

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO - UFRJ
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS - CCJE
FACULDADE NACIONAL DE DIREITO - FND

**TRIBUTAÇÃO DO ISS SOBRE OPERAÇÕES REALIZADAS POR INTERMÉDIO
DE PLATAFORMAS DIGITAIS DE TRANSPORTE PRIVADO DE PASSAGEIROS**

BRENDA MURY RODRIGUES

RIO DE JANEIRO

2022

BRENDA MURY RODRIGUES

**TRIBUTAÇÃO DO ISS SOBRE OPERAÇÕES REALIZADAS POR INTERMÉDIO
DE PLATAFORMAS DIGITAIS DE TRANSPORTE PRIVADO DE PASSAGEIROS**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação da **Prof.^a Dra. Vanessa Huckleberry Portella Siqueira.**

RIO DE JANEIRO

2022

FICHA CATALOGRÁFICA

CIP - Catalogação na Publicação

R696t Rodrigues, Brenda Mury
Tributação do ISS sobre operações realizadas por
intermédio de plataformas digitais de transporte
privado de passageiros / Brenda Mury Rodrigues. --
Rio de Janeiro, 2022.
70 f.

Orientadora: Vanessa Huckleberry Portella
Siqueira.

Trabalho de conclusão de curso (graduação) -
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade
Nacional de Direito, Bacharel em Direito, 2022.

1. Imposto sobre Serviços. 2. Transporte
privativo de passageiros. 3. Plataformas digitais.
4. Tributação. I. Huckleberry Portella Siqueira,
Vanessa , orient. II. Título.

BRENDA MURY RODRIGUES

**TRIBUTAÇÃO DO ISS SOBRE OPERAÇÕES REALIZADAS POR INTERMÉDIO
DE PLATAFORMAS DIGITAIS DE TRANSPORTE PRIVADO DE PASSAGEIROS**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, **sob a orientação da Prof^ª. Dra. Vanessa Huckleberry Portella Siqueira.**

Data da Aprovação: 20/07/2022

Banca Examinadora:

Prof^ª. Dra. Vanessa Huckleberry Portella Siqueira - Orientadora

Prof. Bruno Curi

RIO DE JANEIRO

2022

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, agradeço imensamente ao meu pai e à minha mãe por tudo o que conquistei e por terem cuidado tão bem de mim. Agradeço por cada palavra de apoio, abraço trocado e cuidado que depositaram em mim ao longo da minha vida. Sem vocês, esta conquista não seria possível.

A meu irmão e melhor amigo Alexandre, sou imensamente grata por você ter sido meu cantinho de conforto durante todos esses anos, capaz de me arrancar profundas gargalhadas mesmo em momentos tão difíceis. Te amo imensamente. Espero que minha caminhada sirva de estímulo para que você alcance todos seus sonhos e objetivos.

Também não poderia deixar de agradecer às minhas tão queridas avó Teresinha, tia Valéria e Tia Nana, pelo suporte e carinho de sempre. Obrigada por sempre terem acreditado em mim.

Agradeço aos amigos que a Faculdade Nacional de Direito me presenteou, responsáveis por tornar esses cinco anos tão especiais. Agradeço especialmente à Isadora, Isabelly, Laiane, Gabriela, Mirella, Russo e Daniel. Obrigada por transformarem até mesmo os momentos mais difíceis em momentos especiais. Carrego cada um de vocês no meu coração.

Ao longo dessa trajetória, também me deparei com profissionais incríveis, que moldaram muito da pessoa e profissional que sou hoje. Gostaria de deixar meus agradecimentos à Dra. Vivian, que me apresentou com tanto amor e afeição à Execução Penal. Também agradeço aos meus colegas do Brigagão, Duque Estrada Advogados, responsáveis por fazer emergir a minha paixão pelo Direito Tributário e com quem tenho a honra de trabalhar. Agradeço especialmente à Lis Aguilera, advogada por quem me espelho, pela paciência, atenção e por sempre confiar e acreditar em mim. Obrigada!

Agradeço, por fim, a todos aqueles cujo nome não citei, mas que estiveram comigo e me ajudaram durante o trilhar dessa caminhada.

RESUMO

A presente monografia tem por objetivo analisar a viabilidade da incidência do imposto sobre serviços (ISS) sobre as atividades realizadas por plataformas digitais multilaterais que atuam no âmbito do transporte privado de passageiros, realizando a conexão entre os motoristas e os passageiros. Para tanto, estuda-se o contexto que propiciou o surgimento desse – e de tantos outros - inovador modelo negocial, bem como suas principais características e método de funcionamento. Em seguida, são examinados os aspectos históricos e jurídicos do imposto sobre serviços, com o intuito de verificar a sua regra-matriz de incidência e seus limites constitucionais, com base no que dispõe a Constituição Federal de 1988 e a Lei Complementar nº 116/03. Por fim, é realizado um confronto entre o conceito constitucional da expressão “serviço” e a natureza jurídica da atividade realizada por essas plataformas, a fim de se concluir pela possibilidade (ou não) de sua tributação pelo ISS, além da exposição jurisprudencial acerca do tema.

Palavras-chave: Imposto sobre Serviços. Transporte privativo de passageiros. Plataformas digitais. Tributação.

ABSTRACT

This paper intends to analyze the possibility of levying the Brazilian service tax (ISS) on the activities carried out by multilateral digital platforms that provide private transportation of passengers, connecting the drivers and the passengers. Initially, this work studies the environment that led to the emergence of this - and many other - innovative business model, as well as its main characteristics and method of operation. Furthermore, the historical and legal aspects of the Brazilian service tax are examined, in order to verify its tax base rule and its constitutional limits, based on the provisions of the Brazilian Federal Constitution of 1988 and Complementary Law no. 116/03. Finally, a confrontation is made between the constitutional concept of the expression "service" and the legal nature of the activity performed by these platforms, besides an exposition of the former court decisions about the theme, in order to conclude on the possibility of its taxation by the ISS.

Keywords: Brazilian municipal service tax. Private transportation of passengers. Digital platforms. Taxation.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	9
CAPÍTULO I – ECONOMIA DIGITAL, TRANSPORTE PRIVADO DE PASSAGEIROS E AS IMPLICAÇÕES TRIBUTÁRIAS ATUAIS	11
1.1 Sociedade da Informação e economia digital	12
<i>1.1.1 Avanço da Sociedade da Informação</i>	12
<i>1.1.2 Conceito de economia digital</i>	14
1.2 Plataformas digitais e o serviço de transporte privativo de pessoas através de aplicativos	16
<i>1.2.1 Mercados multilaterais e o uso das plataformas digitais</i>	16
<i>1.2.2 Plataformas multilaterais</i>	18
<i>1.2.3 Transporte privado de pessoas mediante o uso de plataformas digitais</i>	20
1.3 Implicações tributárias decorrentes do avanço da economia digital no âmbito do direito interno	22
CAPÍTULO II – IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS	25
2.1 Competência tributária na Constituição de 1988	25
<i>2.1.1 Modelo federalista de repartição de competências</i>	25
<i>2.1.2 Modelo federalista de repartição de competências no âmbito nacional</i>	28
2.2 Noções gerais e históricas sobre o Imposto sobre Serviço e o conceito de “serviço” à luz da Constituição Federal	30
<i>2.2.1 Breve síntese da evolução histórica do ISS</i>	30
2.3 Lei Complementar nº 116/2003 e a Regra-Matriz de incidência do ISS	34
<i>2.3.1 Aspecto material de incidência do ISS</i>	35
<i>2.3.2 Aspecto temporal de incidência do ISS</i>	38
<i>2.3.3 Aspecto espacial: competência do município para cobrar o ISS</i>	39
<i>2.3.4 Aspecto pessoal: sujeitos da relação tributária</i>	41
<i>2.3.5 Aspecto quantitativo do ISS</i>	42
CAPÍTULO III – DA INCIDÊNCIA (OU NÃO) DO ISS NA ATIVIDADE REALIZADA PELAS PLATAFORMAS INTERMEDIADORAS DO SERVIÇO DE TRANSPORTE PRIVADO DE PASSAGEIROS	44
3.1 O conceito de “Serviços” para fins de incidência do ISS	44

3.2 Natureza da atividade prestada pelas empresas de tecnologia detentoras de plataformas multilaterais associadas ao transporte privado de passageiros	49
3.3 Análise jurisprudencial	55
CONCLUSÃO.....	62
REFERÊNCIAS.....	64

INTRODUÇÃO

As rápidas mudanças provocadas pelo desenvolvimento das novas tecnologias modificaram a forma que a sociedade consome bens e serviços, sendo responsáveis por ressignificar as mais diversas atividades tradicionais do cotidiano, tais como o formato de se ouvir música, assistir filmes e de se comunicar.

É nesse contexto de ampla digitalização que nasceu a economia de compartilhamento, que consiste em um modelo de mercado digital criado especialmente para viabilizar e facilitar o acesso da população à bens e serviços. Em síntese, visa-se garantir ao consumidor e ao fornecedor a possibilidade de interagirem entre si mediante a utilização de ferramentas digitais como websites ou aplicativos, para fins de celebração de negócios jurídicos.

Dentre os vastos modelos negociais que surgiram e/ou se modificaram durante o “boom” da economia de compartilhamento, destaca-se aqueles explorados por empresas como a Uber e 99 Tecnologia Ltda, que atuam no ramo do transporte individual privativo de passageiros, cumprindo com a função de conectar os motoristas (fornecedores do serviço) e os passageiros (usuários das plataformas) através da utilização de uma plataforma multilateral digital.

Trata-se, nesse particular, de atividade inovadora que revolucionou o mercado de transporte privado de pessoas no mundo, cujo escopo não se encontrava, até então, prevista na legislação do país.

Acontece que, o direito tende a não se manter omissos aos impactos que tais modelos trazem para a sociedade, inclusive, na esfera do Direito Tributário. Nessa toada, a rápida difusão dessas plataformas entre os cidadãos brasileiros atrelada ao potencial arrecadatório que essas empresas de tecnologia possuem em razão do grande consumo de suas atividades pelo mercado nacional e o seu consequente aumento de receitas são fatores que fazem com que seja natural que o fisco passe a enxergar tais atividades como fontes arrecadatórias.

Ocorre que, as referidas plataformas são utilizadas única e exclusivamente no formato *online*, o que resulta na dificuldade de se verificar o modo em que a atividade por elas prestada

deve ser tributada, principalmente se considerado o fato de que o sistema tributário brasileiro foi projetado com base em um modelo de economia marcada pela tangibilidade de bens e serviços.

Nesse contexto, o primeiro capítulo do presente estudo possui como propósito principal apresentar a conjuntura que propiciou o surgimento e a expansão de modelos comerciais prestados por intermédio de aplicativos, a atividade desenvolvida pelas pessoas jurídicas que exploram as plataformas multilaterais que propiciam a ligação entre passageiros e motoristas, bem como os principais desafios tributários enfrentados no âmbito do direito interno concernentes à tributação desses negócios.

Outrossim, considerando que o ramo de mobilidade urbana é um dos setores que mais vem sendo influenciado pela onda tecnológica que assola a sociedade desde o final dos anos 90, o trabalho possui como principal objetivo analisar a possibilidade de enquadramento do negócio jurídico de transporte privado de passageiros mediante o uso de aplicativo em algum dos serviços previstos no rol da lista anexa à Lei Complementar 116/2003, de modo a viabilizar a incidência do Imposto Sobre Serviços (ISS), de competência municipal, sobre ele.

Para tanto, o capítulo segundo irá tratar do modelo federalista de repartição de competências, pontuando as regras de distribuição que foram instituídas pelo legislador constitucional quando da promulgação da Constituição Federal de 1988. Além disso, também serão delimitados as características e parâmetros do ISS, de maneira a abordar aspectos gerais e específicos do aludido tributo com o objetivo de compreender sua origem histórica, hipótese de incidência, critérios e restrições.

Já no terceiro e último capítulo, o trabalho irá se debruçar no estudo do conceito constitucional do termo “serviço” utilizado pelo legislador para fins de determinar o critério material de incidência do imposto em comento, assim como no exame minucioso da natureza jurídica da atividade prestada pelas empresas detentoras de plataformas multilaterais associadas ao transporte privado de passageiros, a fim de se concluir pela possibilidade, ou não, da tributação pelo ISS. Por fim, será exposto o atual entendimento jurisprudencial acerca do tema em questão.

CAPÍTULO I – ECONOMIA DIGITAL, TRANSPORTE PRIVADO DE PASSAGEIROS E AS IMPLICAÇÕES TRIBUTÁRIAS ATUAIS

É cediço que o advento e expansão das novas tecnologias implicaram em uma mudança significativa na sociedade contemporânea. A utilização cada vez mais assídua de mecanismos digitais por parte da população, bem como seu processo de democratização no decorrer das últimas décadas permitiram o surgimento de novas formas de interação social e, conseqüentemente, de novas formas de negócios.

De fato, a facilidade do acesso à informação somado ao fortalecimento de uma infraestrutura digital global resultou não apenas na modificação das relações interpessoais, mas na criação de novos modelos de produção econômica e comercial, baseados em bens intangíveis, sobre os quais inexistente qualquer tipo de circulação física.

Dentre os inúmeros modelos comerciais, frutos do emparelhamento da economia com meios digitais, destaca-se a chamada economia de compartilhamento, que pode ser entendida como um modelo de produção, consumo e distribuição de bens e serviços, realizada, em suma, a partir do chamado peer-to-peer agreement¹, isto é, acordos individuais celebrados entre fornecedores e consumidores.

De acordo com Shu-Yi Oei e Diane M. Ring, esse compartilhamento poderá se concretizar de formas demasiadas, através de um procedimento de intermediação, o qual é realizado, em sua maioria, por empresas detentoras de grande desenvolvimento tecnológico². Destarte, pode ser compreendido como um mecanismo digital criado para facilitar e intermediar a relação entre o consumidor e o fornecedor de um bem ou serviço mediante a utilização de um *website* ou um aplicativo eletrônico³, dentre o qual se pode citar o objeto da presente pesquisa, isto é, a plataforma online desenvolvida para fins de promover a intermediação do serviço de transporte privado de pessoas.

Nesse sentido, não há dúvidas de que essa avalanche de inovações tecnológicas

¹OEI, Shu-Yi; RING, Diane. Can Sharing Be Taxed? **Law Review**, v. 93, n. 4, 2016, p. 997

²Ibid., p. 997

³ELLIOT, Carrie Brandon. Taxation of the Sharing Economy: Recurring Issues. *Bulletin For International Taxation*, Amsterdam, v. 72, 2018.

promoveu a ressignificação dos métodos tradicionais de negócios, fato que, por si só, gerou inúmeros benefícios sociais e econômicos para a sociedade.

Ocorre que, por outro lado, a digitalização da economia também trouxe consigo uma grande discussão acerca da forma em que essas novas atividades deveriam ser tributadas, especialmente em razão de o nosso sistema tributário nacional ter sido formulado com base “em “saídas físicas de mercadorias”, “compra e venda de bens”, “prestação de serviços baseadas em obrigações de fazer” e na determinação de competência tributária com base na ideia de estabelecimentos fixos.”⁴

Portanto, para que melhor se compreenda os desafios concernentes à tributação desse inovador modelo de negócio por parte do Imposto sobre serviços (“ISS”), faz-se necessário compreender esse novo contexto econômico vivenciado pela sociedade que propiciou na eclosão e difusão da denominada economia digital.

1.1 Sociedade da Informação e economia digital

1.1.1 Avanço da Sociedade da Informação

A expressão “Sociedade de Informação” costuma ser atrelada à onda tecnológica que vem se difundindo e impactando o cotidiano da população desde o final do século XX. Também representa o processo de ruptura com a antiga sociedade industrial, que era baseada na produção de bens industrializados e foi marcada pela utilização de insumos baratos de energia.⁵

Em sentido semelhante, Simão Filho defende que essa nova era “pode ser situada partindo-se da migração de uma época industrial e pós-industrial para a era da informação, tida por pós-moderna”, se tratando de “uma possibilidade intrínseca de se formar, a partir de então, uma ‘nova história’ e, por via de consequência, um novo homem informacional como

⁴IGLESIAS, Tadeu Puretz. O conflito de competências tributárias sobre o consumo na era das novas tecnologias: uma reflexão sobre a tributação dos softwares. **Revista Direito Tributário Atual**, São paulo, v. 44, 1º semestre 2020.

⁵WERTHEIN, Jorge. A sociedade da informação e seus desafios. **Ci. Inf.**, Brasília, v. 29, n. 2, p. 71-77, maio/ago. 2000, p. 71.

substrato direto da revolução tecnológica.”⁶

De fato, as rápidas transformações sociais e econômicas ocasionadas pelo avanço das novas tecnologias nas áreas da informática e da telecomunicação possibilitaram o surgimento de meios de produção até então inexistentes, que foram substituindo, aos poucos, a centralidade de uma matéria-prima de origem material por uma outra espécie de matéria-prima: o informacionalismo.

Nas palavras de Jorge Werthein, “as tecnologias se desenvolvem para permitir o homem atuar sobre a informação propriamente dita, ao contrário do passado quando o objetivo dominante era utilizar informação para agir sobre as tecnologias, criando implementos novos ou adaptando-os a novos usos.”⁷ Nesse particular, segundo Frank Webster, apesar de a expressão sociedade da informação poder possuir as mais diversas concepções a depender da perspectiva a qual se observa – seja ela econômica, tecnológica, ocupacional, espacial, cultural ou até mesmo filosófica, através da reflexão acerca dos impactos causados pela expansão da informação no modo de vida atual -, essa sociedade é passível de compreensão através da imprescindibilidade dos meios e formas de informação no mundo contemporâneo⁸.

Urge salientar que, essa nova realidade social não implicou apenas na ressignificação das relações interpessoais, mas também das relações comerciais, industriais e econômicas⁹. À vista disso, Jorge Werthein compreende que seu avanço está intrinsecamente relacionado ao desenvolvimento e ascensão do capitalismo¹⁰, que, atrelado à integralização mundial a partir de rede de infraestrutura global de telecomunicação, possibilitou o surgimento de novas formas de gerar riqueza. De fato:

A sociedade contemporânea atravessa uma verdadeira revolução digital em que são dissolvidas as fronteiras entre telecomunicações, meios de comunicação de massa e informática. Convencionou-se nomear esse novo ciclo histórico de Sociedade da Informação, cuja principal marca é o surgimento de complexas redes profissionais e tecnológicas voltadas à produção e ao uso da informação, que alcançam ainda sua

⁶SIMÃO FILHO, Adalberto. Sociedade da Informação e seu Lineamento Jurídico. In: PAESANI, Liliana Minardi (Coord.). **Direito na Sociedade da Informação**. São Paulo: Atlas, 2007, p. 9-10.

⁷WERTHEIN, Jorge. Op. cit., p. 72.

⁸WEBSTER, Frank. **Theories of the information society**. London: Routledge, 2003, p. 8.

⁹SCHWAB, Klaus. **A Quarta Revolução Industrial**. Trad. Daniel Moreira Miranda. São Paulo: Edipro, 2016, p. 11.

¹⁰WERTHEIN, Jorge. Op. cit., p. 72.

distribuição através do mercado, bem como as formas de utilização desse bem para gerar conhecimento e riqueza.¹¹

Tem-se, portanto, que, essa nova era a qual vivemos hoje é marcada pela facilidade do acesso à informação – que, por sua vez, é disponibilizado à população de formas variadas - bem como pela indispensabilidade do uso das tecnologias da informação e comunicação (“TIC”) em todas as esferas da sociedade.

1.1.2 Conceito de economia digital

É nesse contexto de profunda globalização que surge a chamada economia digital. Com efeito, as TICs tornaram possível a aderência, por parte de cada vez mais pessoas, à utilização de produtos como computadores, *tablets*, *smartphones* etc., proporcionando uma integração social que foi capaz de transcender fronteiras e diminuir distâncias, principalmente diante da possibilidade da troca instantânea de informações.

Conforme já exposto, a incorporação da internet e de outros dispositivos digitais não ocorreu somente nas esferas pessoais, como também nos processos de produção, comercialização e fornecimento de bens e serviços. Nesse viés, não tardou para que os agentes econômicos percebessem os inúmeros benefícios proporcionados pela sociedade informacional e nela se inserirem.

O aludido processo fomentou a transição de uma sociedade mercantil baseada em bens tangíveis para uma conjuntura marcada pela imaterialidade e intangibilidade das relações. Em outras palavras, a digitalização da economia foi responsável por alterar as relações de negócios tradicionais, na medida em que o bem físico, assim como o estabelecimento físico, foram deixando de possuir relevância.

Trata-se, para Klaus Schwab, de um forte indício de que estamos passando por uma quarta revolução industrial, cuja principal característica é justamente a fusão dessas novas tecnologias com o mundo físico, digital e biológico.¹² Ainda de acordo com o autor, essa revolução vem criando formas de colaboração entre os indivíduos para com as

¹¹BARRETO JÚNIOR, Irineu Francisco. Atualidade do Conceito de Sociedade da Informação para a Pesquisa Jurídica. In: PAESANI, Liliana (Coord.). **O Direito na sociedade da informação**. São Paulo: Atlas, 2007, p. 62..

¹²SCHWAB, Klaus. Op. cit., p. 16.

empresas/instituições. À título de exemplo, cite-se as plataformas digitais, capazes de proporcionar à população os mais diversos bens e serviços, e gerar riquezas, alterando, assim, o âmbito das relações pessoais e profissionais¹³.

Não por outro motivo, a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) considera a economia digital como um setor vital, pontuando que seus impactos refletem para além do campo do comércio eletrônico e de serviços digitais, de modo que influencia, também, outras áreas da economia e da vida em geral.¹⁴

Nesse particular, Rumana Bukht e Richard Heeks, no artigo “Defining, Conceptualising and Measuring the Digital Economy”, defendem que, apesar de não haver um consenso doutrinário acerca da conceituação da chamada economia digital, ela abrange toda a extensão de aplicação das tecnologias digitais nas mais diversas áreas da sociedade, assim como toda a sua produção. Ainda segundo os autores, a referida economia constitui parte do resultado econômico cuja origem é exclusiva ou prioritariamente derivada de tecnologias digitais baseadas em bens ou serviços digitais.¹⁵

De modo semelhante, se manifestou a OCDE:

Various definitions of the Digital Economy (or similar concepts) are already used by governments, businesses and International Organisations. This section reviews these definitions, considering their commonalities and differences, and how they relate to the proposed G20 DETF definition of the Digital Economy as incorporating “all economic activity reliant on, or significantly enhanced by the use of digital inputs, including digital technologies, digital infrastructure, digital services and data. It refers to all producers and consumers, including government, that are utilising these digital inputs in their economic activities.”¹⁶

Por fim, a OCDE também defende que são diversas as características que se encontram presentes no âmbito da economia digital, dentre as quais se incluem: **(i)** maior dependência dos bens intangíveis; **(ii)** maior utilização de dados, em especial o *big data* – o qual pode ser

¹³SCHWAB, Klaus. Op. cit., p. 23.

¹⁴ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **OECD Hearings: The Digital Economy 2012**. Disponível em: <https://www.oecd.org/daf/competition/The-Digital-Economy-2012.pdf>. Acesso em: 12 fev. 2022.

¹⁵BUKHT, Rumana; HEEKS, Richard. **Defining, Conceptualizing and Measuring the Digital Economy**. The development Informatics Working Paper Series, Paper No. 68. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3431732. Acesso em: 13 fev. 2022.

¹⁶ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Report for the G20 Digital Economy Task Force: A roadmap toward a common framework for measuring the Digital Economy**. Disponível em: <http://www.oecd.org/sti/roadmap-toward-a-common-framework-for-measuring-the-digital-economy.pdf>. Acesso em: 13 out. 2020.

caracterizado como conjunto de informações pessoais de usuários e consumidores -; **(iii)** presença dos chamados efeitos de rede; **(iv)** incremento da adoção de modelos de negócios multilaterais; **(v)** a tendência para o monopólio ou oligopólio em determinados tipos de negócios, em especial aqueles que dependem dos efeitos de rede; e **(vi)** maior volatilidade de modelos de negócio.¹⁷

Desse modo, pode-se concluir que a economia digital é marcada pelo uso difundido de meios informacionais nas relações econômicas e pessoais, pelo processo de digitalização dos insumos, assim como pela intensificação e aceleração do fluxo financeiro, especialmente ante o amplo uso da internet, expansão da tecnologia wireless e popularização de produtos e novos modelos de negócios – especialmente os multilaterais -.

1.2 Plataformas digitais e o serviço de transporte privativo de pessoas através de aplicativos

1.2.1 Mercados multilaterais e o uso das plataformas digitais

O amplo acesso à rede de internet também fez com que as empresas expandissem seus modelos de atuação, na medida em que as obrigou a se adaptarem às novas demandas e exigências do mercado consumerista, fato que influenciou significativamente no surgimento e na reestrutura de modelos negociais.

Nesse mesmo sentido, Celso de Barros Correia Neto, José Roberto Rodrigues Afonso e Luciano Felício Fuck explicam que:

A digitalização mudou a forma de fazer negócios, bem assim de criar, circular e gerir riquezas. Deu ensejo a modelos empresariais até recentemente desconhecidos, novas formas de comércio e de relacionamento entre empresas e consumidores, ao tempo em que paulatinamente tornou obsoletos modelos tradicionais. Está alterando também a natureza do trabalho e a maneira como Poder Público e sociedade comunicam-se. Governo e instituições jurídicas precisam adaptar-se aos tempos atuais para lidar com necessidades e demandas emergentes (e.g. acesso à internet) e administrar canais e instrumentos sem precedentes.¹⁸

¹⁷ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20**. Base Erosion and Profit Shifting Project. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm>. Acesso em: 13 out. 2020, p. 67.

¹⁸CORREIA NETO, Celso de Barros et al. A Tributação na Era Digital e os Desafios do Sistema Tributário no Brasil. **Revista Brasileira De Direito IMED**, v. 15, p. 145-167, 2019, p. 147.

Destarte, a expansão das TICs no âmbito comercial promoveu um barateamento dos custos operacionais, fato que, conseqüentemente, desencadeou o desenvolvimento de produtos inovadores, assim como de novos mecanismos de produção e entrega desses bens.¹⁹ De igual modo, também reduziu os custos atinentes às atividades de comunicação, facilitando o acesso, por parte das empresas, aos mais diversos clientes, usuários e fornecedores. É nesse contexto que as empresas passaram a explorar os mercados multilaterais ou a economia compartilhada.

Conforme bem expõe a OCDE, em seu Relatório de 2018, são duas as características que representam esses mercados: **(i)** a existência de externalidades indiretas de rede, que consistem no aumento do valor ou da utilidade em um lado da plataforma quando o número de usuários do outro lado da plataforma cresce; e **(ii)** ausência de neutralidade nas estratégias de atribuição de preços, representada pela possibilidade de reduzir o preço/valor de um lado da plataforma para intensificar o número de usuários no outro lado.²⁰

A título de exemplo dessa segunda característica, pode-se citar um caso que aconteceu no Brasil, em 2018, quando a empresa 99 Tecnologia Ltda., do ramo de transporte individual de passageiros, com o objetivo de promover um aumento na sua rede de usuários e desbancar a concorrência, reduziu o valor da corrida em 17% na região metropolitana de São Paulo.²¹

Com isso, é possível concluir que tais modelos negociais são ferramentas (plataformas ou *websites*) criadas para facilitar e intermediar a relação entre diferentes tipos de indivíduos e organizações que compõem uma relação consumerista. Não por outro motivo, a própria OCDE, ainda em 2015, assim definiu os mercados multilaterais:

A multi-sided business model is one that is based on a market in which multiple distinct groups of persons interact through an intermediary or platform, and the decisions of each group of persons affects the outcome for the other groups of

¹⁹ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20**. Base Erosion and Profit Shifting Project. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm>. Acesso em: 13 out. 2020, p. 52.

²⁰ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Tax Challenges Arising from Digitalisation** – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OCDE/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264293083-en.pdf?expires=1645379262&id=id&accname=guest&checksum=26E0519F5B1E147E312B019D9C8562BC>. Acesso em: 20 fev. 2022, p. 52.

²¹99 baixa o preço e acirra guerra de aplicativos de transporte. **Veja**. Disponível em: <https://veja.abril.com.br/economia/99-baixa-o-preco-e-acirra-guerra-de-aplicativos-de-transporte/>. Acesso em: 20 fev. 2022.

persons through a positive or negative externality. In a multi-sided business model, the prices charged to the members of each group reflect the effects of these externalities. If the activities of one side create a positive externality for another side (for example more clicks by users on links sponsored by advertisers), then the prices to that other side can be increased.²²

Com efeito, conforme bem explicitam Peter C. Evans e Annabelle Gawer, o poder que as plataformas digitais possuem de se desdobrar em diversas dimensões somado à rapidez e escala com que promovem o processo de interação produtiva e de inovação foram essenciais para diferenciá-las dos modelos tradicionais de negócio, além de que tornaram possível a criação de novos modelos negociais.²³

1.2.2 Plataformas multilaterais

Cumprе salientar que, essas plataformas digitais também podem possuir estruturas e funções divergentes. Isto é, elas não são idênticas entre si e podem promover diferentes tipos de atividades. De fato, segundo a OCDE, são quatro os modelos de negócios que exploram os mercados multilaterais: **(i)** revenda; **(ii)** negócios verticalmente integrados; **(iii)** fornecedores de insumos; e **(iv)** plataformas multilaterais ou economia compartilhada.²⁴

Encaixam-se, no primeiro enquadramento, empresas como *Amazon* (nas plataformas de vendas *online*), e *Spotify*, na medida em elas possuem suas atividades circunscritas na compra e posterior revenda de produtos e/ou direitos. Nesse modelo, os revendedores controlam o preço da venda e assumem a total responsabilidade perante os clientes. Além disso, não há necessidade de que os clientes se inscrevam nas plataformas para se utilizarem dela.

²²ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20**. Base Erosion and Profit Shifting Project. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm>. Acesso em: 13 out. 2020, p. 71.

²³EVANS, Peter, GAWER, Annabelle. **The Emerging Platform Economy Series: The Rise of the Platform Enterprise – A Global Survey..** Disponível em: https://www.thecge.net/app/uploads/2016/01/PDF-WEB-Platform-Survey_01_12.pdf. Acesso em: 20 fev. 2022.

²⁴ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OCDE/G20** Base Erosion and Profit Shifting Project. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264293083-en.pdf?expires=1645379262&id=id&accname=guest&checksum=26E0519F5B1E147E312B019D9C8562BC>. Acesso em: 20 fev. 2022.

Já nos negócios verticalmente integrados estão as empresas que internalizam, dentro de sua própria cadeia, a propriedade sobre os fornecedores, como no caso da *Netflix* quando ela própria é responsável pela produção de algum filme/série/documentário.

Os fornecedores de insumos, por sua vez, consistem em empresas ou indivíduos que promovem o fornecimento de insumos intermediários para outras empresas, para que essas últimas possam produzir certo bem ou serviço. Nesse caso específico, o cliente final será, necessariamente, uma pessoa jurídica.

Feitos essa rápida introdução acerca das plataformas existentes no âmbito dos mercados multilaterais, tem-se a quarta e última forma negocial exposta pela OCDE em seu relatório publicado em 2018. Trata-se, também, do mais importante modelo para o presente estudo, qual seja as plataformas multilaterais, dentre as quais estão aquelas que prestam o transporte privativo de passageiros através de aplicativo. Referidas plataformas são caracterizadas por utilizar a tecnologia como forma de intermediar transações entre os indivíduos que se encontram no papel de fornecedores e os clientes, sem, contudo, assumir as responsabilidades e benefícios da aludida transação, que geralmente fica à cargo do fornecedor (que também é um usuário da plataforma).

Outro ponto importante é que, ao contrário do que ocorre nos mercados de revendedores, não há como realizar ou se beneficiar da atividade promovida pela plataforma multilateral sem antes se filiar a ela. Em outras palavras, ambos os lados da relação de consumo devem estar filiados à plataforma que realizará a intermediação entre eles.

Outrossim, a natureza da atividade praticada por empresas que exploram as plataformas digitais multilaterais está transformando o mercado, na medida em que conseguem conectar os dois lados de uma relação consumerista de uma forma completamente inovadora. Acerca do tema, Tathiane Piscitelli expõe que:

O crescimento da economia compartilhada nos últimos anos é um dado irrefutável. O surgimento de empresas Airbnb, Cabify, Uber e outras, que viabilizam o acesso a bens e serviços, mas sem detê-los ou prestá-los diretamente, é suficiente para mostrar a relevância desse mercado.²⁵

²⁵PISCITELLI, Tathiane. Tributação da Economia Compartilhada: caso das plataformas digitais de transporte e hospedagem sob a perspectiva do ISS. In: PISCITELLI, Tathiane. **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018, p. 416.

De uma maneira simplificada, plataformas multilaterais podem ser entendidas como verdadeiros ecossistemas digitais, criados a partir de uma tecnologia de ponta para facilitar transações entre indivíduos da sociedade, geralmente usuário e fornecedor, sem, contudo, se apropriar dos serviços os quais promove o intermédio/a facilitação. Destaca-se, ainda, que todas as atividades por elas praticadas são prestadas digitalmente, ou seja, não há um local físico para realizá-las.

Com base nas características e conceitos acima discorridos, é possível notar que muitas das grandes empresas que surgiram no período de expansão da economia digital e vêm ganhando cada vez mais notoriedade no mundo atual exploram atividades que se enquadram no conceito de plataformas multilaterais, assim como a Uber (transporte privado de passageiros), 99 Tecnologia Ltda (transporte privado de passageiros), Airbnb (hospedagem), Rappi (entrega de comida) e Loggi (entrega de bens em geral). Destaca-se que, não obstante possuírem ramos diversos, todas elas utilizam a plataforma digital para fins de celebração de um negócio jurídico e para a realização do pagamento.

1.2.3 Transporte privado de pessoas mediante o uso de plataformas digitais

Dentre essas múltiplas formas de negócios acima citadas está o objeto do presente trabalho: o transporte privativo de passageiros. Essa modalidade negocial, ao contrário do que muitos pensam, não se trata de uma inovação, mas sim da transformação de uma atividade até então já existente, como a explorada pelo serviço de taxi, que por muitos anos dominou o mercado nacional e internacional²⁶.

Foi justamente no contexto de expansão da economia digital que, em 2010, a empresa UberCab, atualmente conhecida como Uber, inovou o mercado de mobilidade urbana sem qualquer regulamentação ao disponibilizar aos consumidores um aplicativo simples e eficiente para smartphones, através do qual é possível solicitar um motorista, a qualquer

²⁶PEREIRA, Ricardo Utrabo; FREITAS, Paulo Henrique de Souza. A regulamentação dos serviços prestados pela startup Uber no Brasil: o transporte privado individual de passageiros em conformidade com os preceitos de acessibilidade de um estado democrático / The regulation of services provided by startup Uber. **Revista de Direito da Cidade**, [S.l.], v. 9, n. 4, p. 1416-1449, out. 2017, p. 1418.

momento, para realizar o serviço de transporte de passageiros²⁷, facilitando consideravelmente o acesso da população ao referido serviço.

Destaca-se, ainda, que a Uber sequer detém a propriedade dos veículos que são disponibilizados. De fato, ao invés de possuir recursos de mobilidade, a referida empresa atua no mercado oferecendo aos motoristas parceiros das mais diversas localidades do mundo mecanismos que os auxiliam a captar clientes e exercer a atividade de transporte privado de passageiros, ao passo em que proporciona aos consumidores a possibilidade de se conectar, sempre que assim desejarem, com algum motorista. Em troca, a empresa cobra um percentual da tarifa recebida pelo motorista de cada viagem que esse realiza.²⁸

Em síntese, a plataforma, além de intermediar a relação entre o motorista e usuário, também garante uma série de outras acessibilidades, tais como o acesso prévio ao valor da corrida, a descrição do carro, a média de duração da corrida, o nome do motorista, número da placa, a possibilidade de pagar a corrida de modo automático bastando o cadastro do cartão de crédito ou débito para tanto, a opção de adicionar paradas no decorrer da viagem, de cancelamento e também de compartilhar a tarifa da viagem com outros usuários.

Por outro lado, fornece aos motoristas parceiros notificações informando as áreas com maior procura de viagens, um resumo dos ganhos obtidos ao longo do dia, o valor da corrida, a área de destino da viagem, a opção de aceitar ou recusar determinada viagem, além da possibilidade de trabalhar somente quando desejar.²⁹

De acordo com José Joaquim Gomes Canotilho:

De forma muito singela e abreviada, o “sistema Uber” consiste numa plataforma tecnológica que suporta uma aplicação móvel para smartphones. Com base nesta plataforma tecnológica oferece serviços ao mercado – às pessoas em geral e a “motoristas privados”. Através do “sistema app” e recorrendo a um serviço de geolocalização, liga os utilizadores aos “motoristas privados”, sem ser necessário que o utilizador (consumidor) telefone ou se desloque do local em que se encontre.³⁰

²⁷HARTMANS, Avery; LESKIN, Paige. **The history of how Uber went from the most feared startup in the world to its massive IPO**. Disponível em: <https://www.businessinsider.com/ubers-history>. Acesso em: 06 mar. 2022.

²⁸OEI, Shu-Yi; RING, Diane. Op. cit., p. 1002.

²⁹UM guia de utilização do app da Uber. **Uber**. Disponível em: <https://www.uber.com/br/pt-br/ride/how-it-works/>. Acesso em: 06 mar. 2022

³⁰CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Parecer**: A atividade econômica privada de transporte individual de passageiros, na sua modalidade privada e o “sistema Uber”. Disponível em: <https://s.conjur.com.br/dl/parecer-canotilho-uber.pdf>. Acesso em: 06 mar. 2022.

Seu modelo de negócio consiste, basicamente, em uma parceria com proprietários de veículos próprios, assim como com locadoras de veículos particulares licenciadas. Outrossim, para se inscrever na plataforma, o motorista deverá preencher certos requisitos estabelecidos pela própria empresa, como possuir uma CNH contendo a observação "Exerce atividade remunerada - EAR" e enviar fotos de sua documentação.³¹

Todos esses mecanismos proporcionados pela Uber a diferenciaram do mercado tradicional explorado pelas empresas de táxis, fato que permitiu com que essa se tornasse, atualmente, uma das maiores empresas do ramo de mobilidade que existe no mundo, disponibilizando seus serviços em cerca de 70 países³².

Com efeito, a popularidade da Uber fez com que outras empresas adentrassem ao mercado do serviço de transporte privativo de pessoas por aplicativo, concorrendo com a empresa. À título de exemplo, podemos citar a 99 Tecnologia Ltda, competidora direta da Uber no mercado nacional de mobilidade urbana.

Ocorre que, a despeito da inserção dessas empresas de tecnologia no mercado ter ressignificado por completo a atividade de transporte privativo, facilitando consideravelmente o acesso a esse serviço à população, o modelo tecnológico disruptivo explorado por elas, por ser extremamente divergente dos modelos tradicionais, deve ser estudado de forma mais profunda, principalmente no âmbito tributário para fins de tributação.

1.3 Implicações tributárias decorrentes do avanço da economia digital no âmbito do direito interno

Conforme já exposto, os impactos proporcionados pelo avanço da economia digital também refletiram na tributação. Com a expansão de um mercado majoritariamente digital e o conseqüente surgimento de novos negócios, assim como em razão da ressignificação de mercados já anteriormente existentes, as empresas passaram a exercer cada vez mais

³¹REQUISITOS para os motoristas parceiros. **Uber**. disponível em: <https://www.uber.com/br/pt-br/drive/requirements/>. Acesso em: 06 mar. 2022

³²USE a Uber em cidades do mundo todo. **Uber**. Disponível em: <https://www.uber.com/global/pt-br/cities/>. Acesso em: 06 mar. 2022.

atividades híbridas e intangíveis. Como se não bastasse, a revolução digital também tornou prescindível a manutenção de estabelecimentos físicos por parte das empresas.

Essas circunstâncias, além de gerar sérias discussões no âmbito do Direito Tributário internacional, também têm proporcionado grandes desafios ao nosso sistema tributário nacional, cuja construção se deu a partir de um viés tradicional de economia, a qual estabeleceu como importantes parâmetros para fins de tributação o local físico em que o contribuinte se encontra e a diferença do conceito de mercadorias e serviços. Conforme ressaltam Araújo e Valadão:

As estruturas dos ordenamentos jurídicos foram concebidas para um mundo tangível, mas a tecnologia vem esmaecendo as fronteiras entre serviços e mercadorias, entre bens corpóreos e incorpóreos, gerando crise em conceitos jurídico-tributários, tais como “estabelecimento permanente”, “mercadoria”, o próprio conceito de “serviço” e conferindo ênfase crescente ao local do mercado consumidor.³³

Nesse mesmo sentido, Correia Neto, Affonso e Fuck:

As transformações em curso nas relações sociais e econômicas reclamam tributos diferentes e outras formas de cobrança, quer no nível interno, quer no nível internacional. Os sistemas tributários em vigor não parecem plenamente capazes de dar conta dos desafios postos pela nova economia digital. As bases, estabelecidas no início do século XX, caminham para tornarem-se rapidamente obsoletas – inaptas para lidar com novas práticas comerciais e novos modelos de negócios.³⁴

Especificamente em relação ao direito interno, a digitalização da economia afeta diretamente a tributação sobre o consumo. Conforme será mais bem destrinchado no capítulo subsequente, a Constituição Federal de 1988 repartiu a competência dos entes federativos atribuindo aos Municípios a competência para instituir o ISS, responsável por onerar as prestações de serviço e aos Estados a competência para instituir o ICMS, incidente sobre a circulação de bens e prestação de serviços interestaduais e intermunicipais e de comunicação. Em um período em que a maioria esmagadora das operações eram praticadas com bens físicos, tal divisão não configurava um problema.

Ocorre que, com o passar do tempo as mercadorias tradicionais foram sendo substituídas pelos chamados bens intangíveis. De igual modo, muitos serviços que antes eram prestados

³³ARAÚJO, Ana Clarissa; VALADÃO, Marco Aurélio Pereira. O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), Economia Digital e Reforma Tributária Brasileira. **Revista Jurídica Luso-Brasileira**, v. 6, n. 2, p. 104, 2020, p. 104.

³⁴CORREIA NETO, Celso de Barros et al. Op. cit., p. 149.

de forma presencial passaram a ser realizados exclusivamente de maneira digital, fato que, além de alterar a percepção do conceito de “serviço”, também ampliou o seu escopo para fins tributários, eis que também passou a alcançar bens intangíveis.

Esse processo de intangibilidades repercutiu na barreira tradicional entre bens e serviços o qual o nosso ordenamento tributário foi constituído, fato que resultou na dificuldade de diferenciar esses conceitos, assim como na forma em que determinada atividade deverá ser tributada. Segundo Piscitelli, essa problemática acarreta um cenário de insegurança jurídica para os sujeitos passivos de uma relação tributária, visto que a falta de uma norma que determine com firmeza qual o tributo incide sobre uma determinada atividade torna possível a ocorrência de bitributação.³⁵

Por fim, outro problema se encontra consubstanciado no fato de que, via de regra, os modelos de negócios provenientes da economia digital, como no caso das plataformas multilaterais de transporte individual de passageiros, prescindem de um estabelecimento fixo. De fato, o procedimento de intermediação entre motoristas parceiros e consumidores que é prestado pelas referidas plataformas não ocorre em um local físico, o que gera conflito de competência entre unidades de um mesmo ente federativo.

Desse modo, para verificar a plausibilidade de os serviços de transporte privado realizados por intermédio de plataformas digitais serem passíveis de tributação pelo ISS, faz-se necessário compreender melhor essa espécie de tributo, bem como verificar a possibilidade de enquadramento dessa atividade no conceito de serviço e ao rol taxativo na lista anexa à Lei Complementar 116/2003, para que sejam evitadas cobranças indevidas que possam vir a corroborar com a insegurança jurídica existente no Brasil em relação à tributação da economia digital.

³⁵PISCITELLI, Tathiane. Tributação Indireta da Economia Digital: o Brasil está Pronto para aderir às Orientações da OCDE?. **Revista Direito Tributário Atual IBDT**, São Paulo, v. 43, 2019, p. 535.

CAPÍTULO II – IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS

Feita a análise inicial acerca do papel da economia de digital no fomento de negócios que exploram as plataformas digitais multilaterais no âmbito economia compartilhada – trazendo esse estudo para dentro do escopo do presente trabalho, qual seja o transporte privativo de passageiros -, faz-se necessário compreender melhor o campo de incidência do Imposto sobre Serviços, bem como de seus aspectos.

Nesse particular, esse capítulo cuidará de abordar os aspectos gerais e específicos do ISS, com o intuito de entender sua origem histórica, sua regra-matriz de incidência e seus critérios. Somente assim, far-se-á possível entender sobre a (im)possibilidade de se tributar, pelo imposto em comento, empresas como a *Uber* e 99 Tecnologia Ltda., líderes do mercado nacional na exploração da mobilidade urbana por meio de aplicativos digitais.

2.1 Competência tributária na Constituição de 1988

2.1.1 Modelo federalista de repartição de competências

Diante da complexidade e diversidade atinentes à estruturação política-constitucional dos Estados na atualidade, diversas são as categorias nas quais eles podem ser enquadrados. Os estudiosos tradicionais, contudo, costumam classificar um Estado de duas diferentes formas: na hipótese de suas atividades serem governadas de maneira una por um Poder tido como central, será considerado unitário. Por outro lado, será considerado Federal quando sua estruturação for repartida de maneira vertical em múltiplas unidades de poder autônomas, sobre as quais prepondera um governo central³⁶.

Faz-se imperioso destacar que, federalismo e federação são termos que se diferem. O primeiro consiste em uma concepção teórica e abstrata de um modelo a ser alcançado, que visa extrair, a partir da análise de características comuns de Estados que adotem o sistema federativo como forma de organização, um modelo ideal que possa vir a ser observado por todas as nações. Por sua vez, federação se traduz como “um Estado formado pela união de

³⁶CONTI, José Maurício. Considerações sobre o federalismo fiscal brasileiro em uma perspectiva comparada. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo Faraco (Orgs.). **Federalismo fiscal**: questões contemporâneas. Florianópolis: Conceito, 2010, p. 15.

vários Estados que perdem sua soberania em favor da União Federal, a qual aparece assim no Direito Internacional como um Estado simples”³⁷. Isto é, o Estado Federal representa a reunião de entes autônomos, governados por um poder central, limitado e organizado por uma Constituição nacional.

Nessa seara, o federalismo pode ser compreendido como uma estrutura de organização política, em que as competências administrativa, legislativa, judiciária e política dos entes que integram o Estado-nação são repartidos em diferentes níveis de governo, para fins de descentralizar o exercício do poder, que, por sua vez, deverá ser conduzido por uma ordem jurídica nacional, regida por uma Constituição Federal. À vista disso, o poder político é partilhado entre a União e as demais esferas do governo, as quais passam a usufruir de maior liberdade e autonomia, não apenas política, mas também administrativa e financeira.

Desse modo, o sistema federalista configura claro instrumento democrático, não consistindo apenas em um mecanismo de separação espacial dos múltiplos entes federativos, mas também de garantia de autonomia e participação na formação de vontade da União. Nesse sentido, leciona Heleno Taveira Torres³⁸:

O federalismo, pela força normativa da Constituição, na forma preconizada por Konrad Hesse, deve ser meio para preservar as autonomias dos estados e municípios, integrados em harmonia com os fins constitucionais do Estado Democrático, na permanente concordância prática entre fins e meios, especialmente os financeiros.

Ainda de acordo com o autor:

O federalismo é signo de identidade constitucional. Não se limita a ser modelo de repartição espacial das unidades federadas. Antes, carrega consigo também a garantia constitucional de servir como forma de separação e limitação dos poderes do Estado-nação. Lembra Klaus Stern que uma Constituição deve atuar promovendo a unidade.³⁹

Frisa-se que, em razão de cada Estado possuir um processo de formação e organização diferente uns dos outros, dotado de particularidades que são inerentes à cada um deles, a

³⁷AZAMBUJA, Darcy. **Introdução à ciência política**. 17. ed. São Paulo: Globo S.A., 2005, p. 135

³⁸TORRES, Heleno Taveira. **Federalismo cooperativo exige reformas política e tributária no país**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2014-ago-27/consultor-tributario-receita-promover-politicas-coerentes-economia>. Acesso em: 14 mar. 2022

³⁹TORRES, Heleno Taveira. **Os desafios do federalismo fiscal e a reforma do ICMS**. In: *Tributação brasileira em evolução- estudos em homenagem ao Prof. Alcides Jorge Costa*. São Paulo: IASP. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5663914/mod_resource/content/1/HTT%20-%20ICMS%20e%20os%20desafios%20do%20federalismo%20-%20homenagem%20a%20AJC.2015.pdf. Acessado em: 14 mar. 2022

doutrina nacional entende que não há como se estabelecer uma definição única e exclusiva de Federação. Apesar disso, nas palavras de Geraldo Ataliba⁴⁰, “(...) há traços essenciais que deverão estar presentes em todos os Estados, que se pretendam afirmar, federais”.

Em seu artigo “Considerações sobre o federalismo fiscal brasileiro em uma perspectiva comparada”, José Maurício Conti lista seis características as quais considera intrínsecas a um governo organizado de forma federativa. São elas: **(i)** existência de, ao menos, duas esferas de poder governamental – ou seja, para o autor, o Estado deve possuir uma pluralidade governamental -; **(ii)** os entes descentralizados devem ser autônomos entre si; **(iii)** existência de uma Constituição Federal, responsável por reger e organizar o Estado como um todo e todas as unidades à ele pertencente; **(iv)** as competências dos entes federativos devem ser legalmente repartidas; **(v)** todos os entes devem participar da formação da vontade do Estado nacional; e **(vi)** por fim, os entes da federação devem ser indissociáveis.⁴¹

Conforme já exposto, não há dúvidas de que cada Estado aderente ao sistema administrativo-político federativo possui suas particularidades e complexidades, de modo que nem sempre apresentarão todos os elementos supracitados. Contudo, de modo geral, pode-se extrair que a ideia de Federação se encontra calcada nas práticas de descentralização e autonomia, o que pressupõe a existência de mais de uma esfera de governo subnacional e, conseqüentemente, a necessidade de se estabelecer a repartição de suas competências, cujas linhas deverão ser traçadas e limitadas, impreterivelmente, pela Constituição Federal.

Nas palavras de José Afonso Silva, caberá a Constituição, em um sistema federativo, estipular: “(...) um sistema de normas jurídicas, escritas ou costumeiras, que regula a forma do Estado, a forma de seu governo, o modo de aquisição e o exercício do poder, o estabelecimento de seus órgãos, os limites de sua ação, os direitos fundamentais do homem e as respectivas garantias.”⁴².

⁴⁰ATALIBA, Geraldo. **Constituição e Constituinte**: regime federativo. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987, p. 63.

⁴¹CONTI, José Maurício. Op. cit., p. 17.

⁴²SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito constitucional positivo**. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 37-38.

2.1.2 Modelo federalista de repartição de competências no âmbito nacional

No Brasil, o princípio federativo encontra disposição artigo 1º da Carta Magna de 1988, a qual instituiu um modelo de Estado Federal com três níveis de governo subnacional indissolúveis. O caráter autônomo desses entes, por sua vez, encontra previsão no art. 18 da Constituição, o qual assim prevê: “A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição.”

É de se notar que o Constituinte brasileiro adotou um modelo misto de organização, visto que ao mesmo tempo em que outorga determinados poderes e funções aos entes de maneira exclusiva, também os confere competências comuns e concorrentes.

Esse modelo federalista de organização Estatal influenciou diretamente o sistema tributário nacional, posto que a Constituição Federal, além de outorgar competência isolada à cada um dos entes para instituição e arrecadação de tributos, também estabeleceu repasses intergovernamentais, os quais, segundo Émerson Gomes, se caracterizam como:

Repases de recursos financeiros entre entes descentralizados de um Estado, ou entre eles e o Poder Central, com base em determinações constitucionais, legais, ou ainda, em decisões discricionárias do órgão ou entidade concedente, com vistas ao atendimento de determinado objetivo genérico.⁴³

Em relação as competências tributárias, a Constituição de 88 cuidou de assim dividi-las: **(i)** competência privativa, a qual consiste no poder exclusivo que cada pessoa política possui para criar/instituir determinado imposto; **(ii)** competência comum. Trata-se da competência outorgada à União, Estados, Municípios e Distrito Federal para instituírem mesmas espécies de tributos (taxas e contribuições de melhoria), com previsão no art. 145, incisos II e III, da CF; e **(iii)** competência residual, que pode ser compreendida como o poder para criar uma nova espécie de imposto. No caso do Brasil, esta competência é conferida unicamente à União, mediante Lei Complementar, nos termos do art. 154, I, da CF.

Com efeito, o texto constitucional dispõe exaustivamente sobre as competências pertencentes à cada ente da Federação. O art. 153, da CF, por exemplo, estabelece os impostos

⁴³GOMES, Emerson. Fundamentos das transferências intergovernamentais. **Direito Público**, Porto Alegre, ano 5, n. 27, p. 76-92, mai./jun. 2009.

que cabem à União, exclusivamente, instituir. Já aos Estados-membros foi outorgada, nos termos do art. 155 da CF, a competência para instituir os impostos sobre a transmissão causa *mortis* e doação (“ITCMD”); as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (“ICMS”); e a propriedade de veículos automotores (“IPVA”). Por fim, em consonância com o que determina o art. 156 da CF, somente aos entes municipais compete o poder de instituir os impostos sobre a transmissão intervivos de bens imóveis e de direitos reais sobre imóveis (ITBI); a propriedade predial e territorial Urbana (“IPTU”); e sobre serviços (“ISS”) – objeto do presente estudo -.

Com efeito, a Constituição Federal, ao adotar o sistema de discriminação de rendas⁴⁴, instituiu uma rígida distribuição de competências tributárias à uma sistemática de divisão de rendas resultantes do seu exercício. Destaca-se, ainda, que, para além das repartições de competência, os dispositivos supracitados também indicam as materialidades sobre as quais incidirão cada imposto, delimitando-se, assim, a sua hipótese de incidência (“h.i”). Esclareça-se que a h.i. pode ser compreendida como uma situação abstrata prevista em lei, que descreve um fato cujo qual uma vez realizado fará nascer uma obrigação tributária.

Nas palavras de Geraldo Ataliba, “é a materialidade do conceito do fato, descrito hipoteticamente pela h.i. que fornece o critério para classificação das espécies tributárias.”⁴⁵. Ainda de acordo com o autor, cada hipótese de incidência possui um protótipo uno e indivisível, o qual somente é capaz de se identificar consigo mesmo, fato esse que configura um determinado tributo e permite o identificá-lo⁴⁶.

A *priori*, tal circunstância pode parecer simples. Ocorre que, esse modelo de discriminação de rendas, atualmente, apresenta uma rigidez que vem fomentando conflitos tanto intergovernamentais, quanto entre unidades de um mesmo ente, especialmente em razão da mudança de uma economia que era calcada em operações tangíveis, isto é, que envolviam bens físicos, para um sistema econômico cujo um dos pilares é justamente a intangibilidade.

⁴⁴ Eurico Korff define a discriminação de rendas como “a partilha de competência tributária entre os vários níveis de poder, é a qualificação financeira que corresponde à habilitação política das unidades federadas.” KORFF, Eurico. Finanças públicas municipais. **Revista de Administração de Empresas**, Rio de Janeiro, vol. 17, n. 5, p. 7-41, set/out. 1977.

⁴⁵ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 130

⁴⁶ *Ibid.*, p. 130.

2.2 Noções gerais e históricas sobre o Imposto sobre Serviço e o conceito de “serviço” à luz da Constituição Federal

2.2.1 Breve síntese da evolução histórica do ISS

De acordo com o que se pode extrair da leitura do artigo 3º do Código Tributário Nacional (Lei 5.172, de 25.10.1966), são cinco as principais características que podem definir o tributo: **(i)** trata-se de uma prestação pecuniária compulsória, isto é, independe da vontade do sujeito passivo; **(ii)** somente pode ser cobrado em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir; **(iii)** não possui nenhuma relação com o cometimento de atos ilícitos por parte do contribuinte; **(iv)** deve ser instituída mediante lei; e **(v)** somente pode ser cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Conforme expressamente prevê o art. 145 da Constituição Federal de 1988, reproduzido pelo art. 5º do CTN, há um total de 3 tributos que podem ser instituídos pelos entes federados, quais sejam: os impostos, taxas e as contribuições de melhoria. Também não se pode esquecer das contribuições especiais e dos empréstimos compulsórios, que apesar de não constarem nos dispositivos em comento, são considerados pela doutrina e jurisprudência como espécies tributárias autônomas⁴⁷.

Nesse particular, imposto nada mais é do que uma espécie do grande gênero tributo, que estará sempre vinculado à uma manifestação de riqueza, cujo fato gerador incide sobre uma ação realizada por determinada pessoa – seja ela física ou jurídica -, a qual está completamente desvinculada a qualquer ato proveniente do Poder Público.⁴⁸

No tocante ao ISS, ele se encontra positivado no art. 156, III, da Constituição Federal, recaindo sobre a prestação de um serviço de qualquer natureza, que, nos dizeres de Carrazza, corresponde a "(...) prestação, a terceiro, de uma utilidade (material ou imaterial), com

⁴⁷PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 54-55.

⁴⁸CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 76.

conteúdo econômico, sob regime de direito privado (em caráter negocial), mas não trabalhista”⁴⁹

Em uma síntese histórica, estudiosos do direito indicam que a primeira aparição desse imposto – ainda que de maneira sucinta - se deu com a expedição do Alvará de 20.10.1812 pelo Príncipe D. João VI, o qual implementou o imposto do banco, que vislumbrava garantir a efetiva participação da Real Fazenda no capital do Banco Brasil, vez que essa primeira atuava como a principal acionista do banco⁵⁰. Ato seguinte, através da Lei Orçamentária nº 70, de 22.10.1836, o imposto foi ampliado e passou a abranger todos os estabelecimentos comerciais que exploravam a atividade de venda, passando a ser denominado como imposto sobre lojas.⁵¹

Anos após, com a Lei Orçamentária nº 1.174, de 27.09.1860, o imposto sobre lojas foi substituído pelo imposto sobre indústrias e profissões, que, por sua vez, abarcava toda e qualquer atividade lucrativa, incluindo a prestação de serviços. Apenas em 1981 o referido imposto foi incluído na Constituição, mais especificamente no artigo 9º, §4º, cuja competência competia exclusivamente aos Estados-membros.⁵²

Sem mudanças significativas durante a vigência das Constituições de 1934 e 1937, somente com o advento da Constituição de 1946 o imposto sobre indústrias e profissões foi transferido para a competência municipal.

Destaca-se, ainda, que o imposto sobre serviços que conhecemos atualmente somente apareceu na legislação brasileira em 1965, principalmente em decorrência da bruta mudança política vivenciada no Brasil com a instituição do regime ditatorial, que além de influenciar o âmbito político, econômico, social e cultural, também influenciou a política tributária da época. De fato, a Emenda Constitucional nº 18, de 1.12.1965 foi considerada por muitos estudiosos como uma verdadeira Reforma Tributária, na medida em que instaurou inúmeras mudanças em relação ao que previa as Constituições anteriores. Nos dizeres de Bernardo Ribeiro de Moraes:

⁴⁹CARRAZZA, Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 1113.

⁵⁰HARADA. Kiyoshi. **ISS: Doutrina e Prática**. 2. ed. São Paulo: Editora Atlas S.A, 2014, p. 2.

⁵¹ *Ibid.*, p. 2

⁵² *Ibid.*, p. 2

Desde 1891 a discriminação de rendas tributárias vinha sendo repetida nas Constituições que se seguiram (1934, 1937, 1949), sem a menor imaginação, alterando-se apenas a parte relativa à competência tributária das entidades políticas, ou melhor, modificando-se as pessoas de direito público titulares de cada imposto. A Emenda Constitucional n.º 18, de 1965, não mais copiou, comodamente, a técnica anterior, realizando uma reforma de essência, pois, além de alterar a discriminação de competência tributária, a Emenda adotou uma classificação de imposto baseada em nomenclatura econômica, procurando solucionar, ainda, outros problemas, inclusive os dos efeitos econômicos dos impostos⁵³.

Em seu artigo 15, a EC 18/1965 outorgou aos municípios a competência para instituir o imposto sobre serviços sobre qualquer natureza, desde que não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados, cabendo à legislação complementar a função de estipular critérios para diferenciá-los das operações relativas à circulação de mercadorias, cuja previsão se encontrava no art. 12 (§único do art. 15). Confira-se:

Art. 15. Compete aos Municípios o impôsto sôbre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados.
Parágrafo único. Lei complementar estabelecerá critérios para distinguir as atividades a que se refere êste artigo das previstas no art. 12.

Essa fixação de critérios somente veio a ser obedecida no ano seguinte, com a elaboração do Código Tributário Nacional (Lei 5.172, de 25.10.1966), que inobstante ser formalmente uma lei ordinária, foi recepcionado pelo ordenamento jurídico com *status* de lei complementar, tornando o ISS um imposto exigível.

À época, o aludido imposto encontrava previsão nos artigos 71 a 73 do CTN e era devido por empresa ou profissional autônomo que realizasse qualquer prestação de serviço que estivesse fora da competência da União e dos Estados, nos termos do art. 71. O §1º, por sua vez, definia um pequeno rol de atividades consideradas como serviços para fins de aplicação do caput, tais como locação de bens imóveis e jogos e diversões públicas. Outrossim, o imposto possuía como base de cálculo o preço do serviço, salvo nas hipóteses expressamente descritas nos incisos do art. 72.

Com a promulgação da Constituição Federal de 1967, a competência municipal para instituir e cobrar o imposto sobre serviços foi ratificada, contudo, passou-se a exigir edição de lei complementar não apenas para diferenciá-los das operações atinentes à circulação de

⁵³MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 153.

mercadorias, mas para fins de definir a totalidade dos serviços passíveis de serem tributados, nos termos do art. 25, abaixo transcrito:

Art 25 - Compete aos Municípios decretar impostos sobre:

(...)

II - serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar.

A lei complementar que tratou de definir os serviços sobre os quais poderiam vir a incidir o ISS foi editada através do Decreto-Lei n. 406, de 31.12.1968, que revogou expressamente todas as disposições contidas no CTN sobre o ISS e dispôs sobre normas gerais de direito financeiro, também aplicáveis ao ICMS. Nesse particular, passaram a ser considerados serviços todos aqueles que se encontravam previstos na lista anexa ao Decreto-lei.

Posteriormente, com o advento da Constituição Federal de 1988, o ISS passou a ser previsto no art. 156, III, tendo a Carta-Magna recepcionado tanto o Decreto-Lei 406/68 quanto o CTN com o *status* de legislação complementar. Todavia, foi apenas em 2003, com a edição da Lei Complementar 116, de 31.07.2003, que as disposições atinentes ao ISS do Decreto-Lei foram revogadas (com exceção do art. 9º e seus parágrafos). Com efeito, a referida lei complementar foi publicada com o objetivo de dirimir os conflitos relacionados ao critério espacial do imposto, assim como de atualizar e ampliar a lista de serviços suscetíveis de incidência.

Suas mais recentes alterações ocorreram em: **(i)** 2016, com a edição da Lei Complementar 157/2016, que tratou de incluir disposições que tratam de medidas para evitar a ocorrência de guerra fiscal entre os entes federados e também entre os próprios municípios, assim como de aumentar o campo de incidência do ISS para passar a englobar as novas atividades que vêm surgindo na sociedade, principalmente com a expansão da economia digital; **(ii)** 2020, com a publicação da Lei Complementar 175/2020, que alterou determinações atinentes à serviços de **(a)** planos de medicina grupo ou individual e convênios (item 4.22 da lista anexa); **(b)** outros planos de saúde que cumpram através de serviços de terceiros (item 4.23 da lista anexa); **(c)** planos de atendimento e assistência médico-veterinária (item 5.09 da lista anexa); **(d)** administração de fundos quaisquer, de consórcio, de cartão de crédito ou débito e congêneres, de carteira de clientes, de cheques pré-datados e congêneres (item 15.01 da lista anexa); e **(e)** arrendamento mercantil (leasing) de quaisquer bens (item

15.09 da lista anexa); e **(iii)** por fim, em 2021, com a publicação da Lei Complementar 183/2021, que, em síntese, trata da incidência do ISS sobre o serviço de monitoramento e rastreamento de veículos, carga, pessoas, etc.

2.3 Lei Complementar nº 116/2003 e a Regra-Matriz de incidência do ISS

Conforme anteriormente exposto, a Constituição de 1988, em seu artigo 156, III, cuidou de outorgar aos Municípios a competência para instituir o imposto sobre serviços, desde que esses não abarquem as prestações de serviços de transporte interestaduais e intermunicipais e de comunicação, as quais são tributadas pelo ICMS, e desde que tenha sua definição expressa em Lei Complementar. Em outras palavras, a própria Lei Maior determinou, de maneira expressa, a imprescindibilidade de Lei Complementar definindo os serviços sobre os quais recairá o aludido imposto – apesar de ter outorgado aos entes municipais a competência para legislar sobre o ISS -.

Ainda, determinou no §3º do mesmo dispositivo, a necessidade de lei complementar: **(i)** para estabelecer as alíquotas máximas e mínimas do imposto; **(ii)** para discorrer acerca da não incidência do imposto sobre serviços destinados ao exterior; e, por fim **(iii)** regular as circunstâncias sobre as quais os Municípios poderão conceder isenções, incentivos e benefícios fiscais. Trata-se, nesse particular, de norma em obediência ao art. 146, III, da Constituição Federal, a qual impõe à lei complementar o dever de definir atribuições gerais acerca de legislação tributária.

Nota-se que, a lei complementar possui um papel de extrema importância na medida em que se trata de um poderoso instrumento de organização do sistema jurídico nacional e até mesmo de proteção ao contribuinte. Isso porque, inobstante outros instrumentos normativos tais como leis ordinárias, decretos, convênios etc. possuírem a liberdade de dispor sobre matéria tributária, todos eles devem observar fielmente os ditames estipulados em sede de lei complementar. Em outras palavras, não poderão distorcer ou ir além daquilo que foi estabelecido previamente por legislação complementar, eis que a ela foi delegado, pela própria Constituição Federal, o dever de estabelecer normativas gerais no âmbito tributário.

Nas palavras de Celso Ribeiro Bastos, a lei complementar pode ser definida como “(...) aquela que contempla uma matéria a ela entregue de forma exclusiva e que, em consequência, repele normações heterogêneas, aprovada mediante um *quórum* próprio de maioria absoluta”.⁵⁴ Verifica-se, portanto, que legislação complementar constitui um mecanismo de auxílio à ordem tributária nacional, eis que garante harmonia entre os órgãos municipais, estaduais e federais, assim como também protege o sujeito passivo da obrigação tributária de eventuais excessos por parte do Fisco na exação de tributos.

Cumprido ressaltar, contudo, que a doutrina entende que a referida lei, apesar de possuir um caráter vinculante, não limita o poder dos entes federados de tributar os impostos de sua competência.⁵⁵ Não por outro motivo, especificamente no que se refere a legislação complementar de ISS, Carrazza possui entendimento no sentido de que essa possui a função de tão somente evitar conflitos entre o referido imposto e os demais tributos e entre dois ou mais municípios⁵⁶. Nesse particular, ela não poderia aumentar ou diminuir o poderio o qual foi outorgado aos entes municipais de instituir/cobrar o ISS, eis que eles são dotados de liberdade e autonomia, concedidas pelo próprio constituinte.

Feitas essas considerações, atualmente, é a Lei Complementar nº 116/2003, responsável por revogar diversos artigos previstos no Decreto-Lei 406/1968, que disciplina o ISS, definindo os serviços sobre os quais poderá incidir o aludido imposto. Para tanto, a LC 116/2003 se utiliza de uma lista, a qual divide os serviços em cerca de 40 itens com diversos subitens, bem como em gênero e espécie.

2.3.1 Aspecto material de incidência do ISS

O aspecto material da hipótese de incidência de um determinado tributo nada mais é do que o seu fato gerador; o seu elemento-núcleo, estando geralmente representado por um binômio: o verbo seguido por seu complemento⁵⁷. Trata-se, nesse sentido, da materialização de um fato cujo qual se encontra descrito na norma. Ou seja, corresponde a um

⁵⁴BASTOS, Celso Ribeiro. **Lei Complementar**: teoria e comentários. 2. ed. São Paulo: Celso Bastos: Instituto Brasileiro do Direito Constitucional, 1999, p. 47-48.

⁵⁵ATALIBA, Geraldo. Op. cit., 2006, p. 177.

⁵⁶CARRAZZA. Roque. Op. cit., p. 1114.

⁵⁷CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p. 336.

comportamento, seja de uma pessoa física, seja de uma pessoa jurídica, eleito pelo legislador para que, quando fosse praticado, fizesse nascer uma obrigação tributária.

No caso do ISS, conforme anteriormente abordado, o art. 156, III, da CF estabelece que é de competência municipal a instituição de imposto sobre a prestação de serviços de qualquer natureza, na hipótese em que esses não estejam compreendidos no núcleo de incidência do ICMS e desde que sejam definidos por legislação complementar.

O art. 1º da LC 116/2003 define expressamente o fato gerador do imposto em comento como a prestação de qualquer um dos serviços dispostos na lista a ela anexa, mesmo que esse não constitua a atividade principal do prestador.

Além disso, a Lei Complementar também determina que o imposto incide sobre serviço **(i)** proveniente do exterior, ainda que ele tenha se iniciado fora do país (art. 1, §1); e **(ii)** prestado através da utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo destinatário final do serviço (art. 1, §3º)⁵⁸.

Por outro lado, excluiu do campo de sua incidência **(a)** serviços exportados ao exterior; **(b)** serviços consubstanciados em relações empregatícias; e **(c)** os valores **(c.1)** intermediados no mercado de títulos **(c.2)** mobiliários; **(c.3)** dos depósitos bancários; e **(c.4)** referentes ao principal, juros e acréscimos moratórios atinentes a operações de crédito realizadas por instituições financeiras.

Imperioso destacar que, tal como anteriormente disposto no art. 8º do Decreto-Lei 406/68, o legislador também optou por considerar a hipótese de incidência do ISS como a prestação do serviço e não a sua fruição, ou seja, o imposto incidirá sobre aquele que está prestando o serviço e não sobre quem o está contratando/tomando. Outro ponto importante a ser apontado é que a incidência do imposto está intrinsecamente ligada à atividade de teor

⁵⁸ O STF, quando do julgamento da ADI nº 3.089/DF, consolidou o entendimento de que, por possuírem intuito lucrativo e capacidade contributiva proveniente do recebimento de remuneração proveniente das atividades prestadas, sobre a prestação de serviços públicos concedidos – no caso concreto, de serviços de registros públicos, cartorários e notariais - incide ISS. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI nº 3.089-DF**. Rel. Min. Carlos Britto. Rel. do acórdão: Min. Joaquim Barbosa. Dje: 21 ago. 2008.

econômico, eis que corresponde a uma prestação em favor de terceiro e não em proveito próprio. De fato:

Prestar serviço, por sua vez, indica técnica jurídica, atividade em proveito alheio. É que a prestação de atividade em benefício próprio não exterioriza riqueza, nem capacidade contributiva. E, como visto, a Constituição só arrolou arquétipos evidenciadores de riqueza. É incompatível com a estrutura sistêmica constitucional a tributação dessas categorias de eventos. Juridicamente, não há prestação de serviço em proveito próprio. Só é reconhecida como tal a prestação que tenha conteúdo econômico mensurável, o que só se pode dar quando o esforço seja produzido para outrem. Não há serviço para si mesmo: isto seria inaceitável *contradictio in terminis*.⁵⁹

Com isso, é possível concluir que não são passíveis de incidência do imposto aqueles serviços sobre os quais não são dotados de conteúdo econômico, assim como aqueles que sejam realizados em razão de atividade empregatícia.

Outrossim, para que seja possível a cobrança do imposto, faz-se necessário que o serviço seja realizado em sua integralidade; que ele exista no mundo dos fatos. Com efeito, não basta que seja celebrado um contrato de prestação de serviço, sendo necessária a efetiva prestação do mesmo para que o município possa vir a exigir a exação. Em outras palavras, a materialidade do imposto recai sobre a atividade de prestar um determinado serviço, de modo que a sua materialidade se faz imprescindível para fins de cobrança do ISS.

Por fim, em relação à habitualidade, não obstante alguns autores considerarem esse fator como um requisito essencial para incidência de ISS⁶⁰, é de se notar que nem a Constituição Federal, nem o Código Tributário Nacional ou a LC 116/2003 fazem referência à necessidade de que o serviço seja prestado em caráter habitual para que sobre ele seja possível cobrar o imposto sobre serviços. Com efeito, as únicas ressalvas proferidas pelo legislador constitucional dizem respeito a 3 fatores, quais sejam: **(i)** a impossibilidade de se tributar pelo ISS serviços compreendidos no art. 155, II, CF; **(ii)** necessidade de definição dos serviços de qualquer natureza por legislação complementar; e **(iii)** fixação de alíquotas máxima e mínima

⁵⁹BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADIn 3.089-DF**. Rel. Min. Carlos Britto. Rel. do acórdão: Min. Joaquim Barbosa. Dje: 21 ago. 2008.

⁶⁰ A título de exemplo, cite-se o autor Bernardo Ribeiro de Moraes, o qual se posicionou no sentido de que o serviço, para fins de incidência do ISS, deve ser praticado de maneira reiterada e com habitualidade. Cf. MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Doutrina e prática do ISS**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975, p. 119.

por lei complementar.⁶¹ Com isso, tem-se que prática habitual da prestação de um determinado serviço não configura requisito para tributação pelo tributo em comento.

2.3.2 *Aspecto temporal de incidência do ISS*

O aspecto temporal, por sua vez, como sua própria nomenclatura faz entender, corresponde ao momento no tempo em que se considera ocorrido o fato impositivo e, conseqüentemente, a exação se faz passível de ser exigida. Trata-se, nesse sentido, do momento em que o fato descrito na norma é concretizado, fazendo nascer, de um lado, a obrigação tributária ao sujeito passivo e, de outro, o direito subjetivo do ente político de cobrar determinado tributo.

Nas palavras de Paulo de Barros de Carvalho⁶²:

Compreendemos o critério temporal da hipótese tributária como o grupo de indicações, contidas no suposto da regra, e que nos oferecem elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra devedor e credor, em função de um objeto — o pagamento de certa prestação pecuniária.

Há de se destacar, todavia, que, no que tange o imposto objeto do presente estudo, nem a Lei Complementar 116/2003, nem o Decreto-Lei 406/1968 cuidaram de descrever o seu critério temporal. Por essa razão, deverá ser obedecida a regra geral cuja previsão se encontra no art. 116, do Código Tributário Nacional, abaixo transcrito:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Como o artigo 1º da LC 116/2003 define o fato gerador do ISS como a prestação de serviços, tem-se que o aludido imposto é devido em razão de uma situação de fato – isso

⁶¹HARADA, Kiyoshi. **Fato gerador do ISS**. Disponível em: <https://haradaadvogados.com.br/fato-gerador-do-iss-2/>. Acesso em: 24 abr. 2022.

⁶²CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p. 344.

porque sua exigência se encontra consubstanciada à prestação de um determinado serviço -. Desse modo, a exação somente poderá ser cobrada pelo ente municipal quando o serviço for efetivamente praticado, ou seja, a mera celebração de contratos/negócios jurídicos não é circunstância apta a atrair a incidência tributária.

2.3.3 Aspecto espacial: competência do município para cobrar o ISS

No que tange o aspecto espacial, esse pode ser compreendido como o local o qual será devido o tributo. Trata-se da “(...) indicação de circunstâncias de lugar, contidas explícita ou implicitamente na h.i., relevantes para a configuração do fato imponiblel”⁶³. No âmbito do ISS, corresponde ao critério capaz de definir o município competente para cobrar o imposto em razão de uma determinada prestação de serviço que tenha ocorrido.

No plano constitucional não há nada que disponha e/ou defina acerca de qual seria o ente municipal titular do recolhimento da exação em comento. A outorga de competência aos Municípios e ao Distrito Federal para instituir e cobrar impostos sobre serviços de qualquer natureza somada a hipótese material de incidência prevista no artigo 1º da LC 116/2003 implicitamente nos faz pensar que o imposto é devido no local em que prestado. Acontece que, com a omissão da Carta Magna acerca do tema, o dever de estipular a regra atinente ao critério territorial do ISS é transferido à legislação complementar tributária, nos termos do art. 146, I, CF.

Conforme já abordado no presente estudo, antes da vigência da LC 116/2003 o ISS era regido pelo Decreto-Lei 406/68, editado com força de lei complementar. Na época, o referido Decreto, buscando atender aos ditames constitucionais, elegeu como local competente para realizar a cobrança do tributo aquele em que localizado o estabelecimento prestador ou, na sua falta, o domicílio do prestador (art. 12 do Decreto-Lei 406/68). Acontece que, tal previsão ao invés de solucionar conflitos de competência entre os entes municipais acabou por criar mais polêmicas. Acerca do tema, Geraldo Ataliba e Aires F. Barreto⁶⁴: dispõem que:

(...) De feito, a partir dessa famigerada regra, em todo e qualquer fato, por mais comezinho e irrelevante que possa parecer, passaram os Municípios a “ver um

⁶³ ATALIBA, Geraldo. Op. cit., 2006, p. 104.

⁶⁴ ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires Fernandino. ISS-construção civil-pseudo-serviço e prestação de serviço-estabelecimento prestador-local da prestação. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 40, 2013, p. 91.

estabelecimento prestador”. Expressão mágica, estabelecimento prestador assumiu a condição de um líquido qualquer, tomando as mais várias formas, ao sabor dos recipientes em que se o depositam.

Buscando dirimir os conflitos instaurados pelo art. 12, o Superior Tribunal de Justiça (“STJ”), em clara contraposição ao Decreto-Lei 406/68, proferiu decisões⁶⁵ através das quais se posicionou no sentido de que o imposto é devido no local em que realizada a prestação do serviço, sob a justificativa de que deveria prevalecer o princípio da territorialidade. De acordo com o entendimento exarado pelo Tribunal, como a hipótese de incidência do ISS é a prestação de serviço, o município competente para sua cobrança não poderia ser outro que não aquele em que realizado o fato impositivo.

Com o advento da LC 116/2003, responsável por revogar, dentre outros, o art. 12 do Decreto-lei 406/68, o legislador buscou tentar sanar a problemática desencadeada pelo aludido Decreto-lei. Apesar de reproduzir no art. 3º a mesma regra geral anteriormente prevista de que o ISS incide no local do estabelecimento prestador, a legislação complementar posterior também ampliou consideravelmente o número de exceções à essa regra (vide incisos I a XXV) e elucidou, em seu art. 4º, o significado da expressão “estabelecimento prestador”, o que fez nos seguintes termos:

Art. 4º Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.

Importante ressaltar que o rol de ressalvas feitas pela Lei Complementar 116/2003 representa, ainda que somente em circunstâncias específicas, o entendimento anteriormente adotado pelo STJ quanto ao fato de que compete ao município do local em que o serviço é realizado cobrar o ISS sobre ele incidente.

Conclui-se, então, que após a entrada em vigência da LC 116/2003, ficou assentado que **(i)** o imposto é, via de regra, devido no estabelecimento ou domicílio do prestador; **(ii)** o imposto é devido no local em que a própria legislação determinar nas hipóteses previstas entre

⁶⁵ A título de exemplo, cite-se o REsp nº 41.867/RS, em que a 1ª Turma considerou inaplicável o art. 12 do Decreto-Lei 406/68 por considerar que a Constituição Federal/88, de modo implícito, adotava o princípio da territorialidade. Cf. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp nº 41.867/RS**. 1ª Turma. Rel. Min. Demócrito Reinaldo. DJ: 25 abr. 1994.

os incisos I e XXV do art. 3º; ou (iii) é devido no estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, quando o serviço for proveniente do exterior.

2.3.4 Aspecto pessoal: sujeitos da relação tributária

O aspecto pessoal da hipótese de incidência corresponde a determinação dos sujeitos integrantes de uma relação jurídico-tributária, que podem ser classificados como (a) sujeito ativo, posição geralmente composta por aquele a quem foi outorgada a competência para cobrar determinado tributo; e (b) sujeito passivo ou contribuinte, que pode ser compreendido como aquele que, via de regra, possui uma conexão intrínseca com o fato gerador do imposto e sobre o qual recairá o ônus financeiro de pagá-lo.

Quanto à sujeição ativa do ISS, com base na repartição da competência tributária promovida pela Carta Magna de 1988, tem-se que os únicos sujeitos ativos da relação tributária serão os Municípios e o Distrito Federal, nos termos do art. 156, III.

A sujeição passiva, por outro lado, merece maior atenção. Conforme os ensinamentos de Ataliba⁶⁶, o sujeito passivo é aquele em que é possível verificar uma manifestação de riqueza e que – salvo raras exceções –, sofrerá uma perda patrimonial em razão da cobrança do tributo.

Nos termos do artigo 121 do Código Tributário Nacional, são dois os possíveis sujeitos passivos de uma obrigação tributária: o contribuinte ou o responsável tributário. Nesse particular, classifica-se como contribuinte o sujeito que possua relação pessoal e direta com a ocorrência do fato gerador. Sob outro enfoque, será considerado responsável aquele que apesar de não possuir o papel de contribuinte, é responsável tributário em razão de expressa previsão legal.

No caso do ISS, o artigo 5º da LC 116/2003 é expresso ao definir a pessoa do prestador de serviço como o contribuinte do ISS, que é quem realiza o fato impositivo e, conseqüentemente, adquire capacidade contributiva para pagar o tributo. Não obstante, nada

⁶⁶ATALIBA, Geraldo. Op. cit., 1987, p. 63.

impede que os Municípios ou o Distrito Federal, mediante publicação de lei ordinária, atribuam a responsabilidade pelo crédito tributário a terceiro vinculado ao fato gerador, em consonância com os artigos 128 do CTN e 6º da LC 116/2003. Tanto é assim, que a própria legislação complementar previu algumas hipóteses de responsabilidade tributária, que podem ser verificadas no seu art. 6º, §2.

2.3.5 Aspecto quantitativo do ISS

O aspecto quantitativo da hipótese de incidência de um tributo pode ser caracterizado como a informação que permite com que o sujeito passivo saiba o *quantum debeatur* por ele devido, sendo composto pela sua base de cálculo e alíquota⁶⁷. Trata-se, nesse particular, de critério capaz de quantificar a materialidade de um fato gerador, isto é, capaz de valorar um comportamento/fazer de uma determinada pessoa física ou jurídica que se encontra descrito como hipótese de incidência dentro da norma tributária.

De acordo com Aires F. Barreto, a base de cálculo pode ser entendida como a “(...) descrição legal de um padrão ou unidade de referência que possibilita a quantificação da grandeza financeira do fato tributário. Espelha o critério abstrato uniforme e genérico de mensuração das realidades que se pretende medir.”⁶⁸

No caso do ISS, ela encontra previsão no art. 7º da Lei Complementar 116/2003 e é, regra geral, definida como o preço do serviço que foi realizado. Ou seja, o ganho econômico obtido pelo prestador em contrapartida ao serviço que foi por ele prestado. E faz sentido não ser diferente, considerando que o critério material do ISS se encontra consubstanciado na ação de prestar um determinado serviço.

Já a alíquota pode ser compreendida como um percentual que deve ser aplicado sobre a base de cálculo. A Emenda Constitucional nº 37/2002 alterou o inciso I do art. 156, §3º, da Constituição Federal para conferir à legislação complementar o dever de fixar as alíquotas máximas e mínimas do ISS, o que foi plenamente atendido pela LC 116/2003 em seus artigos 8º e 8º-A, que preveem a alíquota máxima de 5% e mínima de 2% sobre o preço do serviço.

⁶⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p. 409.

⁶⁸ BARRETO, Aires Fernandes. **ISS na Constituição e na Lei**. São Paulo: Dialética, 2009, p. 363.

Importante ressaltar que até a edição da LC nº 157, de 29.12.2016, que alterou a LC 116/2003, não havia, na legislação complementar, qualquer previsão atinente à alíquota mínima do ISS. Por essa razão, até 2016, tal fator era regulado pelo art. 88 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (“ADCT”), que previa a alíquota mínima de ISS no patamar de 2% até que fosse editada Lei Complementar para disciplinar o assunto.

À vista do exposto, a hipótese de incidência do ISS pode ser assim resumida:

- **Critério material:** prestação de um dos serviços previstos no rol da lista anexa à LC 116/2003.
- **Critério temporal:** após realizada a prestação do serviço, em consonância com a regra geral prevista pelo art. 116, I, do CTN.
- **Critério espacial:** (a) devido ao município em que situado o estabelecimento ou domicílio do prestador; (b) no local determinado pela própria legislação complementar nas hipóteses previstas nos incisos do art. 3º da LC 116/2003; e (c) estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço quando o serviço prestado for originado do exterior.
- **Critério pessoal:**
 - Sujeito ativo: Municípios e Distrito Federal.
 - Sujeito passivo: contribuinte (prestador do serviço) ou terceiro responsável.
- **Critério quantitativo:**
 - Base de cálculo: via de regra é o preço do serviço; e
 - Alíquota: 2% a 5%

CAPÍTULO III – DA INCIDÊNCIA (OU NÃO) DO ISS NA ATIVIDADE REALIZADA PELAS PLATAFORMAS INTERMEDIADORAS DO SERVIÇO DE TRANSPORTE PRIVADO DE PASSAGEIROS

3.1 O conceito de “Serviços” para fins de incidência do ISS

Conforme anteriormente exposto no presente trabalho, para que seja possível analisar a hipótese de incidência do Imposto Sobre Serviços sobre as atividades de intermédio de transporte privado de passageiros por meio de plataformas digitais, exploradas por grandes empresas como a Uber e 99 Tecnologia Ltda., faz-se imprescindível, em um primeiro momento, entender o conceito jurídico do termo “serviços”, utilizado pelo legislador constitucional para determinar o critério material de incidência do referido imposto.

Não há dúvidas de que a palavra serviço é tão rica e abrangente que pode denotar os mais diferentes significados e atividades. Contudo, é importante ter em mente que, quando mencionamos esse termo para nos referir ao Imposto Sobre Serviços, instituído pela Carta Magna, devemos nos ater ao seu significado jurídico.

Nos termos do art. 110 do CTN, é vedado ao legislador, no exercício de seus poderes, alterar os conceitos do direito privado utilizados pela Constituição Federal de 1988 com a finalidade de definir as competências tributárias, senão vejamos:

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.

Em outras palavras, todos os institutos, conceitos e formas provenientes do direito privado, que foram recepcionados pela Carta Magna para fins de definição e outorga das competências tributárias, não podem ser modificados pelo legislador infraconstitucional, caracterizando um mecanismo de segurança jurídica e manutenção da rigidez do modelo constitucional de repartição tributária⁶⁹.

⁶⁹COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 732.

Tem-se visível, desse modo, que o direito tributário possui uma relação de sobreposição com os demais ramos do direito nacional (eg. direito civil, direito trabalhista etc.). Nesse mesmo sentido, Ataliba expõe que:

Os fatos que fazem nascer as obrigações dos impostos são fatos que se produzem na esfera privada, na esfera das pessoas particulares, esses fatos, a maioria deles é regulada pelo direito privado, direito trabalhista, direito civil, direito comercial, direito bancário, etc. O direito tributário sobrepõe-se ao direito privado, respeitando-o nessa matéria.⁷⁰

Tanto é assim que o próprio art. 109 do CTN estabelece que “Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.”.

Com isso, é possível concluir que o legislador tributário compreendeu por bem positivar o entendimento de que se deve buscar junto ao direito privado conceitos pré-existent de termos trazidos pela Lei Maior, que foram por ela recepcionados. Isto é, cabe aos intérpretes, juristas e ao legislador infraconstitucional respeitar os conceitos jurídicos estipulados no âmbito do direito privado que foram abarcados pelo Direito Tributário em razão de sua recepção pelo Poder Constitucional.

Corroborando para essa compreensão, Humberto Ávila defende que o ramo do Direito Tributário incorpora termos que foram anteriormente conceituados por outros segmentos do Direito, devendo essa menção perpetuar o mesmo sentido, alcance e amplitude do ramo do Direito que a dispôs⁷¹.

Nessa toada, como já anteriormente citado, o art. 156, III, CF estabelece que é de competência municipal a instituição e cobrança do imposto sobre serviços de qualquer natureza desde que não compreendidos entre aqueles de competência do ICMS.

Ora, considerando que ao assim dispor a Constituição Federal de 1988 não trouxe nenhuma nova definição do termo serviço para instituição do ISS, faz-se possível compreender que a referida expressão deverá observar a conceituação empregada na esfera

⁷⁰ATALIBA, Geraldo. ICMS na Constituição. **Revista de Direito Tributário**, v. 15, n. 57, São Paulo, jul/set, 1991, p. 104.

⁷¹ÁVILA, Humberto. Eficácia do novo Código Civil na legislação tributária. In: GRUPENMACHER, Betina. **Direito tributário e o novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 65

do Direito Privado. Em outros termos, quando o Poder Constituinte não menciona de maneira expressa o significado de um termo por ele utilizado, considera-se que houve uma recepção do conceito consagrado pelo Direito Privado.

Inclusive, a análise do termo serviços a partir de um viés proveniente do Direito Privado implica no respeito e obediência da supremacia constitucional, de modo que não pode a legislação infraconstitucional, os juristas e os intérpretes ultrapassarem as fronteiras constitucionalmente delimitadas para fins de inovar sua conceituação e, conseqüentemente, tributar determinada atividade pela exação em comento. A título de exemplo, Hugo de Brito Machado defende que “a alteração de qualquer conceito albergado por qualquer norma implica alteração dessa norma. Se o legislador altera um conceito que está em uma norma da Constituição, portanto, altera a própria Constituição”.⁷²

Feitas essas considerações iniciais, imperioso compreender o significado oriundo do Direito Privado de serviços para que possamos verificar, em uma primeira análise, a possibilidade de tributação da atividade de intermediação prestada pelas plataformas multilaterais na esfera do transporte privativo de passageiros.

Kiyoshi Harada, por exemplo, leciona que “Se a Constituição Federal utilizou a expressão “serviços de qualquer natureza” para fixar a competência impositiva municipal, sem dizer o que é, obviamente, o conceito dado pelo direito privado é vinculante (...)”⁷³, delimitando, ainda, o conceito de serviço da seguinte forma: “prestar serviço significa servir, isto é, ato ou efeito de servir. É o mesmo que prestar trabalho ou atividade a terceiro, mediante remuneração.”⁷⁴

Geraldo Ataliba e Aires Fernandino Barreto, por sua vez, conceituam serviço como

o desempenho de qualquer esforço humano, objetivando proporcionar a outrem, sob regime de direito privado, um proveito, utilidade ou modidade, ou a satisfação de

⁷²MACHADO, Hugo de Brito. **O ISS e a locação ou cessão de direito de uso**. Disponível em: https://www.faneesp.edu.br/site/documentos/ISS_locacao_cessao_direito_de_uso.pdf. Acesso em: 25 maio 2022.

⁷³HARADA, Kiyoshi. **Aspectos polêmicos da Lei Complementar nº 116/03**. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/4958/iss-aspectos-polemicos-da-lei-complementar-n-116-03> Acesso em: 26 maio 2022.

⁷⁴ Ibid.

necessidade. É, pois, a produção de uma utilidade (material ou imaterial, não importa) para terceiro, mediante contrato de direito privado⁷⁵.

Sob um viés civilista, Pontes de Miranda, com base no artigo 1.216 do antigo Código Civil de 1916, entende que “servir é prestar atividade a outrem. Em sentido larguíssimo, serve quem promete e presta atos a outrem, ou quem promete e presta resultado.”⁷⁶ .

Nesse mesmo sentido, Caio Mário da Silva Pereira defende que “(...) tratamos do contrato civil de prestação de serviços, que podemos conceituar como aquele em que uma das partes se obriga para com a outra a fornecer-lhe a prestação de sua atividade, mediante remuneração”⁷⁷

Da leitura dos trechos doutrinários supra, faz-se possível concluir que a definição constitucional de serviços para fins de incidência de ISS deve tomar por base aquela delimitada pelo Direito Privado, não podendo essa ser compreendida de forma completamente ampla.

Note-se, ainda, que não obstante os doutrinadores serem de áreas distintas, a conceituação por eles delimitada não possui grandes distinções. Na realidade, elas são bastantes semelhantes. Em síntese, serviço corresponde a nada mais do que uma obrigação de fazer geralmente estipulada entre duas partes mediante a celebração de um contrato, em que ao passo em que uma se dispõe a prestar determinada atividade e atingir um fim específico e delimitado, à outra cabe o papel de remunerar a parte contratada.

Cumprе relembrar que sobre as etapas intermediárias do processo, necessárias para a consumação do contrato de prestação de serviços, não incide o Imposto sobre Serviços. Equitativamente, para fins de incidência do referido imposto municipal, não basta que seja celebrado o contrato de prestação de serviços, ou seja, o prestador deverá o realizar efetivamente.

⁷⁵ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires Fernandino. Op. cit., p. 86.

⁷⁶MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Tratado de direito privado**. Parte especial – Direito das obrigações: Contrato de locação de serviços. Contrato de trabalho, tomo XLVII. 2. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1964, p. 3.

⁷⁷PEREIRA. Caio Mario da Silva. **Instituições de Direito Civil**. Vol. 3. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 238.

Outrossim, imperioso chamar atenção para o fato de que a definição de serviço no âmbito econômico difere exponencialmente de sua definição na esfera de incidência do ISS, na medida em que abrange toda e qualquer atividade que envolva bens econômicos imateriais e não corpóreos⁷⁸.

De fato, existem nações que adotam para fins jurídicos o conceito de serviço utilizado na área da economia, como no caso de países europeus que implementaram o imposto sobre o valor acrescentado (“IVA”). Contudo, se transferíssemos essa acepção ao sistema tributário brasileiro tão logo verificaríamos o motivo pelo qual essa aceitação seria de toda problemática: ao contrário da maioria das legislações europeias que somente tributam o consumo através de um único imposto – o IVA -, no Brasil, são três os impostos que incidem sobre o consumo: **(i)** o IPI, de competência da União; **(ii)** o ICMS, o qual compete aos entes estaduais e Distrito Federal; e **(iii)** o ISS, cuja competência pertence aos municípios e Distrito Federal⁷⁹.

Ora, tendo em vista que a Constituição Federal de 1988 recepcionou o conceito de serviço estabelecido na esfera do Direito Privado, tem-se que no Direito Tributário nacional tal conceituação é mais bem delimitada, de maneira que não é qualquer serviço que compreenderá a hipótese de incidência do ISS. Em outras palavras, existem operações que não obstante se inserirem no conceito econômico de serviço, não se inserem no seu conceito jurídico/civilista. Nas palavras de Roberto Duque Estrada⁸⁰:

A deliberada opção constitucional pelo conceito jurídico de serviços em oposição ao conceito econômico explica existência de espaços vazios de tributação, isto é, certos negócios jurídicos que, na acepção adotada na legislação europeia, seriam tributáveis pelo imposto de consumo (IVA), estão fora do âmbito de incidência do ISS, como sucede, por exemplo, como já, aliás, reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal, com a locação de bens móveis (RE 116.121-3/SP).

Dessa maneira, não pode a legislação complementar a qual faz referência o art. 156, III, da Carta Magna, sob o risco de violação à própria, distorcer ou ampliar o conceito do termo “serviços” utilizado pelo Poder Constituinte, cujo qual é alusivo ao Direito Privado, para abarcar mais hipóteses de incidência tributária⁸¹.

⁷⁸ESTRADA, Roberto, Duque. **Os limites constitucionais da tributação dos serviços**. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2012-set-26/consultor-tributario-limites-constitucionais-tributacao-servicos#_ftn6. Acesso em: 29 maio 2022.

⁷⁹Ibid.

⁸⁰Ibid.

⁸¹SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 2233.

Corroborando para esse entendimento, da leitura do art. 1º, §4, da LC 116/2003, é possível extrair duas premissas básicas: a primeira é de que é possível que seja cobrado o ISS sobre uma determinada operação, ainda que essa possua uma nomenclatura diversa da disposta no rol da legislação complementar em comento, na hipótese em que represente um serviço à luz da interpretação jurídica/civil do termo, o qual foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988. Já a segunda é de que mesmo que uma prestação seja considerada um serviço sob um viés econômico, caso não se enquadre na concepção jurídica/civilista do termo, é vedada a incidência do imposto.

À vista de todo o exposto sobre o conceito constitucional de serviços, é possível concluir que, para que se possa cobrar o ISS sobre uma operação, faz-se imprescindível que ela (i) seja considerada como serviço no âmbito do Direito Privado; e (ii) esteja compreendida na lista anexa à LC 116/2003. Somente se preenchidos os referidos requisitos é possível que a municipalidade exija a cobrança da exação em comento.

3.2 Natureza da atividade prestada pelas empresas de tecnologia detentoras de plataformas multilaterais associadas ao transporte privado de passageiros

Como já exposto no primeiro capítulo do presente trabalho, as empresas tecnológicas que atuam no setor de transporte privado de passageiros operam através de uma plataforma eletrônica própria, especialmente desenvolvida, que pode ser acessada em celulares, *smartphones*, *tablets* e outros meios tecnológicos diversos. Essas plataformas multilaterais cumprem a função de conectar os prestadores autônomos (motoristas) e os consumidores (usuários) do serviço de transporte individual privado nelas cadastrados.

De maneira geral, para passar a ter acesso ao sistema o usuário precisa tão somente se registrar, criar uma conta mediante o *download* do aplicativo e preencher alguns dados pessoais. Para melhor elucidar a questão, dos termos gerais de uso das empresas Uber⁸² e 99 Tecnologia Ltda⁸³ é possível verificar que ambas exigem do consumidor informações como

⁸²TERMOS gerais de uso. **Uber**. Disponível em: <https://www.uber.com/legal/pt-br/document/?name=general-terms-of-use&country=brazil&lang=pt-br>. Acesso em: 01 jun. 2022.

⁸³TERMOS de Uso Passageiro. **99 App**. Disponível em: https://99app.com/legal/termos/passageiro/?utm_source=page.didiglobal.com&utm_medium=referral&utm_ca

seu nome completo, telefone, endereço, data de nascimento e um método de pagamento considerado válido para efetuar o pagamento das viagens realizadas.

Assim que finalizado o cadastro, a corrida poderá ser solicitada, bastando o preenchimento de algumas informações básicas tais como o local de partida e destino, e o método de pagamento de escolha do passageiro. Ato seguinte, a plataforma irá disparar um aviso aos motoristas ativos na área, que poderão aceitar a viagem caso assim desejem. Após o aceite da corrida por um motorista, o consumidor é transportado para o local de destino.⁸⁴

Em relação aos motoristas, o esquema não é muito diferente. Assim como no caso dos consumidores, os motoristas deverão se cadastrar na plataforma para que nela possam passar a atuar. Todavia, por questões de segurança, a empresa também exige o envio de um rol maior de documentos pessoais, tais como a Carteira Nacional de Habilitação definitiva com permissão para exercício de atividade remunerada, que serão analisados para fins de aceite (ou não) do cadastro do motorista parceiro.⁸⁵ Somente em seguida, é disponibilizada a possibilidade de realização das viagens.

Importante salientar que as funções relativas à estipulação do valor a ser pago pelo usuário em razão da corrida, bem como a distância e a quantidade de tempo percorridas no trajeto são de competência única e exclusiva da empresa de tecnologia que detém o aplicativo de mobilidade. A título de exemplo, a 99App gerencia e calcula o preço a ser recebido pelo motorista em contrapartida à viagem realizada com base em um valor mínimo que pode ser acrescido de uma quantia variável, a qual possui como base a distância e/ou a quantidade de tempo estimada para a realização do trajeto⁸⁶.

Verifica-se, assim, que a função exercida pelos aplicativos de transporte compartilhado é de intermediar a relação entre os motoristas e usuários da plataforma. E, em compensação a esse processo de conexão, a empresa cobra uma taxa correspondente a parcela do valor total

mpaign=none&d_ga_id=GA1.2.195515591.1653779820&d_gcl_au=1.1.1522735399.1653779822 Acesso em: 01 jun 2022.

⁸⁴FATOS e Dados sobre a Uber. **Uber**. Disponível em: <https://www.uber.com/pt-BR/newsroom/fatos-e-dados-sobre-uber/>. Acesso em: 04 jun. 2022.

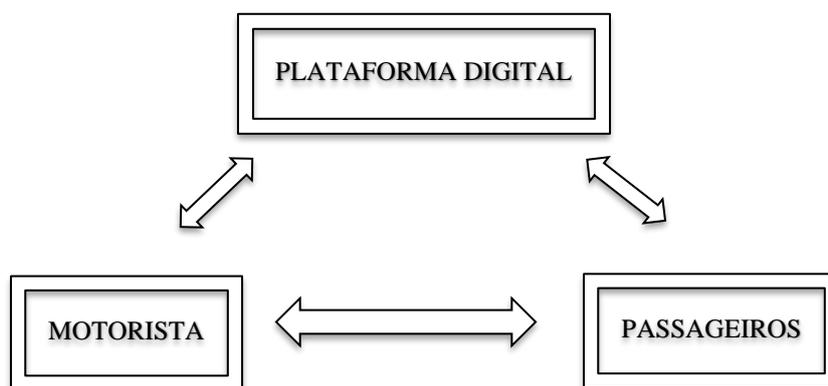
⁸⁵TERMOS de Uso Motorista/Motociclista Parceiro. **99 App**. Disponível em: https://99app.com/legal/termos/motorista/?_time=1637120731&lang=pt-BR&location_country=BR. Acesso em: 01 jun. 2022.

⁸⁶Ibid.

de cada viagem realizada, repassando o restante ao parceiro que prestou o serviço de transporte⁸⁷.

Ao analisarmos todos esses fatores, é possível verificar a existência de três possíveis relações jurídicas dentro do modelo de negócio em comento: **(i)** entre a empresa de tecnologia detentora da plataforma digital e o usuário; **(ii)** entre o motorista e o usuário da plataforma (passageiro); e **(iii)** entre o motorista e a empresa.

Trata-se, portanto, de uma relação triangular, a qual pode ser ilustrada da seguinte forma:



No que se refere ao item **(i)**, essa somente ocorre em razão da função de intermediação praticada pela empresa de tecnologia.

Em relação ao item **(ii)**, considerando que o motorista parceiro é quem efetivamente realiza o transporte do passageiro ao local desejado e, em troca da atividade prestada, recebe uma contraprestação de cunho pecuniário deste segundo, é possível concluir que o negócio jurídico firmado entre o motorista e o consumidor é de prestação de serviço de transporte remunerado privado individual de passageiros.

Tal atividade encontra previsão no art. 4º, X, da Lei nº 12.587, de 03.01.2012, que a define como o “serviço remunerado de transporte de passageiros, não aberto ao público, para a realização de viagens individualizadas ou compartilhadas solicitadas exclusivamente por

⁸⁷TERMOS de Uso Motorista/Motociclista Parceiro. **99 App**. Disponível em: https://99app.com/legal/termos/motorista/?_time=1637120731&lang=pt-BR&location_country=BR. Acesso em: 01 jun. 2022.

usuários previamente cadastrados em aplicativos ou outras plataformas de comunicação em rede.”. Dessa maneira, sobre a operação prestada pelos motoristas dos automóveis que se utilizam da plataforma de mobilidade para fins de captar passageiros incide o ISS. Com efeito, referida atividade é enquadrada como serviços de transporte de natureza municipal e tributada com base no subitem 16.02 da lista anexa da Lei Complementar 116/2003, que trata de “Outros serviços de transporte de natureza municipal.”.

Importante ressaltar o fato de que os contratos da 99 Tecnologia Ltda⁸⁸. e Uber⁸⁹ são expressos quanto a natureza não-empregatícia da relação firmada entre empresa e os motoristas, reiterando, em diversos momentos, que não existe entre as partes qualquer subordinação, dependência ou relação hierárquica de cunho trabalhista, de maneira que a relação estabelecida não constitui contrato de trabalho, parceria, agenciamento ou qualquer outro tipo de vínculo trabalhista.

De fato, os motoristas possuem uma ampla liberdade, podendo iniciar e cessar corridas quando assim desejarem, não havendo que obedecer a qualquer regra atinente ao tempo trabalhado, por exemplo.

Além disso, todas as despesas, funções e riscos atinentes ao transporte realizado é de responsabilidade única e exclusiva do motorista. A título de exemplo, a Uber expressamente dispõe, em caixa alta, que não é responsável por qualquer perda/dano material sofrido pelo motorista, senão vejamos:

LIMITES DE RESPONSABILIDADE. NÓS NÃO SOMOS RESPONSÁVEIS, POR FORÇA DESTES TERMOS, POR QUALQUER UM DOS ITENS ABAIXO, SEJA COM FUNDAMENTO NO CONTRATO, ATO ILÍCITO OU QUALQUER OUTRA TEORIA JURÍDICA, MESMO QUE TENHAMOS SIDO INFORMADOS SOBRE A POSSIBILIDADE DE TAIS DANOS: DANOS MATERIAIS, PERDA OU IMPRECISÃO DE DADOS, LUCROS CESSANTES, PERDA DE RECEITA, DE LUCROS, DE USO OU DE OUTRA VANTAGEM ECONÔMICA SOFRIDOS POR VOCÊ OU POR TERCEIROS(AS). ESTAS LIMITAÇÕES NÃO TÊM A INTENÇÃO DE LIMITAR A RESPONSABILIDADE QUE NÃO PODE SER EXCLUÍDA PELA LEI APLICÁVEL.⁹⁰

⁸⁸TERMOS de Uso Motorista/Motociclista Parceiro. **99 App**. Disponível em: https://99app.com/legal/termos/motorista/?_time=1637120731&lang=pt-BR&location_country=BR. Acesso em: 01 jun. 2022.

⁸⁹TERMOS gerais de uso. **Uber**. Disponível em: <https://www.uber.com/legal/pt-br/document/?name=general-terms-of-use&country=brazil&lang=pt-br>. Acesso em: 01 jun. 2022.

⁹⁰Ibid.

Outro ponto essencial é que, a priori, não há qualquer pessoalidade, habitualidade, subordinação e onerosidade na relação firmada entre motoristas e aplicativos capazes de caracterizá-la como uma relação empregatícia⁹¹.

Noutro giro, no que concerne a atividade realizada pelas pessoas jurídicas que exploram as plataformas multilaterais de mobilidade a que faz referência o item (iii), essa pode ser compreendida como uma intermediação prestada remotamente, a qual é executada através do licenciamento e uso de software de que as empresas são detentoras.

De fato, o contrato de “termos e condições gerais dos serviços de intermediação digital” firmado entre a Uber e os motoristas parceiros é claro e expresso no sentido de que a atividade prestada pela empresa é a de intermediação de serviços de transporte sob demanda para os consumidores da plataforma digital, não se caracterizando como transporte de passageiros, o que faz nos seguintes termos:

1. "Você" é uma pessoa física ou uma pessoa jurídica dedicada à prestação de Serviços de Transporte, e "nós" somos a Uber do Brasil Tecnologia Ltda., sociedade de responsabilidade limitada, estabelecida no Brasil, com sede na Avenida Juscelino Kubitschek, nº 1909, 12º, 13º, 14º andares, salas 121,141 e 152, São Paulo/SP, inscrita no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas do Ministério da Fazenda (CNPJ/MF) sob n. 17.895.646/0001-87. Estes Termos regem seu acesso e uso da nossa tecnologia e serviços ou quaisquer tecnologias e serviços licenciados a nós (os "Serviços") de intermediação de serviços de transporte sob demanda para Usuários(as) do aplicativo móvel da Uber ("Usuários(as)") na região em que você está se cadastrando para dirigir, seja qual for, no território da República Federativa do Brasil. Ao utilizar o aplicativo de motorista da Uber ("Aplicativo de Motorista"), você poderá receber solicitações e serviços relacionados, permitindo que pessoas e empresas como você forneçam serviços de transporte à Usuários(as) ("Viagens"). (...) O acesso aos nossos Serviços inclui o Aplicativo de Motorista e nosso software, site da internet, serviços de pagamento e diversos serviços de suporte. NÓS SOMOS FORNECEDORES DE SERVIÇOS DE TECNOLOGIA, NÃO UMA EMPRESA DE TRANSPORTE, NEM OPERAMOS COMO AGENTES PARA O TRANSPORTE DE PASSAGEIROS.⁹²

⁹¹ A Segunda Seção do STJ, quando do julgamento do Conflito de Competência nº 164.544, consolidou o entendimento de que não haveria vínculo de emprego entre os empreendedores individuais (motoristas) e as plataformas multilaterais geridas por empresas de tecnologia. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. CC nº 164.544/MG. 2ª Seção. Min. Rel. Moura Ribeiro. Julgamento em: 28 ago. 2019

⁹² TERMOS e condições gerais dos serviços de intermediação digital. Última atualização: 25 jul. 2018. Uber. Disponível em: <https://uber-regulatory-documents.s3.amazonaws.com/reddog/country/Brazil/p2p/TERMOS%20E%20CONDICOES%20GERAIS%20DOS%20SERVICOS%20DE%20INTERMEDIACAO%20DIGITAL%20-%202025.06.2018.pdf>. Acesso em: 13 maio 2022.

Nesse mesmo sentido, a empresa 99 Tecnologia Ltda. define os serviços prestados para com os motoristas parceiros, única e exclusivamente, como intermediação mediante licenciamento e uso de software, de modo que entre eles não haveria qualquer vínculo empregatício. Confira-se:

4.1. Serviços prestados pela 99. Os Serviços consistem na intermediação de corridas e facilitação de pagamento (“Intermediação”), mediante licenciamento e uso de software, em que a 99 é a licenciante do Aplicativo, de forma não-exclusiva (“Licenciamento”) que possibilita ao Motorista/Motociclista Parceiro cadastrado localizar e contatar passageiros interessados em contratar serviço de transporte remunerado privado individual de passageiros ou transporte individual de passageiros de utilidade pública (“Passageiro(s)” e “Serviço de Transporte”, respectivamente) (...) A 99 NÃO POSSUI UMA FROTA DE VEÍCULOS, PRESTANDO EXCLUSIVAMENTE OS SERVIÇOS DE LICENCIAMENTO E INTERMEDIÇÃO VOLTADOS À FACILITAÇÃO DA CONTRATAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE PERANTE UM MOTORISTA/MOTOCICLISTA PARCEIRO CADASTRADO NO APLICATIVO.⁹³

Corroborando para esse entendimento, o Código Nacional de Atividade Econômica (“CNAE”) indicado tanto pela Uber quanto pela 99 Tecnologia Ltda. como atividade principal no âmbito do Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (“CNPJ”) é a de código 74.90-1-04, que se refere as “Atividades de intermediação e agenciamento de serviços e negócios em geral, exceto imobiliários”.

Vale ressaltar, ainda, que no próprio sítio eletrônico da Uber são feitas inúmeras ressalvas referentes a sua atividade. A empresa deixa expressamente claro que (i) não realiza serviço de transporte, vez que apenas disponibiliza um aplicativo por meio do qual conecta os motoristas parceiros com usuários da plataforma que desejam realizar algum deslocamento; (ii) seus serviços não se traduzem na atividade de prestar carona paga ou remunerada; e (iii) não é proprietária de nenhum dos automóveis utilizados pelos motoristas parceiros⁹⁴.

Não restam dúvidas, assim, que as plataformas multilaterais atuam como meras intermediadoras do serviço de transporte individual de passageiros, o qual é efetivamente praticado pelos motoristas parceiros.

⁹³TERMOS de Uso Motorista/Motociclista Parceiro. **99 App**. Disponível em: https://99app.com/legal/termos/motorista/?_time=1637120731&lang=pt-BR&location_country=BR. Acesso em: 01 jun. 2022.

⁹⁴FATOS e Dados sobre a Uber. **Uber**. Disponível em: <https://www.uber.com/pt-BR/newsroom/fatos-e-dados-sobre-uber/>. Acesso em: 04 jun. 2022.

Deveras, os aplicativos de mobilidade puramente realizam a aproximação de interesses convergentes, isto é, entre aqueles que oferecem o serviço de transporte (motoristas) e os que o demandam (usuários), colocando-os em contato direto e intermediando essa relação jurídica. Em contrapartida à utilização do licenciamento e uso do software disponibilizado ao motorista para que esse possa ter acesso aos passageiros cadastrados no aplicativo, as empresas de tecnologia cobram dele uma taxa pelo serviço prestado em cada uma das viagens efetuadas.

Feitas essas considerações, conforme bem explicita Piscitelli⁹⁵, inobstante o serviço de intermediação não ser um contrato típico, ele pode ser refletido no conceito de distribuição e agenciamento, cuja previsão se encontra nos artigos 710 a 721 do Código Civil. De acordo com o que leciona Caio Mário “a diferença entre a agência e a distribuição é que nesta o agente tem à sua disposição a coisa a ser negociada.”⁹⁶. Com isso, considerando que referidas atividades se enquadram no conceito de “serviço” para fins de Direito Privado na medida em que correspondem a realização de um fazer - aqui correspondente à intermediação de contratos - mediante o recebimento de uma remuneração, tem-se que elas também se encaixam o termo de “serviços” previsto pelo legislador constitucional para fins de incidência do ISS.

No campo do Direito Tributário, o subitem 10.02 da lista anexa à Lei Complementar 116/2003 prevê expressamente a tributação dos serviços referentes a “Agenciamento, corretagem ou intermediação de títulos em geral, valores mobiliários e contratos quaisquer.”.

Dessa maneira, é possível concluir que a atividade de intermediação da atividade econômica de serviço de transporte individual de passageiros prestada por pessoas jurídicas como a Uber e a 99 Tecnologia Ltda atrai a incidência do Imposto Sobre Serviços, com fundamento no subitem 10.02 da lista anexa à Lei Complementar 116/2003. Com isso, tem-se que a referida exação é passível de cobrança pelo município ou pelo Distrito Federal quando a legislação municipal assim determinar.

3.3 Análise jurisprudencial

⁹⁵ PISCITELLI, Tathiane. Op. cit., 2018, p. 418.

⁹⁶ PEREIRA. Caio Mario da Silva. Op. cit., p. 247.

Não obstante a tributação dos aplicativos de transporte individual de passageiros ser de extrema relevância para o âmbito jurídico e gerar inúmeras controvérsias entre os estudiosos do Direito Tributário, por se tratar de um tema relativamente recente, os Tribunais Superiores ainda não se debruçaram acerca dele. Por essa razão, o presente subcapítulo será destinado a analisar as recentes decisões prolatadas na esfera estadual referentes a atividade prestada pelas empresas de tecnologia que exploram, através de plataformas multilaterais, o transporte privativo de passageiros com o objetivo de entender a atual posição jurisprudencial sobre a questão.

Feitas essas considerações, em caso envolvendo a empresa Uber e o Município de Guarulhos, a 15ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (“TJSP”) proferiu decisão através da qual compreendeu que a atividade realizada pela empresa é a de intermediação de contratos, com base no subitem 10.02 da lista anexa à Lei Complementar 116/2003, de modo que sobre ela não é passível a cobrança de ISS pela prestação de serviços de transporte de natureza municipal.

No caso em tela, a empresa ajuizou ação anulatória de débitos fiscais com pedido de tutela provisória de urgência de natureza antecipada em face do Município de Guarulhos com o intuito de declarar a nulidade de Autos de Infração lavrados pela municipalidade os quais veiculam cobranças de ISS pela suposta prestação de serviço de transporte por parte da Uber.

O MM. Juízo *a quo* negou a tutela de urgência pleiteada para suspender a exigibilidade do crédito tributário discutido nos autos. Em face da decisão proferida e visando a sua reforma em sua integralidade, foi interposto Agravo de Instrumento pela empresa, o qual foi julgado integralmente procedente pela 15ª Câmara de Direito Público do TJSP após análise de documentos arrolados pela parte autora e contemplando pela plausibilidade do direito por ela alegado.

Em outras palavras, entendeu-se, em uma primeira análise sobre a questão, que o negócio explorado pela Uber seria a de intermediação de serviços de transporte de passageiros prestados pelos motoristas-parceiros e não o serviço de transporte propriamente dito. Confira-se trechos do *decisum*:

TUTELA PROVISÓRIA DE URGÊNCIA Ação anulatória de débito fiscal - ISS e multa - Município de Guarulhos Pretensão da autora, UBER, à suspensão da exigibilidade de créditos tributários representados por Autos de Infração Probabilidade do direito satisfatoriamente demonstrada Elementos constantes dos autos indicativos da dedicação da agravante à atividade de intermediação de serviços de transporte de passageiros entre seus motoristas parceiros e os usuários Preenchimento dos requisitos do Art. 300 do NCPC Agravo provido. (...) Feita essa primeira colocação, impõe-se contemplar a plausibilidade do direito alegado pela agravante, por certo não se dedicar a mesma propriamente ao transporte de passageiros, e sim à intermediação dos serviços dessa natureza prestados por seus motoristas-parceiros, pelo que se pode deduzir da documentação encartada nos autos. De rigor, assim, a suspensão da exigibilidade dos créditos representados pelos AIIM sob referência. Destarte, até que a controvérsia mereça exame mais aprofundado à luz do que se apurar com o desenvolvimento pleno do contraditório, deve ter lugar o deferimento da medida postulada pela autora, ora agravante.⁹⁷

De igual modo se pronunciou o juízo de primeiro grau, o qual, após a apresentação do contraditório e apreciação dos documentos probatórios acostados aos autos, julgou procedente a demanda da Uber⁹⁸ sob a justificativa de que a atividade realizada pela empresa se circunscreve à prestação de intermediação de transporte de passageiros, sendo a atividade de transporte realizada, na realidade, pelo motorista.

Segundo o magistrado, não há qualquer vínculo empregatício entre o motorista parceiro e a empresa, de maneira que essa segunda somente cumpre o papel de localizar um motorista para o usuário que esteja em uma localidade próxima, que poderá aceitar ou não a corrida. Soma-se a isso o fato de que a Uber não tem qualquer poder sobre o automóvel utilizado pelo motorista.

Tal entendimento veio a ser confirmado em sede recursal pela 15ª Câmara de Direito Público do TJSP, por acórdão lavrado sob a seguinte ementa e trechos:

ISS Ação anulatória de débito fiscal - Município de Guarulhos Elementos constantes dos autos indicativos da dedicação da apelada à atividade de intermediação de serviços de transporte de passageiros entre seus motoristas parceiros e os usuários Competência para cobrança do imposto, no caso, do município onde estabelecido o prestador do serviço Inteligência do art. 3º da LC 116/03 Precedente do STJ ao qual imprimiu-se o regime do art. 543-C do CPC Recurso não provido⁹⁹.

Para chegar à conclusão de que a atividade desenvolvida pela Uber se enquadra no item 10.02 da lista anexa à Lei Complementar 116/2003, os Desembargadores averiguaram o

⁹⁷TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO. **Agravo de Instrumento nº 2119081-45.2019.8.26.0000**. 15ª Câmara de Direito Público. Rel. Des. Erbetta Filho. Julgamento em: 26 jul. 2019.

⁹⁸TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO. **Processo nº 1000425-56.2019.8.26.0224**. 1ª Vara da Fazenda Pública. Juiz de Direito Luis Antonio Nocito Echevarria. Julgamento em: 26 nov. 2019.

⁹⁹TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO. **Apelação nº 1000425-56.2019.8.26.0224**. 15ª Câmara de Direito Público. Rel. Des. Erbetta Filho. Julgamento em: 25 mar. 2021.

contrato social da companhia, bem como o contrato firmado entre ela e os seus clientes, que são expressos ao apontar que os serviços prestados são de intermediação e não o próprio serviço de transporte de passageiros. *In verbis*:

No caso versado nestes autos, dúvidas não há quanto estar a empresa-autora, à época da exação, estabelecida no Município de São Paulo, tampouco no que diz respeito ao objeto do contrato de prestação de serviços de intermediação.

Consoante se extrai-se da Cláusula 4ª. do contrato social de fls. 61 e seguintes, a sociedade tem por objeto: “a) Licenciamento de direito de acesso e uso de programas de computação; b) disponibilização a sociedades afiliadas de serviços de suporte e marketing; c) prestação de serviços administrativos, financeiros, técnicos e de gestão para terceiros; d) intermediação de serviços sob demanda, por meio de plataforma digital; e) realização de quaisquer outros atos que, direta e indiretamente levem à concretização dos objetos acima mencionados, no seu mais amplo sentido; f) operação de portais, provedores de conteúdo e outros serviços de informação na internet; Parágrafo Único: as unidades auxiliares da sociedade somente poderão desenvolver atividades de apoio à Sociedade, inexistindo atividade econômica própria”.. De outro lado, o contrato firmado entre a autora e seus clientes estabelece os termos e condições dos serviços de intermediação digital, com cláusula expressa acerca da prestação de serviços de intermediação (fls.79): “O Cliente reconhece e concorda que a Uber se limita a fornecer serviços de intermediação mediante o uso de tecnologia, e não fornece Serviços de Transporte, não atua como uma empresa de transporte e nem opera como um agente para o transporte de passageiros”. De tudo infere-se, portanto, não se dedicar a autora propriamente ao transporte de passageiros, e sim à intermediação dos serviços dessa natureza prestados por seus motoristas-parceiros, pelo que se pode deduzir da documentação encartada nos autos. Em tais circunstâncias, as atividades desenvolvidas pela autora estão previstas no item “10.02 Agenciamento, corretagem ou intermediação de títulos em geral, valores mobiliários e contratos quaisquer”, da Lei Complementar 116/2003 (...).¹⁰⁰

Em igual sentido decidiu o referido Tribunal quando do julgamento do processo nº 1044046-06.2019.8.26.0224, também envolvendo a mesma empresa.

Na origem, foi ajuizada ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária, com pedido de tutela provisória de urgência em face do município de Guarulhos, com o objetivo de ver afastada a responsabilidade tributária atribuída à empresa, na qualidade de intermediadora, pelo recolhimento do ISS incidente sobre os serviços de transporte privado de passageiros prestados pelos motoristas parceiros que utilizam a plataforma multilateral.

Inobstante não ser discutida, nos autos, a natureza jurídica da atividade realizada pela pessoa jurídica, mas sim a ilegalidade e inconstitucionalidade do Decreto Municipal nº 35.617/2019, que instituiu a responsabilidade tributária das empresas detentoras de aplicativos pela retenção na fonte do ISS devido pelas pessoas físicas e pelos microempreendedores individuais (“MEI”), fato é que a sentença exarada nos autos do processo pelo MM. Juízo

¹⁰⁰ Ibid.

compreendeu pela existência de três relações jurídicas provenientes da atividade realizada por essas empresas: **(i)** contrato de intermediação entre a pessoa jurídica e o motorista; **(ii)** contrato de intermediação entre a empresa e o passageiro; e **(iii)** o contrato de transporte entre o passageiro e o transportador.

Para melhor compreensão, veja-se passagem da sentença em comentário:

(...) Há um plexo de relações jurídicas: contrato de intermediação entre a empresa e o passageiro, contrato de intermediação entre a autora e o transportador e, por fim, o contrato de transporte entre o passageiro e o transportador. É certo que todas as relações são de prestação de serviço incidindo o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS. A questão aqui em análise refere-se ao ISS decorrente do contrato de transporte firmado entre o passageiro e o transportador (...)¹⁰¹

Destaca-se, ainda, que, em sede recursal, o TJSP se posicionou de maneira expressa quanto ao fato de que a atividade prestada pela Uber é a de intermediação digital, de modo que o ISS sobre o transporte de passageiros é devido pelos motoristas parceiros, que são aqueles que efetivamente prestam o aludido serviço. Confira-se:

ISSQN Ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária - Município de Guarulhos Insurgência contra o art. 11, parágrafo único, do Decreto 35.617/19 que dispôs a respeito da retenção do ISSQN pela autora, na condição de intermediária de serviços de transporte de passageiros Instituição de responsabilidade de terceiro, por substituição, que não observa normas gerais atinentes à relação tributária que lhe deu causa, a implicar, ademais, em ofensa ao princípio da capacidade contributiva e em ocorrência de bitributação Hipótese de recolhimento do imposto sob o regime especial (art. 9º, § 1º, do Decreto-lei 406/68 e art. 18-A, § 1º, V, c, da LC 123/06) a que se submetem os prestadores desses serviços, que, todavia, não foi observado pela norma que instituiu o dever instrumental Precedente do STF sobre o tema ao qual imprimiu-se o regime da repercussão geral Recurso da autora provido - Recursos oficial e adesivo do Município prejudicados. (...) O Município, na contestação, afirma que a autora presta serviço de transporte de passageiros, razão pela qual é responsável na retenção integral do ISSQN incidente sobre essa atividade (fls. 230). A empresa autora, todavia, atua, na realidade, na atividade de intermediação digital, consoante se extrai do objeto social previsto na cláusula quarta do seu contrato social (fls. 60/61) : “O objeto social da Sociedade compreende: a) licenciamento de direito de uso de programas de computação; b) disponibilização a sociedades filiadas de serviços de suporte e marketing; c) prestação de serviços administrativos, financeiros, técnicos e de gestão para terceiros; d) intermediação de serviços sob demanda, por meio de plataforma tecnológica digital; e) realização de quaisquer outros atos que, direta ou indiretamente, levem a concretização dos objetos acima mencionados, no seu mais amplo sentido; e f) operação de portais, provedores de conteúdo e outros serviços de informação na internet”. Portanto, feita essa primeira colocação quanto a não se dedicar a autora propriamente no transporte de passageiros, e sim à intermediação dos serviços dessa natureza prestados por motoristas parceiros, passa-se a seguir ao exame da matéria objeto da insurgência da autora (...) é de total procedência da demanda para declarar a inexistência de relação jurídicotributária de responsabilidade tributária entre a autora e o Município

¹⁰¹ TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO. **Processo nº 1044046-06.2019.8.26.0224**, 1ª Vara da Fazenda Pública. Juiz de Direito Rodrigo Tellini de Aguirre Cama. Julgamento em: 25 abril. 2020

de Guarulhos atinente à retenção do ISSQN incidente sobre serviços de transportes de passageiros prestados por pessoas físicas e microempreendedores individuais.¹⁰²

Outrossim, sob um viés diverso do apresentado até o presente momento, importante citar o Mandado de Segurança nº 1014177-90.2018.8.26.0625, impetrado por motorista autônomo cadastrado em aplicativos como Uber e similares em face do Prefeito do Município de Taubaté, para reconhecer a inconstitucionalidade do art. 21 da Lei Complementar municipal nº 108/03, com redação dada pela Lei Complementar Municipal nº 415/2017, que estabeleceu forma de cobrança fixa do ISS e para afastar a cobrança do aludido imposto sobre a atividade de transporte de feição municipal.

Em sede de primeiro grau, foi concedida a segurança pleiteada pelo impetrante, sob a justificativa de que inobstante o transporte privado de passageiros ser efetivamente prestado pelo motorista, a responsabilidade pelo seu recolhimento é da empresa de tecnologia. Nos termos do entendimento exarado pelo magistrado, o motorista seria tão somente um parceiro da plataforma tecnológica, de maneira que caberia a ela o pagamento do tributo em comento.

À época, assim manifestou-se o magistrado Luiz Fernando Rodrigues Guerra:

(...) Parece-me clara a ilegalidade da cobrança do ISSQN junto à pessoa do impetrante, que apenas agrega seu trabalho aos serviços prestados **pela plataforma UBER, a quem deveria ser dirigida a exação fiscal. Forçoso reconhecer a ilegalidade da definição do contribuinte da obrigação tributária como sendo o motorista parceiro da empresa responsável pela prestação efetiva do serviço.** Assim, manifesta a violação do Princípio da Legalidade Tributária.¹⁰³

Ocorre que, referido decisum veio a ser integralmente reformado pela 15ª Câmara de Direito Público do TJSP, que julgou totalmente procedente a apelação interposta pelo Município de Taubaté¹⁰⁴ com base nas razões de decidir proferida pelo Desembargador Relator Eutálio Porto nos autos da apelação nº 1014009-88.2018.8.26.0625. Em síntese, restou decidido que caberia ao motorista o pagamento da exação em comento, vez que à empresa cabe a mera função de intermediar o serviço de transporte municipal.

¹⁰²TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO. **Apelação nº 1044046-06.2019.8.26.0224**. 15ª Câmara de Direito Público. Des. Rel. Erbetta Filho. Julgamento em: 27 maio 2021.

¹⁰³TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO. **Mandado de Segurança nº 1014177-90.2018.8.26.0625**. Vara da Fazenda Pública do Foro de Taubaté. Juiz de Direito Luiz Fernando Rodrigues Guerra. Julgamento em: 31 out. 2018.

¹⁰⁴TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO. **Apelação nº 1014177-90.2018.8.26.0625**. 15ª Câmara de Direito Público. Des. Rel. Fortes Muniz. Julgamento em: 02 dez. 2019.

Dos julgados supracitados, faz-se possível depreender que apesar de a análise da natureza jurídica das atividades prestadas por aplicativos de transporte privado individual de passageiros pelo Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça ainda se encontrar pendente, a jurisprudência dos tribunais estaduais vem se consolidando no sentido de que as empresas como Uber e 99 Tecnologia Ltda realizam o papel de intermediar a relação jurídica entre o cliente (passageiro) e o prestador do serviço de transporte remunerado privado individual de passageiros, fato que atrai a incidência do ISS, em observância ao subitem 10.02 da lista anexa à Lei Complementar 116/2003.

CONCLUSÃO

É inegável que a expansão da economia digital e o conseqüente surgimento de modelos negociais até então jamais vistos se consolidam como um grande desafio ao Direito Tributário, tanto internacionalmente quanto internamente. Conceitos e critérios tradicionais anteriormente utilizados como forma de analisar e constatar a incidência de um determinado tributo sobre um ato praticado nem sempre se faz viável na realidade atual vivenciada, principalmente diante das particularidades que englobam essas atividades, tais como seu caráter intangível.

Nesse particular, o avanço de modelos de negócios praticados por empresas de tecnologia que detém a titularidade de plataformas multilaterais digitais que atuam dentro do ramo do transporte privado individual de passageiros com a função de conectar os passageiros e os motoristas, ambos usuários da plataforma, é um fato incontestável. A praticidade somada à facilidade de utilização das aludidas plataformas fez com que elas se difundissem rapidamente perante população, se tornando extremamente populares.

Ocorre que, a ampla difusão dessas plataformas entre os brasileiros e o seu conseqüente aumento de receitas fizeram com que os Entes passassem a visualizá-las como fontes de arrecadação, exigindo exações sem antes se atentar às peculiaridades atinentes à atividade por elas praticada. Nesse sentido, os intérpretes acabam por aplicar normas tributárias que foram criadas com base em modelos tradicionais da economia sem a devida cautela, de maneira gerar um ambiente de insegurança jurídica às empresas detentoras dessas plataformas, que não sabem a maneira em que devem ser tributadas ou se sequer devem ser tributadas.

Feitas essas considerações, no que se refere ao Imposto Sobre Serviços, após desenvolver uma análise histórica de seu surgimento, destrinchar suas principais características e suas hipóteses de incidência, verificou-se, com base nas disposições previstas na Constituição Federal de 1988 e na Lei Complementar 116/2003, bem como mediante extenso estudo doutrinário, que uma atividade somente pode ser por ele tributada na hipótese de se enquadrar no conceito constitucional de “serviço” – isto é, ser considerada como um “serviço” para o campo do Direito Privado - e se encontrar compreendida no rol da lista anexa à legislação complementar 116/2003.

Com efeito, a partir do exame dos contratos firmados por empresas de tecnologia como *Uber* e 99 Tecnologia Ltda. com seus motoristas parceiros e clientes, foi possível constatar que a natureza jurídica da operação por elas praticadas é a de intermediação de contratos. Em outras palavras, os aplicativos de mobilidade tão apenas exercem a função de aproximar interesses que são convergentes, quais sejam o de realizar o transporte (motorista) e o de solicitá-lo (passageiro). Nessa senda, tendo em vista que referida atuação se encaixa no conceito de distribuição e agenciamento para fins de Direito Privado, configurando uma obrigação de fazer mediante remuneração, tem-se que a atividade realizada por meio de aplicativo de transporte se enquadra na definição jurídica nacional de “serviços”.

Dessa maneira, considerando que o subitem 10.02 da lista anexa à Lei Complementar 116/2003 prevê a incidência do ISS sobre serviços atinentes a “Agenciamento, corretagem ou intermediação de títulos em geral, valores mobiliários e contratos quaisquer.”, é possível concluir que a exação sobre as atividades realizadas por pessoas jurídicas detentoras de plataformas multilaterais é passível de cobrança por parte da municipalidade.

Por fim, não obstante o tema ainda não ter sido submetido à análise pelos Tribunais Superiores, através do exame de julgados recentes prolatados em âmbito estadual, é possível verificar que a jurisprudência vem adotando o entendimento de que a plataforma digital exerce única e exclusivamente a função de mera intermediadora do serviço de transporte privativo de passageiros, de modo que sobre tal atividade é possível a incidência do ISS com base no subitem 10.02 da lista anexa à Lei Complementar 116/2003.

REFERÊNCIAS

99 baixa o preço e acirra guerra de aplicativos de transporte. **Veja**. Disponível em: <https://veja.abril.com.br/economia/99-baixa-o-preco-e-acirra-guerra-de-aplicativos-de-transporte/>. Acesso em: 20 fev. 2022.

ARAUJO, Ana Clarissa; VALADÃO, Marco Aurélio Pereira. O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), Economia Digital e Reforma Tributária Brasileira. **Revista Jurídica Luso-Brasileira**, v. 6, n. 2, p. 104, 2020.

ATALIBA, Geraldo. **Constituição e Constituinte**: regime federativo. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

ATALIBA, Geraldo. ICMS na Constituição. **Revista de Direito Tributário**, v. 15, n. 57, São Paulo, jul/set, 1991.

ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires Fernandino. ISS-construção civil-pseudo-serviço e prestação de serviço-estabelecimento prestador-local da prestação. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 40, 2013.

ÁVILA, Humberto. Eficácia do novo Código Civil na legislação tributária. In: GRUPENMACHER, Betina. **Direito tributário e o novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

AZAMBUJA, Darcy. **Introdução à ciência política**. 17. ed. São Paulo: Globo S.A., 2005.

BARRETO JÚNIOR, Irineu Francisco. Atualidade do Conceito de Sociedade da Informação para a Pesquisa Jurídica. In: PAESANI, Liliana (Coord.). **O Direito na sociedade da informação**. São Paulo: Atlas, 2007.

BARRETO, Aires Fernandes. **ISS na Constituição e na Lei**. São Paulo: Dialética, 2009.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Lei Complementar**: teoria e comentários. 2. ed. São Paulo: Celso Bastos: Instituto Brasileiro do Direito Constitucional, 1999.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **CC nº 164.544/MG**. 2ª Seção. Min. Rel. Moura Ribeiro. Julgamento em: 28 ago. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp nº 41.867/RS**. 1ª Turma. Rel. Min. Demócrito Reinaldo. DJ: 25 abr. 1994.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI nº 3.089-DF**. Rel. Min. Carlos Britto. Rel. do acórdão: Min. Joaquim Barbosa. Dje: 21 ago. 2008.

BUKHT, Rumana; HEEKS, Richard. Defining, **Conceptualizing and Measuring the Digital Economy**. The development Informatics Working Paper Series, Paper No. 68. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3431732. Acesso em: 13 fev. 2022.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Parecer**: A atividade econômica privada de transporte individual de passageiros, na sua modalidade privada e o “sistema Uber”. Disponível em: <https://s.conjur.com.br/dl/parecer-canotilho-uber.pdf>. Acesso em: 06 mar. 2022.

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

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

CONTI, José Maurício. Considerações sobre o federalismo fiscal brasileiro em uma perspectiva comparada. *In*: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo Faraco (Orgs.). **Federalismo fiscal**: questões contemporâneas. Florianópolis: Conceito, 2010.

CORREIA NETO, Celso de Barros et al. A Tributação na Era Digital e os Desafios do Sistema Tributário no Brasil. **Revista Brasileira De Direito IMED**, v. 15, p. 145-167, 2019.

ELLIOT, Carrie Brandon. Taxation of the Sharing Economy: Recurring Issues. *Bulletin For International Taxation*, Amsterdam, v. 72, 2018.

ESTRADA, Roberto, Duque. **Os limites constitucionais da tributação dos serviços**. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2012-set-26/consultor-tributario-limites-constitucionais-tributacao-servicos#_ftn6. Acesso em: 29 maio 2022.

EVANS, Peter, GAWER, Annabelle. **The Emerging Platform Economy Series**: The Rise of the Platform Enterprise – A Global Survey. Disponível em: https://www.thecge.net/app/uploads/2016/01/PDF-WEB-Platform-Survey_01_12.pdf. Acesso em: 20 fev. 2022.

FATOS e Dados sobre a Uber. **Uber**. Disponível em: <https://www.uber.com/pt-BR/newsroom/fatos-e-dados-sobre-uber/>. Acesso em: 04 jun. 2022.

GOMES, Emerson. Fundamentos das transferências intergovernamentais. **Direito Público**, Porto Alegre, ano 5, n. 27, p. 76-92, mai./jun. 2009.

HARADA, Kiyoshi. **Aspectos polêmicos da Lei Complementar nº 116/03**. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/4958/iss-aspectos-polemicos-da-lei-complementar-n-116-03>. Acesso em: 26 maio 2022.

HARADA, Kiyoshi. **Fato gerador do ISS**. Disponível em: <https://haradaadvogados.com.br/fato-gerador-do-iss-2/>. Acesso em: 24 abr. 2022.

HARADA, Kiyoshi. **ISS: Doutrina e Prática**. 2. ed. São Paulo: Editora Atlas S.A, 2014.

HARTMANS, Avery; LESKIN, Paige. **The history of how Uber went from the most feared startup in the world to its massive IPO.** Disponível em: <https://www.businessinsider.com/ubers-history>. Acesso em: 06 mar. 2022.

IGLESIAS, Tadeu Puretz. O conflito de competências tributárias sobre o consumo na era das novas tecnologias: uma reflexão sobre a tributação dos softwares. **Revista Direito Tributário Atual**, São paulo, v. 44, 1º semestre 2020.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Cidades e estados 2016.** Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/cidades-e-estados>. Acesso em: 29 maio 2022.

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

MACHADO, Hugo de Brito. **O ISS e a locação ou cessão de direito de uso.** Disponível em: https://www.faneesp.edu.br/site/documentos/ISS_locacao_cessao_direito_de_uso.pdf. Acesso em: 25 maio 2022.

MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Tratado de direito privado.** Parte especial – Direito das obrigações: Contrato de locação de serviços. Contrato de trabalho, tomo XLVII. 2. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1964.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário.** 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Doutrina e prática do ISS.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.

OEI, Shu-Yi; RING, Diane. Can Sharing Be Taxed? **Law Review**, v. 93, n. 4, 2016.

ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.** Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm>. Acesso em: 13 out. 2020.

ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **OECD Hearings: The Digital Economy 2012.** Disponível em: <https://www.oecd.org/daf/competition/The-Digital-Economy-2012.pdf>. Acesso em: 12 fev. 2022.

ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Report for the G20 Digital Economy Task Force: A roadmap toward a common framework for measuring the Digital Economy.** Disponível em: <http://www.oecd.org/sti/roadmap-toward-a-common-framework-for-measuring-the-digital-economy.pdf>. Acesso em: 13 out. 2020.

ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on**

BEPS, OCDE/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264293083-en.pdf?expires=1645379262&id=id&accname=guest&checksum=26E0519F5B1E147E312B019D9C8562BC>. Acesso em: 20 fev. 2022.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

PEREIRA, Ricardo Utrabo; FREITAS, Paulo Henrique de Souza. A regulamentação dos serviços prestados pela startup Uber no Brasil: o transporte privado individual de passageiros em conformidade com os preceitos de acessibilidade de um estado democrático / The regulation of services provided by startup Uber.: **Revista de Direito da Cidade**, [S.l.], v. 9, n. 4, p. 1416-1449, out. 2017.

PEREIRA, Caio Mario da Silva. **Instituições de Direito Civil**. Vol. 3. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

PISCITELLI, Tathiane. Tributação da Economia Compartilhada: caso das plataformas digitais de transporte e hospedagem sob a perspectiva do ISS. In: PISCITELLI, Tathiane. **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018.

PISCITELLI, Tathiane. Tributação Indireta da Economia Digital: o Brasil está Pronto para aderir às Orientações da OCDE?. **Revista Direito Tributário Atual IBDT**, São Paulo, v. 43, 2019.

REQUISITOS para os motoristas parceiros. **Uber**. Disponível em: <https://www.uber.com/br/pt-br/drive/requirements/>. Acesso em: 06 mar. 2022.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

SCHWAB, Klaus. **A Quarta Revolução Industrial**. Trad. Daniel Moreira Miranda. São Paulo: Edipro, 2016.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito constitucional positivo**. São Paulo: Malheiros, 2007.

SIMÃO FILHO, Adalberto. Sociedade da Informação e seu Lineamento Jurídico. In: PAESANI, Liliana Minardi (Coord.). **Direito na Sociedade da Informação**. São Paulo: Atlas, 2007.

TERMOS gerais de uso. **Uber**. Disponível em: <https://www.uber.com/legal/pt-br/document/?name=general-terms-of-use&country=brazil&lang=pt-br>. Acesso em: 01 jun. 2022.

TERMOS de Uso Motorista/Motociclista Parceiro. **99 App**. Disponível em:

TERMOS de Uso Passageiro. **99 App**. Disponível em: https://99app.com/legal/termos/passageiro/?utm_source=page.didiglobal.com&utm_medium=referral&utm_campaign=none&d_ga_id=GA1.2.195515591.1653779820&d_gcl_au=1.1.1522735399.1653779822 Acesso em: 01 jun 2022.

TERMOS e condições gerais dos serviços de intermediação digital. Última atualização: 25 jul. 2018. **Uber**. Disponível em: <https://uber-regulatory-documents.s3.amazonaws.com/reddog/country/Brazil/p2p/TERMOS%20E%20CONDICOES%20GERAIS%20DOS%20SERVICOS%20DE%20INTERMEDIACAO%20DIGITAL%20-%202025.06.2018.pdf>. Acesso em: 13 maio 2022.

TORRES, Heleno Taveira. **Federalismo cooperativo exige reformas política e tributária no país**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2014-ago-27/consultor-tributario-receita-promover-politicas-coerentes-economia>. Acesso em: 14 mar. 2022.

TORRES, Heleno Taveira. **Os desafios do federalismo fiscal e a reforma do ICMS**. In: Tributação brasileira em evolução- estudos em homenagem ao Prof. Alcides Jorge Costa. São Paulo: IASP. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5663914/mod_resource/content/1/HTT%20-%20ICMS%20e%20os%20desafios%20do%20federalismo%20-%20homenagem%20a%20AJC.2015.pdf. Acessado em: 14 mar. 2022

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO. **Agravo de Instrumento nº 2119081-45.2019.8.26.0000**. 15ª Câmara de Direito Público. Rel. Des. Erbetta Filho. Julgamento em: 26 jul. 2019.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO. **Apelação nº 1000425-56.2019.8.26.0224**. 15ª Câmara de Direito Público. Rel. Des. Erbetta Filho. Julgamento em: 25 mar. 2021.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO. **Apelação nº 1014177-90.2018.8.26.0625**. 15ª Câmara de Direito Público. Des. Rel. Fortes Muniz. Julgamento em: 02 dez. 2019.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO. **Apelação nº 1044046-06.2019.8.26.0224**. 15ª Câmara de Direito Público. Des. Rel. Erbetta Filho. Julgamento em: 27 maio 2021.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO. **Mandado de Segurança nº 1014177-90.2018.8.26.0625**. Vara da Fazenda Pública do Foro de Taubaté. Juiz de Direito Luiz Fernando Rodrigues Guerra. Julgamento em: 31 out. 2018.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO. **Processo nº 1000425-56.2019.8.26.0224**. 1ª Vara da Fazenda Pública. Juiz de Direito Luis Antonio Nocito Echevarria. Julgamento em: 26 nov. 2019.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO. **Processo nº 1044046-06.2019.8.26.0224**. 1ª Vara da Fazenda Pública. Juiz de Direito Rodrigo Tellini de Aguirre Cama. Julgamento em: 24 abr. 2020.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO. **Processo nº 1044046-06.2019.8.26.0224**, 1ª Vara da Fazenda Pública. Juiz de Direito Rodrigo Tellini de Aguirre Cama. Julgamento em: 25 abril. 2020

UM guia de utilização do app da Uber. **Uber**. Disponível em: <https://www.uber.com/br/pt-br/ride/how-it-works/>. Acesso em: 06 mar. 2022.

USE a Uber em cidades do mundo todo. **Uber**. Disponível em: <https://www.uber.com/global/pt-br/cities/>. Acesso em: 06 mar. 2022.

WERTHEIN, Jorge. A sociedade da informação e seus desafios. **Ci. Inf.**, Brasília, v. 29, n. 2, p. 71-77, maio/ago. 2000.

WEBSTER, Frank. **Theories of the information society**. London: Routledge, 2003, p. 8.