscas-solr/?aba=jurisprudencia>. Acesso em: 6 set. 2021.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO. **Apelação nº 0095479-16.2006.8.26.0000**. Órgão Julgador: 14ª Câmara de Direito Público. Publicação: 24 jan. 2012. Julgamento: 19 jan. 2012. Relator: João Alberto Pizarini. Disponível em: <https://tj-sp.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/21117407/apelacao-apl-954791620068260000-sp-0095479-1620068260000-tjsp>. Acesso em: 8 set. 2021.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO. **AC 1000890-09.2019.8.26.0663 SP 1000890-09.2019.8.26.0663**. Órgão Julgador: 15ª Câmara de Direito Público. Publicação: 05 fev. 2021, Julgamento: 4 fev. 2021. Relator: Raul De Felice. 2021a. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/processos/220433678/processo-n-1000890-0920198260663-do-tjsp>. Acesso em: 8 set. 2021.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO. **Agravo de Instrumento 2144364-02.2021.8.26.0000 SP 2144364-02.2021.8.26.0000**. Órgão Julgador: 15ª Câmara de Direito Público. Publicação: 16 ago. 2021; Julgamento: 14 ago. 2021. Relator: Rodrigues de Aguiar. 2021b. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/processos/396686849/processo-n-2144364-0220218260000-do-tjsp>. Acesso em: 08 set. 2021.