# XXVII ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI SALVADOR – BA

## DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

**ANA PAULA BASSO**

**MARIA DE FATIMA RIBEIRO**

**RAYMUNDO JULIANO FEITOSA**

Copyright © 2018 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte deste anal poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

**Diretoria – CONPEDI**
**Presidente** - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC – Santa Catarina
**Vice-presidente Centro-Oeste** - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás
**Vice-presidente Sudeste** - Prof. Dr. César Augusto de Castro Fiuza - UFMG/PUCMG – Minas Gerais
**Vice-presidente Nordeste** - Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS – Sergipe
**Vice-presidente Norte** - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará
**Vice-presidente Sul** - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul
**Secretário Executivo** - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - Unimar/Uninove – São Paulo

**Representante Discente – FEPODI**
Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie – São Paulo

**Conselho Fiscal:**
Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM – Rio de Janeiro
Prof. Dr. Aires José Rover - UFSC – Santa Catarina
Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP – São Paulo
Prof. Dr. Marcus Firmino Santiago da Silva - UDF – Distrito Federal (suplente)
Prof. Dr. Ilton Garcia da Costa - UENP – São Paulo (suplente)

**Secretarias:**
**Relações Institucionais**
Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - IMED – Santa Catarina
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR – Ceará
Prof. Dr. José Barroso Filho - UPIS/ENAJUM– Distrito Federal
**Relações Internacionais para o Continente Americano**
Prof. Dr. Fernando Antônio de Carvalho Dantas - UFG – Goías
Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA – Bahia
Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA – Maranhão
**Relações Internacionais para os demais Continentes**
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba – Paraná
Prof. Dr. Rubens Beçak - USP – São Paulo
Profa. Dra. Maria Aurea Baroni Cecato - Unipê/UFPB – Paraíba

**Eventos:**
Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch (UFSM – Rio Grande do Sul)
Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho (Unifor – Ceará)
Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta (Fumec – Minas Gerais)

**Comunicação:**
Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro (UNOESC – Santa Catarina
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho (UPF/Univali – Rio Grande do Sul Prof.
Dr. Caio Augusto Souza Lara (ESDHC – Minas Gerais

**Membro Nato** – Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP – Pernambuco

---

D597

Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/ UFBA

Coordenadores: Ana Paula Basso; Maria de Fatima Ribeiro; Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2018.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-85-5505-605-5
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: Direito, Cidade Sustentável e Diversidade Cultural

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Assistência. 3. Isonomia. XXVII Encontro Nacional do CONPEDI (27 : 2018 : Salvador, Brasil).

CDU: 34

Conselho Nacional de Pesquisa
e Pós-Graduação em Direito Florianópolis
Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br

Universidade Federal da Bahia - UFBA
Salvador – Bahia - Brasil
https://www.ufba.br/

# XXVII ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI SALVADOR – BA

## DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

---

## Apresentação

Durante o período de 13 a 15 de junho de 2018, foi realizado o XXVII ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI – Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito, realizado em Salvador – BA em parceria com a Universidade Federal da Bahia (UFBA), com a participação de docentes e discentes dos Programas de Pós-Graduação em Direito de todo país com a temática central Direito, Cidade Sustentável e Diversidade Cultural.

Neste contexto, os artigos apresentados no Grupo de Trabalho 16 - Direito Tributário e Financeiro I, e ora publicados, propiciaram importante debate em torno de questões teóricas e práticas, considerando o momento social, econômico e político brasileiro.

Neste Livro encontram-se publicados 14 artigos, rigorosamente selecionados por meio de avaliação por pares, objetivando a melhor qualidade e a imparcialidade na divulgação do conhecimento da área jurídica e afim. Premiando a interdisciplinaridade, os artigos abordam assuntos que transitam pelo Direito Financeiro, Direito Tributário, Direito Constitucional, Direito Administrativo e Direito Empresarial destacadamente com um viés representativo do Direito com a Economia.

De forma abrangente a presente Coletânea examina temas relacionados com o Direito Tributário e o Direito Financeiro, destacando artigos sobre o contencioso administrativo, o planejamento tributário, o princípio da capacidade contributiva e a vedação do tributo confiscatório, o direito à informação fiscal, a execução fiscal, a interpretação econômica das normas bem como considerações sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza e o Imposto sobre a Renda entre outros.

A importância dos temas, ora publicados, está demonstrada na preocupação do Estado no processo de arrecadação, fiscalização e operações financeiras e administrativas bem como o universo de possibilidades de discussão acadêmica e prática sobre as temáticas diretas e indiretamente relacionadas.

O CONPEDI, com as publicações da produção científica dos Encontros e dos Congressos, mantendo sua proposta editorial, apresenta semestralmente os volumes temáticos, com o objetivo de disseminar, de forma sistematizada, os artigos científicos que resultam dos eventos que organiza, mantendo a qualidade das publicações e reforçando o intercâmbio de

ideias, com vistas ao desenvolvimento e ao crescimento econômico, considerando também a realidade econômica e financeira atual, com possibilidades abertas para discussões e ensaios futuros.

Espera-se, que a presente publicação possa contribuir para o avanço das discussões doutrinárias, tributárias, financeiras e econômicas sobre os temas abordados, que ora se apresenta como uma representativa contribuição para o aprofundamento e reflexão das temáticas abordadas e seus valores agregados.

Parabenizamos os autores pela exposição, debates e publicação de suas produções, que foram de alto nível.

Nossos cumprimentos ao CONPEDI pela publicação dos trabalhos apresentados neste Congresso, possibilitando um canal de interação entre os atores da comunidade jurídica.

Prof. Dr. Raymundo Juliano Rego Feitosa

Universidade Católica de Pernambuco – UNICAP

Profa. Dra. Ana Paula Basso

Universidade Federal de Campina Grande - UFCG

Profa. Dra. Maria de Fátima Ribeiro

Universidade de Marília – UNIMAR

Nota Técnica: Os artigos que não constam nestes Anais foram selecionados para publicação na Plataforma Index Law Journals, conforme previsto no artigo 8.1 do edital do evento. Equipe Editorial Index Law Journal - publicacao@conpedi.org.br.

# A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇO AOS APLICATIVOS DE MOBILIDADE URBANA

# THE INCIDENCE OF THE TAX OVER SERVICES IN THE URBAN MOBILITY SOFTWARES

**Jordana Viana Payão**
**Maria De Fatima Ribeiro**

**Resumo**

O artigo analisará a tributação das iniciativas colaborativas no setor da mobilidade urbana, principalmente, a incidência do Imposto Sobre Serviços, à vista das alterações introduzidas pela Lei Complementar 157/2017 à Lei Complementar 116/2003. Partindo da análise econômica do direito, a competência para a tributação pelo ISS cabe ao Município onde há o prestador do serviço e não o Município do tomador do serviço. A justificativa do estudo repousa na contemporaneidade da temática, carente de análise doutrinária e jurisprudência sólidas, além de permitir uma visão interdisciplinar entre direito e economia, aliado ao método dialético-jurídico e à consulta bibliográfica nacional e estrangeira.

**Palavras-chave:** Tributação, Iss, Mobilidade, Uber, Cabify

**Abstract/Resumen/Résumé**

The article will analyze the taxation of collaborative initiatives in the urban mobility sector, mainly the incidence of the Tax on Services, in view of the changes introduced by Complementary Law 157/2017 to Complementary Law 116/2003. Considering Law and Economics, the competence for the taxation is from the Municipality where the service provider is located and not the Municipality of the service taker.The justification of the study rests on the contemporaneity of the subject, lacking solid doctrinal analysis and jurisprudence, besides allowing an interdisciplinary view between law and economy, allied to the dialectical-juridical method and the national and foreign bibliographic.

**Keywords/Palabras-claves/Mots-clés:** Taxation, Iss, Mobility, Uber, Cabify

## INTRODUÇÃO

O fenômeno da Economia Colaborativa tornou-se um cenário propício ao desenvolvimento de variados mercados que, considerando os novos contornos e denominadores que apresentam, suscitam inseguranças jurídicas de variada ordem. Os aplicativos de mobilidade ou plataformas peer-to-peer que intermediam a prestação de serviços de mobilidade, são nichos de destaque do modelo colaborativo, como é o Uber e o Cabify.

A premissa do artigo é analisar a tributação dos referidos aplicativos, especialmente a tributação dos serviços ofertados pelo Imposto Sobre Serviços-ISS, qual seria a melhor abordagem jurídica *in casu*, tendo em vista as possibilidades introduzidas pela Lei Complementar 157/2017 à Lei Complementar 116/2003.

De modo a contextualizar a temática, serão expostos os contornos da Economia Colaborativa e, em seguida, as iniciativas no setor da mobilidade urbana através do aplicativo Uber e Cabify, com breves apontamentos a respeito das suas características e funcionamento.

Posteriormente, será analisada a tributação pelo Imposto Sobre Serviços, iniciando pelo estudo do tributo em si e, passando para o padrão da sua incidência nos serviços prestados pelos aplicativos de mobilidade, de modo privilegiar a adequada tributação, mediante redução dos custos de transação e simplificação administrativa, com vistas a atingir um padrão ótimo de tributação, sem que haja o comprometimento do dinâmico desenvolvimento do setor da tecnologia colaborativa no país.

A justificativa do estudo repousa, primeiramente, na contemporaneidade da temática, carente, portanto, de análise doutrinária e posicionamento jurisprudencial sólidos além de permitir uma visão interdisciplinar entre direito e economia. O sistema de referência utilizado foi a análise econômica do direito, aliado ao método dialético-jurídico e à consulta bibliográfica nacional e estrangeira.

## 1.SHARING ECONOMY

A *Sharing Economy* ou, em português, Economia Colaborativa, surge em um contexto econômico-social dinâmico e, conduzida pelo progresso tecnológico, encontra-se em notável expansão.

Segundo Arun Sundararajan (2016, p.17), em sua obra "The Sharing Economy: the end of employment and the rise of crowd-based capitalism", intitula a economia compartilhada

ou colaborativa como "*crowd-based* capitalismo", cujo significado é algo como "capitalismo de multidão" e, conforme expõe o autor, consistente em um sistema econômico composto por cinco características basilares:

> 1.Primordialmente baseado no mercado; 2. Capital de alto impacto; 3. "Redes" baseadas em "multidões" em vez de instituições centralizadas ou "hierarquias"; 4. Distorção entre o pessoal eo profissional; 5. Distorção de linhas entre trabalho totalmente empolyed e casual.

A tecnologia é elemento essencial no desenvolvimento econômico, sendo possível identificar como seu avanço afetou os mais variados mercados, especialmente do ponto de vista consumerista, permitindo organizações mais eficientes e sustentáveis. Tais práticas, a seu turno, constituem-se por transações de compartilhamento, empréstimo, aluguel, doação, trocas e escambo. Possibilita a monetização do excesso e da ociosidade dos estoques individuais, promovendo um novo modelo econômico que permite a diversificação da fonte de renda das pessoas. (BOTSMAN,2011,p.55).

Novas formas de economia colaborativa emergiram recentemente, em parte como resultado da Internet. O que é inovador a respeito da colaboração contemporânea é que representa uma forma de mercado em que estranhos, ao invés de espécies de comunidades, trocam bens e serviços. A economia colaborativa atual cria novos meios de proporcionar o acesso a bens e serviços e oportunidades para aquilo que é chamado consumo conectado. (SCHOR, 2009, p. 23)

No conceito de economia colaborativa, o acesso é mais importante que a posse, e os indivíduos podem ser consumidores e fornecedores ao mesmo tempo.

Desde os tempos mais remotos, as relações de consumo ocorriam, primordialmente, por meio das trocas, do escambo, do compartilhamento e da produção própria. Somente com o advento da Revolução Industrial, com a produção em escala e a especialização do trabalho, outra forma de negociação de mercadorias ganhou espaço, ou seja, a das relações de troca comerciais em que empresas produtoras forneciam bens em troca de dinheiro e não mais favores ou outros objetos. Não que esta modalidade econômica ainda não existisse, mas somente ganhou escala e difundiu-se mundialmente a partir da transformação das sociedades em sociedades produtoras (BAUMAN, 2008, p.33)

Lisa Gansky (2011, p.15) nomeia o fenômeno da economia colaborativa de *mesh* que representa a nova fase de serviços baseados em informações. Os negócios *mesh* compartilham quatro características: compartilhamento, uso avançado da WEB e redes móveis de informação, um foco em mercadorias físicas e materiais e comprometimento com os clientes, via rede

social.Portanto, é preciso que produtos, serviços e matérias-primas possam ser compartilhados no mercado.

O avanço tecnológico é protagonista no crescimento da economia colaborativa, especialmente no progresso da era da Internet, permitindo a democratização de acesso à rede e, por conseguinte, do compartilhamento em escala global, baseada no uso compartilhado de um bem ou serviço, cuja utilidade será aproveitada sem, contudo, haver a transferência da propriedade.

É possível identificar alguns dos fatores que proporcionam as condições para o desenvolvimento das plataformas de compartilhamento. Primeiramente, o que ele chama de "consumerização de tecnologias digitais": em meados dos anos 1980 até o início dos anos 1990, a atenção dada pelas inovações em tecnologias digitais era voltada para as necessidades de empresas e governos, enquanto que as necessidades dos consumidores não eram o alvo principal. Como exemplo disso, observa-se o crescimento da indústria de computadores pessoais na época, com produtos e serviços praticamente restritos a necessidades de usuários corporativos ou soluções pessoais direcionadas a aumento de produtividade negocial.(SUNDARARAJAN, 2016, p.66)

O contexto econômico-social demanda um dinamismo do mercado presente na chamada 'era do acesso'. O capitalismo se reinventa, compatibilizando-se a uma nova fora de coletivismo, e a evolução da sociedade em rede propicia um tipo de colaboração na produção, na distribuição e no financiamento que, por sua vez, torna viável e aumenta a potência dos negócios digitais.

> O novo comércio ocorre no ciberespaço, um meio eletrônico muito distante do marcado delimitado geograficamente. A mudança no comércio primário do espaço geográfico para o ciberespaço representa uma das maiores mudanças na organização humana e precisa ser entendida adequadamente, na medida em que traz consigo grandes mudanças na própria percepção humana e da comunicação social. Provavelmente, em nenhum lugar, essas mudanças terão um impacto maior que em nossas noções de propriedade. (RIFKIN, 2001, p.45)

Da mesma forma, fatores como o alto índice de desemprego, contribuem para a busca por fontes de renda extras, que dispensam altos investimentos, a motivação por trás dos adeptos da economia colaborativa não se limita à demanda por novas conexões sociais ou a sustentabilidade ambiental, mas, igualmente, à falta de oportunidades de empregos formais.

A ideia subjacente ao modelo é a de que, num contexto de bens escassos, a eficiência econômica não está atrelada à propriedade de bens, mas ao seu uso temporário compartilhado por diversas pessoas.

Apesar das conveniências da revolução digital proporcionada pelo fenômeno, há inseguranças, especialmente, jurídicas, que circundam a prestação dos serviços nos moldes da economia colaborativa. Isto por que, a inexistência da regulação, seja na área cível, penal, trabalhista ou tributária, mantém negócios e relações jurídicas vulneráveis.

A expansão do desenvolvimento tecnológico transforma e substitui as formas de produção e organização da economia, dando lugar a novos mercados, processos e mercadorias, mais eficientes do que os antecedentes. Porém, desconhecidos seus contornos e efeitos na sua plenitude, geram, igualmente, inseguranças jurídicas de variada ordem que, por sua vez, reclamam um posicionamento do Direito.

Os casos em que a regulação e tecnologia se relacionam por meio de incentivos são aqueles em que a administração impõe ou estimula o uso de uma determinada tecnologia. Apesar da inovação tecnológica ser comumente protagonizada pelos particulares, muitas vezes o ente estatal é responsável direta ou indiretamente, pelo seu desenvolvimento ou promoção. (MERCURO, MEDEMA, 2006, p.311)

Em que pese as premissas do modelo colaborativo serem voltadas aos ideais da solidariedade e contrárias ao hiperconsumo, o exponencial crescimento das inciativas nos variados setores estabeleceu um mercado lucrativo de bens e serviços. Consequentemente, desperta o interesse do Fisco e torna-se objeto de caloroso debate, tendo em vista, principalmente, as peculiaridades do novo modelo que não permitem a perfeita subsunção aos parâmetros tributários tradicionais.

O ordenamento jurídico brasileiro dispõe de um sistema tributário desenvolvido e adequado conforme as relações e fatos jurídicos tradicionais, assim como de instrumentos e instituições para a fiscalização e o controle da livre concorrência e livre iniciativa. À medida que a economia colaborativa introduz um contexto iminentemente novo no cenário econômico global, exigiria o desenvolvimento de novos sistemas regulatórios compatíveis? Caso a resposta seja afirmativa, quais seriam os moldes do sistema regulatório tributário, de modo a torná-lo eficiente e dinâmico à altura daquilo que é proposto pela economia colaborativa?

O Sistema Tributário Brasileiro alia uma ênfase na tributação do consumo, nos três níveis federativos, a um sistema constitucional de repartição de competências tributárias.

Dada a amplitude do debate socioeconômico que circunda a matéria, o corte metodológico do presente estudo consiste na análise da incidência do Imposto Sobre Serviços (ISS) nas atividades das plataformas da economia colaborativa, especificadamente àquelas intermediadoras de serviços mobilidade, como é o caso do UBER e CABIFY.

## 1.2 PLATAFORMAS DIGITAIS DE MOBILIDADE: ASPECTOS GERAIS

Dentre os variados setores em que se desenvolvem iniciativas da economia colaborativa, o setor da mobilidade urbana destaca-se. As plataformas *peer-to-peer*, que, instrumentalizam-se como aplicativos para smartphones, intermediadoras dos serviços de mobilidade, são diversas e com relevante potencial mercadológico.

Também identificadas como mercados *two-side* são definidos como mercados em que uma ou várias plataformas permitem interações entre usuários finais. A plataforma é constituída por consumidores e ofertantes que buscam obter a permanência de ambos, cada um maximizando seus interesses. Basicamente, trata-se de empresas (plataformas) que atendem a dois grupos interdependentes de clientes. (ROCHET, TIROLE, 2006)

A Uber iniciou sua operação com uma equipe de quatro pessoas e dois carros na cidade de São Francisco, nos Estados Unidos, em junho de 2010. A empresa, caracterizada como uma empresa de intermediação de compartilhamento pago de automóveis ou aplicativo de carona paga, oferece serviço que consiste no estabelecimento de (1) conexão entre motoristas profissionais e pessoas interessadas em contratá-los para uma corrida imediata através de sistema de georreferenciamento (GPS), (2) fazendo uso de site ou aplicativo de smartphones para solicitação do serviço e pagamento via cartão de crédito, (3) com possibilidade de avaliação do motorista e usuário ao final da corrida. (MENDES, CEROY, 2015, p. 07)

Hoje, com mais de seis anos de operação e 6.700 funcionários, se transformou na maior plataforma tecnológica de economia compartilhada do mundo, tanto em termos geográficos, visto que atua em 540 cidades de 77 países16, quanto em termos financeiros, sendo avaliada em US$ 69 milhões em 2016, e com um ingresso de US$ 1.5 bilhões em 2015, o que faz dela também uma das maiores empresas do mundo.

Cabify é uma plataforma tecnológica de capital espanhol que iniciou sua atividade em 2011, em Madrid, na Espanha. Um ano após sua fundação, a plataforma passou a operar também na América Latina, após uma rodada de investimentos que arrecadou US$ 4 milhões. Uma característica que a distingue de algumas de suas competidoras diretas, principalmente a

Uber, é que a precificação das corridas por Cabify não oscila de acordo com a demanda. O Cabify também se distingue por posicionar-se como provedor de empregos formais aos motoristas e não como fonte de suplementação de renda.

O Uber e Cabify são exemplos clássicos da velocidade com que a sociedade aderiu ao mercado colaborativo, que, por sua vez, não mantém o viés " colaborativo" propriamente dito, dada ao poderio econômico conquistado pelo setor. Entretanto, a origem das iniciativas supramencionadas remonta à economia colaborativa, aos pioneiros Zipcar e também BláBlácar.

Ambos consistem em aplicativos de serviços de transporte, intermediando a relação entre o motorista e o potencial passageiro usuário do aplicativo e do serviço de transporte e são concorrentes entre si. O diferencial do Cabidy é a possibilidade de o usuário solicitar o serviço, ou seja, contatar um motorista, não exclusivamente pelo celular. Considerados como empresas que se utilizam da modalidade " *for profit ridesharing*", na medida em que seus motoristas percebem uma remuneração pelo transporte de consumidores.

O desenvolvimento do modelo colaborativo no setor da mobilidade protagoniza inseguranças jurídicas de variada ordem e, sem prejuízo dos debates de natureza econômica e concorrencial, no momento, suscita questionamentos a respeito da regulação tributária em todos os níveis federativos.

O interesse dos Municípios em tributar os serviços dos aplicativos de mobilidade pelo Imposto Sobre Serviços-ISS gera conflitos, questionando-se, por exemplo, qual seria o Município competente para fazer o recolhimento do tributo, aquele do tomador do serviço ou do prestador do serviço? Ou onde o serviço foi prestado?

O Uber e similares foram aceitos pelos consumidores como alternativas viáveis e eficientes para o transporte individual dos passageiros. Não seria razoável que o Direito ignorasse o papel fundamental que os consumidores exercem nas contemporâneas economias de mercado. A ampla aceitação legitima o exercício da atividade e da própria prestação de serviços, entretanto, não os torna imunes à ingerência estatal. (AMARAL, 2017, p.75)

Daí a pertinência, nos variados níveis federativos, da regulação tributária de tais fenômenos.

## 2.IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA

O ISS consiste em tributo de competência municipal, previsto no artigo 156, inciso III, da Constituição Federal e cuja regulamentação cabe à Lei Complementar 116/2003. Possui função preponderantemente fiscal e é relevante fonte de receita aos Municípios.

A norma-padrão do ISS, conforme Paulo de Barros Carvalho, possui, como (i)critério material: prestar serviços de qualquer natureza, excetuando-se os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação; (ii) critério espacial: território municipal; (iii) critério temporal: momento da prestação de serviço; e como consequências, (i) critério pessoal: sujeito ativo: Município e sujeito passivo: prestador do serviço; (ii) critério quantitativo: base de cálculo: preço do serviço e alíquota é aquela prevista na lei.(CARVALHO, 2015, p.792)

O âmbito do ISS, portanto, compreende serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária estadual, definidos na respectiva legislação complementar. O fato gerador, por sua vez, é descrito em lei ordinária do Município, dentro, obviamente, do seu âmbito constitucional.

A Lei complementar 116/2003 estabelece como fato gerador a prestação de serviços constante de lista anexa ao referido diploma, ainda que tais serviços não constituam atividade preponderante do prestador.

O Superior Tribunal de Justiça pacificou posição acerca do caráter taxativo da listagem de serviços introduzida por Diploma normativo com força de Lei Complementar. (BRASIL,2005)

Nessa esteira, ressalta Barreto, tem-se, à luz do entendimento jurisprudencial, o necessário atendimento a dois principais requisitos para a válida incidência e cobrança do ISS: (i) tratar-se, efetivamente, de serviço, para o que se exige a existência de obrigação de fazer a constituir a finalidade da contratação (atividade-fim) e (ii) estar esse serviço na lei complementar do ISS, a qual admite interpretação extensiva de seus subitens, respeitada a essência, a natureza dos serviços ali elencados. (BARRETO, 2016, p. 56)

A referida listagem serve para especificar ou delimitar a extensão do significado da locução “serviços de qualquer natureza”.

Os termos “ prestar” e “ serviços” conformam o núcleo da materialidade do ISS, “ prestar serviços” realiza o fato jurídico tributário dando início à percussão normativa. A compreensão de “ serviços” pode ser a prestação de utilidade, material ou não, de qualquer natureza, efetuada sob regime de direito privado, qualificável juridicamente como execução de obrigação de fazer, decorrente de um contrato bilateral.

Serviço é uma espécie de trabalho. É o esforço humano que se volta para outra pessoa, desenvolvido para outrem. É, portanto, um tipo de trabalho, que alguém não desempenha para si mesmo. Conceitualmente, parece que são rigorosamente procedentes essas observações. O conceito de serviço supor uma relação com outra pessoa, a quem se serve. Efetivamente, se é

possível o dizer-se que se fez um trabalho para si mesmo, não o é afirmar-se que se prestou serviço a si próprio. (BARRETO, 2003, p.28)

A materialidade comporta a atividade de prestar serviços e não o objeto de negócio jurídico em si, logo, não é o serviço em si, mas a realização, como cumprimento de uma obrigação contraída. Ressalta Hugo de Brito Machado que, embora não se admita a integração analógica para incluir na hipótese de incidência o que na mesma, não está, é importante considerar que a se o serviço é, no essencial, o mesmo, sua denominação da Lei é irrelevante. Concluindo, portanto, que a interpretação de um item da Lista de Serviços de modo a nele se incluir o que seja essencialmente igual não constitui interpretação analógica da regra definidora da hipótese de incidência.(MACHADO, 2016, p.414)

Há ainda aspecto a merecer advertência: aos Municípios não foi conferida a competência para tributar contratos de prestação de serviços, mas, sim, para instituir imposto sobre o fato " prestar serviços". O ISS não é um tributo sobre atos jurídicos, mas sobre fatos, sobre o *facere* de alguém (o prestador) que tenha concretamente desenvolvido em favor de terceiro (o tomador).(BARRETO, 2016, p. 08)

Posto que a prestação de atividade em benefício próprio não exterioriza riqueza, nem capacidade contributiva.

> Só é serviço tributável, destarte, o esforço humano com conteúdo econômico. Somente aqueles fatos que tenham real conteúdo econômico poderão ser erigidos em materialidade da hipó- tese de incidência do ISS, dado que é a dimensão econômica de cada fato que irá permitir que a sua ocorrência concreta dimensione, de alguma maneira, o tributo, e, portanto, possa ser reconhecida como indício de capacidade econômica. (BARRETO, 2016, p. 30)

Os Municípios gozam de autonomia para fixar as alíquotas do ISS, mas a União poderá, por lei complementar, fixar parâmetros máximos e mínimos. Nos termos do art. 8º da Lei Complementar 116/2003, a alíquota máxima do ISS é 5% e, conforme art. 88 do ADCT, é razoável definir como 2% a alíquota mínima.

No estudo da base de cálculo do ISS deve-se considerar o tipo de contribuinte. Tratando-se de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoa do próprio contribuinte, o imposto é fixo, podendo ser diverso em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes. Tratando-se de serviços prestados por empresas, por sua vez, o imposto é proporcional, tendo como base de cálculo o preço do serviço. É receita da empresa, relativa à atividade de prestação de serviços tributáveis.

A rigor, a legislação do ISS prevê três espécies de contribuintes, quais sejam: o prestador de serviços, como pessoa física, qualificado como trabalhador autônomo; a pessoa jurídica, na qual o serviço é tratado como mercadoria e o imposto é calculado sobre a receita bruta e a sociedade de profissionais, que, embora seja uma pessoa jurídica, paga o imposto em valor fixo multiplicado pelo número de sócios.

No que refere ao Município competente para realizar o recolhimento do tributo, a LC 116/2003, estabelece, como regra geral: 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 (...). (BRASIL, 2003)

Nota-se que o legislador estabelece, como regra geral, a de que o local do estabelecimento prestador é o critério determinante para averiguarmos o Município competente para exigir o pagamento do ISS. Na sua falta, deve-se identificar o local do domicílio do prestador. Exatamente como determinava o art. 12, alínea a, do Decreto-lei 406/68.

O ISS é devido no local onde o serviço é efetivamente prestado, pois "o arquétipo constitucional do tributo estabelece que a circunstância relevante para a ocorrência do fato imponível é a prestação do serviço e não o local onde está estabelecido o prestador do serviço tributado". Além disso, o autor defende que ao dizer em que local é devido o ISS, é preciso convicção sobre o momento em que ocorreu o fato tributário. De acordo com seus ensinamentos, relativamente ao aspecto temporal, considera-se ocorrido o fato tributário no momento em que se perfaz a prestação do serviço.(BARRETO, 2016, p.45)

Sobre o aspecto espacial da hipótese de incidência, Geraldo Ataliba conceitua-o como "a indicação de circunstâncias de lugar, contidas explícita ou implicitamente na h.i., relevantes para a configuração do fato imponível". E prossegue, ressaltando que "o aspecto espacial tem, além disso, âmbito específico, quando abrange o próprio local físico onde a lei reputa consumado o fato imponível. Quando a lei menciona estabelecimento, depósito, filial, sucursal, etc., está fixando condições de situação do fato imponível relevantes para se qualificar a incidência e a isenção, conforme o caso".(ATALIBA, 2003, p.14)

Conforme ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho (2015, p;258):

> (...) os elementos indicadores da condição de espaço, nos supostos das normas tributárias, hão de guardar uma dessas três formas compositivas, diretriz que nos

> conduz a classificar o gênero tributo na conformidade do grau de elaboração do critério espacial da respectiva hipótese tributária: a) hipótese cujo critério espacial faz menção a determinado local para a ocorrência do fato típico; b) hipótese em que o critério espacial alude a áreas específicas, de tal sorte que o acontecimento apenas ocorrerá se dentro delas estiver geograficamente contido; c) hipótese de critério espacial bem genérico, onde todo e qualquer fato, que suceda sob o manto da vigência territorial da lei instituidora, estará apto a desencadear seus efeitos peculiares.

Para Aires Barreto, o aspecto espacial comporta duas vertentes: a) uma, genérica, que se confunde com o próprio âmbito territorial de validade da lei editada pelo ente tributante, que não pode ser ampliado por iniciativa do legislador municipal (embora possa ser reduzido), dadas as injunções das normas constitucionais que outorgam as competências e das esferas de atuação ou atribuições de cada ente federativo e dos Municípios; b) a segunda, específica, diz respeito à conexão do fato tributário, materialmente considerado, com uma determinada circunstância de lugar, nos termos da lei.(BARRETO, 2003, p.260)

É comum haver prestadores de serviços estabelecidos ou domiciliados em um Município que prestam serviços em outros. Para ele, é desta circunstância que nasce o primeiro conflito: Qual município é competente para tributar tais serviços? Será aquele em que os serviços são prestados ou aquele em que estabelecido ou domiciliado o prestador? Indubitavelmente, nenhum outro imposto, no nosso sistema, apresenta tantas zonas cinzentas, áreas comuns ou faces passíveis de suscitar conflitos de competência como o ISS, notadamente por conta das variáveis que envolvem o aspecto espacial de sua regra de incidência tributária. (BARRETO, 2013)

## 3. INCIDÊNCIA DO ISS ÀS PLATAFORMAS DIGITAIS DE MOBILIDADE URBANA

Em 30 de dezembro de 2016, foi promulgada a Lei Complementar nº 157, que aplica uma série de modificações na Lei Complementar nº 116, de 2003, promovendo modificações no ISS.

Dentre as modificações, houve a inserção de um tipo específico de "serviço" na lista taxativa de serviços que podem ser tributados: [...] 1 – Serviços de informática e congêneres. [...] 1.09 - Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdo de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdo pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei no 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS) (BRASIL, 2016).

A finalidade das referidas inserções legislativas era a tributação dos serviços de *streaming*, a despeito da dificuldade de enquadramento dos mesmos como "serviços", de acordo

com a acepção mais tradicional na doutrina e jurisprudência, uma vez que ausente a "obrigação de fazer".

Nas palavras de Melo: "O cerne da materialidade da hipótese de incidência do imposto em comento não se circunscreve a serviço, mas a uma prestação de serviço, compreendendo um negócio (jurídico) pertinente a uma obrigação de fazer, de conformidade com os postulados e diretrizes do direito privado" (MELO, 20103, p.33)

Sem prejuízo da discussão a respeito da subsunção dos serviços prestados pelos aplicativos de mobilidade urbana à lista de serviços passíveis de incidência do ISS, propriamente dita, partindo-se da premissa de que haverá a tributação de tais serviços, potencializa-se o impasse sobre qual seria o Município competente a fazer o recolhimento do tributo.

A referida Lei complementar 157/16 definiu o Município do tomador dos serviços como competente para exigir o ISS relacionado a determinados serviços, tal como àqueles previstos no item 10.04 da lista anexa à LC 116/2003:

> § 3º No caso dos serviços descritos nos subitens 10.04 e 15.09, o valor do imposto é devido ao Município declarado como domicílio tributário da pessoa jurídica ou física tomadora do serviço, conforme informação prestada por este.
>
> 10 – Serviços de intermediação e congêneres.
>
> 10.04 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de contratos de arrendamento mercantil (**leasing**), de franquia (**franchising**) e de faturização (**factoring**). (BRASIL, 2003)

As alterações promovidas pela LC 157/2016 não são aplicáveis aos serviços prestados por meio das plataformas digitais de mobilidade, como é o caso do Uber e Cabify, considerando que, estes correspondem à intermediação de serviços (usuário/ motorista) por meio do aplicativo online (software), que podem ser enquadrados no Item 10.02 da lista de serviços da LC 116/2003.

> 10.02 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de títulos em geral, valores mobiliários e contratos quaisquer.

O Uber e o Cabify, assim como demais startups mantenedoras de serviços de mobilidade no padrão da economia colaborativa, concentram os serviços administrativos e de gestão em escritórios centrais, devendo, portanto, realizar o recolhimento do ISS no local em que estão

localizados respectivos escritórios, posto que o Município onde o serviço prestado se perfectibiliza.

Desse modo, aplica-se, *in casu*, a regra geral prevista pela LC 116/2003 que dispõe que o serviço se considera prestado e o ISS devido no local do estabelecimento prestador.

Há Municípios, entretanto, dado os comprometimentos financeiros, intentando a tributação dos serviços dos aplicativos de mobilidade sob o argumento de que enquadrar-se-iam na exceção posta pela LC 157/2016.

Referida argumentação não deve sustentar-se sob a perspectiva da análise econômica do direito, tendo em visa que desvirtua a noção de tributação eficiente, não colaborando com o ideal do tributo ótimo.

Para que um tributo alcance tal predicado, pressupõe alguns requisitos, cumulativamente, a começar, por uma grande base de contribuintes, a previsão de regras simples e objetivas, incidir sobre produtos e serviços de demanda inelástica; ser justo e ter baixo custo administrativo. (CARVALHO, 2008, p. 189)

A dinâmica das plataformas de mobilidade online, em que consumidores e prestadores se conectam, cujo aparato e decisões administrativas e gerenciais não estão estabelecidos no mesmo local do domicílio do tomador do serviço, torna, no mínimo, burocrática a tributação no local do tomador dos serviços, fato que, por conseguinte, acabaria por encarecer o serviço.

A tributação como custo de transação em sentido restrito é entendida como custo para a formalização de um negócio jurídico e, em sentido amplo, por sua vez, considerada um custo a ser verificado na utilização dos mecanismos de mercado. As inseguranças decorrentes de um sistema tributário imperfeito e ineficiente implicam em maior incerteza na contratação e, portanto, maior custo de transação. (CALIENDO, 2008, p.28)

Por conseguinte, o desenvolvimento e a estruturação do regime jurídico tributário devem ser orientados por uma perspectiva econômica, tendo em vista o potencial indutor ou não dos tributos em termos econômicos. Por si só, influenciam agentes econômicos e, como pressupõe a legalidade tributária, a análise econômica do direito é fundamental à dinâmica entre normas e custos de transação, visando a investigação, controle ou redução dos mesmos, ante a impossibilidade de anula-los.

A simplificação e desburocratização da tributação do ISS, tendo em vista a dinamicidade própria do setor de tecnologia como os aplicativos de mobilidade, é fundamental ao desenvolvimento econômico. Em que pese legítimas as necessidades de cunho econômico

dos Municípios, a incidência do ISS mediante recolhimento no local do tomador do serviço seria ineficiente e, por conseguinte, injusta.

## CONCLUSÃO

A Economia Colaborativa é cenário para o desenvolvimento de variados mercados de consumo, como é o caso do setor da mobilidade urbana, onde surgiram e cresceram os fenômenos Uber e Cabify.

Em que pese as premissas norteadoras do modelo colaborativo contraporem-se aos muitos pilares capitalistas, como o hiperconsumo e a obsolescência programada que tanto contribuem ao agigantamento das corporações, indiscutível que há inciativas econômicas colaborativas cujo potencial econômico é impactante e, por conseguinte, passível de tributação.

Sem prejuízo a respeito das demais discussões em torno da natureza dos serviços e bens ofertados na economia colaborativa, é emergente compreender o regime tributário adequado aos casos.

O Imposto Sobre Serviços-ISS, uma vez alterada a Lei Complementar 116/2003 no ano de 2016, passou a ser passível de incidência nos serviços prestados pelas plataformas peer-to-peer (serviços de *streaming* ) como Uber e Cabify.

O Município competente á tributação dos serviços dos aplicativos de mobilidade, como os supramencionados Uber e Cabify, é aquele em que houver o estabelecimento prestador do serviço, nos termos da regra geral prevista pela Lei Complementar 116/2003, em privilégio à eficiência e desburocratização do sistema tributário brasileiro, tal como propõe uma Análise Econômica do Direito.

## REFERÊNCIAS

AMARAL, Flávio. Uber X Táxi: a solução pela regulação. IN Regulação e Novas Tecnologias.Coord. FREITAS, Rafael Véras. RIBEIRO, Leonardo Coelho. FEIGELSON, Bruno. Belo Horizonte: Fórum. 2017.

ATALIBA, Geraldo.Hipótese de Incidência Tributária. 6ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2003.

BAUMAN, Zygmunt. Vida para Consumo: a transformação das pessoas em mercadorias. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 2008.

BARRETO, Aires Fernandino. ISS na Constituição e na Lei. São Paulo. Dialética. 2003.
_____, Aires Fernandino. ISS, IOF e Instituições Financeiras. São Paulo. Noeses. 2016.

BOTSMAN, Rachel; ROGERS, Roo. O que é meu é seu: Como o consumo colaborativo vai mudar o nosso mundo. Porto Alegre: Bookman, 2011.

BRASIL, Lei complementar nº 116 de 31 de julho de 2003. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm> Acesso em 23 de março de 2018.

CALIENDO, Paulo. Direito Tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier. 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: Linguagem e Método. São Paulo: Noeses. 2015.

CARVALHO, Cristiano. A análise econômica do Direito Tributário. In: SCHOURI, Luís Eduardo (Coord). Direito tributário: homenagem à Paulo Barros de Carvalho. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

CHASE, Robin. Economia Compartilhada: como pessoas e plataformas Peers Inc estão reinventando o capitalismo. São Paulo: HSM do Brasil, 2015.

GANSKY, Lisa. Mesh: porque o futuro dos negócios é compartilhar. Rio de Janeiro: Alta Books, 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito de Tributário. São Paulo: Malheiros. 2016.

MENDES, F. S.; CEROY, F. M. Economia Compartilhada e a Política Nacional de Mobilidade Urbana: Uma Proposta de marco regulatório. Brasília: Núcleo de Estudos e Pesquisas/CONLEG/Senado. Novembro/2015). Disponível em: www.senado.leg.br/estudos. Acessado em: 18 de janeiro de 2018.

MELO, José Eduardo Soares de. ISS: Aspectos Teóricos e Práticos. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003.

MERCURO, Nicholas; MEDEMA, Steven G. Economics and the law: from Posner to postmodernism and beyond. 2ed. Princenton University Press, 2006.

RIFKIN, Jeremy. A era do acesso: a transição de mercados convencionais para networks e o nascimento de uma nova economia. São Paulo: Makron Books, 2001.

ROCHET, J. C.; TIROLE, J. Two-Sided Markets: A Progress Report. The RAND Journal of Economics, v. 35, n. 3, p. 645–667, 2006.

SCHOR, Juliet. Collaborating and Connecting: the emergence of the sharing economy. 2014, p. 03. Disponível em: <http://www.bc.edu/content/dam/files/schools/cas_sites/sociology/pdf>. Acesso em: 06 de março de 2018.

SUNDARARAJAN, Arun. The Sharing Economy: The end of employment and the rise of crowd-based capitalism. Cambrigde: MIT Press, 2016.