

INSTITUTO BRASILEIRO DE ENSINO, DESENVOLVIMENTO E PESQUISA - IDP
MESTRADO ACADÊMICO INTERINSTITUCIONAL EM DIREITO

MARCOS DE LIMA ROITMAN

**O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA APLICÁVEL ÀS
EMPRESAS OPERADORAS DE APLICATIVOS RELACIONADOS AO
TRANSPORTE REMUNERADO PRIVADO INDIVIDUAL DE PASSAGEIROS**

TERESINA

2023

MARCOS DE LIMA ROITMAN

**O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA APLICÁVEL ÀS
EMPRESAS OPERADORAS DE APLICATIVOS RELACIONADOS AO
TRANSPORTE REMUNERADO PRIVADO INDIVIDUAL DE PASSAGEIROS**

Dissertação de Mestrado, desenvolvida sob a orientação do professor Dr. Rafael Silveira e Silva, apresentado para obtenção de Aprovação do título de Mestre em Direito

TERESINA

2023

MARCOS DE LIMA ROITMAN

**O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA APLICÁVEL ÀS
EMPRESAS OPERADORAS DE APLICATIVOS RELACIONADOS AO
TRANSPORTE REMUNERADO PRIVADO INDIVIDUAL DE PASSAGEIROS**

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Mestrado Interdisciplinar Acadêmico em Direito, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito.

29 de março de 2023

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Rafael Silveira e Silva (IDP)
Professor Orientador

Prof^ª. Dr.^a Maysa de Sá Pittondo Deligne (IDP)
Avaliadora Externa

Prof. Dr. Ulisses Schwarz Viana (IDP)
Avaliador Interno

A todos os professores que fizeram parte da
minha vida, em especial aos meus pais, Ney
Roitman e Valéria de Lima Roitman.

Palavras chave: Direito Tributário. Imposto sobre Serviços. Aplicativos. Mobilidade Urbana.

Resumo: Desde o momento em que empresas operadoras de aplicativos eletrônicos passaram a atuar na área do transporte remunerado privado individual de passageiros (nomenclatura criada pela Lei 13.640/2018), dúvidas têm surgido quanto à forma de cobrança do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) aplicável, visto que, em tese, poderia a atividade desempenhada por tais empresas (a exemplo da Uber e da 99 Tecnologia) ser entendida como de informática, de intermediação ou de transportes, acarretando no enquadramento em diferentes subitens da lista de serviços anexa à Lei Complementar 116/2003, e, conseqüentemente, em diferentes alíquotas, sujeitos ativos e bases de cálculo aplicáveis. A presente pesquisa, com base na análise doutrinária, legal, jurisprudencial e dos termos e condições de uso disponibilizados pelas empresas estudadas, buscou analisar a natureza jurídica das operações desempenhadas por tais sociedades, com foco no ISSQN, para propor critérios no sentido de dar mais segurança jurídica à classificação adotada, formulando a hipótese inicial de que a atividade poderia ser considerada como serviço de transporte, e encontrou diversas formas de atuação das sociedades, das administrações tributárias municipais e dos Tribunais, ainda que se cuide de situação recente e não consolidada na jurisprudência, o que indica a necessidade de maior discussão, pesquisa e uniformização do tema.

Key words: Tax Law. Brazilian Services Tax. Apps. Urban Mobility.

Abstract: Since smartphone apps operating companies started to act in the private individual paid transport of passengers (as nominated by Law 13.640/2018), many doubts have arisen related to the way of charging the Brazilian Services Tax (ISSQN) applicable, since, in theory, the activity performed by such companies (such as Uber and 99 Technology) could be understood as services classified as information technology, intermediation or transportation, resulting in different sub-items of the list of services attached to Complementary Law 116/2003, and, consequently, with different tax rates, municipalities to whom the tax is due and applicable basis of calculation. The present research, based on analysis of the related authors, laws, jurisprudential and the legal terms and conditions of use, made available by the companies studied, sought to analyze the legal nature of the operations performed by such companies, focusing on the Brazilian Services Tax, in order to propose criterias to give more legal certainty to the classification to be adopted, formulating the initial hypothesis that the activity could be considered as a transportation service, and found several forms of action by firms, municipal tax administrations and the courts, even though it is a recent and unconsolidated situation in the jurisprudence, which indicates the need for greater discussion, research and standardization of the theme.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	9
1. O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA.....	14
1.1 Aspectos gerais, conceito de serviços e fato gerador.....	14
1.2 Base de cálculo.....	19
1.3 Local de incidência.....	24
1.4 Sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária.....	30
1.5 Comparativo: evolução e panorama atual do ISSQN de instituições financeiras.....	34
2. APLICATIVOS RELACIONADOS AO TRANSPORTE REMUNERADO PRIVADO INDIVIDUAL DE PASSAGEIROS.....	39
2.1 A Mobilidade Urbana na Constituição Federal e nas leis 12.587/2012 e 13.640/2018.....	39
2.2 Transporte público individual e transporte remunerado privado individual de passageiros: semelhanças e distinções.....	41
2.3 Principais características das empresas operadoras de aplicativos relacionados a mobilidade urbana.....	48
2.3.1 <i>Uber do Brasil Tecnologia Ltda.</i>	49
2.3.2 <i>99 Tecnologia Ltda.</i>	51
2.3.3 <i>IDB Intermediação e Agenciamento de Serviços em Sites Ltda. (InDrive)</i>	53
2.4 A atividade desempenhada pelos ‘motoristas parceiros’.....	57
2.5 Análise sob a ótica do usuário.....	59
3. CLASSIFICAÇÃO NA LISTA ANEXA DOS SERVIÇOS PRESTADOS PELAS EMPRESAS OPERADORAS DE APLICATIVOS RELACIONADOS AO TRANSPORTE REMUNERADO PRIVADO INDIVIDUAL DE PASSAGEIROS.....	62
3.1 A lista anexa à Lei Complementar 116/2003.....	62
3.2 Serviços de informática.....	65
3.3 Serviços de intermediação.....	67
3.4 Serviços de transporte.....	71
3.5 Análise da regulamentação municipal em São Paulo, Rio de Janeiro, Distrito Federal, Porto Alegre, Cuiabá, Teresina e Manaus.....	75

3.6 Critérios sugeridos para classificação da atividade sob a ótica do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza.....	86
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	92
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	100

INTRODUÇÃO

Desde 2009 (ou desde 2014, no contexto brasileiro), emergiu uma nova forma de se transportar, que consiste, em linhas gerais, na possibilidade da realização de deslocamentos urbanos de passageiros mediante o uso de aplicativos para telefones celulares (*smartphones*), no qual o usuário insere o destino, e por meio da aplicação tecnológica, é deslocado um motorista que o conduzirá até o local pretendido, em um serviço uniformizado e com regras pré-definidas, que rapidamente conquistou muitos adeptos nos locais em que atua. Assim, estima-se que, em 2022, apenas a empresa pioneira atuante no ramo já opere em mais de 500 cidades e com mais de 1.000.000 de ‘motoristas parceiros’ cadastrados e dezenas milhões de usuários ativos, somente no Brasil¹. Nesse ponto, esclarece-se que não é objetivo central da presente pesquisa analisar a relação entre os referidos condutores e as empresas detentoras das plataformas tecnológicas, ou ainda questões mais aprofundadas referentes ao pacto federativo, que serão abordadas apenas de forma indireta e no que imprescindível à análise central pretendida, qual seja, a adequada classificação da atividade em evidência, para fins de incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).

O tema em estudo tem potencial para impactar na vida de milhões de pessoas, não só em função da ampla gama de motoristas e passageiros envolvidos, mas também em virtude da relevância econômica dos montantes envolvidos. Ainda, considera-se que a questão carece de análises mais aprofundadas e sistematizadas, de modo a evoluir-se no debate acerca da melhor forma de regulamentação, do ponto de vista da arrecadação pública municipal, em face de uma tecnologia relativamente recente e que ainda suscita inúmeras divergências e controvérsias.

Assim, destaca-se que, atualmente, existem incontáveis empresas operando no mercado em estudo, cada uma com particularidades próprias, que possivelmente merecem ensejar diferentes abordagens por parte do poder público. Ainda, por envolver os entes municipais, observa-se também um incentivo para que a pesquisa suscite maior profundidade teórica e embasamento, com os quais permitir-se-ia incrementar a segurança jurídica das decisões tomadas, de modo a desenvolverem-se critérios aptos à promoção de maior uniformização do entendimento no território nacional, mitigando-se custos de conformidade e de operação decorrentes da adoção de critérios divergentes nas centenas de cidades em que as empresas estudadas atuam.

¹ Vide o documento “Fatos e dados sobre a Uber”, disponível em <<https://www.uber.com/pt-BR/newsroom/fatos-e-dados-sobre-uber/>>, acesso em 12/01/2023.

Diante desse panorama, o presente trabalho tem como problemática de pesquisa a incidência do ISSQN sobre as atividades desenvolvidas pelas principais empresas operadoras de aplicativos relacionados a mobilidade urbana (tais como Uber, 99 Tecnologia e InDrive, entre outras). De modo mais específico, abordar-se-á a natureza jurídica de tal atividade econômica empresarial, com vistas a analisar em qual dos subitens da lista anexa à Lei Complementar 116/2003 melhor poderia se enquadrar a operação de tais sociedades.

Delimitando-se os itens da lista anexa à Lei Complementar 116/2003 em que poderia ser classificada a atividade ora em estudo, preliminarmente, é possível identificar como mais próximos os serviços de informática, de intermediação e de transporte municipal. Nesse sentido, observa-se que tal classificação reveste-se de grande importância prática, vez que, em sendo serviços de informática, a base de cálculo do ISSQN corresponderia ao preço total cobrado pelo serviço, com todo o tributo devido exclusivamente no local do estabelecimento das empresas (independentemente de onde ocorra o embarque ou desembarque do usuário), ao passo que, em sendo serviço de intermediação, o recolhimento do imposto também ficaria concentrado nos municípios em que situados os estabelecimentos empresariais, mas a base de cálculo seria substancialmente menor, vez que apenas haveria a incidência sobre o valor da comissão auferida pelas intermediadoras, e, no caso de serem considerados serviços de transporte de natureza municipal, os sujeitos ativos da obrigação tributária seriam os municípios de cada local onde realizados os deslocamentos (de modo a tornar a arrecadação mais dispersa no território nacional), e a base de cálculo corresponderia ao preço global cobrado do usuário.

Dessa forma, a pesquisa possui como norte a resposta ao seguinte questionamento principal, em torno do qual pretende-se empreender as demais análises: qual seria a natureza jurídica, no Brasil, da atividade desempenhada por empresas similares à Uber, para fins de incidência do ISSQN? Considerando que dificilmente haverá uma resposta unívoca sobre o assunto, e também em face da mutabilidade e dinamicidade do contexto apresentado, entende-se que uma solução mais estável e segura provavelmente envolve não uma resposta direta, mas sim uma solução que traga fundamentos nos quais se baseie a caracterização da atividade em estudo, especialmente quanto à distinção entre serviços de informática, de intermediação e de transportes.

Desta feita, como objetivo geral proposto para a dissertação, almeja-se identificar tais fundamentos, ou, ao menos, fornecer subsídios para o desenvolvimento das bases que os amparam, de modo a propiciar maior segurança e estabilidade para a regulamentação (legislativa, jurisprudencial ou mesmo administrativa) a ser aplicada à atividade

desempenhada pelas empresas operadoras de aplicativos relacionados a mobilidade urbana, no que tange à incidência do ISSQN.

Já como objetivos específicos, a investigação pretende averiguar qual seria o melhor enquadramento da atividade sob a ótica da incidência do ISSQN, por meio da análise dos prováveis interesses em disputa pelos agentes envolvidos (notadamente as empresas e os municípios), e uma possível proposta de composição destes, de modo a, por fim, avaliar-se a formulação de um modelo que torne o entendimento aplicado mais consistente, estável e uniforme.

Com tais perspectivas em mente, consideram-se como pressupostos para a delimitação da pesquisa a possível caracterização da atividade estudada como revestindo-se de natureza pública ou privada (ou mesmo híbrida), e também como afeta exclusivamente à seara de serviços de informática, de intermediação ou de transportes, para fins de incidência do imposto municipal, assim como a restrição da análise à atuação das principais empresas do setor, selecionadas em função serem consideradas como as mais relevantes, com a eventual exemplificação da operação de outras sociedades apenas citada para ilustrar a diversidade do contexto fático encontrado. Ainda, e tendo em vista o objetivo de analisar-se a incidência do ISSQN, também se restringiu a pesquisa a casos de transporte intramunicipal, ainda que se reconheça que por vezes o deslocamento realizado também seja intermunicipal, ou até mesmo interestadual ou internacional. Estabelecidas tais premissas, pode-se formular como hipótese a ser considerada que a atividade das empresas em estudo relaciona-se a serviços na seara dos transportes e revestida de natureza híbrida, por ser de interesse público e exercida por atores privados, além de aparentar ser o deslocamento a utilidade que prevalece, na percepção do usuário final.

Contudo, há que se ressaltar que tal caracterização talvez deva estar atrelada à própria atividade desenvolvida pelas empresas, no sentido de reconhecer-se que, havendo uma miríade de empresas com formas diversas de operação, que inclusive têm variado ao longo do tempo, seria mais prudente estabelecer critérios para uma proposta de classificação mais uniforme e segura, visto que a natureza jurídica das atividades desempenhadas provavelmente sofrerá adaptações em função da forma de organização das diferentes entidades empresariais, e não necessariamente poderá ser generalizada para todas as sociedades. Em outras palavras, desde já se faz a ressalva de que, dada a multiplicidade e contínua evolução das formas de atuação empresarial, a presente pesquisa é válida nas condições atuais e para as empresas selecionadas para análise, por maior que seja o esforço para evitar a precoce desatualização de seus fundamentos.

Nessa mesma linha, explicita-se que, além da análise teórica, a pesquisa documental também teve como referência a situação de fato encontrada, de modo a, se possível, especificar, ao longo do estudo, alguns elementos para a obtenção de uma classificação mais uniforme e segura, a ser aplicada em função das características da atividade desempenhada pelas empresas que atuam na seara do “transporte remunerado privado individual de passageiros” (denominação conferida pela Lei 13.640/2018). Para tanto, e considerando que, em geral, as empresas estudadas são multinacionais com atuação essencialmente parecida em diversos países, pretende-se lançar mão de comparações pontuais e entendimentos jurisprudenciais acerca da atividade pesquisada em outros países, notadamente nos Estados Unidos e na União Europeia, bem como em alguns municípios selecionados para estudo.

Assim, no primeiro capítulo, serão abordados conceitos gerais acerca do ISSQN, tais como o conceito de serviços, fato gerador e bases de cálculo do imposto, local de incidência e sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária, com especial foco no posicionamento dos tribunais superiores sobre questões controvertidas, para, ao final do capítulo, tecer um panorama comparativo da matéria com a evolução do tratamento dado à cobrança de ISSQN das instituições financeiras.

Já no segundo capítulo serão inicialmente apresentados comentários gerais acerca da mobilidade urbana, tanto na Constituição Federal de 1988 quanto nas leis 12.587/2012 e 13.640/2018, para em seguida mapear semelhanças e distinções entre os transportes individuais público e privado de passageiros, e, após, adentrar-se-á nas principais características das atividades realizadas pelas empresas que atuam mediante o uso de aplicativos, sob a ótica das próprias sociedades, dos ‘motoristas parceiros’ e também dos usuários (passageiros).

Em prosseguimento, no último capítulo analisar-se-á a lista anexa à Lei Complementar 116/2003, especialmente no que tange à sua interpretação e aplicação, bem como quanto aos elementos caracterizadores de serviços de informática, de intermediação e de transportes, para em seguida investigar-se as principais regulamentações tributárias aplicáveis no Distrito Federal e nos municípios de São Paulo, Rio de Janeiro, Porto Alegre, Teresina, Cuiabá, e Manaus, sendo traçado um panorama crítico e comparativo entre as normas, e, por derradeiro, será avaliada a proposição de alguns *standards* para a classificação da atividade desempenhada pelas empresas operadoras de aplicativos relacionados a mobilidade urbana, sob a ótica do ISSQN.

Portanto, a pesquisa poderia ser dividida em uma primeira etapa exploratória, mediante revisão doutrinária, normativa e jurisprudencial, com levantamento e breve explanação de

questões gerais relacionadas ao ISSQN e à Lei Complementar 116/2003, com subsequente exame do transporte urbano remunerado individual de passageiros e das atividades desempenhadas pelas empresas operadoras de aplicativos relacionados a mobilidade urbana, com base também nos termos e condições de uso disponibilizados pelas empresas operadoras dos aplicativos, e uma última fase consistente na análise acerca da lista anexa à Lei Complementar 116/2003, especialmente nos subitens relativos aos serviços de informática, de intermediação e de transportes de natureza municipal, com a verificação dos resultados anteriormente encontrados, comparando-os com as normas de algumas capitais escolhidas para estudo, de modo a, por fim, obter-se subsídios para propor uma classificação quanto à natureza jurídica da atividade desempenhada por empresas semelhantes à Uber, no que se refere à arrecadação de recursos por meio do imposto municipal em questão.

1. O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA

1.1 Aspectos gerais, conceito de serviços e fato gerador

O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) tem origem em passado remoto, tendo-se ciência de sua existência já na antiguidade clássica, consoante o magistério de Bernardo Ribeiro de Moraes:

“A existência de um tributo onerando os serviços, embora com caráter transitório ou extraordinário, tem sua origem bem remota, desde quando as primeiras imposições fiscais passaram a gravar as primitivas atividades profissionais, isto é, desde o momento em que o progresso começou a tomar conta das primeiras civilizações. (...)

Vestígios de um imposto que recaia sobre alguns dos serviços hoje gravados pelo ISS podem ser encontrados no secular Egito, onde já eram tributados os tintureiros.”²

No Brasil, sua origem normativa é atribuída ao Alvará expedido em 20 de outubro de 1812, que dispôs sobre a incidência em face de diversas atividades comerciais, inclusive determinadas atividades profissionais³. Já em análise das Cartas Constitucionais pátrias, a Constituição de 1824 nada estatuiu acerca do tema; ao passo que o Texto Maior de 1891 já contemplou o Imposto sobre Indústrias e Profissões, atribuindo-o à competência exclusiva dos Estados⁴; a Carta Política de 1934 dispôs ser tal tributo de competência privativa dos estados, estabelecendo, contudo, que metade da arrecadação caberia aos municípios⁵; disposição esta que foi praticamente repetida na Constituição de 1937⁶, a qual também acrescentou pertencer aos municípios o Imposto sobre Diversões Públicas⁷. Já na Lei Maior de 1946, ficou estabelecido que tanto o Imposto sobre Indústrias e Profissões quanto a imposição sobre diversões públicas caberiam integralmente aos municípios⁸; ao passo que na Constituição de 1967 foi estabelecido que competiria à União decretar impostos sobre “serviços de transporte e comunicações, salvo os de natureza estritamente municipal”⁹, e aos municípios o imposto sobre “serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União

² MORAES, Bernardo Ribeiro de. Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços. 1ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975. p. 2-3.

³ Acerca do tema, Bernardo Ribeiro de Moraes conclui que “portanto, podemos dizer que, no Alvará de 20 de outubro de 1812, encontramos a primeira manifestação de tributação sobre serviços no Brasil, embora com campo de incidência bastante restrito.” MORAES, Bernardo Ribeiro de. Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços. 1ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975. p. 4.

⁴ Nos termos do art. 9º, item 4º. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm>, acesso em 23/04/2022.

⁵ Conforme art. 8º, I, “g”. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm>, acesso em 23/04/2022.

⁶ Vide o art. 23, I, “f” e § 2º. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm>, acesso em 23/04/2022.

⁷ Consoante previsão do art. 28, III.

⁸ Tal como previsto no art. 29, incisos III e IV. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm>, acesso em 23/04/2022.

⁹ Conforme previsão do art. 22, VII. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm>, acesso em 23/04/2022.

ou dos Estados, definidos em lei complementar”¹⁰; em disposições que foram mantidas na Emenda Constitucional n° 1, de 1969¹¹; e, no geral, repetidas na Constituição Cidadã de 1988. Assim, tem-se abaixo as principais referências ao ISSQN no Sistema Tributário Nacional concebido pela Constituição Federal de 1988 (CF/88):

*“Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: (...)
III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (...)
§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar:
I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas;
II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior.
III - regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.”¹²*

Do ponto de vista infraconstitucional, e por não se considerar oportuno alongar-se nessa contextualização histórica, interessa-nos iniciar pelo Decreto-Lei n° 406, de 31 de dezembro de 1968, que, após a Reforma Tributária implementada em 1965, normatizou a incidência do ISSQN em moldes bem semelhantes aos atuais, destacando-se o art. 9º, que estabeleceu a base de cálculo do tributo, considerado um dos aspectos essenciais da hipótese de incidência tributária ¹³:

*“Art 9º A base de cálculo do impôsto é o preço do serviço.
§ 1º Quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o impôsto será calculado, por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, nestes não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho.”¹⁴*

Hodiernamente, observa-se que diversos dispositivos do Decreto-Lei n° 406/1968 encontram-se revogados, mas não os trechos supra transcritos do artigo 9º, que continuam em vigor¹⁵. Nesse ponto, oportuno transcrever os seguintes trechos da Lei Complementar 116/2003, que atualmente regulamenta a matéria:

¹⁰ Tal como previsto no art. 25, II.

¹¹ Nos termos dos artigos 21, VII e 24, II. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc01-69.htm>, acesso em 23/04/2022.

¹² BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>, acesso em 23/04/2022.

¹³ De acordo com Geraldo Ataliba, “são, pois, aspectos da hipótese de incidência as qualidades que esta tem de determinar hipoteticamente os sujeitos da obrigação tributária, bem como seu conteúdo substancial, local e momento de nascimento. Daí designarmos os aspectos essenciais da hipótese de incidência tributária por: a) aspecto pessoal; b) aspecto material; c) aspecto temporal; e d) aspecto espacial.” Vide ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6ª edição - 17ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 78.

¹⁴ Também fazem parte dos aspectos essenciais da hipótese de incidência tributária, entre outros, os artigos 8º a 12 do Decreto-Lei n° 406/1968, que atualmente se encontram expressamente revogados pela Lei Complementar 116/2003. Vide BRASIL. Decreto-Lei 406, de 31 de dezembro de 1968. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0406.htm>, acesso em 23/04/2022.

¹⁵ Nesse sentido, o art. 10 da Lei Complementar 116/2003 estabeleceu que “Ficam revogados os arts. 8º, 10, 11 e 12 do Decreto-Lei n° 406, de 31 de dezembro de 1968 (...)”, em posição que foi ratificada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), conforme assentado, exemplificativamente, no AgRg no AgRg no AgRg no REsp 1.013.002/RS, julgado pela 1ª Turma em 10/03/2009, rel. min. Benedito Gonçalves, disponível em

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

Art. 3º O serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXV, quando o imposto será devido no local: (...)”

XIX - do Município onde está sendo executado o transporte, no caso dos serviços descritos pelo item 16 da lista anexa;”¹⁶

Desta feita, pode-se afirmar que o fato gerador do ISSQN consiste na prestação de serviços de qualquer natureza, desde que previstos na lista anexa à Lei Complementar 116/2003 e não estejam compreendidos na competência tributária dos Estados. Acerca da distinção entre o imposto municipal ora tratado e o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), Ricardo Ferreira assim sistematizou, de forma prática:

“1. sobre as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, incide o ICMS (CF, art. 155, II);

2. excluídos o transporte interestadual, intermunicipal e comunicação, os demais serviços, desde que previstos em lei complementar, são alcançados pelo ISS. (...)”;

3. se o serviço está previsto na lista sem ressalva, o ISS incide sobre o total da operação, incluindo as mercadorias. Por exemplo, a prestação de serviço de prótese dentária sob encomenda está sujeita apenas ao ISS (lista de serviços, subitem 4.14);

4. se o serviço está previsto na lei complementar com ressalva, o ISS incide sobre o preço do serviço, sem as mercadorias, e o ICMS, sobre o preço do fornecimento das mercadorias. Por exemplo, a prestação de serviço de organização de festas e recepções está sujeita ao ISS, exceto o fornecimento de alimentação e bebidas, que fica sujeito ao ICMS (lista de serviços, subitem 17.11);

5. quando há fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não previstos em lei complementar, portanto não sujeitos ao ISS, o ICMS incide sobre o total da operação. Por exemplo, o fornecimento de alimentação e bebidas em restaurantes, bares, lanchonetes e similares está sujeito apenas ao ICMS;

6. se o serviço não está previsto em lei complementar e a sua prestação ocorre sem o fornecimento de mercadorias, não há incidência do ISS ou ICMS, exceto no caso do transporte interestadual, do intermunicipal e da comunicação, sujeitos ao imposto estadual. Por exemplo, a inserção de texto publicitário em jornal não está sujeita ao ISS ou ICMS (a lista de serviços, subitem 17.25, exclui essa atividade).”¹⁷

Nesse sentido, identifica-se a importância de que, para a incidência do ISSQN, seja a atividade objeto da exação classificada corretamente nos itens (e subitens) da lista anexa à Lei Complementar 116/2003. Sobre o tema, há muito que já foi pacificado pelo Superior Tribunal de Justiça a taxatividade da lista (sob o prisma vertical), a qual, contudo, comporta

<https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200702951643&dt_publicacao=18/03/2009>, acesso em 27/05/2022, no qual restou julgado que “(...) O *decisum* deve ser mantido, pois apenas admitiu a manutenção do regime de tributação privilegiada após a entrada em vigor da Lei Complementar 116/03, nos termos da jurisprudência desta Corte Superior, que sedimentou compreensão de que o art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei 406/68, o qual trata da incidência do ISSQN sobre sociedades uniprofissionais por alíquota fixa, não foi revogado pela Lei Complementar 116/03, quer de forma expressa, quer tácita, não existindo nenhuma incompatibilidade (...)”.

¹⁶ No intuito de conferir uma maior compreensão dos temas que serão abordados na sequência da presente pesquisa, também se sugere a leitura dos demais dispositivos da Lei Complementar 116/2003, disponíveis em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>, acesso em 05/12/2021.

¹⁷ FERREIRA, Ricardo J. Manual do ISS para concursos. 2ª edição. Rio de Janeiro: Ferreira, 2019. p. 90-91.

interpretação extensiva (sob a análise horizontal), conforme se extrai, exemplificativamente, da seguinte ementa:

“TRIBUTÁRIO – SERVIÇOS BANCÁRIOS – ISS – LISTA DE SERVIÇOS – TAXATIVIDADE – INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA.

1. A jurisprudência desta Corte firmou entendimento de que é taxativa a Lista de Serviços anexa ao Decreto-lei 406/68, para efeito de incidência de ISS, admitindo-se, aos já existentes apresentados com outra nomenclatura, o emprego da interpretação extensiva para serviços congêneres.”¹⁸

Adicionalmente, para além do correto enquadramento da atividade objeto da tributação ao subitem mais apropriado da lista anexa à Lei Complementar, tal subsunção tem potencial impacto na alíquota a ser aplicada, e, acaso se trate de alguma das hipóteses previstas nos incisos do artigo 3º da Lei Complementar 116/2003, poderá acarretar em mudanças no local onde o serviço se considera prestado, e o imposto, devido. Ainda, a depender da natureza da atividade tributada, a própria base de cálculo poderia sofrer alterações, a exemplo dos subitens 7.02 e 7.05, cuja legislação estipula que “o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços (...) fica sujeito ao ICMS”¹⁹, e dos subitens 4.22 e 4.23²⁰, para os quais o STJ, revendo posição antes adotada²¹, firmou jurisprudência no sentido de que o imposto apenas deve incidir sobre as comissões auferidas pelas operadoras de planos de saúde²².

Por outro lado, o conceito de serviços tem sido objeto de amplos debates doutrinários e jurisprudenciais, sendo possível constatar a sua evolução ao longo do tempo. Acerca do tema, Caio Augusto Takano e Michell Przepiorcka já escreveram:

“Em tempos de novas tecnologias e constante alteração nos paradigmas do exercício da atividade empresarial, com a crescente informatização de atividades, modificações na forma de prestação de serviços e alterações nas próprias características intrínsecas das mercadorias, as dificuldades em torno da

¹⁸ Superior Tribunal de Justiça. Primeira Seção. Recurso Especial representativo de controvérsia nº 1.111.234/PR. Rel. Min. Eliana Calmon. Julgamento em 23/09/2009 e publicado no DJe em 08/10/2009. Disponível em <https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200900158189&dt_publicacao=08/10/2009>, acesso em 28/04/2022.

¹⁹ Os subitens 7.02 e 7.05 são relativos, em síntese, a obras e a reparação, conservação e reforma.

²⁰ Os subitens 4.22 e 4.23 são relativos, em geral, a planos de saúde e assemelhados.

²¹ Vide REsp 226.747/SP, julgado pela 1ª Turma em 13/04/2000, rel. min. José Delgado, disponível em <https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=199900719239&dt_publicacao=22/05/2000>, acesso em 29/04/2022, no qual restou decidido que “(...) a quantificação da base de cálculo para incidir o ISS a ser pago pelas empresas que exercem atividades de plano de saúde (prestando serviços de assistência médica, hospitalar e laboratorial) é medida pela totalidade do preço mensal pago pelos seus associados, isto é, pela receita bruta sem qualquer desconto. (...)”

²² Vide, exemplificativamente, o REsp 1.041.127/RS, julgado pela 1ª Turma em 04/12/2008, rel. min. Luiz Fux, disponível em <https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200701734190&dt_publicacao=17/12/2008>, acesso em 29/04/2022, no qual restou assentado que “(...) a base de cálculo do ISS incidente sobre as operações decorrentes de contrato de seguro-saúde não abrange o valor bruto entregue à empresa que intermedeia a transação, mas, sim, a comissão, vale dizer: a receita auferida sobre a diferença entre o valor recebido pelo contratante e o que é repassado para os terceiros efetivamente prestadores dos serviços (...)”.

delimitação dos conceitos de “serviço” e de “mercadoria” implica enorme insegurança jurídica, com a disputa entre Estados e Municípios para subsumir os novos modelos de atividades às realidades normativas preexistentes. A constante oscilação da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, intérprete autêntico e guardião da Constituição Federal, na busca por critérios para definir como tais conflitos serão resolvidos igualmente fomenta a complexidade e insegurança que permeia este tema.”²³

Nesse sentido, e como bem apontado pelos autores, parece que a mudança do que seria o conceito de serviços decorreria das próprias transformações pelas quais a sociedade vem passando, vislumbrando-se uma zona cinzenta cada vez maior entre os conceitos de mercadorias e de serviços, como bem ilustra a oscilação da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) acerca da tributação de softwares, que inicialmente distinguia os softwares de prateleira daqueles customizados por encomenda²⁴, mas recentemente considerou tal distinção irrelevante²⁵.

Igualmente, poderia ser citada a evolução jurisprudencial do STF no tratamento da tributação sobre locação de bens móveis²⁶, e mesmo a discussão travada sobre o ISSQN incidente sobre os planos de saúde. De toda forma, e ainda que se reconheça que aprofundar-se em temas tão interessantes consistiria em potencial desvio do tema que ora se propõe estudar, merece destaque o seguinte trecho do Recurso Extraordinário 651.703/PR:

“ (...) 5. O conceito de prestação de “serviços de qualquer natureza” e seu alcance no texto constitucional não é condicionado de forma imutável pela legislação ordinária, tanto mais que, de outra forma, seria necessário concluir pela possibilidade de estabilização com força constitucional da legislação infraconstitucional, de modo a gerar confusão entre os planos normativos. (...) 13. Os tributos sobre o consumo, ou tributos sobre o valor agregado, de que são exemplos o ISSQN e o ICMS, assimilam considerações econômicas, porquanto baseados em conceitos elaborados pelo próprio Direito Tributário ou em conceitos

²³ TAKANO, Caio Augusto; PRZEPIORKA, Michell. Direito e Finanças Públicas nos 30 Anos da Constituição: Experiências e Desafios nos Campos do Direito Tributário e Financeiro. Coordenadores: Rafael Lara Martins e Saulo Pinto Coelho. 1ª. ed. Florianópolis: Tirant Blanch, 2018. p. 136. Disponível em <https://editorial.tirant.com/docs/volume_8.pdf>, acesso em 28/04/2022.

²⁴ Vide RE 176.626-3/SP, julgado pela 1ª Turma do STF em 10/11/1998, rel. min. Sepúlveda Pertence, disponível em <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=222535>>, acesso em 28/04/2022, no qual ficou assentado que “III. Programa de computador (“software”): tratamento tributário: distinção necessária. Não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de “licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador” - matéria exclusiva da lide -, efetivamente não podem os Estados instituir ICMS: dessa impossibilidade, entretanto, não resulta que, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo — como a do chamado “software de prateleira” (*off the shelf*) - os quais, materializando o *corpus mechanicum* da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio.”

²⁵ Vide ADI 1945/MT, julgado pelo plenário do STF em 24/02/2021, rel. min. Dias Toffoli, disponível em <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15346473741&ext=.pdf>>, acesso em 29/04/2022, no qual foi decidido que: “A tradicional distinção entre software de prateleira (padronizado) e por encomenda (personalizado) não é mais suficiente para a definição da competência para tributação dos negócios jurídicos que envolvam programas de computador em suas diversas modalidades. Diversos precedentes da Corte têm superado a velha dicotomia entre obrigação de fazer e obrigação de dar, notadamente nos contratos tidos por complexos”.

²⁶ Vide o RE 112.947-6/SP, o RE 116.121-3/SP, a Súmula Vinculante nº 31 e o AgRg RE Ag 656.709/RS.

tecnológicos, caracterizados por grande fluidez e mutação quanto à sua natureza jurídica. (...)”²⁷

No referido julgado, cujo relator foi o min. Luiz Fux, debateu-se uma possível superação da relevância da distinção entre obrigações de dar e obrigações de fazer, para fins de caracterização do fato gerador do ISSQN, tendo sido tal dicotomia mitigada pelo Excelso Pretório, mediante a consideração de novos critérios interpretativos, como mencionado pelo relator em seu voto:

“Ainda que a contraposição entre obrigações de dar e de fazer para fins de dirimir o conflito de competência entre o ISSQN e o ICMS seja utilizada no âmbito do Direito Tributário, à luz do que dispõem os artigos 109 e 110, do CTN, novos critérios de interpretação têm progressivamente ganhado espaço, permitindo uma releitura do papel conferido aos supracitados dispositivos. (...) Dentro dessa ordem de ideias, a opinio doctorum encarta-se no sentido de que a Constituição Tributária dever ser interpretada de acordo com o pluralismo metodológico, abrindo-se para a interpretação segundo variados métodos, que vão desde o literal até o sistemático e teleológico; por isso que os conceitos constitucionais tributários não são fechados e unívocos, devendo-se recorrer também aos aportes de ciências afins para a sua exegese, como a Ciência das Finanças, a Economia e a Contabilidade. (...)”²⁸

Assim, pode-se considerar que o conceito de serviços se encontra em constante evolução, não sendo possível extrair-se um sentido definitivo e imutável, situação que, dadas as consequências financeiras que pode acarretar, acaba por trazer continuamente diversas questões para serem discutidas pela doutrina e decididas pelo Poder Judiciário.

1.2 Base de cálculo

Consoante previsão do art. 7º da Lei Complementar 116/2003, “a base de cálculo do imposto é o preço do serviço”, sendo comuns disposições das legislações locais no sentido de que “a base de cálculo do imposto é o preço do serviço, como tal considerada a receita bruta a ele correspondente, sem nenhuma dedução, excetuados os descontos ou abatimentos concedidos independentemente de qualquer condição.”²⁹ Por outro lado, a Lei Complementar 116/2003 expressamente permitiu a dedução do “valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços anexa”, ou seja, em alguns dos serviços “relativos a engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo, construção civil, manutenção, limpeza, meio ambiente, saneamento e congêneres”³⁰, “o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços” ficará sujeito apenas ao Imposto operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre

²⁷ RE 651.703/PR, julgado pelo plenário em 29/09/2016, rel. min. Luiz Fux, disponível em <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12788517>>, acesso em 28/04/2022.

²⁸ *Ibidem*.

²⁹ A exemplo do artigo 14 da Lei 13.701/2003, do Município de São Paulo. MUNICÍPIO DE SÃO PAULO. Lei 13.701, de 24 de dezembro de 2003. Disponível em <<http://legislacao.prefeitura.sp.gov.br/leis/lei-13701-de-24-de-dezembro-de-2003>>, acesso em 24/01/2023.

³⁰ Vide o item 7 da lista anexa à Lei Complementar 116/2003.

prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS)³¹.

Caso interessante ocorre na situação das betoneiras, que preparam o concreto (mercadoria a ser empregada na obra) a caminho do local em que ocorrerá a prestação de serviços. Em tais casos, decidiu o STJ que “o fornecimento de concreto, por empreitada, para construção civil, preparado no trajeto até a obra em betoneiras acopladas a caminhões, é prestação de serviço, sujeitando-se apenas à incidência do ISS”³².

Ainda, destaca-se que se trata de tributo “por dentro”, ou seja, “o montante do imposto é considerado parte integrante e indissociável do preço (...), constituindo o respectivo destaque nos documentos fiscais mera indicação de controle”³³, sendo tal sistemática de apuração motivo de acentuadas críticas³⁴, por ferir a transparência fiscal e acarretar em incidência do imposto não apenas sobre os serviços de qualquer natureza, mas também sobre o próprio montante referente à exação tributária. De toda forma, julgando o ICMS, o STF já decidiu não haver inconstitucionalidade na tributação “por dentro”³⁵, ao passo que o STJ já assentou que “a inclusão do valor do ISS no preço do serviço prestado, compondo pois a base de cálculo do próprio ISS, não ofende a legislação federal”.³⁶

Igualmente acerca da base de cálculo, outras discussões têm sido suscitadas, a exemplo da controvérsia acerca da incidência em face de receitas oriundas de reembolsos, ressarcimentos e rateios de despesas, que em determinadas situações integrariam a base de cálculo do tributo³⁷, vez que se trata de imposto cumulativo, e que, salvo exceções (abordadas na sequência deste estudo), não admite deduções, ou, em outros casos³⁸, não poderiam ser objeto da imposição tributária, por não se constituírem em preço pelos serviços prestados.

³¹ Consoante previsão contida entre parêntesis ao final dos subitens 7.02 e 7.05 da lista anexa à Lei Complementar 116/2003.

³² Súmula 167 do STJ, publicada em 19/09/1996 e disponível em <https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2010_12_capSumula167.pdf>, acesso em 21/10/2022.

³³ Tal qual disposto no art. 14, § 4º, da Lei 13.701/2003, de São Paulo/SP. Disponível em <<http://legislacao.prefeitura.sp.gov.br/leis/lei-13701-de-24-de-dezembro-de-2003>>, acesso em 11/05/2022.

³⁴ HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário. 26ª. ed. São Paulo: Atlas, 2017. p. 258.

³⁵ RE 582.461/SP, julgado pelo plenário em 18/05/2011, rel. min. Gilmar Mendes, disponível em <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=626092>>, acesso em 28/04/2022.

³⁶ REsp 688-0/SP, julgado pela primeira turma em 05/09/1994, rel. min. Cesar Asfor Rocha, disponível em <https://processo.stj.jus.br/processo/ita/documento/mediado/?num_registro=198900099680&dt_publicacao=26-09-1994&cod_tipo_documento=1&formato=PDF>, acesso em 08/05/2022.

³⁷ AgInt nos EDcl no AgInt no AgREsp nº 903.587/SP, julgado pela 2ª Turma em 02/05/2017, rel. min. Og Fernandes, disponível em <https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201600985039&dt_publicacao=05/05/2017>, acesso em 05/05/2022

³⁸ REsp 1.080.161/SP, julgado pela segunda turma em 04/02/2009, rel. min. Eliana Calmon, disponível em <https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200801727130&dt_publicacao=29/04/2009>, acesso em 04/05/2022. No citado recurso especial, ficou assentado que “as despesas necessárias à

Outra questão que diz respeito à base de cálculo do ISSQN é aquela relativa à sua cumulatividade, situação frequentemente questionada pelos contribuintes, por resultar em imposto “em cascata”, ou seja, diante de múltiplas operações na cadeia econômica, haveria a incidência de tributo sobre a própria imposição anterior. Diante desses questionamentos, por outro lado, poder-se-ia contra-argumentar que, em geral, a cadeia produtiva de serviços normalmente não possui muitas etapas (diversamente do que por vezes ocorre na industrialização ou na circulação de mercadorias), e, como a alíquota máxima do ISSQN é relativamente baixa, sendo de apenas 5% - em contraposição aos demais tributos sobre o consumo no Brasil, tais como o ICMS, a Contribuição com Finalidade Social (Cofins) e o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), que possuem alíquotas máximas muito superiores (chegando em alguns casos a até 300%³⁹), o efeito de tal tributação “em cascata” não seria tão intenso, sendo justificado como forma de tornar o sistema mais simples e menos sujeito à sonegação.

De toda feita, a própria Lei Complementar 116/2003 previu algumas hipóteses de exclusão da base de cálculo, a exemplo dos já citados subitens 7.02 e 7.05 da lista anexa. Ainda, nos subitens 4.22 e 4.23 (referentes a serviços de planos de saúde e assemelhados), o STJ possui firme jurisprudência no sentido de que “a base de cálculo do ISS é o valor líquido recebido, ou seja, o valor bruto pago pelos associados, descontados os pagamentos efetuados aos profissionais credenciados”⁴⁰.

Já nos serviços de hotelaria (subitem 9.01 da lista anexa), a Lei Complementar expressamente dispôs que “o valor da alimentação e gorjeta, quando incluído no preço da diária, fica sujeito ao Imposto Sobre Serviços”⁴¹, ou seja, a *contrario sensu*, quando o valor referente a alimentação e bebidas for cobrado apartado das diárias pela hospedagem, sobre tal valor incidirá o ICMS. Em relação aos subitens 14.01 e 14.03⁴², a lei dispôs que as partes e peças empregadas ficam sujeitas ao ICMS, em lógica semelhante à empregada nos subitens

prestação de serviço que não importem na atividade-fim do prestador são excluídas da base de cálculo do tributo”.

³⁹ Vide a Tabela do Imposto de Produtos Industrializados (TIPI) aprovada pelo Anexo I do Decreto 11.158/2022, cujo item numerado de acordo com a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) sob o número 24.02 contempla os subitens “Cigarrilhas” e “Cigarros não contendo tabaco, exceto os feitos à mão”, com alíquota prevista de 300 por cento. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2022/Decreto/Anexo/d11158-anexo1.pdf>, acesso em 04/10/2022. p. 63.

⁴⁰ REsp 1.137.234/RS, julgado pela segunda turma em 14/06/2011, rel. min. Mauro Campbell Marques, disponível em <https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200901662236&dt_publicacao=13/09/2011>, acesso em 08/05/2022.

⁴¹ Vide o subitem 9.01 da lista anexa à Lei Complementar 116/2003.

⁴² Tais subitens são relativos à lubrificação, limpeza, conserto, restauração, blindagem, manutenção e conservação de máquinas, veículos, aparelhos, equipamentos e motores e ao condicionamento de motores.

7.02 e 7.05. Adotando ideia similar, no subitem 17.11 estabeleceu-se que, nos serviços de organização de festas e recepções e bufê, sobre o fornecimento de alimentação e bebidas incidirá apenas o ICMS⁴³.

Por outro lado, casos há em que a lista estabelece critérios para distinção entre prestações de serviços e circulação de mercadorias, como nos subitens 7.06, 14.09 e 39.01⁴⁴, para os quais a *mens legis* seria de que, acaso os materiais sejam disponibilizados pelo próprio tomador de serviços, prevaleceria a prestação de serviços, ao passo que, se tais bens forem fornecidos pelo vendedor, tratar-se-ia de operação de compra e venda. Já nos serviços de intermediação, por decorrência lógica, a imposição deverá recair apenas sobre o preço do serviço, que, nesse caso, corresponderá apenas à taxa (ou comissão) de intermediação. Contudo, uma distinção importante foi esclarecida pelo STJ, em relação aos serviços de agenciamento e de fornecimento de mão de obra, nos termos da súmula 524:

“No tocante à base de cálculo, o ISSQN incide apenas sobre a taxa de agenciamento quando o serviço prestado por sociedade empresária de trabalho temporário for de intermediação, devendo, entretanto, englobar também os valores dos salários e encargos sociais dos trabalhadores por ela contratados nas hipóteses de fornecimento de mão de obra.”⁴⁵

Outra controvérsia consiste nos serviços prestados a si mesmo (também denominados de ‘autosserviço’). Nesse caso, não haveria que se falar em incidência do imposto⁴⁶, em virtude de confusão entre o prestador e o tomador, não sendo sequer possível cogitar sobre a base de cálculo, pois não poderia ser cobrado um preço de si mesmo. Ainda, o artigo 2º da Lei Complementar 116/2003 expressamente excluiu três situações da hipótese da incidência: as exportações de serviços; os serviços prestados em relação de emprego e assemelhados; e alguns casos nos quais, em geral, a operação fica sujeita ao imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF). Igualmente, outro caso que por vezes levanta divergências é em relação a serviços gratuitos ou prestados a título de cortesia, situação especialmente comum em eventos e festas (com a disponibilização de ingressos *vip*). Nesse caso, muitos municípios estabelecem mecanismos para apuração da base

⁴³ Vide o subitem 17.11 da lista anexa à Lei Complementar 116/2003.

⁴⁴ Tais subitens são relativos, em síntese, à colocação e instalação de tapetes, assoalhos e vidros; alfaiataria e costura; e a serviços de ourivesaria e lapidação.

⁴⁵ Súmula 524 do STJ, publicada em 27/04/2015 e disponível em <https://www.stj.jus.br/docs_internet/jurisprudencia/tematica/download/SU/Sumulas/SumulasSTJ.pdf>, acesso em 04/09/2022.

⁴⁶ Conforme decidido AgRg no AREsp 49946/SP, julgado pela primeira turma em 05/06/2014, rel. min. Sérgio Kukina, disponível em <https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201101331949&dt_publicacao=11/06/2014>, acesso em 11/05/2022, no qual ficou assentado que “Nos termos da jurisprudência desta Corte, não incide ISS na hipótese de construção feita pelo próprio incorporador, haja vista que se a construção é realizada por ele próprio, não há falar em prestação de serviços a terceiros, mas a si próprio, o que descaracteriza o fato gerador.”

de cálculo⁴⁷, a exemplo do arbitramento⁴⁸ ou aplicação do preço corrente na praça, ainda que sejam frequentes as alegações de não incidência ou de ausência de base tributável. Analisando o tema, José Antônio do Patrocínio e Mauro Hidalgo explicitam:

“Serviços gratuitos, que ficam fora do campo de incidência do ISSQN, são aqueles revestidos de um caráter afetivo, religioso, caritativo, generoso, moral ou ético. Justamente por isso é que, em regra, quem os presta carrega consigo um desprendimento e um desinteresse em seu resultado financeiro. Como exemplo temos o caso de um médico que, presenciando um acidente de trânsito, socorre as vítimas em praça pública.”⁴⁹

Por fim, há a incidência do imposto conhecida como ‘ISS Fixo’, no qual, em relação a determinadas classes de profissionais (autônomos) e sociedades (de profissionais), a base de cálculo deve ser apurada em relação a cada profissional habilitado, em vez de considerar a aplicação de uma alíquota sobre o preço do serviço (regra geral)⁵⁰.

Ocorre que a referida regra tem-se constituído em fonte de diversas celeumas, seja em função de persistente inconformismo de autoridades fiscais, que consideram tal forma de apuração ‘fixa’ (na qual, em verdade, o imposto varia em função da quantidade de profissionais habilitados que prestam os serviços) como violadora da isonomia e da capacidade contributiva, vez que desconsidera a receita de prestação de serviços (sendo irrelevante o preço praticado) e onera igualmente profissionais renomados e inexperientes, assim como por parte de alguns contribuintes, que, mesmo sem preencher os requisitos legais, optam por serem tributados pela referida sistemática⁵¹. De toda forma, o STF já pacificou entendimento no sentido de ter sido o art. 9º, § 3º, do Decreto 406/1968, recepcionado pela

⁴⁷ Caso de Porto Alegre, nos termos do previsto no art. 68 do Decreto 15.416/2006. MUNICÍPIO DE PORTO ALEGRE. Decreto nº 15.416, de 20 de dezembro de 2006. Disponível em <http://lproweb.procempa.com.br/pmpa/prefpoa/smf/usu_doc/coletanea_da_legislacao_do_iss_-_2020.pdf>, acesso em 11/05/2022.

⁴⁸ Caso do Rio de Janeiro, consoante previsão do art. 34 do Código Tributário Municipal (Lei 694/1984). MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO. Código Tributário do Município. Lei 691, de 24 de dezembro de 1984. Disponível em <<http://www2.rio.rj.gov.br/smf/fcet/legislacao.asp>>, acesso em 11/05/2022.

⁴⁹ PATROCÍNIO, José Antônio; HIDALGO, Mauro. Imposto sobre serviços: questões polêmicas. 3ª ed. São Paulo: FISCOsoft editora, 2016. p. 32.

⁵⁰ Tal modalidade está amparada no art. 9º, §§ 1º e 3º do Decreto-Lei 406/1968. Vide BRASIL. Decreto-Lei 406, de 31 de dezembro de 1968. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0406.htm>, acesso em 12/05/2022.

⁵¹ Nesse sentido, vide o AgInt no AREsp 1.226.637/SP, julgado pela primeira turma em 23/10/2018, rel. min. Napoleão Nunes Maia Filho, disponível em <https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201703220356&dt_publicacao=07/11/2018>, acesso em 12/05/2022, no qual explicitou-se que “A jurisprudência entende que o benefício da alíquota fixa do ISS somente é devido às sociedades uni ou pluriprofissionais que prestam serviço em caráter personalíssimo sem intuito empresarial. (...) Todavia, no caso, muito embora se trate de uma sociedade simples que tem por objeto social a prestação de serviços de auditoria contábil e demais serviços inerentes à profissão de contador, não se pode deixar de observar os documentos trazidos pela Agravada, em que se constata ser uma rede global que emprega cerca de 4100 profissionais por todo o mundo. Dessa forma, não há como afastar a existência do requisito da organização dos fatores de produção, com intuito empresarial.”

Constituição Federal de 1988⁵², ao passo que o STJ considera que a Lei Complementar 116/2003 não revogou o mencionado dispositivo legal, mas assentou que “as sociedades constituídas sob a forma de responsabilidade limitada (...) não fazem jus à postulada tributação privilegiada do ISS”⁵³, ainda que posteriormente tenha flexibilizado tal requisito, passando a admitir que mesmo sociedades limitadas possam usufruir da tributação especial ora em evidência⁵⁴.

1.3 Local de incidência

Acerca do local em que se verifica a hipótese de incidência dos tributos em geral, Geraldo Ataliba leciona que “designa-se por aspecto espacial a indicação de circunstâncias de lugar, contidas explícita ou implicitamente na h.i., relevantes para a configuração do fato imponiblel.”⁵⁵ A definição do local de incidência do ISSQN reveste-se de curial importância, pois delimita o sujeito ativo da obrigação, e, ao definir o município competente para a exação, também tem reflexos na legislação aplicável, nas alíquotas e nas obrigações acessórias a serem consideradas. Destacando a importância e as consequências da escolha legislativa acerca do local de incidência do imposto em questão, veja-se o seguinte excerto doutrinário:

*“Tal atuação legislativa deve prezar por critérios de justa repartição do valor arrecadado, visto que, com o advento das novas tecnologias, o prestador do serviço muitas vezes está estabelecido em local sem qualquer vínculo com o da efetiva realização. O preço pela inobservância de critérios justos para a repartição é o crescente aumento de guerra fiscal entre Municípios.”*⁵⁶

Como regra geral, “o serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador”⁵⁷. Ocorre que, mesmo em relação ao que se consubstanciaria como

⁵² Vide o RE 236.604/PR, julgado pelo plenário em 26/05/1999, rel. min. Carlos Velloso, disponível em <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=255615>>, acesso em 12/05/2022.

⁵³ Vide o AgRg no AREsp 155.844/SP, julgado pela primeira turma em 15/03/2016, rel. min. Napoleão Nunes Maia Filho, disponível em <https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201200491328&dt_publicacao=31/03/2016>, acesso em 12/05/2022.

⁵⁴ EAREsp 31.084/MS, julgado pela primeira seção em 24/03/2021, rel. min. Napoleão Nunes Maia Filho, disponível em <https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201200398811&dt_publicacao=08/04/2021>, acesso em 12/05/2022.

⁵⁵ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6ª ed - 17 tiragem. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 104.

⁵⁶ QUINTANILHA, Karolina Quintão; PAIVA, Luiza Monteiro; SILVA, Mariana Lopes. A Competência Territorial do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) nos Serviços de Intermediação Eletrônica de Transporte Privado. In Tributação da Economia Digital. OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital; GOMES, Marcos Lívio; ROCHA, Sérgio André (coord.). Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 96. Disponível em <<http://www.sarocha.com.br/pt/project/tributacao-da-economia-digital/>>, acesso em 16/02/2022.

⁵⁷ Tal previsão consta no caput do art. 3º da Lei Complementar 116/2003.

estabelecimento, ainda remanescem vigorosas discussões⁵⁸, a despeito da previsão contida no artigo 4º da Lei Complementar 116/2003:

“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.”

Considerando a deferência que boa parte da doutrina⁵⁹ confere ao artigo 110 da Lei 5.172/1966 (Código Tributário Nacional), segundo o qual “a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado (...)”⁶⁰, também se faz importante mencionar o conceito do direito privado acerca de estabelecimento:

*“Art. 1.142. Considera-se estabelecimento todo complexo de bens organizado, para exercício da empresa, por empresário, ou por sociedade empresária.
§ 1º O estabelecimento não se confunde com o local onde se exerce a atividade empresarial, que poderá ser físico ou virtual.”*⁶¹

Dessa forma, é comum que diversas legislações estabeleçam critérios para se presumir a existência do estabelecimento prestador, o que possui a vantagem de conferir maior segurança jurídica à questão, a exemplo das seguintes disposições da Lei 13.701/2003, do Município de São Paulo:

*“Art. 4º (...) §1º - A existência de estabelecimento prestador que configure unidade econômica ou profissional é indicada pela conjugação, parcial ou total, dos seguintes elementos:
I - manutenção de pessoal, material, máquinas, instrumentos e equipamentos próprios ou de terceiros necessários à execução dos serviços;
II - estrutura organizacional ou administrativa;
III - inscrição nos órgãos previdenciários;
IV - indicação como domicílio fiscal para efeito de outros tributos;
V - permanência ou ânimo de permanecer no local, para a exploração econômica de atividade de prestação de serviços, exteriorizada, inclusive, através da indicação do endereço em impressos, formulários, correspondências, “site” na internet, propaganda ou publicidade, contratos, contas de telefone, contas de fornecimento de energia elétrica, água ou gás, em nome do prestador, seu representante ou preposto.”*⁶²

⁵⁸ Nesse sentido, veja-se, exemplificativamente, o AgInt no AREsp 1.718.563/RJ julgado pela segunda turma em 01/03/2021, rel. min. Assusete Magalhães, disponível em <https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=202001504110&dt_publicacao=08/03/2021>, acesso em 17/05/2022.

⁵⁹ Vide, ilustrativamente, MELO, Fábio Soares de. Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2021. p. 87.

⁶⁰ Vide BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm>, acesso em 17/05/2022.

⁶¹ BRASIL. Institui o Código Civil. Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm>, acesso em 17/05/2022. No referido dispositivo legal também constam os §§ 2º e 3º: “§2º - A circunstância de o serviço, por sua natureza, ser executado habitual ou eventualmente fora do estabelecimento não o descaracteriza como estabelecimento prestador para os efeitos deste artigo.

§3º - São, também, considerados estabelecimentos prestadores, os locais onde forem exercidas as atividades de prestação de serviços de diversões públicas de natureza itinerante.”

⁶² Vide MUNICÍPIO DE SÃO PAULO. Lei 13.701, de 24 de dezembro de 2003. Disponível em <<http://legislacao.prefeitura.sp.gov.br/leis/lei-13701-de-24-de-dezembro-de-2003>>, acesso em 24/01/2023.

Por outro lado, para além da regra geral acerca do local de incidência do ISSQN, foram estabelecidas diversas situações excepcionais, elencadas nos vinte e cinco incisos do artigo 3º da Lei Complementar 116/2003 e nos parágrafos primeiro a quinto do referido artigo⁶³. Inclusive, observa-se uma nítida tendência de se transferir a tributação do local de origem para o local de destino⁶⁴, ou seja, do espaço onde desenvolvida a prestação de serviços (ou, dada a ficção legal empregada, do local do estabelecimento prestador) para aquele onde se encontra o tomador de serviços.

A tendência apontada justifica-se para evitar situações de guerra fiscal, com estabelecimentos fictícios ou concessões de incentivos fiscais predatórios, bem como em vista da crescente dificuldade de se delimitar fisicamente o estabelecimento prestador. Com efeito, com o desenvolvimento tecnológico, especialmente da internet, já existem serviços que operam sem estabelecimento (ou, ao menos, alegam fazê-lo), enquanto outros centralizam suas atividades em um único local, mas prestam serviços por vastos territórios (a exemplo dos ‘bancos digitais’, que se vangloriam de não possuírem agências⁶⁵). Ainda, talvez faça sentido atrelar o local de ocorrência do fato gerador ao espaço físico onde se encontra o principal signo presuntivo de riqueza, ou seja, ao lugar do qual sairá o pagamento que custeará os serviços contratados (ou, em outras palavras, ao local do tomador dos serviços). Nesse ponto, o documento elaborado pelo Centro de Estudos do Comércio Global e Investimento, da Fundação Getúlio Vargas (FGV/SP), cita como objetivos das diretrizes da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE):

“Dentre os objetivos das Guidelines, estão: i) apoiar a neutralidade da cobrança de VAT/GST para assegurar condições equitativas para as empresas domésticas e estrangeiras no comércio internacional; ii) abordar riscos de dupla tributação e não tributação internacional que resultam em aplicação descoordenada do VAT/GST no comércio transfronteiriço; iii) assegurar a efetiva cobrança de VAT/GST no comércio transfronteiriço de serviços e intangíveis, inclusive nas vendas de comércio eletrônico a consumidores privados (o chamado Business to Consumer ou B2C), na jurisdição onde os produtos são consumidos.”⁶⁶

⁶³ Eis o teor do principal dispositivo legal dentre os citados, para os fins desta pesquisa: “Art. 3º O serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXV, quando o imposto será devido no local: (...) XIX - do Município onde está sendo executado o transporte, no caso dos serviços descritos pelo item 16 da lista anexa;”.

⁶⁴ QUINTANILHA, Karolina Quintão; PAIVA, Luiza Monteiro; SILVA, Mariana Lopes. *Op. cit.* p. 110. Nesse sentido esclarecem as autoras: “É possível notar que há uma tendência de se buscar desconcentrar o produto da arrecadação tributária, como, no caso do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), através do deslocamento da sua incidência para o município onde o serviço é tomado.”

⁶⁵ Tal autorização para realização de diversas operações de forma exclusivamente eletrônica foi respaldada pela Resolução nº 4.480/2016, do Banco Central do Brasil. Disponível em <https://www.bcb.gov.br/pre/normativos/busca/downloadNormativo.asp?arquivo=/Lists/Normativos/Attachment/s/50185/Res_4480_v1_O.pdf>, acesso em 29/04/2022.

⁶⁶ NOGUEIRA, Thiago Rodrigues São Marcos; THORSTENSEN, Vera (coord.). Brasil a caminho da OCDE: explorando novos desafios. São Paulo: VT Assessoria Consultoria e Treinamento Ltda., 2020. Disponível em

Assim, a própria OCDE já recomenda que, nos “Value Added Tax” (VAT - tributos sobre o valor agregado) e nos “Goods and Services Tax” (GST - tributos sobre bens e serviços), a incidência ocorra no local onde tais bens e serviços são consumidos (princípio do destino), em contraposição à uma desaconselhada tributação no local de produção de tais bens e serviços (princípio da origem). Já acerca de prestadores de serviços digitais que operam em locais distantes de seus estabelecimentos físicos, o documento do Colégio Interamericano de Administrações Tributárias (CIAT) de abril/2021 assevera:

“(...) la digitalización ha permitido que algunas empresas participen activamente em determinados sectores económicos de varios países, sin tener necesariamente una presencia física significativa en ellos. Por el lado del impuesto al valor agregado (IVA), objeto de este informe, surge la dificultad para gravar las operaciones en el lugar de consumo, sobre todo en el caso de servicios digitales y bienes intangibles, toda vez que el vendedor reside en otra jurisdicción.”⁶⁷

Nesse sentido, ressalta-se que, no ISSQN, parece haver uma tendência de progressiva transferência do local onde se considera ocorrido o fato gerador, do local do estabelecimento produtor (princípio da origem), que atualmente consiste na regra geral (estabelecida na cabeça do art. 3º da Lei Complementar 116/2003), para o local da efetiva prestação de serviços, como aponta o incremento das exceções previstas nos incisos do art. 3º da Lei Complementar 116/2003 promovido pela Lei Complementar 157/2016⁶⁸. Além disso, observa-se que, no regime do Decreto-Lei nº 406/1968, a única exceção à regra geral, inicialmente, era em relação aos serviços de construção civil⁶⁹, ao passo que, com a Lei Complementar 100/1999, também foi excepcionado o serviço de “exploração de rodovia mediante cobrança de preço dos usuários (...) definidos em contratos, atos de concessão ou de permissão ou em normas oficiais”⁷⁰, e, com o advento da Lei Complementar 116/2003, passou-se para mais de vinte exceções.

Inclusive, sob a égide do Decreto-Lei nº 406/1968, ainda que tal norma expressamente considerasse como local da prestação do serviço o do estabelecimento prestador (ou, na falta de estabelecimento, o domicílio do prestador) o STJ possuía firme entendimento de que o

<https://ccgi.fgv.br/sites/ccgi.fgv.br/files/u5/2020_OCDE_acessao_BR_FinalTN_pb.pdf>, acesso em 01/05/2022. p. 198.

⁶⁷ JIMÉNEZ, Juan Pablo; PODESTÁ, Andrea. Tributación indirecta sobre la economía digital y su potencial recaudatorio en América Latina. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - CIAT: 2021. Disponível em <<https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2021/DT-02-2021-Jimenez-Podesta.pdf>>, acesso em 30/04/2022. p. 6.

⁶⁸ A Lei Complementar 157/2016 promoveu a inclusão dos incisos XXIII a XXV no rol do art. 3º da Lei Complementar 116/2003.

⁶⁹ Nos termos do artigo 12 do Decreto-Lei nº 406/1968.

⁷⁰ Vide artigos 2º e 3º da Lei Complementar 100/1999. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp100.htm>, acesso em 01/05/2022.

imposto era devido no local da efetiva prestação de serviços⁷¹, em posição que, ainda que possa ser reputada correta, colaborava para o aumento da insegurança jurídica e do contencioso tributário, pois muitos contribuintes eram cobrados conforme as previsões legais (que as administrações tributárias alegavam serem obrigadas a cumprir, por ser a atividade de lançamento vinculada e obrigatória⁷²) e também conforme a jurisprudência do STJ. A título ilustrativo, veja-se a ementa do seguinte julgado:

*“ISS - FATO GERADOR - DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO - AGRAVO DESPROVIDO.
1. Interpretando-se o art. 12 do Decreto-lei n. 406/68, para fins de cobrança do ISS, considera-se o domicílio tributário do local onde se realizou o fato gerador (prestação do serviço) e não o do estabelecimento do prestador.
2. Agravo Regimental desprovido.”⁷³*

Contudo, com o advento da Lei Complementar 116/2003, o STJ alterou seu posicionamento anterior, passando a considerar ocorrido o fato gerador e devido o ISSQN nos termos legalmente previstos. Nesse sentido, veja-se o teor da tese jurídica (assentada em processo julgado sob o rito dos recursos repetitivos):

“ O sujeito ativo da relação tributária, na vigência do DL 406/68, é o Município da sede do estabelecimento prestador (art. 12); a partir da LC 116/03, é aquele onde o serviço é efetivamente prestado, onde a relação é perfectibilizada, assim entendido o local onde se comprove haver unidade econômica ou profissional da instituição financeira com poderes decisórios suficientes à concessão e aprovação do financiamento - núcleo da operação de leasing financeiro e fato gerador do tributo.”⁷⁴

Ainda, casos há em que empresas possuem estabelecimentos em diversos locais, situação em que o critério previsto na cabeça do artigo 3º da Lei Complementar 116/2003 (“o serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador”) nem sempre é suficiente para definir o local de ocorrência do fato gerador do ISSQN. Assim, conflitos surgem nos casos de lavanderias que captam clientes em estabelecimento localizado num município, mas

⁷¹ Sintetizando a questão, abalizada doutrina assim explana: “o Superior Tribunal de Justiça (STJ) firmou jurisprudência em sentido diametralmente oposto ao que dispunha o Decreto-lei nº 406/68, assentando que o local da prestação do serviço seria o critério a prevalecer em todos os casos, transformando a exceção em regra.” Vide CORRÊA, Vanessa Benelli; JORGE, Alexandre Teixeira; SIQUEIRA, Vanessa Huckleberry Portella. Tributação de Novas Tecnologias e o Histórico Conflito entre os Princípios da Origem e do Destino na Delimitação da Competência Tributária. In Tributação da Economia Digital. OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital; GOMES, Marcos Lívio; ROCHA, Sérgio André (coord.). Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 158. Disponível em <<http://www.sarocha.com.br/pt/project/tributacao-da-economia-digital/>>, acesso em 16/02/2022.

⁷² Nos termos do parágrafo único do artigo 142 da Lei 5.172/1966 (Código Tributário Nacional).

⁷³ AgRg no Ag 196.490/DF, julgado pelo plenário em 19/10/1999, rel. min. Eliana Calmon, disponível em <https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=199800518967&dt_publicacao=29/11/1999>, acesso em 01/05/2022.

⁷⁴ REsp 1.060.210/SC (tema repetitivo 355), julgado pela primeira seção em 28/11/2012, rel. min. Napoleão Nunes Maia Filho, disponível em <https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1150872&num_registro=200801101098&data=20130305&formato=PDF>, acesso em 01/05/2022.

executam a limpeza das peças em outro⁷⁵, ou mesmo de serviços de coleta de material sanguíneo em uma cidade, mas realização da análise laboratorial em outro estabelecimento, situado em município diverso⁷⁶.

Dentre as diversas exceções previstas no artigo 3º da Lei Complementar 116/2003, consta o inciso XX, segundo o qual o imposto será devido no local “do Município onde está sendo executado o transporte, no caso dos serviços descritos pelo item 16 da lista anexa”, ou seja, nos serviços de transporte de natureza municipal (item 16 da lista anexa à Lei Complementar 116/2003), o ISSQN incide no local onde o transporte é prestado. Nesse ponto, tem-se uma das motivações para a presente pesquisa, visto que, a depender da classificação do serviço prestado pelas empresas operadoras de aplicativos relacionados a mobilidade urbana, o imposto será devido no local do estabelecimento prestador (princípio da origem), ou, se considerar-se ser serviço de transporte (desde que de natureza municipal), o tributo será devido no local onde o transporte é executado (princípio do destino).

Nesse ponto, faz-se desde já a ressalva de que, dado o fenômeno das conurbações, aparenta ser frequente a realização de viagens intermunicipais (ou até interestaduais ou internacionais, em regiões fronteiriças) realizadas por veículos particulares (com ou sem a participação de empresas operadoras de aplicativos). Contudo, nesse caso, quanto ao transporte, em tese, estar-se-ia diante de hipótese de incidência do Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS)⁷⁷. Ocorre que, como adiante se abordará, os serviços prestados por empresas similares à Uber podem ser entendidos como relacionados a transportes (casos em que, nos transportes que não sejam estritamente

⁷⁵ Tema objeto do REsp 1.251.753/ES, julgado pela segunda turma em 27/09/2011, rel. min. Humberto Martins, disponível em <https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201100982971&dt_publicacao=04/10/2011>, acesso em 01/05/2022. Nesse caso, entendeu-se que o ISSQN seria devido ao município onde executada a limpeza das peças, por ser a atividade de captação de clientela uma atividade-meio.

⁷⁶ Hipótese discutida no REsp 1.439.753/PE, julgado pela primeira turma em 06/11/2014, rel. min. Arnaldo Esteves Lima, disponível em <https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201200908572&dt_publicacao=12/12/2014>, acesso em 01/05/2022. Na situação abordada, assentou-se que o ISSQN seria devido ao município onde realizada a coleta sanguínea, no qual fora estabelecida a relação jurídico-tributária.

⁷⁷ Tal qual previsto no art. 155, II, da Constituição Federal de 1988. Contudo, em caso de transporte aéreo, o STF declarou a inconstitucionalidade da incidência de ICMS sobre a prestação de serviço de transporte aéreo de passageiros (seja intermunicipal, interestadual ou internacional). Vide ADIN 1.600-8, julgado pelo plenário em 26/11/2001, redator para o acórdão min. Nelson Jobim, disponível em <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266694>>, acesso em 24/10/2022. Ainda, há entendimentos pela não incidência do imposto estadual em relação aos serviços de transporte internacional, consoante, exemplificativamente, a Consulta nº 84/2018 da Secretaria de Finanças de Santa Catarina, disponível em <https://legislacao.sef.sc.gov.br/html/consultas/2018/con_18_084.htm>, acesso em 25/10/2022.

municipais, não incidirá o ISSQN⁷⁸), mas também poderiam ser considerados como de intermediação, ou mesmo de informática, situações nas quais, mesmo em se tratando de transportes que ultrapassem as fronteiras municipais (que, nestes casos, seriam prestados pelos ‘motoristas parceiros’), haveria ISSQN devido pelas empresas operadoras de aplicativos (sobre a comissão auferida pela intermediação ou com base no preço cobrado pelo licenciamento ou pela cessão do direito de uso do software).

Ainda em relação aos serviços de transporte, observa-se que já restou assentado pelo STJ que, se tal serviço se inicia em um município e termina neste mesmo local, ainda que durante seu trajeto acabe perpassando momentaneamente pelo território de outras entidades federativas, trata-se de transporte municipal, sendo o ISSQN devido ao ente em que se inicia e finda o deslocamento⁷⁹.

1.4 Sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária

Em continuidade à análise dos elementos essenciais da hipótese de incidência tributária do ISSQN, após breves explicações acerca de conceitos gerais do tributo, do fato gerador e do conceito de serviços, da base de cálculo e do local de incidência, cumpre abordar o aspecto pessoal da obrigação tributária, ou seja, discorrer sobre os sujeitos ativo e passivo do imposto em evidência. Nesse sentido, em relação aos tributos em geral, Geraldo Ataliba assim explana:

“O aspecto pessoal, ou subjetivo, é a qualidade - inerente à hipótese de incidência - que determina os sujeitos da obrigação tributária, que o fato impositivo fará nascer. Consiste numa conexão (relação de fato) entre o núcleo da hipótese de incidência e duas pessoas, que serão erigidas, em virtude do fato impositivo e por força da lei, em sujeitos da obrigação. É, pois, um critério de indicação de sujeitos, que se contém na h.i.”⁸⁰

Desta feita, entende-se necessário traçar critérios para fixação dos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária relativa ao ISSQN. Nesse ponto, e consoante anteriormente explanado, o sujeito ativo, em regra, será o município onde estiver situado o estabelecimento prestador dos serviços, salvo para as exceções previstas nos incisos do artigo 3º da Lei Complementar 116/2003. Da análise dos mencionados incisos, é possível vislumbrar que, em boa parte dos serviços referidos, há significativa conexão com o local de sua prestação,

⁷⁸ Dado o recorte metodológico empregado nesta pesquisa, optou-se por limitar o estudo à incidência do ISSQN, ainda que se reconheça que, em determinadas situações (provavelmente de menor relevância quanto aos valores financeiros envolvidos), possa ser cabível o ICMS.

⁷⁹ Vide o REsp 879.797/MG, julgado pela primeira turma em 04/11/2008, rel. min. Luiz Fux, disponível em <https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200600829634&dt_publicacao=01/12/2008>, acesso em 16/05/2022.

⁸⁰ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6ª edição - 17ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 80.

justificando que a lei atribua preponderância deste sobre o local do estabelecimento prestador. Ainda, nota-se uma tendência ao aumento de situações em que a tributação ocorre segundo o princípio do destino, se analisados comparativamente o Decreto-lei 406/1968 e suas alterações posteriores, além das Leis Complementares 116/2003, 157/2016 e 175/2020.

Inclusive, tema relacionado ao aspecto pessoal da obrigação tributária reside na denominada ‘guerra fiscal’, por meio da qual os entes federativos competem entre si pela atração de investimentos, com a finalidade de promover emprego e renda. Introduzindo o tema, Otávio Dulci explana:

“Trata-se de um jogo de ações e reações travado entre governos estaduais (e adicionalmente entre governos municipais) com o intuito de atrair investimentos privados ou de retê-los em seus territórios. (...) Convém, primeiro, chamar a atenção para a expressão “guerra fiscal”. Ela já se tornou de uso corrente, pois o fenômeno que designa tem adquirido certo tom corriqueiro. Mas a idéia de “guerra”, utilizada para descrever relações entre unidades de uma federação, é tudo menos trivial. É uma metáfora muito significativa, que traduz um problema de cunho eminentemente constitucional, no sentido pleno do termo, ou seja, quanto ao grau de consenso sobre os fundamentos da ordem política.”⁸¹

Contudo, ainda que, individualmente, possam verificar-se ganhos aos entes federativos na concessão de benesses para atrair e reter investimentos, de modo coletivo todos os concorrentes saem prejudicados, pois essa disputa tende a erodir a arrecadação de recursos públicos, em benefício dos agentes privados, sobretudo aqueles com maior poder de barganha. Ainda analisando o tema, Otávio Dulci prossegue:

“Portanto, a guerra fiscal é fomentada pela internacionalização, na medida em que a disputa por capitais externos obriga a crescentes concessões dos estados. Na origem estão as desigualdades regionais do país e a limitação de recursos internos para investimentos capazes de atenuar tais desigualdades. Tendo isso em conta, pode ser oportuno para cada estado, considerado isoladamente, entrar nesse jogo, sobretudo se suas chances de atrair investimentos sem incentivos são diminutas. Criam-se novos empregos, diversifica-se a produção local, as indústrias incentivadas atraem outras que são suas fornecedoras, o que por sua vez expande o nível de emprego e a renda da região. Para o país como um todo, contudo, as conseqüências são negativas. Ao lado das tensões políticas entre os estados, cabe ponderar qual o impacto social das renúncias fiscais, promovidas por governos estaduais que nem sempre estão em condições de fazê-lo sem sacrificar ainda mais suas populações. Como adverte Diniz⁸², a guerra fiscal corrói as finanças públicas, compromete receitas futuras e desvia os preços relativos.”⁸³

⁸¹ DULCI, Otávio Soares. Guerra fiscal, desenvolvimento desigual e relações federativas no Brasil. Revista de Sociologia e Política, [S.l.], n. 18, jun. 2002. ISSN 1678-9873. Disponível em: <<https://revistas.ufpr.br/rsp/article/view/3609/2866>>. Acesso em: 28 maio 2022. p. 95.

⁸² DINIZ, Clélio Campolina. A nova geografia econômica do Brasil. In : VELLOSO, João Paulo dos Reis. (org.). Brasil 500 anos: futuro, presente, passado. Rio de Janeiro: José Olympio, 2000.

⁸³ DULCI, Otávio Soares. *Op. cit.* p. 97.

Diante do contexto de guerra fiscal, alguns municípios⁸⁴ estabeleceram a obrigação acessória denominada Cadastro de Prestadores de Outros Municípios (CPOM), segundo a qual, em resumo, para prestadores de serviços com estabelecimento em outros municípios, ficou instituída a obrigação (ou, após o julgamento do Tema 1020 pelo STF, a faculdade⁸⁵) de se inscreverem no município em que situado o tomador dos serviços, com a ideia de dificultar estabelecimentos fictícios (ou ‘de fachada’) em municípios com tributação favorecida. Em exposição do tema, Ricardo Silva assim expôs:

“A situação do ISSQN se agravava na década de noventa pela disseminação de pretensas “estabelecimentos prestadores de serviços” nas cidades do entorno das capitais. Essa prática foi estimulada por determinadas municipalidades situadas nos entornos metropolitanos, mediante a concessão de alvarás e de inscrições fiscais vinculadas a um endereço emprestado (muitas vezes pertencente a um escritório de contabilidade ou a um departamento da própria prefeitura), dissociado de qualquer unidade econômica ou profissional capaz de efetivamente prestar serviços – ainda que temporária.”⁸⁶

Como forma de atenuar a guerra fiscal, foi introduzida (por meio da Emenda Constitucional nº 37/2002) no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) a necessidade de que a alíquota do ISSQN seja de no mínimo 2%⁸⁷, de modo a ter-se um limite inferior para a margem de discricionariedade na concessão de benefícios fiscais. Posteriormente, a Lei Complementar 157/2016 previu novas disposições sobre o tema:

“Art. 8º-A. A alíquota mínima do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza é de 2% (dois por cento).

§ 1º O imposto não será objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima estabelecida no caput, exceto para os serviços a que se referem os subitens 7.02, 7.05 e 16.01 da lista anexa a esta Lei Complementar.

§ 2º É nula a lei ou o ato do Município ou do Distrito Federal que não respeite as disposições relativas à alíquota mínima previstas neste artigo no caso de serviço

⁸⁴ A exemplo de São Paulo, por meio da Lei 14.042/2005, e, atualmente, pela Lei 17.719/2021, e do Rio de Janeiro, com esteio na Lei 4.452/2006 e na Resolução SMF nº 3.072/2019.

⁸⁵ O CPOM foi questionado judicialmente, tendo o STF reconhecido a Repercussão Geral do assunto e assentado a tese de que “É incompatível com a Constituição Federal disposição normativa a prever a obrigatoriedade de cadastro, em órgão da Administração municipal, de prestadores de serviços não estabelecidos no território do Município, impondo-se ao tomador o recolhimento do Imposto Sobre Serviços - ISS quando descumprida a obrigação”. Vide o RE 1.167.509/SP, julgado pelo pleno na sessão virtual realizada de 19 a 26/02/2021, rel. min. Marco Aurélio, disponível em <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15345920077&ext=.pdf>>, acesso em 28/05/2022.

⁸⁶ SILVA, Ricardo Almeida Ribeiro da. Aspectos constitucionais, legais e práticos do CPOM (Cadastro de Prestadores de Outros Municípios) no combate à Guerra Fiscal e às importações clandestinas de serviços. Revista Brasileira de Direito Municipal, Belo Horizonte, v. 21, n. 77, p. 65-96, jul./set. 2020. p. 67. Disponível em <<https://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/upload/CEJUR%20-%20PGM/CEJUR%20Clipping/15%C2%AA%20Edi%C3%A7%C3%A3o/Artigos/2.pdf>>, acesso em 28/05/2022.

⁸⁷ Nos termos do artigo 88, I, do ADCT, que excepcionou os serviços de obras; demolição; e reparação, conservação e reforma, e cujo inciso II vedou a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais que resultem em alíquota inferior a 2%.

*prestado a tomador ou intermediário localizado em Município diverso daquele onde está localizado o prestador do serviço. (...)*⁸⁸

A referida Lei Complementar também considerou como ato de improbidade administrativa “qualquer ação ou omissão para conceder, aplicar ou manter benefício financeiro ou tributário contrário ao que dispõem o caput e o § 1º do art. 8º-A da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003”⁸⁹, no intuito de punir os agentes que insistissem em conceder ou manter as políticas relacionadas à guerra fiscal.

Assim, vê-se que há inúmeros pontos de conflito no que toca ao sujeito ativo da obrigação tributária do ISSQN, situação que tangencia questões referentes à ‘guerra fiscal’ e à própria forma de Estado, e que, provavelmente, ainda ocasionará diversas disputas entre os entes federativos. Contudo, para os fins do presente estudo, importa apenas contextualizar o problema, e ressaltar que, a depender da classificação que se confira à atividade desempenhada pelas empresas operadoras de aplicativos relacionados a mobilidade urbana, o imposto será devido no local do estabelecimento prestador ou no local em que executado o serviço de transporte (os quais, normalmente, não serão coincidentes), desde que este seja considerado intramunicipal (pois, do contrário, não haveria incidência do imposto em questão).

Por outro lado, e tendo em vista o escopo desta pesquisa, o sujeito passivo recairá na empresa operadora do aplicativo relacionado à mobilidade urbana, não havendo maiores discussões nesse ponto, até mesmo em função do recorte metodológico empregado, segundo o qual optou-se por não estudar mais detidamente a atividade desempenhada pelos ‘motoristas parceiros’, mas tão somente o necessário para entender-se a atividade (e a respectiva arrecadação de recursos ao Erário municipal), conforme será estudado no segundo capítulo desta dissertação.

Outra questão interessante a se explanar refere-se à possibilidade de imposição de substituição tributária, na qual as empresas responderiam pelo tributo eventualmente devido pelos motoristas. Contudo, entende-se que tal sistemática esbarraria em dois óbices intransponíveis: a candente discussão acerca da posição jurídica dos motoristas⁹⁰, que, se vierem a ser considerados como empregados, impediria a atribuição de responsabilidade, visto que constituir-se-iam em meros prepostos das empresas, integrando-as; além da possibilidade

⁸⁸ BRASIL. Lei Complementar 157, de 29 de dezembro de 2016. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp157.htm>, acesso em 09/06/2022.

⁸⁹ Vide art. 4º da Lei Complementar 157/2016.

⁹⁰ Acerca de tal discussão, veja-se por todos, a dissertação de PIRES, Elisa Guimarães Brandão. Aplicativos de transporte e o controle por algoritmos: repensando o pressuposto da subordinação jurídica. Dissertação de Mestrado em Direito, Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais, 2019. Disponível em <<http://hdl.handle.net/1843/DIRS-BCDEMA>>, acesso em 17/05/2022.

dos motoristas parceiros adotarem a sistemática de Microempreendedores Individuais (MEI)⁹¹, por meio da qual, ao fim e ao cabo, a arrecadação a título de ISSQN ficaria reduzida ao irrisório montante mensal de R\$ 5,00 por motorista⁹², sendo, portanto, mais custosa a atividade arrecadatória que o efetivo ingresso de recursos aos cofres públicos.

1.5 Comparativo: evolução e panorama atual do ISSQN de instituições financeiras

A fim de traçar um paralelo entre a situação atual da tributação pelo ISSQN em relação às atividades desempenhadas pelas empresas operadoras de aplicativos relacionados a mobilidade urbana com outra área econômica que, anteriormente, já suscitou diversas polêmicas e controvérsias em relação ao referido tributo, mas que, por se tratar de atividade bem mais antiga, já percorreu um caminho que permite considerar que, atualmente, possui tributação mais segura e estável, tecer-se-á uma sucinta análise comparativa acerca da incidência do imposto em face das atividades desempenhadas pelas instituições financeiras. Ainda, observa-se que tal análise levou em conta, primordialmente, a jurisprudência dos Tribunais Superiores (STF e STJ), de modo a captar, de forma prática, os principais conflitos e as respectivas soluções aplicadas.

Inicialmente, uma controvérsia inicial surgiu em função da ausência de clareza entre as operações bancárias que deveriam sofrer a incidência do ISSQN e aquelas cuja tributação seria pelo imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF), ou mesmo que não deveriam sofrer incidência alguma, seja por se consubstanciarem como prestações meio, impossíveis de serem dissociadas das atividades financeiras, seja por não estarem contempladas nas listas anexas como sujeitas ao imposto municipal. Nesse sentido, o STF reconheceu que sobre os depósitos bancários⁹³, empréstimos e descontos não deveria incidir o imposto municipal⁹⁴, assim como em relação a "outras

⁹¹ Conforme previsão contida na Resolução do Comitê Gestor do Simples Nacional nº 148, de 02 de agosto de 2019, que introduziu a ocupação de “Motorista de Aplicativo Independente”, inscrita no Código Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) sob o nº 4929-9/99, dentre as ocupações permitidas ao MEI.

⁹² Vide art. 18-A, § 3º, V, “c”, da Lei Complementar 123/2006.

⁹³ Vide RE 69.780/SP, julgado pela primeira turma em 01/09/1970, rel. min. Barros Monteiro, disponível em <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=165729>>, acesso em 29/05/2022. No mesmo sentido, também o RE 76.508/BA e o RE 76.465/BA, ambos julgados pela primeira turma em 23/04/1974, rel. min. Rodrigues Alckmin, disponíveis em <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=172045>> e <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=172007>>, respectivamente, todos acessados em 29/05/2022.

⁹⁴ Vide AI 47.731/SP, julgado pela primeira turma em 07/11/1969, rel. min. Aliomar Baleeiro, disponível em <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=22064>>, acesso em 29/05/2022.

cobranças", "transferência de fundos", "custódia"⁹⁵, garantias prestadas⁹⁶, elaboração de cadastro e serviços de expediente⁹⁷, “alocação de cofres” e “visamento de cheques”⁹⁸, entre outras atividades.

Por outro lado, considerou a Corte Suprema que o ISSQN poderia incidir sobre serviços de cobrança e arrendamento mercantil (leasing)⁹⁹, “execução de contratos particulares”¹⁰⁰, e mesmo sobre “serviços da custódia de valores, cobranças, recebimento de dividendos e bonificações, ordens de pagamento, aluguéis de cofres e semelhantes”¹⁰¹, em decisões aparentemente não uniformes e que levaram em conta as peculiaridades dos casos concretos postos a julgamento. Portanto, vislumbra-se um momento inicial de insegurança jurídica e dificuldade de distinção entre as receitas das instituições financeiras passíveis de tributação e aquelas não sujeitas à exação pelo ente local, tal qual parece atualmente apresentar-se em relação às atividades desempenhadas pelas empresas operadoras de aplicativos relacionados a mobilidade urbana.

Ainda, observa-se que, em um segundo momento (após a Lei Complementar 56/1987 e a CF/88), questionou-se a própria possibilidade de incidência do imposto municipal sobre as atividades desempenhadas por instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil, conforme atesta a ementa do seguinte julgado:

“EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS. ISS ENTIDADES AUTORIZADAS A FUNCIONAR PELO BANCO CENTRAL DO BRASIL. LEI COMPLEMENTAR DE NORMAS GERAIS QUE AFASTA A TRIBUTAÇÃO. DESCARACTERIZAÇÃO DE ISENÇÃO HETERÔNOMA. CORRETO PAPEL DAS NORMAS GERAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA.

1. A Segunda Turma desta Corte firmou precedentes no sentido da não incidência do ISS sobre as atividades desempenhadas por instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil - BACEN. (...)”¹⁰²

Ainda sobre esse momento em que válida a Lei Complementar 56/1987 (hoje revogada pela Lei Complementar 116/2003, atualmente vigente), e em aparente divergência

⁹⁵ Vide RE 96.963/PR, julgado pela primeira turma em 19/04/1983, rel. min. Alfredo Buzaid, disponível em <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=190378>>, acesso em 29/05/2022.

⁹⁶ Vide RE 105.477/PE, julgado pela primeira turma em 09/08/1985, rel. min. Francisco Rezek, disponível em <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=197312>>, acesso em 29/05/2022.

⁹⁷ Vide RE 97.804/SP, julgado pela segunda turma em 26/06/1984, rel. min. Décio Miranda, disponível em <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=191189>>, acesso em 29/05/2022.

⁹⁸ Vide RE 108.665/SP, julgado pela primeira turma em 22/04/1986, rel. min. Oscar Correa, disponível em <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=199976>>, acesso em 29/05/2022.

⁹⁹ *Ibidem*.

¹⁰⁰ Vide RE 105.844/SP, julgado pela segunda turma em 06/10/1987, rel. min. Aldir Passarinho, disponível em <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=197622>>, acesso em 29/05/2022.

¹⁰¹ Vide RE 47.731/SP, julgado pela primeira turma em 07/11/1969, rel. min. Aliomar Baleeiro, disponível em <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=22064>>, acesso em 29/05/2022.

¹⁰² RE 433.352/MG, julgado pela segunda turma em 20/04/2010, rel. min. Joaquim Barbosa, disponível em <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=611796>>, acesso em 29/05/2022. Em igual sentido, conferir também, exemplificativamente, o ARE 990.876/RJ, julgado pela segunda turma em

com a posição do STF, o STJ editou a súmula 424, estabelecendo que “é legítima a incidência de ISS sobre os serviços bancários congêneres da lista anexa ao DL n. 406/1968 e à LC n. 56/1987.”¹⁰³

Posteriormente, com a edição da Lei Complementar 116/2003, contudo, diversas outras atividades costumeiramente exercidas pelas instituições financeiras (mas não gravadas pelo IOF) foram contempladas no 15 item de sua lista anexa, legitimando a incidência sobre as respectivas receitas. Assim, verificou-se uma evolução no tratamento acerca do tema, em que inicialmente havia viva discussão sobre a incidência do imposto, e hodiernamente, ainda que discussões persistam¹⁰⁴, pode-se afirmar que o advento da atual lista anexa (introduzida com a legislação de 2003) trouxe maior estabilidade às relações jurídicas relativas ao ISSQN devido pelas instituições financeiras¹⁰⁵.

Um outro ponto que merece ser observado na tributação das instituições financeiras, e que em muito se assemelha às atividades desempenhadas pelas operadoras de aplicativos relacionados a mobilidade urbana, é que, via de regra, em ambas as atividades econômicas não há a prática de serem emitidas notas fiscais de serviços aos usuários finais. Tal situação possivelmente se verifica em função de, normalmente, ocorrerem muitas prestações de serviços, de valores relativamente reduzidos, se individualmente consideradas, mas de considerável monta, se consideradas globalmente. Assim, para a emissão de notas fiscais para todo “pacote de serviços”, saque, realização de Transferência Eletrônica Disponível (TED) ou de Documento de Crédito (DOC), ou outra prestação de serviços realizada pelas instituições

30/11/2020, rel. min. Gilmar Mendes, disponível em <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754564348>>, acesso em 29/05/2022.

¹⁰³ Súmula 424 do STJ, publicada em 13/05/2010 e disponível em <https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2014_41_capSumula424.pdf>, acesso em 29/05/2022.

¹⁰⁴ Nesse sentido, o STJ decidiu pela impossibilidade de incidência do imposto sobre a “tarifa de excesso de limite”, quando realizada pela mesma instituição financeira responsável pela concessão do crédito, conforme se verifica no AREsp 669.755/RJ, julgado pela primeira turma em 05/06/2018, rel. min. Gurgel de Faria, disponível em

<https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201500260060&dt_publicacao=22/08/2018>, acesso em 30/05/2022.

¹⁰⁵ Contudo, ressalva-se que o STF passou a adotar o entendimento de que “o enquadramento feito pelo Tribunal local de determinadas atividades em itens da lista anexa ao DL 406/1968 não pode ser revisto pelo Supremo Tribunal Federal. Eventual violação da Constituição Federal apresenta-se como ofensa reflexa e a análise do recurso extraordinário demanda a reavaliação das provas produzidas no processo”, de modo que passou a não mais analisar o mérito acerca do enquadramento (ou não) de determinadas atividades nos subitens da lista anexa às Leis Complementares reguladoras do ISSQN. Vide, exemplificativamente, o RE 784.439/MG (tema 296 da Repercussão Geral), julgado pelo plenário em 29/06/2020, rel. min. Rosa Weber, disponível em <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=753823135>>, acesso em 30/05/2022. Em igual sentido, o STJ tem entendido que “o exame da compatibilidade dos serviços previstos na Lista é da competência das instâncias ordinárias”, conforme se depreende do AgInt no AREsp 1.611.422/PR, julgado pela segunda turma em 15/09/2020, rel. min. Herman Benjamin, disponível em

financeiras, ou ainda, a cada viagem ou intermediação realizada (no caso das atividades relacionadas à mobilidade urbana), os custos com o volume de emissão de documentos fiscais seriam enormes, praticamente inviabilizando tal prática, e provavelmente superando o ônus da obrigação tributária principal. Ocorre que, diante dessa circunstância, as administrações tributárias perdem a possibilidade de contar com o cidadão como fiscal da ocorrência da prestação de serviços tributáveis.

No âmbito das instituições financeiras, para contornar essa situação, e considerando ser usual a análise da contabilidade dos bancos para fins de fiscalização e levantamento das receitas tributáveis, a Associação de Secretarias de Finanças das Capitais (ABRASF) capitaneou o projeto que instituiu a Declaração Eletrônica de Serviços de Instituições Financeiras (DES-IF)¹⁰⁶, obrigação acessória pela qual os bancos devem disponibilizar às administrações tributárias as respectivas apurações de ISSQN e algumas informações contábeis, mitigando a necessidade de emissão de documentos fiscais. Inclusive, diversos municípios têm acenado com a possibilidade de emissão facultativa de notas fiscais de serviços àqueles contribuintes obrigados à entrega da DES-IF, a exemplo de São Paulo¹⁰⁷, Porto Alegre¹⁰⁸ e Belo Horizonte¹⁰⁹, dentre outros, como contrapartida ao cumprimento da referida obrigação acessória.

Caminhando na mesma direção, a Lei Complementar 175/2020, se de um lado inseriu o subitem 15.09¹¹⁰ nas exceções ao local em que se considera prestado o serviço e devido o ISSQN, trazendo-o para o local do domicílio do tomador do serviço¹¹¹, por outro instituiu o padrão nacional de obrigação acessória do ISSQN¹¹², aplicável aos serviços de plano de saúde e assemelhados, administradores de fundos e de cartões de crédito e débito e de leasing¹¹³, de modo a uniformizar as declarações impostas aos contribuintes, inclusive restringindo a

<https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201903255534&dt_publicacao=05/10/2020>, acesso em 30/05/2022.

¹⁰⁶ Os modelos conceituais e manuais da DES-IF podem ser conferidos em <http://www.abrasf.org.br/paginas_multiplas_detalhes.php?cod_pagina=2&titulo=TEMAS%20T%C9CNICOS&data=nao>, acesso em 29/05/2022.

¹⁰⁷ Vide o Decreto 57.430/2016, disponível em <<http://legislacao.prefeitura.sp.gov.br/leis/decreto-57430-de-01-de-novembro-de-2016/consolidado>>, acesso em 29/05/2022.

¹⁰⁸ Vide o art. 3º, § 1º, II, da Instrução Normativa SMF nº 09/2014, disponível em <https://prefeitura.poa.br/sites/default/files/usu_doc/cartadeservicos/coletanea_da_legislacao_do_iss___2018.pdf>, acesso em 29/05/2022.

¹⁰⁹ Vide o art. 3º, § 1º, II, da Portaria SMF nº 008/2009, disponível em <<https://fazenda.pbh.gov.br/internet/legislacao/formkey.asp?key=519>>, acesso em 29/05/2022.

¹¹⁰ O subitem 15.09, em síntese, refere-se ao arrendamento mercantil (leasing).

¹¹¹ Conforme previsão contida no art. 3º, XXV, da Lei Complementar 116/2003, dada pela Lei Complementar 175/2020. Vide BRASIL. Lei Complementar 175, de 23 de setembro de 2020. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp175.htm>, acesso em 09/01/2023.

¹¹² Vide os artigos 1º e 2º da Lei Complementar 175/2020.

¹¹³ Previstos nos subitens 4.22, 4.23, 5.09, 15.01, 15.09, todos da lista anexa à Lei Complementar 116/2003.

criação de outras obrigações acessórias a contribuintes não estabelecidos no território do ente instituidor da obrigação¹¹⁴.

Portanto, verifica-se o cuidado do legislador em tentar facilitar a atividade de cumprimento das obrigações tributárias pelos contribuintes¹¹⁵, ao prever a criação do Comitê Gestor de Obrigações Acessórias do ISSQN (CGOA)¹¹⁶, com vistas a viabilizar um sistema eletrônico padronizado em todo o território nacional¹¹⁷, solução que, acaso bem sucedida, talvez possa ser posteriormente estendida a outros setores da prestação de serviços, a exemplo do setor de empresas operadoras de aplicativos relacionados a mobilidade urbana.

¹¹⁴ Nos termos do art. 5º da Lei Complementar 175/2020.

¹¹⁵ Ressalva-se que tal cuidado não se deu propriamente de forma espontânea, mas como resposta à decisão do min. Alexandre de Moraes proferida na ADI 5835/DF, na qual foi determinada liminarmente a suspensão da eficácia de alguns dispositivos da Lei Complementar 157/2016. Vide ADI 5835/DF, julgado pelo rel. min. Alexandre de Moraes em 23/03/2018, e disponível em <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=313996340&ext=.pdf>>, acesso em 30/05/2022.

¹¹⁶ O CGOA foi previsto no art. 9º e seguintes da Lei Complementar 175/2020.

¹¹⁷ Tal sistema foi regulamentado pela Resolução nº 4, de 13 de maio de 2022, do CGOA, que pode ser conferida em <<https://www.in.gov.br/web/dou/-/resolucao-cgoa-n-4-de-25-de-abril-de-2022-400008875>>, acesso em 30/05/2022.

2 APLICATIVOS RELACIONADOS AO TRANSPORTE REMUNERADO PRIVADO INDIVIDUAL DE PASSAGEIROS

2.1 A Mobilidade Urbana na Constituição Federal e nas Leis 12.587/2012 e 13.640/2018

Tema cada vez mais relevante para a vida nas grandes cidades, a mobilidade urbana tem ganhado crescente atenção do poder público, seja pelo impacto socioeconômico que causa¹¹⁸, seja pelo advento de novas tecnologias e possíveis aplicações tecnológicas¹¹⁹. Nesse sentido, Gabriel Rached e Eduardo Farias consideram que “a mobilidade urbana é um tema de grande relevância e com alto grau de complexidade quando se pensa no planejamento de uma grande metrópole”¹²⁰.

Nesse prisma, a atual Constituição Federal atribuiu competência privativa à União para legislar sobre “diretrizes da política nacional de transportes” e sobre “trânsito e transporte”¹²¹, ao passo que aos Municípios foi outorgada competência para organizar e prestar os serviços públicos de interesse local, incluído o transporte coletivo, que foi considerado de caráter essencial¹²²⁻¹²³. Já do ponto de vista legal, a Política Nacional da Mobilidade Urbana (PNMU), no Brasil, teve suas diretrizes instituídas pela Lei 12.587/2012, que, com as alterações efetuadas pela Lei 13.640/2018 (conhecida como “Lei do Uber”), trouxe conceitos importantes para o estudo do ‘transporte remunerado privado individual de passageiros’, a exemplo da referida expressão, antes inexistente no ordenamento jurídico brasileiro. Nesse ponto, transcreve-se abaixo as seguintes passagens da citada Lei:

“Art. 4º Para os fins desta Lei, considera-se: (...)”

¹¹⁸ Exemplificativamente, a “Pesquisa Mobilidade Urbana 2022”, elaborada pela Confederação Nacional de Dirigentes Lojistas (CNDL) e pelo Serviço de Proteção ao Crédito (SPC Brasil), estimou que “os brasileiros que residem nas capitais passam cerca de 2h do seu dia no trânsito para ir a lugares como o trabalho, escola, faculdade ou fazer compras, o que equivale a 21 dias/ano”. Disponível em <<https://materiais.cndl.org.br/pesquisa-mobilidade-urbana-no-brasil-2022-bloco-1#rd-form-joq3m2m5>>, acesso em 16/08/2022.

¹¹⁹ A exemplo de patinetes e bicicletas elétricos e/ou compartilhados, monociclos, corredores exclusivos para ônibus e táxis, e até mesmo veículos autônomos e entregas de pequenas cargas por meio de drones.

¹²⁰ FARIAS, Eduardo Helfer de; RACHED, Gabriel. Regulação do transporte individual de passageiros: um estudo sobre o caso Uber no Brasil/Regulation of individual passenger transport: a study on the Uber case in Brazil. Revista de Direito da Cidade, [S.l.], v. 9, n. 3, p. 825-866, jul. 2017. Disponível em <<https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rdc/article/view/26922>>, acesso em 16/08/2022. p. 826.

¹²¹ Conforme o artigo 22, incisos IX e XI, ambos da CF/88. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao.htm>, acesso em 23/04/2022.

¹²² Nos termos do artigo 30, V, da CF/88.

¹²³ De acordo com o professor Fernando Menezes de Almeida, “é normal que haja situações em que leis de competência privativa da União e dos Municípios incidam sobre um mesmo assunto. É, p. ex., o que se passa com legislação sobre trânsito e transportes. Esse assunto é de competência legislativa privativa da União (art. 22, XI, da CF/1988), mas comporta também legislação municipal naquilo que disser respeito ao interesse local (art. 30, I, da CF/1988). Vide ALMEIDA, Fernando Menezes de. Sobre o regime jurídico do transporte individual remunerado de passageiros. Revista de Direito Administrativo Contemporâneo, v. 26, p. 193-204, 2016. Disponível em <https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5568327/mod_resource/content/1/Menezes%20de%20Almeida%20%282016%29.pdf>, acesso em 27/08/2022. p. 7.

VIII - transporte público individual: serviço remunerado de transporte de passageiros aberto ao público, por intermédio de veículos de aluguel, para a realização de viagens individualizadas; (...)

X - transporte remunerado privado individual de passageiros: serviço remunerado de transporte de passageiros, não aberto ao público, para a realização de viagens individualizadas ou compartilhadas solicitadas exclusivamente por usuários previamente cadastrados em aplicativos ou outras plataformas de comunicação em rede. (...)

Art. 11-A. Compete exclusivamente aos Municípios e ao Distrito Federal regulamentar e fiscalizar o serviço de transporte remunerado privado individual de passageiros previsto no inciso X do art. 4º desta Lei no âmbito dos seus territórios.

Parágrafo único. Na regulamentação e fiscalização do serviço de transporte privado individual de passageiros, os Municípios e o Distrito Federal deverão observar as seguintes diretrizes, tendo em vista a eficiência, a eficácia, a segurança e a efetividade na prestação do serviço:

I - efetiva cobrança dos tributos municipais devidos pela prestação do serviço; (...)

Art. 12. Os serviços de utilidade pública de transporte individual de passageiros deverão ser organizados, disciplinados e fiscalizados pelo poder público municipal, com base nos requisitos mínimos de segurança, de conforto, de higiene, de qualidade dos serviços e de fixação prévia dos valores máximos das tarifas a serem cobradas. (...)

Art. 23. Os entes federativos poderão utilizar, dentre outros instrumentos de gestão do sistema de transporte e da mobilidade urbana, os seguintes: (...)

III - aplicação de tributos sobre modos e serviços de transporte urbano pela utilização da infraestrutura urbana, visando a desestimular o uso de determinados modos e serviços de mobilidade, vinculando-se a receita à aplicação exclusiva em infraestrutura urbana destinada ao transporte público coletivo e ao transporte não motorizado e no financiamento do subsídio público da tarifa de transporte público, na forma da lei;”¹²⁴

Dos trechos acima transcritos, é possível destacar a intenção do legislador em atribuir poder aos Municípios (e ao Distrito Federal), no que tange à regulamentação, organização, disciplina e fiscalização do transporte individual de passageiros (seja público, privado ou de utilidade pública), assim como a previsão de que, quanto ao transporte privado individual de passageiros, seja observada, como diretriz, a efetiva cobrança dos tributos municipais devidos pela prestação do serviço. Além disso, destaca-se que a Lei 13.640/2018 foi editada como forma de positivar a atividade das empresas operadoras de aplicativos relacionados a mobilidade urbana, de forma a assegurar a sua licitude, após diversas leis municipais tentarem proibi-la¹²⁵ e a atuação das referidas empresas ter sido garantida por decisões judiciais¹²⁶. Nesse ponto, e longe de pretender-se aqui analisar a fundo acerca da licitude ou não da

¹²⁴ BRASIL. Lei 12.587/2012. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/112587.htm>, acesso em 16/08/2022.

¹²⁵ Vide, exemplificativamente, o art. 1º da Lei 10.553/2016, de Fortaleza, disponível em <https://sapl.fortaleza.ce.leg.br/media/sapl/public/normajuridica/2016/4894/4894_texto_integral.pdf>, acesso em 16/08/2022; e o art. 1º da Lei 6.106/2016, do Rio de Janeiro, disponível em <<http://mail.camara.rj.gov.br/APL/Legislativos/contlei.nsf/e9589b9aabd9cac8032564fe0065abb4/eab315f3cdefecef832580790055bfe7?OpenDocument>>, acesso em 25/01/2023.

¹²⁶ A exemplo da decisão proferida nos autos do Mandado de Segurança nº 0346273-34.2015.8.19.0001, pelo juiz Bruno Vinícius da Rós Bodart, da 1ª Vara de Fazenda Pública da Capital do Estado do Rio de Janeiro, e da decisão interlocutória exarada no agravo de instrumento nº 0624982-94.2017.8.06.0000, pelo des. Luiz Evaldo Gonçalves Leite, do Tribunal de Justiça do Estado do Ceará (TJ-CE), disponível em

atuação de tais empresas no Brasil, tema já objeto de diversos estudos¹²⁷, destaca-se apenas que o legislador federal pretendeu delegar poder para os municípios regularem o “serviço de transporte remunerado privado individual de passageiros”¹²⁸, ainda que tal delegação não seja imune a críticas¹²⁹, que põem em dúvida a constitucionalidade da mencionada delegação, que, segundo uma interpretação estrita da CF/88, apenas poderia ser cometida aos Estados, e mediante Lei Complementar¹³⁰.

Adicionalmente, observa-se que, com a Política Nacional de Mobilidade Urbana (e após as alterações promovidas pela Lei 13.640/2018), foram legalmente conceituadas a atividade desempenhada pelos taxistas (classificada como “transporte público individual”) e aquela realizada pelas empresas em estudo e pelos ‘motoristas parceiros’ (denominada de “transporte remunerado privado individual de passageiros”), cujas semelhanças e distinções serão abordadas no próximo tópico da presente dissertação.

2.2 Transporte público individual e transporte remunerado privado individual de passageiros: semelhanças e distinções

A lei instituidora da Política Nacional de Mobilidade Urbana (PNMU), com suas alterações, inaugurou no ordenamento jurídico brasileiro os conceitos de atividades de ‘transporte público individual’ (relacionado aos táxis)¹³¹ e ‘transporte remunerado privado

<<https://esaj.tjce.jus.br/cdje/consultaSimples.do?cdVolume=8&nuDiario=1711&cdCaderno=2&nuSeqpagina=20>>, acesso em 16/08/2022.

¹²⁷ Nesse sentido, conferir, pela licitude da atuação, por todos, os pareceres de Daniel Sarmento, disponível em <<https://www.conjur.com.br/dl/paracer-legalidade-uber.pdf>> e José Joaquim Gomes Canotilho, disponível em <<https://s.conjur.com.br/dl/parecer-canotilho-uber.pdf>>, ambos acessados em 16/08/2022, e, pela ilegalidade da atuação, o estudo de Eros Roberto Grau, disponível em <<https://www.conjur.com.br/dl/parecer-eros-grau-ilegalidade-uber.pdf>>, acesso em 16/08/2022, observando-se que os dois primeiros foram escritos a pedido de partes interessadas no processo nº 2216901-06.2015.8.26.0000 (RE 1.054.110/SP), ao passo que o último, segundo o próprio autor, foi elaborado *pro bono*.

¹²⁸ Vide art. 11-A da Lei 12.587/2012, supra transcrito.

¹²⁹ Nesse sentido, a Min. Rosa Weber, no julgamento do RE 1.054.110/SP, consignou em seu voto que “a interpretação jurídica que se justifica como constitucional é aquela no sentido de que os Municípios, no exercício da sua competência suplementar e de caráter restrito, não podem exorbitar o padrão regulatório fixado pela União, no exercício de sua competência privativa para legislar sobre trânsito e transporte, de acordo com o art. 22, IX e XI, da Lei Maior.

Ou seja, não compete aos Municípios e ao Distrito Federal, na sua atividade legislativa de regulamentação e fiscalizatória, disciplinar matéria de regulação de entrada e de preço para o transporte privado individual de passageiros, sob pena de usurpação de competência legislativa privativa da União, como no presente caso em análise.” Vide RE 1.054.110/SP, julgado pelo plenário em 09/05/2019, rel. min. Luis Roberto Barroso, disponível em <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15341025600&ext=.pdf>>, acesso em 16/08/2022.

¹³⁰ Consoante o disposto no parágrafo único do art. 22 da CF/88.

¹³¹ Aqui, cumpre esclarecer que, poucos meses antes da publicação da Lei 12.587, de 03 de janeiro de 2012, foi publicada a Lei 12.468, de 26 de agosto de 2011, que regulamentou a profissão de taxista, definindo-a como “utilização de veículo automotor, próprio ou de terceiros, para o transporte público individual remunerado de passageiros, cuja capacidade será de, no máximo, 7 (sete) passageiros”. Vide BRASIL. Lei 12.468/2011.

individual de passageiros’ (referente às empresas operadoras de aplicativos para mobilidade urbana). Assim, a Lei 12.587/2012 trouxe, como semelhanças, que ambas as atividades se referem ao transporte remunerado individual de passageiros, ao passo que, como distinções, estabeleceu-se que a atividade dos táxis teria natureza pública, por ser aberta ao público em geral, e o ‘transporte remunerado privado individual de passageiros’ teria natureza privada, por não ser aberto a todos, vez que as viagens seriam solicitadas exclusivamente por usuários previamente cadastrados (em aplicativos ou em outras plataformas de comunicação em rede). Ou seja, consoante a PNMU, a principal distinção entre a atividade das empresas operadoras de aplicativos relacionados a mobilidade urbana (e dos ‘motoristas parceiros’) e os táxis residiria na natureza pública ou privada de tal atividade.

Ocorre que, muitas vezes, a distinção entre a natureza pública e a privada não se mostra muito clara, o que parece ocorrer no tema ora abordado. Acerca da profundidade desta distinção no que toca à atividade dos táxis, José Guilherme Giacomuzzi conclui que:

“Mas afinal, qual a resposta à pergunta do título? O serviço de táxi é ou não serviço público? Um crítico afeito a teorias dirá que, depois de tantas idas e vindas, voltas e revoltas, não foi dada resposta definitiva à pergunta do título. Ademais, continuaria o crítico, o problema jurídico poderia ter sido resolvido com o exame, rápido e fácil, das diversas concepções de serviço público consagradas na doutrina, “amplíssima”, “ampla”, “restrita” etc.

Por essa linha, seguiria o crítico, a resposta à pergunta do título seria bastante simples: se utilizarmos uma concepção ampla de serviço público, então táxi é sim serviço público, e é nesse sentido que os tribunais brasileiros entendem o serviço de táxi. Aliás, arremataria o crítico, a concepção amplíssima é a utilizada por Hely Meirelles.

Essa resposta seria, parece-me, simplista e errada: simplista por não captar toda a riqueza conceitual por trás da pergunta, e errada por no mínimo três razões: ela (i) teria que partir do pressuposto de que a alteração legislativa da LMU não teve nenhum propósito ao mudar a qualificação do serviço de táxi de “serviço público” para “serviço de utilidade pública”, quando me parece claro que a alteração pretendida foi profunda; (ii) atribuiria aos tribunais a adoção de uma concepção amplíssima de serviço público, ignorando que nem de longe essa concepção foi a adotada na CF/88, pelo menos não no seu art. 175; (iii) desconsideraria por completo as afirmações feitas nos próprios acórdãos, que em nenhum momento fizeram alusão à bem conhecida discussão sobre a amplitude do conceito de serviço público. (...)

No que toca ao problema do serviço de táxi, clarear conceitos jurídicos, explicando suas origens e desfazendo confusões, é, creio, bastante mais útil do que ensaiar respostas diretas a perguntas que, aparentando ser simples, induzem, no mais das vezes, a respostas equivocadas.”¹³²

Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112468.htm>, acesso em 26/08/2022.

¹³² GIACOMUZZI, José Guilherme. O serviço de táxi é serviço público? Em torno de conceitos e da esquizofrenia no direito administrativo brasileiro. A&C – Revista de Direito Administrativo & Constitucional, Belo Horizonte, ano 17, n. 68, p. 209-250, abr./jun. 2017. Disponível em <<http://www.revistaaec.com/index.php/revistaaec/article/view/809/663>>, acesso em 26/08/2022. Páginas 246-247.

Ainda, num país que conta com 242 milhões de *smartphones* em uso¹³³, considerar que o ‘transporte remunerado privado individual de passageiros’ não seria aberto a todos, em virtude de somente ser disponibilizado a usuários previamente cadastrados em aplicativos ou em outras plataformas de comunicação em rede, especialmente quando tratamos de empresas que privilegiam as operações em áreas urbanas¹³⁴, parece partir de uma premissa equivocada, para, com base nela, estabelecer regimes jurídicos distintos. Inclusive, há empresas do setor que autorizam que um usuário solicite uma viagem para outra pessoa, mesmo que essa não possua o aplicativo instalado em seu dispositivo¹³⁵. Em artigo acerca dos limites da intervenção do Estado no transporte individual urbano, publicado antes da edição da Lei 13.640/2018 (que normatizou o ‘transporte remunerado privado individual de passageiros’), Fernando Menezes de Almeida assim expôs:

“Em segundo lugar, é uma atividade aberta ao público.

Neste ponto, pouco importa se esse público deve previamente se conectar a certa plataforma eletrônica de oferta do serviço. Isso não afasta o fato essencial de que continua sendo um serviço aberto ao público: potencialmente qualquer indivíduo, independentemente de relação pessoal com o prestador do serviço, conecta-se à plataforma.

E o fato de haver esse amplo alcance do serviço em relação à sociedade é importante para se compreender a lógica de o Estado poder tratar mais restritivamente a prestação do serviço.”¹³⁶

Assim, estar ou não aberto ao público (critério distintivo utilizado pela Lei 13.640/2018) não seria o mais relevante para diferenciar o transporte realizado com auxílio de aplicativos daquele desempenhado pelos veículos de aluguel tradicional, mesmo porque, a referida abertura parece ocorrer em relação a ambas as formas de transporte. Aqui, observa-se que a Lei 12.865/2013 passou a considerar os serviços de transporte individual de passageiros (objetivando referir-se aos táxis¹³⁷) como serviços de utilidade pública, esquivando-se de

¹³³ De acordo com levantamento feito por MEIRELLES, Fernando S. 33ª edição da Pesquisa Anual sobre o Mercado Brasileiro de TI e Uso nas Empresas, do Centro de Tecnologia da Informação Aplicada (FGVCia) da Escola de Administração de Empresas de São Paulo (FGV EAESP). Disponível em <https://eaesp.fgv.br/sites/eaesp.fgv.br/files/u68/fgvcia_pes_ti_2022_-_relatorio.pdf>, acesso em 27/08/2022. p. 90.

¹³⁴ A lista das cidades em que a Uber atua encontra-se disponível em <<https://www.uber.com/global/pt-br/cities/>>, acesso em 28/08/2022. Já a lista dos municípios de atuação da 99 Tecnologia pode ser conferida em <<https://99app.com/cidades/>>, acesso em 28/08/2022.

¹³⁵ Nesse ponto, confira-se a explicação “Veja como pedir 99 para outra pessoa”, segundo a qual, para “chamar uma corrida para um amigo ou familiar pela sua conta no app, basta preencher a seção “Mudar o passageiro” no momento de solicitar a viagem”, que se encontra disponível em <<https://99app.com/passageiro/>>, acesso em 10/01/2023.

¹³⁶ ALMEIDA, Fernando Menezes de. Sobre o regime jurídico do transporte individual remunerado de passageiros. Revista de Direito Administrativo Contemporâneo, v. 26, p. 193-204, 2016. Disponível em <https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5568327/mod_resource/content/1/Menezes%20de%20Almeida%20282016%29.pdf>, acesso em 27/08/2022. p. 2.

¹³⁷ Apesar do art. 12 da Lei 12.587/2012 (com a redação dada pela Lei 12.865/2013) ter se referido genericamente a “serviços de utilidade pública de transporte individual de passageiros”, e que, portanto, poderiam ser relativos a táxis e a outras formas de transporte urbano, nota-se que, à época da edição do referido diploma legal, a atuação das empresas de aplicativos relacionados a mobilidade urbana ainda não tinha se

declarar acerca da natureza pública ou privada de tal atividade, em evolução da legislação, que aparentemente passou a considerar a atividade desempenhada pelos taxistas como dotada de natureza híbrida.

Por outro lado, ao estabelecer distinção com base na natureza pública ou privada da atividade, a Lei 13.640/2018 parece ter tido um claro objetivo: regulamentar e conferir segurança jurídica para a atuação das empresas operadoras de aplicativos relacionados a mobilidade urbana no Brasil¹³⁸, face ao Código de Trânsito Brasileiro¹³⁹ e à Lei 12.468/2011¹⁴⁰, que estabeleceram a necessidade de certificação específica, autorização, permissão ou concessão do poder público para a exploração remunerada da atividade de transporte individual de passageiros, além do movimento de diversos municípios, que instituíram barreiras à atuação de tais empresas em seus territórios¹⁴¹, provavelmente influenciados por pressão dos taxistas. No contexto da elaboração da mencionada lei, o Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE) elaborou um estudo sobre o tema, no qual expôs:

“Por fim, é importante observar que, além de gerar benefícios aos consumidores e incentivar a entrada de novos ofertantes no mercado de transporte remunerado individual, tais inovações solucionaram algumas falhas de mercado presentes no referido setor, tornando defasada a regulação atual dos serviços de táxi.”¹⁴²

Ainda acerca da discussão sobre a regularidade jurídica da atuação das empresas operadoras de aplicativos relacionados a mobilidade urbana, tema de certa forma ligado à própria caracterização da atividade em estudo (se revestida de natureza pública, privada ou híbrida), veja-se o seguinte trecho da decisão do magistrado Bruno Vinícius da Rós Bodart:

“A única interpretação compatível com a Constituição consiste em extrair do art. 2º da Lei Federal nº 12.468/2011 o mero reconhecimento de que determinados profissionais, os taxistas, atuam sob credenciamento do Poder Público, com todas

notabilizado (e sequer estava disponível no Brasil), ao passo que o mencionado art. 12 previu a fixação prévia, pelo poder público municipal, “dos valores máximos das tarifas a serem cobradas”, além de ter expressamente se referido aos táxis no *caput* do artigo 12-A. Vide BRASIL. Lei 12.865/2013. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2013/Lei/L12865.htm#art27>, acesso em 12/09/2022.

¹³⁸ Nesse sentido, a ementa da Lei 13.640/2018 dispôs que tal norma “Altera a Lei nº 12.587, de 3 de janeiro de 2012, para regulamentar o transporte remunerado privado individual de passageiros”. Vide BRASIL. Lei 13.640/2018. Disponível em <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/l13640.htm>, acesso em 10/01/2023.

¹³⁹ Vide os artigos 107 e 135 da Lei 9.503/1997 (Código de Trânsito Brasileiro). Vide BRASIL. Lei 9.503/1997. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9503compilado.htm>, acesso em 13/09/2022.

¹⁴⁰ Vide artigos 2º e 3º, IV, da Lei 12.468/2011 (Lei do Taxista). BRASIL. Lei 12.468/2011. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12468.htm>, acesso em 13/09/2022.

¹⁴¹ Nesse ponto, remete-se o leitor à nota de rodapé nº 125, que consta na pág. 40 desta pesquisa.

¹⁴² RESENDE, Guilherme M.; LIMA, Ricardo Carvalho de Andrade. Documento de Trabalho nº 001/2018 - Efeitos Concorrenciais da Economia do Compartilhamento no Brasil: A entrada da Uber afetou o mercado de aplicativos de táxi entre 2014 e 2016? Departamento de Estudos Econômicos do Conselho Administrativo de Defesa Econômica, 2018. Disponível em <<https://cdn.cade.gov.br/Portal/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos-economicos/documentos-de-trabalho/2018/documento-de-trabalho-n01-2018-efeitos-concorrenciais-da-economia-do-compartilhamento-no-brasil-a-entrada-da-uber-afetou-o-mercado-de-aplicativos-de-taxi-entre-2014-e-2016.pdf>>, acesso em 28/08/2022. p. 45.

as benesses que essa condição oferece (lastro oficial, obtenção de clientela em logradouros públicos, utilização de faixas exclusivas, desonerações tributárias etc.) – e, por isso, são caracterizados como transportadores públicos de passageiros. Contudo, deve ser resguardada a coexistência de atuação no mercado entre esses profissionais e aqueles que atuam sem os benefícios conferidos pela chancela do Governo, exercendo o transporte privado individual de passageiros. O mesmo ocorre em diversos outros setores: há os educadores públicos e os privados; os médicos públicos e os privados; os advogados públicos e os privados etc. A mera oferta ao público não é a característica que distingue esses profissionais, motivo pelo qual semelhante critério é inservível para a distinção entre os transportadores públicos e os particulares. Entendimento diverso equivaleria a qualificar como “públicos” todos os profissionais conhecidos: “eletricistas públicos”, “chaveiros públicos”, “encanadores públicos”...

Idêntica interpretação deve ser conferida ao art. 12 da Lei nº 12.587/2012, segundo o qual os “serviços de utilidade pública de transporte individual de passageiros deverão ser organizados, disciplinados e fiscalizados pelo poder público municipal, com base nos requisitos mínimos de segurança, de conforto, de higiene, de qualidade dos serviços e de fixação prévia dos valores máximos das tarifas a serem cobradas”. A disciplina do Poder Público municipal deve ser dirigida apenas àqueles que desejam auferir os benefícios da prestação do serviço de transporte em caráter público, sem qualquer tipo de restrição aos que se dedicam à atividade em caráter privado.”¹⁴³

Já o STF, na Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) 449/DF¹⁴⁴, concluiu pela inconstitucionalidade de Lei nº 10.553/2016, do Município de Fortaleza (a qual vedou “o transporte público individual de passageiro sem a devida permissão legal”¹⁴⁵), por considerar, em síntese, que haveria competência privativa da União para legislar sobre a matéria, e, no caso, a vedação imposta pela lei municipal configuraria limitação desproporcional às liberdades de iniciativa e de profissão, além de que a atuação de aplicativos de transporte individual de passageiros seria benéfica aos consumidores e à mobilidade urbana eficiente¹⁴⁶ (argumentos principais do voto do relator, ministro Luiz Fux); ao passo que o min. Luís Barroso acrescentou que a conciliação entre os serviços relacionados aos aplicativos e aos táxis seria possível e desejável, pois, além de não violar a isonomia, seria um caminho para o aumento da competitividade e melhoria de bem-estar do usuário dos serviços; e o min. Ricardo Lewandowski, após pedido de vista, assentou que, depois do advento da Lei 13.640/2018, a norma municipal apenas englobaria os táxis, “não tendo

¹⁴³ ESTADO DO RIO DE JANEIRO. Tribunal de Justiça do Estado do Rio De Janeiro (TJ-RJ). 1ª Vara de Fazenda Pública da Capital. Juiz Bruno Vinícius da Rós Bodart da Costa. Mandado de Segurança nº 0027644-30.2011.8.19.0000. Julgado em 14/08/2018. Disponível em <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seq_objetoincidente=5206938>, acesso em 13/09/2022. Páginas 310-311 (volume 2).

¹⁴⁴ Vide a ADPF 449/DF, julgada pelo plenário em 08/05/2019, rel. min. Luiz Fux, disponível em <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=750684777>>, acesso em 10/01/2023.

¹⁴⁵ Vide Lei 10.553/2016, de Fortaleza, disponível em <https://sapl.fortaleza.ce.leg.br/media/sapl/public/normajuridica/2016/4894/4894_texto_integral.pdf>, acesso em 16/08/2022.

¹⁴⁶ Observa-se que o conceito de ‘mobilidade urbana eficiente’ foi inserido no art. 144, § 10, I, da Constituição Federal, por meio da Emenda Constitucional nº 82, de 16 de julho de 2014. Vide BRASIL. Emenda Constitucional nº 82, de 16 de julho de 2014. Disponível em <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc82.htm>, acesso em 24/02/2023.

abrangência aos carros particulares vinculados exclusivamente aos aplicativos”, de modo que votou pela interpretação de que a lei impugnada não se aplicaria “aos chamados carros de aplicativos”.

Já o min. Alexandre de Moraes considerou que “o transporte remunerado por aplicativos segue uma dinâmica econômica e social próprias”, que não poderia ser qualificada como serviço público, para sujeitar-se a um regime de autorização ou permissão pela Administração Pública (mas seria tema de utilidade pública), concluindo pela inaplicabilidade da lei municipal ao transporte remunerado de pessoas via aplicativos; ao passo que o min. Edson Fachin expressou que “o sistema de aplicativo, ao meu modo de ver, é uma atividade que, preponderantemente, subsume-se ao conceito de transporte”, mas, apesar de “reconhecer que não há no diploma impugnado vício material ao texto constitucional”, acolheu alegação de vício formal na norma local, votando pela procedência da ADPF 449/DF; e a min. Rosa Weber, vencida quanto à perda do objeto da ADPF (pois, à época do julgamento, a lei local já houvera sido revogada), nas demais questões acompanhou o min. relator, endossando também os fundamentos do min. Luís Barroso; e a min. Carmen Lúcia, após sucintas especulações sobre a natureza jurídica do serviço, também acompanhou o min. Luiz Fux. Por fim, o min. Marco Aurélio acompanhou a tese da min. Rosa Weber quanto à perda do objeto da ADPF, e, no mérito, seguiu o relator, assentando ser o Uber “um serviço de utilidade pública de natureza privada em si”. Dessa forma, no mérito, por unanimidade, o STF julgou “procedente a arguição para declarar inconstitucional, *in totum*, a Lei Municipal de Fortaleza nº 10.553/2016, nos termos do voto do Relator”.

Da leitura e análise dos votos proferidos no julgamento da ADPF 449/DF, somados às discussões travadas quando do julgamento do RE 1.054.110/SP¹⁴⁷, julgados no mesmo contexto (e praticamente de forma conjunta), além das considerações explicitadas na mencionada decisão do juiz Bruno Vinícius da Rós Bodart¹⁴⁸, afigura-se possível concluir não serem as naturezas jurídicas (se públicas, privadas ou híbridas) das atividades desempenhadas

¹⁴⁷ No qual ficou assentada a tese de que “I - A proibição ou restrição da atividade de transporte privado individual por motorista cadastrado em aplicativo é inconstitucional, por violação aos princípios da livre iniciativa e da livre concorrência; II - No exercício de sua competência para regulamentação e fiscalização do transporte privado individual de passageiros, os Municípios e o Distrito Federal não podem contrariar os parâmetros fixados pelo legislador federal”. Vide RE 1.054.110/SP, julgado pelo plenário em 09/05/2019, rel. min. Luís Roberto Barroso, disponível em <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15341025600&ext=.pdf>>, acesso em 16/08/2022.

¹⁴⁸ Vide ESTADO DO RIO DE JANEIRO. Tribunal de Justiça do Estado do Rio De Janeiro (TJ-RJ). 1ª Vara de Fazenda Pública da Capital. Juiz Bruno Vinícius da Rós Bodart da Costa. Mandado de Segurança nº 0027644-30.2011.8.19.0000. Julgado em 14/08/2018. Disponível em <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seq_objetoincidente=5206938>, acesso em 13/09/2022. Páginas 310-311 (volume 2).

por taxistas e pelas empresas operadoras de aplicativos relacionados a mobilidade urbana (estas, em conjunto com a atuação dos ‘motoristas parceiros’) um tema de consenso ou de fácil constatação, ainda que a Lei 12.587/2012 tenha nominado a atividade dos táxis como de natureza pública individual¹⁴⁹ ou de utilidade pública¹⁵⁰, e aquela desempenhada com auxílio dos aplicativos como ‘transporte remunerado privado individual de passageiros’¹⁵¹. De toda forma, para os fins específicos da presente pesquisa, cujo foco centra-se no ISSQN aplicável às empresas operadoras de aplicativos, importa observar apenas que nem sempre o contorno distintivo entre a natureza pública ou privada da atividade se apresenta perfeitamente nítido.

Outrossim, e considerando ser possível vislumbrar a ocorrência de certa semelhança entre a atuação de algumas cooperativas de táxis e a das empresas operadoras dos aplicativos em análise¹⁵², vez que ambas entidades atuam na facilitação do transporte individual urbano, especialmente na captação de passageiros, observa-se que, quanto às cooperativas, o STJ considerou não ser devido o ISSQN¹⁵³, aos argumentos principais de que “a atividade de captação de passageiros pela cooperativa, a fim de facilitar a prestação de serviços por seus associados, não afasta o conceito de ato cooperativo, motivo pelo qual não incide o ISS”, além de identificar argumentos de índole processual¹⁵⁴, ou seja, ainda que se vislumbre a apontada semelhança, também é possível apontar algumas diferenças entre ambas as situações ora analisadas, a exemplo da consideração de que as cooperativas estão albergadas por normas específicas¹⁵⁵, e, ao menos em tese, não possuem intuito lucrativo e atuam em prol de seus associados, ao passo que as empresas operadoras de aplicativos relacionados ao

¹⁴⁹ Nos termos do art. 4º, VIII, da Lei 12.587/2012. BRASIL. Lei 12.587/2012. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/112587.htm>, acesso em 16/08/2022.

¹⁵⁰ Vide o art. 12 da Lei 12.587/2012 (com a redação dada pela Lei 12.865/2013). BRASIL. Lei 12.587/2012. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/112587.htm>, acesso em 16/08/2022.

¹⁵¹ Nos termos do art. 4º, X, da Lei 12.587/2012 (com a redação dada pela Lei 13.640/2018). BRASIL. Lei 12.587/2012. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/112587.htm>, acesso em 16/08/2022.

¹⁵² Nesse ponto, destaca-se que a empresa 99 Tecnologia, fundada em 2012, até o ano de 2015 atuava (apenas) como um “aplicativo para chamar táxis”, e até hoje possui essa função, conforme explicação disponível em <<https://99app.com/newsroom/partiu-99/>>, acesso em 11/01/2023.

¹⁵³ AgInt nos EDcl no AREsp 1.160.270/SP, julgado pela primeira turma em 11/12/2018, redator min. Napoleão Nunes Maia Filho, disponível em <https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1726338&num_registro=201702149719&data=20190220&peticao_numero=201800243210&formato=PDF>, acesso em 11/01/2023.

¹⁵⁴ A exemplo de violação às súmulas 7 do STJ e 280 do STF.

¹⁵⁵ Vide o art. 146, III, “c”, da Constituição Federal de 1988 e os artigos 79 e 87 da Lei nº 5.764/1971. BRASIL. Lei 5.764, de 16 de dezembro de 1971. Disponível em <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15764.htm>, acesso em 12/01/2023.

transporte individual urbano de passageiros possuem finalidade lucrativa e atuam em prol de seus *stakeholders*¹⁵⁶.

2.3 Principais características das empresas operadoras de aplicativos relacionados a mobilidade urbana

Em linhas gerais, pode-se afirmar que as empresas operadoras de aplicativos relacionados a mobilidade urbana atuam mediante o emprego de algoritmos (softwares), normalmente desenvolvidos para *smartphones* (mas que eventualmente também podem ser acessados por outros dispositivos, como *tablets* e computadores) que, entre outras funcionalidades, relacionam pessoas, sejam usuários interessados no deslocamento urbano ou motoristas, em geral mediante remuneração a ser arcada, em última análise, pelos usuários.

No intuito de adentrar com mais profundidade nas características específicas das empresas em análise, selecionou-se três entidades para, a partir da leitura dos termos e condições de uso e demais documentos legais disponibilizados pelas próprias empresas, tentar mapear a forma de apresentação jurídica acerca da atuação de tais sociedades. Aqui, observa-se que foram escolhidas como objeto de estudo as empresas Uber do Brasil Tecnologia Ltda, 99 Tecnologia Ltda e IDB Intermediação e Agenciamento de Serviços em Sites Ltda (de nome fantasia “InDrive”), sendo as duas primeiras selecionadas por serem aquelas que aparentam deter maior participação de mercado e grande relevância financeira¹⁵⁷, além de serem as mais antigas a atuar nesse setor, no Brasil, e a última sociedade em função de particularidades identificadas na forma de sua apresentação perante a sociedade¹⁵⁸, sem prejuízo de sua provável importância em termos econômicos.

¹⁵⁶ O conceito é aqui empregado em sentido amplo, indicando todos aqueles que têm interesses nas atividades da entidade considerada, especialmente seus acionistas.

¹⁵⁷ A título ilustrativo dos montantes envolvidos, a Uber do Brasil Tecnologia Ltda divulgou em seu site que “somente em 2021, a plataforma da Uber gerou R\$ 36 bilhões de valor para a economia do Brasil, dado que representa 0,4% do PIB brasileiro”. Vide <<https://www.uber.com/pt-BR/newsroom/impacto-no-brasil/>>, acesso em 12/01/2023. Já a 99 Tecnologia Ltda, citando pesquisa da Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas (FIPE), considera que a empresa “foi responsável por mais de R\$ 12,2 bilhões do PIB nacional” no ano de 2019, o que equivaleria a “0,18% do PIB brasileiro”. Vide <<https://medium.com/para-onde-vamos/fipe-revela-que-99- responde-por-r-12-bilh%C3%B5es-do-pib-brasileiro-em-2019-d2dc0b5b1ab8>>, acesso em 15/01/2023.

¹⁵⁸ A principal particularidade propagandeada pelo aplicativo “InDrive” é a possibilidade de motoristas e usuários sugerirem os preços a serem praticados, iniciando-se uma negociação entre estes até que se atinja um acordo. Contudo, considerando que o aplicativo indica às partes um preço sugerido a ser pedido ou aceito, este autor tem sinceras dúvidas acerca da autonomia, na prática, para que as partes estipulem livremente os preços desejados.

2.3.1 Uber do Brasil Tecnologia Ltda.

Empresa pioneira no setor, no mundo, a Uber frequentemente é citada para referir-se a todas as entidades do setor, constituindo-se no caso paradigmático dentre as empresas que atuam no setor de aplicativos relacionados a mobilidade urbana. De acordo com o endereço eletrônico da Uber:

“A Uber é uma empresa de tecnologia que cria oportunidades ao colocar o mundo em movimento. Encaramos os desafios mais complexos para ajudar nossos parceiros e usuários a se locomover usando uma plataforma integrada de mobilidade presente em mais de 10 mil cidades do planeta.

A ideia surgiu em 2009 e a Uber Technologies Inc. foi fundada oficialmente em junho de 2010, na cidade de São Francisco, nos Estados Unidos. Inicialmente focada em um serviço com carros de luxo, a empresa expandiu rapidamente o portfólio de produtos e sua presença pelo mundo, com o objetivo de aproximar pessoas e revolucionar o modo de se movimentar nas cidades. Seja para uma viagem de carro ou para fazer as compras do supermercado, a Uber usa a tecnologia para dar às pessoas o que elas querem, quando e onde elas precisam.”¹⁵⁹

Assim, tanto pela razão social quanto pela forma de apresentação em seu endereço eletrônico, a empresa aparenta identificar-se como uma empresa de tecnologia. Por outro lado, segundo o Relatório Final da Comissão Parlamentar de Inquérito (CPI) do Município de São Paulo, “a empresa tentou registro no INPI - Instituto Nacional de Propriedade Intelectual, que foi inicialmente indeferido, justificando a apresentação de recurso no qual se classifica como empresa de transporte”¹⁶⁰. Ainda, de acordo com a 21ª Alteração e Consolidação do Contrato Social da sociedade, o objeto social da entidade compreende as seguintes atividades:

*“a) licenciamento de direito associado ao 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 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.”¹⁶¹*

Em outras palavras, observa-se que a Uber do Brasil Tecnologia Ltda. se apresenta como uma empresa de tecnologia¹⁶², mas também como de transporte, e, ainda, contempla em

¹⁵⁹ Vide <<https://www.uber.com/pt-BR/newsroom/fatos-e-dados-sobre-uber/>>, acesso em 12/01/2023.

¹⁶⁰ MUNICÍPIO DE SÃO PAULO. Relatório Final da Comissão Parlamentar de Inquérito (CPI) dos Aplicativos. Disponível em <<https://www.saopaulo.sp.leg.br/iah/fulltext/relatoriocomis/RELFINRDP08-0006-2021.pdf>>, acesso em 12/01/2023. Páginas 123-124. Ainda, em consulta ao endereço eletrônico do Instituto Nacional da Propriedade Industrial (INPI), tal informação pode ser parcialmente corroborada, por meio de pesquisa ao pedido de registro de marca número 840466854, no qual é possível constatar que a Classificação de Produtos/Serviços foi especificada como: “TRANSPORTE; EMPACOTAMENTO E ARMAZENAGEM DE PRODUTOS; ORGANIZAÇÃO DE VIAGEM” (Classe de Nice NCL(10) 39). Vide <<https://busca.inpi.gov.br/pePI/servlet/MarcasServletController>>, acesso em 14/01/2023.

¹⁶¹ 21ª Alteração e Consolidação do Contrato Social da Uber do Brasil Tecnologia Ltda, registrada na Junta Comercial do Estado de São Paulo (JUCESP) em 19/08/2019, sob o nº 390.387/19-8.

¹⁶² Sobre o assunto, veja-se a observação de Juliana Costa: “Dentre muitas controvérsias sobre o seu objeto, a qualificação jurídica e a regulação a que se submete, a empresa se posiciona como uma empresa de tecnologia,

seu objeto social a atividade de intermediação de serviços sob demanda. Já analisando os Termos Gerais dos Serviços de Tecnologia aplicáveis aos ‘motoristas parceiros’¹⁶³, logo no terceiro parágrafo (antes da cláusula primeira), a empresa fez constar, em negrito e em letras maiúsculas:

“O CLIENTE RECONHECE E CONCORDA QUE A UBER É UMA FORNECEDORA DE SERVIÇOS DE TECNOLOGIA E QUE NÃO OFERECE SERVIÇOS DE TRANSPORTE, NÃO OPERA COMO TRANSPORTADORA, NEM OPERA COMO AGENTE PARA O TRANSPORTE DE PASSAGEIROS, TAMPOUCO POSSUI EMPREGADOS QUE FORNECEM OS REFERIDOS SERVIÇOS. PORTANTO, A UBER SERÁ CONSIDERADA EXCLUSIVAMENTE COMO UMA INTERMEDIÁRIA ENTRE O CLIENTE E O USUÁRIO E, EM NENHUM MOMENTO, SERÁ CONSIDERADA COMO UMA EMPRESA QUE PRESTA SERVIÇOS DE TRANSPORTE E/OU QUE TEM EMPREGADOS QUE PRESTAM TAIS SERVIÇOS.”¹⁶⁴

Passagens semelhantes se repetem ao longo do documento¹⁶⁵, indicando que, juridicamente, a Uber do Brasil Tecnologia Ltda se auto identifica como empresa de tecnologia, que atua como intermediária entre o ‘motorista parceiro’ (ou cliente) e o usuário (passageiro). Assim, para os fins da presente pesquisa, e considerando que na Lista Anexa à Lei Complementar 116/2003 não há menção a serviços de tecnologia (apesar do item 1 contemplar “serviços de informática e congêneres”), é possível considerar que a empresa entende que suas atividades se classificam, para fins de incidência de ISSQN, no item 10¹⁶⁶, relativo a “serviços de intermediação e congêneres”¹⁶⁷.

que apenas facilita o contato entre motoristas e usuários, enquanto algumas autoridades a qualificam como empresa de transporte”. COSTA, Juliana de Castro. Uber: Impacto jurídico e análise da regulação do transporte individual privado no Município de Fortaleza – CE. Dissertação de Mestrado em Direito, Universidade de Fortaleza, 2019. Disponível em <<https://uol.unifor.br/oul/conteudosite/?cdConteudo=9825475>>, acesso em 21/01/2023. p. 73.

¹⁶³ Aqui, observa-se que, na última atualização do referido documento (datada de 04/10/2022), os ‘motoristas parceiros’ passaram a ser designados como “clientes”.

¹⁶⁴ Documento padrão aplicável a todos os motoristas no Brasil, que teve sua última atualização em 04/10/2022, e foi gentilmente cedido ao autor dessa pesquisa pelo motorista de nome “Saulo”, atuante na praça de Teresina/PI, na data de 27/10/2022.

¹⁶⁵ A exemplo da cláusula 1.6: ““Serviços da Uber” significa os serviços de tecnologia da Uber e outros serviços relacionados fornecidos por meio de uma plataforma de tecnologia digital, como a intermediação e geração de demanda que permite que prestadores de serviços de transporte independentes - os Clientes - recebam e atendam às solicitações de Serviços de Transporte efetuadas por Usuários. Os Serviços da Uber incluem, ainda, os serviços de licenciamento de software e tecnologia, que permitem o uso e acesso ao Aplicativo de Motorista, ao software da Uber, às páginas da internet e às seções de acesso exclusivo de Clientes, aos serviços de agente de cobrança e processamento de pagamentos, conforme descrito na Cláusula 4 abaixo, ao sistema de mapas, ao sistema de navegação terrestre, e às funcionalidades desenvolvidas para auxiliar na segurança, bem como aos serviços de suporte relacionados e às atualizações, modificações ou funcionalidades adicionais que a Uber, a seu exclusivo critério, pode realizar de tempos em tempos.” Já na cláusula 9.2, fica expresso que (...) “A Uber fornece um serviço de tecnologia e de intermediação sob demanda (...)”.

¹⁶⁶ Nesse ponto, segundo depoimento do Sr. Luís Felipe Vidal Arellano, à época Secretário de Fazenda Adjunto do Município de São Paulo, colhido em 30/08/2022, no âmbito da CPI dos Aplicativos, cujo resumo consta no relatório final de tal comissão parlamentar, a respeito da Uber e da 99, “na medida em que essas empresas moveram a sua sede para municípios vizinhos, a cidade de São Paulo deixou de arrecadar o imposto sobre serviços dos serviços - ISS prestados por ela de intermediação”, tendo o depoente também consignado que “sobre pagamento de tributos, se estão em regularidade, afirmou que antes de se mudarem elas estavam em perfeito acordo com o pagamento de ISS”. MUNICÍPIO DE SÃO PAULO. Relatório Final da Comissão

2.3.2 99 Tecnologia Ltda.

Já a empresa 99 Tecnologia Ltda. se apresenta em seu endereço eletrônico nos seguintes termos:

“Fundada em 2012, a 99 é fruto da vontade de fazer diferente de três conhecidos geeks da internet brasileira: Ariel Lambrecht, Renato Freitas e Paulo Veras. Seis anos depois, fomos adquiridos pela DiDi, a maior plataforma de transporte por celular do mundo que atinge mais de 60% da população mundial e cobre mais de mil cidades com um serviço de mobilidade cada dia melhor (...)
Assim, no Brasil, conectamos 18 milhões de passageiros a 600 mil motoristas e mudamos a vida de milhões de pessoas todos os dias, reinventando o seu jeito de ir e vir, em mais de 1 mil cidades.”¹⁶⁸*

Inicialmente, a empresa se apresentava como “99 Táxi”, e tinha sua atuação circunscrita à possibilidade de chamar, via aplicativo, taxistas, que realizavam as corridas e submetiam-se ao regime jurídico estabelecido para os táxis. Contudo, em 2016, a empresa iniciou o serviço “99Pop”, adotando modelo de negócio semelhante à Uber, ou seja, admitindo a participação também de motoristas (e veículos) comuns. Ainda, destaca-se que a sociedade foi fundada no Brasil, mas em 2017 recebeu aporte de capital da Didi Chuxing (empresa multinacional do setor, de origem chinesa), tendo sido adquirida por esta em 2018¹⁶⁹. No ano de 2021, apenas no Município de São Paulo, a empresa afirmou possuir 363 mil veículos ativos, além de 32 mil táxis, realizando em média 415 mil corridas diárias¹⁷⁰.

Da análise dos termos e condições e política de privacidade (termos de uso) aplicáveis aos passageiros¹⁷¹, é possível destacar alguns subitens da cláusula 4 (referente aos serviços), que indicam que, para os usuários (passageiros), o uso da plataforma “é, em geral, gratuito”, bem como ser possível a solicitação de viagem para outra(s) pessoa(s), sendo o solicitante o responsável por tal terceiro, perante a 99 e os ‘motoristas parceiros’¹⁷², bem como o disposto na cláusula 4.4 do referido documento (letras maiúsculas do original):

Parlamentar de Inquérito dos Aplicativos. Disponível em <<https://www.saopaulo.sp.leg.br/iah/fulltext/relatoriocomis/RELFINRDP08-0006-2021.pdf>>, acesso em 12/01/2023. Páginas. 103-104. A íntegra do depoimento pode ser conferida em <<https://www.youtube.com/watch?v=vitDzTKVT6A>>, acesso em 15/01/2023. O depoimento começa a partir do minuto 44:16 do vídeo.

¹⁶⁷ BRASIL. Lei Complementar 116/2003. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>, acesso em 15/01/2023.

¹⁶⁸ Vide <<https://99app.com/sobre-a-99/>>, acesso em 14/01/2023.

¹⁶⁹ Conforme informações que constam em <[https://pt.wikipedia.org/wiki/99_\(aplicativo\)](https://pt.wikipedia.org/wiki/99_(aplicativo))>, acesso em 15/01/2023.

¹⁷⁰ De acordo com depoimento prestado pelo sr. Diogo Souto Maior França dos Santos, representante legal da empresa à época. Vide MUNICÍPIO DE SÃO PAULO. Relatório Final da Comissão Parlamentar de Inquérito dos Aplicativos. Disponível em <<https://www.saopaulo.sp.leg.br/iah/fulltext/relatoriocomis/RELFINRDP08-0006-2021.pdf>>, acesso em 12/01/2023. p. 127.

¹⁷¹ Documento disponível em <<https://99app.com/legal/termos/passageiro/>>, acesso em 15/01/2023.

¹⁷² Nos termos da cláusula 4.5.1: “4.5.1. Corridas para terceiros. Sempre que o Usuário solicitar uma viagem para outra(s) pessoa(s), ele será responsável por esse(s) terceiro(s) perante a 99, bem como por quaisquer danos ou prejuízos que essa(s) pessoa(s) cause(m) ao Motorista Parceiro”. Vide <<https://99app.com/legal/termos/passageiro/>>, acesso em 15/01/2023.

“4.4. SERVIÇO DE TRANSPORTE PRESTADO PELOS MOTORISTAS/MOTOCICLISTAS PARCEIROS. O USUÁRIO ENTENDE E DECLARA QUE A 99 NÃO PRESTA E NÃO ASSEGURA A PRESTAÇÃO DE QUALQUER SERVIÇO DE TRANSPORTE DE PESSOAS. A 99 NÃO POSSUI UMA FROTA DE VEÍCULOS, PRESTANDO EXCLUSIVAMENTE UM SERVIÇO DE INTERMEDIÇÃO VOLTADO À FACILITAÇÃO DA CONTRATAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE DE PASSAGEIROS PERANTE UM MOTORISTA/MOTOCICLISTA PARCEIRO CADASTRADO EM NOSSO APLICATIVO.”¹⁷³

Assim, observa-se que boa parte dos termos e condições de uso possuem similaridade com os respectivos documentos de sua principal concorrente no Brasil (qual seja, a Uber do Brasil Tecnologia Ltda.), assim como que a empresa confere destaque à sua aplicação tecnológica, mas admite prestar um serviço de intermediação¹⁷⁴ (entre ‘motoristas parceiros’ e usuários) voltado à “facilitação da contratação de um serviço de transporte de passageiros”.

Outrossim, nos termos de uso relativos aos ‘motoristas/motociclistas parceiros’, fica especificado que a empresa cobra destes a remuneração pelos serviços que presta (os quais, ao menos em tese, seriam gratuitos para os passageiros), descrevendo tais serviços como “intermediação de corridas e facilitação de pagamento (“Intermediação”), mediante licenciamento e uso de software”¹⁷⁵, estipulando também que, “atualmente, o Licenciamento é feito a título gratuito” sendo que a Intermediação é prestada de maneira onerosa, e que é cobrada do ‘motorista/motociclista parceiro’ “um valor por cada corrida aceita, de acordo com

¹⁷³ Já acerca da responsabilidade pelos serviços de transportes, a cláusula 4.5 dispõe que “4.5. RESPONSABILIDADE PELOS SERVIÇOS DE TRANSPORTE. A CONTRATAÇÃO DOS SERVIÇOS DE TRANSPORTE DE PESSOAS É FEITA DIRETAMENTE ENTRE OS USUÁRIOS E OS MOTORISTAS/MOTOCICLISTAS PARCEIROS, TERCEIROS INDEPENDENTES QUE NÃO POSSUEM QUALQUER FORMA DE VÍNCULO EMPREGATÍCIO, SOCIETÁRIO OU DE SUBORDINAÇÃO COM A 99, NEM DE QUALQUER DE SUAS AFILIADAS E SUA CONTROLADORA. A 99 NÃO SE RESPONSABILIZA POR QUAISQUER PERDAS, PREJUÍZOS OU DANOS DECORRENTES OU RELATIVOS AOS SERVIÇOS DE TRANSPORTE DE PESSOAS, CONFORME PREVISTO NA CLÁUSULA 8.2.” - maiúsculas do original. Vide <<https://99app.com/legal/termos/passageiro/>>, acesso em 15/01/2023.

¹⁷⁴ Conforme a descrição da atividade econômica principal que consta em sua inscrição junto ao Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ), de nº 18.033.552/0001-61: “74.90-1-04 - Atividades de intermediação e agenciamento de serviços e negócios em geral, exceto imobiliários”. Vide consulta pública ao endereço eletrônico <https://solucoes.receita.fazenda.gov.br/Servicos/cnpjreva/cnpjreva_solicitacao.asp>, acesso em 23/01/2023.

¹⁷⁵ Nos termos da cláusula 4.1: “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), de acordo com a disponibilidade do Serviço para certas áreas e regiões, conforme informado no Aplicativo.” Vide <<https://99app.com/legal/termos/motorista/>>, acesso em 15/01/2023.

a categoria do serviço”¹⁷⁶. Ainda, os termos e condições de uso referentes aos ‘motoristas/motociclistas parceiros’ enfatizam (em letras maiúsculas) que:

“(…) NÃO SE ESTABELECE ENTRE O MOTORISTA/MOTOCICLISTA PARCEIRO E A 99 QUALQUER VÍNCULO DE NATUREZA SOCIETÁRIA, EMPREGATÍCIA E/OU ECONÔMICA, SENDO CERTO QUE O MOTORISTA/MOTOCICLISTA PARCEIRO É LIVRE PARA REALIZAR CORRIDAS QUANDO QUISER, BEM COMO PARA CESSAR A UTILIZAÇÃO DO APLICATIVO A QUALQUER MOMENTO, AO SEU LIVRE E EXCLUSIVO CRITÉRIO. 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.”¹⁷⁷

Dessa forma, assim como a Uber, é possível considerar que, juridicamente, a empresa 99 Tecnologia Ltda entende que sua principal atividade se classifica, para fins de incidência de ISSQN, no item 10 da Lista Anexa à Lei Complementar 116/2003, relativo aos “serviços de intermediação e congêneres”¹⁷⁸.

2.3.3 IDB Intermediação e Agenciamento de Serviços em Sites Ltda. (inDrive)

Acerca da empresa IDB Intermediação e Agenciamento de Serviços em Sites Ltda., doravante denominada nesta pesquisa apenas de “inDrive” (e que antes se apresentava como “inDriver”, estando em processo de alteração de seu nome fantasia para exclusão do último “erre”¹⁷⁹), segundo seu *website*¹⁸⁰ é o segundo aplicativo de mobilidade mais baixado no mundo, tem origem na cidade de Yakutsk, na Sibéria (Rússia), mas atualmente está baseada em Mountain View, na Califórnia (Estados Unidos da América), e estaria disponível “em mais de 700 cidades em 47 países dos cinco continentes”, empregando mais de 2.400 pessoas em todo o mundo.

No Brasil, a inDrive afirma¹⁸¹ ter iniciado suas atividades no Brasil no segundo semestre de 2018¹⁸², na cidade de João Pessoa, ofertando como principal vantagem aos

¹⁷⁶ Consoante disposto na cláusula 4.7: “4.7. Pagamento pelos Serviços. A 99 poderá cobrar por todo ou parte do Serviço, ao seu critério. Atualmente, o Licenciamento é feito a título gratuito, sendo que a Intermediação é prestada de maneira onerosa (“Remuneração pela Intermediação da 99”). Como remuneração pela Intermediação, a 99 cobrará do Motorista/Motociclista Parceiro um valor por cada corrida aceita, de acordo com a categoria do serviço”. Vide <<https://99app.com/legal/termos/motorista/>>, acesso em 15/01/2023.

¹⁷⁷ Tal disposição consta da cláusula 4.8 do documento em questão. Vide <<https://99app.com/legal/termos/motorista/>>, acesso em 15/01/2023.

¹⁷⁸ Vide BRASIL. Lei Complementar 116/2003. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>, acesso em 15/01/2023.

¹⁷⁹ Assim, a empresa atualmente possui endereço eletrônico e redes sociais como “inDrive”, mas, nos documentos legais, como os termos e condições de uso, ainda é denominada de “inDriver”.

¹⁸⁰ Vide <<https://indrivert.com/pt/home/>>, acesso em 17/01/2023.

¹⁸¹ Consoante depoimentos dos senhores William Ferreira (advogado e gerente jurídico da empresa) e Carlos Shigueo Nishikawa (administrador de empresas e gerente de relações governamentais da empresa) colhidos no âmbito da CPI dos Aplicativos do Município de São Paulo, na sessão de 11/10/2022, cuja íntegra pode ser conferida em <<https://www.youtube.com/watch?v=X-5LaK3REbA>>, acesso em 17/01/2023. O depoimento começa a partir do minuto 2:10:36 do vídeo.

motoristas o modelo de negócios, pois permite a negociação de preços entre o passageiro e o motorista¹⁸³, de modo que o passageiro ofereça seu preço pelo transporte que pretende que seja realizado, e todos os motoristas (desde que estejam num raio de distância específico de tal solicitante) possam aceitar ou rejeitar o valor ofertado, ou fazer uma contraproposta. Após, todos os motoristas que aceitarem a proposta (e seus respectivos preços aceitos, veículos, número de viagens, avaliações dos usuários e tempo estimado de distância) aparecerão na tela do aplicativo do solicitante (passageiro), e este escolherá um deles para realizar a corrida. Ainda, a empresa afirma cobrar um percentual fixo de comissão (no valor de 9,5% do preço acordado pela corrida, independente da distância, horário ou veículo), e também não atua na facilitação do pagamento, ou seja, o pagamento da corrida não é feito por meio do aplicativo, mas diretamente pelo passageiro ao motorista (em dinheiro, Pix ou via maquininhas de cartão de débito ou de crédito de responsabilidade do próprio condutor), sendo que a remuneração da plataforma é cobrada mediante a inserção prévia de créditos pelo motorista (na conta bancária da empresa), os quais são debitados à medida que as corridas vão sendo realizadas. Também foi explicitado que a empresa adota como padrão mundial a possibilidade de os motoristas adesivarem seus veículos (com logomarca e *slogan* da plataforma), mediante uma contraprestação custeada pela empresa (que, em São Paulo, era de R\$ 250,00, em 2022).

Ainda, foi informado por representantes da empresa¹⁸⁴ que a sede da inDrive no Brasil era em Recife, mas foi transferida no primeiro semestre de 2022 para o Município de São Paulo¹⁸⁵, “ou seja, toda a arrecadação do ISS de todos serviços realizados pela inDriver

¹⁸² Apesar disso, no Cartão de inscrição junto ao Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ) da empresa, de nº 34.165.896/0001-80, consta que a abertura da matriz ocorreu apenas na data de 10/07/2019. Vide consulta pública ao endereço eletrônico <https://solucoes.receita.fazenda.gov.br/Servicos/cnpjreva/cnpjreva_solicitacao.asp>, acesso em 17/01/2023.

¹⁸³ Aqui, explicita-se que, para solicitar uma viagem, o passageiro deve informar um valor que está disposto a pagar pelo transporte (desde que acima do valor mínimo estabelecido pela inDrive), sendo que a plataforma sugere um valor de referência a ser inserido pelo passageiro, e permite que o motorista negocie tal valor (pois, apesar de não ser permitido que o motorista ofereça livremente sua contraproposta, é possível acrescentar ou diminuir alguns reais ao valor informado pelo passageiro, assim como recusar a corrida ou aceitá-la pelo valor indicado no aplicativo). Em outras palavras, apesar de não definir cabalmente o preço, a plataforma parece influenciar decisivamente na sua formação, pois impõe um valor mínimo e sugere ao passageiro um valor de referência pelo transporte pretendido, além de não permitir alterações livres aos motoristas (vez que suas contrapropostas obrigatoriamente partem do valor inserido pelo solicitante do serviço de transporte).

¹⁸⁴ Nesse ponto, remete-se o leitor à nota de rodapé nº 181 deste estudo, que consta na página 53 desta dissertação.

¹⁸⁵ Aqui, observa-se que, no Cartão de inscrição junto ao CNPJ (de nº 34.165.896/0001-80), consta que o endereço da Matriz é em São Paulo, mas, nos “Termos de Uso do inDriver”, atualizados pela última vez em 06/10/2022, consta endereço em Recife. Vide <https://solucoes.receita.fazenda.gov.br/Servicos/cnpjreva/cnpjreva_solicitacao.asp> e <https://indrive.com/mobile/page/offer_rh/pt/br>, acessos em 17/01/2023.

no Brasil agora é arrecadado aqui no Município de São Paulo”¹⁸⁶. Da mesma forma, antes a empresa possuía base fiscal no escritório de Recife, afirmando recolher, até então, nesse município, o imposto relacionado a todas as corridas realizadas no território nacional. Um dos motivos que foram levados em consideração nessa mudança¹⁸⁷ foi a alteração da legislação paulistana, que reduziu a alíquota do ISSQN para o serviço que a empresa considera prestar¹⁸⁸, de 5% para 2%¹⁸⁹, ao passo que, consoante as normas do Município de Recife, a alíquota seria de 5%¹⁹⁰, evidenciando-se aqui, portanto, um caso que poderia ser enquadrado como “guerra fiscal”.

Acerca da forma como a sociedade se apresenta perante a sociedade, no endereço eletrônico da *Googleplay*, no qual é disponibilizado o aplicativo nas versões para *Android* (sistema operacional padrão para *smartphones Samsung* e outros), na parte relativa à descrição do software (denominada “sobre este app”), consta a seguinte descrição:

*“Uma alternativa ao táxi, o inDrive é um aplicativo de viagens onde você pode encontrar corridas pelo seu preço, como passageiro ou como motorista. (...) A nova história de sucesso do Vale do Silício, inDrive é um super aplicativo de viagem gratuito, disponível em mais de 700 cidades em 47 países. Como cliente, solicite uma carona ou outro serviço que você precisa e ofereça uma tarifa justa ao seu motorista ou prestador de serviços. Como motorista, você pode fazer mais do que qualquer motorista de táxi em um aplicativo comum, uma vez que você pode dirigir com flexibilidade em sua agenda e escolher quais viagens fazer(...)”*¹⁹¹

Já nos “Termos de Uso do inDriver”, que, ao contrário da Uber e da 99, constitui-se em um único documento, tanto para motoristas quanto para passageiros, consta que o “objetivo geral é permitir que pessoas que procuram serviços de transporte para determinados destinos sejam combinadas com fornecedores de transporte”¹⁹² (motoristas), observando-se

¹⁸⁶ Transcrição de afirmação proferida pelo sr. Carlos Shiguelo Nishikawa (gerente de relações governamentais da inDrive) em sessão da CPI dos Aplicativos do Município de São Paulo, na data de 11/10/2022, que pode ser conferida na íntegra em <<https://www.youtube.com/watch?v=X-5LaK3REbA>>, acesso em 17/01/2023. Tal afirmação consta no minuto 2:23:30 do vídeo.

¹⁸⁷ Conforme exposto pelo sr. Carlos Shiguelo Nishikawa (à época, coordenador de relações governamentais da inDrive) em sessão da CPI dos Aplicativos do Município de São Paulo, na data de 22/03/2022, que pode ser assistida na íntegra em <<https://www.youtube.com/watch?v=Eh5kaL1JW8>>, acesso em 17/01/2023. Tais afirmações constam a partir do minuto 1:49:00 do vídeo.

¹⁸⁸ No caso, seria o serviço de intermediação, previsto no item 10 da Lista Anexa à Lei Complementar 116/2003.

¹⁸⁹ Vide o art. 14 da Lei nº 17.719, de 26 de novembro de 2021. MUNICÍPIO DE SÃO PAULO. Lei 17.719/2021. Disponível em <<https://legislacao.prefeitura.sp.gov.br/leis/lei-17719-de-26-de-novembro-de-2021>>, acesso em 04/09/2022.

¹⁹⁰ Nos termos do art. 116, V, do Código Tributário do Município de Recife, disponível em <https://recifeemdia.recife.pe.gov.br/sites/default/files/CTM_ANOTADO.pdf>, acesso em 17/01/2023.

¹⁹¹ Vide <https://play.google.com/store/apps/details?id=sinet.startup.inDriver&hl=pt_BR&gl=US>, acesso em 17/01/2023.

¹⁹² Nos termos da cláusula 1.2: “1.2 Os termos e condições aqui declarados (coletivamente, os "Termos de Uso" ou este "Acordo") constituem um acordo legal entre você e o inDriver como IDB INTERMEDIÇÃO E AGENCIAMENTO DE SERVIÇOS EM SITES LTDA e suas subsidiárias e afiliadas ("inDriver"). Para usar o Serviço (cada um conforme definido abaixo), você deve concordar com os Termos de Uso estabelecidos abaixo. Ao usar os aplicativos móveis e sites fornecidos a você pelo inDriver (o "Aplicativo") e fazer o download,

também que a plataforma não atua no âmbito da União Europeia. Ainda, é possível destacar as seguintes cláusulas:

“1.5 Cada serviço de transporte fornecido por um motorista a um passageiro deve constituir um acordo separado entre essas pessoas. O inDriver é uma empresa de tecnologia que não fornece serviços de transporte diretamente. O inDriver não é um provedor de transporte. Cabe a fornecedores de transporte terceirizados oferecer serviços de transporte a você e depende de você aceitar esses serviços de transporte. O serviço da empresa é vincular você a esses provedores de transporte, mas não tem a intenção de fornecer serviços de transporte ou qualquer ato que possa ser interpretado de alguma forma como um ato de um provedor de transporte. A empresa não se responsabiliza pelos atos e/ou omissões de qualquer fornecedor de transporte e/ou quaisquer serviços de transporte fornecidos a você. (...) Você concorda que não existe joint venture, parceria, emprego ou relação de agência entre você e nós como resultado destes Termos ou do uso do Site, do Aplicativo ou dos Serviços. (...)”¹⁹³

Ainda nos termos de uso da plataforma, proíbe-se expressamente o contato entre motoristas e passageiros após o encerramento da corrida¹⁹⁴, o que indica um possível objetivo de impedir que motoristas se utilizem dos contatos obtidos por meio do aplicativo para desenvolver carteira de clientes de própria, bem como sobressai a cláusula 13¹⁹⁵, de acordo com a qual os contratos com a inDrive “serão regidos e interpretados de acordo com as leis da Inglaterra e do País de Gales”, prevendo-se a aplicação do Tribunal de Arbitragem Internacional de Londres (Tribunal LCIA) para solucionar qualquer disputa ou reivindicação com a inDrive.

Em síntese, pode-se afirmar que a inDrive se apresenta como uma empresa de tecnologia que realiza a intermediação de serviços¹⁹⁶, sobretudo (mas não exclusivamente¹⁹⁷)

instalar ou usar qualquer software associado fornecido pelo inDriver (o "Software"), cujo objetivo geral é permitir que pessoas que procuram serviços de transporte para determinados destinos sejam combinadas com fornecedores de transporte, motoristas e operadores de veículos terceirizados (coletivamente, o "Serviço"), você reconhece e concorda expressamente em se comprometer com os Termos de Uso, bem como quaisquer alterações e adições futuras a estes Termos de Uso publicadas de tempos em tempos através do Aplicativo". Vide <https://indrive.com/mobile/page/offer_rh/pt/br>, acesso em 17/01/2023.

¹⁹³ Vide <https://indrive.com/mobile/page/offer_rh/pt/br>, acesso em 17/01/2023.

¹⁹⁴ Nos termos do seguinte trecho da cláusula 6: “Qualquer contato, tanto o físico como a distância deve ser terminado logo depois de conclusão da corrida ou entrega, se não houve uma boa razão, como por exemplo a devolução dos pertencentes perdidos. As mensagens, chamadas, mensagens nas redes sociais, tentativas de entrar em contato depois de conclusão da corrida são proibidas.” Vide <https://indrive.com/mobile/page/offer_rh/pt/br>, acesso em 17/01/2023.

¹⁹⁵ Eis a íntegra de tal cláusula: “Este Acordo, os seus direitos e os direitos do inDriver neste Acordo serão regidos e interpretados de acordo com as leis da Inglaterra e do País de Gales.

Cada Parte concorda irrevogavelmente que o Tribunal de Arbitragem Internacional de Londres (Tribunal LCIA) terá jurisdição exclusiva para resolver qualquer disputa ou reivindicação (incluindo disputas ou reivindicações não contratuais) decorrentes ou relacionadas a este acordo, seu objeto ou formação”. Vide <https://indrive.com/mobile/page/offer_rh/pt/br>, acesso em 17/01/2023.

¹⁹⁶ Em linha inclusive com a descrição da atividade econômica principal que consta em seu CNPJ (qual seja, “4.90-1-04 - Atividades de intermediação e agenciamento de serviços e negócios em geral, exceto imobiliários”) e com o próprio nome empresarial da sociedade: “IDB INTERMEDIACAO E AGENCIAMENTO DE SERVICOS EM SITES LTDA”. Vide consulta pública ao CNPJ de nº 34.165.896/0001-80, no endereço eletrônico <https://solucoes.receita.fazenda.gov.br/Servicos/cnpjreva/cnpjreva_solicitacao.asp>, acesso em 17/01/2023.

os serviços de transporte, tendo como principais particularidades, além de ser uma empresa de origem russa, a possibilidade de negociação de preços entre passageiros e motoristas¹⁹⁸, a cobrança de seus serviços em percentual fixo e inferior às suas duas principais concorrentes no Brasil (vez que apenas cobra 9,5% do preço da corrida, independentemente da distância ou do tempo transcorridos), além da impossibilidade de facilitação de pagamentos por meio do aplicativo (impedindo o uso de cartões de débito ou de crédito, a menos que os motoristas possuam maquininhas próprias), sendo que sua remuneração é debitada de depósitos efetuados previamente pelos motoristas em conta bancária vinculada à inDrive.

2.4 A atividade desempenhada pelos ‘motoristas parceiros’

A atividade desempenhada pelos ‘motoristas parceiros’ é fonte de diversos estudos, principalmente sob a ótica do Direito do Trabalho, e que, em geral, questionam as altas jornadas muitas vezes realizadas e a ausência de proteção perante as leis trabalhistas¹⁹⁹ e previdenciárias. A questão parece longe de estar sedimentada no país, estando atualmente pendente de uniformização perante o Tribunal Superior do Trabalho (TST)²⁰⁰, ao passo que, no âmbito do STJ, há precedente pela competência da justiça estadual, indicando que não haveria relação de trabalho²⁰¹, na espécie. A principal relevância de tal discussão para a

¹⁹⁷ Aqui, observa-se que a empresa se encontra em processo de adaptação para que passe a ofertar, também no Brasil, a intermediação de outros serviços, diversos dos relacionados a mobilidade urbana, estando disponível em seu *website* também Termos de Uso relativos à tal funcionalidade, aparentemente denominada “inDrive.Serviços”. Vide <https://indrive.com/mobile/page/offer_services/pt/br>, acesso em 18/01/2023.

¹⁹⁸ Aqui, ressalva-se que, nos termos de uso da 99 Tecnologia Ltda., consta a previsão do serviço “99 Negocia”, que permitiria tal negociação de preços direta entre passageiros e motoristas, nos mesmos moldes da disponibilizada pela inDrive, ainda que não se tenha notícia da efetiva implantação desta modalidade, na empresa 99 Tecnologia Ltda. Vide cláusulas 5.6 dos termos de uso aplicáveis aos motoristas e 7.7 dos termos de uso aplicáveis aos passageiros, disponíveis, respectivamente, em <<https://99app.com/legal/termos/motorista/>> e <<https://99app.com/legal/termos/passageiro/>>, acessos em 15/01/2023.

¹⁹⁹ A exemplo de SLEE, Tom. Uberização: A nova onda do trabalho precarizado. São Paulo: Editora Elefante, 2017; BRASIL, Natália Marques Abramides. Relações de trabalho em plataformas digitais: desafios ao modelo tradicional do Direito do Trabalho. Dissertação de Mestrado em Direito, Faculdade de Direito de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo, 2018. Disponível em <<https://teses.usp.br/teses/disponiveis/107/107131/tde-30052019-093934/publico/NataliaMABrasilCorrigida.pdf>>, acesso em 19/01/2023; CARELLI, Rodrigo de Lacerda. O caso Uber e o controle por programação: de carona para o século XIX. Revista eletrônica do Tribunal Regional do Trabalho da Bahia, Salvador, v. 9, n. 13, p. 177-207, maio 2021. Disponível em <https://juslaboris.tst.jus.br/bitstream/handle/20.500.12178/188682/2021_carelli_rodrigo_caso_uber.pdf?sequence=1&isAllowed=y>, acesso em 19/01/2023; e ASSIS, Anne Karolline Barbosa de; COSTA, Joelane Borges; OLIVEIRA, Murilo Carvalho Sampaio. O Direito do Trabalho (des)conectado nas plataformas digitais. *In* Teoria Jurídica Contemporânea, Volume 4 Número 1 (30/12/2019). Disponível em <<https://revistas.ufrj.br/index.php/rjur/article/view/24367/17785>>, acesso em 19/01/2023.

²⁰⁰ Nesse sentido, a título exemplificativo, a favor do reconhecimento do vínculo: Recurso de Revista (RR) nº 10141-93.2021.5.03.0144 e Agravo em Recurso de Revista (RRAg) nº 100853-94.2019.5.01.0067; e contrários ao reconhecimento do vínculo: Agravo em Recurso de Instrumento em Recurso de Revista (Ag-AIRR) 101036-14.2017.5.01.0042 e RR - 1000123-89.2017.5.02.0038.

²⁰¹ Vide Conflito de Competência 164.544, julgado pela segunda seção em 28/08/2019, rel. min. Moura Ribeiro, disponível em

presente pesquisa centra-se na decorrência lógica segundo a qual, acaso se consolide o entendimento pelo reconhecimento do vínculo empregatício, os motoristas seriam considerados empregados (prepostos) das empresas, ou seja, não seria possível falar em intermediação (visto que, nessa hipótese, apenas haveria dois polos na relação jurídica: os passageiros e as empresas), persistindo, portanto, as hipóteses de ser a atividade desempenhada pelas sociedades classificada, para fins de incidência do ISSQN, apenas como relacionada a serviços de informática ou de transportes.

De toda forma, explicita-se que, independentemente do reconhecimento (ou não) do vínculo empregatício, cuja análise foge ao escopo do presente estudo, os motoristas parceiros por vezes são vistos como autônomos, por identificar-se que teriam liberdade para escolher a hora em que pretendem laborar e, em tese, terem a faculdade de escolher as corridas (recusando as que não os interessarem), ou como subordinados às plataformas, vez que celebram com estas contratos de adesão e submetem-se às regras impostas pelas empresas, sob pena de suspensão ou exclusão do vínculo. Em manifestação sobre o tema, veja-se a posição de parcela da doutrina:

“Os trabalhadores destas plataformas são postos, sob o prisma formal-contratual, na posição jurídica de parceiros autônomos. São tidos como livres para se ativar ou desativar no horário de sua escolha. Contudo, no plano da realidade esses parceiros são impelidos sempre a trabalhar o máximo da jornada fisicamente possível por ganharem tão pouco. Curioso que na condição de autônomos, não têm liberdade para fixar o preço de seu trabalho, recusar clientes ou mesmo avaliar seu parceiro: a plataforma eletrônica de trabalho.”²⁰²

Em pesquisa de campo realizada em Belo Horizonte, no ano de 2019, acerca do perfil dos motoristas²⁰³, Elisa Brandão Pires identificou que a maior parte dos condutores têm entre 31 e 50 anos de idade²⁰⁴, possuem ensino médio ou superior completo, são cadastrados em mais de uma plataforma, trabalham 5 ou mais dias na semana, por pelo menos 6 horas por

<https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201900799520&dt_publicacao=04/09/2019>, acesso em 19/01/2023.

²⁰² ASSIS, Anne Karolline Barbosa de; COSTA, Joelane Borges; OLIVEIRA, Murilo Carvalho Sampaio. O Direito do Trabalho (des)conectado nas plataformas digitais. *In* Teoria Jurídica Contemporânea, Volume 4 Número 1 (30/12/2019). Disponível em <<https://revistas.ufrj.br/index.php/rjur/article/view/24367/17785>>, acesso em 19/01/2023. p. 256.

²⁰³ Vide PIRES, Elisa Guimarães Brandão. Aplicativos de transporte e o controle por algoritmos: repensando o pressuposto da subordinação jurídica. Dissertação de Mestrado em Direito, Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais, 2019. Disponível em <<http://hdl.handle.net/1843/DIRS-BCDEMA>>, acesso em 17/05/2022. Páginas 44 e seguintes.

²⁰⁴ Quanto à idade, Rodrigo Lacerda Carelli, também em pesquisa realizada mediante a aplicação de questionários aos motoristas (mas na cidade do Rio de Janeiro), chegou a idêntica conclusão: “verificou-se que os motoristas são de faixa etária bastante variável (havendo certa concentração entre 31 e 50 anos de idade)”. Vide CARELLI, Rodrigo de Lacerda. O caso Uber e o controle por programação: de carona para o século XIX. Revista eletrônica do Tribunal Regional do Trabalho da Bahia, Salvador, v. 9, n. 13, p. 177-207, maio 2021. Disponível em <https://juslaboris.tst.jus.br/bitstream/handle/20.500.12178/188682/2021_carelli_rodrigo_caso_uber.pdf?sequence=1&isAllowed=y>, acesso em 19/01/2023. p. 179.

dia, sendo que 40,38% informaram um rendimento líquido mensal acima de R\$ 3.000,00, 31,73% auferem de R\$2.000,00 a R\$3.000,00; e 21,15%, entre R\$1.000,00 e R\$2.000,00.

Assim, a pesquisadora concluiu que:

“a maioria dos motoristas que labora por intermédio das plataformas digitais mantém com estas relação de dependência econômica e se dedica ao trabalho com habitualidade e fixação jurídica, realizando, em regra, extensas jornadas de trabalho, a fim de compensar os gastos assumidos e obter lucro”²⁰⁵

Desta feita, sob a visão dos motoristas²⁰⁶, as atividades das empresas operadoras de aplicativos relacionados a mobilidade urbana não seria de simples intermediação, mas sim de transportes.

2.5 Análise sob a ótica do usuário

Aqui, importa analisar, brevemente, como os usuários dos serviços aparentemente percebem a atuação das empresas operadoras de aplicativos relacionados ao transporte remunerado privado individual de passageiros. Nesse ponto, recorre-se ao questionamento veiculado em decisão proferida ainda em 2015, pelo Tribunal Cível de Lisboa:

“Quem utiliza essa aplicação e pretende uma viatura que o transporte, utiliza o serviço Uber, que apenas lhe indica a marca, o modelo e o nome próprio, incluindo fotografia, do condutor, não porque, fazendo-o, esteja a fornecer os elementos para que o utilizador saiba que está a contratar com o “Mário”, “Adão”, ou outro qualquer, mas apenas para que, sendo o veículo descaracterizado, o utilizador tenha um meio de distinguir e saber quem é o veículo e a pessoa que o vai buscar. (...)

Bom, se o utilizador que quer contratar um serviço de transporte, não contacta diretamente com a pessoa que fisicamente o transporta, nem sequer conhece a sua identidade e nem lhe paga, nem este conhece a identidade do utilizador, não fixa preços, nem dele nada recebe, como defender que é com estes e apenas com estes que tais contratos são celebrados?”²⁰⁷

Em artigo em que comenta esta decisão, Joana Campos Carvalho argumenta que “a forma como a Uber é percecionada é evidente. Já se tornou comum a expressão “chamar um Uber”. Ninguém diz que vai “chamar um motorista através da Uber”²⁰⁸. Ainda, é possível observar que a tecnologia ou a intermediação, nesse caso, servem a um propósito principal, na

²⁰⁵ PIRES, Elisa Guimarães Brandão. *Op. cit.* p. 51.

²⁰⁶ Aqui, é possível citar o depoimento do sr. Eduardo Lima de Souza, Presidente da Associação dos Motoristas de Aplicativo de São Paulo (AMASP), que, no âmbito da CPI dos Aplicativos do Município de São Paulo, consignou que “entende que a relação prática da categoria é de vínculo empregatício, embora sejam tratados como parceiros”. Vide MUNICÍPIO DE SÃO PAULO. Relatório Final da Comissão Parlamentar de Inquérito (CPI) dos Aplicativos. Disponível em <<https://www.saopaulo.sp.leg.br/iah/fulltext/relatoriocomis/RELFINRDP08-0006-2021.pdf>>, acesso em 12/01/2023. Páginas 38-39.

²⁰⁷ Processo nº 7730/15.0T8LSB.L1-8, movido pela Antral (Associação Nacional dos Transportadores Rodoviários em Automóveis Ligeiros) x Uber Technologies Inc. Decisão disponível em <<https://www.lexpoint.pt/Fileget.aspx?FileId=19742>>, acesso em 19/01/2023. Páginas. 33-34.

²⁰⁸ CARVALHO, Joana Campos. Enquadramento Jurídico da Atividade da Uber em Portugal. Revista de concorrência e regulação, vol. 7, nº 26 (2016), p. 221-238. Disponível em

visão do usuário: ser transportado de um lugar a outro²⁰⁹. Talvez essa percepção de contratar diretamente com as empresas operadoras dos aplicativos seja o motivo pelo qual se afigura frequente que usuários as acionem judicialmente, em casos envolvendo responsabilidade civil na prestação de transportes²¹⁰, que, segundo os termos e condições de uso das principais empresas²¹¹, caberia exclusivamente aos motoristas envolvidos no serviço de transporte.

Assim, em breve síntese, considera-se que, sob a ótica do usuário, a utilidade final perseguida ao contratar com empresas operadoras de aplicativos relacionados a mobilidade urbana é o serviço de transporte²¹², pois:

“(...) apesar de os operadores das plataforma (sic) digitais (Uber, Cabify, etc.) indicarem normalmente nas cláusulas contratuais gerais por si elaboradoras que são meros intermediários, juntando apenas quem transporta e quem quer ser transportado, esses operadores surgem perante o utilizador como contraparte no contrato, não sendo fácil para este concluir das circunstâncias que aquele age como um simples intermediário sem responsabilidade no serviço.”²¹³

<https://www.concorrenca.pt/sites/default/files/imported-magazines/CR_26_Joana_Campos_Carvalho.pdf>, acesso em 11/08/2022.

²⁰⁹ Aqui, transcreve-se parte das conclusões do advogado geral da União Europeia, Maciej Szpunar, apresentadas em 04/07/2017 no âmbito do Processo C-320/16: “15. Nas conclusões que apresentei no processo Asociación Profesional Elite Taxi, concluí que o serviço UberPop fornecido pela Uber era um serviço único complexo, composto por uma prestação de estabelecimento de relações entre passageiros e motoristas, através de um software para smartphones, e de uma prestação de transporte. Salientei além disso que, perante tal serviço misto, a sua componente fornecida por via eletrónica só pode ser considerada um serviço da sociedade da informação, para efeitos da aplicação da definição desses serviços contida no artigo 1.º, ponto 2, da Diretiva 98/34 alterada, se for economicamente independente da componente que não é fornecida por essa via ou se constituir a prestação principal do serviço misto. (...)”

16. Segundo as informações disponíveis sobre o modo de funcionamento da Uber, sob reserva das constatações de facto finais dos órgãos jurisdicionais nacionais, no âmbito do serviço UberPop, a prestação do estabelecimento de relações, efetuada por via eletrónica, não é independente da prestação do transporte, uma vez que está indissociavelmente ligada a este e as duas prestações são de facto fornecidas pela sociedade Uber. Esta, incontestavelmente prestadora do estabelecimento de relações, exerce efetivamente também um controlo preponderante sobre a prestação de transporte propriamente dita. Em seguida, também considerei que a prestação do estabelecimento de relações era secundária em relação à prestação de transporte que constitui a verdadeira razão de ser económica do serviço UberPop no seu conjunto.” Vide UNIÃO EUROPEIA. Conclusões Do Advogado-Geral Maciej Szpunar apresentadas no Processo C-320/16 - Uber France SAS (pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Tribunal de Grande Instância de Lille, França), em 4 de julho de 2017. Disponível em <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:62016CC0320&from=PT>>, acesso em 19/01/2023.

²¹⁰ A exemplo da Apelação Cível nº 0222966-67.2020.8.19.0001, julgada pela Quinta Câmara Cível do Poder Judiciário do Estado do Rio de Janeiro, e do Recurso Inominado Cível nº 0706942-55.2021.8.07.0016, julgado pela Segunda Turma Recursal dos Juizados Especiais do Distrito Federal, disponíveis, respectivamente, em <<http://www1.tjrj.jus.br/gedcacheweb/default.aspx?UZIP=1&GEDID=00046E560E53D2C678FC55E4F7E5ED5EFF71C5110A09450C&USER=>>> e <<https://pje2i-consultapublica.tjdft.jus.br/consultapublica/ConsultaPublica/listView.seam>>, acessos em 19/01/2023.

²¹¹ Analisadas no item 2.3 deste estudo.

²¹² Vide JUCÁ, Pedro Cunha. A percepção dos consumidores do Rio de Janeiro a respeito do Uber. Trabalho de Conclusão do Curso de Graduação em Administração de Empresas. Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, 2016. Disponível em <<https://www.maxwell.vrac.puc-rio.br/30478/30478.PDF>>, acesso em 23/01/2023. p. 20.

²¹³ CARVALHO, Jorge Morais. O contrato de transporte em veículo descaracterizado (Uber, Cafiby, Taxify). In: (Vários) Revista de Direito Comercial. Lisboa, 2018. Disponível em <<https://www.revistadedireitocomercial.com/o-contrato-de-transporte-em-veiculo-descaracterizado-uber-cafiby-taxify>>, acesso em 05/12/2021. p. 1195.

Por fim, atualmente parece prevalecer o entendimento de que “a relação estabelecida entre o passageiro e o aplicativo é uma relação de consumo”²¹⁴. No mais, observa-se um movimento das empresas atuantes no setor em investir no desenvolvimento dos denominados carros autônomos (sem motoristas), o que com certeza acarretará em novas discussões jurídicas²¹⁵.

²¹⁴ Vide COSTA, Juliana de Castro. Uber: Impacto jurídico e análise da regulação do transporte individual privado no Município de Fortaleza – CE. Dissertação de Mestrado em Direito. Universidade de Fortaleza, 2019. Disponível em <<https://uol.unifor.br/uol/conteudosite/?cdConteudo=9825475>>, acesso em 21/01/2023. p. 88. A afirmação de que “não restam dúvidas quanto a existência de uma relação de consumo estabelecida entre os motoristas de UBER e seus usuários” também consta em OBREGÓN, Marcelo Fernando Quiroga; SENA, Caroline Souza Cruz. A ocorrência da prática de dumping e dumping social na empresa UBER. *In* Derecho y Cambio Social, n° 62, 2020. Disponível em <https://www.derechocambiosocial.com/revista062/La_ocurrencia_del_dumping.pdf>, acesso em 22/01/2023. p. 13.

²¹⁵ Esta consideração deriva de observação feita em artigo de Amanda Lucena Lira e Cássio Nunes de Lira Braga. Vide BRAGA, Cássio Nunes de Lira; LIRA, Amanda Lucena. Reflexões jurídicas sobre as Operadoras de Tecnologias de Transporte Credenciadas: o caso da Uber. *In* Revista Jurídica Luso-Brasileira. Ano 3 (2017), n° 1. ARAÚJO, Fernando (coord.). Disponível em <https://www.cidp.pt/revistas/rjlb/2017/1/2017_01_0197_0219.pdf>, acesso em 21/01/2023. p. 204.

3. CLASSIFICAÇÃO NA LISTA ANEXA DOS SERVIÇOS PRESTADOS PELAS EMPRESAS OPERADORAS DE APLICATIVOS RELACIONADOS AO TRANSPORTE REMUNERADO PRIVADO INDIVIDUAL DE PASSAGEIROS

3.1 A lista Anexa à Lei Complementar 116/2003

Consoante exposto nas seções precedentes, a CF/88 estabeleceu que compete aos municípios instituir o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, desde que não compreendidos na competência dos Estados, e que estejam definidos em Lei Complementar. Atualmente, tal função é preenchida pela Lei Complementar 116/2003, cuja lista anexa contempla o rol de serviços passíveis de tributação pelos entes locais. Em outras palavras, para que haja a incidência do imposto em questão, deve haver previsão na lista anexa à referida Lei Complementar.

Nesse sentido, verifica-se que as circunstâncias de fato, via de regra, desenvolvem-se mais rapidamente que a normatização respectiva, mesmo porque, em geral, não há como antever as novas formas de prestação de serviços antes de estas efetivamente serem postas em prática, tampouco parece que a regulamentação de atividades puramente hipotéticas seja desejável. Portanto, frequentemente, suscitam-se debates acerca do enquadramento (ou não) de determinada atividade econômica em algum dos subitens da lista anexa à Lei Complementar 116/2003, vez que, acaso não seja possível considerar que a referida atividade está prevista na lista, não seria cabível a incidência do ISSQN. Acerca do caráter dinâmico dos fatos, em contraposição à enumeração legal, eis o alerta de Bernardo Ribeiro de Moraes:

“Por outro lado, ao examinarmos a lista de serviços, não podemos deixar de lado também a complexidade crescente da vida econômica e social de nossos dias, que reclama fórmulas novas para atender as necessidades também novas e a novos negócios jurídicos, exigindo outras fórmulas contratuais.”²¹⁶

A título ilustrativo da dinâmica evolutiva exposta, pode-se observar que, quando do surgimento desta técnica legislativa (de enumeração legal dos serviços passíveis de tributação em uma lista), o rol apenas contemplava 34 subitens²¹⁷, que depois passaram para 72²¹⁸, número posteriormente ampliado pela Lei 7.192/1984²¹⁹, assim como pelas Leis Complementares 56/1987²²⁰, 100/1999²²¹, 116/2003²²², 157/2016²²³ e 183/2021²²⁴, e que

²¹⁶ MORAES, Bernardo Ribeiro de. Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços. 1ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975. p. 400.

²¹⁷ Vide a lista anexa originalmente prevista no Decreto 406/1968, que pode ser encontrada em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0406.htm>, acesso em 09/06/2022.

²¹⁸ Vide as alterações promovidas pelo Decreto 834/1969, disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0834.htm>, acesso em 09/06/2022.

²¹⁹ Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L7192.htm>, acesso em 09/06/2022.

²²⁰ Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp56.htm>, acesso em 09/06/2022.

²²¹ Disponível em <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp100.htm>, acesso em 09/06/2022.

²²² Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>, acesso em 09/06/2022.

atualmente monta a exatos 200 subitens. Acerca da lista atual, destacados doutrinadores assim se manifestam:

“Um dos grandes destaques da Lei Complementar nº 116/2003, em termos de aperfeiçoamento e inovação, é sem dúvida nenhuma a listagem com as hipóteses de incidência do imposto municipal.

*A nova lista, totalmente diferente da anterior, agrupou os serviços de acordo com a sua materialidade (natureza), classificando-os em itens e subitens. Nessa nova sistemática jurídica, os itens ficam com a missão de descrever os gêneros e os subitens apresentam as suas espécies. A partir disso e com base nestas premissas, cabe ao intérprete (aplicador da lei) enfrentar o problema do enquadramento da atividade da empresa na lista de serviços que estão sujeitos à incidência do ISSQN”.*²²⁵

Antevendo esse cenário e as dificuldades inerentes à subsunção das atividades empresariais ao rol legal, o legislador utilizou-se das expressões “e congêneres” e “e similares”, em diversos dos subitens da lista anexa, além de ter estabelecido que “a incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado”²²⁶, legitimando a interpretação extensiva dos itens previstos, ainda que se reconheça a taxatividade da referida lista. Acerca desse tema, o STF assentou posição no seguinte sentido:

*“É taxativa a lista de serviços sujeitos ao ISS a que se refere o art. 156, III, da Constituição Federal, admitindo-se, contudo, a incidência do tributo sobre as atividades inerentes aos serviços elencados em lei em razão da interpretação extensiva.”*²²⁷

Portanto, pode-se afirmar que a lista anexa possui caráter taxativo, sob o prisma vertical, e exemplificativo, no plano horizontal. Explicitando esse ponto, Ricardo Ferreira sintetizou:

“A lista de serviços sujeitos à incidência do ISS é taxativa. Se o serviço não constar dela, não haverá incidência do ISS. Entretanto, essa listagem taxativa não deve ser interpretada de forma literal. Em diversos itens, a lista faz menção a serviços congêneres. Por exemplo, subitem 7.13 da Lei Complementar nº 116/2003:

7.13 - Dedetização, desinfecção, desinsetização, imunização, higienização, desratização, pulverização e congêneres.

Quando ela assim dispõe, não é necessário que o serviço esteja literalmente previsto, bastando que haja a previsão de serviço semelhante. Assim, é admissível a interpretação da lista de serviços por analogia, considerando-se que, apesar de taxativa, ela não deve ser entendida de forma literal. Ou seja, por interpretação, é possível concluir que o serviço está previsto na lista pelo gênero, que inclui todos os serviços da mesma espécie. O que não se admite é a integração por analogia, vale dizer, o suprimento de omissões da lista com base em serviços semelhantes nela previstos.

Segundo o STF, a lista de serviços é taxativa e não pode ser ampliada por analogia; em razão do art. 108 do CTN, é limitativa, e não simplesmente exemplificativa a

²²³ Disponível em <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp157.htm>, acesso em 09/06/2022.

²²⁴ Disponível em <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp183.htm>, acesso em 09/06/2022.

²²⁵ PATROCÍNIO, José Antônio; HIDALGO, Mauro. Imposto sobre serviços: questões polêmicas. 3ª ed. São Paulo: FISCOsoft editora, 2016. p. 149.

²²⁶ Este é o teor do art. 1º, § 4º, da Lei Complementar 116/2003.

²²⁷ Vide o RE 784.439 (tema 296 da Repercussão Geral), julgado pelo plenário em 26/09/2020, rel. min. Rosa Weber, disponível em <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=753823135>>, acesso em 09/06/2022.

lista de serviços, a lista é taxativa, embora cada item da relação comporte interpretação ampla e analógica (RE 75.952, 29.10.73).”²²⁸

Ocorre que, se de um lado foi prestigiada a segurança jurídica ao elencar-se um rol de todos os serviços passíveis de tributação (excluindo aqueles não contemplados), de outro causou-se uma necessidade de permanente atualização da mencionada lista. De toda forma, sempre oportunas as colocações de Bernardo Ribeiro de Moraes, no sentido de que:

“Para a aplicação do ISS, o serviço prestado pelo contribuinte deve ser analisado na sua verdadeira essência, a fim de enquadrá-lo no item da lista que melhor se adapte, fato somente possível quando conhecidas as características da atividade do contribuinte e do serviço gênero contido na lista de serviços”²²⁹

Ao encontro do citado entendimento, e antevendo mudanças na nomenclatura dada aos serviços prestados, mas sem alteração da essência da respectiva prestação, tanto o Código Tributário Nacional (CTN)²³⁰ quanto a Lei Complementar 116/2003²³¹ relativizaram a importância da denominação dada ao serviço, para fins da incidência tributária. De forma mais pragmática, Ricardo Ferreira expõe:

“O nome utilizado por pessoas jurídicas e autônomos prestadores de serviço não pode servir como artifício para elidir a incidência do imposto (a adoção de denominação em língua estrangeira, por exemplo). Se, pelo gênero ou espécie, a atividade estiver prevista em lei complementar, haverá a incidência do ISS, ainda que não conste literalmente da lista com a denominação utilizada pelo sujeito passivo para identificar o serviço. Por exemplo, personal trainer é o prestador de serviço de atividades físicas (subitem 6.04 da lista).”²³²

Assim, ao longo deste terceiro capítulo analisaremos os principais subitens da lista anexa à Lei Complementar 116/2003 em que, em tese, poderiam ser enquadradas as atividades desempenhadas pelas empresas operadoras de aplicativos relacionados a mobilidade urbana²³³, para, em seguida, analisar como o assunto parece ter sido tratado por diversos entes municipais, com base na análise das normas de algumas capitais selecionadas para estudo, e, em seguida, apresentar uma conclusão ao presente trabalho, no sentido de identificar situações que demarquem a classificação da atividade das empresas operadoras de aplicativos relacionados ao transporte remunerado individual privado de passageiros, para fins do ISSQN.

²²⁸ FERREIRA, Ricardo J. Manual do ISS para concursos. 2ª edição. Rio de Janeiro: Ferreira, 2019. p. 96-97.

²²⁹ MORAES, Bernardo Ribeiro de. Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços. 1ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975. p. 402.

²³⁰ Vide o disposto no art. 4º, I do CTN. BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm>, acesso em 20/06/2022.

²³¹ Consoante o disposto no art. 1º, § 4º, da Lei Complementar 116/2003. BRASIL. Lei Complementar 116/2003. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>, acesso em 22/06/2022.

²³² FERREIRA, Ricardo J. Manual do ISS para concursos. 2ª edição. Rio de Janeiro: Ferreira, 2019. p. 97.

²³³ Aqui, ressalva-se a opinião de parcela da doutrina, segundo a qual tais serviços “precisam ser incluídos na Lei Complementar para que possa ser exigido do contribuinte o valor correspondente ao ISS.” Vide BRAGA, Cássio Nunes de Lira; LIRA, Amanda Lucena. Reflexões jurídicas sobre as Operadoras de Tecnologias de Transporte Credenciadas: o caso da Uber. *In* Revista Jurídica Luso-Brasileira. Ano 3 (2017), nº 1. ARAÚJO, Fernando (coord.). Disponível em <https://www.cidp.pt/revistas/rjlb/2017/1/2017_01_0197_0219.pdf>, acesso em 21/01/2023. p. 216.

3.2 Serviços de informática

O primeiro item da lista anexa à Lei Complementar 116/2003 refere-se a “serviços de informática e congêneres”²³⁴. De acordo com o Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa, o vocábulo ‘informática’ significa a “ciência que visa ao tratamento da informação através do uso de equipamentos e procedimentos da área de processamento de dados.”²³⁵ A identificação da atividade das empresas em estudo com o primeiro item da lista de serviços anexa à Lei Complementar 116/2003 ocorre em função de, num primeiro momento, algumas destas sociedades terem alegado perante os órgãos públicos serem empresas de tecnologia²³⁶. Ocorre que, no mencionado rol de serviços, não consta a atividade de “serviços de tecnologia”, até em função da grande amplitude semântica que tal item poderia abarcar²³⁷, considerando-se como mais próximos destes (para os fins do presente estudo) os serviços de informática.

A título ilustrativo, observa-se que o Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa conceitua tecnologia como o “conjunto de conhecimentos, especialmente princípios científicos, que se aplicam a um determinado ramo de atividade”²³⁸. Em adição, a Diretiva 2015/1535 do Parlamento Europeu e do Conselho da União Europeia, relativa a serviços da sociedade da informação, conceitua tais serviços como “qualquer serviço prestado normalmente mediante remuneração, à distância, por via eletrônica e mediante pedido individual de um destinatário de serviços”²³⁹.

²³⁴ BRASIL. Lei Complementar 116/2003. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>, acesso em 22/06/2022.

²³⁵ FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. Coord. FERREIRA, Marina Baird; ANJOS, Margarida dos. Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa. 5ª edição. Curitiba: Positivo, 2010. p. 1158.

²³⁶ Nesse sentido, veja-se o seguinte trecho da petição da Uber do Brasil Tecnologia Ltda. em que solicitou seu ingresso como *amicus curiae* na ADI nº 2216901-06.2015.8.26.0000 (RE 1.054.110/SP): “3. Uber. A Uber é empresa de tecnologia que detém os direitos de exploração e licenciamento do direito de uso da plataforma tecnológica Uber, que conecta prestadores (motoristas parceiros) e consumidores (usuários) de serviços de transporte individual privado”. Já a 99 Tecnologia Ltda, nos mesmos autos, também se definiu em sentido similar, nos seguintes termos: “28. A 99 é uma sociedade brasileira que atua, essencialmente, como provedora de aplicações de Internet que viabilizam a intermediação e o agenciamento de diferentes categorias de serviços de transporte, prestados por usuários motoristas (sejam eles particulares ou taxistas) a usuários passageiros”. Disponível em

<https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seq_objetoincidente=5206938>, acesso em 23/06/2022.

²³⁷ Nesse sentido, Patrícia Baptista e Clara Iglesias Keller consideram que “Como tecnologia, em sentido amplo, pode ser considerado qualquer processo com capacidade de transformação da realidade, física ou virtual”. Vide BAPTISTA, Patrícia; KELLER, Clara Iglesias. Por que, quando e como regular as novas tecnologias? Os desafios trazidos pelas inovações disruptivas. Revista De Direito Administrativo, 273, 123-163. Disponível em <<https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/66659/64683>>, acesso em 31/01/2023. p. 129.

²³⁸ FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. Coord. FERREIRA, Marina Baird; ANJOS, Margarida dos. *Op. cit.* p. 2015.

²³⁹ UNIÃO EUROPEIA. Diretiva (UE) 2015/1535 do Parlamento Europeu e do Conselho, relativa a um procedimento de informação no domínio das regulamentações técnicas e das regras relativas aos serviços da

Já dentro do item inicial da lista anexa à Lei Complementar 116/2003, chegou-se ao subitem 1.05 basicamente por exclusão, pois, dos nove subitens que compõem o citado gênero de serviços²⁴⁰, aquele que parece ser mais próximo da atividade desempenhada pelas empresas operadoras de aplicativos relacionados a mobilidade urbana é o subitem 1.05, referente a serviços de “licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação”²⁴¹. Acerca do tema, Natalia De Nardi Dacomo explana que:

“O licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação são as formas jurídicas que permitem a utilização do serviço de programas de computadores.

O licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação é a norma individual e concreta que introduz no ordenamento uma relação jurídica.
(...)

O contrato de licença de uso é uma norma individual e concreta. No conseqüente os sujeitos são determinados (Prestador do Serviço é aquele que desenvolveu o programa, detendo os direitos sobre o mesmo; Tomador do Serviço é aquele que firmou um contrato de licença de uso com o respectivo titular).”²⁴²

A explicação aparente para que as empresas operadoras de aplicativos relacionados a mobilidade urbana apresentem-se como empresas de tecnologia é que, por meio desta qualificação, estariam sujeitas a regulação mais favorável, dado o incentivo que normalmente é conferido às inovações tecnológicas, não tendo que se submeter, por exemplo, às mesmas normas aplicáveis aos táxis, que se constituem como prestadores de serviços de transporte.

Conforme explicitado no primeiro capítulo deste trabalho, duas importantes consequências emergem de uma possível classificação das empresas operadoras de aplicativos relacionados a mobilidade urbana, acaso sejam enquadradas no subitem 1.05 da lista anexa à Lei Complementar 116/2003. A primeira delas refere-se ao local em que se considera prestado o serviço e devido o imposto, que recairia na regra geral exposta no comando do artigo 3º da referida lei, ou seja, no local em que situado o estabelecimento prestador.

sociedade da informação (codificação), de 9 de setembro de 2015. Disponível em <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT-EN/TXT/?from=EN&uri=CELEX%3A32015L1535>>, acesso em 14/07/2022.

²⁴⁰ Presentes no item 1 da lista anexa à Lei Complementar 116/2003.

²⁴¹ Inclusive, destaca-se que a Solução de Consulta SF/DEJUG nº 32, de 10 de dezembro de 2014, da Secretaria de Finanças e Desenvolvimento Econômico do Município de São Paulo, indicou ser possível (a depender das características do contrato e da remuneração acordada) que empresas que “atuam basicamente na prestação de serviço de viabilização de corridas de táxi por meio de uma base de táxis cadastrados e um aplicativo que conecta o passageiro ao táxi mais próximo”, cujo modelo contratual demonstre que a remuneração ocorra “substancialmente pela cessão de direito de uso do aplicativo e, adicionalmente, por pequena taxa relativa a cada corrida efetivamente realizada” podem ter sua atividade classificada como serviços de licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação, inclusive distribuição. Vide SÃO PAULO. Departamento de Tributação e Julgamento. Solução de Consulta Secretaria de Finanças/Departamento de Julgamento nº 32, de 10 de dezembro de 2014. Disponível em <<https://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/upload/arquivos/secretarias/financas/consultas/SC032-2014.pdf>>, acesso em 18/07/2022.

²⁴² DACOMO, Natália de Nardi. O Critério Material da Hipótese de Incidência do Imposto Sobre Serviços. Dissertação de Mestrado em Direito Tributário, Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP), 2005, disponível em <<https://sapientia.pucsp.br/bitstream/handle/7370/1/iss2005.pdf>>, acesso em 13/07/2022. p. 71.

Outra relevante consequência advinda de empresas similares à Uber do Brasil Tecnologia Ltda. serem consideradas como empresas prestadoras de serviços de licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação²⁴³, para fins do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, recai no fato de que, nesse caso, o valor do tributo em referência corresponderá a todo o preço cobrado do usuário final.

Ainda, observa-se que a licença de uso de programa de computador foi regulamentada, no Brasil, pela Lei 9.609/1998, que, entre outras providências, dispôs sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador e sua comercialização, mas não trouxe definições acerca do conceito de licença (ou cessão) de uso de tais algoritmos.

3.3 Serviços de intermediação

Outra possibilidade seria a caracterização da atividade desempenhada pelas empresas operadoras de aplicativos relacionados a mobilidade urbana como serviços de intermediação. A propósito de tal enquadramento, veja-se a posição da ministra Fátima Nancy Andrigli, externada em artigo científico:

*“(...) está na ordem do dia a questão da regulação de certos aplicativos de internet, especialmente o Uber, que, em essência, juridicamente nada mais faz do que servir de intermediário para um contrato de transporte entre consumidores e motoristas-proprietários de veículos.”*²⁴⁴

Dentro do item “10 - Serviços de intermediação e congêneres” da lista anexa à Lei Complementar 116/2003, aqueles que mais se amoldariam à atividade desempenhada pelas empresas em estudo seriam os subitens “10.02 - Agenciamento, corretagem ou intermediação de títulos em geral, valores mobiliários e contratos quaisquer”²⁴⁵ ou o subitem “10.05 - Agenciamento, corretagem ou intermediação de bens móveis ou imóveis, não abrangidos em outros itens ou subitens, inclusive aqueles realizados no âmbito de Bolsas de Mercadorias e

²⁴³ Ainda que se encontrem autores que entendam que “ocorre o enquadramento da UBER na lista de serviços no subitem 1.03 “Processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos, e congêneres””, a exemplo de BARRETO, Keline Cajueiro Campos. Breves considerações acerca da incidência do ISSQN sobre o serviço de transporte realizado por meio do aplicativo UBER. Disponível em <<https://www.conteudojuridico.com.br/consulta/artigos/58015/breves-consideraes-acerca-da-incidencia-do-issqn-sobre-o-servio-de-transporte-realizado-por-meio-do-aplicativo-uber#:~:text=Dessa%20feita%2C%20entende%2Dse%20que,prestar%20o%20servi%C3%A7o%20de%20transporte>>, acesso em 20/07/2022.

²⁴⁴ ANDRIGHI, Fátima Nancy. Uber: a regulação de aplicativos de intermediação de contrato de transporte. RDA - Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, v. 271, p. 409-416, jan./abr. 2016. Disponível em <<https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/download/60773/60068/130930>>, acesso em 27/06/2022. p. 410.

²⁴⁵ Nesse sentido, ver as Soluções de Consulta SF/DEJUG nº 44, de 29 de agosto de 2013 e nº 30, de 24 de novembro de 2014, disponíveis em <https://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/upload/s44_1389109801.pdf> e <<https://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/upload/arquivos/secretarias/financas/consultas/SC030-2014.pdf>>, respectivamente, ambas acessadas em 18/07/2022.

Futuros, por quaisquer meios”²⁴⁶. O subitem 10.02, além de poder ser obtido por exclusão aos demais subitens, é o único que contempla a intermediação de contratos quaisquer (não havendo menção específica no item 10 a contratos de transporte). Em comentário acerca deste subitem, Kiyoshi Harada afirma que “o intermediário de negócios limita-se à simples aproximação entre duas ou mais pessoas, para a realização de negócios”²⁴⁷.

No caso de serem caracterizadas como prestadoras de serviços de intermediação, vislumbram-se algumas vantagens para as empresas que atuam no mercado em estudo, a exemplo de manter o ISSQN devido no local do estabelecimento prestador, o que reduz os custos de *compliance*, visto que não torna necessário conhecer as normas tributárias de todos os municípios de atuação das empresas, tampouco obriga ao cálculo do imposto e à emissão de notas fiscais e de guias de recolhimento em tais localidades, concentrando essas tarefas apenas nos municípios em que a sociedade possui estabelecimento empresarial²⁴⁸. Além disso, considerando que os tomadores dos serviços seriam os ‘motoristas parceiros’, seria possível entender-se que a emissão de notas fiscais poderia ocorrer periodicamente (por exemplo, em base diária, semanal ou mensal), em vez de cumprir-se tal obrigação a cada prestação de serviço realizada.

Outra relevante consequência de considerar as entidades operadoras de aplicativos relacionados a mobilidade urbana como intermediárias entre os usuários e os ‘motoristas parceiros’ é que, nesse caso, a base de cálculo do ISSQN por elas devido corresponderia apenas à comissão auferida por tal intermediação (a qual, a grosso modo, varia entre 9,5% e 40% do preço total arcado pelo consumidor²⁴⁹), reduzindo sobremaneira o imposto devido. Corroborando este ponto, Roberto Tauil explicita que “o imposto vai gravar o valor da

²⁴⁶ Nesse sentido, ver o artigo 232, I, “o”, do Anexo Único integrante do Decreto nº 62.137, de 29 de dezembro de 2022, do Município de São Paulo: “Art. 232. O valor do imposto será calculado aplicando-se à base de cálculo a alíquota de: I - 2,0% (dois por cento) para os serviços previstos: (...) o) nos subitens 10.05 e 17.11 da lista do “caput” do artigo 202, relacionados, respectivamente, a intermediação, via plataforma digital, de aluguéis, transporte de passageiros ou entregas (...)”. MUNICÍPIO DE SÃO PAULO. Anexo Único ao Decreto 62.137/2022. Disponível em <https://legislacao.prefeitura.sp.gov.br/leis/decreto-62137-de-29-de-dezembro-de-2022/anexo/63af2d6614119226e0e75102/Anexo%20C3%9Anico%20-%20Decreto%20n%C2%BA%2062.137_2022.pdf>, acesso em 24/01/2023.

²⁴⁷ HARADA, Kiyoshi. ISS: Doutrina e Prática. 2ª edição. São Paulo: Atlas, 2014. p. 181.

²⁴⁸ De se ressaltar que as três empresas estudadas mais detalhadamente no capítulo 2 desta pesquisa (Uber do Brasil Tecnologia Ltda., 99 Tecnologia Ltda. e IDB Intermediação e Agenciamento de Serviços em Sites Ltda.) consideram que, independentemente de possuírem ou não estabelecimento em diversas cidades do país, o ISSQN devido a título dos serviços de intermediação apenas deve ser recolhido em sua ‘base fiscal’, ou seja, no município em que localizada a matriz empresarial.

²⁴⁹ Nos termos de explicações feitas pelos representantes da Uber, da 99 e da InDrive à Comissão Parlamentar de Inquérito (CPI) dos Aplicativos da Câmara Municipal de São Paulo. Vide MUNICÍPIO DE SÃO PAULO. Relatório Final da Comissão Parlamentar de Inquérito (CPI) dos Aplicativos. Disponível em <<https://www.saopaulo.sp.leg.br/iah/fulltext/relatoriocomis/RELFINRDP08-0006-2021.pdf>>, acesso em 12/01/2023. Páginas 53, 63 e 111.

comissão auferida pelo agenciador ou corretor e não o valor da operação em si, entendendo que o sujeito passivo da obrigação é o agente, agenciador ou corretor.”²⁵⁰

Adicionalmente, acaso houvesse um movimento das administrações tributárias em inserir as empresas em evidência como responsáveis pelo imposto devido pelos condutores (considerando tratar-se de serviços de intermediação), haveria a possibilidade de apenas serem aceitos pelas plataformas motoristas inscritos como Microempreendedores Individuais (MEIs), os quais, nos termos do art. 18-A, § 3º, V, “c”, da Lei Complementar 123/2006²⁵¹, apenas recolhem, a título de ISSQN, o valor fixo mensal de R\$ 5,00. Inclusive, observa-se que, com a edição da Resolução nº 148 do Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN), de 02/08/2019, foi expressamente prevista como ocupação permitida ao MEI a de “motorista de aplicativo independente”, a qual posteriormente foi substituída pela de “motorista (por aplicativo ou não) independente”, sujeita ao Código de Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) 5229-0/99, referente a “outras atividades auxiliares dos transportes terrestres não especificadas anteriormente”²⁵². Contudo, também nesse ponto há que se ter em mente a controvérsia acerca da independência (ou não) dos motoristas de aplicativos em relação às empresas operadoras destes²⁵³.

Outra possível vantagem para que as empresas analisadas almejem ser consideradas como intermediadoras estaria na possibilidade de exclusão da responsabilidade civil em face de eventuais acidentes automobilísticos (vez que a responsabilidade, em tese, poderia ser imputada ao motorista), além da ausência de vínculo trabalhista entre os condutores e as empresas, posto que a intermediação necessariamente pressupõe pelo menos três polos na relação jurídica: um contratante, um contratado, e um terceiro, que realiza a intermediação

²⁵⁰ TAUIL, Roberto Adolfo. Manual do Imposto Sobre Serviços. Rio de Janeiro: [s. n.], 2020. E-book. p. 174.

²⁵¹ Vide BRASIL. Lei Complementar 123, de 14 de dezembro de 2006. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm>, acesso em 06/07/2022.

²⁵² Consoante se depreende do Anexo XI da Resolução CGSN nº 140, de 22 de maio de 2018, com a redação dada pela Resolução CGSN nº 165/2022. Vide COMITÊ GESTOR DO SIMPLES NACIONAL - CGSN. Resolução CGSN nº 148, de 02 de fevereiro de 2019 e Resolução CGSN nº 165, de 23 de fevereiro de 2020. Disponíveis em:

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=102767>> e <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=123086#2326037>>, respectivamente, ambas acessadas em 06/07/2022.

²⁵³ Nesse sentido, exemplifica-se que o TST ainda não parece ter sedimentado entendimento definitivo sobre o tema, conforme se constata da leitura do Agravo de Instrumento em Recurso de Revista (AIRR) nº 10650-56.2021.5.03.0004, rel. min. Ives Gandra da Silva Martins Filho, julgado pela 4ª Turma em 28/06/2022, que não reconheceu o vínculo de emprego entre o motorista (reclamante) e a empresa 99 Tecnologia Ltda; e do Recurso de Revista nº 100353-02.2017.5.01.0066, rel. min. Mauricio Godinho Delgado, julgado pela 3ª Turma em 06/04/2022, que reconheceu o vínculo empregatício entre o motorista e a Uber do Brasil Tecnologia Ltda. Ambos os julgados se encontram disponíveis em <<https://jurisprudencia.tst.jus.br/>>, utilizando-se como argumento de pesquisa a expressão “Uber”, em consulta realizada em 13/07/2022.

entre ambos. Acerca da intermediação, colaciona-se abaixo o conceito trazido por parcela da doutrina civilista:

“Antes do Código Civil de 2002 ser editado, considerava-se a corretagem serviço técnico de colaboração e aproximação entre empresários e comerciantes, razão pela qual era regulamentada em caráter geral no Código Comercial, sem menção a esse tipo contratual no diploma civil de 1916. Com a evolução da realidade socioeconômica, porém, este negócio se consagrou definitivamente nas relações sociais, tornando-se o corretor importante intermediador também em relações não empresárias. Nesse contexto, o contrato de corretagem tornou-se objeto de regulamentação pelo Código Civil de 2002”²⁵⁴

Ainda no âmbito do Direito Civil, o Capítulo XIII do Título VI (referente aos contratos em espécie) do Código Civil (Lei 10.406/2002) trouxe algumas importantes definições²⁵⁵ acerca dos contratos de corretagem, a exemplo de seu conceito: “pelo contrato de corretagem, uma pessoa, não ligada a outra em virtude de mandato, de prestação de serviços ou por qualquer relação de dependência, obriga-se a obter para a segunda um ou mais negócios, conforme as instruções recebidas”.

Mais uma vez recorrendo à doutrina civilista, colaciona-se a passagem abaixo, que explicitou a posição dos autores acerca da atividade desempenhada pelos ‘aplicativos de transporte individual’:

“Nessa lógica, ganham papel de destaque os agentes intermediários, afastando-se da tradicional lógica dos grandes fornecedores. É o que ocorre, exemplificativamente, com os aplicativos de transporte individual, que não dispõem de frota própria de carros, contando, ao contrário, com a participação de motoristas particulares com seus veículos pessoais. Essa nova economia, em paulatina expansão na sociedade contemporânea, denota a relevância da análise da causa do contrato, compreendida como a mínima unidade de efeitos essenciais de um negócio jurídico. Torna-se, assim, fundamental que o intérprete analise, na hipótese concreta, o escopo econômico perseguido pelas partes, permitindo-se identificar o negócio em questão e a consequente disciplina jurídica aplicável.”²⁵⁶

Assim, vê-se que há importantes vozes a considerar que seriam serviços de intermediação, até mesmo em razão do argumento de que as empresas operadoras de aplicativos relacionados a mobilidade urbana, por não possuírem nenhum veículo, não realizariam serviços de transporte, mas apenas disponibilizariam uma aplicação tecnológica para permitir a conexão de usuários a ‘motoristas parceiros’. Contudo, também é possível considerar que tais empresas realizariam serviços de licenciamento de software, vez que invariavelmente se utilizam destes na consecução de seus fins, ou mesmo serviços na seara dos transportes, como será visto no tópico seguinte deste estudo.

²⁵⁴ TEPEDINO, Gustavo; KONDER, Carlos Nelson; BANDEIRA, Paula Greco. Fundamentos do Direito Civil, vol. 3 - Contratos. 2ª edição. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2021. p. 398.

²⁵⁵ Vide os artigos 722 e seguintes da Lei 10.406/2002 (Código Civil). BRASIL. Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm>, acesso em 13/07/2022.

3.4 Serviços de transporte

Já quanto aos serviços de transporte, pode-se afirmar que o elemento fundamental consiste no deslocamento (de pessoas ou coisas) de um ponto a outro. Nesse sentido, assim expõe Kiyoshi Harada:

“Transportar significa conduzir pessoas ou levar coisas de um lugar para outro até o destino final. O que interessa para o ISS é o deslocamento de pessoas ou coisas de natureza mercantil, pois o que é tributado é a prestação de serviço, pelo que o transporte próprio não tem a menor relevância jurídica. Sem o contrato de transporte, isto é, a obrigação de uma das partes da relação jurídica de receber pessoas ou coisas para, mediante paga, deslocá-las até o ponto de destino, não há que se falar em tributação.”²⁵⁷

Já o Código Civil estabelece que “pelo contrato de transporte alguém se obriga, mediante retribuição, a transportar, de um lugar para outro, pessoas ou coisas”²⁵⁸, bem como que “o transporte exercido em virtude de autorização, permissão ou concessão, rege-se pelas normas regulamentares e pelo que for estabelecido naqueles atos, sem prejuízo do disposto neste Código”²⁵⁹. Em prosseguimento, o Código Privado ocupa-se, quanto ao transporte de pessoas, basicamente da responsabilidade civil envolvida, estabelecendo uma “obrigação de resultado do transportador, diante da cláusula de incolumidade de levar a pessoa ou a coisa ao destino, com total segurança”²⁶⁰.

Já na lista anexa à Lei Complementar 116/2003, os serviços de transporte de natureza municipal (vez que os intermunicipais ou interestaduais não se sujeitam ao ISSQN, mas sim ao ICMS²⁶¹, ou seja, fogem ao escopo da presente pesquisa) constaram no item 16, que contém dois subitens: “16.01 - Serviços de transporte coletivo municipal rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros” e “16.02 - Outros serviços de transporte de natureza municipal.”²⁶² Ainda na mencionada Lei Complementar, tem-se a previsão de que, nos referidos serviços, o imposto será devido no local do Município onde está sendo executado o transporte²⁶³, bem como que, no caso do subitem 16.01, a alíquota poderá ser inferior a 2%, hipótese apenas permitida para os subitens 7.02, 7.05 (referentes a construção

²⁵⁶ TEPEDINO, Gustavo; KONDER, Carlos Nelson; BANDEIRA, Paula Greco. Fundamentos do Direito Civil, vol. 3 - Contratos. 2ª edição. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2021. p. 171.

²⁵⁷ HARADA, Kiyoshi. ISS: Doutrina e Prática. 2ª edição. São Paulo: Atlas, 2014. p. 220.

²⁵⁸ Art. 730 do Código Civil. Vide BRASIL. Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm>, acesso em 13/07/2022.

²⁵⁹ Art. 731 do Código Civil. *Ibidem*.

²⁶⁰ TARTUCE, Flávio. Manual de Direito Civil - volume único. 8ª edição. São Paulo, Método, 2018. p. 906.

²⁶¹ Conforme o art. 155, II, da CF/88.

²⁶² BRASIL. Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>, acesso em 22/06/2022.

²⁶³ Vide art. 3º, XIX, da Lei Complementar 116/2003.

civil) e 16.01²⁶⁴ da lista anexa à referida norma. Por fim, ressalta-se que, nos serviços ora em análise, a base de cálculo do imposto corresponde ao preço do serviço, ou seja, não admite deduções, consoante decidido pelo Superior Tribunal de Justiça:

“TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. TRANSPORTE DE CARGAS. ISSQN. BASE DE CÁLCULO. PREÇO DO SERVIÇO. EXCLUSÃO DO ABATIMENTO LOGÍSTICO. DESNECESSIDADE DE DILAÇÃO PROBATÓRIA. NÃO INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7/STJ. REFORMA DO ACÓRDÃO.

1. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça firmou-se no sentido de que o ISS recai sobre a prestação de serviços de qualquer natureza realizada de forma onerosa a terceiros e incide sobre a totalidade do preço do serviço pago, sem considerar qualquer abatimento auferido pelo prestador do serviço para o incremento do lucro operacional, sob pena de se ter alterada a base de cálculo estabelecida em lei. (...)”²⁶⁵

Especificamente acerca da atuação das empresas operadoras de aplicativos relacionados a mobilidade urbana, observa-se que se trata de atividade complexa, que envolve recursos tecnológicos e de informática (a exemplo de *smartphones*, *Global Positioning System* - GPS, *softwares* e veículos), assim como constitui uma relação com três polos²⁶⁶ (o usuário/consumidor, o motorista/conductor e a empresa operadora do aplicativo), cujo objetivo final dos usuários é o deslocamento urbano (e o lucro, para os motoristas e para as empresas). Dessa forma, para fins de incidência do ISSQN, haveria que se analisar qual dos aspectos sobressai e prevalece sobre os demais, para que a prestação de serviços seja classificada no subitem respectivo. Assim, e acaso se considere que a utilidade principal proporcionada pelas empresas operadoras de aplicativos relacionados a mobilidade urbana é o deslocamento de um ponto a outro, ter-se-ia que a tecnologia empregada e a comunhão de esforços entre os motoristas e as empresas seriam o meio pelo qual se desenvolve a prestação de serviços de transporte.

No sentido de relativizar as características individuais dos ‘motoristas parceiros’ na atividade em estudo, veja-se a observação de Joana Campos Carvalho:

“O utilizador acede à aplicação, introduz o seu destino e solicita que um carro o venha buscar. A interação no momento da contratação é unicamente entre o passageiro e a Uber, não tendo o motorista qualquer intervenção (...). A Uber fornece a identificação do motorista, já após a celebração do contrato, mas mesmo nesse momento não esclarece que estava a agir em nome e por conta

²⁶⁴ Vide art. 8º-A, § 1º, da Lei Complementar 116/2003.

²⁶⁵ AgInt no Resp 1.141.532/SP, julgado pela segunda turma em 26/11/2019, rel. min. Og Fernandes, disponível em <https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200901774248&dt_publicacao=28/11/2019>, acesso em 19/07/2022.

²⁶⁶ Ressalvando-se aqui parcela relevante de autores que entende que os motoristas seriam prepostos das empresas operadoras de aplicativos relacionados a mobilidade urbana (e, portanto, não seriam um polo independente), tema polêmico e que não se encontra no escopo da presente pesquisa, mas que pode ser encontrado, por exemplo, em SLEE, Tom. Uberização: A nova onda do trabalho precarizado. São Paulo: Editora Elefante, 2017. Ainda, observa-se que, ao menos por ora, ainda não são realizadas comercialmente viagens com emprego de veículos autônomos (sem motoristas).

daquele. (...) O comportamento dos motoristas é semelhante em cada viagem, perguntando, por exemplo, se a temperatura do carro está agradável e qual a estação de rádio que o passageiro prefere.”²⁶⁷

Já consoante a Decisão da Comissão de Utilidades Públicas do Estado da Califórnia nº 13-09-045, de 19/09/2013, a Autoridade Municipal de Transportes de São Francisco considera que realiza transporte por afretamento qualquer pessoa “envolvida no transporte de pessoas em veículo motorizado mediante contraprestação, seja em transporte comum ou contratado, em qualquer via pública nesse estado”²⁶⁸. Ainda de acordo com a referida decisão, a “Uber é o meio pelo qual o serviço de transporte é organizado, e cumpre essencialmente a mesma função que um escritório de expedição de limusines ou empresas de transportes”, tendo também a decisão rejeitado o argumento de que as Companhias de Transporte em Rede (*Transport Network Companies* - TNCs) são simplesmente provedoras de serviços baseados em Protocolo de Internet (*Internet Protocol* - IP), e, dessa forma, não sujeitos à jurisdição da Comissão de Utilidades Públicas do Estado da Califórnia, pois considerou-se tal argumento como factual e juridicamente falho, de modo que não foi aceito que o método pelo qual a informação é comunicada ou o serviço de transporte organizado altere a natureza subjacente do serviço de transporte oferecido²⁶⁹.

Em conclusão semelhante, o Tribunal de Justiça da União Europeia assim considerou:

“um serviço de intermediação como o que está em causa no processo principal, que tem por objeto, através de uma aplicação para telefones inteligentes, estabelecer a ligação, mediante remuneração, entre motoristas não profissionais que utilizam o seu próprio veículo e pessoas que pretendam efetuar uma deslocação urbana, deve ser qualificado de «serviço no domínio dos transportes»”²⁷⁰

²⁶⁷ CARVALHO, Joana Campos. Enquadramento Jurídico da Atividade da Uber em Portugal. Revista de concorrência e regulação, vol. 7, nº 26 (2016), p. 221-238. Disponível em <https://www.concorrencia.pt/sites/default/files/imported-magazines/CR_26_Joana_Campos_Carvalho.pdf>, acesso em 11/08/2022, p. 227.

²⁶⁸ Tradução livre do seguinte excerto: “The San Francisco Municipal Transportation Authority (SFMTA) says state law defines a charter-party carrier as any “person engaged in the transportation of persons by motor vehicle for compensation, whether in common or contract carriage, over any public highway in this state”, que consta na Decisão nº 13-09-045, de 19/09/2013, da Comissão de Utilidades Públicas do Estado da Califórnia, cuja íntegra pode ser obtida em <<https://docs.cpuc.ca.gov/PublishedDocs/Published/G000/M077/K192/77192335.PDF>>, acesso em 14/06/2022, p. 10.

²⁶⁹ Tradução e adaptação livre do seguinte trecho: “(...) Uber is the means by which the transportation service is arranged, and performs essentially the same function as a limousine or shuttle company dispatch office. (...) Specifically, we reject the argument that TNCs are simply providers of IP-enabled services and therefore exempt from our jurisdiction. We find this argument to be factually and legally flawed and, therefore, do not accept that the method by which information is communicated, or the transportation service arranged, changes the underlying nature of the transportation service being offered”, que consta na Decisão nº 13-09-045, de 19/09/2013, da Comissão de Utilidades Públicas do Estado da Califórnia, disponível em <<https://docs.cpuc.ca.gov/PublishedDocs/Published/G000/M077/K192/77192335.PDF>>, acesso em 14/06/2022. Páginas 12-13.

²⁷⁰ UNIÃO EUROPEIA. Tribunal de Justiça da União Europeia. Acórdão do Tribunal de Justiça (Grande Secção) no Processo C-434/15 - Asociación Profesional Elite Taxi contra Uber Systems Spain SL. Disponível em <<https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=198047&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1034149>>, acesso em 14/08/2022. Item 33.

Indo além, a Corte Europeia fundamentou a conclusão acima exposta, em síntese, nos seguintes fundamentos:

“Todavia, há que salientar que um serviço como o que está em causa no processo principal não se limita a um serviço de intermediação que consiste em estabelecer a ligação, através de uma aplicação para telefones inteligentes, entre um motorista não profissional que utiliza o seu próprio veículo e uma pessoa que pretenda efetuar uma deslocação urbana.

Com efeito, numa situação como a referida pelo órgão jurisdicional de reenvio, em que o transporte de passageiros é assegurado por motoristas não profissionais que utilizam o seu próprio veículo, o prestador desse serviço de intermediação cria, ao mesmo tempo, uma oferta de serviços de transporte urbano, que torna acessível designadamente através de ferramentas informáticas, tais como a aplicação em causa no processo principal, e cujo funcionamento geral organiza a favor das pessoas que pretendam recorrer a essa oferta para efeitos de deslocação urbana.

A este respeito, resulta das informações de que dispõe o Tribunal de Justiça que o serviço de intermediação da Uber assenta na seleção de motoristas não profissionais que utilizam o seu próprio veículo, aos quais esta sociedade fornece uma aplicação sem a qual, por um lado, esses motoristas não seriam levados a prestar serviços de transporte e, por outro, as pessoas que pretendessem efetuar uma deslocação urbana não teriam acesso aos serviços dos referidos motoristas. Além disso, a Uber exerce uma influência decisiva nas condições da prestação desses motoristas. Quanto a este último ponto, verifica-se, designadamente, que a Uber fixa, através da aplicação com o mesmo nome, pelo menos, o preço máximo da corrida, cobra esse preço ao cliente antes de entregar uma parte ao motorista não profissional do veículo e exerce um certo controlo sobre a qualidade dos veículos e dos respetivos motoristas assim como sobre o comportamento destes últimos, que pode implicar, sendo caso disso, a sua exclusão.

Por conseguinte, há que considerar que este serviço de intermediação faz parte integrante de um serviço global cujo elemento principal é um serviço de transporte e, portanto, corresponde à qualificação, não de «serviço da sociedade da informação» na aceção do artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 98/34, para o qual remete o artigo 2.º, alínea a), da Diretiva 2000/31, mas sim de «serviço no domínio dos transportes», na aceção do artigo 2.º, n.º 2, alínea d), da Diretiva 2006/123.”²⁷¹

A corroborar a hipótese segundo a qual a atividade das empresas operadoras de aplicativos relacionados a mobilidade urbana seria mais próxima dos transportes que de serviços de tecnologia, sendo esta empregada para o fim último de realizar o deslocamento de passageiros de um ponto a outro, observa-se que a empresa Uber do Brasil Ltda. parece ter tentado registrar-se perante o Instituto Nacional da Propriedade Industrial (INPI) com classificação de produtos/serviços descrita como “transporte; empacotamento e armazenagem de produtos; organização de viagem” (Classe de Nice NCL(10) 39)²⁷², ou seja, sua atividade principal até poderia ser entendida como intermediação (em razão de uma interpretação ampla do conceito de organização de viagem), mas não como referente a serviços de tecnologia ou licenciamento de software.

Assim, e ainda que as empresas operadoras de aplicativos relacionados a mobilidade urbana empreguem diversos recursos tecnológicos no desenvolvimento de suas atividades, e

²⁷¹ *Ibidem*. Itens 37 a 40.

²⁷² Conforme consulta pública ao processo de número 840466854 junto ao INPI. Vide <<https://busca.inpi.gov.br/pePI/servlet/MarcasServletController>>, acesso em 14/01/2023.

mesmo que frequentemente se apresentem como simples intermediárias entre os ‘motoristas parceiros’ e os usuários, existem argumentos relevantes para considerar-se que, ao menos nos casos específicos da Uber do Brasil Tecnologia Ltda. e da 99 Tecnologia Ltda., prevaleceriam as características atinentes ao transporte urbano²⁷³, sendo esta a atividade principal das referidas empresas.

3.5 Análise da regulamentação municipal em São Paulo, Rio de Janeiro, Distrito Federal, Porto Alegre, Cuiabá, Teresina e Manaus

Inicialmente, esclarece-se que a escolha entre os municípios escolhidos para análise se deu diante dos seguintes critérios: em primeiro lugar, limitou-se a análise apenas às capitais, por se tratar de critério simples, objetivo e que redundaria em maior facilidade de obtenção de informações.

Em segundo plano, optou-se por selecionar os dois entes federativos pioneiros, no Brasil, na atuação das empresas do ramo (quais sejam, os municípios do Rio de Janeiro e de São Paulo), assim como aqueles em que se pressupõe uma maior circulação de riqueza envolvida (critérios estes que redundaram em resultados coincidentes).

Por fim, e com vistas a conferir maior diversidade, foi dada preferência à seleção de pelo menos um município de cada região do país, destacando-se que as edilidades de Teresina e Cuiabá foram escolhidas por já terem sido objeto da realização de atividades profissionais relacionadas ao tema em estudo, por parte do autor da presente pesquisa, ainda que não se constituam como de maior porte econômico em relação a outras localidades das respectivas regiões geográficas.

Em São Paulo/SP, inicialmente a atividade restou proibida pela legislação local²⁷⁴, cuja inconstitucionalidade foi declarada pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo²⁷⁵

²⁷³ Conforme a posição do min. Edson Fachin que, no julgamento da ADPF 449/DF, sustentou que “(...) o sistema de aplicativo, ao meu modo de ver, é uma atividade que, preponderantemente, subsume-se ao conceito de transporte”, utilizando-se desse argumento para embasar seu voto pelo reconhecimento do vício formal na norma impugnada, acolhendo a procedência da arguição. Vide a ADPF 449/DF, julgada pelo plenário em 08/05/2019, rel. min. Luiz Fux, disponível em <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=750684777>>, acesso em 10/01/2023.

²⁷⁴ Conforme o art. 1º da Lei 16.279, de 8 de outubro de 2015. MUNICÍPIO DE SÃO PAULO. Lei 16.279, de 8 de outubro de 2015. Disponível em <<http://legislacao.prefeitura.sp.gov.br/leis/lei-16279-de-08-de-outubro-de-2015>>, acesso em 25/01/2023.

²⁷⁵ Consoante decisão do Órgão Especial do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (TJ-SP) proferida nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIN) nº 2216901-06.2015.8.26.0000. Vide ADIN 2216901-06.2015.8.26.0000, julgado pelo Órgão Especial do TJ-SP em 05/10/2016, rel. des. Francisco Casconi, disponível em <https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?conversationId=&cdAcordao=9902546&cdForo=0&uuiidCaptcha=sa_jcaptcha_42e6dc6bb23f477a86bac06885659e3b&g-recaptcha-response=03AFY_a8Xoig19y2cVLYO5IDZxu2V43Fv85vfumIwYUCe5RzyE6N6h4R5mtrTguAttReroU15t5Cq>

(TJ-SP). Contudo, em 10 de maio de 2016, a Prefeitura editou o Decreto 56.981²⁷⁶, no qual dispôs sobre “o uso intensivo do viário urbano municipal para exploração de atividade econômica privada de transporte individual remunerado de passageiros de utilidade pública”, entre outras situações²⁷⁷. A grande inovação da norma local foi a instituição de um preço público, para remunerar “a exploração intensiva da malha viária pelos serviços de transporte individual remunerado de utilidade pública”²⁷⁸, instrumento este que arrecada vultosa quantia aos cofres públicos²⁷⁹. Ainda, as empresas exploradoras da atividade de “transporte individual remunerado de passageiros de utilidade pública” foram denominadas pelo referido Decreto de “Operadoras de Tecnologias de Transporte Credenciadas” (OTTCs)²⁸⁰, e foram “obrigadas a abrir e compartilhar seus dados com a Prefeitura”²⁸¹, entre outros deveres. Na norma legal em comento, destaca-se que ficou prevista a competência da OTTC para “intermediar a conexão entre os usuários e os motoristas, mediante adoção de plataforma tecnológica”²⁸², e a única menção explícita ao ISSQN foi no sentido de que “os serviços de que trata este decreto sujeitar-se-ão ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS, nos termos da legislação pertinente, sem prejuízo da incidência de outros tributos aplicáveis.”²⁸³

-KpxyIey0FWXWgNSffrQpuWcJGXcsqZ81tre22cWQ3LPsDeXAY1Xjeap6-XzK6iK7dDB632Tjfv4hxP4_yqVsPeMsB_j2yF9fHqyEhpLMuHiog7yQqwFrhOTIujBo2avMOxb0aUebPKSxTJtK7oXu7YzQynrxvU0rQI7KIEV5wUrAxTihLfr3cBNYkCUqgrdY8HRd-H4vttWfB5hZGyADaflqzxx54Kn-Y6ChP8w7yU5dMTQ0r11yURT4pPYjVbBAo0Gqwhpu0bdsREgh_oQhU9aC8pG_X4S_Tp-SifN8fEOQk31QyZ-Asb6PHDkRF2EHgIWBsxZh7z-H9qMgXMmuch-p8wc_ulnNtrtLdROMEInjZe9hp3Fa4-vvIY8Mpl44yp3Mt8a0aNt-c4mC4mtGG016GD3b6fJfHqnjAKa25Kgl_S-SEVX6QdxH1XLHNddZelLovKHOf3ISigouXJZEvMfT6ATwIUimHqD85EGUQGvwa9JyCRqEwDXjePNbkWIVjO4IdJNtVKTxtjf2EzKI-Q>, acesso em 25/01/2023.

²⁷⁶ Tal decreto pode ser conferido em <<https://legislacao.prefeitura.sp.gov.br/leis/decreto-56981-de-10-de-maio-de-2016>>, acesso em 25/01/2023.

²⁷⁷ Dentre essas não restou inserida a atividade dos táxis, que continuou sujeita à Lei nº 7.329, de 11 de julho de 1969, consoante previsão contida no artigo 1º, parágrafo único, do Decreto 56.981, de 10 de maio de 2016.

²⁷⁸ Nos termos do art. 8º do Decreto 56.981/2016.

²⁷⁹ Segundo depoimento do Sr. Ricardo Leite Ribeiro, à época ocupante do cargo de Diretor de Políticas Públicas e Relações Governamentais na Uber do Brasil Tecnologia Ltda., colhido em 30/11/2021 no âmbito da CPI dos Aplicativos do Município de São Paulo, “entre os anos de 2014-2020, a Uber recolheu R\$574 milhões de ISS, e de preço público R\$518 milhões (2016-2020)”. Já de acordo com o Sr. Diogo Santos, representante legal da plataforma 99, em depoimento colhido na mesma CPI, na data de 07/12/2021, “entre os anos de 2017 e 2021 a 99 contribuiu com preço público no valor R\$125 milhões de reais na cidade de São Paulo”. O resumo de tais depoimentos constou no relatório final de tal comissão parlamentar. Vide MUNICÍPIO DE SÃO PAULO. Relatório Final da Comissão Parlamentar de Inquérito dos Aplicativos. Disponível em <<https://www.saopaulo.sp.leg.br/iah/fulltext/relatoriocomis/RELFINRDP08-0006-2021.pdf>>, acesso em 12/01/2023. Páginas 50 e 60.

²⁸⁰ Vide o art. 3º do Decreto 56.981/2016.

²⁸¹ Nos termos do art. 4º do Decreto 56.981/2016.

²⁸² Consoante o art. 6º, II, do Decreto 56.981/2016.

²⁸³ Vide o art. 38 do Decreto 56.981/2016. Já no art. 6º, VI, ficou estabelecido que “compete à OTTC credenciada para operar o serviço de que trata esta seção: (...) pagar tributos municipais devidos pela prestação do serviço”, em inciso que foi inserido no Decreto 56.981/2016 por meio do Decreto 58.595, de 4 de janeiro de 2019.

Ainda em relação à legislação do Município de São Paulo, observa-se que a Lei 17.719, de 26 de novembro de 2021, previu que a alíquota seria de 2% para o subitem 10.05, relacionado “a intermediação, via plataforma digital, de aluguéis, transporte de passageiros ou entregas, bem como de compra e venda de mercadorias e demais bens móveis tangíveis (marketplace)”²⁸⁴, ou seja, foi prevista uma redução da alíquota aplicável (que antes era de 5%), após a edição da mencionada lei, bem como denota que a Prefeitura de São Paulo, aparentemente, considera que a atividade das empresas operadoras de aplicativos relacionados ao transporte remunerado individual de passageiros situa-se no domínio da intermediação²⁸⁵.

Já no Rio de Janeiro/RJ, inicialmente a atividade também restou vedada pelas normas locais²⁸⁶, mas posteriormente foi regulamentada por meio de decretos municipais²⁸⁷, sendo que, atualmente, tramitam na Câmara de Vereadores os Projetos de Lei n° 671 e 672²⁸⁸,

²⁸⁴ Eis o teor do referido dispositivo legal: “Art. 232. O valor do imposto será calculado aplicando-se à base de cálculo a alíquota de: I - 2,0% (dois por cento) para os serviços previstos: (...) o) nos subitens 10.05 e 17.11 da lista do “caput” do artigo 202, relacionados, respectivamente, a intermediação, via plataforma digital, de aluguéis, transporte de passageiros ou entregas (...)”. Ocorre que o mencionado subitem 10.05 da lista presente na Lei Complementar refere-se ao “agenciamento, corretagem ou intermediação de bens móveis ou imóveis, não abrangidos em outros itens ou subitens, inclusive aqueles realizados no âmbito de Bolsas de Mercadorias e Futuros, por quaisquer meios”, ou seja, parece ter sido considerado pelo legislador paulistano que o transporte de passageiros seria espécie de bem móvel, quando, na visão deste autor, melhor seria se o art. 232, I, “o”, fizesse menção ao subitem 10.02 da lista, que engloba “agenciamento, corretagem ou intermediação de títulos em geral, valores mobiliários e contratos quaisquer”, ao menos no que se refere ao transporte de passageiros, que parece ser mais um contrato que um bem (móvel ou imóvel).

²⁸⁵ Tal entendimento provavelmente tem como fundamento o fato de, inicialmente, as principais empresas do setor terem estabelecido suas sedes (em âmbito nacional) no Município de São Paulo, de modo que, ao considerar o serviço como de intermediação, o ISSQN das atividades de tais empresas em todo o território nacional seria recolhido exclusivamente ao Município de São Paulo, e pode ser corroborada pelo depoimento do Sr. Luís Felipe Vidal Arellano, à época Secretário de Fazenda Adjunto do Município de São Paulo, colhido em 30/08/2022, no âmbito da CPI dos Aplicativos, que, questionado a respeito da Uber e da 99, explicou que “na medida em que essas empresas moveram a sua sede para municípios vizinhos, a cidade de São Paulo deixou de arrecadar o imposto sobre serviços dos serviços – ISS prestados por ela de intermediação”. MUNICÍPIO DE SÃO PAULO. Relatório Final da Comissão Parlamentar de Inquérito dos Aplicativos. Disponível em <<https://www.saopaulo.sp.leg.br/iah/fulltext/relatoriocomis/RELFINRDP08-0006-2021.pdf>>, acesso em 12/01/2023. p. 104.

²⁸⁶ Conforme artigos 1º e 4º, ambos da Lei 6.106, de 25 de novembro de 2016. MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO. Lei 6.106, de 25 de novembro de 2016. Disponível em <<http://mail.camara.rj.gov.br/APL/Legislativos/contlei.nsf/e9589b9aabd9cac8032564fe0065abb4/eab315f3cdefecf832580790055bfe7?OpenDocument>>, acesso em 25/01/2023.

²⁸⁷ A exemplo do Decreto 44.399, de 11 de abril de 2018, do Decreto 46.417, de 29 de agosto de 2019, e do Decreto 48.612, de 15 de março de 2021, todos atualmente expressamente revogados. Ocorre que todos estes decretos foram objeto da Representação por Inconstitucionalidade n° 0055524-16.2019.8.19.0000, que tramitou no Órgão Especial do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro (TJ-RJ), e, cautelarmente, suspendeu a eficácia dos dois primeiros decretos, que, após, foram expressamente revogados pelo Decreto 48.612/2021 (o qual foi expressamente revogado pelo Decreto 51.934, de 13 de janeiro de 2023), tendo sido o Decreto 48.612/2021 também declarado parcialmente inconstitucional pelo TJ-RJ. Vide Processo n° 2216901-06.2015.8.26.0000, julgado pelo Órgão Especial do TJ-RJ em 31/10/2022, rel. des. Mauricio Caldas Lopes, disponível em <<http://www1.tjrj.jus.br/gedcacheweb/default.aspx?UZIP=1&GEDID=00044D3923CE29B7551F96BE6831F2D1B5DAC513181D1B4C&USER=>>>, acesso em 26/01/2023.

²⁸⁸ Aqui, esclarece-se que se optou por analisar os referidos Projetos de Leis, vez que, atualmente, no Município do Rio de Janeiro, a atividade desempenhada pelas empresas operadoras de aplicativos relacionados a

ambos do ano de 2021 e de iniciativa do Poder Executivo, destacando-se que o segundo objetiva instituir a Taxa de Fiscalização de Transportes por Aplicativos (TFTA), a qual tem como fato gerador o exercício do poder de polícia referente à “exploração da malha viária pelos serviços de transporte individual privado remunerado de passageiros por meio de aplicativos ou plataformas de comunicação em rede”, tendo como contribuintes “as pessoas jurídicas que organizam e realizam a intermediação dos serviços de transporte individual privado remunerado de passageiros por meio de aplicativos (...)”²⁸⁹, mas incide também sobre frotas de micro-ônibus e ônibus²⁹⁰. Ou seja, apesar do fato gerador da taxa referir-se a transporte individual, o tributo também onera veículos destinados ao transporte coletivo, observando-se que o Projeto de Lei n° 672/2021 nada dispôs sobre o ISSQN incidente sobre a atividade.

Já o Projeto de Lei n° 671/2021 buscou regulamentar a prestação do serviço de transporte remunerado privado individual de passageiros intermediado por plataformas digitais ou aplicativos, considerando como “operadora: toda pessoa jurídica que promova a organização e intermediação dos serviços de transporte remunerado privado individual de passageiros por meio de aplicativos ou plataformas de comunicação em rede”²⁹¹, o que indica que a referida norma considera que as empresas em análise não apenas intermedeiam, mas também organizam os serviços de transporte, destacando-se também que, pelo Projeto de Lei, cabe às operadoras “fixar o valor correspondente ao serviço prestado ao usuário”²⁹², olvidando que, a rigor, nem todas as operadoras fixam tal preço (como parece ser o caso da InDrive, que afirma permitir a negociação de preços entre usuários e motoristas²⁹³), e, apesar de não ter tratado acerca do ISSQN, consignou que “o Município poderá estabelecer obrigações acessórias de natureza tributária previstas em legislação própria”²⁹⁴.

mobilidade urbana não se encontra sujeita a regulamentação municipal em vigor (exceto pela Lei 7.690, de 5 de dezembro de 2022, que determinou “que motoristas de carros de aplicativos não poderão recusar o transporte de passageiros por razões políticas, religiosas, raciais ou por orientação sexual”), pois os Decretos que desempenhavam essa função foram expressamente revogados.

²⁸⁹ Vide artigos 1° e 2° do Projeto de Lei n° 672/2021, disponível em <<http://aplicnt.camara.rj.gov.br/APL/Legislativos/scpro2124.nsf/8446f2be3d9bb8730325863200569352/826f37958a8197260325875100696ad0?OpenDocument>>, acesso em 26/01/2023.

²⁹⁰ Consoante se depreende do Anexo Único do Projeto de Lei, relativo ao cálculo da TFTA, no qual o item V estipula fatores multiplicadores por tipo de veículos, prevendo o “Fator 5, para frotas de micro-ônibus ou equivalente”; e o “Fator 10, para ônibus”.

²⁹¹ Vide art. 2°, III, do Projeto de Lei n° 671/2021, disponível em <<http://aplicnt.camara.rj.gov.br/APL/Legislativos/scpro2124.nsf/8446f2be3d9bb8730325863200569352/95e1badf9cfd6fb6f0325875100684261?OpenDocument>>, acesso em 26/01/2023.

²⁹² Vide art. 5°, IV, do Projeto de Lei n° 671/2021.

²⁹³ Conforme estudado no capítulo 2, item 2.3.3, desta dissertação.

²⁹⁴ Vide o Projeto de Lei n° 671/2021, art. 5°, parágrafo único.

No Distrito Federal (DF), a Lei 5.691, de 02 de agosto de 2016, disciplinou “a prestação do Serviço de Transporte Individual Privado de Passageiros Baseado em Tecnologia de Comunicação em Rede no Distrito Federal - STIP/DF”²⁹⁵, destacando-se que em diversos trechos da norma as sociedades são referidas como “empresas de operação de serviços de transporte”²⁹⁶, bem como que a Lei previu diversas obrigações a serem cumpridas²⁹⁷ - parte delas inclusive declarada inconstitucional pelo Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios (TJ-DFT)²⁹⁸, além da vedação para pagamento de viagens em dinheiro, “devendo as viagens realizadas pelos prestadores do STIP/DF ser pagas pelos usuários exclusivamente de forma eletrônica”²⁹⁹ e a obrigação explícita de que as empresas de operação do STIP/DF emitam e enviem “ao passageiro a Nota Fiscal de Consumidor Eletrônica - NFC-e, ao final da viagem”³⁰⁰.

Contudo, o Decreto 42.011, de 19 de abril de 2021, ao regulamentar a lei ora em evidência, dispôs que o serviço de transporte urbano, individual e remunerado de passageiros é prestado por pessoa natural, tem sua contratação disponibilizada exclusivamente por meio de acesso a aplicativo on-line de agenciamento de viagens, operado por pessoa jurídica³⁰¹, bem como definiu que considera-se Empresa Operadora a “pessoa jurídica autorizada pelo Poder Público a disponibilizar e operar aplicativo on-line de agenciamento de viagens visando conexão entre passageiros e Prestadores”³⁰². Assim, tem-se que, aparentemente, o Distrito Federal inicialmente³⁰³ considerava as empresas como prestadoras de serviços de transporte,

²⁹⁵ Vide o art. 1º da Lei 5.691, de 02 de agosto de 2016. DISTRITO FEDERAL. Lei nº 5.691, de 02 de agosto de 2016. Disponível em:

<[²⁹⁶ A exemplo do art. 1º, § 2º, e dos artigos 6º, 8º e 11-C, todos da Lei 5.691, de 02 de agosto de 2016.](https://www.sinj.df.gov.br/sinj/Norma/505697248c404143ae288de24a79d1e3/Lei_5691_02_08_2016.html#:~:text=LEI%20N%C2%BA%205.691%2C%20DE%20202%20DE%20AGOSTO%20DE%202016&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20a%20regulamenta%C3%A7%C3%A3o%20da,Federal%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAs.>, acesso em 26/01/2023.</p>
</div>
<div data-bbox=)

²⁹⁷ A exemplo da cobrança de preço público (art. 14); prévia autorização da Secretaria de Mobilidade Urbana - SEMOB (art. 8º, caput); existência de matriz ou filial no Distrito Federal (art. 8º, III); Taxa de Autorização ou de Renovação Anual de Operação do STIP/DF, cobrada das empresas (art. 8º, IX); e Taxa de Emissão ou Taxa de Renovação Anual, cobrada dos motoristas (art. 4º, § 2º e art. 11-C, § 4º).

²⁹⁸ Nos termos do Incidente de Arguição de Inconstitucionalidade Cível nº 0000570-53.2019.8.07.0000, no qual a exigência de licenciamento do veículo no DF (inclusa no art. 5º, III, da Lei 5.691/2016) foi declarada inválida. Vide Processo nº 0000570-53.2019.8.07.0000 (acórdão nº 1296119), julgado pelo Conselho Especial do TJ-DFT em 20/10/2020, rel. designado des. Jair Soares, disponível em <<https://pesquisajuris.tjdft.jus.br/IndexadorAcordaos-web/sistj>>, acesso em 27/01/2023.

²⁹⁹ Nos termos do art. 9º, § 2º, da Lei 5.691, de 02 de agosto de 2016.

³⁰⁰ Vide art. 11, VII, da Lei 5.691/2016.

³⁰¹ Vide o art. 2º do Decreto 42.011/2021. DISTRITO FEDERAL. Decreto 42.011, de 19 de abril de 2021. Disponível em <https://www.semob.df.gov.br/wp-conteudo/uploads/2021/08/Decreto-42011-de-19_04_2021.pdf>, acesso em 27/01/2023.

³⁰² Vide o art. 3º, III, do Decreto 42.011/2021.

³⁰³ Quando da edição da Lei 5.691, de 02 de agosto de 2016.

mas, após, passou a entender que tais sociedades seriam, de fato, intermediadoras³⁰⁴ entre passageiros e pessoas naturais (motoristas), estas sim as responsáveis pela prestação dos serviços de transporte.

Por outro lado, em Porto Alegre/RS, a atividade foi regulamentada pela Lei 12.162, de 9 de dezembro de 2016, que classificou a atividade como revestida “de interesse público e inserida na categoria Aplicações de Internet do modal transporte motorizado privado e remunerado de passageiros”³⁰⁵, bem como dispôs que “a autorização do serviço de transporte motorizado privado e remunerado de passageiros é restrita às operadoras de tecnologia responsáveis pela sua disponibilização”³⁰⁶, indicando ter considerado que as empresas seriam as prestadoras dos serviços de transporte³⁰⁷. Além disso, tal Lei instituiu a Taxa de Gerenciamento Operacional (TGO)³⁰⁸, cujo sujeito passivo é “a pessoa jurídica autorizatória do serviço de transporte” e tem como fato gerador “o exercício do poder de polícia administrativo (...) relacionado à autorização e à fiscalização operacional do serviço de transporte motorizado privado e remunerado de passageiros”³⁰⁹, assim como estipulou que a obrigatoriedade de fornecimento aos passageiros de recibo eletrônico “não elide outras obrigações acessórias de natureza tributária previstas em legislação própria”³¹⁰, e, ainda, quanto ao ISSQN aplicável, estabeleceu que:

³⁰⁴ Nesse ponto, veja-se os artigos 26, I, e 27, I e II, ambos do Decreto 42.011/2021, que estabeleceram ser devedor do Prestador realizar o serviço de transporte, e da empresa operadora prestar o serviço de intermediação e tecnologia e a conexão entre Prestadores e passageiros.

³⁰⁵ Vide o art. 1º, parágrafo único, da Lei 12.162/2016. MUNICÍPIO DE PORTO ALEGRE. Lei 12.162, de 9 de dezembro de 2016. Disponível em <<https://legislacao.portoalegre.rs.gov.br/media/sapl/public/normajuridica/sirel/Lei%2012162%202016.pdf>>, acesso em 27/01/2023.

³⁰⁶ Vide o art. 2º, parágrafo único, da Lei 12.162/2016.

³⁰⁷ Nesse ponto, ressalva-se que nos termos do art. 5º da Lei 12.162/2016, entre as competências previstas para as pessoas jurídicas autorizatórias do serviço de transporte motorizado privado e remunerado de passageiros, constou a atividade de intermediação da conexão entre os usuários e os condutores, mediante adoção de aplicações de internet, mas tal competência veio em conjunto com diversas outras, a exemplo daquela referente à organização da atividade e do serviço prestado pelos condutores dos veículos cadastrados, permitindo inferir que o serviço prestado por tais autorizatórias, de acordo com a visão legal, iria além da intermediação.

³⁰⁸ A referida Taxa, assim como outros dispositivos da Lei 12.162/2016, foi objeto da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 70075503433 (com número 0314458-46.2017.8.21.7000, junto ao Conselho Nacional de Justiça - CNJ) perante o Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul (TJ-RS), apresentada pelo diretório regional do Partido Novo, e em que figuraram como *amicus curiae* as empresas Uber do Brasil Tecnologia Ltda e 99 Tecnologia Ltda, mas a TGO foi julgada válida pelo TJ-RS, que apenas invalidou outros dispositivos normativos (relativos ao compartilhamento de dados e informações com o Município de Porto Alegre, à necessidade das empresas possuírem sede ou filial no Município, bem como quanto à obrigatoriedade de possuírem seguro contra danos a terceiros e à idade máxima dos veículos, entre outras disposições). Vide Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 0314458-46.2017.8.21.7000 (nº 70075503433), julgada pelo Órgão Especial do TJ-RS em 24/06/2019, rel. des. Marilene Bonzanini, disponível em <<https://consulta.tjrs.jus.br/consulta-processual/processo/decisoes/acordaos?numeroProcesso=70075503433&codComarca=700&perfil=0>>, acesso em 27/01/2023.

³⁰⁹ Vide o art. 4º da Lei 12.162/2016.

³¹⁰ Vide art. 5º, § 2º, da Lei 12.162/2016.

“Art. 38. O serviço de transporte motorizado privado e remunerado de passageiros sujeitar-se-á ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), nos termos da legislação aplicável, sem prejuízo da incidência de outros tributos aplicáveis.

Parágrafo único. As autorizatárias do serviço de transporte motorizado privado e remunerado de passageiros ficam obrigadas a entregar à Receita Municipal, mensalmente e nos termos de regulamentação, as informações sobre os valores recebidos pela prestação do serviço no Município de Porto Alegre.”³¹¹

Já no Decreto 19.700, de 13 de março de 2017, estipulou-se a necessidade de as empresas apresentarem “prova de inscrição no cadastro de contribuintes estadual ou municipal, se houver, relativo ao domicílio ou sede da requerente”, além de “prova de inscrição no Cadastro Fiscal da Secretaria Municipal da Fazenda”³¹². Por fim, destaca-se que tal decreto alterou o Regulamento do ISSQN do Município de Porto Alegre³¹³, para consignar que “as autorizatárias do serviço de transporte motorizado privado e remunerado de passageiros deverão consolidar” a relação de veículos, seus proprietários e os condutores cadastrados para prestarem o serviço e “as informações sobre os valores recebidos pela prestação do serviço no Município de Porto Alegre”, “e mantê-las atualizadas e disponíveis para imediata entrega assim que intimados a fazê-lo pela Receita Municipal.”³¹⁴

Em Cuiabá/MT, a Lei n° 6.376, de 09 de abril de 2019, explicitamente estipulou que, para efeito de enquadramento tributário do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN), as “Operadoras de Plataformas Digitais de Intermediação de Transporte (OPIT)”³¹⁵ “serão consideradas prestadoras de serviço de intermediação, por meio de plataformas digitais, de serviços de transporte e, portanto, contribuintes do ISSQN no Município de Cuiabá”³¹⁶, vez que determinou a obrigatoriedade das OPITs possuírem “inscrição no Cadastro Mobiliário com sede, filial ou escritório no Município de Cuiabá com o objetivo de proporcionar assistência aos condutores e seus usuários”³¹⁷. Ainda, a Lei determinou que tais empresas estariam obrigadas “reter e recolher as obrigações tributárias incidentes sobre a

³¹¹ Vide art. 38 da Lei 12.162/2016.

³¹² Vide art. 2º, V e XII, do Decreto 19.700/2017. MUNICÍPIO DE PORTO ALEGRE. Decreto 19.700, de 13 de março de 2017. Disponível em <<https://legislacao.portoalegre.rs.gov.br/media/sapl/public/normajuridica/sirel/Decreto%2019700.pdf>>, acesso em 27/01/2023.

³¹³ Qual seja, o Decreto Municipal 15.416, de 20 de dezembro de 2006.

³¹⁴ Vide o art. 9º do Decreto 19.700/2017, c/c art. 5º, X e 38, § único, ambos da Lei 12.162/2016.

³¹⁵ Denominação dada pelo art. 1º da Lei 6.376/2019. MUNICÍPIO DE CUIABÁ. Lei 6.376, de 09 de abril de 2019. Disponível em <https://legislativo.camaracuiaba.mt.gov.br/Arquivo/Documents/legislacao/html_impresao/L63762019.html?id_entificador=30003A004C00>, acesso em 28/01/2023.

³¹⁶ Vide art. 2º, § único, da Lei 6.376/2019. A disposição também foi reforçada pelo art. 5º da Lei Complementar 463/2019. Vide MUNICÍPIO DE CUIABÁ. Lei Complementar 463, de 09 de abril de 2019. Disponível em <<https://legislativo.camaracuiaba.mt.gov.br/Arquivo/Documents/legislacao/html/C4632019.html?identificador=38003800390034003A004C00>>, acesso em 28/01/2023.

³¹⁷ Vide art. 3º, IV, da Lei 6.376/2019.

atividade, na qualidade de substituto tributário³¹⁸, além de ter instituído obrigação acessória específica, denominada “Declaração Eletrônica de Serviços de Intermediação de Transporte por Plataformas Digitais (DESIT)”, a qual consiste em “arquivo eletrônico padronizado com dados referentes aos serviços prestados”³¹⁹, prevendo também a possibilidade da Secretaria Municipal de Fazenda dispensar a obrigação de emissão de notas fiscais de serviço, “desde que o arquivo padronizado contemple as necessidades da fiscalização tributária”³²⁰.

Ainda em Cuiabá, na mesma data em que publicada a Lei 6.376/2019, também foi divulgada a Lei Complementar 463, 09 de abril de 2019, que alterou o Código Tributário Municipal³²¹, para instituir duas taxas: a Taxa de Fiscalização de Transporte Remunerado Privado de Passageiros³²² e a Taxa de Licença de Funcionamento de Operadoras de Plataformas Digitais de Intermediação de Serviço de Transporte, observando-se que esta última em muito se assemelha aos preços públicos instituídos por outros Municípios, vez que o fato gerador elencado pela Lei Complementar não foi o exercício do poder de polícia ou a prestação de serviço público específico e divisível³²³, e a base de cálculo foi o valor de R\$ 0,05 por quilômetro rodado.

Em Teresina/PI, a Lei 5.324, de 7 de janeiro de 2019, disciplinou “o uso do Sistema Viário Urbano Municipal, para a exploração do serviço de transporte remunerado privado individual de passageiros, prestado pelas Operadoras de Tecnologia de Transporte - OTTs”³²⁴, e estabeleceu que tais OTTs são “responsáveis pela intermediação entre os motoristas prestadores de serviços e seus usuários”³²⁵, bem como que tais empresas deverão “manter unidade física para atendimento e operação dos serviços prestados, compatível com o tamanho de sua operação na cidade, em local de fácil acesso”³²⁶, ou seja, deverão manter estabelecimento no Município³²⁷, e são responsáveis pelo “pagamento de Preço Público, pela

³¹⁸ Vide art. 4º, V, da Lei 6.376/2019.

³¹⁹ Vide art. 6º, X, da Lei 6.376/2019.

³²⁰ Vide art. 6º, § 3º, da Lei 6.376/2019.

³²¹ O Código Tributário Municipal de Cuiabá é a Lei Complementar 043, de 23 de dezembro de 1997.

³²² Esta, a ser cobrada das pessoas físicas que explorem a atividade de transporte remunerado privado de passageiros dentro do território do Município, no valor de R\$ 155,00 reais por ano, devida quando da vistoria anual realizada nos veículos.

³²³ A taxa, devida pelas pessoas jurídicas operadoras/administradoras das plataformas digitais que viabilizam a prestação do serviço de transporte, teve como fato gerador a viabilização/intermediação de serviços, por meio de plataformas digitais (aplicativos eletrônicos), entre o demandante e o ofertante da prestação de serviço de transporte, e previu como base de cálculo o total mensal de quilômetros rodados pela frota de veículos cadastrados na plataforma digital de intermediação do serviço, multiplicado pelo valor de R\$ 0,05.

³²⁴ Vide a ementa da Lei 5.324/2019. MUNICÍPIO DE TERESINA. Lei 5.324, de 7 de janeiro de 2019. Disponível em <<https://dom.pmt.pi.gov.br/admin/upload/DOM2437-08012019-ASSINADO.pdf>>, acesso em 28/01/2023. p. 1.

³²⁵ Vide art. 3º, § 1º, da Lei 5.324/2019.

³²⁶ Vide art. 4º da Lei 5.324/2019.

³²⁷ A obrigatoriedade de estabelecimento também foi mencionada no 3º, § 1º, da Lei 5.324/2019.

utilização intensa do viário urbano, sem prejuízo de incidência de tributação específica”³²⁸ e pela emissão de documentos fiscais³²⁹, além de que “os serviços de que trata esta Lei sujeitar-se-ão ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN, nos termos da legislação pertinente, sem prejuízo da incidência de outros tributos aplicáveis”³³⁰, destacando-se também que a Lei em evidência foi objeto de diversos questionamentos judiciais perante o Tribunal de Justiça local³³¹.

Ainda em Teresina, o Decreto 18.602, de 20 de maio de 2019, também regulamentou a atividade³³², sem grandes inovações em relação à Lei 5.324/2019, exceto pela definição de que “o preço público, a ser pago por empresa Operadora de Tecnologia de Transporte - OTT, o valor resultante da aplicação da alíquota de 1% (um por cento) sobre o preço total de cada viagem”³³³, em relação ao total de viagens realizadas em cada mês, cuja cobrança “dar-se-á sem prejuízo da incidência de tributação específica”³³⁴.

Por fim, em Manaus/AM, a Lei 2.486, de 24 de julho de 2019, regulamentou o “Transporte Remunerado Privado Individual de Passageiros por meio de Aplicativos ou Plataformas de Comunicação em Rede”³³⁵, e definiu como “empresas de operação de serviços de transporte aquelas que disponibilizam e operam aplicativos on-line de agenciamento de

³²⁸ Vide art. 7º, V, e art. 10, ambos da Lei 5.324/2019.

³²⁹ Vide art. 7º, § único, IV, e art. 20, VI, ambos da Lei 5.324/2019.

³³⁰ Vide art. 34 da Lei 5.324/2019.

³³¹ Nesse sentido, observa-se que, na Tutela Cautelar Antecedente nº 0711513-82.2019.8.180000, foi concedida medida “liminar para que a autoridade coatora, Sr. Superintendente Municipal de Transporte e Trânsito de Teresina - PI, se abstenha, imediatamente, de lavrar qualquer auto de infração, bem como de impor ou cobrar qualquer sanção, referente a supostas violações à Lei nº 5.324/2019 e ao Decreto nº 18.602/2019”, sendo tal provimento mantido em sede do Agravo de Instrumento (AI) nº 0700625-20.2020.8.18.0000, manejado pelo Município. Já no AI nº 0700921-42.2020.8.18.0000, foi mantida decisão proferida em sede de Ação Civil Pública manejada pelo Ministério Público do Estado do Piauí, a qual determinou, entre outras coisas, que até o final da demanda “o Município de Teresina e a STRANS se abstenham de praticar quaisquer atos referentes à restrição do número de veículos cadastrados; à cobrança de preço público pela utilização de vias públicas; a exigência de licenciamento do veículo no Município de Teresina”. Vide ESTADO DO PIAUÍ. Tribunal de Justiça do Estado do Piauí (TJ-PI). 6ª Câmara de Direito Público. Rel. des. Erivan Lopes. Agravo de Instrumento nº 0700625-20.2020.8.18.0000. Disponível em <<https://www.tjpi.jus.br/e-tjpi/home/jurisprudencia/visualizar/445967>>, acesso em 28/01/2023; e *Idem*. Rel. des. Francisco Antônio Paes Landim Filho. Agravo de Instrumento nº 0700921-42.2020.8.18.0000. Disponível em <<https://www.tjpi.jus.br/e-tjpi/home/jurisprudencia/visualizar/439499>>, acesso em 28/01/2023.

³³² E também foi objeto dos mesmos questionamentos judiciais explicitados na nota de rodapé nº 335 deste trabalho.

³³³ Vide art. 9º do Decreto 18.602/2019, disponível em <<https://dom.pmt.pi.gov.br/admin/upload/DOM2526-21062019-ASSINADO.pdf>>, acesso em 28/01/2023. p. 5.

³³⁴ Vide art. 9º, § 3º, do Decreto 18.602/2019.

³³⁵ Vide a ementa da Lei 2.486/2019. MUNICÍPIO DE MANAUS. Lei 2.486, de 24 de julho de 2019. Disponível em <https://sapl.cmm.am.gov.br/media/sapl/public/normajuridica/2019/241/lei_n_2486_de_24_jul_2019_.pdf>, acesso em 28/01/2023.

viagens para conectar passageiros a prestadores de serviços do transporte”³³⁶, dispendo também que o serviço de transporte é realizado pelos motoristas³³⁷, bem como que:

“Art. 7º. Sem prejuízo das obrigações tributárias, a exploração do serviço implicará o pagamento de preço público pelas empresas operadoras de plataforma de comunicação em rede, como contrapartida pelo custo do Poder Público com fiscalização e manutenção de toda infraestrutura do transporte urbano.

*Parágrafo único. A plataforma de comunicação em rede deverá recolher aos cofres públicos do órgão gestor do transporte urbano municipal, mensalmente, o percentual de um por cento do valor total de cada viagem efetuada por seus prestadores.”*³³⁸

Igualmente em Manaus, o Decreto 4.883, de 03 de agosto de 2020, considerou como prestador de serviço o motorista cadastrado na Empresa Operadora³³⁹, bem como reforçou a necessidade de pagamento do preço público. Por fim, destaca-se que, em consulta superficial perante o Tribunal de Justiça do Estado do Amazonas (empregando como argumentos de busca as expressões relativas aos números da Lei 2.486/2019 e do Decreto 4.883/2019, acrescidas do termo “Manaus”), não foi identificada a propositura de ações judiciais impugnando as normas manauaras.

Em síntese, pode-se comparar algumas das principais características explicitadas pelas normas estudadas por meio da tabela abaixo:

Município	Principais Normas	Considerou como intermediação?	Instituiu Preço Público?	Instituiu Taxa?	Houve judicialização?	Nomenclatura específica criada pela norma
São Paulo	Decreto 56.981	Sim	Sim	Não	Sim	Operadora de Tecnologia de Transporte Credenciada (OTTC)
Rio de Janeiro	Projetos de Lei 671/2021 e 672/2021, e Decreto 48.612/2021 (revogado)	Sim	O Decreto 48.612/2021 sim, mas o Projeto de Lei 671/2021 não	Projeto de Lei 672/2021 sim, mas o Decreto 48.612/2021 não	Sim	Denominou as empresas de Operadoras

³³⁶ Vide art. 1º, § 3º, da Lei 2.486/2019.

³³⁷ Vide art. 5º da Lei 2.486/2019.

³³⁸ Vide art. 7º da Lei 2.486/2019.

³³⁹ Vide art. 2º, V, do Decreto 4.883/ 2020. MUNICÍPIO DE MANAUS. Decreto 4.883, de 03 de agosto de 2020. Disponível em <<http://leismunicipa.is/yrgak>>, acesso em 28/01/2023.

Distrito Federal	Lei 5.691/2016 e Decreto 42.011/2021	Lei 5.691/2016 não, mas Decreto 42.011/2021 sim	Sim	Sim, para as empresas e também para os motoristas	Sim	Serviço de Transporte Individual Privado de Passageiros Baseado em Tecnologia de Comunicação em Rede no Distrito Federal (STIP/DF)
Porto Alegre	Lei 12.162/2016 e Decreto 19.700/2017	Não	Não	Sim	Sim	Transporte Motorizado Privado e Remunerado de Passageiros
Cuiabá	Lei 6.376/2019 e Lei Complementar 463/2019	Sim, inclusive para fins de ISSQN	Não	Sim, para as empresas e também para os motoristas	Sim	Operadoras de Plataformas Digitais de Intermediação de Transporte (OPIT)
Teresina	Lei 5.324/2019 e Decreto 18.602/2019	Sim	Sim	Não	Sim	Operadoras de Tecnologia de Transporte (OTT)
Manaus	Lei 2.486/2019 e Decreto 4.883/2020	Não	Sim	Sim, em valor fixo anual por empresa credenciada	Não identificada	Transporte Remunerado Privado Individual de Passageiros

Em resumo, observa-se que a maioria dos entes estudados considerou a atividade como relativa a intermediação, ainda que, à exceção de Cuiabá, tal caracterização da atividade não tenha feito expressa menção à incidência do ISSQN, bem como que quatro dos sete entes analisados (ou seja, aproximadamente metade) instituíram preço público, sendo que aqueles que não estabeleceram preço público previram a cobrança de alguma taxa a cargo das empresas (e vice-versa, salvo nos casos de Manaus³⁴⁰ e do Distrito Federal, que previram a incidência simultânea de preço público e taxa). De toda forma, verificaram-se recorrentes questionamentos judiciais em torno das normas municipais (as quais restaram completamente esvaziadas no Rio de Janeiro e em Teresina), e, à exceção de Manaus, identificou-se a

³⁴⁰ Aqui, destaca-se que a taxa instituída pelo Município de Manaus foi estabelecida em valor fixo (independentemente do número de corridas, motoristas cadastrados, quilômetros rodados ou faturamento) e anual, relativamente baixo (vez que correspondente a 150 Unidades Fiscais do Município, o que, em 2023, corresponderia a R\$ 20.215,50, para todo o ano). Vide o art. 3º, XII, c/c o Anexo Único, ambos da Lei 2.486/2019.

ocorrência de pelo menos alguma disposição normativa invalidada pelos Tribunais de Justiça estaduais. Por fim, também foi possível constatar que sequer a nomenclatura empregada pelos legisladores locais teve uniformidade, pois praticamente todos os entes federativos estudados optou por se referir à atividade ou às empresas por meio de denominação exclusiva.

3.6 Critérios sugeridos para classificação da atividade sob a ótica do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza

Após serem tecidas breves explanações acerca de questões gerais do ISSQN (capítulo 1), e sobre os aplicativos relacionados ao transporte remunerado privado individual de passageiros, tanto na perspectiva nas normas constitucionais e federais quanto sob a ótica das próprias empresas operadoras, e também na visão dos motoristas e dos passageiros, ainda que com foco na possível incidência do ISSQN sobre a atividade desempenhada pelas empresas (capítulo 2), discorreu-se acerca da lista anexa à Lei Complementar 116/2003 e dos serviços de informática, de intermediação e de transportes, para, em seguida, estudar brevemente as regulamentações de sete entes federativos selecionados para análise. Diante de tais substratos, passa-se a partir de agora a tentar elucubrar possibilidades e alternativas para conferir maior segurança jurídica à questão, no sentido de conferir maior uniformização, mitigação da litigiosidade e aumento da efetividade na arrecadação de recursos públicos, ou, ao menos, fomentar o debate acerca do tema.

Assim, ressalta-se que, conforme especificado na análise da legislação das sete capitais selecionadas para estudo, identificou-se recorrentes questionamentos judiciais em torno das normas municipais. Nesse ponto, e apesar do presente estudo não possuir como escopo a análise jurídica sob o ponto de vista de outras questões, que não as relacionadas ao ISSQN, fica a observação de que as normas municipais deveriam considerar o assentado no principal precedente judicial relacionado à regulamentação do transporte remunerado privado individual de passageiros³⁴¹, no sentido de ser inconstitucional a proibição de tal atividade³⁴², bem como que “no exercício de sua competência para regulamentação e fiscalização do

³⁴¹ Qual seja, o Tema 967 - Proibição do uso de carros particulares para o transporte remunerado individual de pessoas, resultante do julgamento do RE 1.054.110/SP, julgado pelo STF em 09/05/2019.

³⁴² Aparentemente, com o ingresso das empresas 99 Tecnologia Ltda. e Uber do Brasil Tecnologia Ltda. no ramo de transporte de passageiros com uso de motos na cidade de São Paulo, tal discussão acerca da proibição do transporte voltou à tona. Nesse sentido, em São Paulo, foi editado o Decreto 61.144, de 6 de janeiro de 2023, cujo art. 1º suspendeu temporariamente a utilização de motocicletas para a prestação do serviço de transporte individual remunerado de passageiros por meio de aplicativos. Vide MUNICÍPIO DE SÃO PAULO. Decreto 61.144, de 6 de janeiro de 2023. Disponível em <<https://legislacao.prefeitura.sp.gov.br/leis/decreto-62144-de-6-de-janeiro-de-2023>>, acesso em 31/01/2023.

transporte privado individual de passageiros, os Municípios e o Distrito Federal não podem contrariar os parâmetros fixados pelo legislador federal”³⁴³.

Em adição, e dada a mutabilidade e dinamicidade do contexto apresentado (que, a bem da verdade, foi estudado apenas de modo breve e limitado ao escopo da presente dissertação), também se considera que os legisladores municipais deveriam, tanto quanto possível, elaborar leis mais principiológicas e pouco restritivas³⁴⁴, pois provavelmente a tecnologia continuará desenvolvendo novas funcionalidades e formas de utilização econômica, de modo que se entende pertinente a discussão acerca da delegação de diversos temas às regulamentações infralegais. Nesse ponto, Patrícia Baptista e Clara Iglesias Keller advertem que:

“o problema de andamento (pacing problem) se refere ao esforço do aparato estatal, especialmente nas funções normativas, em acompanhar o rápido ritmo em que se dá a evolução tecnológica. Na demanda por atuação estatal diante de mercados caracterizados por uma alta velocidade de mutação, o regulador se vê constantemente ameaçado pelos riscos de adoção de instrumentos abrangentes demais (inspirados por uma tentativa de englobar o máximo de desdobramentos possíveis daquela tecnologia) ou de menos (quando esta ameaça se traduz em uma regulação tão cautelosa em relação a possíveis evoluções que deixa de atender os fins a que se propôs).”³⁴⁵

A título exemplificativo, verificou-se que diversas das leis municipais estudadas previram idade máxima para os veículos circularem, e foram posteriormente alteradas para ampliar tal limite³⁴⁶, assim como adentraram em minúcias que talvez devessem ter sido deixadas a critério do Poder Executivo, que teria mais flexibilidade para adaptação frente a mudanças, além de capacidade de maior especialização técnica sobre alguns temas relacionados a mobilidade urbana.

De toda forma, entende-se necessário promover a segurança jurídica, especialmente nos casos em que a aplicação das normas aos casos concretos é capaz de conduzir a diferentes bases de cálculo e sujeitos (ativo e passivo) da obrigação tributária, como no caso da incidência do ISSQN em face das operadoras de aplicativos relacionados ao transporte

³⁴³ Conforme a tese estabelecida quando do julgamento do Tema 967: “1. A proibição ou restrição da atividade de transporte privado individual por motorista cadastrado em aplicativo é inconstitucional, por violação aos princípios da livre iniciativa e da livre concorrência; e 2. No exercício de sua competência para regulamentação e fiscalização do transporte privado individual de passageiros, os Municípios e o Distrito Federal não podem contrariar os parâmetros fixados pelo legislador federal (CF/1988, art. 22, XI).” Vide RE 1.054.110/SP, julgado pelo plenário em 09/05/2019, rel. min. Luís Roberto Barroso, disponível em <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15341025600&ext=.pdf>>, acesso em 16/08/2022.

³⁴⁴ Em igual sentido, Patrícia Baptista e Clara Iglesias Keller consideram que “o que convém ser enfatizado, todavia, é que o regulador, a priori, lidando com um cenário de incertezas quanto a resultados e informações deficientes - que é o que caracteriza quase sempre o surgimento de uma inovação disruptiva -, deve adotar uma postura conservadora na interpretação dos seus limites de ação.” Vide BAPTISTA, Patrícia; KELLER, Clara Iglesias. Por que, quando e como regular as novas tecnologias? Os desafios trazidos pelas inovações disruptivas. Revista De Direito Administrativo, 273, 123-163. Disponível em <<https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/66659/64683>>, acesso em 31/01/2023. p. 151.

³⁴⁵ *Ibidem*. p. 139.

³⁴⁶ Caso das normas do Distrito Federal, Cuiabá, São Paulo e Porto Alegre.

remunerado privado individual de passageiros, vez que, se considerado que a atividade das empresas seria de serviços de informática, o imposto seria devido sobre o preço do serviço (de licenciamento de software), e poderia ser cobrado tanto dos motoristas quanto dos passageiros, ao passo que, se se classificar a atividade de tais empresas como de intermediação, a base de cálculo seria apenas a comissão auferida por tais sociedades, e, acaso se repute que as empresas prestam elas mesmas o serviço de transporte (e não os motoristas), a base de cálculo seria todo o preço do serviço cobrado do usuário. Ainda, o próprio sujeito ativo eventualmente pode ser objeto de discussão, vez que o serviço de transporte de natureza municipal é devido no local “do Município onde está sendo executado o transporte”³⁴⁷, ao passo que os serviços de informática e de intermediação (e seus congêneres) submetem-se à regra geral do imposto, ou seja, são devidos no local do estabelecimento prestador³⁴⁸. Humberto Ávila, discorrendo acerca do Estado como beneficiário da segurança jurídica, observa a importância de tal conceito, também para os entes públicos:

“Se segurança jurídica é empregada no sentido de princípio objetivo, obviamente a cognoscibilidade, a confiabilidade e a calculabilidade do ordenamento jurídico em geral também são imprescindíveis para o funcionamento do próprio ente estatal. A abstração e a tipificação são instrumentos técnicos para garantir a função-certeza inerente ao conceito de segurança jurídica, sendo essa certeza avaliável na perspectiva do emissor dos comandos normativos (...).”³⁴⁹

Nesse sentido, faz-se importante traçar características distintivas entre os serviços de informática, de intermediação e de transporte, se considerada a atuação das sociedades operadoras de aplicativos (que, portanto, se utilizam da informática) relacionados ao transporte intramunicipal remunerado e individual de passageiros. Assim, observa-se que tais empresas, de fato, conjugam elementos das três possíveis classificações para as atividades que desempenham, dentro da lista de serviços anexa que consta na Lei Complementar 116/2003, vez que empregam a informática para conectar passageiros a motoristas, com vistas à realização de um transporte. Contudo, é necessário observar qual dos subitens da referida lista anexa teria precedência sobre os demais (se é que tal prevalência se observa), visto que a atividade das empresas não se constitui em três prestações de serviços autônomas e distintas, mas engloba um conjunto de atividades indissociáveis, cuja cobrança (ou a utilidade

³⁴⁷ Vide o art. 3º, XIX, da Lei Complementar 116/2003.

³⁴⁸ Aqui, operou-se uma simplificação, pois observa-se que, nos casos de importação de serviços, o imposto será devido no local do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado (vide art. 1º, § 1º, c/c art. 3º, I, da Lei Complementar 116/2003), ou mesmo no local do domicílio do prestador, acaso este consiga prestar o serviço sem a presença de um estabelecimento (vide art. 3º, caput, da Lei Complementar 116/2003).

³⁴⁹ ÁVILA, Humberto. Segurança Jurídica - Entre Permanência, Mudança e Realização no Direito Tributário. São Paulo: Malheiros Editores, 2011. p. 154.

proporcionada) não é segregada, ao menos na forma em que atualmente tais entidades operam.

Em prosseguimento, considera-se que um dos elementos fundamentais para a distinção entre tais serviços seria a forma de precificação e de cobrança. Em outras palavras, acaso se tenha alguma empresa³⁵⁰ que venha a cobrar um valor fixo e periódico (por exemplo, R\$ 200,00 por mês) dos motoristas, devido pela utilização de sua aplicação tecnológica (licenciamento de software), entende-se que estaríamos mais próximos de serviços de informática, pois, nesse caso, teríamos uma empresa cuja forma de remuneração estaria absolutamente dissociada dos serviços de intermediação e de transportes. Por outro lado, as três empresas estudadas nessa dissertação adotam como forma de remuneração, em linhas gerais, a aplicação de um percentual sobre o preço total cobrado pelo serviço de transporte, de forma a aproximar a atividade a serviços desta natureza, ou mesmo de intermediação.

Ainda, outro possível critério distintivo seria o nível de ingerência que as empresas possuem sobre os serviços de transporte³⁵¹. Por esse critério, quanto mais as empresas atuem além da mera aproximação entre as partes, por exemplo com contratação de seguros de responsabilidade civil decorrentes de acidentes³⁵², controle sobre a rota empregada no deslocamento, disponibilização de funcionalidades de “achados e perdidos”, vedação a que os motoristas possam desenvolver carteira de clientes autônoma, implementação de canais de segurança (como recebimento de denúncias e gravação de áudio e vídeo em viagens), além de atividades de apoio administrativo (a exemplo de emissão de comprovantes e recibos e facilitação de pagamentos), mais difícil seria defender que a atuação não seria efetivamente, de serviços de transporte³⁵³. Nesta toada, no caso de empresas que afirmem não influenciar no

³⁵⁰ No ano de 2019, o autor do presente estudo teve contato com a empresa de nome fantasia “Ubiz Car”, que, na época, atuava na cidade de Parnaíba (no estado do Piauí), e que, apesar de, sob a ótica dos usuários, ser essencialmente semelhante às suas concorrentes, alegava que auferia lucros por meio de cobrança mensal fixa de cada um dos motoristas cadastrados, independentemente da quantidade de corridas (ou do valor destas) realizadas pelos motoristas.

³⁵¹ O critério foi explicitado por Jorge Morais Carvalho, segundo o qual, citando decisões do Tribunal de Justiça da União Europeia sobre os casos da Uber e do Airbnb, “o critério decisivo, segundo o tribunal, é o do “nível de controlo” (§ 66) ou da “influência decisiva” (§ 67) no que respeita à prestação do serviço no contrato principal (alojamento ou transporte)”. Vide CARVALHO, Jorge Morais. Sentenças Airbnb Ireland e Star Taxi App, Conceito de Serviço da Sociedade da Informação e Regulação de Plataformas Digitais. In (Vários) Revista de Direito Comercial. Lisboa, 2021. Disponível em <<https://static1.squarespace.com/static/58596f8a29687fe710cf45cd/t/60451ef464f05d39e954d343/1615142645622/2021-07+-+0481-0510+-+LA-PV.pdf>>, acesso em 05/02/2023. p. 497.

³⁵² Aqui, observa-se que, atualmente, a contratação de seguro de Acidentes Pessoais a Passageiros (APP) é uma obrigação legal imposta à atividade (vide o art. 11-A, II, da Lei 12.587/2012), e, ainda que possa ser exigida diretamente dos motoristas (e não das empresas a que se vinculam), haveria provável ganho de escala na centralização da contratação por meio de um único ente, em vez da contratação individual por cada motorista.

³⁵³ Aqui, vale a pena citar a explanação de Nuno Cunha Rodrigues sobre a posição do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE): “Em síntese, o TJUE aplicou à Uber um teste que, a partir deste aresto, passou a ser designado como *teste Uber* que visa determinar se uma dada plataforma colaborativa actua como mera

preço cobrado ao passageiro pelo serviço de transporte³⁵⁴, a atividade de tais empresas se aproximaria, nesse ponto, de um serviço de intermediação (desde que tal alegação seja de fato observada, na prática), dada a maior liberdade para as partes negociarem entre si, ao passo que, para as sociedades que impõem unilateralmente (e sem possibilidade de barganha) o preço a ser praticado, tal controle se afigura mais acentuado, caracterizando, assim, mais proximidade com serviços de transporte.

Outrossim, também seria possível considerar que um critério relevante para a distinção dos tipos de serviços em análise seria a utilidade econômica principal gerada pela atividade das empresas, no sentido de averiguar, sob a percepção do usuário (pois, em regra, considera-se que as empresas e os motoristas objetivam principalmente a percepção de renda, e é do passageiro que, ao fim e ao cabo, se extrai a remuneração destes), a funcionalidade que lhe é preponderante, ou seja, se os serviços de informática e de intermediação seriam atividades finalísticas (ou mesmo autônomas), ou se corresponderiam a etapas (atividades-meio) para a realização de um deslocamento de um ponto a outro. Assim, acaso seja possível constatar verdadeira autonomia nas atividades exercidas pelos condutores (a exemplo da livre escolha dos preços praticados e da rota, e de ausência de penalidades impostas pela recusa de corridas), a atividade das empresas estaria mais distante daquela relacionada ao transporte, ao passo que, acaso verificada uma uniformidade nas condutas e procedimentos dos motoristas (indicada, por exemplo, com a impossibilidade de os usuários selecionarem o modelo de veículo de sua preferência), estes perderiam relevância distintiva na utilidade gerada (sob a ótica dos usuários finais), aproximando-se, portanto, de serviços de transporte. Aqui, ressalta-se o exposto nas conclusões apresentadas pelo advogado geral junto ao Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE):

“Em contrapartida, quando o prestador do serviço prestado por via eletrónica é igualmente o prestador do serviço que não é prestado por essa via ou quando exerce uma influência decisiva sobre as condições da prestação desse serviço, de tal modo que os dois formam um todo indissociável, considero que é necessário

intermediária - abrangida, por consequência, pela Directiva sobre comércio electrónico - ou como prestadora de serviços - abrangida, neste caso, pela directiva-serviços -, à luz do qual será necessário examinar se estão preenchidas as seguintes condições:

- i) A *indispensabilidade* da plataforma (aplicação) para a prestação do serviço (*market-maker*);
- ii) O exercício, pela plataforma, de uma influência decisiva nas condições da prestação do serviço, designadamente, através da fixação:
 - a. Do preço (nomeadamente o preço máximo);
 - b. Do controlo sobre a qualidade do serviço prestado;
 - c. Da possibilidade de exclusão de prestadores de serviços;”

Vide RODRIGUES, Nuno Cunha. A regulação da economia colaborativa pela União Europeia. Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, vol. LVIX - 2018/2, p. 59-82. Disponível em <https://www.fd.ulisboa.pt/wp-content/uploads/2022/09/RFDUL_LIX_2018_2-Nuno-Cunha-Rodrigues.pdf>, acesso em 07/02/2023. p. 66.

³⁵⁴ A exemplo da IDB Intermediação e Agenciamento de Serviços em Sites Ltda. (InDrive).

determinar o elemento principal da prestação em causa, ou seja, aquele que lhe confere o seu sentido económico. A qualificação como serviço da sociedade da informação implica que esse elemento principal seja prestado por via eletrónica."³⁵⁵

Nesse sentido, observa-se a relevância da percepção do usuário final quanto às funções desempenhadas pelas plataformas operadoras de aplicativos relacionados a mobilidade urbana, ou seja, se os passageiros são capazes de identificar, sem maiores dificuldades, que o transporte é prestado diretamente pelos motoristas (caso em que a atividade das empresas aproximar-se-ia de serviços de informática ou de intermediação), ou, ao revés, se a gama de atividades desempenhada pelas entidades operadoras dos aplicativos faz com que o serviço disponibilizado ao usuário final aparente ser prestado diretamente por tais sociedades (caso em que haveria aproximação aos serviços de transporte). Assim, no caso de empresas possuírem frota própria de veículos (ou mesmo parcerias estratégicas com locadores de veículos)³⁵⁶, haveria um fator de aproximação das atividades das empresas como relativas ao transporte, situação igualmente verificada quando os veículos contenham dísticos (ou anúncios) vinculados às marcas empresariais, bem como no caso em que os motoristas sejam incentivados a utilizar uniformes definidos pelas empresas.

Em conclusão, diante do estudo das atividades desempenhadas pelas três empresas operadoras de aplicativos relacionados a mobilidade urbana selecionadas para análise nesta dissertação³⁵⁷, atualmente, seria possível considerar que, para fins de enquadramento no subitem da lista de serviços anexa à Lei Complementar 116/2003, e diante dos critérios acima propostos para identificar a natureza da atuação de tais empresas, haveria mais proximidade com os serviços de transporte, ressaltando-se que o contexto analisado contém importante componente dinâmico e encontra-se em contínua mutação, a desafiar novas análises a cada caso concreto e momento temporal submetido ao exame.

³⁵⁵ Vide UNIÃO EUROPEIA. Conclusões Do Advogado-Geral Maciej Szpunar apresentadas no Processo C-434/15 - Asociación Profesional Elite Taxi contra Uber Systems Spain SL, em 11 de maio de 2017. Disponível em <<https://blook.pt/caselaw/EU/TJUE/543909/>>, acesso em 07/02/2023. Item 35.

³⁵⁶ Atualmente, as empresas estudadas não possuem frota de veículos própria (mas em geral realizam parcerias com grandes empresas de locação de carros, ou mesmo buscam promover a locação direta entre proprietários de automóveis e motoristas interessados), contudo, observa-se que tal configuração não pode ser descartada, em vista das prováveis inovações advindas do desenvolvimento de veículos autônomos (sem motorista).

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Desde o surgimento de empresas operadoras de aplicativos relacionados ao transporte remunerado privado individual de passageiros, tais como a Uber do Brasil Tecnologia Ltda. e a 99 Tecnologia Ltda., diversos questionamentos têm surgido, a exemplo da licitude da atuação de tais empresas, e mesmo acerca de qual seria a natureza jurídica da atividade em questão. Uma das controvérsias reside no Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) eventualmente incidente, vez que se trata de atividade econômica relativamente recente, que não encontra previsão específica na lista anexa à Lei Complementar 116/2003, e as referidas empresas se utilizam de diversas aplicações tecnológicas, sendo a mais relevante delas um software, para realizar a conexão entre motoristas e passageiros, com vistas ao oferecimento de um transporte, de modo que seria possível classificar tais sociedades como prestadoras de serviços de informática, de intermediação ou de transportes. Assim, a presente pesquisa estudou o ISSQN incidente sobre as sociedades operadoras de aplicativos relacionados a mobilidade urbana.

Em contextualização histórica, verificou-se que o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, no Brasil, remonta ao Alvará expedido em 20 de outubro de 1812, tendo constado a previsão de impostos em alguma medida semelhantes ao atual ISSQN em todas as Constituições da República (ou seja, à exceção da Carta Política Imperial, de 1824, todas as demais contiveram previsões referentes ao imposto em questão). Atualmente, o tributo incide sobre os serviços de qualquer natureza, desde que previstos na lista anexa à Lei Complementar 116/2003 e não estejam compreendidos na competência tributária dos Estados, de modo que não pode gravar prestações de serviços de comunicação e de transporte intermunicipal e interestadual. O conceito dos serviços sujeitos ao imposto em questão por vezes não se afigura totalmente nítido, o que faz com que seja submetido à análise por parte do STF com certa constância, a exemplo dos casos de locação de bens móveis e de licenciamento de softwares, em que se identificou oscilação no entendimento jurisprudencial ao longo do tempo. Dessa forma, pode-se considerar que o conceito de serviços se encontra em constante evolução, não sendo possível extrair-se um sentido definitivo e imutável.

A base de cálculo do imposto é o preço do serviço, e, por se tratar de imposto cumulativo, não se admitem deduções, como regra geral (cujas principais exceções seriam relativas a alguns serviços de engenharia, de planos de saúde e assemelhados). De toda forma,

³⁵⁷ Quais sejam, a Uber do Brasil Tecnologia Ltda., a 99 Tecnologia Ltda. e a IDB Intermediação e Agenciamento de Serviços em Sites Ltda. (InDrive).

nos casos de serviços de intermediação, o preço do serviço corresponde apenas à comissão auferida.

Quanto ao local de incidência, ressalta-se que este delimita o município competente para a cobrança do imposto, e, dessa forma, determina a legislação e a alíquota aplicáveis, assim como as obrigações acessórias a serem cumpridas. Portanto, trata-se de aspecto de grande relevância prática, para os sujeitos ativos e passivos da obrigação tributária.

Além disso, tem-se que, como regra geral, o ISSQN é devido no local do estabelecimento prestador, o que suscita debates acerca do que deve ser considerado como ‘estabelecimento prestador’, especialmente em se tratando de serviços digitais, prestados à distância ou que têm seus resultados identificados em locais diversos daqueles em que se situam os contribuintes. Nesses casos, destacam-se considerações acerca da disputa entre os entes federativos em busca do incremento da arrecadação tributária local, que por vezes deságua na denominada ‘guerra fiscal’, situação que parece motivar um progressivo aumento das exceções à regra geral do local de incidência, observando-se uma tendência ao deslocamento da tributação do local de origem para o território em que situado o tomador de serviços. Assim, verifica-se que o desenvolvimento tecnológico (especialmente a internet) acarretou em aumento na complexidade para identificação do local do estabelecimento prestador e onde os serviços devem ser considerados prestados (e devido o ISSQN respectivo), o que motiva um crescente apelo para que a imposição fiscal ocorra no local em que os serviços são consumidos. Já na hipótese de contribuintes que possuem vários estabelecimentos em municípios diversos, o critério de ser o tributo devido no local do estabelecimento prestador nem sempre se afigura suficiente para determinar o local de incidência do imposto.

Em adição, uma das exceções à regra geral quanto ao local de incidência refere-se aos serviços de transporte intramunicipal, cujo imposto é devido no local em que estes são executados. Assim, e considerando que os serviços prestados por empresas similares à Uber podem ser entendidos como relacionados ao transporte, mas também como afetos à intermediação, ou mesmo na seara da informática (casos em que o transporte seria executado pelos ‘motoristas parceiros’), há situações nas quais, mesmo em se tratando de viagens que ultrapassem as fronteiras municipais, haveria ISSQN devido pelas empresas operadoras de aplicativos, sobre a comissão auferida pela intermediação ou com base no preço cobrado pelo licenciamento ou cessão do direito de uso do software, e, em ambos os casos, o imposto seria devido no local do estabelecimento prestador.

Já em relação ao sujeito passivo da obrigação tributária, e tendo em vista que se delimitou a pesquisa ao ISSQN aplicável às empresas operadoras de aplicativos relacionados ao transporte remunerado privado individual de passageiros, apenas se estudou a incidência do imposto em relação a tais empresas. Contudo, indagações poderiam surgir quanto à possibilidade de instituição de substituição tributária, no sentido de impor às sociedades o recolhimento do imposto devido pelos ‘motoristas parceiros’ (acaso se entenda que estes possuem autonomia em relação a aquelas), mas esta sistemática, hipoteticamente, poderia fazer com que as empresas apenas aceitassem como colaboradores motoristas inscritos como microempreendedores individuais (MEIs), o que esvaziaria por completo a finalidade arrecadatória do tributo, vez que, atualmente, os MEIs apenas recolhem o valor de cinco reais mensais, a título de ISSQN.

Em análise do ISSQN devido por instituições financeiras, identificou-se que a alteração legislativa (empreendida pela Lei Complementar 116/2003), conjugada à atuação dos tribunais superiores, pacificou boa parte dos questionamentos judiciais respectivos, indicando que modificações normativas talvez também pudessem dar mais segurança quanto ao imposto aplicável às empresas operadoras de aplicativos relacionados à mobilidade urbana. Ainda, verifica-se que, tanto em relação às instituições financeiras quanto às empresas operadoras de aplicativos, a obrigação acessória de emissão de notas fiscais encontra dificuldades em função do grande volume de operações que, individualmente, muitas vezes são de valores diminutos, situação que foi contornada no âmbito dos bancos com a instituição de obrigação acessória específica (a DES-IF), a qual permitiu a dispensa da emissão de notas fiscais de serviços, em solução que eventualmente poderia ser estendida a outras atividades econômicas.

Outrossim, em análise das normas constitucionais relacionadas à mobilidade urbana, vê-se que foi atribuída competência privativa à União para legislar sobre diretrizes da política nacional de transportes e sobre trânsito e transporte, e aos Municípios a competência para organizar e prestar os serviços públicos de interesse local. Já a Lei 12.587/2012 (e suas alterações) instituiu as diretrizes da Política Nacional de Mobilidade Urbana (PNMU), introduzindo, entre outras disposições, o próprio conceito de ‘transporte remunerado privado individual de passageiros’, com vistas a conferir legalidade à atuação das empresas operadoras de aplicativos.

Assim, tem-se que um critério relevante para distinguir a sujeição às normas municipais seria a natureza jurídica do transporte - se público, privado ou híbrido - que, de acordo com a PNMU, seria diferenciada por ser, ou não, aberto ao público, ou seja, a atividade dos táxis seria de interesse público, por ser aberta ao público em geral, ao passo que o ‘transporte

remunerado privado individual de passageiros’, por apenas estar disponível a usuários previamente cadastrados em aplicativos, teria natureza privada, e, portanto, não poderia estar sujeito a normas municipais proibitivas ou que contrariem os parâmetros fixados pelo legislador federal. Contudo, tal critério empregado pela Lei 12.587/2012 não parece ser o mais adequado para distinguir ambas as formas de transporte urbano, pois o transporte com auxílio de aplicativos tem amplo alcance e é ofertado ao público em geral, bem como a distinção entre a natureza pública ou privada das atividades em questão nem sempre se afigura com contornos bem definidos.

Em análise das principais características das operadoras de aplicativos relacionados a mobilidade urbana, verificou-se que as empresas Uber do Brasil Tecnologia Ltda., 99 Tecnologia Ltda e IDB Intermediação e Agenciamento de Serviços em Sites Ltda. (InDrive) se apresentam como empresas de tecnologia, cuja atividade econômica principal no CNPJ refere-se a serviços de intermediação, especificando nos termos e condições de uso disponibilizados que não fornecem serviços de transporte de passageiros e que os motoristas cadastrados não possuem vínculo empregatício, bem como que a comissão pela intermediação é cobrada dos motoristas.

Por outro lado, sob a perspectiva dos ‘motoristas parceiros’, sobressai a discussão acerca da existência de autonomia ou de subordinação destes em relação às plataformas, observando-se que, atualmente, o Tribunal Superior do Trabalho (TST) possui decisões (de turmas diferentes) em ambos os sentidos, estando a matéria pendente de julgamento pelo plenário. Ainda, acaso se entenda pela caracterização de relação de emprego, considera-se que se tornaria difícil sustentar que a atuação das empresas operadoras de aplicativos consistiria em serviços de intermediação, vez que, nessa hipótese, os motoristas seriam prepostos das sociedades, e, portanto, sem independência em relação a estas para celebrarem o contrato de transporte em nome próprio.

Já na ótica dos usuários (passageiros), a principal utilidade econômica pretendida não seria relativa a serviços de informática ou de intermediação, servindo estes ao propósito de realizar um deslocamento de um ponto a outro. Ainda, aparenta prevalecer a visão de que a contratação se dá diretamente com as empresas, pois estas exerceriam influência decisiva no transporte e seriam percebidas como as ofertantes do serviço, preponderando também a caracterização dos passageiros como consumidores.

Após o estudo panorâmico dos aspectos essenciais da hipótese de incidência do ISSQN e da atividade das empresas operadoras de aplicativos relacionados ao transporte remunerado privado individual de passageiros, destaca-se que a lista de serviços anexa à Lei

Complementar 116/2003 não contemplou previsão específica para os serviços prestados por tais empresas. Contudo, verifica-se que as atividades exercidas pelas mencionadas sociedades se referem à prestação de serviços e poderiam ser classificadas nos itens referentes a informática, intermediação ou transportes, ressalvando-se que, se a ausência de item específico não parece obstar a tributação, é fator que causa insegurança jurídica na aplicação da norma.

Quanto aos serviços de informática, a classificação se daria com base na tecnologia empregada pelas empresas, que envolve o processamento de dados e o tratamento de informação, sendo mais próxima do subitem relativo ao licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação. Contudo, as três empresas estudadas estipulam que o licenciamento do aplicativo seria fornecido a título gratuito, indicando que tal licenciamento de software seria uma atividade-meio para a atividade principal por elas desenvolvida, pois aparentemente destituído de conteúdo econômico.

Já em relação aos serviços de intermediação, poder-se-ia argumentar que as empresas operadoras de aplicativos conectam passageiros a motoristas, de modo que o transporte seria realizado por estes últimos, até em virtude de tais empresas não serem proprietárias de nenhum veículo. Ainda, é esta a posição que vem sendo defendida pelas próprias sociedades, que preferem recolher o ISSQN apenas sobre a comissão auferida e centralizar o cumprimento das obrigações tributárias (principais e acessórias) apenas nos locais onde consideram ter estabelecimentos prestadores. Adicionalmente, a posição pela intermediação poderia enfraquecer eventuais argumentações contrárias às empresas, a exemplo da responsabilização civil por acidentes no transporte e do reconhecimento de vínculo trabalhista com os motoristas.

Por outro lado, a utilidade econômica principal proporcionada aos consumidores é o deslocamento urbano, afigurando-se o emprego da tecnologia e a comunhão de esforços entre os motoristas e as empresas como o meio pelo qual se desenvolve a prestação de serviços de transporte. Assim, observa-se que, em geral, não há diferença para o usuário entre os motoristas que realizarão a corrida, havendo também sérias dúvidas quanto à independência destes, ao passo que as atividades realizadas pelas empresas parecem envolver um efetivo controle sobre a prestação do serviço de transporte, principalmente por influenciar na formação de preços, estabelecer a rota a ser seguida e um padrão de qualidade dos serviços, sendo possível considerar-se que, no caso, não haveria a possibilidade do serviço de transporte ser realizado sem a intermediação das sociedades, ou seja, não haveria autonomia entre ambos.

Em análise das regulamentações do Distrito Federal e dos municípios de São Paulo, Rio de Janeiro, Porto Alegre, Cuiabá, Teresina e Manaus quanto ao transporte remunerado privado individual de passageiros, constatou-se que a maioria dos entes considerou a atividade como relativa a intermediação, bem como que mais da metade destes instituiu preço público, sendo que aqueles que não estabeleceram preço público previram a cobrança de alguma taxa a cargo das empresas (e vice-versa, salvo nos casos de Manaus e do Distrito Federal, que previram a incidência simultânea de preço público e taxa). Adicionalmente, identificou-se que, à exceção de Manaus, em todos os entes houve questionamentos judiciais, com pelo menos uma disposição normativa invalidada pelo Poder Judiciário. Portanto, verificou-se ausência de uniformidade entre as normas distritais e municipais, assim como relevante insegurança jurídica e litigiosidade quanto ao tema, com pouca clareza quanto ao ISSQN eventualmente aplicável.

Diante desse cenário, propõe-se um esboço de critérios a serem analisados, para fins de identificar em qual dos subitens da lista anexa à Lei Complementar 116/2003 devem ser classificados os serviços prestados pelas sociedades operadoras de aplicativos, pois a atuação de tais entidades pode variar, tanto no tempo quanto em relação a cada empresa ou região geográfica. Inicialmente, destaca-se que a atividade das mencionadas empresas, atualmente, conjuga elementos próprios de serviços de informática, de intermediação e de transportes, vez que se utilizam de um aplicativo (software) para conectar passageiros a motoristas, com vistas à realização de um deslocamento urbano. Nesse ponto, verifica-se que, atualmente, as empresas não prestam diversos serviços autônomos e distintos, mas sim executam um conjunto de atividades indissociáveis, que compõem uma única prestação de serviços. Assim, seria necessário avaliar as características que teriam prevalência sobre as demais, no sentido de identificar os elementos da atuação das empresas, e, dessa forma, definir em qual item da lista de serviços deve o serviço ser classificado.

Um desses elementos seria a forma de precificação e de cobrança pelos serviços, destacando-se que, atualmente, as três empresas analisadas são remuneradas por meio da aplicação de um percentual (fixo ou variável) sobre o preço total cobrado do usuário. Portanto, nesse ponto, as empresas se assemelham a intermediárias ou sócias na prestação do serviço de transporte, pois são remuneradas com base no preço deste. Ainda, observa-se que a Uber do Brasil Tecnologia Ltda. e a 99 Tecnologia Ltda. também recebem o pagamento diretamente dos passageiros, e, após reter a sua comissão, repassam o restante aos motoristas, indicando que entabulam relações diretamente com os usuários finais do serviço de transporte, ou seja, vão além da intermediação.

Já a principal característica distintiva seria o nível de ingerência que as empresas exercem sobre os serviços de transporte, pois, quanto mais influência as sociedades tiverem sobre este serviço (a exemplo da definição da rota, emissão de comprovantes e recibos, facilitação de pagamentos e controle sobre a qualidade do serviço prestado), mais difícil seria dissociá-las de sua prestação. Ainda, acaso as sociedades sejam consideradas imprescindíveis para a realização do serviço supostamente intermediado, não havendo como este ser prestado sem a atuação destas, ter-se-ia mais um elemento para configurar que, nessa hipótese, o serviço em questão não seria de intermediação.

Outro critério seria a utilidade econômica principal gerada pela atividade das empresas, sob a percepção do usuário final, ou seja, se os passageiros identificam (ou não) ser o transporte realizado diretamente pelos motoristas, ou se a individualização destes é em geral desconsiderada pelos consumidores (como, por exemplo, no caso de não ser facultado aos passageiros optar pelo veículo que será utilizado na corrida), de modo que, dada a gama de atividades desempenhada pelas entidades operadoras dos aplicativos, o serviço disponibilizado ao usuário final aparente ser prestado por tais sociedades.

Considerando os critérios sugeridos, bem como em vista do estudo das atividades desempenhadas pelas três empresas selecionadas para estudo, atualmente, seria possível considerar que, para fins de enquadramento nos itens da lista de serviços anexa à Lei Complementar 116/2003, haveria mais proximidade com os serviços de transporte, situação que mitigaria os efeitos de uma ‘guerra fiscal’ (ao deslocar o local em que se considera o serviço prestado e o imposto devido para aquele em que o transporte é executado), bem como facilitaria a arrecadação de recursos pelos entes públicos (pois se evitaria a cobrança em face de cada motorista), e, em contrapartida, aumentaria em grande monta os custos de conformidade para as empresas (que ficariam submetidas às legislações tributárias das centenas de municípios em que atuam), possivelmente inviabilizando a atuação destas em municípios menores.

Assim, quanto ao tema, talvez fosse interessante uma solução similar àquela já há tempos adotada em relação às instituições financeiras, no sentido de instituir-se obrigação acessória específica para o setor (tal qual a Declaração Eletrônica de Serviços de Instituições Financeiras - DES-IF), em substituição à necessidade de emissão de notas fiscais, e na qual constariam informações acerca dos motoristas e veículos cadastrados, viagens realizadas e preços praticados. Ainda, eventual previsão em Lei Complementar poderia padronizar a obrigação em todo o território nacional, além de ter a oportunidade de estipular um item específico na lista de serviços sujeitos ao ISSQN para a classificação dos serviços prestados

pelas empresas operadoras de aplicativos relacionados ao transporte remunerado privado individual de passageiros, de modo a uniformizar os entendimentos dos diversos Municípios e conferir maior segurança jurídica à questão.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

99 (APLICATIVO). In **WIKIPÉDIA: a enciclopédia livre**. Disponível em <[https://pt.wikipedia.org/wiki/99_\(aplicativo\)](https://pt.wikipedia.org/wiki/99_(aplicativo))>, acesso em 15/01/2023.

99 TECNOLOGIA LTDA. **FIPE revela que 99 responde por R\$ 12 bilhões do PIB brasileiro em 2019**. Disponível em <<https://medium.com/para-onde-vamos/fipe-revela-que-99-responde-por-r-12-bilh%C3%B5es-do-pib-brasileiro-em-2019-d2dc0b5b1ab8>>, acesso em 15/01/2023.

_____. **O Ponto de partida da 99 são as pessoas**. Disponível em <<https://99app.com/sobre-a-99/>>, acesso em 14/01/2023.

_____. **Partiu 99**. Disponível em <<https://99app.com/newsroom/partiu-99/>>, acesso em 11/01/2023.

_____. **Petição de ingresso como *amicus curiae* nos autos da ADI nº 2216901-06.2015.8.26.0000 (RE 1.054.110/SP)**. Disponível em <<https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=5206938>>, acesso em 23/06/2022.

_____. **Termos e Condições e Política de Privacidade - Termos de Uso do Passageiro**. Última atualização em 14/12/2022. Disponível em <<https://99app.com/legal/termos/passageiro/>>, acesso em 15/01/2023.

_____. **Termos e Condições e Política de Privacidade - Termos de Uso Motorista/Motociclista Parceiro**. Última atualização em 14/12/2022. Disponível em <<https://99app.com/legal/termos/motorista/>>, acesso em 15/01/2023.

ABRASF - Associação Brasileira das Secretários de Finanças das Capitais. **Modelo Conceitual da Declaração Eletrônica de Serviços de Instituições Financeiras - DES-IF**. Disponível em <http://www.abrasf.org.br/paginas_multiplas_detalhes.php?cod_pagina=2&titulo=TEMAS%20T%C9CNICOS&data=nao>, acesso em 29/05/2022.

ALMEIDA, Fernando Menezes de. **Sobre o regime jurídico do transporte individual remunerado de passageiros**. Revista de Direito Administrativo Contemporâneo, v. 26, p. 193-204, 2016. Disponível em <https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5568327/mod_resource/content/1/Menezes%20de%20Almeida%20%282016%29.pdf>, acesso em 27/08/2022.

ANDRIGHI, Fátima Nancy. **Uber: a regulação de aplicativos de intermediação de contrato de transporte**. RDA - Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, v. 271, p. 409-416, jan./abr. 2016. Disponível em <<https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/download/60773/60068/130930>>, acesso em 27/06/2022.

ASSIS, Anne Karolline Barbosa de; COSTA, Joelane Borges; OLIVEIRA, Murilo Carvalho Sampaio. **O Direito do Trabalho (des)conectado nas plataformas digitais**. In Teoria

Jurídica Contemporânea, Volume 4 Número 1 (30/12/2019). Disponível em <<https://revistas.ufrj.br/index.php/rjur/article/view/24367/17785>>, acesso em 19/01/2023

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª edição - 17ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2018.

ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica - Entre Permanência, Mudança e Realização no Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

BAPTISTA, Patrícia; KELLER, Clara Iglesias. **Por que, quando e como regular as novas tecnologias? Os desafios trazidos pelas inovações disruptivas**. Revista De Direito Administrativo, 273, 123-163. Disponível em <<https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/66659/64683>>, acesso em 31/01/2023.

BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na Constituição e na Lei**. 4ª. Ed., atualizada por Paulo Ayres Barreto. São Paulo: Noeses, 2018.

BARRETO, Keline Cajueiro Campos. **Breves considerações acerca da incidência do ISSQN sobre o serviço de transporte realizado por meio do aplicativo UBER**. Disponível em <<https://www.conteudojuridico.com.br/consulta/artigos/58015/breves-consideraes-acerca-da-incidencia-do-issqn-sobre-o-servio-de-transporte-realizado-por-meio-do-aplicativo-uber#:~:text=Dessa%20feita%2C%20entende%2Dse%20que,prestar%20o%20servi%C3%A7o%20de%20transporte>>, acesso em 20/07/2022.

BRAGA, Cássio Nunes de Lira; LIRA, Amanda Lucena. **Reflexões jurídicas sobre as Operadoras de Tecnologias de Transporte Credenciadas: o caso da Uber**. In Revista Jurídica Luso-Brasileira. Ano 3 (2017), nº 1. ARAÚJO, Fernando (coord.). Disponível em <https://www.cidp.pt/revistas/rjlb/2017/1/2017_01_0197_0219.pdf>, acesso em 21/01/2023.

BRASIL. Ministério da Economia. Instituto Nacional da Propriedade Industrial. **Pesquisa. Pedido de Registro da Marca Uber, autuado sob nº 840466854**. Disponível em <<https://busca.inpi.gov.br/pePI/servlet/MarcasServletController>>, acesso em 14/01/2023.

_____. Ministério da Economia. Receita Federal do Brasil. **Emissão de Comprovante de Inscrição e de Situação Cadastral junto ao Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas nº 17.895.646/0001-87**. Disponível em <https://solucoes.receita.fazenda.gov.br/Servicos/cnpjreva/cnpjreva_solicitacao.asp>, acesso em 23/01/2023.

_____. Ministério da Economia. Receita Federal do Brasil. **Emissão de Comprovante de Inscrição e de Situação Cadastral junto ao Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas nº 18.033.552/0001-61**. Disponível em <https://solucoes.receita.fazenda.gov.br/Servicos/cnpjreva/cnpjreva_solicitacao.asp>, acesso em 23/01/2023.

_____. Ministério da Economia. Receita Federal do Brasil. **Emissão de Comprovante de Inscrição e de Situação Cadastral junto ao Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas nº 34.165.896/0001-80**. Disponível em

<https://solucoes.receita.fazenda.gov.br/Servicos/cnpjreva/cnpjreva_solicitacao.asp>, acesso em 23/01/2023.

BRASIL, Natália Marques Abramides. **Relações de trabalho em plataformas digitais: desafios ao modelo tradicional do Direito do Trabalho**. Dissertação de Mestrado em Direito, Faculdade de Direito de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo, 2018. Disponível em <<https://teses.usp.br/teses/disponiveis/107/107131/tde-30052019-093934/publico/NataliaMABrasilCorrigida.pdf>>, acesso em 19/01/2023

CABIFY AGÊNCIA DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE DE PASSAGEIROS LTDA. **Petição de ingresso como *amicus curiae* nos autos da ADI nº 2216901-06.2015.8.26.0000 (RE 1.054.110/SP)**. Disponível em <<https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=5206938>>, acesso em 23/06/2022.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Parecer**. Coimbra, 25 de outubro 2015. Disponível em <<http://s.conjur.com.br/dl/parecer-canotilho-uber.pdf>>, acesso em: 16/08/2022.

CARELLI, Rodrigo de Lacerda. **O caso Uber e o controle por programação: de carona para o século XIX**. Revista eletrônica do Tribunal Regional do Trabalho da Bahia, Salvador, v. 9, n. 13, p. 177-207, maio 2021. Disponível em <https://juslaboris.tst.jus.br/bitstream/handle/20.500.12178/188682/2021_carelli_rodrigo_caso_uber.pdf?sequence=1&isAllowed=y>, acesso em 19/01/2023

CARVALHO, Joana Campos. **Enquadramento Jurídico da Atividade da Uber em Portugal**. Revista de concorrência e regulação, vol. 7, nº 26 (2016), p. 221-238. Disponível em <https://www.concorrenca.pt/sites/default/files/imported-magazines/CR_26_Joana_Campos_Carvalho.pdf>, acesso em 11/08/2022.

CARVALHO, Jorge Morais. **O contrato de transporte em veículo descaracterizado (Uber, Cafiby, Taxify)**. In (Vários) Revista de Direito Comercial. Lisboa, 2018, p. 1195-1196. Disponível em <<https://www.revistadedireitocomercial.com/o-contrato-de-transporte-em-veiculo-descaracterizado-uber-cafiby-taxify>>, acesso em 05/12/2021.

_____. **Sentenças Airbnb Ireland e Star Taxi App, Conceito de Serviço da Sociedade da Informação e Regulação de Plataformas Digitais**. In (Vários) Revista de Direito Comercial. Lisboa, 2021, p. 481-510. Disponível em <<https://static1.squarespace.com/static/58596f8a29687fe710cf45cd/t/60451ef464f05d39e954d343/1615142645622/2021-07+-+0481-0510+-+LA-PV.pdf>>, acesso em 05/02/2023.

CNDL - Confederação Nacional de Dirigentes Lojistas; SPC BRASIL - Serviço de Proteção ao Crédito. **Pesquisa Mobilidade Urbana 2022**. Disponível em <<https://materiais.cndl.org.br/pesquisa-mobilidade-urbana-no-brasil-2022-bloco-1#rd-form-joq3m2m5>>, acesso em 16/08/2022.

CORRÊA, Vanessa Benelli; JORGE, Alexandre Teixeira; SIQUEIRA, Vanessa Huckleberry Portella. **Tributação de Novas Tecnologias e o Histórico Conflito entre os Princípios da Origem e do Destino na Delimitação da Competência Tributária**. In Tributação da Economia Digital. OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital; GOMES, Marcos Lívio; ROCHA, Sérgio André (coord.). Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. Disponível em

<<http://www.sarocha.com.br/pt/project/tributacao-da-economia-digital/>>, acesso em 16/02/2022.

COSTA, Juliana de Castro. **Uber: Impacto jurídico e análise da regulação do transporte individual privado no Município de Fortaleza - CE**. Dissertação de Mestrado em Direito, Universidade de Fortaleza, 2019. Disponível em <<https://uol.unifor.br/oul/conteudosite/?cdConteudo=9825475>>, acesso em 21/01/2023.

DACOMO, Natália de Nardi. **O Critério Material da Hipótese de Incidência do Imposto Sobre Serviços**. Dissertação de Mestrado em Direito Tributário, Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP), 2005, disponível em <<https://sapientia.pucsp.br/bitstream/handle/7370/1/iss2005.pdf>>, acesso em 13/07/2022.

DINIZ, Clélio Campolina. **A nova geografia econômica do Brasil**. In VELLOSO, João Paulo dos Reis. (org.). *Brasil 500 anos: futuro, presente, passado*. Rio de Janeiro: José Olympio, 2000.

DULCI, Otávio Soares. **Guerra fiscal, desenvolvimento desigual e relações federativas no Brasil**. *Revista de Sociologia e Política*, [S.l.], n. 18, jun. 2002. ISSN 1678-9873. Disponível em: <<https://revistas.ufpr.br/rsp/article/view/3609/2866>>, acesso em 28/05/2022.

FARIAS, Eduardo Helfer de; RACHED, Gabriel. **Regulação do transporte individual de passageiros: um estudo sobre o caso Uber no Brasil/Regulation of individual passenger transport: a study on the Uber case in Brazil**. *Revista de Direito da Cidade*, [S.l.], v. 9, n. 3, p. 825-866, jul. 2017. Disponível em <<https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rdc/article/view/26922>>, acesso em 16/08/2022.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. Coord. FERREIRA, Marina Baird; ANJOS, Margarida dos. **Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa**. 5ª edição. Curitiba: Positivo, 2010.

FERREIRA, Ricardo. **Manual do ISS-RJ**. 4ª ed. Rio de Janeiro: Ferreira, 2015.

GIACOMUZZI, José Guilherme. **O serviço de táxi é serviço público? Em torno de conceitos e da esquizofrenia no direito administrativo brasileiro**. *A&C - Revista de Direito Administrativo & Constitucional*, Belo Horizonte, ano 17, n. 68, p. 209-250, abr./jun. 2017. Disponível em <<http://www.revistaaec.com/index.php/revistaaec/article/view/809/663>>, acesso em 23/08/2022.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro, volume 3: Contratos e Atos Unilaterais**. 14ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

GOOGLE PLAY. **inDrive. Viagens no seu preço – Apps no Google Play**. Disponível em <https://play.google.com/store/apps/details?id=sinet.startup.inDriver&hl=pt_BR&gl=US>, acesso em 17/01/2023.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica)**. 19ª ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2018.

_____. **Parecer.** São Paulo, 23 de novembro de 2015. Disponível em <<https://www.conjur.com.br/dl/parecer-eros-grau-ilegalidade-uber.pdf>>, acesso em 16/08/2022.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 26^a. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

IDB INTERMEDIACAO E AGENCIAMENTO DE SERVICOS EM SITES LTDA. **inDrive. Ofereça seu preço.** Disponível em <<https://indrive.com/pt/home>>, acesso em 17/01/2023.

_____. **Termos de Uso do inDriver.** Última atualização em 06/10/2022. Disponível em <https://indrive.com/mobile/page/offer_rh/pt/br>, acesso em 17/01/2023.

JIMÉNEZ, Juan Pablo; PODESTÁ, Andrea. **Tributación indirecta sobre la economía digital y su potencial recaudatorio en América Latina.** Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - CIAT: 2021. Disponível em <<https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2021/DT-02-2021-Jimenez-Podesta.pdf>>, acesso em 30/04/2022.

JUCÁ, Pedro Cunha. **A percepção dos consumidores do Rio de Janeiro a respeito do Uber.** Trabalho de Conclusão do Curso de Graduação em Administração de Empresas. Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, 2016. Disponível em <<https://www.maxwell.vrac.puc-rio.br/30478/30478.PDF>>, acesso em 23/01/2023

LEITE, Yuri Bindá. **Natureza jurídica do vínculo entre os motoristas e a empresa Uber: trabalho autônomo ou relação de emprego?.** Disponível em <<http://177.66.14.82/bitstream/riuea/962/1/Natureza%20jur%C3%ADica%20do%20v%C3%ADnculo%20entre%20os%20motoristas%20e%20a%20empresa%20Uber%20trabalho%20aut%C3%B4nomo%20ou%20rela%C3%A7%C3%A3o%20de%20emprego.pdf>>, acesso em 05/12/2021.

MACEDO, Alberto. **Plataformas de Marketplace que Aproximam Usuários e Motoristas e Impostos Sobre o Consumo - O caso Uber.** In FAIM, Eurípedes; SERRANO, Mônica (Coords.). Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) e Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS). Pontos em comum e questões relevantes discutidas na Jurisprudência. São Paulo: IPAM, 2019.

MARTINEZ, Guilherme. **Análise da tributação do ISS nas atividades de intermediação realizadas por meio de aplicativos digitais.** Disponível em <<https://guilhermeemartinez.jusbrasil.com.br/artigos/596696324/analise-da-tributacao-do-iss-nas-atividades-de-intermediacao-realizadas-por-meio-de-aplicativos-digitais>>, acesso em 05/12/2021.

MELO, Fábio Soares de. **Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2021.

MELO, José Eduardo Soares de. **ISS - Aspectos teóricos e práticos.** 4^a ed. São Paulo: Dialética, 2005.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Doutrina e prática do Imposto Sobre Serviços**. 1ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.

_____. **Doutrina e prática das Taxas**. 2ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 1984.

MUNICÍPIO DE SÃO PAULO. **CPI dos Aplicativos ouve representantes da 99 e do iFood**. Comissão Parlamentar de Inquérito (CPI) dos Aplicativos da Câmara Municipal de São Paulo Disponível em <<https://www.saopaulo.sp.leg.br/blog/cpi-dos-aplicativos-ouve-representantes-da-99-e-do-ifood/>>, acesso em 21/08/2022.

_____. **CPI dos Aplicativos - Sessão de 22/03/2022**. Youtube, 22/03/2022. Disponível em <<https://www.youtube.com/watch?v=Eh5kaL1JW8>>, acesso em 17/01/2023.

_____. **CPI dos Aplicativos - Sessão de 30/08/2022**. Youtube, 30/08/2022. Disponível em <<https://www.youtube.com/watch?v=vitDzTKVT6A>>, acesso em 15/01/2023.

_____. **CPI dos Aplicativos - Sessão de 11/10/2022**. Youtube, 11/10/2022. Disponível em <<https://www.youtube.com/watch?v=X-5LaK3REbA>>, acesso em 17/01/2023.

_____. **Relatório Final da Comissão Parlamentar de Inquérito dos Aplicativos**. Disponível em <<https://www.saopaulo.sp.leg.br/iah/fulltext/relatoriocomis/RELFINRDP08-0006-2021.pdf>>, acesso em 12/01/2023.

NETO, Antônio de Carvalho. **Contrato de Mediação**. São Paulo: Ed. Jalovi, 1991, *apud* CASTRO Filho, Sebastião de Oliveira. **Ensaio: Da Corretagem ou Mediação**. Disponível em <<https://ww2.stj.jus.br/publicacaoainstitucional/index.php/coletanea/article/download/1544/1470>>, acesso em 05/12/2021.

NOGUEIRA, Thiago Rodrigues São Marcos; THORSTENSEN, Vera. (coord.). **Brasil a caminho da OCDE: explorando novos desafios**. São Paulo: VT Assessoria Consultoria e Treinamento Ltda., 2020. Disponível em <https://ccgi.fgv.br/sites/ccgi.fgv.br/files/u5/2020_OCDE_acessao_BR_FinalTN_pb.pdf>, acesso em 01/05/2022.

OBREGÓN, Marcelo Fernando Quiroga; SENA, Caroline Souza Cruz. **A ocorrência da prática de dumping e dumping social na empresa UBER**. *In* Derecho y Cambio Social, n° 62, 2020. Disponível em <https://www.derechocambiosocial.com/revista062/La_ocurrencia_del_dumping.pdf>, acesso em 22/01/2023.

PATROCÍNIO, José Antônio; HIDALGO, Mauro. **Imposto sobre serviços: questões polêmicas**. 3ª ed. São Paulo: FISCOsoft editora, 2016.

PIRES, Elisa Guimarães Brandão. **Aplicativos de transporte e o controle por algoritmos: repensando o pressuposto da subordinação jurídica**. Dissertação de Mestrado em Direito, Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais, 2019. Disponível em <<https://hdl.handle.net/1843/DIRS-BCDEMA>>, acesso em 17/05/2022.

QUINTANILHA, Karolina Quintão; PAIVA, Luiza Monteiro; SILVA, Mariana Lopes. **A Competência Territorial do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) nos**

Serviços de Intermediação Eletrônica de Transporte Privado. In Tributação da Economia Digital. OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital; GOMES, Marcos Lívio; ROCHA, Sérgio André (coord.). Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. Disponível em <<http://www.sarocha.com.br/pt/project/tributacao-da-economia-digital/>>, acesso em 16/02/2022.

RESENDE, Guilherme M.; LIMA, Ricardo Carvalho de Andrade. **Documento de Trabalho nº 001/2018 - Efeitos Concorrenciais da Economia do Compartilhamento no Brasil: A entrada da Uber afetou o mercado de aplicativos de táxi entre 2014 e 2016?** Departamento de Estudos Econômicos do Conselho Administrativo de Defesa Econômica, 2018. Disponível em <<https://cdn.cade.gov.br/Portal/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos-economicos/documentos-de-trabalho/2018/documento-de-trabalho-n01-2018-efeitos-concorrenciais-da-economia-do-compartilhamento-no-brasil-a-entrada-da-uber-afetou-o-mercado-de-aplicativos-de-taxi-entre-2014-e-2016.pdf>>, acesso em 28/08/2022

RODRIGUES, Nuno Cunha. **A regulação da economia colaborativa pela União Europeia.** Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, vol. LVIX - 2018/2, p. 59-82. Disponível em <https://www.fd.ulisboa.pt/wp-content/uploads/2022/09/RFDUL_LIX_2018_2-Nuno-Cunha-Rodrigues.pdf>, acesso em 07/02/2023

SARMENTO, Daniel. **Ordem Constitucional Econômica, Liberdade e Transporte Individual de Passageiros: O “caso Uber”.** Parecer. Rio de Janeiro, 10 de julho de 2015. Disponível em <<https://www.conjur.com.br/dl/paracer-legalidade-uber.pdf>>, acesso em 16/08/2022.

SILVA, Ricardo Almeida Ribeiro da. **Aspectos constitucionais, legais e práticos do CPOM (Cadastro de Prestadores de Outros Municípios) no combate à Guerra Fiscal e às importações clandestinas de serviços.** Revista Brasileira de Direito Municipal, Belo Horizonte, v. 21, n. 77, p. 65-96, jul./set. 2020. Disponível em <<https://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/upload/CEJUR%20-%20PGM/CEJUR%20Clipping/15%C2%AA%20Edi%C3%A7%C3%A3o/Artigos/2.pdf>>, acesso em 28/05/2022.

SLEE, Tom. **Uberização: A nova onda do trabalho precarizado.** São Paulo: Editora Elefante, 2017.

TAKANO, Caio Augusto; PRZEPIORKA, Michell. **Direito e Finanças Públicas nos 30 Anos da Constituição: Experiências e Desafios nos Campos do Direito Tributário e Financeiro.** Coordenadores: Rafael Lara Martins e Saulo Pinto Coelho. 1ª. ed. Florianópolis: Tirant Blanch, 2018. p. 136. Disponível em <https://editorial.tirant.com/docs/volume_8.pdf>, acesso em 28/04/2022.

TARTUCE, Flávio. **Manual de Direito Civil - volume único.** 8ª edição. São Paulo, Método, 2018.

TAUIL, Roberto Adolfo. **Manual do Imposto Sobre Serviços.** Rio de Janeiro: [s. n.], 2020. E-book.

TEPEDINO, Gustavo; KONDER, Carlos Nelson; BANDEIRA, Paula Greco. **Fundamentos do Direito Civil, vol. 3 - Contratos**. 2ª edição. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2021.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário - Vol. IV - Os Tributos na Constituição**. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

UBER DO BRASIL TECNOLOGIA LTDA. **21ª Alteração e Consolidação do Contrato Social da Uber do Brasil Tecnologia Ltda**. Registrada na Junta Comercial do Estado de São Paulo sob o nº 390.387/19-8, em 19 de agosto de 2019.

_____. **Fatos e Dados sobre a UBER**. Disponível em <<https://www.uber.com/pt-BR/newsroom/fatos-e-dados-sobre-uber/>>, acesso em 12/01/2023.

_____. **Petição de ingresso como *amicus curiae* nos autos da ADI nº 2216901-06.2015.8.26.0000 (RE 1.054.110/SP)**. Disponível em <<https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=5206938>>, acesso em 23/06/2022.

_____. **Termos Gerais dos Serviços de Tecnologia**. Última atualização em 04/10/2022.

_____. **Uber gerou R\$ 36 bilhões de valor para a economia brasileira em 2021**. Disponível em <<https://www.uber.com/pt-BR/newsroom/impacto-no-brasil/>>, acesso em 12/01/2023.

UNIÃO EUROPEIA. **Diretiva (UE) 2015/1535 do Parlamento Europeu e do Conselho, relativa a um procedimento de informação no domínio das regulamentações técnicas e das regras relativas aos serviços da sociedade da informação (codificação), de 9 de setembro de 2015**. Disponível em <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT-EN/TXT/?from=EN&uri=CELEX%3A32015L1535>>, acesso em 14/07/2022.

_____. **Conclusões Do Advogado-Geral Maciej Szpunar apresentadas no Processo C-320/16 - Uber France SAS (pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Tribunal de Grande Instância de Lille, França), em 4 de julho de 2017**. Disponível em <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:62016CC0320&from=PT>>, acesso em 19/01/2023.

_____. **Conclusões Do Advogado-Geral Maciej Szpunar apresentadas no Processo C-434/15 - Asociación Profesional Elite Taxi contra Uber Systems Spain SL, em 11 de maio de 2017**. Disponível em <<https://blook.pt/caselaw/EU/TJUE/543909/>>, acesso em 07/02/2023.

VITA, Jonathan Barros. **BEPS 2.0, Digital Service Tax - DST e perspectivas no Direito Brasileiro**. Disponível em <<https://www.ibet.com.br/beps-2-0-digital-service-tax-dst-e-perspectivas-no-direito-brasileiro-por-jonathan-barros-vita/>>, acesso em 05/12/2021.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS - JURISPRUDÊNCIA

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 1ª Turma. Rel. Min. Benedito Gonçalves. **AgRg no AgRg no AgRg no REsp 1.013.002/RS**. Disponível em

<https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200702951643&dt_publicacao=18/03/2009>, acesso em 27/05/2022.

_____. Superior Tribunal de Justiça. 1ª Turma. Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho. **AgInt nos EDcl no AREsp 1.160.270/SP.** Disponível em <https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1726338&num_registro=201702149719&data=20190220&peticao_numero=201800243210&formato=PDF>, acesso em 11/01/2023.

_____. Superior Tribunal de Justiça. 1ª Turma. Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho. **AgInt no AREsp 1.226.637/SP.** Disponível em <https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201703220356&dt_publicacao=07/11/2018>, acesso em 12/05/2022.

_____. Superior Tribunal de Justiça. 1ª Seção. Rel. Min. Eliana Calmon. **REsp representativo de controvérsia nº 1.111.234/PR.** Disponível em <https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200900158189&dt_publicacao=08/10/2009>, acesso em 28/04/2022.

_____. Superior Tribunal de Justiça. 1ª Seção. Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho. **REsp 1.060.210/SC (tema repetitivo 355).** Disponível em <https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1150872&num_registro=200801101098&data=20130305&formato=PDF>, acesso em 01/05/2022.

_____. Superior Tribunal de Justiça. 1ª Seção. Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho. **EAREsp 31.084/MS.** Disponível em <https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201200398811&dt_publicacao=08/04/2021>, acesso em 12/05/2022.

_____. Superior Tribunal de Justiça. 1ª Seção. **Súmula 167.** Disponível em <https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2010_12_capSumula167.pdf>, acesso em 21/10/2022.

_____. Superior Tribunal de Justiça. 1ª Seção. **Súmula 424.** Disponível em <https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2014_41_capSumula424.pdf>, acesso em 29/05/2022.

_____. Superior Tribunal de Justiça. 1ª Seção. **Súmula 524.** Disponível em <https://www.stj.jus.br/docs_internet/jurisprudencia/tematica/download/SU/Sumulas/SumulasSTJ.pdf>, acesso em 04/09/2022.

_____. Superior Tribunal de Justiça. 1ª Turma. Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima. **REsp 1.439.753/PE.** Disponível em <https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201200908572&dt_publicacao=12/12/2014>, acesso em 01/05/2022.

_____. Superior Tribunal de Justiça. 1ª Turma. Rel. Min. Cesar Asfor Rocha. **REsp 688-0/SP.** Disponível em

<https://processo.stj.jus.br/processo/ita/documento/mediado/?num_registro=198900099680&dt_publicacao=26-09-1994&cod_tipo_documento=1&formato=PDF>, acesso em 08/05/2022.

_____. Superior Tribunal de Justiça. 1ª Turma. Rel. Min. Gurgel de Faria. **AREsp 669.755/RJ**. Disponível em <https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201500260060&dt_publicacao=22/08/2018>, acesso em 30/05/2022.

_____. Superior Tribunal de Justiça. 1ª Turma. Rel. Min. José Delgado. **REsp 226.747/SP**. Disponível em <https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=199900719239&dt_publicacao=22/05/2000>, acesso em 29/04/2022.

_____. Superior Tribunal de Justiça. 1ª Turma. Rel. Min. Luiz Fux. **REsp 879.797/MG**. Disponível em <https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200600829634&dt_publicacao=01/12/2008>, acesso em 16/05/2022.

_____. Superior Tribunal de Justiça. 1ª Turma. Rel. Min. Luiz Fux. **REsp 1.041.127/RS**. Disponível em <https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200701734190&dt_publicacao=17/12/2008>, acesso em 29/04/2022.

_____. Superior Tribunal de Justiça. 1ª Turma. Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho. **AgRg no AREsp 155.844/SP**. Disponível em <https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201200491328&dt_publicacao=31/03/2016>, acesso em 12/05/2022.

_____. Superior Tribunal de Justiça. 1ª Turma. Rel. Min. Sérgio Kukina. **AgRg no AREsp 49946/SP**. Disponível em <https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201101331949&dt_publicacao=11/06/2014>. Acesso em 11/05/2022.

_____. Superior Tribunal de Justiça. 2ª Seção. Rel. Min. Moura Ribeiro. **CC nº 164.544**. disponível em <https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201900799520&dt_publicacao=04/09/2019>, acesso em 19/01/2023.

_____. Superior Tribunal de Justiça. 2ª Turma. Rel. Min. Assusete Magalhães. **AgInt no AREsp 1.718.563/RJ**. Disponível em <https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=202001504110&dt_publicacao=08/03/2021>, acesso em 17/05/2022.

_____. Superior Tribunal de Justiça. 2ª Turma. Rel. Min. Og Fernandes. **AgInt nos EDcl no AgInt no AgREsp nº 903.587/SP**. Disponível em <https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201600985039&dt_publicacao=05/05/2017>, acesso em 05/05/2022.

_____. Superior Tribunal de Justiça. 2ª Turma. Rel. Min. Og Fernandes. **AgInt no Resp 1.141.532/SP**. Disponível em

<https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200901774248&dt_publicacao=28/11/2019>, acesso em 19/07/2022.

_____. Superior Tribunal de Justiça. 2ª Turma. Rel. Min. Eliana Calmon. **REsp 1.080.161/SP.** Disponível em <https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200801727130&dt_publicacao=29/04/2009>, acesso em 04/05/2022.

_____. Superior Tribunal de Justiça. 2ª Turma. Rel. Min. Herman Benjamin. **AgInt no AREsp 1.611.422/PR.** Disponível em <https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201903255534&dt_publicacao=05/10/2020>, acesso em 30/05/2022.

_____. Superior Tribunal de Justiça. 2ª Turma. Rel. Min. Humberto Martins. **REsp 1.251.753/ES.** Disponível em <https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201100982971&dt_publicacao=04/10/2011>, acesso em 01/05/2022.

_____. Superior Tribunal de Justiça. 2ª Turma. Rel. Min. Mauro Campbell Marques. **REsp 1.137.234/RS.** Disponível em <https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200901662236&dt_publicacao=13/09/2011>, acesso em 08/05/2022.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Plenário. Rel. Min. Eliana Calmon. **AgRg no Ag 196.490/DF.** Disponível em <https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=199800518967&dt_publicacao=29/11/1999>, acesso em 01/05/2022.

_____. Supremo Tribunal Federal. 1ª Turma. Rel. Min. Alfredo Buzaid. **RE 96.963/PR.** Disponível em <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=190378>>, acesso em 29/05/2022.

_____. Supremo Tribunal Federal. 1ª Turma. Rel. Min. Aliomar Baleeiro. **AI 47.731/SP.** Disponível em <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=22064>>, acesso em 29/05/2022.

_____. Supremo Tribunal Federal. 1ª Turma. Rel. Min. Barros Monteiro. **RE 69.780/SP.** Disponível em <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=165729>>, acesso em 29/05/2022.

_____. Supremo Tribunal Federal. 1ª Turma. Rel. Min. Francisco Rezek. **RE 105.477/PE.** Disponível em <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=197312>>, acesso em 29/05/2022.

_____. Supremo Tribunal Federal. 1ª Turma. Rel. Min. Oscar Correa. **RE 108.665/SP.** Disponível em

<<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=199976>>, acesso em 29/05/2022.

_____. Supremo Tribunal Federal. 1ª Turma. Rel. Min. Rodrigues Alckmin. **RE 76.465/BA.** Disponível em <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=172007>>, acesso em 29/05/2022.

_____. Supremo Tribunal Federal. 1ª Turma. Rel. Min. Rodrigues Alckmin. **RE 76.508/BA.** Disponível em <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=172045>>, acesso em 29/05/2022.

_____. Supremo Tribunal Federal. 1ª Turma. Rel. Min. Sepúlveda Pertence. **RE 176.626-3/SP.** Disponível em <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=222535>>, acesso em 28/04/2022.

_____. Supremo Tribunal Federal. 2ª Turma. Rel. Min. Aldir Passarinho. **RE 105.844/SP.** Disponível em <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=197622>>, acesso em 29/05/2022.

_____. Supremo Tribunal Federal. 2ª Turma. Rel. Min. Carlos Madeira. **RE 112.947-6/SP.** Disponível em <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=203557>>, acesso em 30/04/2022.

_____. Supremo Tribunal Federal. 2ª Turma. Rel. Min. Décio Miranda. **RE 97.804/SP.** Disponível em <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=191189>>, acesso em 29/05/2022.

_____. Supremo Tribunal Federal. 2ª Turma. Rel. Min. Gilmar Mendes. **ARE 990.876/RJ.** Disponível em <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754564348>>, acesso em 29/05/2022.

_____. Supremo Tribunal Federal. 2ª Turma. Rel. Min. Joaquim Barbosa. **AgRg RE Ag 656.709/RS.** Disponível em <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=1801906>>, acesso em 30/04/2022.

_____. Supremo Tribunal Federal. 2ª Turma. Rel. Min. Joaquim Barbosa. **RE 433.352/MG.** Disponível em <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=611796>>, acesso em 29/05/2022.

_____. Supremo Tribunal Federal. Plenário. Redator para o acórdão Min. Nelson Jobim. **ADI 1.600-8.** Disponível em

<<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266694>>, acesso em 24/10/2022.

_____. Supremo Tribunal Federal. Plenário. Rel. Min. Carlos Velloso. **RE 236.604/PR**. Disponível em <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=255615>>, acesso em 12/05/2022.

_____. Supremo Tribunal Federal. Plenário. Rel. Min. Dias Toffoli. **ADI 1945/MT**. Disponível em <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15346473741&ext=.pdf>>, acesso em 29/04/2022.

_____. Supremo Tribunal Federal. Plenário. Rel. Min. Gilmar Mendes. **RE 582.461/SP**. Disponível em <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=626092>>, acesso em 28/04/2022.

_____. Supremo Tribunal Federal. Plenário. Rel. Min. Gilmar Mendes. **Súmula Vinculante n° 31**. Disponível em <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=608980>>, acesso em 02/09/2022.

_____. Supremo Tribunal Federal. Plenário. Rel. Min. Luís Roberto Barroso. **RE 1.054.110/SP**. Disponível em <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15341025600&ext=.pdf>>, acesso em 16/08/2022.

_____. Supremo Tribunal Federal. Plenário. Rel. Min. Luiz Fux. **ADPF n° 449/DF**. Disponível em <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=750684777>>, acesso em 10/01/2023.

_____. Supremo Tribunal Federal. Plenário. Rel. Min. Luiz Fux. **RE n° 651.703/PR**. Disponível em <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12788517>>, acesso em 28/04/2022.

_____. Supremo Tribunal Federal. Plenário. Rel. Min. Marco Aurélio. **RE 1.167.509/SP**. Disponível em <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15345920077&ext=.pdf>>, acesso em 28/05/2022.

_____. Supremo Tribunal Federal. Plenário. Rel. Min. Octavio Gallotti. **RE 116.121-3/SP**. Disponível em <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206139>>, acesso em 30/04/2022.

_____. Supremo Tribunal Federal. Plenário. Rel. Min. Rosa Weber. **RE 784.439/MG (tema 296 da Repercussão Geral)**. Disponível em

<<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=753823135>>, acesso em 30/05/2022.

_____. Tribunal Superior do Trabalho. 4ª Turma. Rel. Min. Ives Gandra da Silva Martins Filho. **AIRR 10650-56.2021.5.03.0004.** Disponível em <<https://consultaprocessual.tst.jus.br/consultaProcessual/consultaTstNumUnica.do?consulta=Consultar&conscsjt=&numeroTst=10650&digitoTst=56&anoTst=2021&orgaoTst=5&tribunaITst=03&varaTst=0004&submit=Consultar>>, acesso em 13/07/2022.

_____. Tribunal Superior do Trabalho. 3ª Turma. Rel. Min. Mauricio Godinho Delgado. **RR 100353-02.2017.5.01.0066.** Disponível em <<https://consultaprocessual.tst.jus.br/consultaProcessual/consultaTstNumUnica.do?consulta=Consultar&conscsjt=&numeroTst=100353&digitoTst=02&anoTst=2017&orgaoTst=5&tribunalTst=01&varaTst=0066&submit=Consultar>>, acesso em 13/07/2022.

CALIFÓRNIA. Public Utilities Commission of the State of California. **Decision 13-09-045, de 19/09/2013.** Disponível em <<https://docs.cpuc.ca.gov/PublishedDocs/Published/G000/M077/K192/77192335.PDF>>, acesso em 14/06/2022.

DISTRITO FEDERAL. Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios (TJ-DFT). 2ª Turma Recursal dos Juizados Especiais do Distrito Federal. Juíza Ana Claudia Loiola de Moraes Mendes. **Recurso Inominado Cível nº 0706942-55.2021.8.07.0016.** Disponível em <<https://pje2i-consultapublica.tjdft.jus.br/consultapublica/ConsultaPublica/listView.seam>>, acesso em 19/01/2023.

_____. Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios (TJ-DFT). Conselho Especial. Rel. designado Des. Jair Soares. **Arguição de Inconstitucionalidade Cível nº 0000570-53.2019.8.07.0000.** Disponível em <<https://pesquisajuris.tjdft.jus.br/IndexadorAcordaos-web/sistj>>, acesso em 27/01/2023.

ESTADO DE SANTA CATARINA. Comissão Permanente de Assuntos Tributários da Secretaria de Estado da Fazenda. **Resposta Consulta nº 84/2018.** Disponível em <https://legislacao.sef.sc.gov.br/html/consultas/2018/con_18_084.htm>, acesso em 25/10/2022.

ESTADO DE SÃO PAULO. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (TJ-SP). Órgão Especial. Rel. Des. Francisco Casconi. **ADIN nº 2216901-06.2015.8.26.0000.** Disponível em <https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?conversationId=&cdAcordao=9902546&cdForo=0&uuidCaptcha=sajcaptcha_42e6dc6bb23f477a86bac06885659e3b&g-recaptcha-response=03AFY_a8Xoig19y2cVLyO5IDZxu2V43Fv85vfumIwYUCe5RzyE6N6h4R5mtrTg uAttReroU15t5Cq-KpxyIey0FWXWgNSffrQpuWcJGXcsqZ81tre22cWQ3LPsDeXAY1Xjeap6-XzK6iK7dDB632Tjfv4hxP4_yqVsPeMsB_j2yF9fHqyEhpLMuHiog7yQqwFrhOTIujBo2avMOxb0aUebPKSxTjtK7oXu7YzQynrxvU0rQI7KIEV5wUrAxTihLfr3cBNYkCUqgrdY8HRd-H4vttWfB5hZGyADaflqzxx54Kn-Y6ChP8w7yU5dMTQ0r11yURT4pPYjVbBAo0Gqwhpu0bdsREgh_oQhU9aC8pG_X4S_Tp-SifN8fEOQk3lQyZ-Asb6PHDkRF2EHgIWBsxZh7z-H9qMgXMuch-p8wc_ulnNtrLdROMEInjZe9hp3Fa4-vv1Y8Mpl44yp3Mt8a0aNt-c4mC4mtGG0l6GD3b6fJfHqnjAKa25Kgl_S->

SEVX6QdxH1XLHNddZelLovKHOf3ISIGouXJZEvMfT6ATwIUimHqD85EGUQGvwa9JyCRqEwDXjePNbkWIVjO4IdJNtVKTxjtf2EzKl-Q>, acesso em 25/01/2023.

ESTADO DO PIAUÍ. Tribunal de Justiça do Estado do Piauí (TJ-PI). 6ª Câmara de Direito Público. Rel. des. Erivan Lopes. **Agravo de Instrumento nº 0700625-20.2020.8.18.0000**. Disponível em <<https://www.tjpi.jus.br/e-tjpi/home/jurisprudencia/visualizar/445967>>, acesso em 28/01/2023.

_____. Tribunal de Justiça do Estado do Piauí (TJ-PI). 6ª Câmara de Direito Público. Francisco Antônio Paes Landim Filho. **Agravo de Instrumento nº 0700921-42.2020.8.18.0000**. Disponível em <<https://www.tjpi.jus.br/e-tjpi/home/jurisprudencia/visualizar/439499>>, acesso em 28/01/2023.

ESTADO DO RIO DE JANEIRO. Tribunal de Justiça do Estado do Rio De Janeiro (TJ-RJ). 1ª Vara de Fazenda Pública da Capital. Juiz Bruno Vinícius da Rós Bodart da Costa. **Mandado de Segurança nº 0027644-30.2011.8.19.0000**. Disponível em <<https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=5206938>>, acesso em 13/09/2022.

_____. Tribunal de Justiça do Estado do Rio De Janeiro (TJ-RJ). 5ª Câmara Cível. Rel. Des. Cristina Tereza Gaulia. **Apelação Cível nº 0222966-67.2020.8.19.0001**. Disponível em <<http://www1.tjrj.jus.br/gedcacheweb/default.aspx?UZIP=1&GEDID=00046E560E53D2C678FC55E4F7E5ED5EFF71C5110A09450C&USER=>>>, aceso em 19/01/2023.

_____. Tribunal de Justiça do Estado do Rio De Janeiro (TJ-RJ). Órgão Especial. Rel. Des. Mauricio Caldas Lopes. **Representação por Inconstitucionalidade nº 0055524-16.2019.8.19.0000**. Disponível em <<http://www1.tjrj.jus.br/gedcacheweb/default.aspx?UZIP=1&GEDID=00044D3923CE29B7551F96BE6831F2D1B5DAC513181D1B4C&USER=>>>, acesso em 26/01/2023.

ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul (TJ-RS). Órgão Especial. Rel. Des. Marilene Bonzanini. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 0314458-46.2017.8.21.7000**. Disponível em <<https://consulta.tjrs.jus.br/consulta-processual/processo/deciso/es/acordaos?numeroProcesso=70075503433&codComarca=700&perfil=0>>, acesso em 27/01/2023.

MUNICÍPIO DE SÃO PAULO. Departamento de Tributação e Julgamento. **Solução de Consulta Secretaria de Finanças/Departamento de Julgamento 32, de 10 de dezembro de 2014**. Disponível em <<https://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/upload/arquivos/secretarias/financas/consultas/SC032-2014.pdf>>, acesso em 18/07/2022.

_____. Departamento de Tributação e Julgamento. **Solução de Consulta Secretaria de Finanças/Departamento de Julgamento 44, de 29 de agosto de 2013**. Disponível em <https://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/upload/s44_1389109801.pdf>, acesso em 18/07/2022.

_____. Departamento de Tributação e Julgamento. **Solução de Consulta Secretaria de Finanças/Departamento de Julgamento 30, de 24 de novembro de 2014**. Disponível em

<<https://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/upload/arquivos/secretarias/financas/conultas/SC030-2014.pdf>>, acesso em 18/07/2022.

PORTUGAL. Tribunal Judicial da Comarca de Lisboa - Instância Central. 1ª Secção Cível. Dr.ª. Cristina Isabel Santos Coelho. **Processo n.º 7730/15.0T8LSB.L1-8 - Antral (Associação Nacional dos Transportadores Rodoviários em Automóveis Ligeiros) x Uber Technologies Inc.** Disponível em <<https://www.lexpoint.pt/Fileget.aspx?FileId=19742>>, acesso em 19/01/2023.

UNIÃO EUROPEIA. Tribunal de Justiça da União Europeia. **Acórdão do Tribunal de Justiça (Grande Secção) no Processo C-320/16 - Uber France SAS interveniente Nabil Bensalem.** Disponível em <<https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=200882&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=2316948>>, acesso em 07/02/2023.

_____. Tribunal de Justiça da União Europeia. **Acórdão do Tribunal de Justiça (Grande Secção) no Processo C-434/15 - Asociación Profesional Elite Taxi contra Uber Systems Spain SL.** Disponível em <<https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=198047&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1034149>>, acesso em 14/08/2022.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS - LEGISLAÇÃO

BRASIL. Aprova a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI). **Decreto 11.158, de 29 de julho de 2022 (Anexo I).** Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2022/Decreto/Anexo/d11158-anexo1.pdf>, acesso em 04/10/2022.

_____. Banco Central do Brasil. Dispõe sobre a abertura e o encerramento de contas de depósitos por meio eletrônico e dá outras providências. **Resolução n.º 4.480, de 25 de abril de 2016.** Disponível em <https://www.bcb.gov.br/pre/normativos/busca/downloadNormativo.asp?arquivo=/Lists/Normativos/Attachments/50185/Res_4480_v1_O.pdf>, acesso em 29/04/2022.

_____. Comitê Gestor do Simples Nacional. Altera a Resolução CGSN n.º 140, de 22 de maio de 2018, que dispõe sobre o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional). **Resolução 148, de 2 de agosto de 2019.** Disponível em <<https://www.in.gov.br/web/dou/-/resolucao-n-148-de-2-de-agosto-de-2019-209517410>>, acesso em 04/09/2022.

_____. Código Civil. **Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002.** Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm>, acesso em 17/05/2022.

_____. Código Tributário Nacional. **Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>, acesso em 17/05/2022.

_____. Comitê Gestor do Simples Nacional - CGSN. Altera a Resolução CGSN n.º 140, de 22 de maio de 2018, que dispõe sobre o Regime Especial Unificado de Arrecadação de

Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional). **Resolução CGSN nº 148, de 02 de fevereiro de 2019.** Disponível em <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=102767>>, acesso em 19/01/2023.

_____. Comitê Gestor do Simples Nacional - CGSN. Altera a Resolução CGSN nº 140, de 22 de maio de 2018, que dispõe sobre o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional). **Resolução CGSN nº 165, de 23 de fevereiro de 2022.** Disponível em <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=123086#2326037>>, acesso em 19/01/2023.

_____. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 24 de fevereiro de 1891.** Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm>, acesso em 23/04/2022.

_____. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 16 de julho de 1934.** Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm>, acesso em 23/04/2022.

_____. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 10 de novembro de 1937.** Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm>, acesso em 23/04/2022.

_____. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de setembro de 1946.** Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm>, acesso em 23/04/2022.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967.** Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm>, acesso em 23/04/2022.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>, acesso em 23/04/2022.

_____. Dá nova redação à Lista de Serviços a que se refere o art. 8º do Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, e dá outras providências. **Lei Complementar 56, de 15 de dezembro de 1987.** Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp56.htm>, acesso em 09/06/2022.

_____. Define a Política Nacional de Cooperativismo, institui o regime jurídico das sociedades cooperativas, e dá outras providências. **Lei 5.764, de 16 de dezembro de 1971.** Disponível em <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15764.htm>, acesso em 12/01/2023.

_____. Dispõe sobre a entrega das parcelas, pertencentes aos Municípios, do produto da arrecadação do imposto sobre circulação de mercadoria, estabelece normas gerais sobre conflito da competência tributaria, sobre o imposto de serviços e dá outras providências.

Decreto 834, de 8 de setembro de 1969. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0834.htm>, acesso em 09/06/2022.

_____. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. **Decreto-Lei 406, de 31 de dezembro de 1968.** Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0406.htm>, acesso em 23/04/2022.

_____. **Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969.** Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc01-69.htm>, acesso em 23/04/2022.

_____. **Emenda Constitucional nº 82, de 16 de julho de 2014.** Disponível em <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc82.htm>, acesso em 24/02/2023.

_____. **Lei 7.192, de 5 de junho de 1984.** Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L7192.htm>, acesso em 09/06/2022.

_____. **Lei 12.865, de 9 de outubro de 2013.** Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2013/Lei/L12865.htm>, acesso em 12/09/2022.

_____. **Lei Complementar 100, de 22 de dezembro de 1999.** Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp100.htm>, acesso em 01/05/2022.

_____. **Lei Complementar 157, de 29 de dezembro de 2016.** Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp157.htm>, acesso em 09/06/2022.

_____. **Lei Complementar 175, de 23 de setembro de 2020.** Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp175.htm>, acesso em 04/09/2022.

_____. **Lei Complementar 183, de 22 de setembro de 2021.** Disponível em <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp183.htm>, acesso em 09/06/2022.

_____. Lei do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. **Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003.** Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>, acesso em 05/12/2021.

_____. Lei do Simples Nacional. **Lei Complementar 123, de 14 de dezembro de 2006.** Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm>, acesso em 05/12/2021.

_____. Lei da Política Nacional de Mobilidade Urbana. **Lei 12.587, de 03 de janeiro de 2012.** Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/112587.htm>, acesso em 05/12/2021.

_____. Lei regulamentadora do transporte remunerado privado individual de passageiros. **Lei 13.640, de 26 de março de 2018.** Disponível em

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/113640.htm>, acesso em 08/01/2022.

DISTRITO FEDERAL. **Lei 5.961, de 02 de agosto de 2016.** Disponível em: <https://www.sinj.df.gov.br/sinj/Norma/505697248c404143ae288de24a79d1e3/Lei_5691_02_08_2016.html#:~:text=LEI%20N%C2%BA%205.691%2C%20DE%2002%20DE%20AGO%20STO%20DE%202016&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20a%20regulamenta%C3%A7%C3%A3o%20da,Federal%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%A2ncias.>, acesso em 26/01/2023.

_____. Regulamenta a Lei nº 5.691, de 2 de agosto de 2016, que dispõe sobre a prestação do Serviço de Transporte Individual Privado de Passageiros baseado em Tecnologia de Comunicação em Rede no Distrito Federal - STIP/DF e dá outras providências. **Decreto 42.011, de 19 de abril de 2021.** Disponível em <https://www.semob.df.gov.br/wp-content/uploads/2021/08/Decreto-42011-de-19_04_2021.pdf>, acesso em 27/01/2023.

MUNICÍPIO DE BELO HORIZONTE. Estabelece a obrigatoriedade de cadastramento de “login” e senha para as pessoas obrigadas a apresentar a Declaração Eletrônica de Serviços – DES, a Declaração Eletrônica de Serviços de Instituições Financeiras – DES – IF, bem como aquelas que emitam Nota Fiscal de Serviços Eletrônica – NFS-e, fixa o prazo, forma e contribuintes obrigados à emissão da Nota Fiscal de Serviços Eletrônica - NFS-e, e contém outras providências. **Portaria SMF 008, de 30 de junho de 2009.** Disponível em <<https://fazenda.pbh.gov.br/internet/legislacao/formkey.asp?key=519>>, acesso em 29/05/2022.

MUNICÍPIO DE CUIABÁ. Dispõe sobre a regulamentação do transporte remunerado privado individual de passageiros no município de cuiabá e dá outras providências. **Lei 6.376, de 09 de abril de 2019.** Disponível em <https://legislativo.camaracuiaba.mt.gov.br/Arquivo/Documents/legislacao/html_impressao/L63762019.html?identificador=30003A004C00>, acesso em 28/01/2023.

_____. Dispõe sobre o sistema tributário do município de cuiabá-MT. **Lei Complementar 43, de 23 de dezembro de 1997.** Disponível em <<https://legislativo.camaracuiaba.mt.gov.br/Arquivo/Documents/legislacao/html/C431997.html?identificador=38003800360031003A004C00>>, acesso em 31/01/2023.

MUNICÍPIO DE FORTALEZA. Dispõe sobre a proibição de uso de carros particulares cadastrados ou não em aplicativos, para o transporte remunerado individual de pessoas no Município de Fortaleza, e dá outras providências. **Lei 10.553, de 23 de setembro de 2016.** Disponível em <https://sapl.fortaleza.ce.leg.br/media/sapl/public/normajuridica/2016/4894/4894_texto_integral.pdf>, acesso em 16/08/2022.

MUNICÍPIO DE MANAUS. Dispõe sobre a regulamentação do Transporte Remunerado Privado Individual de Passageiros por meio de Aplicativos ou Plataformas de Comunicação em Rede no Município de Manaus e dá outras providências. **Lei 2.486, de 24 de julho de 2019.** Disponível em <https://sapl.cmm.am.gov.br/media/sapl/public/normajuridica/2019/241/lei_n_2486_de_24_jul_2019_.pdf>, acesso em 28/01/2023.

_____. Regulamenta a Lei nº 2.486, de 24 de julho de 2019, que dispõe sobre o Transporte Remunerado Privado Individual de Passageiros por meio de Aplicativos ou Plataformas de Comunicação em Rede no Município de Manaus, e dá outras providências **Decreto 4.883, de 03 de agosto de 2020**. Disponível em <<http://leismunicipa.is/yrgak>>, acesso em 28/01/2023.

MUNICÍPIO DE PORTO ALEGRE. Dispõe sobre a forma de acesso ao ambiente eletrônico da Nota Fiscal de Serviços Eletrônica – NFSE (Nota Legal), fixa o prazo e forma de adesão dos contribuintes, e dá outras providências. **Instrução Normativa SMF 09, de 12 de novembro de 2014**. Disponível em <https://prefeitura.poa.br/sites/default/files/usu_doc/cartadeservicos/coletanea_da_legislacao_do_iss__2018.pdf>, acesso em 29/05/2022.

_____. Dispõe sobre o serviço de transporte motorizado privado e remunerado de passageiros; altera o caput dos arts. 15, 16, 17, 18, 19, 20 e 21 e o parágrafo único do art. 21, inclui parágrafo único nos arts. 16, 19 e 20, arts. 16-A, 20-A e 21-A e incs. III e V no caput do art. 18-A e revoga o inc. V do caput e o § 5º do art. 14, o parágrafo único dos arts. 17 e 18, todos na Lei nº 8.133, de 12 de janeiro de 1998, e alterações posteriores; e inclui inc. VII no caput do art. 3º da Lei nº 11.182, de 28 de dezembro de 2011. **Lei 12.162, de 9 de dezembro de 2016**. Disponível em <<https://legislacao.portoalegre.rs.gov.br/media/sapl/public/normajuridica/sirel/Lei%2012162%202016.pdf>>, acesso em 27/01/2023.

_____. Regulamenta a Lei Complementar 07, de 07 de dezembro de 1973, no que diz respeito ao ISSQN, e dá outras providências. **Decreto 15.416, de 20 de dezembro de 2006**. Disponível em <http://proweb.procempa.com.br/pmpa/prefpoa/smf/usu_doc/coletanea_da_legislacao_do_iss_-_2020.pdf>, acesso em 11/05/2022.

_____. Regulamenta a Lei Municipal nº 12.162, de 9 de dezembro de 2016, que dispõe sobre o serviço de transporte motorizado privado e remunerado de passageiros. **Decreto 19.700, de 13 de março de 2017**. Disponível em <<https://legislacao.portoalegre.rs.gov.br/media/sapl/public/normajuridica/sirel/Decreto%2019700.pdf>>, acesso em 27/01/2023.

MUNICÍPIO DE RECIFE. Institui o Código Tributário do Município do Recife e dá outras providências. **Lei 15.563, de 27 de dezembro de 1991**. Disponível em <https://recifeemdia.recife.pe.gov.br/sites/default/files/CTM_ANOTADO.pdf>, acesso em 17/01/2023.

MUNICÍPIO DE SÃO PAULO. Altera a legislação do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS. **Lei 13.701, de 24 de dezembro de 2003**. Disponível em <<http://legislacao.prefeitura.sp.gov.br/leis/lei-13701-de-24-de-dezembro-de-2003/consolidado>>, acesso em 28/04/2022.

_____. Altera a legislação do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS. **Lei 14.042, de 30 de agosto de 2005**. Disponível em <<https://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/upload/arquivos/secretarias/financas/legislacao/Lei-14042-2005.pdf>>, acesso em 04/09/2022.

_____. Consolidação das Leis Tributárias do Município de São Paulo. **Anexo Único ao Decreto 62.137/2022**. Disponível em <https://legislacao.prefeitura.sp.gov.br/leis/decreto-62137-de-29-de-dezembro-de-2022/anexo/63af2d6614119226e0e75102/Anexo%20C3%9Anico%20%20Decreto%20n%C2%BA%2062.137_2022.pdf>, acesso em 24/01/2023.

_____. Dispõe sobre a proibição do uso de carros particulares cadastrados em aplicativos para o transporte remunerado individual de pessoas no Município de São Paulo, e dá outras providências. **Lei 16.279, de 8 de outubro de 2015**. Disponível em <<http://legislacao.prefeitura.sp.gov.br/leis/lei-16279-de-08-de-outubro-de-2015>>, acesso em 25/01/2023.

_____. Dispõe sobre o uso intensivo do viário urbano municipal para exploração de atividade econômica privada de transporte individual remunerado de passageiros de utilidade pública, o serviço de carona solidária e o compartilhamento de veículos sem condutor. **Decreto 56.981, de 10 de maio de 2016**. Disponível em <<https://legislacao.prefeitura.sp.gov.br/leis/decreto-56981-de-10-de-maio-de-2016>>, acesso em 25/01/2023.

_____. Dispõe sobre Planta Genérica de Valores, alterações na legislação tributária municipal, Contragarantias em Operações de Crédito e Fundo Especial para a Modernização da Administração Tributária e da Administração Fazendária no Município de São Paulo. **Lei 17.719, de 26 de novembro de 2021**. Disponível em <<https://legislacao.prefeitura.sp.gov.br/leis/lei-17719-de-26-de-novembro-de-2021/consolidado>>, acesso em 04/09/2022.

_____. Introdz alterações no Regulamento do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS. **Decreto 57.430, de 1 de novembro de 2016**. Disponível em <<http://legislacao.prefeitura.sp.gov.br/leis/decreto-57430-de-01-de-novembro-de-2016>>, acesso em 29/05/2022.

_____. Suspende, temporariamente, a utilização de motocicletas para transporte individual remunerado de passageiros por aplicativos no Município de São Paulo. **Decreto 61.144, de 6 de janeiro de 2023**. Disponível em <<https://legislacao.prefeitura.sp.gov.br/leis/decreto-62144-de-6-de-janeiro-de-2023>>, acesso em 31/01/2023.

MUNICÍPIO DE TERESINA. Disciplina o uso do Sistema Viário Urbano Municipal, para a exploração do serviço de transporte remunerado privado individual de passageiros, prestado pelas Operadoras de Tecnologia de Transporte – OTTs, e dá outras providências. **Lei 5.324, de 7 de janeiro de 2019**. Disponível em <<https://dom.pmt.pi.gov.br/admin/upload/DOM2437-08012019-ASSINADO.pdf>>, acesso em 28/01/2023.

_____. Regulamenta a Lei Municipal nº 5.324, de 7 de janeiro de 2019, que “Disciplina o uso do Sistema Viário Urbano Municipal, para a exploração do serviço de transporte remunerado privado individual de passageiros, prestado pelas Operadoras de Tecnologia de Transporte - OTTs, e dá outras providências”. **Decreto 18.602, de 20 de maio de 2019**. Disponível em <<https://dom.pmt.pi.gov.br/admin/upload/DOM2526-21062019-ASSINADO.pdf>>, acesso em 28/01/2023.

MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO. Código Tributário do Município. **Lei 691, de 24 de dezembro de 1984**. Disponível em <<http://www2.rio.rj.gov.br/smf/fcet/legislacao.asp>>, acesso em 11/05/2022.

_____. Aprova o Regulamento e o Código Disciplinar do Serviço de Transporte Individual e Remunerado de Passageiros em Veículos Descaracterizados por meio de plataformas digitais gerenciadas por Provedoras de Redes de Compartilhamento - PROVER, com fundamento nas Leis Federais nºs 12.587, de 03 de janeiro de 2012, e 13.640, de 26 de março de 2018, e dá outras providências. **Decreto 46.417, de 11 de abril de 2018**. Disponível em <https://www2.rio.rj.gov.br/conlegis/legis_consulta/63474Decreto%2046417_2019.pdf>, acesso em 30/01/2023.

_____. Cria a Taxa de Fiscalização de Transportes por Aplicativos - TFTA e dá outras providências. **Projeto de Lei 672 de 2022**. Disponível em <<http://aplicnt.camara.rj.gov.br/APL/Legislativos/scpro2124.nsf/8446f2be3d9bb8730325863200569352/826f37958a8197260325875100696ad0?OpenDocument>>, acesso em 26/01/2023.

_____. Determina que motoristas de carros de aplicativos não poderão recusar o transporte de passageiros por razões políticas, religiosas, raciais ou por orientação sexual, no âmbito do Município do Rio de Janeiro. **Lei 7.690, de 5 de dezembro de 2022**. Disponível em <<http://www.camara.rio/atividade-parlamentar/legislacao/municipal/leis-ordinarias>>, acesso em 30/01/2023.

_____. Disciplina o uso do Sistema Viário Urbano municipal para exploração de serviço de transporte individual privado remunerado de passageiros, intermediado por plataformas digitais gerenciadas por Provedoras de Redes de Compartilhamento - PROVER, e dá outras providências. **Decreto 44.399, de 11 de abril de 2018**. Disponível em <https://www2.rio.rj.gov.br/conlegis/legis_consulta/56379Dec%2044399_2018.pdf>, acesso em 30/01/2023.

_____. Dispõe sobre a prestação do serviço de transporte remunerado privado individual de passageiros intermediado por plataformas digitais ou aplicativos na forma prevista na Lei Federal nº 12.587, de 3 de janeiro de 2012, com a redação que foi dada pela Lei Federal nº 13.640, de 26 de março de 2018, e dá outras providências. **Projeto de Lei 671 de 2022**. Disponível em <<http://aplicnt.camara.rj.gov.br/APL/Legislativos/scpro2124.nsf/8446f2be3d9bb8730325863200569352/95e1badf9cfdfb6f0325875100684261?OpenDocument>>, acesso em 26/01/2023.

_____. Dispõe sobre a proibição do uso de carros particulares para o transporte remunerado de pessoas no Município do Rio de Janeiro e dá outras providências. **Lei 6.106, de 25 de novembro de 2016**. Disponível em <<http://mail.camara.rj.gov.br/APL/Legislativos/contlei.nsf/e9589b9aab9cac8032564fe0065abb4/eab315f3cdefeccf832580790055bfe7?OpenDocument>>, acesso em 25/01/2023.

_____. **Lei 4.452, de 27 de dezembro de 2006**. Disponível em <<http://www2.rio.rj.gov.br/smf/fcet/legislacao.asp>>, acesso em 04/09/2022.

_____. Regulamenta os arts. 11-A e 11-B da Lei Federal nº 12.587, de 3 de janeiro de 2012, para disciplinar o transporte individual privado remunerado de passageiros por meio de

aplicativos ou plataformas de comunicação em rede e o uso intensivo do sistema viário urbano do Município, e dá outras providências. **Decreto 48.612, de 15 de março de 2021.** Disponível em < https://www2.rio.rj.gov.br/conlegis/legis_consulta/6347348612_2021.pdf>, acesso em 30/01/2023.

_____. **Resolução 3.072, de 12 de junho de 2019.** Disponível em <<http://www2.rio.rj.gov.br/smf/fcet/legislacao.asp>>, acesso em 04/09/2022.

_____. Revoga o Decreto Rio nº 48.612, de 15 de março de 2021. **Decreto 51.934, de 13 de janeiro de 2023.** Disponível em <<https://doweb.rio.rj.gov.br/portal/visualizacoes/pdf/5596/#/p:3/e:5596>>, acesso em 30/01/2023.