

# **X ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI VALÊNCIA – ESPANHA**

**DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO**

**ANA PAULA BASSO**

**ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA**

**SALVADOR MONTESINOS OLTRA**

**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 Napolini - 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 - UNIVEM – 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 – Goiás

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

---

D598

Direito tributário e financeiro [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/2020

Coordenadores: Ana Paula Basso; Antônio Carlos Diniz Murta; Salvador Montesinos Oltra – Florianópolis: CONPEDI, 2020 /  
Valência: Tirant lo blanch, 2020.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5648-008-4

Modo de acesso: [www.conpedi.org.br](http://www.conpedi.org.br) em publicações

Tema: Crise do Estado Social

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Congressos Nacionais. 2. Assistência. 3. Isonomia. X Encontro Internacional do CONPEDI Valência – Espanha (10:2019 :Valência, Espanha).

CDU: 34

# **X ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI VALÊNCIA – ESPANHA**

## **DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO**

---

### **Apresentação**

O encontro internacional do CONPEDI, na bela e histórica Valência, teve como mote a denominada crise do Estado Social. A rigor, quando pensamos em Estado social não poderíamos jamais descurar do objeto deste Grupo de Trabalho. É fundamental partirmos do pressuposto de que sem o tributo, como receita básica e indispensável para a manutenção do Estado enquanto estrutura administrativa e gestor de múltiplas atribuições voltadas para o bem estar social, não haveríamos nem de falar do Estado como estrutura aglutinadora social. Imaginar conhecida e renitente crise social cuja faceta se espraia não só no nosso país como também em quase todo mundo desenvolvido, cujas finanças em tese seriam mais resilientes às turbulências conjunturais, é saber que infelizmente esta fragilidade sócio-econômica veio para ficar. Não se vislumbra solução, mesmo que difícil e complexa, para solve-la ou arrefece-la. Aumentar carga tributária não poderá ser solução para tal mister. Por sua vez, reduzir despesas - previdenciárias ou coisa que o valha - parece num primeiro momento uma alternativa para buscar um horizonte de solução. Mas, ao revés, pode criar consequências só mensuráveis a médio ou longo prazo como, por exemplo, criarmos uma legião de idosos desamparados sem qualquer condição de sobrevivência digna. Neste sentido, este Grupo de Trabalho, perpassando as mais variadas matérias afetas ao direito tributário, com especial ênfase ao papel da extrafiscalidade como instrumento indutor ou redutor de comportamento com ênfase à intervenção no comportamento deletério ao meio ambiente, tentou fazer sua parte com responsabilidade e reflexão madura sobre os caminhos que arduamente toda a sociedade necessariamente terá que trilhar.

Profa. Dra. Ana Paula Basso - UFCG

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - FUMEC

Prof. Dr. Salvador Montesinos Oltra - UV

**O DILEMA ENTRE RECOLHIMENTO DO ISSQN FRENTE AO CRESCIMENTO DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE POR INTERMÉDIO DE PLATAFORMA DIGITAL**

**THE DILEMMA BETWEEN ISSQN COLLECTION AND THE GROWTH OF THE PROVISION OF TRANSPORT SERVICES BY DIGITAL PLATFORM INTERMEDIATE**

**Guilherme Prado Bohac de Haro <sup>1</sup>**  
**Maria De Fatima Ribeiro <sup>2</sup>**

**Resumo**

O presente trabalho discorre, essencialmente, sobre os desafios jurídicos que as novas tecnologias de informação, quando empregadas nas relações comerciais e de prestação de serviços, apresentam aos sistemas administrativo e tributário nacional. Se detém, especificamente, sobre a questão da arrecadação do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) quando incidente sobre serviços de transporte prestados por intermédio de aplicativos e plataformas digitais. Frente a este tema, fora proposto no Senado o projeto de LC n° 493/2017 que visa estabelecer o local de embarque do tomador de serviços como o competente para o recolhimento do tributo.

**Palavras-chave:** Imposto sobre serviço, Nota fiscal eletrônica, Aplicativos de transporte, Arrecadação

**Abstract/Resumen/Résumé**

The present paper deals mainly with the legal challenges that the new information technologies, when used in commercial relations and services render, present to the national administrative and tax systems. It focuses specifically on the issue of the collection of the Tax on Services of any kind (ISSQN) when it concerns transport services provided through applications and digital platforms. In view of this issue, the bill of the LC No. 493/2017 was proposed in the Senate, which aims to establish the place of embarkation of the service taker as the one responsible for collecting the tax.

**Keywords/Palabras-claves/Mots-clés:** Tax over service, Electronic invoice, Transport applications, Collection

---

<sup>1</sup> Mestre em Direito Negocial pela Universidade Estadual de Londrina/PR. Doutorando em Direito na Universidade de Marília, São Paulo, Brasil. Professor do Centro Universitário Toledo Prudente. Advogado.

<sup>2</sup> Doutora em Direito Tributário pela PUC - SP. Professora do Programa de Mestrado e Doutorado em Direito da UNIMAR - Universidade de Marília - São Paulo, Brasil.

## 1 INTRODUÇÃO

Este estudo pretenderá propor novos elementos ao debate jurídico que envolve a tributação de serviços de transporte oferecidos por aplicativos digitais, em especial, os de carona privada (como o UBER), pautada no esforço empreendido por juristas e legisladores de assegurar que o Direito e os sistemas normativos acompanhem as constantes mudanças sociais e tecnológicas, traços esses definidores da sociedade pós-moderna.

Ater-se-á, em específico, à análise de questões concernentes ao recolhimento do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), acerca da prestação de serviço de transporte oferecida por intermédio de plataformas digitais, que há muito é objeto de discussões no âmbito jurídico e nas esferas política e administrativa nacional.

Pelo recolhimento do ISSQN envolver a questão da territorialidade, para compor a legitimidade em tributar, surgiram discussões a respeito da matéria e, inevitavelmente, foram apresentadas ao Poder Judiciário para serem dirimidas. Ocorre que, por vezes, os Tribunais pátrios, ao lidar com a questão de modo voluntarista, indo além das disposições legais do sistema tributário, acrescentaram ainda mais controvérsias à disputada questão.

A crescente aplicação e uso das tecnologias da informação às relações comerciais e na intermediação da prestação de serviços, permitem que os atos envolvidos nessas relações, como a contratação, o pagamento, e a efetiva prestação dos serviços possam se dar em lugares diversos, e mesmo muito distantes entre si, reacendeu com ainda mais força a polêmica a respeito da relevância do territorialidade ao intentar-se a tributação de tais serviços.

Não havendo ainda legislação tributária suficientemente abrangente dos novos serviços, executados ou intermediados por aplicativos móveis e plataformas digitais, eles permanecem em um “limbo jurídico”, que tanto causa crescente desconforto àqueles prestadores de serviços de modo tradicional e que, por já serem tributados, se veem em desvantagem a estes novos *players*, como promove animosidade entre os gestores dos municípios, ante a ausência de distribuição eficiente de recursos, consistente no debate de qual teria a competência, para o recolhimento dos impostos a incidirem sobre estes novos serviços, encontram-se a beira de uma “guerra fiscal”<sup>1</sup>.

Some-se a isso, a intrincada legislação tributária brasileira, fruto da competência concorrente entre União, Estados e Municípios para legislar sobre a matéria, que faz com que

---

<sup>1</sup> Particularmente, este articulista defende uma tributação concorrencial, segundo a qual os entes federados, na disputa para angariar mais contribuintes, poderiam estabelecer livremente as alíquotas dos tributos, sem qualquer conduta concertada, favorecendo, em última análise, o próprio contribuinte, com a redução contínua das exações e a melhor eficácia nas prestações estatais.

cada municipalidade possua regras tributárias próprias, o que inviabiliza uma solução simples para o recolhimento dos impostos incidentes sobre os serviços prestados por intermédio dos instrumentos da tecnologia da informação.

Para oferecer elementos que possam acrescentar soluções para a resolução da polêmica, o presente escrito valeu-se de criteriosa investigação bibliográfica pertinente ao assunto, dos textos legais e entendimentos jurisprudenciais que versam sobre a matéria, além do estudo de caso relativo à tributação dos serviços prestados por meio do aplicativo de serviço de transporte privado “UBER” e outros, apresentou-se, por meio do raciocínio indutivo, as conclusões depreendidas de extensa pesquisa.

Em um primeiro momento, expôs-se as regras gerais concernentes ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, discorrendo-se a respeito dos pormenores que envolvem sua incidência e recolhimento.

Em seguida, se apresentará um breve estudo de caso, em que se analisa o funcionamento dos serviços de transporte privado prestados por meio do aplicativo móvel “UBER” e outros, dissertando-se sobre sua origem, desenvolvimento e expansão, e a situação em que se enquadra no sistema tributário brasileiro.

Debater-se-á sobre a necessidade da distribuição proporcional dentre os municípios dos recursos obtidos da tributação desses novos serviços, de modo que não se permita distorções e ainda mais litígios entre os Entes Federados, quanto à destinação desses recursos.

Posteriormente, se investigará o Projeto de Lei Complementar nº 493/2017, proposto pelo Senador da República Aírton Sandoval (MDB-SP), que propõe solucionar a questão ao determinar que o local de embarque do tomador de serviços do aplicativo móvel como sendo o local de ocorrência do fato gerador e, portanto, a ter legitimidade para tributar e recolher o ISSQN.

Ainda, apresentará a proposta de emenda da Comissão de Assuntos Econômicos do Senado Federal, que visa instituir uma Nota Fiscal de Serviços Eletrônica (NFS-e), de padrão nacional que, ao proporcionar a simplificação tributária e a melhoria do ambiente de negócios no Brasil, contribuiria em muito para a solução da questão.

Discorrerá ainda, sobre a situação em que, aprovado o projeto supramencionado, mas permanecendo a ausência de um mecanismo de padronização nacional da nota fiscal eletrônica que possibilite o recolhimento unificado em favor de todos os municípios usuários, a não exigibilidade temporária do ISSQN seria o caminho mais razoável para o imbróglio, ante a impossibilidade material de recolhimento.

Por fim, serão anotadas as conclusões obtidas por meio da pesquisa, após extensa análise e reflexão do tema, que utilizou como metodologia, basicamente, a pesquisa bibliográfica e jurisprudencial, aplicando-se sobre os resultados encontrados o raciocínio indutivo na construção das ideias a serem expostas.

## 2 REGRAS GERAIS DE COMPETÊNCIA TERRITORIAL DO ISSQN

Como é de amplo conhecimento, o Poder Público tem a prerrogativa de instituir impostos<sup>2</sup> a fim de carrear os fundos necessários para manutenção do Estado. A carga tributária que pessoas físicas e jurídicas têm de contribuir, especialmente a brasileira, é bastante robusta. Neste sentido, destaca-se que a Constituição Brasileira de 1988 estabeleceu em seu artigo 156, os tributos de competência dos Municípios (o IPTU, o ITBI e o ISSQN).

Diante disso, a depender da prestação de serviço realizada pelo indivíduo ou empresa, estes têm a obrigação de recolher o ISSQN (Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza), segundo a Lei Complementar n° 116, de 2003<sup>3</sup> que, em seu art. 1º, dispõe:

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. § 1º O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País. (grifo nosso).

Desta forma, em razão da legislação colacionada, é possível verificar que não é qualquer prestação de serviço que constituirá fato gerador para a instituição do ISSQN, devendo ser observado um rol (ANEXO I), de atividades, constantes na própria Lei Complementar que compreendem a atividade de empresas, bem como, a prestação de serviços exercida de forma autônoma, por profissionais liberais.

Os serviços, objeto do fato gerador do ISSQN, compreende uma atividade prestada de forma onerosa (ou seja, suscetível ao estabelecimento de valoração econômica) em favor de um terceiro interessado na prestação (contratante). Em resumo, esclarece Natália de Nardi Dácomo (2007, p. 29) que a norma do ISSQN pressupõe uma “*relação jurídica que nasce de um acordo*,

---

<sup>2</sup> Constituição Federal - Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I – impostos (...).

<sup>3</sup> Dispõe, em sua parte preambular, “sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências”.

*de um contrato de prestação de serviços, pois não basta uma pessoa, física ou jurídica, começar a prestar serviço a outra sem o seu consentimento ou ajuste”.*

Aires Barreto (2009, p. 117) também conceitua o serviço aplicável a tributação pelo ISSQN, neste sentido:

Dessa série de considerações, resulta forçoso concluir que serviço é a ‘prestação do esforço humano a terceiros, com conteúdo econômico, em caráter negocial, sob o regime de direito privado, tendente à obtenção de um bem material ou imaterial’. E ‘serviço tributável é o desempenho de atividade economicamente apreciável, produtiva de utilidade para outrem, porém sem subordinação, sob regime de direito privado, com fito de remuneração.

Contudo, em que pese as definições acima, importante ressaltar que tal conceito se encontra, cada vez mais, obsoleto ante a presença de novas tecnologias que apresentam uma forma diversa de oferecer serviço. Em resumo, compreende-se que o ISSQN incidirá sobre uma atividade prestada por uma pessoa física ou jurídica, de forma onerosa (ou seja, remunerada e passível de valoração) ante prévia contratação por terceiro interessado, sem qualquer vínculo trabalhista, em favor do município sede da atividade.

No que tange a competência na arrecadação do ISSQN destaca-se que, em regra, tal tributo é recolhido em favor do município no qual a empresa ou profissional autônomo se localiza, contudo, em alguns casos (como o de construção civil), o recolhimento poderá ser efetuado no local onde o serviço fora efetivamente prestado, nesta toada, importante verificar os ditames da Lei Complementar nº 116, de 2003 que dispõe em seu artigo 3º e incisos a respeito da determinação de qual município tem competência para arrecadação do ISSQN, bem como, as exceções a regra, qual seja:

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: I – do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, na hipótese do § 1º do art. 1º desta Lei Complementar (...).

Diante do exarado, gera-se espécie de concorrência para atribuição de competência, uma vez que tanto o município onde fora prestado o serviço, como o município no qual a empresa/indivíduo prestador localiza-se, em regra, pretendem tal incumbência.

O local da sede da empresa<sup>4</sup> (ou pessoa) prestadora da atividade pode, muitas vezes, ser diverso do local onde efetivamente a atividade fora, resultando em uma guerra fiscal em face da atribuição para seu recolhimento.

Tal empasse, com o passar dos anos, tornou-se mais acirrado diante do fato de que, com a evolução da tecnologia e influência da internet, uma prestação de serviço pode alcançar todo o território nacional, enquanto a sede do empreendimento localiza-se nos municípios brasileiros mais abastados (os centros comerciais).

Com tal ideia em mente, surge o feito do aplicativo de transporte privado “UBER”, que traduz, de forma contundente, o empasse acima explicitado, uma vez que a empresa sede da UBER encontra-se em uma das cidades mais economicamente desenvolvidas do Brasil, a cidade de São Paulo. Contudo, a atividade de transporte privado desenvolvida por intermédio do aplicativo, atualmente, é disponibilizada em mais de cinco mil municípios brasileiros, deixando a margem todos estes municípios, em favor do recolhimento de ISSQN (regra geral de recolhimento) para a cidade de São Paulo.

Ou seja, em que pese o aplicativo de transporte privado “UBER” atuar em todo o território nacional, somente o município de São Paulo (capital) receberá o valor pago, pela empresa, à título de ISSQN, uma vez que, conforme explicitado, a regra geral de competência é do município sede da pessoa jurídica prestadora de serviço.

Assim, a disputa pela competência de estabelecimento e recolhimento do ISSQN, entre os municípios, atraiu os olhares da doutrina e do legislativo que busca trazer mudanças na Lei Complementar que regula o tributo. Nesta toada, tendo como base o aplicativo de transporte privado “UBER”, destacar-se-á, no presente, a adaptação da forma de prestação de serviço e as consequências geradas no cenário econômico e tributário brasileiro, ante a tecnologia que perpassa e se aprofunda na vida cotidiana dos cidadãos e empresários.

### **3 O “UBER” E DEMAIS APLICATIVOS DE TRANSPORTE PRIVADO**

O aplicativo de transporte “UBER”<sup>5</sup> é um dos mais populares, hodiernamente, em razão da prestação de serviços de transporte individual a um baixo custo cobrado, em detrimento, por exemplo, do valor atribuído a uma corrida de táxi (prestador de serviço de

---

<sup>4</sup> Lugar em que uma organização, empresa ou companhia tem seu estabelecimento mais célebre, concentrando sua atividade empresarial e administrativa.

<sup>5</sup> Projetado em 2009, pela companhia homônima “Uber Technologies Inc.”, localizada nos Estados Unidos. No entanto, o aplicativo cresceu tanto que hoje está presente em mais de 68 países. Informação retirada da página oficial do aplicativo “UBER”. Disponível em: <https://www.uber.com/pt-BR/country-list/>. Acesso em 30 de janeiro de 2019.

transporte utilizado em larga escala anteriormente). Este estudo não tem como escopo o desenvolvimento da questão da livre concorrência ou ilegalidade do aplicativo, mas sim, a influência da plataforma digital como prestadora de serviço e as consequências.

Em termos gerais, o aplicativo “UBER” compreende uma plataforma digital, acessível pela internet (ou seja, disponível em qualquer smartphone), que interliga consumidores (contratantes) que desejam serviço de transporte e motoristas cadastrados no sistema do aplicativo, localizados na mesma região – ou mais perto – (determinada pelo aparelho de localização GPS), que possibilitará a transação<sup>6</sup>.

O aplicativo “UBER” de transporte privado não é único no mercado, já que outros como a “99”, “Cabify”<sup>7</sup>, “Easy”<sup>8</sup>, “Lyft” e a “Wappa” desempenham a mesma função (transporte de passageiros) por intermédio de aplicativos de telefone, no território nacional.

O pagamento pela prestação de serviço de transporte é realizado pelo próprio aplicativo, que calcula o valor da corrida, debita na fatura do cartão de crédito do passageiro (que cadastrou seus dados bancários quando do download do aplicativo) e distribui porcentagem do valor pago pela corrida para o motorista e para a empresa sede do aplicativo. No mesmo íterim, o aplicativo calcula e desconta a alíquota devida de ISSQN (pelo serviço de transporte prestado) que, posteriormente, é paga para o município de São Paulo.

Por fim, considerando a diversa (e atual) forma de prestação de serviço de transporte apresentada (oferecida por intermédio de uma plataforma digital), bem como, o alcance mundial tomado pelos aplicativos de transporte, projeta-se a pauta de discussões que tal prestação de serviço tem alçado aqui no Brasil, especificamente as de cunho tributário, uma vez que, referido aplicativo é utilizado em quase todo o território nacional, contudo, a distribuição de recursos não é feita de forma isonômica, como adiante delineado.

### **3.1 Aplicativo UBER no cenário Tributário Brasileiro**

No contexto exarado, o serviço de transporte fornecido pelo “UBER” enseja o recolhimento do ISSQN uma vez que a prestação de serviço realizada por intermédio de uma plataforma digital, também culmina em uma série de deveres tributários, advindos da incumbência prestada, qual seja, o transporte de passageiros por intermediação eletrônica.

---

<sup>6</sup> Destaca-se a Lei nº 13.640/2018 que regulamenta o transporte remunerado privado individual de passageiros ao instituir as diretrizes da Política Nacional de Mobilidade Urbana.

<sup>7</sup> Por enquanto, sua atuação se restringe as capitais do Rio de Janeiro, São Paulo, Belo Horizonte e Porto Alegre.

<sup>8</sup> Disponível em todo o estado de São Paulo.

Uma das características de uma prestação de serviços genuína é a possibilidade que o ofertante (prestador) tem de estabelecer um preço pela sua prestação. No caso do aplicativo “UBER”, o próprio aplicativo gerencia a distância percorrida, bem como, o valor que o contratante pagará pelo transporte e o efetivo pagamento.

Desta forma, reconhecendo como prestação de serviço, o transporte proporcionado por intermédio de aplicativo digital (UBER), a empresa prestadora do serviço recolhe o ISSQN. Considerando tal situação, cumpre destacar que, na Lei Complementar nº 116 de 2003, que regula o recolhimento do ISSQN, não há previsão expressa de transporte por aplicativo no rol de atividades que ensejam o pagamento do imposto mencionado. Isto porquê, conforme dito alhures, a tecnologia deu ensejo ao surgimento de uma nova forma de prestar serviços: a por intermediação digital.

Sendo assim, a legislação deve acompanhar o desenvolvimento da sociedade como um todo, a fim de encerrar diferentes discussões acerca do enquadramento da atividade, bem como, da possibilidade material de recolhimento.

A ausência de posicionamento legislativo acerca da inclusão do serviço prestado pelo “UBER”, com as devidas providências, aumentaria, exponencialmente os debates jurídicos, tributários e administrativos, tanto para os prestadores de serviço, quanto para os usuários e para o Poder Público que arrecada o ISSQN.

Diante do uso cada mais frequente das novas tecnologias, as atividades executadas com auxílio ou por intermédio de aplicativos ou plataformas digitais, obtiveram atenção no cenário econômico brasileiro, que precisa se adaptar às mudanças. Então, a fim de sanar a controvérsia, a prestação de serviço ofertadas por estas empresas (com auxílio de plataforma digital) foi classificada e se traduz como intermediação de serviços, enquadrada no item 10.02 do anexo I da LC 116/03<sup>9</sup>.

Assim, no caso concreto, utilizando-se da regra geral de arrecadação do tributo, o município que teria capacidade para arrecadar tal imposto seria o da sede da empresa “UBER” situada na cidade de São Paulo/SP.

A última alteração na LC nº 116/2003, veio com a Lei Complementar nº 157 de 2016<sup>10</sup> e acrescentou novas exceções à regra geral de recolhimento no local do município prestador,

---

<sup>9</sup> Incidência do ISSQN sobre o agenciamento, corretagem ou intermediação de contratos quaisquer.

<sup>10</sup> Altera a Lei Complementar no 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, a Lei no 8.429, de 2 de junho de 1992 (Lei de Improbidade Administrativa), e a Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990, que dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidos, pertencentes aos Municípios, e dá outras providências.

contudo, a prestação de serviço por intermédio de plataformas digitais, como é o caso do “UBER” **não consiste em uma das exceções elencadas na LC nº 157 de 2016, previstas nos incisos I a XXV do art. 3º, quando o imposto será devido no local.**

Diante do exposto, a regra geral fora adotada para o recolhimento do ISSQN, quando do exercício da atividade de transporte “UBER”, qual seja, a de recolhimento do imposto no município onde a empresa tem estabelecimento ou no local do domicílio prestador.

Em suma, o ISSQN seria devido no local da sede da empresa prestadora de serviço (onde a empresa está formal e materialmente estabelecida), no caso do “UBER”, na metrópole de São Paulo/SP.

Neste caso, a aplicação da regra geral para cobrança do imposto relativo prestação de serviços de transporte aqui mencionada, gerou controvérsia, especialmente para outros municípios nos quais a população faz uso intenso do “UBER”, contudo, os cofres públicos municipais nada recebem pela referida prestação (somente o local do estabelecimento prestador – qual seja, São Paulo), sendo necessário, portanto, uma reavaliação da forma de recolhimento para equalizar a arrecadação.

#### **4 NECESSIDADE DE DISTRIBUIÇÃO DE RECURSOS**

Cumprir destacar, inicialmente, que, como dito anteriormente, o ISSQN é de competência dos municípios, desta forma, subentende-se que o valor arrecado pelo recolhimento do imposto se reverterá em favor das demandas sociais da população e projetos do município. Ou seja, diminuir a arrecadação ou apresentar óbices ao crescimento daquela configura manifesta privação ao acúmulo de renda destinada a suprir as necessidades dos cofres públicos em prover melhor a sustentação dos projetos voltados ao bem da população.

Fernanda Dias Menezes de Almeida (2010, p. 16) é clara ao dispor que uma equilibrada distribuição de renda entre os entes da federação permite a autonomia dos Estados (e, por conseguinte, dos municípios) frente as receitas tributárias que compõem o Federalismo, senão, vejamos:

Não é por outra razão por que, em todos os estudos pertinentes, se enfatiza a importância de uma equilibrada distribuição de rendas, mormente de receitas tributárias, que não desnature o federalismo, pela sujeição econômica dos Estados-membros à União, com a concentração generalizada do poder financeiro no governo central em detrimento dos governos estaduais (...) Ora, esvaziar a autonomia estadual é esvaziar a Federação. Isto porque, por mais que o federalismo comporte adaptações – e a maleabilidade característica do Estado federal talvez seja uma de suas maiores virtudes, causa de sua aceitação à volta do mundo em países muito diferenciados entre si – não pode ele sobreviver onde se abdique da autonomia das unidades federadas,

autonomia que se inclui no núcleo irreduzível de princípios cardeais inerentes ao sistema.

No caso apresentado, concentrar toda a renda advinda do pagamento do ISSQN para apenas um município (sede formal e local da empresa gerenciadora), não se mostra proporcional, ante a extrema concentração de arrecadação de um cofre público, em detrimento de outros milhares.

Ou seja, no caso do aplicativo de transporte “UBER”, a cidade de São Paulo está recolhendo ISSQN pela prestação de serviço em todo o território nacional e, não somente, no transporte realizado na sua esfera territorial. Em contrapartida, todos os outros municípios que tem, por dia, milhares de “UBERs” circulando em seu território e, conseqüentemente, prestando serviços, não arrecadam absolutamente nada à título de ISSQN.

Tal discussão demonstra como as novas tecnologias podem influenciar drasticamente no cenário econômico nacional, bem como, nas diretrizes adotadas (até então) pelo Ente Público que, muitas vezes, buscou dominar determinados setores do mercado, como o transporte.

Nesse viés, verifica-se que a inovação tecnológica possibilita não somente a reação natural do mercado em face do Estado, mas também, a reação à forma como o dinheiro da população é administrada pelo regulador estatal. Acerca do uso de novas tecnologias frente aos serviços existentes, Floriano de Azevedo Marques Neto (2016) destaca:

Quando isso ocorre em setores de baixa regulação estatal, o desafio é absorvido pelas leis de mercado. Quando, porém, a inovação disruptiva tem lugar em setores regulados (serviços público tradicionais, por exemplo) a questão se apresenta mais complexa. A reação natural dos agentes econômicos dominantes se soma ao estranhamento do regulador estatal (que vê o risco de perder o protagonismo regulatório frente à contestação de mercado) e à baixa aderência das novas tecnologias a um framework que não a tomava em consideração.

Portanto, conforme exposto, a reação do mercado é natural e influencia não só no cenário econômico, mas na forma como o governo lida com tal transformação como, por exemplo, o poder legislativo que busca adequar a norma a realidade. O ISSQN advindo da prestação de transporte do aplicativo é recolhido todo, para o lugar onde a empresa do aplicativo está situada.

Ou seja, neste contexto, apenas um ente é beneficiado (em especial, um município). Dito isso, ressalta-se também que a cidade de São Paulo é um polo estrutural, econômico e social nacional e, inclusive, conhecido internacionalmente.

Neste caso, não há de se falar no afastamento do direito de recolher o imposto da cidade de São Paulo, mas sim, distribuir, de maneira equitativa, o recolhimento, entre os municípios, conforme a prestação de serviços se der.

Com esta concepção (de distribuição de recursos), fora proposto o Projeto de Lei Complementar nº 493/2017, que defende que a receita decorrente da prestação de um serviço de transporte por plataforma digital (UBER e outros), com caráter nacional, seja partilhada entre os municípios brasileiros que efetivamente fazem uso de tal serviço, ou seja, nestes casos, a competência para o recolhimento do imposto sobre serviço de qualquer natureza considerará o município no qual houvera a efetiva prestação de serviço, representada pelo embarque do passageiro.

#### **4.1 Projeto de Lei Complementar nº 493/2017**

O Senador Airton Sandoval propôs, junto ao Senado, o Projeto de Lei Complementar nº 493/2017, que tem como escopo estabelecer o local do embarque do tomador dos serviços (contratante) de transporte por intermédio de aplicativo ou plataforma digital, como o local de ocorrência do fato gerador do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), diversamente da atual legislação, que dispõe sobre o local onde localiza-se a sede da empresa que fornece o serviço (quando a nível nacional ou estadual).

Com o objetivo de alterar a regra geral citada, o projeto do senador Airton, estabelece a alteração do art. 3º e a lista de serviços (ANEXO I), da Lei Complementar nº 116, de 2003, reguladora do ISSQN. As mudanças pretendidas estão especificadas no parecer da Comissão de Assuntos Econômicos que teve como relator o Senador Armando Monteiro:

Segundo a norma geral, o município legitimado à cobrança do tributo é aquele em que se situa o estabelecimento prestador do serviço. A exceção a ser criada no inciso XXVI do art. 3º da LCP nº 116, de 2003, prevê que, no caso dos serviços descritos no subitem 1.10 da lista (agenciamento, organização, intermediação, planejamento e gerenciamento de informações, através de meio eletrônico, de serviços de transporte privado individual previamente contratado por intermédio de provedor de aplicações da internet), **o imposto será devido no município de embarque do tomador dos serviços**. O art. 2º acrescenta o supratranscrito subitem 1.10 à lista de serviços anexa à LCP nº 116, de 2003. O art. 3º, por fim, estabelece a vigência imediata da nova lei a partir da sua publicação. (grifo nosso).

Em suma, a alteração no artigo 3º determinará exceção à regra geral, sendo que a competência para o recolhimento de ISSQN frente a prestação de serviço de transporte por

intermédio de plataforma digital, será do município no qual o serviço fora prestado, caracterizado pelo local de embarque do tomador.

Sendo aprovado o presente projeto, a mudança promovida trará um senso de justiça tributária, uma vez que haverá a distribuição equitativa do produto da arrecadação do ISSQN que tem como fato gerador a prestação de serviço de aplicativos de transporte privado individual.

No mesmo sentido, mais uma vez, no parecer acima referido, a Comissão de Assuntos Econômicos destaca (2018, p. 03):

No tocante às exigências de responsabilidade fiscal, o projeto não provoca perda de arrecadação para a União nem aumenta suas despesas. O escopo do projeto é distribuir mais equitativamente entre os municípios o produto da arrecadação do ISSQN incidente sobre os aplicativos de transporte privado individual (Uber, Cabify, 99 e similares). No mérito, a recente regulamentação dos aplicativos de transporte privado (Lei nº 13.640, de 26 de março de 2018) trouxe novamente à discussão a necessidade de atualização da legislação do ISSQN, principalmente no que tange ao local onde este é devido e às exigências de cumprimento das obrigações acessórias por contribuintes que atuam em escala nacional.

Em suma, o Projeto de Lei sugere a criação de um item específico para o serviço (*novo Item 1.10 da Lista de Serviços: “Agenciamento, organização, intermediação, planejamento e gerenciamento de informações, através de meio eletrônico, de serviços de transporte privado individual previamente contratado por intermédio de provedor de aplicações da internet”*)<sup>11</sup> e, mais importante, que o ISSQN deva ser recolhido ao município do local de embarque do contratante, o que difere totalmente do que é previsto atualmente.

O Senado Federal, aprovou, em dezembro de 2017, o projeto de Lei Complementar nº 493/2017, que deverá seguir para votação na Câmara dos Deputados, se aprovado, o PLC alterará, substancialmente, a tributação do referido imposto, bem como, a arrecadação dos municípios brasileiros<sup>12</sup>.

Antes da aprovação acima mencionada, a CAE - Comissão de Assuntos Econômicos sugeriu, além da mudança no recolhimento do ISSQN, a criação de um Comitê Gestor Federal das Obrigações Acessórias do ISS (CGOA)<sup>13</sup> que, igualmente aprovado, propôs uma subemenda, que teria o escopo de instituir a Nota Fiscal Eletrônica de Serviços.

---

<sup>11</sup> Parecer nº, de 2018 da Comissão de Assuntos Econômicos. Sobre o Projeto de Lei do Senado nº 493, de 2017 – Complementar, do Senador Ayrton Sandoval, que altera a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Parecer CAE, 2018, p. 04.

<sup>12</sup> Destaca-se que, até a presente data (abril de 2019) o projeto de Lei permanece aprovado pelo Senado Federal, tendo sido remetido à Câmara dos Deputados em 13/06/2018, ainda sem julgamento.

<sup>13</sup> Referido comitê fora criado com o escopo de regular os ditames necessários para a aplicação do parâmetro nacional de recolhimento do imposto.

Considera-se Nota Fiscal de Serviço Eletrônica (NFS-e) o documento emitido e armazenado eletronicamente em sistema próprio do município, com o objetivo de registrar as operações relativas à prestação de serviços<sup>14</sup>.

A subemenda nº 1, sugerida pelo comitê gestor, suprime os artigos 4º a 15 da PLS nº 493/2017 e tem como texto o seguinte:

Art. 4º Fica instituída a Nota Fiscal de Serviços eletrônica - NFS-e, de padrão nacional, com vistas a unificar e simplificar os processos de sua emissão e guarda em todo o território nacional, e assegurar a integridade da informação nela contida. Parágrafo único. A adesão dos municípios à NFS-e dependerá de lei autorizativa municipal permitindo a celebração de convênio com o CGNFS.

Art. 5º Para gerir a padronização da NFS-e de que trata o art.1º, fica instituído o Comitê Gestor da Nota Fiscal de Serviços eletrônica - CGNFS - com a composição e as competências estabelecidas nesta Lei Complementar.

Art. 6º Compete ao CGNFS criar um ambiente de dados nacional, padronizar o leiaute e expedir normas regulamentadoras da NFSe. (...) § 2º A instalação do CGNFS ocorrerá no prazo de até 30 (trinta) dias após a indicação de seus membros.

Referida subemenda PLS nº 493/2017 fora votada no Senado Federal em 05/06/2018, em Sessão Deliberativa Ordinária, sendo aprovada por 56 (cinquenta e seis) votos favoráveis, inclusive o do presidente e, apenas um desfavorável.

A unificação na emissão das notas fiscais de recolhimento do ISSQN representa um grande facilitador nos trâmites burocráticos necessários para as empresas sede que recolherão o tributo devido em cada município de sua atuação. Ou seja, considerando aspecto operacional do recolhimento do ISSQN, seria quase impossível a incumbência de operar um levantamento das alíquotas de cada município e, ainda, gerar cada nota, individualmente, para efetuar o pagamento.

A empresa prestadora de serviço de transporte “UBER” está espalhada em mais de 5.000 (cinco mil) cidades brasileiras. Observar a regulamentação de cada município para recolhimento do ISSQN perfaz medida ineficiente ante a possibilidade de unificar o sistema e recolher de forma eletrônica.

Na realidade, exigir de uma mesma empresa que adote mais de cinco mil obrigações acessórias (levar a alíquota, preencher a nota, efetuar o pagamento) de recolher determinado tributo, sendo que cada uma delas ainda pode apresentar um modo operacional diverso obstará (ou ensejaria um ônus desproporcional) o cumprimento da obrigação.

---

<sup>14</sup> A título de amostragem, nota Fiscal de Serviços Eletrônica. Manual do usuário. DSF - Desenvolvimento de Sistemas Fiscais - São Paulo - SP. Disponível em: [https://nfse.pmcg.ms.gov.br/NotaFiscal/cgrPDF/Manual\\_pf.pdf](https://nfse.pmcg.ms.gov.br/NotaFiscal/cgrPDF/Manual_pf.pdf). Acesso em 30 de janeiro de 2019, às 09h48min.

Tal contorno fático, bem como, os problemas decorrentes da ausência de unificação, é bem elucidado por Laura Zorzetto (2017) que dispõe:

Para fins operacionais, haverá um aumento significativo da mão de obra operacional para os contribuintes que se enquadram nessa situação. Ocorre que, a partir de agora, para a correta tributação e apuração do ISSQN, será necessário efetuar um levantamento minucioso das alíquotas, além da geração de guias e pagamentos individuais, sem contar o fato de que esse estudo deve levar em conta, município por município. Isso certamente aumentará o risco de inconsistências e, conseqüentemente, passivos tributários.

Diante disso, ante a tramitação da PLC que alterará competência para cobrança do ISSQN no contexto da prestação de serviço de transporte, averiguou-se a necessidade de criação de emenda que instituisse a padronização nacional do recolhimento a fim de não impedir o cumprimento da obrigação pelas empresas contratadas e prestadores autônomos.

Pontualmente, Jorge Luiz de Brito Junior e Maurício Barros (2018) dispõem a respeito do paralelo entre a criação do padrão de nota fiscal nacional e a evolução dos aplicativos de serviço, veja-se:

Aparentemente, a criação do padrão nacional e do comitê vai ao encontro dos interesses dos aplicativos, pois o discurso dessas empresas tem sido, em geral, menos voltado a pleitear benefícios fiscais e tratamentos privilegiados ao setor e mais destinado a buscar a simplificação dos custos operacionais. Em outras palavras, os aplicativos parecem dispostos a transigir quanto ao recolhimento do ISS aos municípios em que os serviços são tomados e até mesmo a reconhecer a legitimidade e o interesse social desses municípios em tal pleito. A principal agenda dos aplicativos parece ser simplificar os custos operacionais decorrentes da nova regra, de modo a não inviabilizar ou dificultar as suas operações.

A ideia de otimizar os custos operacionais, trazida à baila pelos autores acima, representa uma tendência mundial, que a de continuar utilizando-se do mesmo serviço, mas de forma mais eficiente e menos onerosa.

Na mesma toada, as vantagens da unificação alcançam as duas partes dessa relação. A empresa será beneficiada ao diminuir seus custos operacionais, efetuado o recolhimento do imposto (ISSQN) de forma unificada e padrão para todo e qualquer município. Em contrapartida, este, além de receber a melhor distribuição de renda entre os municípios, evitando a concentração demasiada daquela, a nota fiscal eletrônica também proporcionaria eficiência na fiscalização, coibindo possíveis atos de sonegação.

Propôs-se então a criação de um Comitê Gestor que diligenciará acerca da unificação da Nota Fiscal Eletrônica de Serviços a nível nacional. Pressupõe-se que tal unificação

contribuirá para um sistema mais transparente e eficiente no que tange a capacidade de fiscalização dos municípios frente à própria arrecadação.

Na subemenda proposta pelo Senador Romero Jucá, no projeto de Lei do Senado nº 493/2017, há exemplificação do alcance da referida norma, assim, destaca-se que:

Os arts. 3º a 15 da Emenda nº 1 da CAE propõem a padronização de obrigação acessória do ISSQN em âmbito nacional, na qual os contribuintes colocariam à disposição dos municípios e do Distrito Federal todas as prestações de serviços ocorridas em seus respectivos territórios. As autoridades fiscais, em contrapartida, disponibilizariam, na mesma plataforma eletrônica, informações como alíquotas, arquivos suportes a serem preenchidos e dados bancários para pagamento. Já os artigos 3º a 9º propostas na presente subemenda tem um objetivo simples, porém de grande impacto no caminho da simplificação tributária e da melhoria do ambiente de negócios: instituir a Nota Fiscal de Serviços eletrônica - NFS-e, de padrão nacional, e regular a sua padronização, com o destaque de não apenas ser útil aos serviços tratados no presente PLS, mas sim a todos os serviços previsto na Lei Complementar 116, de 2003. Segundo informações do Ministério da Fazenda, atualmente coexistem no Brasil 5.568 legislações municipais que instituem modelos distintos de uma mesma obrigação acessória: a Nota Fiscal de Serviço. A multiplicidade de modelos e legislações causa prejuízo ao ambiente de negócios nacional e aumenta o custo de operações.

Neste viés, observa-se que são mais de cinco mil municípios utilizadores da nota fiscal eletrônica, ou seja, sendo aprovado o projeto de Lei do Senado que pretende redistribuir a arrecadação entre os inúmeros municípios do País, conclui-se que a unificação é necessária. Submeter uma empresa (mesmo que de grande porte) a 5.568 formas de formalizar o recolhimento do ISSQN constituiria um desembolso descabido e exorbitante as reservas econômicas da empresa e um retrocesso da legislação e do avanço econômico, bem como, alavancaria o descumprimento da legislação tributária.

Contudo, em que pese a revolução trazida à baila pela PLS nº 493/2017, acredita-se que a mudança operada não será capaz de cessar as discussões relativas ao ISSQN, como adiante delineado.

## **5 REGRAS GERAIS DE INEXIGIBILIDADE DO ISSQN**

Conforme esposado, o ISSQN é regulado pela Constituição Federal e pela Lei Complementar nº 116/2003, referidos dispositivos apresentam duas hipóteses de inexigibilidade do ISSQN, a imunidade e a isenção. Acerca da imunidade tributária do ISSQN, a Constituição Federal estabeleceu regras nas quais haveria hipótese de não incidência tributária, “in verbis”:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) VI - instituir impostos sobre: a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros; b) templos de qualquer culto; c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; (...) § 2º - A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes. (...) § 4º - As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

No mesmo sentido, a Lei Complementar nº 116/2003, em seu artigo 8º-A, foi taxativa ao dispor sobre a impossibilidade de concessão de isenção “in verbis”:

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.

Contudo, conforme as exceções trazidas à baila no final do dispositivo colacionado<sup>15</sup>, é possível que um município regulamente isenções do ISSQN, constituindo espécie de dispensa legal do pagamento de tributo.

Dito isso, compreende-se que se a prestação de serviço é regular e compõe os parâmetros gerais de estabelecimento do ISSQN, se não estiver pautada em uma das formas de inexigibilidade acima citadas, o recolhimento do imposto pelo prestador de serviço, em favor do município é imperioso.

No entanto, a obrigatoriedade de recolhimento pode ser alterada quando do surgimento de situações singulares que fazem exceção a regra geral, como é o caso da impossibilidade material de cumprimento ante a ausência de unificação da nota fiscal eletrônica de serviços.

---

<sup>15</sup> 7.02 – Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS); 7.05 – Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS); 16.01 - Serviços de transporte coletivo municipal rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros.

## 6 DAS CONTROVÉRSIAS DO PLS 493/2017 E A POSSÍVEL INEXIGIBILIDADE DO ISSQN

A Lei Complementar 116/2003, segundo esposado anteriormente, estabeleceu a competência do recolhimento do ISSQN para o município no qual se localizava a empresa sede da prestação de serviços. Dito isso, a problemática surgiu, uma vez que o Judiciário foi acionado para sanar a controvérsia tido em razão da leitura do Decreto-lei 406/68 que dispunha o inverso.

As decisões não foram pacíficas, contudo, ante a recorrência de demandas (recursos repetitivos), fora pacificado pelo Superior Tribunal de Justiça<sup>16</sup> o entendimento de que o sujeito ativo tributário na vigência do Decreto Lei n° 406/68 é o município da sede do estabelecimento do prestador de serviço, ou, sendo pessoa física, no domicílio deste.

O dilema na jurisprudência fomentou mais discussões, como, por exemplo, a competitividade entre municípios para resolverem quem era competente para cobrança do ISSQN, ocasionando a exigência de dois municípios acerca do mesmo fato gerador.

De certa forma, com aprovação do PLS 493/17, a discussão voltada para qual município possui competência desacelera, uma vez que diversos municípios aumentaram sua base de tributação, contudo, as grandes capitais, como São Paulo, terão redução significativa na própria arrecadação, gerando, no meio, conflitos diversos.

Como se não bastasse, há ainda a questão procedimental da arrecadação. A criação da Nota Fiscal Eletrônica de Serviço unificada visa consagrar o recolhimento de ISSQN pelas empresas e prestadores autônomos de forma correta, rápida e eficaz. Nesse contexto, após a aprovação do projeto n° 493/2017, a nova redação passa a vigorar imediatamente, assim, se ausente a padronização e um sistema que possibilite o recolhimento por todos os municípios usuários, não será possível o efetivo recolhimento do imposto.

Ou seja, no período de construção de um sistema que unifique todas as notas fiscais eletrônicas de serviço, bem como, sua forma de recolhimento, o ISSQN não seria exigível, ante a impossibilidade material de efetivar a operação de pagamento do imposto.

Neste sentido, Ives Gandra da Silva Martins (1992, p. 343/344) caracteriza o princípio da impossibilidade material:

Tal princípio decorre do fato de que a lei não pode exigir mais do que a situação jurídica permite, nem pode a determinação judicial exigir algo que, nas diversas alternativas de execução, a materialidade fenomênica demonstre ser irrealizável. (...) A impossibilidade do objeto formado ou julgado torna sem eficácia o conteúdo material da lei ou da sentença, razão pela qual permanece como se não existisse no

---

<sup>16</sup> Recurso Especial 1.117.121 SP – Precedente do Superior Tribunal de Justiça.

mundo do Direito. Permanece no mundo onírico das ideias, mas sem força coatora capaz de tornar eficaz a imposição veiculada.

Exigir das empresas que recolhessem o ISSQN de mais de 5.500 formas diferentes perfaz completa impossibilidade material de cumprimento da obrigação ao acarretar na “perda de competitividade”, com grande possibilidade de surgimento de uma fenda avassaladora no contexto econômico brasileiro, uma vez que tais empresas estarão tão oneradas com uma simples tarefa que será impossível laborar com a mesma efetividade, tampouco, reagir a possíveis concorrentes não enquadrados na regra de recolhimento.

Em suma, uma empresa como o “UBER” (e outras anteriormente citadas), com larga atuação nacional, seria drasticamente prejudicada ao ter de empenhar para conhecer a legislação de cada município (competente para recolhimento do imposto), bem como, providenciar diferentes notas fiscais para regularizar sua atuação tributária. Ademais, a demanda dos crimes de sonegação fiscal, por ausência de pagamento de impostos, também aumentaria e constituiria atraveso nos tribunais brasileiros.

Em suma, da análise do cenário exarado, compreende-se que enquanto não houver padronização da Nota Fiscal Eletrônica de Serviço (e, conseqüentemente, de sua forma de recolhimento), após a vigência da PLS, a fim de evitar uma evasão fiscal em massa, o ISSQN não pode ser exigido por impossibilidade material de cumprimento da norma tributária.

Uma alternativa a inexigibilidade do tributo durante o lapso de criação da unificação, é a possibilidade do recolhimento do ISSQN ser efetuado, diretamente, pelo aplicativo de transporte utilizado. No que tange ao “UBER”, este, atualmente, calcula o valor a ser pago pelo transportado, bem como, o valor devido ao transportador (motorista) e a empresa.

Assim, a título de solução temporária, do montante devido a empresa, o aplicativo (plataforma digital) retiraria o percentual de imposto e, automaticamente, o reverteria em favor do município onde fora a atividade efetivamente prestada.

A inexigibilidade temporária do ISSQN desagradará de forma avassaladora o poder público municipal que, desde a proposição da PLS, reputa as vantagens da arrecadação para si, ante a melhor distribuição de renda, no entanto, a impossibilidade material de recolhimento concederá apenas inexigibilidade temporária, visto que não há elementos que integram a essência da materialidade de forma perpétua.

Por fim, cumpre destacar que o princípio da impossibilidade material deverá ser aplicado tanto a Lei que exige o recolhimento do ISSQN sobre a prestação de serviços de transporte privado por aplicativo, como também, às decisões judiciais que solucionarão os eventuais imbróglis jurídicos referentes a matéria.

Desta forma, a decisão tida no cerne da PLS, das emendas e pareceres coadunam com a evolução tecnológica, econômica e social da atualidade, no entanto, não serão o bastante para evitar discussões acaloradas do ponto de vista legal, judicial e administrativo.

## **7 CONCLUSÃO**

Em face do exposto, infere-se que, ressalvada as discussões acerca das consequências que a PLS nº 493/2017 pode trazer, a mudança na concepção do fato gerador e recolhimento do ISSQN (Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza) de serviços de transporte prestados por intermédio de uma plataforma digital implicará em melhor distribuição de recursos entre os municípios da nação, bem como, evolução compassada ao desenvolvimento tecnológico do mercado.

Contudo, tal renovação não estará livre dos questionamentos perante o Poder Judiciário, o Poder Público e o sistema administrativo e tributário brasileiro que pode, inicialmente, ser sobrecarregado com o volume de dúvidas (comum a quase qualquer inovação social).

De todo modo, destaca-se que o proposto no PLS nº 493/2017 é viável uma vez que a mudança promovida por tal projeto é necessária e garantirá uma distribuição equitativa na arrecadação do ISSQN.

A discussão se pautará, sobretudo, na impossibilidade material de recolhimento do ISSQN (Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza) ante possível arrastamento no processo de unificação da Nota Fiscal Eletrônica que possibilitará a uma mesma empresa recolher o tributo devido em todo território nacional sem ter de considerar as especificidades formais e materiais diferentes estabelecidas por cada município brasileiro.

Os custos operacionais que as empresas (ou profissionais autônomos) terão para recolher o ISSQN sem a devida unificação podem gerar consequências drásticas, como a resolução de empresas de pequeno e médio porte que não possuem pessoal suficiente para cumprimento integral das normas tributárias. Ainda, a ausência de unificação poderá gerar um aumento no risco de sonegações, uma vez que não haveria impossibilidade material de cumprimento.

Ademais, haverá um sobrecarrego das funções do Fisco ao identificar a sonegação, lavrar o auto de infração e conseqüentemente, buscar formas legais de coagir o contribuinte ao pagamento do imposto.

Nesta toada, quando se fala em arrecadação do ISSQN de serviços de transporte privado por aplicativo, a ausência de efetivo recolhimento poderá gerar discussões acaloradas (extrajudiciais e judiciais), devendo tal imbróglgio ser resolvido da seguinte maneira: ou adianta-se a produção da unificação da Nota Fiscal Eletrônica de Serviço ou, ainda, permita-se que a própria plataforma digital dos serviços de transportes calculem e distribuam o valor tido à título de ISSQN (pelo menos até a efetiva unificação).

Ressalta-se ainda que a impossibilidade material de recolhimento do tributo não é permanente, ou seja, havendo a unificação da Nota Fiscal Eletrônica de Serviço, o ISSQN voltará a ser exigível das empresas e dos profissionais autônomos.

O que não poderá ocorrer, de nenhum modo, é a exigência desarrozoada de recolhimento do tributo devido de mais de cinco mil formas diferentes até a efetiva unificação da NFE de serviço.

Depreende-se, portanto, de todo o exposto que sistemas como os do aplicativo “UBER” ou de outras plataformas digitais de transporte privado, cada vez mais utilizadas, inauguraram novas demandas no Direito e no Mercado e ambos devem harmonizar-se às mudanças para não se tornarem obsoletos e extinguir-se.

## **REFERÊNCIAS**

ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. **Competências na Constituição de 1988**. 5º ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BARRETO, Aires F. **ISS e IOF: Estremação da incidência: descontos como elementos adjetivos**. RDDT, abril, 2009.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Presidência da República. Casa Civil. Brasília, 5 de outubro de 1988.

BRASIL. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968**. Vide Lei Complementar nº 116, de 2003. 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.

BRASIL. **Lei Complementar nº 157, de 29 de Dezembro de 2016**. Altera a Lei Complementar no 116, de 31 de julho de 2003, a Lei no 8.429, de 2 de junho de 1992 (Lei de Improbidade Administrativa), e a Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990.

BRASIL. **Projeto de Lei do Senado nº 493, de 2017 (Complementar)**. Autoria: Senador Airton Sandoval (MDB/SP).

BRASIL. **Parecer da Comissão de Assuntos Econômicos**. Sobre o Projeto de Lei do Senado nº 493, de 2017 – Complementar, do Senador Airton Sandoval, que altera a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.

JUNIOR Jorge Luiz de Brito. BARROS, Maurício. **A incidência do ISS sobre serviços de transporte via aplicativo e o PLS 493/17**. 18 de setembro de 2018. Disponível em: <https://gsga.com.br/a-incidencia-do-iss-sobre-servicos-de-transporte-via-aplicativo-e-o-pls-493-17/>. Acesso em 30 de janeiro de 2019, às 01h46min.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **A Teoria de Impossibilidade Material ao Ordenamento Jurídico do País - O Princípio da Conciliação Integrativa das Normas Constitucionais - O Respeito à Independência e Harmonia dos Poderes pelo Prisma da Lex Maxima**. São Paulo. 1992.

NETO, Floriano de Azevedo Marques; FREITAS, Rafael Vêras de. **Uber, Whatsapp, Netflix – Quando o Mercado e a tecnologia desafiam a doutrina**. Jota. São Paulo, 26 de janeiro de 2016.

TÔRRES, Heleno. **Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

WACHOWICZ, Marcos. **A proteção dos direitos intelectuais do software e seus limites temporais: conflitos e interesses**. In: GRAU-KUNTZ, Karin; BARBOSA, Denis Borges (Orgs.). *Ensaio sobre o Direito Imaterial: estudos dedicados a Newton Silveira*. Rio de Janeiro: Lumen Iuris: 2009.

UBER. **Terms and Conditions - Uber Do Brasil Tecnologia Ltda. Termos e Condições**. Disponível na internet: <<https://www.uber.com/pt/legal/usa/terms>>. Acesso em 24 de janeiro de 2018, às 16h44min.

USA TODAY. **Apple beats Samsung in Q4 smartphone Sales**. Disponível na internet: <<http://www.usatoday.com/story/tech/2015/03/03/apple-samsungsmartphones/24320385/>>. Acesso em 24 de janeiro de 2018, às 15h39min.

ZORZETTO, Laura. **O Impacto das Novas Diretrizes para o ISSQN**. Grupo BLB Brasil. Disponível em: <https://www.blbbrasil.com.br/blog/o-impacto-das-novas-diretrizes-para-o-issqn/>. Acesso em 02 de fevereiro de 2019.