

**UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS - UNISINOS  
UNIDADE ACADÊMICA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO  
NÍVEL MESTRADO PROFISSIONAL EM DIREITO DA EMPRESA E DOS  
NEGÓCIOS**

**HÉRICA CRISTINA PAES NASCIMENTO**

**A COBRANÇA DO ISS DE EMPRESAS DE INTERMEDIÇÃO DE CONTRATOS  
PRIVADOS DE TRANSPORTE DE PASSAGEIROS  
QUE ATUEM NO PAÍS POR MEIO DE APLICATIVOS DIGITAIS**

**Porto Alegre – Rio Grande do Sul**

**2022**

HÉRICA CRISTINA PAES NASCIMENTO

**A COBRANÇA DO ISS DE EMPRESAS DE INTERMEDIÇÃO DE CONTRATOS  
PRIVADOS DE TRANSPORTE DE PASSAGEIROS  
QUE ATUEM NO PAÍS POR MEIO DE APLICATIVOS DIGITAIS**

Dissertação apresentada como requisito para obtenção do título de Mestre em Direito, pelo Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS.

Porto Alegre – Rio Grande do Sul

2022

N244c Nascimento, Hérica Cristina Paes  
A cobrança de ISS de empresas de intermediação de contratos privados de transporte de passageiros que atuem no país por meio de aplicativos digitais / por Hérica Cristina Paes Nascimento. – 2022.  
71 f. : 30 cm.

Dissertação (mestrado) — Universidade do Vale do Rio dos Sinos, Programa de Pós-Graduação em Direito, 2022.  
Orientação: Prof. Dr. Ederson Garin Porto.

1. Tributação. 2. Economia digital. 3. Imposto Sobre Serviços. I. Título.

CDU 34:336.2

Catálogo na Fonte:

Bibliotecária Vanessa Borges Nunes - CRB 10/1556

HÉRICA CRISTINA PAES NASCIMENTO

**A COBRANÇA DO ISS DE EMPRESAS DE INTERMEDIÇÃO DE CONTRATOS  
PRIVADOS DE TRANSPORTE DE PASSAGEIROS  
QUE ATUEM NO PAÍS POR MEIO DE APLICATIVOS DIGITAIS**

Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito da Empresa e dos Negócios, pelo Programa de Pós-Graduação em Direito da Empresa e dos Negócios da Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS).

Aprovado em (dia) (mês) (ano)

**BANCA EXAMINADORA**

---

Componente da Banca Examinadora – Instituição a que pertence

---

Componente da Banca Examinadora – Instituição a que pertence

---

Componente da Banca Examinadora – Instituição a que pertence

Dedico este trabalho a todos aqueles que de alguma forma contribuíram para a sua conclusão.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço à Unidade Divina que diuturnamente tem me dado forças para seguir em frente na busca por um ideal humano cada vez melhor, apesar das adversidades da vida que coroam a nossa existência nos deixando mais fortes e mais experientes.

Agradeço especialmente ao meu orientador, o Prof. Dr. Ederson Garin Porto, pela paciência, ensinamentos e todo apoio durante essa caminhada.

Agradeço também a todos os professores do Programa de Pós-Graduação em Direito da Empresa e dos Negócios da Universidade do Vale do Rio dos Sinos, especialmente pelas aulas maravilhosas ministradas e pelas oportunidades de crescimento acadêmico a mim proporcionadas.

Agradeço a toda a minha família pelo apoio incondicional para que esse trabalho pudesse ser concluído.

Agradeço à Universidade de Rio Verde e à Universidade do Vale do Rio dos Sinos pela oportunidade de participar do Minter que formaram e que me proporcionou chegar até aqui.

A todos os meus sinceros agradecimentos.

O intenso desenvolvimento tecnológico e as mudanças na forma de nos relacionarmos, consumirmos e fazermos negócios, aliados à internacionalização das empresas e à fluidez na movimentação de capitais, bens e direitos, vêm promovendo mudanças no paradigma da economia. A economia digital não é mais apenas uma parte da economia: a economia tornou-se digital. [...]

A economia digital fez surgir novas situações que revelam capacidade contributiva e viabilizou que as companhias digitais pudessem alocar seus lucros em jurisdições com tributação mais favorecida do que aquelas em que suas receitas são geradas.

Como consequência deste panorama, uma séria dificuldade na determinação da competência tributária tem sido verificada, uma vez que já não se identifica presença física nos locais em que se observa geração de valor.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> SILVA, David Roberto R. Soares da; ESTEVAM, Priscila Lucenti. **Tributação da economia digital no Brasil: uma abordagem prática**. 1. Ed. São Paulo, Editora B18, 2020. p. 9-11.

## RESUMO

O presente trabalho teve como objetivo principal de pesquisa verificar a possibilidade de se viabilizar o enquadramento constitucional e legal da cobrança do Imposto Sobre Serviços (ISS) dentro do município de embarque de passageiros que se utilizem dos serviços privados de transporte de empresas estruturadas e atuantes em plataformas digitais e que realizem a intermediação de contratos privados desses passageiros por meio de provedores de aplicação da internet. Buscou-se também trazer elementos que demonstram como a transformação digital pode afetar a tributação de empresas inseridas na chamada economia digital. Inicialmente, a presente dissertação traz em sua introdução uma exposição mais ampla e clara do problema de pesquisa, com os seus objetivos secundários e é seguida da explicação do método de pesquisa utilizado, chamado de Design Science Research, que busca construir artefatos e estruturas capazes de trazer benefícios à sociedade<sup>2</sup>. O terceiro capítulo se dedica a iniciar a temática propriamente dita trazendo o resultado da pesquisa relacionada à transformação que as tecnologias emergentes têm proporcionado para as empresas, afetando a tributação tradicional que não consegue acompanhar com efetividade o avanço da economia digital. O quarto capítulo especifica a pesquisa objeto principal desta dissertação e demonstra a necessidade de uma nova interpretação tributária que considere a ausência do estabelecimento físico das empresas de tecnologia para o seu efetivo funcionamento, em comparação com as empresas tradicionalmente constituídas, ao mesmo tempo em que, em razão da tecnologia, estão presentes em todos os Estados do País e em inúmeros municípios, dada a sua característica ubíqua. Procurou-se demonstrar que a cobrança do Imposto Sobre Serviços encontra consonância com o ordenamento jurídico brasileiro, de modo que, para a efetiva cobrança do imposto por parte dos municípios brasileiros será necessária uma modificação legislativa sem muitos entraves, seguindo o trabalho para a sua conclusão com a proposição final de um projeto de lei mais atual que, sendo aprovado, poderá promover uma melhor distribuição tributária pelos municípios

---

<sup>2</sup> DRESCH, Aline; LACERDA, Daniel Pacheco; ANTUNES JÚNIOR, José Antônio Valle. **Design Science research.**: método de pesquisa para avanço da ciência e tecnologia. Porto Alegre, Bookman. *E-book*.

brasileiros, o que contribuirá para a sua aplicabilidade prática de forma efetiva, concreta e mais aderente aos princípios constitucionais tributários. Por fim, além da metodologia específica empregada para orientar a conclusão deste trabalho, também foi utilizada a pesquisa bibliográfica e o método de pesquisa documental.

**Palavras-chave:** tributação; economia digital; imposto sobre serviços.

## **ABSTRACT**

The present work had as its main research objective to verify the possibility of making feasible the constitutional and legal framework for the collection of the Tax on Services (ISS) within the municipality of embarkation and disembarkation of passengers who use the private transport services of structured companies and active in digital platforms and that carry out the intermediation of private contracts of these passengers through internet application providers. We also sought to bring elements that demonstrate how digital transformation can affect the taxation of companies inserted in the so-called digital economy. Initially, this dissertation brings in its introduction a broader and clearer exposition of the research problem, with its secondary objectives and is followed by an explanation of the research method used, called Design Science Research, which seeks to build artifacts and structures capable of bring benefits to society. The third chapter is dedicated to starting the theme itself, bringing the result of research related to the transformation that emerging technologies have provided for companies, affecting traditional taxation that cannot effectively keep up with the advancement of the digital economy. The fourth chapter specifies the research that is the main object of this dissertation and demonstrates the need for a new tax interpretation that considers the absence of physical establishment of technology companies for their effective functioning, in comparison with traditionally constituted companies, at the same time that, due to technology, they are present in all states of the country and in countless municipalities, given their ubiquitous nature. We tried to demonstrate that the collection of the Tax on Services is in line with the Brazilian legal system, so that, for the effective collection of the tax by the Brazilian municipalities, a legislative modification without many obstacles will be necessary, following the work to its conclusion with the final proposition of a more current bill that, if approved, could promote a better tax distribution among Brazilian municipalities, which will contribute to its practical applicability in an effective, concrete way and more adherent to the constitutional tax principles. In addition to the specific methodology used to guide the completion of this work, bibliographical research and the documental research method were also used..

**Keywords:** taxation; digital economy; tax over services.

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Porcentagem de empresas que esperam que o orçamento de TI aumente ou permaneça o mesmo..... **Erro! Indicador não definido.**20

## LISTA DE SIGLAS

ISS	Imposto Sobre Serviços
NFS-e	Nota Fiscal de Serviço Eletrônico (NFS-e) Nacional
BEPS	Base Erosion and Profit Shift

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>14</b>
<b>2 TECNOLOGIAS EMERGENTES E A TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL .</b>	<b>19</b>
<b>2.1 Transformação digital e empresarial.....</b>	<b>21</b>
<b>2.2 Tributação e tecnologias emergentes .....</b>	<b>28</b>
<b>3 TRIBUTAÇÃO DE EMPRESAS DE TRANSPORTE DE PASSAGEIROS EM PLATAFORMA DIGITAL NO LOCAL DE EMBARQUE .....</b>	<b>39</b>
<b>3.1 O estabelecimento físico, a ubiquidade do prestador e a natureza jurídica de empresas de intermediação de contratos privados de transporte de passageiros .....</b>	<b>40</b>
<b>3.2 Conceituação proposta para essa modalidade e a tributação do ISS (como empresas de transporte). Consonância com o ordenamento jurídico.....</b>	<b>42</b>
<b>4 APLICABILIDADE PRÁTICA DA COBRANÇA DO ISS NO LOCAL DE EMBARQUE .....</b>	<b>50</b>
<b>5 CONCLUSÃO .....</b>	<b>61</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>63</b>
<b>APÊNDICE – PROJETO DE LEI PARA COBRANÇA DO ISS .....</b>	<b>70</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Os seres humanos, dotados de características que os habilitam a viver em grupo, cooperando uns com os outros, demonstram a capacidade de construir realidades institucionais de forma a ensejar a criação de normas, com o fim de viabilizar a sua subsistência, exercendo para tanto o poder político com o objetivo de decidir e fazer valer suas decisões no que tange aos assuntos de interesse da coletividade, notadamente com a criação e aplicação de normas, indispensáveis à existência de uma sociedade organizada.

Dáí porque a tributação é inerente ao poder estatal, uma vez que independentemente de o Estado servir de instrumento da sociedade ou servir-se dela, a busca de recursos privados para a sua manutenção é uma constante na história e deve ser continuamente buscado como forma de viabilizar a permanência do próprio Estado Democrático de Direito.

Partindo de tal premissa, a evolução da sociedade, notadamente com a criação da internet e sua rápida expansão, propiciou marcantes avanços tecnológicos nos mais variados setores: educação, trabalho, transporte, lazer. O uso da internet pelos indivíduos para suprir as suas necessidades, quer seja pela minimização de custos, quer seja pela rapidez, conforto e comodidade, vem crescendo expressivamente e alterando a forma da economia como é tradicionalmente conhecida, passando a ser descrita como economia digital, assim denominada.

Dessa forma, diante do desenvolvimento social, notadamente no tocante à economia (que passa a ser digital) e às novas formas de se comercializar bens e serviços (novas tecnologias), o Estado se vê diante de situações que o obrigam a regular e tributar essas novas atividades. Na era da internet não poderia ser diferente.

A aplicabilidade e o uso das tecnologias para facilitar a vida em sociedade têm sido cada vez mais sistêmica.

À vista disso, os negócios têm se tornado cada vez mais sofisticados, digitais, disruptivos, conferindo uma conotação ubíqua na prestação dos serviços, criação e entrega de novos produtos e gerando novas necessidades sociais que comportem as novas soluções tecnológicas que vão surgindo. O inverso também é verdadeiro, na medida em que para muitos problemas existentes na sociedade novas formas de

solução vão sendo criadas, tudo como forma de otimizar a vida das pessoas e conferir mais qualidade, comodidade e também economia.

O poder público, como parte não só integrante da sociedade, mas como base para a sua sobrevivência, também se beneficia dessa evolução tecnológica, na medida em que passa a ser não só consumidor das tecnologias mas também passa a ser relegado por seus criadores, na medida em que esses novos formatos empresariais acabam por utilizar de manobras fiscais legais para uma gestão tributária empresarial que não leva em consideração a distributividade fiscal de modo tão efetivo, notadamente em razão da complexidade de sua criação e da sua grande capacidade de permeabilidade, o que faz com que deixem de figurar em categorias tradicionalmente instituídas pela legislação brasileira.

O problema está em como o Estado pode se estabelecer para a cobrança dos tributos devidos nesses novos modelos de negócios nos quais a regulação ainda é pouco presente, tímida ou até mesmo inexistente.

Nesse ponto se encontra o problema que a presente pesquisa procurou solucionar, qual seja: é possível a cobrança/pagamento do ISS sobre o serviço de transporte municipal privado intermediado por meio digital, que considere o local de embarque de passageiros, e não a sede da empresa?

Diante da preocupação com a erosão das bases fiscais, insegurança jurídica e injustiça fiscal, foi proposto o Projeto de Lei nº. 493/2017, de relatoria do senador Airton Sandoval (MDB-SP), o qual ainda se encontra em trâmite legislativo, cuja finalidade é a alteração da Lei Complementar nº. 116, de 31 de julho de 2003, para dispor sobre o estabelecimento do local de embarque do tomador dos serviços de intermediação eletrônica de transporte privado individual previamente contratado por intermédio de provedor de aplicações da internet, para fins de incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

Nesta dissertação procurou-se perseguir os seguintes objetivos de pesquisa, quais sejam:

- 1) Apresentar o conceito de tributo/tributação, sua finalidade na sociedade, e os resultados que podem ser gerados por meio de uma tributação correta, eficiente e devidamente distribuída;
- 2) Apresentar os princípios tributários justificadores do Sistema Tributário Nacional;
- 3) Descrever a incidência tributária do ISS e seu aspecto residual;

4) Analisar as hipóteses de cobrança de ISS pelas empresas que fazem intermediação de contratos privados de prestação de serviços de transporte municipal;

5) Retratar como a tributação ocorre dentro das empresas desse segmento (economia de compartilhamento de serviços de transporte privado municipal);

Portanto, este estudo tem como objetivo investigar acerca da tributação local/municipal de empresas de tecnologia emergente que atuem no Brasil por meio de plataformas digitais e que façam intermediação de transporte privado de passageiros.

Necessária a cobrança correta do imposto sobre serviços (ISS) de empresas de transporte privado de passageiros que forneçam aplicativos e recursos digitais como meio de exercício da sua atividade econômica, entretanto, considerando o local de embarque dos passageiros para a sua correta hipótese de incidência, o que beneficiaria centenas de municípios brasileiros que recebem tais empresas em suas circunscrições, mas não usufruem da arrecadação fiscal decorrente desse tipo de atividade, considerando que a legislação atual normatiza o local da sede da empresa como sendo o local de incidência e cobrança do referido tributo.

Para o alcance desse objetivo principal optou-se por utilizar a vertente teórico-metodológica, com a realização de uma pesquisa descritiva a partir da investigação bibliográfica, documental, legislativa e empírica, chegando-se à estruturação deste trabalho em 6 seções, incluindo a introdução e a conclusão.

Portanto, tem-se uma pesquisa predominantemente exploratória, na qual exemplificaremos os conceitos do fenômeno, a importância do tema e também perspectivas contemporâneas.

Posteriormente, em um segundo momento, ainda na fase de coleta de dados, foram utilizados sites e documentos públicos. Quanto à natureza, essa dissertação pode ser classificada como pesquisa exploratória, pois tem o intuito de estudar sobre o tema proposto e verificar a viabilidade prática de sua aplicação.

Quanto à análise dos dados a pesquisa se caracteriza como descritiva, trazendo para o contexto do trabalho o resultado da produção acadêmica, jornalística e legal.

Quanto ao método utilizado para a análise da investigação o utilizado foi o hipotético-dedutivo, por meio do qual, ao final, serão oferecidas soluções hipotéticas para o problema da presente pesquisa científica.

Conclui-se que essa análise se baseou em revisões bibliográficas e pesquisa documental, sendo que grande parte dela foi extraída, organizada e interpretada de acordo com o tratamento metodológico dos documentos destacados por Pimentel.<sup>3</sup>

Além disso, quanto ao resultado prático proposto por esta dissertação, utilizou-se o método de pesquisa para avanço da ciência e tecnologia, o Design Science Research, também conhecida como *constructive research*, se constituindo em “uma abordagem metodológica que consiste em construir artefatos que trazem benefícios às pessoas.”<sup>4</sup>

É uma forma de produção de conhecimento científico que envolve o desenvolvimento de uma inovação, com a intenção resolver problemas do mundo real e, ao mesmo tempo, fazer uma contribuição científica de caráter prescritivo. Esse tipo de pesquisa produz como resultado um artefato que representa uma solução para uma ampla gama de problemas, também denominado conceito de solução, que deve ser avaliado em função de critérios relacionados à geração de valor ou utilidade.

O interesse por essa abordagem de pesquisa científica tem crescido recentemente em diferentes áreas do conhecimento, como sistemas de informação, administração de empresas e contabilidade, principalmente devido às críticas que algumas dessas comunidades acadêmicas têm recebido pela falta de relevância de suas pesquisas. Ela ocupa um espaço intermediário entre as abordagens científicas tradicionais, de caráter descritivo, e o conhecimento prático para a solução de problemas desenvolvido em contextos reais.

De fato, a *design science research* tem sido apontada como uma abordagem de pesquisa adequada quando pesquisadores necessitam trabalhar de forma colaborativa com as organizações para testar novas ideias em contextos reais. Assim, pode ser usada como uma forma de produção de conhecimento para alcançar dois diferentes propósitos em projetos de pesquisa: produzir conhecimento científico e ajudar as organizações a resolver problemas reais.<sup>5</sup>

Ao final da dissertação verificou-se que a incidência do imposto sobre serviços sobre os contratos privados de transporte de passageiros intermediados por aplicativos virtuais se mostra medida adequada e viável à solução do problema, na

---

<sup>3</sup> PIMENTEL, A. O método da análise documental: seu uso numa pesquisa historiográfica. **Cad. Pesquisa.**, São Paulo, n. 114, p. 179-195, nov. 2001.

<sup>4</sup> DRESCH, Aline; LACERDA, Daniel Pacheco; ANTUNES JÚNIOR, José Antônio Valle. **Design Science research.**: método de pesquisa para avanço da ciência e tecnologia. Porto Alegre, Bookman. E-book.

<sup>5</sup> DRESCH, Aline; LACERDA, Daniel Pacheco; ANTUNES JÚNIOR, José Antônio Valle. **Design Science research.**: método de pesquisa para avanço da ciência e tecnologia. Porto Alegre, Bookman. E-book.

medida em que favorece a tributação no município onde ocorre o embarque do passageiro, permite uma melhor distributividade dos impostos, evita concentração de impostos apenas nas principais cidades do País, ao passo que os serviços são fornecidos em diversas cidades, com o uso dos recursos públicos sem a devida contrapartida e confere igualdade tributária entre as empresas que atuam nos mesmos limites do município, favorecendo a livre concorrência.

Em razão disso, propõe-se ao final um projeto de lei com redação que se entende ser a mais adequada à solução do problema de pesquisa objeto deste trabalho.

## 2 TECNOLOGIAS EMERGENTES E A TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL

A aplicabilidade e o uso das tecnologias para facilitar a vida em sociedade têm sido cada vez mais sistêmica e é marcada por um crescente desenvolvimento tecnológico que tem se expandido para inúmeros setores da vida, criando novos negócios, novas cadeias de consumo, novos produtos para novas necessidades dentro da chamada Indústria 4.0, marcada pelos princípios da interoperabilidade, transparência de informações, assistência técnica e decisões descentralizadas, sendo que a utilização conjunta dessas características possibilita que diversas pessoas interajam ao mesmo tempo e em tempo real, de forma autônoma e descentralizada, mas auxiliadas por mecanismos digitais chamados de “inteligentes” que são capazes de se conectar com o mundo real. “A comunicação interpessoal é mediada pela tecnologia, o que permite o compartilhamento, não apenas, de informações, mas também de bens e serviços pela internet”.<sup>6</sup>

Nesse contexto de revolução e evolução tecnológica o mundo tem se transformado e exigido de todos os atores sociais as mesmas mudanças, disruptivas na maioria das vezes, ainda mais quando se está diante de fatores relativos a tecnologia e inovação, o que têm atraído cada vez mais investimentos nessas searas.

Dessa forma, a “realização de operações comerciais no ambiente da internet é inevitável e cresce de forma exponencial”, sendo que o “que antes era visto como uma possível opção de contato entre empresas/fornecedores e clientes/consumidores, atualmente é tido, por inúmeras empresas, como o único ambiente de atuação”.<sup>7</sup>

As novas relações sociais proporcionadas pela aplicação da tecnologia disruptiva permitem uma comunicação mais dinâmica entre fornecedores e consumidores. O vínculo entre ambos os contraentes ocorre no ambiente

---

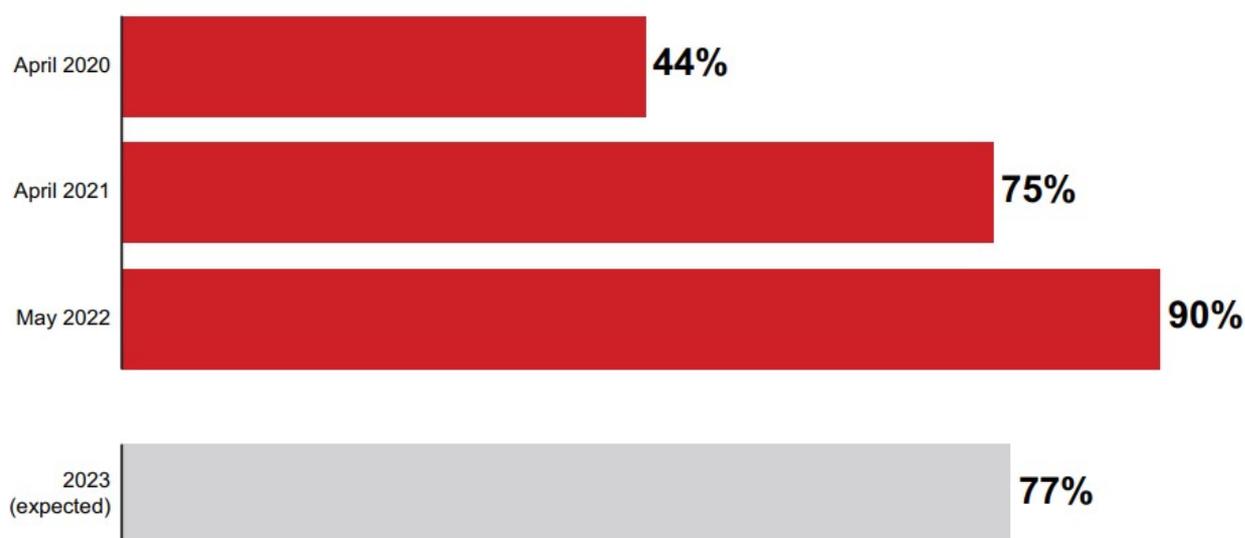
<sup>6</sup> ARAÚJO, Guilherme Dourado Aragão Sá. **Perspectivas do direito tributário na 4ª Revolução Industrial: análise econômica da destruição criativa da economia disruptiva.** *Economic Analysis Of Law Review*. EALR, V. 9, nº 1, p. 134-153, Jan-Abr, 2018, Brasília. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/EALR/article/view/8363>. Acesso em: 25 nov. 2022.

<sup>7</sup> ARAUJO, Rodolfo Marques Vieira. **A tributação do ISS sobre operações realizadas mediante plataformas digitais multilaterais.** 2020. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo. Disponível em: [https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-02052021-235922/publico/10237285\\_Dissertacao\\_Parcial.pdf](https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-02052021-235922/publico/10237285_Dissertacao_Parcial.pdf). Acesso em: 28 nov. 2022.

digital, e apenas a execução dos deveres contratuais é perceptível no mundo físico – quando o é.<sup>8</sup>

Entretanto, apesar da recessão vivenciada e ainda esperada em razão da “profusão de estímulos econômicos durante a pandemia, os gargalos nas cadeiras de suprimentos decorrentes das restrições na China e a invasão da Ucrânia pela Rússia, entre outros fatores”<sup>9</sup>, e que “levaram a inflação mundial a níveis não vistos em décadas”<sup>10</sup>, o investimento na área de tecnologia se mostra ascendente, notadamente porque, nessa seara o valor é determinado pela inovação e pelo crescimento da receita, que devem continuar, a despeito da interferência de fatores macroeconômicos e geopolíticos que inevitavelmente afetam todos os setores, estejam eles inseridos em meios tecnológicos ou não.

Figura 1: Porcentagem de empresas que esperam que o orçamento de TI aumente ou permaneça o mesmo



Note: 2023 forecast was made in July 2022

Source: Bain surveys (n=210, April 25, 2020; n=188, April 26, 2021; n=179, May 20, 2022; n=187, July 19, 2022)

<sup>8</sup> ARAÚJO, Guilherme Dourado Aragão Sá. **Perspectivas do direito tributário na 4ª Revolução Industrial: análise econômica da destruição criativa da economia disruptiva.** Economic Analysis Of Law Review. EALR, V. 9, nº 1, p. 134-153, Jan-Abr, 2018, Brasília. p. 9. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/EALR/article/view/8363>. Acesso em: 12 jan. 2023.

<sup>9</sup> AMERISE, Atahualpa. **RECESSÃO GLOBAL É INEVITÁVEL? O que pensam 4 economistas.** BBC News Brasil. 29 ju. 2022. Disponível em: <https://www.bbc.com/portuguese/internacional-61958840>. Acesso em: 12 jan. 2023.

<sup>10</sup> AMERISE, Atahualpa. **RECESSÃO GLOBAL É INEVITÁVEL? O que pensam 4 economistas.** BBC News Brasil. 29 ju. 2022. Disponível em: <https://www.bbc.com/portuguese/internacional-61958840>. Acesso em: 12 jan. 2023.

Fonte: Bain & Company - Relatório de Tecnologia 2022.<sup>11</sup>

Toda essa evolução obriga a comunidade empresarial a se inovar e se adequar aos novos modelos de negócios como forma de viabilizar a sua própria permanência no mercado, situação que traz um dinamismo inédito que obriga, inclusive, o poder público a se adaptar à nova realidade, como forma de buscar meios de também manter suas bases fiscais que lhe proporcionam vida útil apta a aparelhar toda a sua estrutura, bem como, entregar à sociedade os bens prestacionais que se obrigou a fazê-lo.

## 2.1 Transformação digital e empresarial

A aplicabilidade e o uso das tecnologias para facilitar a vida em sociedade têm sido cada vez mais sistêmica e abrangente, sendo amplamente direcionada para o desenvolvimento empresarial, industrial, educacional, social, político, cultural e científico dentre outros aspectos da vida globalizada que tem se transformado em uma sociedade em rede, não estabelecida apenas por microprocessadores e pela Internet, dentro de um contexto tecnológico, “mas por uma onda emergente de diversas novas tecnologias que encontra as suas utilizações por relação entre elas”, e essas inovações têm uma importância própria e fundamental, “não apenas porque nos trazem novas capacidades, mas porque essas capacidades vão ao encontro de reais necessidades humanas num contexto tecnológico previamente estabelecido pelas inovações anteriores num contexto social em evolução”.<sup>12</sup>

Outra forma de colocar estas questões, é dizer que as tecnologias digitais podem acrescentar valor ao espaço de duas formas. Podem fazê-lo directamente, aumentando o conforto, a eficiência ou a versatilidade do espaço propriamente dito — por outras palavras, produzindo fusão no espaço. E pode fazê-lo indirectamente, aumentando a conectividade e a acessibilidade do espaço com vários objectivos — ou

---

<sup>11</sup> BAIN & COMPANY. **TECHNOLOGY REPORT 2022**: tech companies eat disruption for breakfast. Disponível em: [https://www.bain.com/globalassets/noindex/2022/bain\\_report\\_technology-report-2022.pdf](https://www.bain.com/globalassets/noindex/2022/bain_report_technology-report-2022.pdf). Acesso em: 12 jan. 2023. p. 5.

<sup>12</sup> CASTELLS, Manuel; CARDOSO, Gustavo (Orgs.). **A Sociedade em Rede**: do conhecimento à ação política; Conferência. Belém (Por): Imprensa Nacional, 2005. Disponível em: <https://egov.ufsc.br/portal/conteudo/sociedade-em-rede-do-conhecimento-%C3%A0-ac%C3%A7%C3%A3o-pol%C3%ADtica>. Acesso em 20 maio 2022. p. 336.

seja, aumentando o valor pela virtude da sua localização num sistema urbano em rede maior e múltiplo.<sup>13</sup>

Dessa forma, investir nas Tecnologias de Informação e Comunicação (TICs) é um fator crucial para permitir o crescimento da produtividade, bem como da inovação, entretanto, o ponto principal não é só a tecnologia, mas como ela é usada e a forma como ela afeta o crescimento do PIB através de melhorias de produtividade. “Investir em computadores não é suficiente. Se queremos tirar proveito das TIC, precisamos de investir, em paralelo, na reorganização das empresas e administrações e nas suas competências.”<sup>14</sup>

As transformações digitais podem ser caracterizadas pelo acionamento de ao menos um desses quatro fatores-chave de valor, quais sejam: novos modelos de negócio que incluam novas formas de operar e novos modelos econômicos; conectividade, entendida como o engajamento em tempo real; processos focados na experiência do cliente, automação e agilidade; e, melhor tomada de decisão e cultura de dados.

Entretanto, “para capturar o valor criado por essas alavancas, é necessário associá-las a um conjunto de melhores práticas de gestão que abrangem quatro dimensões fundamentais: Estratégia, Capacidades, Organização e Cultura.”<sup>15</sup> “Definimos amplamente a transformação digital como a adoção de novas estratégias e modelos de negócios que são possibilitados por uma miríade de novas tecnologias de informação.”<sup>16</sup>

---

<sup>13</sup> CASTELLS, Manuel; CARDOSO, Gustavo (Orgs.). **A Sociedade em Rede: do conhecimento à ação política**; Conferência. Belém (Por): Imprensa Nacional, 2005. Disponível em: <https://egov.ufsc.br/portal/conteudo/sociedade-em-rede-do-conhecimento-%C3%A0-ac%C3%A7%C3%A3o-pol%C3%ADtica>. Acesso em 20 maio 2022. p. 340.

<sup>14</sup> CASTELLS, Manuel; CARDOSO, Gustavo (Orgs.). **A Sociedade em Rede: do conhecimento à ação política**; Conferência. Belém (Por): Imprensa Nacional, 2005. Disponível em: <https://egov.ufsc.br/portal/conteudo/sociedade-em-rede-do-conhecimento-%C3%A0-ac%C3%A7%C3%A3o-pol%C3%ADtica>. Acesso em 20 maio 2022. p. 371.

<sup>15</sup> MARTINS, Heitor; DIAS, Yran Batolomeu; CATILHO, Paula; LEITE, Daniel. **Transformações digitais no Brasil: insights sobre o nível de maturidade digital das empresas no país**. McKinsey & Company, 2018. Disponível em: <https://www.mckinsey.com/br/our-insights/transformacoes-digitais-no-brasil>. Acesso em 26 nov. 2022.

<sup>16</sup> FURR, Nathan; OZCAN, Pinar; EISENHARDT, Kathleen M. (2022). **O Que é a Transformação Digital? Tensões Fundamentais enfrentadas pelas Empresas estabelecidas no Cenário Mundial**. Iberoamerican Journal of competitive intelligence, 12(1), e0410. Disponível em: <https://iberoamericanic.org/rev/article/view/410/477>. Acesso em: 27 nov. 2022. p. 3.

Technological innovation Innovative technology will continue to help build and scale disruptive businesses. Cloud computing puts highly scalable data centers and advanced capabilities at the fingertips of fledgling companies. Cloud-native companies like Snowflake, Databricks, and GitLab catapulted to success with tools for cloud data analytics, artificial intelligence, and DevOps. Their technology's modularity, the way applications communicate via API-based architectures, has built an ecosystem of complementary solutions that collectively compete against the monoliths. And the next generation is waiting in the wings—nascent technologies like the Internet of Things, quantum computing, artificial intelligence, virtual reality, autonomy, new space, and web3. Not all will succeed, but the ones that do will become the next generation of growth equity-backed leaders—using massive amount of capital to scale rapidly into massive markets.<sup>17</sup>

Nesse sentido, buscando uma segura adequação do bloco econômico às tecnologias digitais emergentes, a União Europeia estabeleceu um plano de transformação digital da Europa para ser efetivado até o ano de 2030, chamado de Década Digital, o qual se baseia em importantes pilares capazes de alicerçar toda a economia como forma de comportar essas transformações (formação de competências, digitalização dos serviços públicos, transformação digital das empresas e infraestruturas digitais seguras e sustentáveis<sup>18</sup>), de tal modo que traga uma adequação digital com segurança aliada ao desenvolvimento social e empresarial no seu âmbito de atuação.

A Comissão Europeia, na sua formação 2019-2024, apresentou como uma das suas prioridades o desenvolvimento digital, concretizado no ano de 2021 através do Regulamento (UE) 2021/694 exarado conjuntamente pelo Parlamento Europeu e Conselho. O documento normativo reflete o anseio do Direito da União em estabelecer princípios e diretrizes estratégicas para o “Programa Europa Digital”.  
[...]

Ainda que apenas em 2021 o Regulamento tenha surgido, regista-se que já se encontravam anteriores documentos institucionais sobre o uso da inteligência artificial na União Europeia em discussão e debate nos órgãos de representação normativa da União Europeia. Ou seja: verifica-se que a busca por regulamentar as novas tecnologias já é alvo de debates no direito eurocomunitário, dada a sua grande e inegável presença na sociedade contemporânea.<sup>19</sup>

---

<sup>17</sup> BAIN & COMPANY. **TECHNOLOGY REPORT 2022**: tech companies eat disruption for breakfast. Disponível em: [https://www.bain.com/globalassets/noindex/2022/bain\\_report\\_technology-report-2022.pdf](https://www.bain.com/globalassets/noindex/2022/bain_report_technology-report-2022.pdf). Acesso em: 12 jan. 2023. p. 10.

<sup>18</sup> COMISSÃO EUROPEIA. **Década Digital da Europa**: objetivos digitais para 2030. Disponível em: [https://ec.europa.eu/info/strategy/priorities-2019-2024/europe-fit-digital-age/europes-digital-decade-digital-targets-2030\\_pt](https://ec.europa.eu/info/strategy/priorities-2019-2024/europe-fit-digital-age/europes-digital-decade-digital-targets-2030_pt). Acesso em: 22 jul. 2022.

<sup>19</sup> ALVES, Dora Resende; STOFFEL, Ana Carolina Assumpção. (2022). O digital como prioridade da Comissão Europeia: breve análise sobre a transformação digital no âmbito da União Europeia. In F.

Segundo a Comissão Europeia, a transformação das empresas vai depender da sua capacidade de adotar novas tecnologias digitais de forma rápida e também generalizada, notadamente nos ecossistemas industriais e de serviços mais atrasados, que poderão contar com o apoio da União Europeia através dos programas Mercado Único e Europa Digital para promover a implantação e a utilização de recursos digitais que incluam espaços de dados industriais, capacidade computacional, instalações de ensaio e experimentação, tudo como forma de permitir uma utilização mais intensiva e eficiente de recursos, aumentando a produtividade das matérias-primas ao mesmo tempo que se reduzem os custos dos fatores de produção e a vulnerabilidade aos choques de aprovisionamento, com foco na sustentabilidade e competitividade.

Com isso, “A Comissão atualizará a sua estratégia industrial, também com vista a acelerar a transformação digital dos ecossistemas industriais em apoio das metas para 2030”, estimando que até o ano de 2030 75% das empresas europeias estejam utilizando serviços de computação em nuvem, megadados e inteligência artificial, bem como, mais de 90% das pequenas e médias empresas europeias estejam com pelo menos um nível básico de intensidade digital, prevendo o aumento significativo de empresas inovadoras como as startups tecnológicas ou startups unicórnios<sup>20,21</sup>

---

S. Veiga, J. C. Amorim, & Azevedo, P. (Coords.), **Ética jurídica na era digital** (pp. 182-195). Instituto Iberoamericano de Estudos Jurídicos; Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto. Repositório Institucional UPT. Disponível em: <http://hdl.handle.net/11328/4082>. Acesso em: 10 jul. 2022. p. 4-5.

<sup>20</sup> “Uma empresa unicórnio, ou startup unicórnio, é uma empresa privada avaliada em mais de US\$ 1 bilhão. Em outubro de 2022, havia mais de 1.200 unicórnios em todo o mundo. Ex-unicórnios populares incluem Airbnb, Facebook e Google. As variantes incluem um decacorn, avaliado em mais de US\$ 10 bilhões, e um hectocorn, avaliado em mais de US\$ 100 bilhões.” CB INSIGHTS. **A lista completa de empresas unicórnios**. Disponível em: <https://www.cbinsights.com/research-unicorn-companies>. Acesso em 22 nov. 2022.

<sup>21</sup> COMISSÃO EUROPEIA (2021). **Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu, ao Conselho, ao Comité Económico e Social Europeu e ao Comité das Regiões**; Orientações para a Digitalização até 2030: a via europeia para a Década Digital. Bruxelas, 09.03.2021. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pt/TXT/?uri=CELEX%3A52021DC0118>. Acesso em: 15 jul. 2022.

Dentre as primeiras startups unicórnios, mapeadas no ano de 2013, destacam-se o Instagram, Waze, o site Tumblr, YouTube, Airbnb e a startup de transportes Uber.<sup>22</sup>

Assim, ocorreu entre os dias 15 e 16 de maio do ano de 2022, em Paris, a Segunda Reunião Ministerial do Conselho de Comércio e Tecnologia entre a União Europeia e os Estados Unidos da América que firmaram uma forte parceria comprometida em impulsionar a transformação digital e cooperar com novas tecnologias com base em seus valores democráticos respectivos.

O Conselho coordena abordagens relacionadas às questões globais de comércio, economia e tecnologia com o objetivo de aprofundar as relações comerciais e econômicas transatlânticas, expandindo o comércio bilateral, a liderança tecnológica e industrial, bem como, o investimento nessas searas.

Para atingir esse objetivo o Conselho instituiu dez grupos de trabalho, num primeiro momento, merecendo destaque os grupos relacionados a cadeias de abastecimento seguras, segurança e competitividade das tecnologias de comunicação e informação (TICs) e a promoção do acesso e uso de tecnologias digitais por empresas de pequeno e médio porte.<sup>23</sup>

À vista disso, recentemente entrou em vigor na União Europeia a Lei de Serviços Digitais, mais precisamente em 16 de novembro de 2022. O referido instrumento normativo traz regras históricas para plataformas online, se aplicando a todos os serviços digitais que conectam consumidores a bens, serviços ou conteúdo, criando obrigações para essas plataformas como forma de reduzir os danos e combater os riscos, uma vez que introduz proteções para os direitos dos usuários online e coloca as plataformas digitais sob uma nova estrutura exclusiva de transparência e responsabilidade.<sup>24</sup>

---

<sup>22</sup> INFOMONEY. **Unicórnios**: saiba o que e quais são as startups brasileiras que valem mais de US\$ 1 bilhão. 04.11.2022. Disponível em: <https://www.infomoney.com.br/guias/startup-unicornio/>. Acesso em 22 nov. 2022.

<sup>23</sup> COMISSÃO EUROPEIA (2022). **Conselho de Comércio e Tecnologia EU-EUA**. Disponível em: [https://ec.europa.eu/info/strategy/priorities-2019-2024/stronger-europe-world/eu-us-trade-and-technology-council\\_pt#second-ministerial-meeting-15-16-may-2022](https://ec.europa.eu/info/strategy/priorities-2019-2024/stronger-europe-world/eu-us-trade-and-technology-council_pt#second-ministerial-meeting-15-16-may-2022). Acesso em: 22 nov. 2022.

<sup>24</sup> COMISSÃO EUROPEIA (2022). **Lei de Serviços Digitais**: regras históricas da EU para plataformas online entram em vigor, 16.11.2022. Disponível em: [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP\\_22\\_6906](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_22_6906). Acesso em: 22 nov. 2022.

No Brasil, desde o ano 2000 a transformação digital no país vem sendo objeto de uma maior sistematização que pode ser verificada com a obra organizada por Tadao Takahashi através do Ministério da Ciência e Tecnologia, mais conhecida como o Livro Verde da Sociedade da Informação no âmbito nacional que traz em sua apresentação uma importante constatação:

A Sociedade da Informação está sendo gestada em diversos países. No Brasil, Governo e sociedade devem andar juntos para assegurar a perspectiva de que seus benefícios efetivamente alcancem a todos os brasileiros. O advento da Sociedade da Informação é o fundamento de novas formas de organização e de produção em escala mundial, redefinindo a inserção dos países na sociedade internacional e no sistema econômico mundial. Tem também, como consequência, o surgimento de novas demandas dirigidas ao Poder Público no que respeita ao seu próprio funcionamento.

Na era da Internet, o Governo deve promover a universalização do acesso e o uso crescente dos meios eletrônicos de informação para gerar uma administração eficiente e transparente em todos os níveis. A criação e manutenção de serviços eqüitativos e universais de atendimento ao cidadão contam-se entre as iniciativas prioritárias da ação pública. [...]

Alavancar o desenvolvimento da Nova Economia em nosso País compreende acelerar a introdução dessas tecnologias no ambiente empresarial brasileiro, objetivo de um dos mais ambiciosos programas do Avança Brasil: o Programa Sociedade da Informação, que resulta de trabalho iniciado em 1996 pelo Conselho Nacional de Ciência e Tecnologia. [...]

Essa iniciativa permitirá alavancar a pesquisa e a educação, bem como assegurar que a economia brasileira tenha condições de competir no mercado mundial. [...]

Esse livro contempla um conjunto de ações para impulsionarmos a Sociedade da Informação no Brasil em todos os seus aspectos: ampliação do acesso, meios de conectividade, formação de recursos humanos, incentivo à pesquisa e desenvolvimento, comércio eletrônico, desenvolvimento de novas aplicações. Esta meta é um desafio para o Governo e para a sociedade.<sup>25</sup>

Dentre os diversos temas envolvendo a temática o Livro Verde traz um capítulo bem abrangente e completo acerca do mercado e do trabalho envolvendo a transformação digital buscada pela Sociedade da Informação, para a qual a difusão das tecnologias de informação e comunicação viabilizam a expansão das atividades das empresas em mercados distantes, ao mesmo tempo em que amplia a demanda por produtos e serviços em rede, situação que passa a ser utilizada como estratégia

---

<sup>25</sup> TAKAHASHI, Tadao. **Sociedade da informação no Brasil**: livro verde. Ministério da Ciência e Tecnologia (MCT), 2000. Disponível em: <https://livroaberto.ibict.br/handle/1/434>. Acesso em: 05 jul. 2022. p. 6.

empresarial de competição conforme uma gama de critérios, dentre eles a “disponibilidade e capacitação de mão-de-obra, benefícios fiscais e financeiros, regulamentações etc”, estabelecendo, “de maneira descentralizada, unidades produtivas em locais mais vantajosos, independentemente das fronteiras geográficas.”<sup>26</sup>

As atividades econômicas que se utilizam de redes eletrônicas como plataforma tecnológica têm sido denominadas **negócios eletrônicos** (*e-business*). Essa expressão engloba os diversos tipos de transações comerciais, administrativas e contábeis, que envolvem governo, empresas e consumidores. E o **comércio eletrônico** (*e-commerce*) é a principal atividade dessa nova categoria de negócios. [...]

O comércio eletrônico subverteu a lógica de funcionamento dos mercados tradicionais, impondo-lhe novas características: fácil acesso à informação; diminuição dos custos de transação; substituição dos intermediários tradicionais por novos tipos de agentes que atuam na ponta da cadeia produtiva, junto ao consumidor final, fazendo eles mesmos toda a conexão com os produtores de bens e serviços; eliminação das distâncias físicas e funcionamento ininterrupto em todas as regiões do mundo. Como decorrência, produtos e serviços ofertados via redes eletrônicas passaram a ter como foco tipos diferenciados de consumidores, que podem estar em qualquer ponto do planeta e, apesar da distância física, receber tratamento personalizado.

As transações efetuadas por meio de redes eletrônicas trazem vantagens tanto para os consumidores, quanto para as empresas. Os primeiros poupam tempo, ao evitar deslocamentos físicos, diversificam suas opções de compra, ganham meios mais ágeis de realizar pesquisas de mercado e de preços e podem ter assistência técnica diretamente pela própria rede. As empresas vêem ampliadas suas chances de alcançar mercados no mundo inteiro, assim como de reduzir os custos de suas operações comerciais e financeiras.<sup>27</sup>

Desde quando o projeto do livro verde foi idealizado a regulamentação desse tipo de comércio tem sido um fator essencial de discussão, em especial quando relacionado a temas como a taxaço de transações eletrônicas e de bens e serviços, bem como, a regulamentação do modelo de arrecadação das transações eletrônicas.

Portanto, diante desse novo contexto informacional e tecnológico a transformação digital empresarial se mostra inevitável e marca não só o rompimento

---

<sup>26</sup> TAKAHASHI, Tadao. **Sociedade da informação no Brasil**: livro verde. Ministério da Ciência e Tecnologia (MCT), 2000. Disponível em: <https://livroaberto.ibict.br/handle/1/434>. Acesso em: 05 jul. 2022. p. 17.

<sup>27</sup> TAKAHASHI, Tadao. **Sociedade da informação no Brasil**: livro verde. Ministério da Ciência e Tecnologia (MCT), 2000. Disponível em: <https://livroaberto.ibict.br/handle/1/434>. Acesso em: 05 jul. 2022. p. 18.

de diversos paradigmas, mas também resulta em desafios e aumento da competitividade, abrindo espaço para muitas possibilidades de criação de valor<sup>28</sup>, notadamente no âmbito empresarial, o que, certamente, atrai os olhos atentos das entidades fiscais, que não querem e não podem ficar alijadas da tributação de toda essa economia exponencialmente favorável.

## 2.2 Tributação e tecnologias emergentes

Antes de adentrar especificamente no tema é importante trazer elementos da evolução histórica da tributação, de forma a facilitar a compreensão do enquadramento da temática nos dias atuais marcados por uma crescente transformação digital que, como se pode ver ao longo deste trabalho, é caracterizada por romper com padrões tradicionalmente constituídos ao longo da existência da sociedade organizada.

A tributação sofreu muitas mudanças ao longo da história e já foi vista como uma contribuição do indivíduo para a manutenção da ordem natural, de tal forma que a sua violação se constituía em afronta à ordenação divina (estado antigo). Já no estado feudal, caracterizado pela descentralização do poder, era predominante a existência de diversas esferas tributantes que exigiam contribuições de seus membros, e estas serviam para ampliar a riqueza do soberano. Com a evolução do estado surgiu a soberania fiscal centralizada que foi marcada pelo início da centralização do poder, pela autoridade do rei sobreposta aos demais atores sociais, e o surgimento do Estado-nação, entretanto, a tributação ainda tinha por sentido enriquecer o rei e aumentar o seu patrimônio, era o chamado “estado patrimonial”.<sup>29</sup>

No estado absoluto há a consagração da centralização do poder de tributar nas mãos do soberano, o que culmina com o aumento das receitas tributárias e da fiscalidade centralizada. Evoluindo para o estado de direito, marcado pela limitação do poder do Estado e pela afirmação das liberdades individuais (crença, opinião, religião etc), a tributação já não mais poderia ser vista como uma opressão dessas

---

<sup>28</sup> SENNA, Diego Augustus; RIBEIRO, Jurema Suely de Araújo Nery. Consolidação de redes de pesquisa sobre gestão e compartilhamento do conhecimento no contexto da transformação digital para a Indústria 4.0: um estudo bibliométrico. **Exacta**, 2021. Disponível em: <https://periodicos.uninove.br/exacta/article/view/18918>. Acesso em 05 jul. 2022. p. 4.

<sup>29</sup> CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. 4. ed. São Paulo, SaraivaJur, 2022. *E-book*.

liberdades e a fiscalidade deve estar submetida a limites claros ao poder do Estado em tributar, além disso “o patrimônio privado não pode estar à mercê dos interesses do soberano e de suas razões secretas”, bem como a “tributação deve estar limitada, ser fruto da representação popular e respeitar os direitos e garantias do contribuinte”.<sup>30</sup>

Seguindo para o estado de direito, nesse modelo de Estado o pagamento de um tributo “antes de ser ato de servidão é uma contribuição do particular à manutenção da esfera pública de liberdade, que garante a cidadania”, portanto, nota-se, uma importante modificação da forma como a tributação é vista, ao passo que, aqui, a manutenção do Estado está intimamente ligada à subsistência da manutenção da cidadania, das garantias e liberdades dos membros da sociedade, que contam com o aparelhamento estatal para oferecer condições de manutenção do exercício das liberdades de seus cidadãos.<sup>31</sup>

Evoluindo para a tributação no estado democrático de direito, essa visa assegurar políticas públicas e direitos fundamentais dos cidadãos. Trata-se, portanto, da ideia de defesa dos direitos individuais realizada por meio de políticas ativas do Estado, não estando sujeito apenas a limitações. Assim, cabe ao Estado induzir a concretização de direitos fundamentais e tarefas públicas, mediante a utilização de políticas fiscais. “Desse modo, tem se pensado no uso de tributos como forma de proteção do meio ambiente, de estímulo à família, incentivo à cultura, entre outros.”<sup>32</sup>

*De mero instrumento de enriquecimento do soberano a tributação significará o modo de **financiamento do Estado**, com clara distinção entre Fazenda Pública e Tesouro Real, ou seja, entre o patrimônio do soberano e o patrimônio público. No estado de direito, a tributação passa por nova revolução e começa a significar o modo de **custeio de políticas públicas** e, finalmente, no estado democrático de direito passa a significar o modo de **financiamento dos direitos fundamentais**. Neste último caso, a tributação financiará escolhas públicas com a participação do cidadão, que deliberará entre projetos conflitantes, estabelecendo quais os interesses a serem apoiados e quais serão descartados.*

Os fundamentos da tributação serão igualmente alterados, assim de forma de compensação pela atividade do soberano (defesa, proteção ou realização de obras públicas) passa a ser entendido como forma de

---

<sup>30</sup> CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. 4. ed. São Paulo, SaraivaJur, 2022. *E-book*.

<sup>31</sup> CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. 4. ed. São Paulo, SaraivaJur, 2022. *E-book*.

<sup>32</sup> CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. 4. ed. São Paulo, SaraivaJur, 2022. *E-book*.

contribuição à Fazenda Pública (capacidade contributiva) e ao financiamento dos direitos fundamentais. Desse modo, deixa a tributação de ser uma forma ocasional de arrecadação e passa a ser uma *forma de cobrir necessidades permanentes da Administração Pública*.

Igualmente, ocorrerá uma mudança nos destinatários da tributação, de tal modo que passará de uma forma de imposição sobre determinados grupos ou estamentos a uma forma de tributação universal sobre todos os cidadãos.<sup>33</sup>

Nesse sentido, é inquestionável a contribuição do direito tributário para, atualmente, subsidiar elementos teóricos, práticos, justificadores e estruturantes da promoção da garantia de direitos fundamentais, condição que o eleva a uma análise a partir da ótica constitucional, considerando que a “Constituição é o lar por excelência do problema da cidadania e a cidadania é a questão fundamental da tributação.” Com isso, pode-se dizer que não existe na tributação uma simples relação contratual ou relação de poder entre o Estado e o cidadão, “mas, essencialmente, uma relação jurídica sobre como se dá o pacto fundamental na constituição de uma esfera cívica (*cives*) de liberdade e igualdade entre público e privado.”<sup>34</sup>

Dessa forma, o direito tributário encontra fundamento constitucional nos artigos 145 a 156, 195, 212, §5º, 239 e 240, todos da Constituição Federal brasileira e juntos compõem o Sistema Tributário Nacional, o qual relaciona princípios que têm por finalidade dar segurança jurídica aos cidadãos contribuintes.<sup>35</sup>

Por isso, bem assentou o STF, na voz do Ministro Celso de Mello, Relator da ADI 712-2/DF (DJU 19-2-93), a teor da ementa a seguir parcialmente reproduzida:

“O exercício do poder tributário, pelo Estado, submete-se, por inteiro, aos modelos jurídicos positivados no texto constitucional que, de modo explícito ou implícito, institui em favor dos contribuintes decisivas limitações à competência estatal para impor e exigir, coativamente, as diversas espécies tributárias existentes.

Os princípios constitucionais tributários, assim, sobre representarem importante conquista político-jurídica dos contribuintes, constituem expressão fundamental dos direitos individuais outorgados aos particulares pelo ordenamento estatal. Desde que existem para impor limitações ao poder de tributar do Estado, esses postulados têm por destinatário exclusivo o poder estatal, que se submete à imperatividade de suas restrições”.<sup>36</sup>

---

<sup>33</sup> CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. 4. ed. São Paulo, SaraivaJur, 2022. *E-book*.

<sup>34</sup> CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. 4. ed. São Paulo, SaraivaJur, 2022. *E-book*.

<sup>35</sup> CASSONE, Vítório. **Direito tributário**. 28 ed. São Paulo, Atlas, 2018. *E-book*.

<sup>36</sup> CASSONE, Vítório. **Direito tributário**. 28 ed. São Paulo, Atlas, 2018. *E-book*.

A proteção constitucional brasileira também se estende à atividade empresarial, sendo entendida como “a atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços”.<sup>37</sup>

Serão empresariais as atividades que tenham as seguintes características: 1) economicidade: criação ou circulação de riquezas e de bens ou serviços patrimonialmente valoráveis; 2) organização: compreende tanto o trabalho, a tecnologia, os insumos e o capital, próprios ou alheios; 3) profissionalidade: refere-se à atividade não ocasional e à assunção em nome próprio dos riscos da empresa.<sup>38</sup>

Nesse sentido, o artigo 170 da Constituição Federal, confere proteção ao livre exercício de qualquer atividade econômica no país, bem como estipula princípios gerais dessa seara:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

I - soberania nacional;

II - propriedade privada;

III - função social da propriedade;

IV - livre concorrência;

V - defesa do consumidor;

VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação;

VII - redução das desigualdades regionais e sociais;

VIII - busca do pleno emprego;

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

---

<sup>37</sup> NEGRÃO, Ricardo. **Manual de direito empresarial**. 11. ed. São Paulo, Saraiva Educação, 2021. *E-book*.

<sup>38</sup> NEGRÃO, Ricardo. **Manual de direito empresarial**. 11. ed. São Paulo, Saraiva Educação, 2021. *E-book*.

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.<sup>39</sup>

Assim, quando se fala em atividade empresarial na atualidade deve-se tem em perspectiva não só o seu aspecto constitucional, mas também, deve-se considerar que o forte desenvolvimento tecnológico, bem como, as mudanças na forma como as relações, o consumo e os negócios estão sendo feitas vêm promovendo alterações nos paradigmas das empresas e da economia como um todo.

A economia digital não é mais apenas uma parte da economia: a economia tornou-se digital. Ela passa a ser “assentada na utilização de ativos intangíveis, no uso de dados (notadamente de dados pessoais) e na adoção de múltiplos modelos de negócios, alguns deles envolvendo, inclusive, produtos e serviços gratuitos, o que causa dificuldade na identificação da jurisdição em que ocorre a criação de valor. [...]

A métrica do valor das empresas também vem tendo seus paradigmas alterados. A antiga valorização dos ativos imobilizados cede lugar aos intangíveis. Pelo prisma das empresas “consumidoras”, a economia compartilhada ou on demand tem possibilitado a substituição de investimentos em bens de capital por despesas operacionais.

Tal cenário tem possibilitado que as transações sejam realizadas sem presença física, permitindo que o elemento virtual seja suficiente para geração de receitas sem quaisquer laços físicos nos mercados consumidores.<sup>40</sup>

Portanto, diante das intensas mudanças no papel da Administração Pública ao longo dos últimos séculos (era pautada em um Estado Liberal que se transformou em um Estado de Direito democrático e social) essa se mostrou incapaz de prover tudo aquilo que os indivíduos necessitavam para manutenção de uma vida digna, surgindo a partir dos anos 80 um movimento de transferência para o setor privado de determinadas atividades estatais.

Os direitos fundamentais possuem um custo a ser suportado pela tributação. Esta, por sua vez, deve ser sustentável e eficiente, sem jamais ferir os direitos fundamentais do contribuinte.

---

<sup>39</sup> BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, 5 de outubro de 1988. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm). Acesso em: 13 jan. 2023.

<sup>40</sup> SILVA, David Roberto R. Soares da; ESTEVAM, Priscila Lucenti. **Tributação da economia digital no Brasil: uma abordagem prática**. 1. Ed. São Paulo, Editora B18, 2020. p. 9-11.

A proteção dos direitos fundamentais se dirige a todos, pessoas físicas e jurídicas, nacionais e estrangeiros.<sup>41</sup>

Se antes, sob a matriz de um Estado Liberal, as receitas públicas destinavam-se a subsidiar as atividades de um Estado mínimo, hodiernamente, o amplo rol de prestações positivas decorrentes do Estado social acaba por exigir que as expectativas de receita pública sejam satisfeitas na maior medida possível, com a finalidade de promover o patrocínio estatal de políticas públicas que satisfaçam a coletividade.<sup>42</sup>

Com isso, a Administração Pública deixa “de prestar diretamente alguns serviços públicos e passa a assumir o papel de regulação dessa atuação particular.”<sup>43</sup>

Nesse contexto, apesar do conceito de regulação ainda não ser unanimidade na doutrina nacional e internacional, é de se perceber que essa se trata de um conjunto de normas que visam “balizar as condutas da iniciativa privada, no tocante às atividades por ela exercidas, sejam elas exclusivas ou não de Estado, visando-se a proteção do interesse público”, assim, objetiva-se, então, “equilibrar o livre mercado e a livre concorrência, sem deixar de lado o interesse de toda a coletividade.”<sup>44</sup>

E aqui, num contexto de tecnologias disruptivas, o desafio se mostra muito maior, principalmente em razão das drásticas mudanças, que culminam, inclusive, em rupturas de mercados e até mesmo do modo de vida e de comportamento da sociedade.<sup>45</sup>

---

<sup>41</sup> CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. 4. ed. São Paulo, SaraivaJur, 2022. *E-book*.

<sup>42</sup> DE ABREU CUNHA, Ariel. Planejamento Tributário Internacional no Projeto BEPS: Agressivo ou Agredido? **RDTI Atual**, n. 5, p. 67-96, 2019. Disponível em: [http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao\\_e\\_divulgacao/doc\\_biblioteca/bibli\\_servicos\\_produtos/BibliotecaDigital/BibDigitalLivros/TodosOsLivros/Direito-tributario-e-novas-tecnologias.pdf](http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/BibliotecaDigital/BibDigitalLivros/TodosOsLivros/Direito-tributario-e-novas-tecnologias.pdf). Acesso em: 27 nov. 2022. p. 25-26.

<sup>43</sup> COSTA, Bruna de Paula Ferreira. O exercício regulatório sobre as inovações tecnológicas: o caso uber e a (des)regulação colombiana. *In*. PARENTONI, Leonardo (coord.); FERRARI, Giovanni Carlo Batista; FALEIROS JÚNIOR, José Luiz de Moura; OLIVEIRA E ALVES, Tárík César (org.). **Direito, tecnologia e inovação – IV: estudos de casos**. Belo Horizonte, Centro DTIBR, 2022. *E-book*.

<sup>44</sup> COSTA, Bruna de Paula Ferreira. O exercício regulatório sobre as inovações tecnológicas: o caso uber e a (des)regulação colombiana. *In*. PARENTONI, Leonardo (coord.); FERRARI, Giovanni Carlo Batista; FALEIROS JÚNIOR, José Luiz de Moura; OLIVEIRA E ALVES, Tárík César (org.). **Direito, tecnologia e inovação – IV: estudos de casos**. Belo Horizonte, Centro DTIBR, 2022. *E-book*.

<sup>45</sup> COSTA, Bruna de Paula Ferreira. O exercício regulatório sobre as inovações tecnológicas: o caso uber e a (des)regulação colombiana. *In*. PARENTONI, Leonardo (coord.); FERRARI, Giovanni Carlo Batista; FALEIROS JÚNIOR, José Luiz de Moura; OLIVEIRA E ALVES, Tárík César (org.). **Direito, tecnologia e inovação – IV: estudos de casos**. Belo Horizonte, Centro DTIBR, 2022. *E-book*.

É certo dizer que as novas tecnologias têm transformado completamente todo o ambiente de negócios, podendo essa mudança ser considerada, inclusive, disruptiva, na medida em que reformula toda a experiência dos consumidores, cria novos produtos e novas demandas próprias do ambiente tecnológico ou das facilidades que esse meio confere às empresas, trazendo uma nova ideia de valor que quase nunca consegue ser acompanhada pelo Direito, notadamente quando se está diante da necessidade de novas regulamentações que não só confirmam uma maior segurança aos destinatários finais, como também sejam acompanhadas pelo Poder Público, principalmente em relação à legislação tributária, pois, é por meio da arrecadação de tributos que a prestação jurisdicional, estatal e de políticas públicas e sociais se aperfeiçoa culminando com a entrega de bens e serviços pela Administração Pública como um todo.

A digitalização das empresas, a criação de novos negócios, novos produtos e serviços com as mudanças que as novas tecnologias têm trazido, têm sido um grande fator de discussão e quiçá até mesmo disputas fiscais, seja do ponto de vista da concessão de benefícios tributários para determinadas empresas globais se instalarem em alguns territórios, seja pelo interesse em ser o ente tributante daquele tipo de negócio disruptivo.

A crescente digitalização e globalização das multinacionais deixa tais empresas sujeitas à tributação em diversas jurisdições. Isso resulta em diversos desafios no âmbito tributário internacional. Em primeiro lugar, é possível destacar as lacunas nos sistemas tributários domésticos de cada país. Em segundo lugar, chama a atenção os conflitos de interesses entre as diferentes jurisdições bem como benefícios fiscais que podem resultar na concorrência fiscal internacional.

Dentro dessa problemática encontram-se casos de empresas estadunidenses com atividades em diferentes países do continente europeu. Esses países (como por exemplo Luxemburgo, Irlanda, Holanda) concediam *rulings* (que podem ser descritas como decisões do fisco indicando como a empresa será tributada naquele país) por meio dos quais as empresas eram sujeitas a pouca ou nenhuma tributação sobre a renda na Europa. Posteriormente, utilizando-se de tratados ou da própria legislação doméstica dos países europeus e/ou dos EUA (que facilitavam o diferimento do pagamento do imposto, dentre outros benefícios), pagavam pouco ou nenhum imposto de renda nos EUA.<sup>46</sup>

---

<sup>46</sup> GOMES, Marcus Livio; CANEN, Doris. Caso apple: digitalização da economia, planejamento fiscal internacional, tax rulings e regras de state aid: a guerra fiscal internacional e seus desdobramentos. *In.* GOMES, Marcus Livio; DELVECCHIO, Rachel; BOECHAT, Lucas Brandão (org.). **Tributação da**

Os bens materiais que predominavam até a virada do século XXI estão dando lugar aos bens intangíveis, abandonando-se o chamado “valor de troca” de um bem para adotar um critério de valoração diferente, o “valor de uso”. “Em outras palavras, a ‘nova economia’ tem como ponto essencial a predominância dos serviços. Entramos numa era na qual não precisamos ‘ter’, mas somente ‘acessar’.” E esse cenário tem possibilitado que as transações sejam realizadas sem a presença física, o que permite que o elemento virtual seja suficiente para gerar receitas sem quaisquer laços físicos nos mercados consumidores.<sup>47</sup>

Em razão disso, muito tem se discutido acerca da adaptação dos sistemas tributários dos Estados para uma tributação mais adequada à era digital, uma vez que as regras fiscais tradicionais ainda pressupõem a presença física da empresa num determinado local de incidência tributária.

Esse é um dos temas em desenvolvimento na Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Econômico (OCDE) que fez com que a União Europeia colocasse em discussão a adoção de um sistema de tributação mais eficaz e justo, que seja adequado à era digital, como forma não só de garantir que todas as empresas paguem a sua parte de impostos, mas também de assegurar condições de concorrência mais equitativas a nível mundial, de acordo com os trabalhos atualmente em curso na OCDE.<sup>48</sup>

Entre as conclusões do Conselho Europeu, em reunião realizada no dia 30 de novembro de 2017, em Bruxelas, foram levantados alguns pontos que merecem destaque, na medida em que direcionam a atuação do bloco no tocante à matéria de tributação da economia digital na União Europeia e em seus Estados-Parte.

Nesse sentido, o Conselho Europeu:

5. SUBLINHA a necessidade de enfrentar o desafio que persiste para garantir que as regras fiscais internacionais se adequam tanto ao setor digital como aos setores mais tradicionais da economia, o que vai para além da elisão e da evasão fiscais, e SALIENTA a urgência de salvaguardar condições de concorrência equitativas e garantir que as empresas da

---

**economia digital e das novas tecnologias:** com ênfase em Tributos Diretos. Belo Horizonte, Editora Dialética, 2021. *E-book*.

<sup>47</sup> SILVA, David Roberto R. Soares da; ESTEVAM, Priscila Lucenti. **Tributação da economia digital no Brasil: uma abordagem prática**. 1. Ed. São Paulo, Editora B18, 2020. p.10-11.

<sup>48</sup> CONSELHO EUROPEU (2021). **Tributação dos serviços digitais**. Disponível em: <https://www.consilium.europa.eu/media/21621/19-euco-final-conclusions-pt.pdf>. Acesso em: 22 nov. 2022.

economia digital pagam a sua quota-parte de impostos na devida jurisdição, de modo a que todas as empresas tenham condições equitativas para crescer e para se desenvolverem no mercado interno;

6. REITERA o objetivo em matéria de política fiscal que consiste em garantir que as empresas que operam na UE pagam impostos onde é criado o valor, em conformidade com o princípio da plena concorrência, e o seu apego aos princípios da tributação internacional, e SUBLINHA a importância de que se reveste a análise dos processos de criação de valor e geração de lucros por parte da economia digital que está atualmente a ser levada a cabo pela OCDE, com o objetivo de conceber respostas estratégicas adequadas;

7. REAFIRMA a importância de respeitar as competências dos Estados-Membros no que se refere à celebração de convenções para evitar a dupla tributação.<sup>49</sup>

A discussão desse problema é de extrema relevância, considerando que ele trata de questões aptas a viabilizar ou não a permanência do próprio Estado diante de um cenário tão disruptivo.

Portanto, quando se está diante da temática relativa às políticas fiscais deve-se ter em perspectiva que a ação de determinado governo deve seguir três linhas fundamentais: alocativa, distributiva e estabilizadora.

Pela função alocativa o Estado se posiciona na decisão de quais bens e serviços públicos irá oferecer aos seus cidadãos (saúde, moradia, educação, alimentação e mobilidade). Para que essa dinâmica ocorra é exigido um nível de contribuição por parte da sociedade, o que se materializa na forma de tributos. Pela linha distributiva essa se relaciona “à implementação de mecanismos que ajustem a distribuição da renda no país de maneira justa e equilibrada de acordo com a dinâmica social e os fatores de produção”, enquanto que as ações de caráter estabilizador “visam assegurar maior crescimento econômico, elevar o nível de empregabilidade e manter baixos os patamares da inflação”. Dessa forma, “as estratégias de política fiscal têm papel fundamental no aumento do desempenho econômico do país”.<sup>50</sup>

Tais constatações denotam que a transformação digital da sociedade e de todos os seus aspectos definidores, apesar de disruptiva não consegue, por si só,

---

<sup>49</sup> CONSELHO EUROPEU (2021). **Conclusões do Conselho sobre “a resposta aos desafios da tributação dos lucros da economia digital”**, 30 nov. 2017. Disponível em: <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-15175-2017-INIT/pt/pdf>. Acesso em: 22 nov. 2022. p. 5.

<sup>50</sup> BOSSA, Gisele Barra. As estratégias de política fiscal e os impactos na tributação das novas tecnologias no Brasil. In. PISCITELLI, Tathiane (org.). **Tributação de bens digitais: a disputa tributária entre estados e municípios**. São Paulo, Editora InHouse, 2018. *E-book*.

dar uma solução adequada e clara para questões sensíveis ao Estado, cujas demandas sociais não deixam de existir, mesmo numa era tão tecnológica, sendo relevante e verdadeira a preocupação de países e organismos internacionais na solução de questões fiscais e tributárias que viabilizem a manutenção da entrega de bens e serviços aos administrados, naquilo em que é demandado o poder público.

A economia digital fez surgir novas situações que revelam capacidade contributiva e viabilizou que as companhias digitais pudessem alocar seus lucros em jurisdições com tributação mais favorecida do que aqueles em que suas receitas são geradas.

Como consequência deste panorama, uma séria dificuldade na determinação da competência tributária tem sido verificada, uma vez que já não se identifica presença física nos locais em que se observa geração de valor.

Esta realidade foi captada pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), que diante da dificuldade no regramento da tributação da economia digital, endereçou a questão na Ação nº 01 do BEPS (*Base Erosion and Profit Shift*).

O BEPS é um plano elaborado pela OCDE para os países do G20 em que são traçados quinze planos de ação para melhoria da justiça fiscal, visando combater a erosão da base tributária e a transferência de lucros das empresas multinacionais para jurisdições de baixa tributação.<sup>51</sup>

Portanto, com o objetivo de adotar uma política fiscal global, que seja coordenada por países e se adapte à evolução tecnológica e também aos novos paradigmas na economia, preenchendo as lacunas existentes em âmbito doméstico e internacional é que a Ação nº. 1 do BEPS, propôs as seguintes questões para análise:

(i) a capacidade de uma empresa ter presença digital significativa na economia de outro país sem estar sujeito à tributação, diante da inexistência de elementos de conexão nas regras de tributação vigentes; (ii) a tributação de valor agregado à geração de dados relativos a mercados e clientes; (iii) a aplicação de regras de tributação na fonte; (iv) a qualificação dos rendimentos originados dos novos produtos e serviços digitais; e (v) o asseguramento da cobrança efetiva do VAT (*Value-Added Tax*)/GST (*Goods na Services Tax*) diante do fornecimento transnacional de bens e serviços digitais.<sup>52</sup>

---

<sup>51</sup> SILVA, David Roberto R. Soares da; ESTEVAM, Priscila Lucenti. **Tributação da economia digital no Brasil: uma abordagem prática**. 1. Ed. São Paulo, Editora B18, 2020. p.11.

<sup>52</sup> PISCITELLI, Tathiane (coord.). **Tributação da economia digital**. São Paulo, Thomson Reuters, 2018, p. 18.

No entanto, essas medidas não têm o condão de propor soluções concretas capazes de serem exigidas como padrão internacional, tendo os países participantes da OCDE sido autorizados a segui-las internamente, no entanto, “desde que respeitassem os tratados existentes e outras eventuais obrigações internacionais”<sup>53</sup>.

Assim, “alguns países implementaram, de forma descoordenada, medidas para proteger a tributação na origem das atividades comerciais digitais”, não sendo diferente a situação no âmbito interno do Brasil, que possui um sistema tributário defasado, o que agrava a situação de insegurança “pela forma com que a legislação brasileira estabelece a tributação subnacional, taxando o consumo de forma diferente em nível estadual e municipal, promovendo dualidade entre serviços e mercadorias”<sup>54</sup>.

---

<sup>53</sup> PISCITELLI, Tathiane (coord.). **Tributação da economia digital**. São Paulo, Thomson Reuters, 2018, p. 27.

<sup>54</sup> SILVA, David Roberto R. Soares da; ESTEVAM, Priscila Lucenti. **Tributação da economia digital no Brasil: uma abordagem prática**. 1. Ed. São Paulo, Editora B18, 2020. p. 13-14.

### **3 TRIBUTAÇÃO DE EMPRESAS DE TRANSPORTE DE PASSAGEIROS EM PLATAFORMA DIGITAL NO LOCAL DE EMBARQUE**

As empresas que exploram atividades comerciais realizadas em âmbito exclusivamente virtual compõem a chamada economia digital, a qual tem ocupado, de maneira crescente, o lugar da economia tradicionalmente como é conhecida.

Nesse novo modelo empresarial há diversas vantagens para os consumidores, dentre elas a, facilidade, rapidez, confiabilidade verificadas por meio de avaliações dos usuários e custos menores.

Assim, compondo a economia digital estão as empresas que exploram a economia de compartilhamento e, dentre elas estão as empresas que realizam a intermediação de contratos privados de transporte de passageiros, por meio de aplicativos virtuais que, não obstante possuam sede de criação fora do País, mantêm o fornecimento de seus serviços em países diversos, incluído o Brasil, contudo, sem o pagamento dos tributos decorrentes de sua atuação na forma que entende correta para uma melhor justiça fiscal.

Nesse sentido, a tributação, como corolário da manutenção do Estado Social, deve continuar a ocorrer, ainda que nos novos modelos de negócios integrantes da economia digital.

À luz desse enfoque, é de se ter em perspectiva o tema relacionado à aplicabilidade da cobrança do ISS (Imposto Sobre Serviços) das empresas de intermediação de contratos privados de transportes de passageiros que atuem no Brasil por meio de aplicativos digitais, de modo a promover uma melhor igualdade tributária entre as empresas que atuem em modalidades semelhantes; favorecer a livre concorrência por meio da cobrança e pagamento corretos do ISS; melhorar a manutenção das bases fiscais de arrecadação do ISS em incontáveis municípios onde haja a atuação empresarial; promover uma melhor distributividade dos tributos de forma a custear as obras públicas que também são igualmente utilizadas por tais empresas sem a contraprestação devida no local de uso, o que deixa de beneficiar, do ponto de vista da tributação, os municípios que recebem tais empresas em suas circunscrições.

### 3.1 O estabelecimento físico, a ubiquidade do prestador e a natureza jurídica de empresas de intermediação de contratos privados de transporte de passageiros

A ubiquidade foi mais intensamente proporcionada pelas tecnologias digitais atuais, situação que tem mudado a relação entre as pessoas, considerando os feitos da mobilidade tecnológica, isso porque amplia a circulação de informação, seja através de computadores, dispositivos móveis e demais aplicativos conectados em rede, seja porque torna os espaços mais inteligentes, dinâmicos, simultâneos, ubíquos. “A relação entre movimento e tecnologia transpõe as fronteiras e passa a ampliar experiências culturais e sociais de modo a penetrar no corpo social em forma de fluxos”. Além disso, no mundo atual, as “ideias, pessoas, objetos e informações transitam em ambientes devido à velocidade do desenvolvimento tecnológico” e isso se dá “em função de um novo fenômeno cultural móvel, permeado de fluidez e efemeridade, que tornam inconstantes espaço, tempo e significado”.<sup>55</sup>

A ubiquidade tecnológica coordena dispositivos inteligentes, móveis e estacionários como forma de prover aos usuários acesso imediato e também universal à informação e novos serviços, de uma forma mais transparente que vise aumentar as capacidades humanas.<sup>56</sup>

A internet, as tecnologias móveis e os sistemas de geolocalização (*gps*), reunidos em um único dispositivo, como o *smartphone*, formam tecnologias que promovem o movimento, e também a ubiquidade das conexões, tanto entre os sujeitos, quanto entre os objetos conectados. Cotidianamente, este processo se revela nas possibilidades de conexão entre os sujeitos em qualquer espaço e a qualquer tempo, redimensionando os processos comunicacionais. Os objetos passam a ter a representação das ligações que permitem esta perspectiva ubíqua, o que contribui para a ampliação das relações entre pessoas, espaços e objetos, fazendo circular a informação. A ubiquidade possibilitada por estas conexões surge de tecnologias que

---

<sup>55</sup> HENRIQUES, Sandra Mara Garcia; FURINI, Liana Gross. Ubiquidade e mobilidade: percepções sobre a ubiquidade das conexões por meio da internet das coisas. **Anuário Eletrônico de Estudos em Comunicação Social "Dissertações"**, v. 12, não. 1 pág. 11-23, 2019. Disponível em: <https://www.redalyc.org/journal/5115/511557843002/511557843002.pdf>. Acesso em 18 set. 2022. p. 4.

<sup>56</sup> RAGONI, V. F. Reflexões e percepções sobre a mobilidade e ubiquidade das tecnologias digitais em um contexto caótico. **Revista Brasileira de Educação em Ciências e Educação Matemática**, [S. l.], v. 4, n. 3, p. 401–413, 2020. DOI: 10.33238/ReBECCEM.2020.v.4.n.3.24856. Disponível em: <https://e-revista.unioeste.br/index.php/rebecem/article/view/24856>. Acesso em: 28 nov. 2022. p. 6.

exponencialmente impulsionam o desenvolvimento de objetos cada vez mais inteligentes e interativos. [...]

A relação entre mobilidade e ubiquidade está relacionada às noções de presença e distância, não referidas diretamente à presença física, mas sim à onipresença —uma presença imaginada de pessoas, informações, objetos em múltiplas conexões que não se baseiam apenas em relações de proximidade—. <sup>57</sup>

Portanto, a ubiquidade está nas conexões, na possibilidade de estar em vários lugares ao mesmo tempo e sem a necessidade de se ter uma presença física atribuída, se consubstanciando em uma presença digital que deixa rastros pelos espaços permeados pelas tecnologias.

É nesse contexto que os negócios virtuais realizados sob a modalidade de economia compartilhada estão inseridos, dos quais merece o enfoque e estudo necessários, a regulamentação e cobrança tributárias dos aplicativos de intermediação de contratos privados de transporte de passageiros, notadamente diante do seu notório crescimento, afinal, “desvelar a natureza jurídica de um serviço como o prestado pelo Uber e aplicativos semelhantes é de suma importância para a sua adequada regulação e fiscalização pelo Poder Público”<sup>58</sup>.

No tocante à natureza jurídica dos serviços executados pelo aplicativo Uber e congêneres, o Tribunal da União Europeia, no final do ano de 2017, se pronunciou no sentido de considerá-los serviços de transporte, uma vez que além de intermediar a relação entre motoristas e passageiros, cria, simultaneamente, uma oferta de serviços de transporte e administra o fluxo dos usuários, sendo a atividade desempenhada pelos aplicativos de transporte essencial para ambos – motoristas e usuários. Assim, o Tribunal afastou a aplicação das diretivas europeias sobre o comércio eletrônico e abriu espaço para a regulamentação da mencionada atividade pelos países-membros da União Europeia.<sup>59</sup>

---

<sup>57</sup> HENRIQUES, Sandra Mara Garcia; FURINI, Liana Gross. Ubiquidade e mobilidade: percepções sobre a ubiquidade das conexões por meio da internet das coisas. **Anuário Eletrônico de Estudos em Comunicação Social "Dissertações"**, v. 12, não. 1 pág. 11-23, 2019. Disponível em: <https://www.redalyc.org/journal/5115/511557843002/511557843002.pdf>. Acesso em 18 set. 2022. p. 15.

<sup>58</sup> MERIDA, Carolina; MONTEIRO, Renata de Almeida. **Aplicativos de intermediação de contratos privados de transporte de passageiros: por que a polêmica continua?** Artigo publicado na Revista de Direito Administrativo e Gestão Pública. 2018. Semestral. ISSN 2526-0073. Porto Alegre. Disponível em: < <https://www.indexlaw.org/index.php/rdagp/article/view/4883> >. Acesso em 04 de mar. 2020.

<sup>59</sup> (MERIDA, Carolina; MONTEIRO, Renata de Almeida. **Aplicativos de intermediação de contratos privados de transporte de passageiros: por que a polêmica continua?** Artigo publicado na Revista de Direito Administrativo e Gestão Pública. 2018. Semestral. ISSN 2526-0073. Porto Alegre.

Diante do desenvolvimento social, notadamente no tocante à economia e às novas formas de comercializar bens e serviços (novas tecnologias), o Estado se vê diante de situações que o obrigam a regular e tributar atividades. Na era da internet não poderia ser diferente.

Portanto, para o escopo desta pesquisa que se delimita na cobrança do imposto sobre serviços de empresas de intermediação de contratos privados de transporte de passageiros que atuem por meio de aplicativos digitais, nota-se que a ubiquidade presente nesse tipo de negócio digital é um fator de importante destaque, o que atrai, por si só, um olhar também disruptivo que alcance essas novas empresas trazendo-as para o contexto da tributação nacional mais distributiva e igualitária, como forma de conferir não só uma melhor base de arrecadação e suprimento das receitas fiscais, mas também possibilitar um grau mais isonômico de concorrência, prestigiando a função social das empresas que atuem no país, estejam elas inseridas num contexto tecnológico ou não.

### 3.2 Conceituação proposta para essa modalidade e a tributação do ISS (como empresas de transporte). Consonância com o ordenamento jurídico.

O termo “tributo” vem do latim *tribos*, *tributos* e *tributum* e significa, dentre outros, aquilo se sofre ou que se concede, seja por razões morais, dever, necessidade ou outra hipótese. “O surgimento do tributo confunde-se com o da sociedade organizada, porquanto registra-se sua existência desde os primórdios da História da humanidade, como no Egito e nos povos do Oriente”. Assim, inicialmente, “os tributos não constituíam exigências de caráter permanente, mas eram instituídos com o intuito de gerar arrecadação para financiar determinados propósitos, especialmente as guerras”<sup>60</sup>.

A tributação é parte importante da sociedade humana, de tal modo que podemos afirmar que onde existe comunidade existe alguma forma de “tributação” (*ubi cives, ubi tributum*). A palavra tributo somente assumirá o sentido atual muito recentemente. No início, referia-se ao pagamento que as tribos vencidas pagavam às tribos vencedoras. O tributo será hodiernamente considerado como toda a forma de contribuição privada

---

Disponível em: < <https://www.indexlaw.org/index.php/rdagp/article/view/4883> >. Acesso em 04 de mar. 2020.

<sup>60</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. 11 Ed. São Paulo, Saraiva Educação, 2021. *E-Book*.

destinada à manutenção da “esfera pública”. A esfera pública será considerada toda forma de organização institucional que possui objetivos gerais em oposição a objetivos meramente particulares.

Desde o início da sociedade humana surge uma tendência à divisão de funções sociais no âmbito da comunidade. Surgem caçadores, agricultores, sacerdotes, guerreiros e outras funções sociais. A divisão de atribuições sociais implica que certos integrantes da comunidade estarão ocupados com tarefas gerais, tais como rituais (controle) ou guerras (comando).

A esfera pública tem se desenvolvido através dos séculos, mas a sua natureza bifronte de persuasão e controle permanece. Para manter essa estrutura institucional, impõe-se à outra parcela social a missão de transferir a riqueza necessária à manutenção do aparato estatal.

A história da tributação tem sido a que leva o indivíduo da servidão à cidadania. Ela é a luta contra o poder e pela manutenção de uma esfera privada autônoma e digna.<sup>61</sup>

Além disso, o direito tributário encontra várias formas de justificação, podendo ser entendido como expressão do poder (pensamento conceitual), como sistema jurídico (pensamento normativo) ou como sistema de direitos e deveres fundamentais (pensamento sistemático), fundado numa ética material. Nesse sentido, dentro do pensamento normativista a ideia de fundamento constitucional compreende o direito tributário como um subsistema do direito constitucional, de tal forma que complementa o direito constitucional, “por meio de uma relação entre norma superior (Constituição) e norma inferior (Código Tributário)”, sendo essa compreensão “importante para entender as normas constitucionais como fontes de validade e eficácia do direito tributário”.<sup>62</sup>

Diversos são os sentidos atribuídos à função e natureza jurídica da *Constituição Tributária*, assim poderíamos ilustrar que sob o ponto de vista normativo a *Constituição Tributária* possui dentre os seus diversos entendimentos os seguintes como:

i) *veículo introdutor de normas jurídicas*: a Constituição Tributária deve ser compreendida como o veículo normativo por excelência na introdução de novas normas jurídicas no sistema, visto que ela própria é a portadora de todo um sistema jurídico que irá regular a vida social;

ii) *norma superior*: a Constituição Tributária será a norma mais importante e mais elevada do sistema jurídico-tributário. Desta irá decorrer e derivar todas as demais normas, que por sua vez irão procurar no texto constitucional o seu fundamento de vigência e validade;

iii) *norma primeira*: a Constituição Tributária será a norma genética do sistema tributário, ou seja, de onde todas as demais normas jurídico-tributárias irão procurar sua validade, mas principalmente ela será a norma inaugural do sistema jurídico-tributário, inexistindo norma superior ou

<sup>61</sup> CALIENDO, Paulo. Curso de direito tributário. 4. Ed. São Paulo, SaraivaJur, 2022. *E-book*.

<sup>62</sup> CALIENDO, Paulo. Curso de direito tributário. 4. Ed. São Paulo, SaraivaJur, 2022. *E-book*.

mesmo anterior em validade. As constituições anteriores farão parte da história do Direito, mas não do ordenamento positivo;

iv) *norma de reconhecimento*: o texto constitucional adquirirá a função de norma de reconhecimento, no sentido de que todas as demais normas irão atestar a sua pertinência ao sistema jurídico, bem como o seu fundamento de validade se “reconhecendo” no texto da Constituição. Esta recondução normativa estrutura a cadeia normativa, em que o retorno à Constituição permite que uma norma tenha a garantia (warrant) de que pertence ao sistema e, logo, é uma norma válida e eficaz;

v) *norma de distribuição de competências*: o texto constitucional será uma carta de poderes normativos, ou seja, uma carta de repartição e delimitação de competências jurídicas. Não se trata mais de uma mera carta de poder fiscal, mas da carta de delimitação do poder de tributar.<sup>63</sup>

Portanto, para reconhecer a análise científica de um tributo no sistema brasileiro é importante reconhecer a existência de sua estrutura constitucional. Assim, considerando as características do sistema constitucional tributário brasileiro é possível destacar que é na Constituição Federal onde são encontradas todas as peculiaridades de cada tributo, a repartição e delimitação de sua competência, a sua amplitude e hipótese de incidência, bem como, a delimitação de sua consequência na esfera dos contribuintes e demais situações, entidades e demais escopos.<sup>64</sup>

À vista disso, a Constituição Federal brasileira delimitou a competência tributária da União para instituir os seguintes impostos<sup>65</sup>:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III - renda e proventos de qualquer natureza;

IV - produtos industrializados;

V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

VI - propriedade territorial rural;

VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

---

<sup>63</sup> CALIENDO, Paulo. Curso de direito tributário. 4. Ed. São Paulo, SaraivaJur, 2022. *E-book*.

<sup>64</sup> MARÇAL, Justen Filho. **O imposto sobre serviços na constituição**. Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1985. p. 59.

<sup>65</sup> BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, 5 de outubro de 1988. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm). Acesso em: 25 out. 2022.

Aos Estados e ao Distrito Federal atribuiu a competência para instituir os seguintes impostos<sup>66</sup>:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

III - propriedade de veículos automotores.

Em relação aos Municípios autorizou a instituição dos seguintes impostos<sup>67</sup>:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

Portanto, pela leitura do inciso III do artigo 156 da Constituição Federal é possível localizar no texto constitucional a autorização expressa para os Municípios realizarem a instituição do imposto sobre serviços, desde que não se tratem de “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”.

Aqui neste ponto cumpre novamente destacar o escopo desta pesquisa, qual seja, o da investigação acerca da possibilidade de cobrança do imposto sobre serviços (ISS) de empresas que realizem a intermediação de contratos privados de transporte de passageiros por meio de aplicativos digitais, portanto, dentro dos limites territoriais municipais onde cada empresa atue ou disponibilize os seus serviços.

---

<sup>66</sup> BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, 5 de outubro de 1988. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm). Acesso em: 25 out. 2022.

<sup>67</sup> BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, 5 de outubro de 1988. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm). Acesso em: 25 out. 2022.

Nesse ponto, o aspecto espacial da hipótese de incidência do ISS só pode ser um único:

O fato imponible do ISS ocorre no local onde a execução da obrigação de fazer se dá.

Ou seja, onde o esforço humano, consistente em prestação de serviço, ingressa no mundo do Direito, produzindo seus efeitos jurídicos como execução de obrigação de fazer.

Assim como o simples esforço físico e intelectual não materializa o fato imponible do tributo enfocado, mas se faz necessário configurar-se a execução da obrigação de fazer, há de reputar-se o fato imponible ocorrido no território do Município onde se configuram realizados os aspectos material e temporal da hipótese de incidência.<sup>68</sup>

Assim, “há de sublinhar-se a irrelevância do local onde o contrato se aperfeiçoa. O fundamental é o espaço geográfico onde há execução do contrato. Como é logicamente inferível, ambos os locais não coincidem necessariamente”<sup>69</sup>.

Dentre as empresas de maior destaque no país que se enquadram no escopo desta pesquisa é de importância mencionar a Uber que possui funcionamento de fornecimento de aplicativos de transporte de passageiros nos quais os usuários que possuem interesse em contratar um serviço de transporte acessam a plataforma indicando o local de partida, bem como o destino da viagem, assim, o aplicativo localiza o motorista mais próximo, dentre aqueles previamente cadastrados, e o envia a solicitação de transporte.<sup>70</sup>

Assim, considerando toda a relevância que tal empresa e outras similares exercem no país, bem como, diante da necessidade de regulamentação desse tipo de atividade mediada por tecnologia, dada a sua característica inovadora e disruptiva, foi editada a Lei 13.640/2018 que fez alterações na Lei 12.587, de 03 janeiro de 2012, que instituiu as diretrizes da Política Nacional de Mobilidade Urbana, trazendo como definição do transporte remunerado privado individual de passageiros aquele serviço remunerado de pessoas “não aberto ao público, para a

---

<sup>68</sup> MARÇAL, Justen Filho. **O imposto sobre serviços na constituição**. Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1985. p. 139.

<sup>69</sup> MARÇAL, Justen Filho. **O imposto sobre serviços na constituição**. Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1985. p. 139.

<sup>70</sup> BORGES, Natália Meireles; REZENDE, Elcio Nacur. Responsabilidade civil dos aplicativos de transporte de passageiros e de entrega de alimentos diante dos acidentes de trânsito. **Revista Thesis Juris**, v. 11, n. 1, p. 51-68, 2022.

realização de viagens individualizadas ou compartilhadas solicitadas exclusivamente por usuários previamente cadastrados em aplicativos ou outras plataformas de comunicação em rede” (art. 4, inciso X)<sup>71</sup>, bem como, atribuiu competência exclusiva dos Municípios e do Distrito Federal para regulamentar e fiscalizar o serviço de transporte remunerado privado individual de passageiros (art. 11-A), na forma abaixo descrita:

Art. 11-A. Compete exclusivamente aos Municípios e ao Distrito Federal regulamentar e fiscalizar o serviço de transporte remunerado privado individual de passageiros previsto no inciso X do art. 4º desta Lei no âmbito dos seus territórios. (Incluído pela Lei nº 13.640, de 2018)

Parágrafo único. Na regulamentação e fiscalização do serviço de transporte privado individual de passageiros, os Municípios e o Distrito Federal deverão observar as seguintes diretrizes, tendo em vista a eficiência, a eficácia, a segurança e a efetividade na prestação do serviço: (Incluído pela Lei nº 13.640, de 2018)

I - efetiva cobrança dos tributos municipais devidos pela prestação do serviço; (Incluído pela Lei nº 13.640, de 2018)

II - exigência de contratação de seguro de Acidentes Pessoais a Passageiros (APP) e do Seguro Obrigatório de Danos Pessoais causados por Veículos Automotores de Vias Terrestres (DPVAT); (Incluído pela Lei nº 13.640, de 2018)

III - exigência de inscrição do motorista como contribuinte individual do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), nos termos da alínea h do inciso V do art. 11 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991. (Incluído pela Lei nº 13.640, de 2018) (Regulamento).

Além da competência exclusiva atribuída aos Municípios e ao Distrito Federal para regulamentação desse tipo de atividade, a lei conferiu a cobrança dos impostos municipais, pela prestação do serviço, também a esses entes federativos.

Entretanto, apesar da referida lei acima instituir essa competência no ano de 2018, a Lei Complementar nº. 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza já o tinha feito em seu artigo 3º, que assim dispõe:

---

<sup>71</sup> BRASIL. **Lei 12. 587, de 03 de janeiro de 2012**. Institui as diretrizes da Política Nacional de Mobilidade Urbana; revoga dispositivos dos Decretos-Leis nºs 3.326, de 3 de junho de 1941, e 5.405, de 13 de abril de 1943, da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, e das Leis nºs 5.917, de 10 de setembro de 1973, e 6.261, de 14 de novembro de 1975; e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2012/lei/l12587.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/l12587.htm). Acesso em 25 jun. 2022.

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

[...]

XIX - do Município onde está sendo executado o transporte, no caso dos serviços descritos pelo item 16 da lista anexa; (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

[...]

**Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.**

[...]

16 – Serviços de transporte de natureza municipal.

16.01 – Serviços de transporte de natureza municipal.

16.01 - Serviços de transporte coletivo municipal rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros. (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

16.02 - Outros serviços de transporte de natureza municipal. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)<sup>72</sup>

Portanto, nota-se que o *caput* do artigo 3º de Lei Complementar nº. 116/2003 considera o serviço prestado no local onde a empresa se estabelece fisicamente, sendo esse o parâmetro da territorialidade, no sentido estrito da lei, adotado desde o ano de 2003 até os dias atuais, para a cobrança do imposto sobre serviços, que é alocado apenas na cidade onde a empresa estabelece a sua sede no Brasil.

Entretanto, de acordo com as linhas volvidas nesta pesquisa, é de se considerar que uma lei de 2003 não poderia prever a ubiquidade das empresas instituídas pelas novas tecnologias e nem que estas, apesar de se sediarem em determinado município, poderiam estar presentes simultaneamente em qualquer localidade do país oferecendo os seus serviços, sem a instituição de filiais na forma como tradicionalmente as empresas eram instituídas.

Em razão dessa sistemática legal, entre os anos de 2014 a 2020 a Uber pagou cerca de R\$ 574 milhões de reais em Imposto Sobre Serviços (ISS) na cidade de São Paulo, Estado de São Paulo<sup>73</sup>, tendo se mudado para a cidade de Osasco no

<sup>72</sup> 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. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm). Acesso em: 25 nov. 2022.

<sup>73</sup> G1. **Uber pagou cerca de R\$ 82 milhões por ano de ISS desde 2016, diz executivo; mudança para Osasco tira recolhimento da cidade de SP.** 30 de novembro de 2021. Disponível em: <https://g1.globo.com/sp/sao-paulo/noticia/2021/11/30/uber-pagou-cerca-de-r-82-milhoes-por-ano-de>

ano de 2021<sup>74</sup>, com previsão de retorno novamente para a cidade de São Paulo conforme anunciado neste ano de 2022<sup>75</sup>.

Ocorre que a referida empresa, segundo dados informados por ela mesma, no primeiro trimestre de 2022 já conta com mais de 30 milhões de usuários no Brasil, mais de 1 milhão de motoristas/entregadores parceiros no país, e marca presença em mais de 500 cidades brasileiras, incluindo todas as capitais e as principais regiões metropolitanas<sup>76</sup> e, apesar de sua abrangência, realiza o recolhimento do imposto sobre os serviços que oferece apenas no local de sua sede, muito embora seja beneficiária de todo o aparelhamento municipal onde oferece a sua atividade, como iluminação pública, vias públicas municipais, segurança pública municipal dentre outras características que tornam a sua atividade mais ou menos atrativa, de acordo com o poder público local.

---

iss-desde-2016-diz-executivo-mudanca-para-osasco-tira-recolhimento-da-cidade-de-sp.ghtml. Acesso em 28 nov. 2022.

<sup>74</sup> G1. **Uber anuncia nova sede brasileira, com campus em osasco, na grande são paulo.** 31 de maio de 2021. Disponível em: <https://g1.globo.com/economia/tecnologia/noticia/2021/05/31/uber-anuncia-nova-sede-brasileira-com-campus-em-osasco-na-grande-sao-paulo.ghtml>. Acesso em: 28 nov. 2022.

<sup>75</sup> G1. **Prefeito anuncia retorno da sede da uber para a cidade de são paulo em 2023, um ano e meio depois de mudança para osasco.** 4 de outubro de 2022. Disponível em: <https://g1.globo.com/sp/sao-paulo/noticia/2022/10/04/prefeito-anuncia-retorno-da-sede-da-uber-para-a-cidade-de-sao-paulo-em-2023-um-ano-e-meio-depois-de-mudanca-para-osasco.ghtml>. Acesso em: 27 nov. 2022.

<sup>76</sup> UBER. **Fatos e dados sobre a uber.** 27 de agosto de 2020. Disponível em: <https://www.uber.com/pt-BR/newsroom/fatos-e-dados-sobre-uber/>. Acesso em: 28 nov. 2022.

#### 4 APLICABILIDADE PRÁTICA DA COBRANÇA DO ISS NO LOCAL DE EMBARQUE

Acerca do critério espacial de incidência do ISS é importante trazer novamente a lição de Marçal Justen Filho quando destaca que:

Antes de tudo, há de sublinhar-se a irrelevância do local onde o contrato se aperfeiçoa. O fundamental é o espaço geográfico onde há execução do contrato. Como é logicamente inferível, ambos os locais não coincidem necessariamente. [...]

Enquanto o âmbito espacial de validade indica a extensão territorial sobre a qual uma norma produz efeitos, o aspecto espacial da hipótese de incidência fornece o critério para localização de um fato cuja incidência fornece o critério para localização de um fato cuja ocorrência efetiva acarretará a produção dos efeitos previstos no mandamento normativo.

O âmbito espacial de validade coincide com o território sobre o qual a entidade que edita a norma exerce poder jurídico – pelo menos, é a regra, derivada de o território do globo sujeitar-se a uma partilha entre diversos Estados soberanos. A soberania importa, necessariamente, em que cada Estado imponha sobre o respectivo território normas jurídicas, faça-as executar de ofício (administração) e componha litígios ali verificados (jurisdição). Esse é o aspecto fundamental do que se denomina territorialidade do ordenamento jurídico.<sup>77</sup>

Portanto, “considerar que o fato imponible não ocorreu onde real e juridicamente verificou-se é, nesse passo, inviável, eis que significaria retirar da competência de um Município a tributação e atribuí-la a outro”.<sup>78</sup>

Serviço, em sentido comum, é o ato ou efeito de servir. No sentido jurídico-tributário, é definido pela Lei Complementar, por expressa determinação constitucional que, quanto ao ISS, deve excluir os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações (art. 156, IV, c/c 155, I, b).

Por sua vez, a Lei Complementar, em vez de dar uma definição teórica de serviços, preferiu elaborar uma Lista de Serviços tributáveis pelo ISS, atualmente vigente a Lista anexa à LC no 116, de 2003. Seu art. 1º bem esclarece a situação.

A atividade tributável deve ser um serviço que proporcione a alguém uma materialidade fruível, atividade essa que, para ser tributável, deve ter um certo conteúdo econômico, no sentido que venha a propiciar determinado conforto ou utilidade. Sendo assim, não há ISS sobre ato negocial, sobre o

---

<sup>77</sup> MARÇAL, Justen Filho. **O imposto sobre serviços na constituição**. Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1985. p. 139 e 141.

<sup>78</sup> MARÇAL, Justen Filho. **O imposto sobre serviços na constituição**. Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1985. p. 149.

contrato em si, mas sobre a efetiva prestação de serviços (Cleber Giardino, “ISS” – O Estado de S. Paulo, de 16-12-84).

[...]

Para fins de incidência do ISS, não existe a prestação de serviços “para si próprio”, porque na prestação de serviços propicia-se uma utilidade, decorrente da transferência econômica de um bem imaterial a terceiros. Sendo assim, grava-se a prestação efetiva do serviço, e não a atividade em si. Exemplificando, tributa-se o serviço de transporte prestado a terceiro, e não a atividade de “transporte” isoladamente considerada, sem que haja a prestação de serviço a terceiro.<sup>79</sup>

À vista do que já foi tratado até aqui, nota-se que empresas como a Uber pagam impostos no Brasil, estando correta e legalmente instituída a modalidade da cobrança, qual seja, o imposto sobre serviços, entretanto, considerando a sua natureza disruptiva e ubíqua, a forma como esse pagamento deve ser feito é que merece ser melhor analisada, notadamente como forma de viabilizar uma melhor distributividade fiscal, visando critérios mais justos, isonômicos, que promovam uma eficaz igualdade tributária entre as empresas que atuem em modalidades semelhantes.

Essa situação favorece a livre concorrência, por meio do pagamento no local correto desse tipo de imposto, melhora as bases fiscais de arrecadação do imposto sobre serviços em centenas de municípios onde haja a atuação e a presença empresarial objeto desta pesquisa, bem como, confere uma maior justiça social, uma vez que viabiliza uma maior financiamento público para melhorias na vida dos munícipes.

Como já mencionado em linhas pretéritas, a cobrança do imposto sobre serviços de empresas que cobram para fornecer aparatos tecnológicos como meio de intermediar a contratação privada para o transporte de passageiros já é uma realidade no Brasil.

Entretanto, o que se propõe com a presente pesquisa é a viabilidade de se modificar o entendimento e aplicação o artigo 3º da Lei Complementar nº. 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, na parte em que considera o serviço prestado e, conseqüentemente o local do imposto devido, aquele onde o estabelecimento prestador está fixado, ou seja, estabelecimento físico, como uma sede instituída.

---

<sup>79</sup> CASSONE, Vítório. **Direito tributário**. 28 ed. São Paulo, Atlas, 2018. *E-book*.

Tal modificação não desrespeitaria o ordenamento jurídico pátrio, tendo sido, inclusive, objeto de discussão pela as cortes superiores de justiça do país. Esse é o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça brasileiro, acerca da temática envolvendo aspectos de territorialidade e incidência espacial do ISS:

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. INCIDÊNCIA DE ISS SOBRE ARRENDAMENTO MERCANTIL FINANCEIRO. QUESTÃO PACIFICADA PELO STF POR OCASIÃO DO JULGAMENTO DO RE 592.905/SC, REL. MIN. EROS GRAU, DJE 05.03.2010. SUJEITO ATIVO DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA NA VIGÊNCIA DO DL 406/68: MUNICÍPIO DA SEDE DO ESTABELECIMENTO PRESTADOR. APÓS A LEI 116/03: LUGAR DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. LEASING. CONTRATO COMPLEXO. A CONCESSÃO DO FINANCIAMENTO É O NÚCLEO DO SERVIÇO NA OPERAÇÃO DE LEASING FINANCEIRO, À LUZ DO ENTENDIMENTO DO STF. O SERVIÇO OCORRE NO LOCAL ONDE SE TOMA A DECISÃO ACERCA DA APROVAÇÃO DO FINANCIAMENTO, ONDE SE CONCENTRA O PODER DECISÓRIO, ONDE SE SITUA A DIREÇÃO GERAL DA INSTITUIÇÃO. O FATO GERADOR NÃO SE CONFUNDE COM A VENDA DO BEM OBJETO DO LEASING FINANCEIRO, JÁ QUE O NÚCLEO DO SERVIÇO PRESTADO É O FINANCIAMENTO. IRRELEVANTE O LOCAL DA CELEBRAÇÃO DO CONTRATO, DA ENTREGA DO BEM OU DE OUTRAS ATIVIDADES PREPARATÓRIAS E AUXILIARES À PERFECTIBILIZAÇÃO DA RELAÇÃO JURÍDICA, A QUAL SÓ OCORRE EFETIVAMENTE COM A APROVAÇÃO DA PROPOSTA PELA INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. BASE DE CÁLCULO. PREJUDICADA A ANÁLISE DA ALEGADA VIOLAÇÃO DO ART. 148 DO CTN E 9 DO DL 406/68. RECURSO ESPECIAL DE POTENZA LEASING S/A ARRENDAMENTO MERCANTIL PARCIALMENTE PROVIDO PARA JULGAR PROCEDENTES OS EMBARGOS À EXECUÇÃO E RECONHECER A ILEGITIMIDADE ATIVA DO MUNICÍPIO DE TUBARÃO/SC PARA EXIGIR O IMPOSTO. INVERSÃO DOS ÔNUS DE SUCUMBÊNCIA. ACÓRDÃO SUBMETIDO AO PROCEDIMENTO DO ART. 543-C DO CPC E DA RESOLUÇÃO 8/STJ. 1. O colendo STF já afirmou (RE 592. 905/SC) que ocorre o fato gerador da cobrança do ISS em contrato de arrendamento mercantil. O eminente Ministro EROS GRAU, relator daquele recurso, deixou claro que o fato gerador não se confunde com a venda do bem objeto do leasing financeiro, já que o núcleo do serviço prestado é o financiamento. 2. No contrato de arrendamento mercantil financeiro (Lei 6.099/74 e Resolução 2.309/96 do BACEN), uma empresa especialmente dedicada a essa atividade adquire um bem, segundo especificações do usuário/consumidor, que passa a ter a sua utilização imediata, com o pagamento de contraprestações previamente acertadas, e opção de, ao final, adquiri-lo por um valor residual também contratualmente estipulado. Essa modalidade de negócio dinamiza a fruição de bens e não implica em imobilização contábil do capital por parte do arrendatário: os bens assim adquiridos entram na contabilidade como custo operacional (art. 11 e 13 da Lei 6.099/74). Trata-se de contrato complexo, de modo que o enfrentamento da matéria obriga a identificação do local onde se perfectibiliza o financiamento, núcleo da prestação do serviços nas operações de leasing financeiro, à luz do entendimento que restou sedimentado no Supremo Tribunal Federal. 3. O art. 12 do DL 406/68, com eficácia reconhecida de lei complementar, posteriormente revogado pela LC 116/2003, estipulou que, à exceção dos casos de construção civil e de exploração de rodovias, o local da prestação do serviço é o do estabelecimento prestador. 4. A opção legislativa representa um potente duto de esvaziamento das finanças dos Municípios periféricos do sistema bancário, ou seja, através dessa

modalidade contratual se instala um mecanismo altamente perverso de sua descapitalização em favor dos grandes centros financeiros do País. 5. A interpretação do mandamento legal leva a conclusão de ter sido privilegiada a segurança jurídica do sujeito passivo da obrigação tributária, para evitar dúvidas e cobranças de impostos em duplicata, sendo certo que eventuais fraudes (como a manutenção de sedes fictícias) devem ser combatidas por meio da fiscalização e não do afastamento da norma legal, o que traduziria verdadeira quebra do princípio da legalidade tributária. 6. Após a vigência da LC 116/2003 é que se pode afirmar que, existindo unidade econômica ou profissional do estabelecimento prestador no Município onde o serviço é perfectibilizado, ou seja, onde ocorrido o fato gerador tributário, ali deverá ser recolhido o tributo. 7. O contrato de leasing financeiro é um contrato complexo no qual predomina o aspecto financeiro, tal qual assentado pelo STF quando do julgamento do RE 592.905/SC, Assim, há se concluir que, tanto na vigência do DL 406/68 quanto na vigência da LC 116//203, o núcleo da operação de arrendamento mercantil, o serviço em si, que completa a relação jurídica, é a decisão sobre a concessão, a efetiva aprovação do financiamento. **8. As grandes empresas de crédito do País estão sediadas ordinariamente em grandes centros financeiros de notável dinamismo, onde centralizam os poderes decisórios e estipulam as cláusulas contratuais e operacionais para todas suas agências e dependências. Fazem a análise do crédito e elaboram o contrato, além de providenciarem a aprovação do financiamento e a consequente liberação do valor financeiro para a aquisição do objeto arrendado, núcleo da operação.** Pode-se afirmar que é no local onde se toma essa decisão que se realiza, se completa, que se perfectibiliza o negócio. Após a vigência da LC 116.2003, assim, é neste local que ocorre a efetiva prestação do serviço para fins de delimitação do sujeito ativo apto a exigir ISS sobre operações de arrendamento mercantil. 9. O tomador do serviço ao dirigir-se à concessionária de veículos não vai comprar o carro, mas apenas indicar à arrendadora o bem a ser adquirido e posteriormente a ele disponibilizado. Assim, a entrega de documentos, a formalização da proposta e mesmo a entrega do bem são procedimentos acessórios, preliminares, auxiliares ou consecutórios do serviço cujo núcleo - fato gerador do tributo - é a decisão sobre a concessão, aprovação e liberação do financiamento. 10. Ficam prejudicadas as alegações de afronta ao art. 148 do CTN e ao art. 9o. do Decreto-Lei 406/68, que fundamenta a sua tese relativa à ilegalidade da base de cálculo do tributo. 11. No caso dos autos, o fato gerador originário da ação executiva refere-se a período em que vigente a DL 406/68. A própria sentença afirmou que a ora recorrente possui sede na cidade de Osasco/SP e não se discutiu a existência de qualquer fraude relacionada a esse estabelecimento; assim, o Município de Tubarão não é competente para a cobrança do ISS incidente sobre as operações realizadas pela empresa Potenza Leasing S.A. Arrendamento Mercantil, devendo ser dado provimento aos Embargos do Devedor, com a inversão dos ônus sucumbenciais. 12. Recurso Especial parcialmente provido para definir que: (a) incide ISSQN sobre operações de arrendamento mercantil financeiro; (b) o sujeito ativo da relação tributária, na vigência do DL 406/68, é o Município da sede do estabelecimento prestador (art. 12); **(c) a partir da LC 116/03, é aquele onde o serviço é efetivamente prestado, onde a relação é perfectibilizada, assim entendido o local onde se comprove haver unidade econômica ou profissional da instituição financeira com poderes decisórios suficientes à concessão e aprovação do financiamento - núcleo da operação de leasing financeiro e fato gerador do tributo;** (d) prejudicada a análise da alegada violação ao art. 148 do CTN; (e) no caso concreto, julgar procedentes os Embargos do Devedor, com a inversão dos ônus sucumbenciais, ante o reconhecimento da ilegitimidade ativa do Município de Tubarão/SC para a cobrança do ISS. Acórdão submetido ao procedimento do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/STJ. (STJ, 1ª Seção.

REsp 1.060.210-SC, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 28/11/2012). (sem negrito no original).<sup>80</sup>

Portanto, a partir do julgamento colacionado acima firmou-se a tese de que o sujeito ativo da relação tributária, na vigência do Decreto-Lei 406/68, é o Município da sede do estabelecimento prestador (art. 12), entretanto, a partir da Lei Complementar nº. 116 de 2003, **é aquele onde o serviço é efetivamente prestado, onde a relação é perfectibilizada**, assim entendido o local onde se comprove haver unidade econômica ou profissional da instituição financeira com poderes decisórios suficientes à concessão e aprovação do financiamento - núcleo da operação de leasing financeiro e fato gerador do tributo.<sup>81</sup>

---

<sup>80</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Seção). **Recurso Especial 1.060.210/SC**. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. INCIDÊNCIA DE ISS SOBRE ARRENDAMENTO MERCANTIL FINANCEIRO. QUESTÃO PACIFICADA PELO STF POR OCASIÃO DO JULGAMENTO DO RE 592.905/SC, REL. MIN. EROS GRAU, DJE 05.03.2010. SUJEITO ATIVO DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA NA VIGÊNCIA DO DL 406/68: MUNICÍPIO DA SEDE DO ESTABELECIMENTO PRESTADOR. APÓS A LEI 116/03: LUGAR DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. LEASING. CONTRATO COMPLEXO. A CONCESSÃO DO FINANCIAMENTO É O NÚCLEO DO SERVIÇO NA OPERAÇÃO DE LEASING FINANCEIRO, À LUZ DO ENTENDIMENTO DO STF. O SERVIÇO OCORRE NO LOCAL ONDE SE TOMA A DECISÃO ACERCA DA APROVAÇÃO DO FINANCIAMENTO, ONDE SE CONCENTRA O PODER DECISÓRIO, ONDE SE SITUA A DIREÇÃO GERAL DA INSTITUIÇÃO. O FATO GERADOR NÃO SE CONFUNDE COM A VENDA DO BEM OBJETO DO LEASING FINANCEIRO, JÁ QUE O NÚCLEO DO SERVIÇO PRESTADO É O FINANCIAMENTO. IRRELEVANTE O LOCAL DA CELEBRAÇÃO DO CONTRATO, DA ENTREGA DO BEM OU DE OUTRAS ATIVIDADES PREPARATÓRIAS E AUXILIARES À PERFECTIBILIZAÇÃO DA RELAÇÃO JURÍDICA, A QUAL SÓ OCORRE EFETIVAMENTE COM A APROVAÇÃO DA PROPOSTA PELA INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. BASE DE CÁLCULO. PREJUDICADA A ANÁLISE DA ALEGADA VIOLAÇÃO DO ART. 148 DO CTN E 9 DO DL 406/68. RECURSO ESPECIAL DE POTENZA LEASING S/A ARRENDAMENTO MERCANTIL PARCIALMENTE PROVIDO PARA JULGAR PROCEDENTES OS EMBARGOS À EXECUÇÃO E RECONHECER A ILEGITIMIDADE ATIVA DO MUNICÍPIO DE TUBARÃO/SC PARA EXIGIR O IMPOSTO. INVERSÃO DOS ÔNUS DE SUCUMBÊNCIA. ACÓRDÃO SUBMETIDO AO PROCEDIMENTO DO ART. 543-C DO CPC E DA RESOLUÇÃO 8/STJ. Relator: Min. Napoleão Nunes Maia Filho, 28 de novembro de 2012. Disponível em: <https://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:superior.tribunal.justica;secao.1:acordao;resp:2012-11-28;1060210-1251390>. Acesso em: 15 dez. 2022.

<sup>81</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Seção). **Recurso Especial 1.060.210/SC**. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. INCIDÊNCIA DE ISS SOBRE ARRENDAMENTO MERCANTIL FINANCEIRO. QUESTÃO PACIFICADA PELO STF POR OCASIÃO DO JULGAMENTO DO RE 592.905/SC, REL. MIN. EROS GRAU, DJE 05.03.2010. SUJEITO ATIVO DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA NA VIGÊNCIA DO DL 406/68: MUNICÍPIO DA SEDE DO ESTABELECIMENTO PRESTADOR. APÓS A LEI 116/03: LUGAR DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. LEASING. CONTRATO COMPLEXO. A CONCESSÃO DO FINANCIAMENTO É O NÚCLEO DO SERVIÇO NA OPERAÇÃO DE LEASING FINANCEIRO, À LUZ DO ENTENDIMENTO DO STF. O SERVIÇO OCORRE NO LOCAL ONDE SE TOMA A DECISÃO ACERCA DA APROVAÇÃO DO FINANCIAMENTO, ONDE SE CONCENTRA O PODER DECISÓRIO, ONDE SE SITUA A DIREÇÃO GERAL DA INSTITUIÇÃO. O FATO GERADOR NÃO SE CONFUNDE COM A VENDA DO BEM OBJETO DO LEASING FINANCEIRO, JÁ QUE O NÚCLEO DO SERVIÇO PRESTADO É O FINANCIAMENTO. IRRELEVANTE O LOCAL DA CELEBRAÇÃO DO CONTRATO, DA ENTREGA DO BEM OU DE OUTRAS ATIVIDADES PREPARATÓRIAS E AUXILIARES À PERFECTIBILIZAÇÃO DA RELAÇÃO JURÍDICA, A QUAL SÓ OCORRE EFETIVAMENTE COM A APROVAÇÃO DA PROPOSTA PELA INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. BASE DE CÁLCULO. PREJUDICADA A ANÁLISE DA ALEGADA VIOLAÇÃO DO ART. 148 DO CTN E 9 DO DL 406/68. RECURSO ESPECIAL DE

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. ISS. COMPETÊNCIA ATIVA. ACÓRDÃO RECORRIDO. FALTA DE ANÁLISE DE QUESTÕES FÁTICAS RELEVANTES. DETERMINAÇÃO DE RETORNO PARA NOVO JULGAMENTO À LUZ DA JURISPRUDÊNCIA DO STJ. POSSIBILIDADE.

1. A hodierna jurisprudência desta Corte Superior é no sentido de que "a municipalidade competente para realizar a cobrança do ISS, após a entrada em vigor da Lei Complementar n. 116/2003, é a do local do estabelecimento prestador dos serviços onde são aperfeiçoados, assim considerada a localidade em que há uma unidade econômica ou profissional capaz de realizar o serviço, de modo permanente ou temporário" (AgInt no REsp n. 1.978.238/SP, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 16/5/2022, DJe de 19/5/2022 - g.n.).

2. No caso, o Tribunal a quo reconheceu, como competente para a cobrança do ISS por consultoria de planejamento estratégico do FGTS, o local em que prestados os serviços, sem averiguar se ali havia unidade econômica ou profissional para tanto, ou mesmo se a atividade se inseria nas exceções previstas no art. 3º da LC 116/2003, que afastam a competência ativa do local do estabelecimento do prestador de serviços.

3. Nesse panorama, considerando-se a falta de elementos fáticos necessários ao correto deslinde da contenda, a melhor solução repousa na devolução do feito à Corte de origem, a fim de que proceda ao rejuízo da demanda, desta feita tomando em conta os parâmetros estabelecidos pelo STJ no tema.

4. Agravo interno não provido.<sup>82</sup>

---

POTENZA LEASING S/A ARRENDAMENTO MERCANTIL PARCIALMENTE PROVIDO PARA JULGAR PROCEDENTES OS EMBARGOS À EXECUÇÃO E RECONHECER A ILEGITIMIDADE ATIVA DO MUNICÍPIO DE TUBARÃO/SC PARA EXIGIR O IMPOSTO. INVERSÃO DOS ÔNUS DE SUCUMBÊNCIA. ACÓRDÃO SUBMETIDO AO PROCEDIMENTO DO ART. 543-C DO CPC E DA RESOLUÇÃO 8/STJ. Relator: Min. Napoleão Nunes Maia Filho, 28 de novembro de 2012. Disponível em:

[https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas\\_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo\\_pesquis a=T&cod\\_tema\\_inicial=355&cod\\_tema\\_final=355](https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquis a=T&cod_tema_inicial=355&cod_tema_final=355). Acesso em: 15 dez. 2022.

<sup>82</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **Agravo de Instrumento do Recurso Especial nº. 1929858/DF**. TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. ISS. COMPETÊNCIA ATIVA. ACÓRDÃO RECORRIDO. FALTA DE ANÁLISE DE QUESTÕES FÁTICAS RELEVANTES. DETERMINAÇÃO DE RETORNO PARA NOVO JULGAMENTO À LUZ DA JURISPRUDÊNCIA DO STJ. POSSIBILIDADE.

1. A hodierna jurisprudência desta Corte Superior é no sentido de que "a municipalidade competente para realizar a cobrança do ISS, após a entrada em vigor da Lei Complementar n. 116/2003, é a do local do estabelecimento prestador dos serviços onde são aperfeiçoados, assim considerada a localidade em que há uma unidade econômica ou profissional capaz de realizar o serviço, de modo permanente ou temporário" (AgInt no REsp n. 1.978.238/SP, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 16/5/2022, DJe de 19/5/2022 - g.n.).

2. No caso, o Tribunal a quo reconheceu, como competente para a cobrança do ISS por consultoria de planejamento estratégico do FGTS, o local em que prestados os serviços, sem averiguar se ali havia unidade econômica ou profissional para tanto, ou mesmo se a atividade se inseria nas exceções previstas no art. 3º da LC 116/2003, que afastam a competência ativa do local do estabelecimento do prestador de serviços.

3. Nesse panorama, considerando-se a falta de elementos fáticos necessários ao correto deslinde da contenda, a melhor solução repousa na devolução do feito à Corte de origem, a fim de que proceda ao rejuízo da demanda, desta feita tomando em conta os parâmetros estabelecidos pelo STJ no tema.

Tal interpretação se mostra pertinente na medida em que confere mais distributividade fiscal entre os entes federativos municipais que acabam por suportar todo o custo operacional, de mobilidade urbana, de manutenção de vias públicas e redes de acesso como forma de possibilitar que atividades como a do Uber sejam mantidas, entretanto, sem qualquer contrapartida para o poder público local, uma vez que toda a receita tributária desse tipo de empresa vai para uma única cidade no país, o que faz com que esse tipo de negócio emergente escape da justiça fiscal que se busca ter entre os entes tributantes e de forma totalmente legal, sem qualquer punição ou mesmo correção de sua conduta.

Não se pode perder de vista que a tributação tem como finalidade primordial o financiamento do Estado, sendo relevante como modo de custeio de políticas públicas, representando, no estado democrático de direito o financiamento dos direitos fundamentais, o que possibilita a concretização destes por meio de ações estatais, além de cobrir necessidades permanentes da Administração Pública.<sup>83</sup>

Com o surgimento do Estado Democrático de Direito, consolida-se a ideia de que a defesa dos direitos individuais deve e pode ser realizada por meio de políticas ativas do Estado e não apenas de limitações à ação estatal. Cabe ao Estado, inclusive mediante a utilização de políticas fiscais, induzir a concretização de direitos fundamentais e tarefas públicas. Desse modo, tem se pensado no uso de tributos como forma de proteção do meio ambiente, de estímulo à família, incentivo à cultura, entre outros.

Uma das tarefas da política é a consagração da justiça material, ou seja, de uma repartição igualitária de bens e utilidades públicas. Podemos afirmar, portanto, que a história da tributação se constitui em um movimento que se dirige da vassalagem à cidadania. Este movimento possui uma orientação racional pelo aperfeiçoamento das formas de tributação, mas também de luta contra a opressão. Adota-se nesta obra uma perspectiva *ex parte populus* em oposição à visão *ex parte principis*, ou seja, no conflito entre a ordem e a luta por liberdade, iremos procurar conciliar ordem e liberdade com prevalência deste último valor. Não temos receio em afirmar que a história do direito tributário é a história da luta contra a opressão fiscal e pela restrição ao poder do Estado de cobrar tributos sem limites e sem explicações para as suas despesas.<sup>84</sup>

---

4. Agravo interno não provido. Relator: Min. Sérgio Kukina, 22 de novembro de 2022. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?livre=%28%28ISS+OU+ISSQN+OU+IMPOST%24+ADJ4+SERVICO%24%29+MESMO+%28%28COMPETENTE+OU+COMPETENCIA%29+COM+%28SERVICO+PROX7+%28PRESTACAO+OU+PRESTADO%24+OU+REALIZA%24%29%29%29%29+OU+%28%28ISS+OU+ISSQN+OU+IMPOST%24+ADJ4+SERVICO%24%29+MESMO+%28%28MUNICIP%24+OU+COMPETENCIA+OU+%28%28LC+OU+LEI+ADJ+COMPLEMENTAR%29+ADJ3+116%24%29%29+COM+SEDE+COM+%28PRESTADOR+OU+PRESTAD%24+OU+PRESTACAO%29%29%29&b=ACOR&p=true&tp=T>. Acesso em 15 dez. 2022.

<sup>83</sup> CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. 4. ed. São Paulo, SaraivaJur, 2022. *E-book*.

<sup>84</sup> CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. 4. ed. São Paulo, SaraivaJur, 2022. *E-book*.

À vista disso e diante da preocupação com a erosão das bases fiscais brasileiras, insegurança jurídica e injustiça fiscal, foi proposto o Projeto de Lei nº. 493/2017, de relatoria do senador Airton Sandoval (MDB-SP), o qual ainda se encontra em trâmite legislativo, cuja finalidade é a alteração da Lei Complementar nº. 116, de 31 de julho de 2003, para dispor sobre o estabelecimento do local de embarque do tomador dos serviços de intermediação eletrônica de transporte privado individual previamente contratado por intermédio de provedor de aplicações da internet, para fins de incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

O município onde embarca o passageiro de transporte por aplicativo pode passar a recolher o Imposto sobre Serviços (ISS). É o que prevê uma proposta (PLS 493/2017) do senador Airton Sandoval (MDB-SP) aprovada no Senado e que agora está em análise na Câmara dos Deputados. Atualmente o imposto é recolhido no município onde está sediada a empresa. Hoje as empresas Uber, Cabify e 99 estão sediadas em São Paulo. Em 2017, a Uber pagou R\$ 972 milhões em ISS.<sup>85</sup>

O referido projeto traz como proposta de modificação a seguinte redação:

O CONGRESSO NACIONAL decreta: Art. 1º O art. 3º, da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, passa a vigorar com a seguinte redação:

“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 XXVI, quando o imposto será devido no local:

.....

XXVI – do embarque do tomador dos serviços descritos no subitem 1.10 da lista anexa.

.....”(NR)

Art. 2º A lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, passa a vigorar com as alterações constantes do Anexo desta Lei Complementar.<sup>86</sup>

<sup>85</sup> RÁDIO SENADO. **ISS do uber pode ser cobrado no município onde embarca o passageiro.** Rádio Senado, 24 de setembro de 2018. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/radio/1/noticia/2018/09/24/iss-do-uber-sera-cobrado-no-municipio-onde-embarca-o-passageiro>. Acesso em: 10 mar. 2021.

<sup>86</sup> SANDOVAL, Airton. **Projeto de lei do Senado nº. 493, de 2017.** Altera a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, para estabelecer o local do embarque do tomador dos serviços de intermediação eletrônica de transporte privado individual previamente contratado por intermédio de provedor de aplicações da internet para fins de incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7328148&ts=1630447367177&disposition=inline>. Acesso em 04 mar. 2020.

Além disso, propõe a modificação da lista de serviços anexa à lei Complementar nº. 116, de 31 de julho de 2003, com o acréscimo do subitem 1.10, que passaria a ter vigor com a seguinte redação:

Art. 3º Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação.

ANEXO

(Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003)

“1.....  
.....

1.10 - 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.

.....” (NR)<sup>87</sup>

Nesse sentido, a incidência do imposto sobre serviços nos contratos privados de transporte de passageiros intermediados por aplicativos virtuais se mostra medida adequada e viável à solução do problema da distributividade fiscal de forma mais equânime.

Por todo discorrido até aqui é imperioso destacar que a cobrança do ISS por parte dos municípios onde os serviços de intermediação de transporte privado de passageiros se aperfeiçoam é medida que estaria autorizada pelo ordenamento jurídico de ser realizada, sem que sejam feridos princípios constitucionais e legais. A aprovação da proposta legislativa informada acima apenas serviria para trazer contornos mais específicos e detalhados acerca da temática, que não se encontra impedida de ser concretizada no mundo dos fatos, uma vez que observa a legalidade estrita, os princípios tributários aplicáveis e não fere preceito constitucional.

Outra questão merece ser observada, considerando o limite legal imposto de cobrança do ISS entre a alíquota mínima de 2% e máxima de 5% (art. 8º-A, da Lei Complementar nº. 116, de 31 de julho de 2003), essas empresas poderiam buscar

---

<sup>87</sup> SANDOVAL, Airton. **Projeto de lei do Senado nº. 493, de 2017**. Altera a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, para estabelecer o local do embarque do tomador dos serviços de intermediação eletrônica de transporte privado individual previamente contratado por intermédio de provedor de aplicações da internet para fins de incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7328148&ts=1630447367177&disposition=inline>. Acesso em 29 nov. 2022.

municípios que se atenham à cobrança da alíquota mínima, portanto, 2%, como forma de diminuir seus custos tributários, caso o estabelecimento escolhido como sede no país cobre um percentual maior, bem como, poderia se imbuir de critérios sociais e fiscais mais isonômicos como forma de conferir mais valor social à atividade econômica que desempenha, conformando de modo mais objetivo o princípio da função social da empresa.

Somado a isso, como forma de facilitar a operacionalização dessa cobrança por parte dos municípios, bem como, de modernizar e padronizar essa sistemática na prática, esses municípios poderiam aderir à Nota Fiscal de Serviço Eletrônico (NFS-e) Nacional. “O projeto, lançado em junho, é de adesão voluntária. Até meados de novembro, a Receita Federal já contabilizava 113 adeptos, sendo 15 capitais como São Paulo, Cuiabá, Salvador, Fortaleza e Belo Horizonte”<sup>88</sup>.

O documento digital, padronizado nacionalmente, possibilita aos municípios a troca de informações sobre o recolhimento de tributos e o perfil dos usuários, o que torna possível uma atuação dos entes federativos com mais inteligência de dados. O novo modelo, gerado e armazenado em Ambiente de Dados Nacional, permite aos pequenos municípios, que não têm recursos para investir em sistemas mais modernos, utilizá-lo para inserir a máquina de arrecadação no mundo digital. [...]

O instrumento é voltado tanto para municípios com milhões de habitantes, com infraestrutura tecnológica completa, quanto para aqueles com 50 mil habitantes ou menos. Para os menores, em especial, a ferramenta auxilia a administração tributária, possibilitando a instituição e o recolhimento dos impostos mesmo em locais que não têm administração tributária estruturada. [...]

O que a Receita Federal, em parceria com o Sebrae, criou foi um projeto que, ao padronizar a emissão da Nota Fiscal Eletrônica, já vem com um portfólio de produtos de softwares para ajudar os municípios sem recursos a digitalizar seus serviços. Após a adesão, o município passa a ter acesso à Plataforma de Administração Tributária Digital. Como o regime tributário é de competência de cada cidade, o sistema disponibilizado pela Receita Federal permite que o município parametrize o modelo. Basta entrar no sistema e informar qual a alíquota do Imposto Sobre Serviços (ISS) que

---

<sup>88</sup> JOTA. **Adesão à NFS-e padrão nacional chega a 113 cidades:** capitais já aderiram ao novo modelo de nota eletrônica padronizada desenvolvido pela receita em parceria com o sebrae. 30 de novembro de 2022. Disponível em: [https://www.jota.info/coberturas-especiais/brasil-empendedor/adesao-a-nfs-e-padrao-nacional-chega-a-113-cidades-30112022?utm\\_campaign=jota\\_info\\_\\_ultimas\\_noticias\\_\\_destaques\\_\\_30112022&utm\\_medium=email&utm\\_source=RD+Station](https://www.jota.info/coberturas-especiais/brasil-empendedor/adesao-a-nfs-e-padrao-nacional-chega-a-113-cidades-30112022?utm_campaign=jota_info__ultimas_noticias__destaques__30112022&utm_medium=email&utm_source=RD+Station). Acesso em: 15 dez. 2022.

deve ser cobrada, por exemplo, e as situações de isenção que estejam sendo praticadas.<sup>89</sup>

Dessa forma, a empresa, caso emita nota para diversos municípios, na sistemática atual, tem que se adequar ao sistema de cada município, entender a legislação tributária local e incluir esse tempo e recurso em seus custos operacionais. Na modalidade proposta de emissão da NFS-e isso acabaria e tornaria o recolhimento do ISS menos burocrático, mais tecnológico e padronizado.

Assim, é possível dizer que se encontrou nos achados da pesquisa bibliográfica, jurisprudencial e legal a possibilidade de cobrança do ISS por meio dos municípios brasileiros que não sediam uma empresa de tecnologia que cobra para intermediar contratos privados de transporte de passageiros, desde que se configurem como locais de embarque desse tipo de passageiro, apesar de não existir, ainda, lei especificamente instituída, situação que resolve o problema de pesquisa desse trabalho: é possível a cobrança/pagamento do ISS sobre o serviço de transporte municipal privado intermediado por meio digital, que considere o **local de embarque** de passageiros, e não a sede da empresa?

Isso porque há sim essa possibilidade de recolhimento do ISS por parte dessas empresas nos municípios onde ofereçam seus serviços/produtos, e tal cobrança poderia ser implementada pelos municípios país afora que aceitam a circulação de veículos que se ativem nesta modalidade de atividade empresarial, não dispondo a empresa de qualquer margem de discricionariedade quanto a tal recolhimento, mas apenas o seu cumprimento.

---

<sup>89</sup> JOTA. **Adesão à NFS-e padrão nacional chega a 113 cidades**: capitais já aderiram ao novo modelo de nota eletrônica padronizada desenvolvido pela receita em parceria com o sebrae. 30 de novembro de 2022. Disponível em: [https://www.jota.info/coberturas-especiais/brasil-empresendedor/adesao-a-nfs-e-padrao-nacional-chega-a-113-cidades-30112022?utm\\_campaign=jota\\_info\\_\\_ultimas\\_noticias\\_\\_destaques\\_\\_30112022&utm\\_medium=email&utm\\_source=RD+Station](https://www.jota.info/coberturas-especiais/brasil-empresendedor/adesao-a-nfs-e-padrao-nacional-chega-a-113-cidades-30112022?utm_campaign=jota_info__ultimas_noticias__destaques__30112022&utm_medium=email&utm_source=RD+Station). Acesso em: 15 dez. 2022.

## 5 CONCLUSÃO

Nesta dissertação foram realizadas diversas considerações acerca das transformações digitais vivenciadas pela sociedade e também pelas empresas. Tais transformações têm conferido características inovadoras e também disruptivas que trazem toda uma gama de preceitos, nuances e particularidades próprios, na maioria das vezes muito difíceis de serem acompanhados e também regulamentados pelo poder público.

Mesmo assim, muito trabalho ainda precisa ser feito, notadamente como forma de viabilizar a manutenção e permanência de setores tradicionais da sociedade, como a própria Administração Pública que, apesar de buscar se modernizar tecnologicamente ainda necessita de fontes tradicionais de custeio para a sua manutenção e promoção das políticas públicas as quais se obrigou a manter.

Aqui, como forma de viabilizar essa manutenção estatal, este trabalho propôs buscar a cobrança do ISS (imposto sobre serviços) de empresas intermediadoras de contratos privados de transporte de passageiros como a Uber não apenas no local onde escolheu para estabelecer a sua sede, mas sim os locais onde os serviços são efetivamente prestados, utilizando um critério mais objetivo para essa cobrança, qual seja: a cobrança do ISS nos locais de embarque dos passageiros.

Essa cobrança passará a trazer benefícios fiscais de toda ordem, e se mostrou passível de ser efetivamente cobrada por parte dos municípios que permitam a utilização de sua estrutura física e territorial para que essa atividade empresarial seja desenvolvida.

A pesquisa demonstrou que não fere o princípio da legalidade o qual o Direito Tributário está obrigado a observar, bem como o ordenamento jurídico brasileiro, a cobrança do ISS de empresas de intermediação de contratos privados de transporte de passageiros que atuem no país por meio de aplicativos digitais, permitindo-se a cobrança dessas empresas para o recolhimento do ISS nos municípios de embarque de seus passageiros.

Essa sistemática, aliada à adesão ao sistema da Nota Fiscal de Serviço Eletrônica (NFS-e) Nacional, instituída pela Receita Federal do Brasil em parceria com o Sebrae, passaria a trazer mais economia, menos burocracia e maior efetividade na cobrança do imposto municipal sobre serviços, utilizando-se de

tecnologia para acesso à Plataforma de Administração Tributária Digital, promovendo e facilitando a digitalização dos processos de trabalho do serviço público municipal.

## REFERÊNCIAS

ALVES, Dora Resende; STOFFEL, Ana Carolina Assumpção. (2022). O digital como prioridade da Comissão Europeia: breve análise sobre a transformação digital no âmbito da União Europeia. In F. S. Veiga, J. C. Amorim, & Azevedo, P. (Coords.), **Ética jurídica na era digital** (pp. 182-195). Instituto Iberoamericano de Estudos Jurídicos; Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto. Repositório Institucional UPT. Disponível em: <http://hdl.handle.net/11328/4082>. Acesso em: 10 jul. 2022.

AMERISE, Atahualpa. **RECESSÃO GLOBAL É INEVITÁVEL?** O que pensam 4 economistas. BBC News Brasil. 29 ju. 2022. Disponível em: <https://www.bbc.com/portuguese/internacional-61958840>. Acesso em: 12 jan. 2023.

ARAÚJO, Guilherme Dourado Aragão Sá. **Perspectivas do direito tributário na 4ª Revolução Industrial:** análise econômica da destruição criativa da economia disruptiva. *Economic Analysis Of Law Review*. EALR, V. 9, nº 1, p. 134-153, Jan-Abr, 2018, Brasília. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/EALR/article/view/8363>. Acesso em: 25 nov. 2022.

ARAUJO, Rodolfo Marques Vieira. **A tributação do ISS sobre operações realizadas mediante plataformas digitais multilaterais**. 2020. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo. Disponível em: [https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-02052021-235922/publico/10237285\\_Dissertacao\\_Parcial.pdf](https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-02052021-235922/publico/10237285_Dissertacao_Parcial.pdf). Acesso em: 28 nov. 2022.

BAIN & COMPANY. **TECHNOLOGY REPORT 2022:** Tech companies eat disruption for breakfast. Disponível em: [https://www.bain.com/globalassets/noindex/2022/bain\\_report\\_technology-report-2022.pdf](https://www.bain.com/globalassets/noindex/2022/bain_report_technology-report-2022.pdf). Acesso em: 12 jan. 2023.

BOSSA, Gisele Barra. As estratégias de política fiscal e os impactos na tributação das novas tecnologias no Brasil. In. PISCITELLI, Tathiane (org.). **Tributação de bens digitais:** a disputa tributária entre estados e municípios. São Paulo, Editora InHouse, 2018. *E-book*.

BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, 5 de outubro de 1988. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm). Acesso em: 25 out. 2022.

BRASIL. **Lei 12. 587, de 03 de janeiro de 2012**. Institui as diretrizes da Política Nacional de Mobilidade Urbana; revoga dispositivos dos Decretos-Leis nºs 3.326, de 3 de junho de 1941, e 5.405, de 13 de abril de 1943, da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, e das Leis nºs 5.917, de 10 de setembro de 1973, e 6.261, de 14 de novembro de 1975; e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2012/lei/l12587.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/l12587.htm). Acesso em 25 jun. 2022.

**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. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm). Acesso em: 25 nov. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **Agravo de Instrumento do Recurso Especial nº. 1929858/DF**. TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. ISS. COMPETÊNCIA ATIVA. ACÓRDÃO RECORRIDO. FALTA DE ANÁLISE DE QUESTÕES FÁTICAS RELEVANTES. DETERMINAÇÃO DE RETORNO PARA NOVO JULGAMENTO À LUZ DA JURISPRUDÊNCIA DO STJ. POSSIBILIDADE.

1. A hodierna jurisprudência desta Corte Superior é no sentido de que "a municipalidade competente para realizar a cobrança do ISS, após a entrada em vigor da Lei Complementar n. 116/2003, é a do local do estabelecimento prestador dos serviços onde são aperfeiçoados, assim considerada a localidade em que há uma unidade econômica ou profissional capaz de realizar o serviço, de modo permanente ou temporário" (AgInt no REsp n. 1.978.238/SP, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 16/5/2022, DJe de 19/5/2022 - g.n.). 2. No caso, o Tribunal a quo reconheceu, como competente para a cobrança do ISS por consultoria de planejamento estratégico do FGTS, o local em que prestados os serviços, sem averiguar se ali havia unidade econômica ou profissional para tanto, ou mesmo se a atividade se inseria nas exceções previstas no art. 3º da LC 116/2003, que afastam a competência ativa do local do estabelecimento do prestador de serviços. 3. Nesse panorama, considerando-se a falta de elementos fáticos necessários ao correto deslinde da contenda, a melhor solução repousa na devolução do feito à Corte de origem, a fim de que proceda ao rejuízo da demanda, desta feita tomando em conta os parâmetros estabelecidos pelo STJ no tema. 4. Agravo interno não provido. Relator: Min. Sérgio Kukina, 22 de novembro de 2022. Disponível em:

<https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?livre=%28%28ISS+OU+ISSQN+OU+IMP+OST%24+ADJ4+SERVICO%24%29+MESMO+%28%28COMPETENTE+OU+COMPETENCIA%29+COM+%28SERVICO+PROX7+%28PRESTACAO+OU+PRESTADO%24+OU+REALIZA%24%29%29%29+OU+%28%28ISS+OU+ISSQN+OU+IMP+OST%24+ADJ4+SERVICO%24%29+MESMO+%28%28MUNICIP%24+OU+COMPETENCIA+OU+%28%28LC+OU+LEI+ADJ+COMPLEMENTAR%29+ADJ3+116%24%29%29+COM+SEDE+COM+%28PRESTADOR+OU+PRESTAD%24+OU+PRESTACAO%29%29%29&b=ACOR&p=true&tp=T>. Acesso em 15 dez. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Seção). **Recurso Especial 1.060.210/SC**. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. INCIDÊNCIA DE ISS SOBRE ARRENDAMENTO MERCANTIL FINANCEIRO. QUESTÃO PACIFICADA PELO STF POR OCASIÃO DO JULGAMENTO DO RE 592.905/SC, REL. MIN. EROS GRAU, DJE 05.03.2010. SUJEITO ATIVO DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA NA VIGÊNCIA DO DL 406/68: MUNICÍPIO DA SEDE DO ESTABELECIMENTO PRESTADOR. APÓS A LEI 116/03: LUGAR DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. LEASING. CONTRATO COMPLEXO. A CONCESSÃO DO FINANCIAMENTO É O NÚCLEO DO SERVIÇO NA OPERAÇÃO DE LEASING FINANCEIRO, À LUZ DO ENTENDIMENTO DO STF. O SERVIÇO OCORRE NO LOCAL ONDE SE TOMA A DECISÃO ACERCA DA APROVAÇÃO DO FINANCIAMENTO, ONDE SE CONCENTRA O PODER DECISÓRIO, ONDE SE SITUA A DIREÇÃO GERAL DA INSTITUIÇÃO. O FATO GERADOR NÃO SE CONFUNDE COM A VENDA DO BEM OBJETO DO LEASING FINANCEIRO, JÁ

QUE O NÚCLEO DO SERVIÇO PRESTADO É O FINANCIAMENTO. IRRELEVANTE O LOCAL DA CELEBRAÇÃO DO CONTRATO, DA ENTREGA DO BEM OU DE OUTRAS ATIVIDADES PREPARATÓRIAS E AUXILIARES À PERFECTIBILIZAÇÃO DA RELAÇÃO JURÍDICA, A QUAL SÓ OCORRE EFETIVAMENTE COM A APROVAÇÃO DA PROPOSTA PELA INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. BASE DE CÁLCULO. PREJUDICADA A ANÁLISE DA ALEGADA VIOLAÇÃO DO ART. 148 DO CTN E 9 DO DL 406/68. RECURSO ESPECIAL DE POTENZA LEASING S/A ARRENDAMENTO MERCANTIL PARCIALMENTE PROVIDO PARA JULGAR PROCEDENTES OS EMBARGOS À EXECUÇÃO E RECONHECER A ILEGITIMIDADE ATIVA DO MUNICÍPIO DE TUBARÃO/SC PARA EXIGIR O IMPOSTO. INVERSÃO DOS ÔNUS DE SUCUMBÊNCIA. ACÓRDÃO SUBMETIDO AO PROCEDIMENTO DO ART. 543-C DO CPC E DA RESOLUÇÃO 8/STJ. Relator: Min. Napoleão Nunes Maia Filho, 28 de novembro de 2012.

Disponível em:

<https://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:superior.tribunal.justica;secao.1:acordao;resp:2012-11-28;1060210-1251390>. Acesso em: 15 dez. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Seção). **Recurso Especial 1.060.210/SC**. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. INCIDÊNCIA DE ISS SOBRE ARRENDAMENTO MERCANTIL FINANCEIRO. QUESTÃO PACIFICADA PELO STF POR OCASIÃO DO JULGAMENTO DO RE 592.905/SC, REL. MIN. EROS GRAU, DJE 05.03.2010. SUJEITO ATIVO DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA NA VIGÊNCIA DO DL 406/68: MUNICÍPIO DA SEDE DO ESTABELECIMENTO PRESTADOR. APÓS A LEI 116/03: LUGAR DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. LEASING. CONTRATO COMPLEXO. A CONCESSÃO DO FINANCIAMENTO É O NÚCLEO DO SERVIÇO NA OPERAÇÃO DE LEASING FINANCEIRO, À LUZ DO ENTENDIMENTO DO STF. O SERVIÇO OCORRE NO LOCAL ONDE SE TOMA A DECISÃO ACERCA DA APROVAÇÃO DO FINANCIAMENTO, ONDE SE CONCENTRA O PODER DECISÓRIO, ONDE SE SITUA A DIREÇÃO GERAL DA INSTITUIÇÃO. O FATO GERADOR NÃO SE CONFUNDE COM A VENDA DO BEM OBJETO DO LEASING FINANCEIRO, JÁ QUE O NÚCLEO DO SERVIÇO PRESTADO É O FINANCIAMENTO. IRRELEVANTE O LOCAL DA CELEBRAÇÃO DO CONTRATO, DA ENTREGA DO BEM OU DE OUTRAS ATIVIDADES PREPARATÓRIAS E AUXILIARES À PERFECTIBILIZAÇÃO DA RELAÇÃO JURÍDICA, A QUAL SÓ OCORRE EFETIVAMENTE COM A APROVAÇÃO DA PROPOSTA PELA INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. BASE DE CÁLCULO. PREJUDICADA A ANÁLISE DA ALEGADA VIOLAÇÃO DO ART. 148 DO CTN E 9 DO DL 406/68. RECURSO ESPECIAL DE POTENZA LEASING S/A ARRENDAMENTO MERCANTIL PARCIALMENTE PROVIDO PARA JULGAR PROCEDENTES OS EMBARGOS À EXECUÇÃO E RECONHECER A ILEGITIMIDADE ATIVA DO MUNICÍPIO DE TUBARÃO/SC PARA EXIGIR O IMPOSTO. INVERSÃO DOS ÔNUS DE SUCUMBÊNCIA. ACÓRDÃO SUBMETIDO AO PROCEDIMENTO DO ART. 543-C DO CPC E DA RESOLUÇÃO 8/STJ. Relator: Min. Napoleão Nunes Maia Filho, 28 de novembro de 2012.

Disponível em:

[https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas\\_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo\\_pesquisa=T&cod\\_tema\\_inicial=355&cod\\_tema\\_final=355](https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&cod_tema_inicial=355&cod_tema_final=355). Acesso em: 15 dez. 2022.

CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. 4. ed. São Paulo, SaraivaJur, 2022. *E-book*.

CASSONE, Vítório. **Direito tributário**. 28 ed. São Paulo, Atlas, 2018. *E-book*.

CASTELLS, Manuel; CARDOSO, Gustavo (Orgs.). **A Sociedade em Rede**: do conhecimento à ação política; Conferência. Belém (Por): Imprensa Nacional, 2005. Disponível em: <https://egov.ufsc.br/portal/conteudo/sociedade-em-rede-do-conhecimento-%C3%A0-ac%C3%A7%C3%A3o-pol%C3%ADtica>. Acesso em 20 maio 2022.

CBINSIGHTS. **A lista completa de empresas unicórnios**. Disponível em: <https://www.cbinsights.com/research-unicorn-companies>. Acesso em 22 nov. 2022.

COMISSÃO EUROPEIA (2021). **Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu, ao Conselho, ao Comité Económico e Social Europeu e ao Comité das Regiões**; Orientações para a Digitalização até 2030: a via europeia para a Década Digital. Bruxelas, 09.03.2021. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pt/TXT/?uri=CELEX%3A52021DC0118>. Acesso em: 15 jul. 2022.

COMISSÃO EUROPEIA (2022). **Conselho de Comércio e Tecnologia EU-EUA**. Disponível em: [https://ec.europa.eu/info/strategy/priorities-2019-2024/stronger-europe-world/eu-us-trade-and-technology-council\\_pt#second-ministerial-meeting-15-16-may-2022](https://ec.europa.eu/info/strategy/priorities-2019-2024/stronger-europe-world/eu-us-trade-and-technology-council_pt#second-ministerial-meeting-15-16-may-2022). Acesso em: 22 nov. 2022.

COMISSÃO EUROPEIA (2022). **Lei de Serviços Digitais**: regras históricas da EU para plataformas online entram em vigor, 16.11.2022. Disponível em: [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP\\_22\\_6906](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_22_6906). Acesso em: 22 nov. 2022.

COMISSÃO EUROPEIA. **Década Digital da Europa**: objetivos digitais para 2030. Disponível em: [https://ec.europa.eu/info/strategy/priorities-2019-2024/europe-fit-digital-age/europes-digital-decade-digital-targets-2030\\_pt](https://ec.europa.eu/info/strategy/priorities-2019-2024/europe-fit-digital-age/europes-digital-decade-digital-targets-2030_pt). Acesso em: 22 jul. 2022.

CONSELHO EUROPEU (2021). **Conclusões do Conselho sobre “a resposta aos desafios da tributação dos lucros da economia digital”**, 30 nov. 2017. Disponível em: <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-15175-2017-INIT/pt/pdf>. Acesso em: 22 nov. 2022.

CONSELHO EUROPEU (2021). **Tributação dos serviços digitais**. Disponível em: <https://www.consilium.europa.eu/media/21621/19-euco-final-conclusions-pt.pdf>. Acesso em: 22 nov. 2022.

COSTA, Bruna de Paula Ferreira. O exercício regulatório sobre as inovações tecnológicas: o caso uber e a (des)regulação colombiana. *In*. PARENTONI, Leonardo (coord.); FERRARI, Giovanni Carlo Batista; FALEIROS JÚNIOR, José Luiz de Moura; OLIVEIRA E ALVES, Tárík César (org.). **Direito, tecnologia e inovação – IV**: estudos de casos. Belo Horizonte, Centro DTIBR, 2022. *E-book*.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. 11. Ed. São Paulo, Saraiva Educação, 2021. *E-Book*.

DE ABREU CUNHA, Ariel. Planejamento Tributário Internacional no Projeto BEPS: Agressivo ou Agredido? **RDTI Atual**, n. 5, p. 67-96, 2019. Disponível em: [http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao\\_e\\_divulgacao/doc\\_bibliotec](http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_bibliotec)

a/bibli\_servicos\_produtos/BibliotecaDigital/BibDigitalLivros/TodosOsLivros/Direito-tributario-e-novas-tecnologias.pdf. Acesso em: 27 nov. 2022.

DRESCH, Aline; LACERDA, Daniel Pacheco; ANTUNES JÚNIOR, José Antônio Valle. **Design Science research: método de pesquisa para avanço da ciência e tecnologia.** Porto Alegre, Bookman. E-book.

FURR, Nathan; OZCAN, Pinar; EISENHARDT, Kathleen M. (2022). **O Que é a Transformação Digital? Tensões Fundamentais enfrentadas pelas Empresas estabelecidas no Cenário Mundial.** Iberoamerican Journal of competitive intelligence, 12(1), e0410. Disponível em: <https://iberoamericanic.org/rev/article/view/410/477>. Acesso em: 27 nov. 2022.

G1. **Prefeito anuncia retorno da sede da uber para a cidade de são paulo em 2023, um ano e meio depois de mudança para osasco.** 4 de outubro de 2022. Disponível em: <https://g1.globo.com/sp/sao-paulo/noticia/2022/10/04/prefeito-anuncia-retorno-da-sede-da-uber-para-a-cidade-de-sao-paulo-em-2023-um-ano-e-meio-depois-de-mudanca-para-osasco.ghtml>. Acesso em: 27 nov. 2022.

G1. **Uber anuncia nova sede brasileira, com campus em osasco, na grande são paulo.** 31 de maio de 2021. Disponível em: <https://g1.globo.com/economia/tecnologia/noticia/2021/05/31/uber-anuncia-nova-sede-brasileira-com-campus-em-osasco-na-grande-sao-paulo.ghtml>. Acesso em: 28 nov. 2022.

G1. **Uber pagou cerca de R\$ 82 milhões por ano de ISS desde 2016, diz executivo; mudança para Osasco tira recolhimento da cidade de SP.** 30 de novembro de 2021. Disponível em: <https://g1.globo.com/sp/sao-paulo/noticia/2021/11/30/uber-pagou-cerca-de-r-82-milhoes-por-ano-de-iss-desde-2016-diz-executivo-mudanca-para-osasco-tira-recolhimento-da-cidade-de-sp.ghtml>. Acesso em 28 nov. 2022.

GOMES, Marcus Livio; CANEN, Doris. Caso apple: digitalização da economia, planejamento fiscal internacional, tax rulings e regras de state aid: a guerra fiscal internacional e seus desdobramentos. *In*. GOMES, Marcus Livio; DELVECCHIO, Rachel; BOECHAT, Lucas Brandão (org.). **Tributação da economia digital e das novas tecnologias: com ênfase em Tributos Diretos.** Belo Horizonte, Editora Dialética, 2021. *E-book*.

HENRIQUES, Sandra Mara Garcia; FURINI, Liana Gross. Ubiquidade e mobilidade: percepções sobre a ubiquidade das conexões por meio da internet das coisas. **Anuário Eletrônico de Estudos em Comunicação Social "Dissertações"**, v. 12, não. 1 pág. 11-23, 2019. Disponível em: <https://www.redalyc.org/journal/5115/511557843002/511557843002.pdf>. Acesso em 18 set. 2022.

INFOMONEY. **Unicórnios: saiba o que e quais são as startups brasileiras que valem mais de US\$ 1 bilhão.** 04.11.2022. Disponível em: <https://www.infomoney.com.br/guias/startup-unicornio/>. Acesso em 22 nov. 2022.

JOTA. **Adesão à NFS-e padrão nacional chega a 113 cidades**: capitais já aderiram ao novo modelo de nota eletrônica padronizada desenvolvido pela receita em parceria com o sebrae. 30 de novembro de 2022. Disponível em: [https://www.jota.info/coberturas-especiais/brasil-empendedor/adesao-a-nfs-e-padrao-nacional-chega-a-113-cidades-30112022?utm\\_campaign=jota\\_info\\_ultimas\\_noticias\\_destaque\\_30112022&utm\\_medium=email&utm\\_source=RD+Station](https://www.jota.info/coberturas-especiais/brasil-empendedor/adesao-a-nfs-e-padrao-nacional-chega-a-113-cidades-30112022?utm_campaign=jota_info_ultimas_noticias_destaque_30112022&utm_medium=email&utm_source=RD+Station). Acesso em: 15 dez. 2022.

MARÇAL, Justen Filho. **O imposto sobre serviços na constituição**. Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1985.

MARTINS, Heitor; DIAS, Yran Batolomeu; CATILHO, Paula; LEITE, Daniel. **Transformações digitais no Brasil**: insights sobre o nível de maturidade digital das empresas no país, 2018. McKinsey & Company. Disponível em: <https://www.mckinsey.com/br/our-insights/transformacoes-digitais-no-brasil>. Acesso em 26 nov. 2022.

MERIDA, Carolina; MONTEIRO, Renata de Almeida. **Aplicativos de intermediação de contratos privados de transporte de passageiros: por que a polêmica continua?** Artigo publicado na Revista de Direito Administrativo e Gestão Pública. 2018. Semestral. ISSN 2526-0073. Porto Alegre. Disponível em: < <https://www.indexlaw.org/index.php/rdagp/article/view/4883> >. Acesso em 04 de mar. 2020.

NEGRÃO, Ricardo. **Manual de direito empresarial**. 11. ed. São Paulo, Saraiva Educação, 2021. *E-book*.

PISCITELLI, Tathiane (coord.). **Tributação da economia digital**. São Paulo, Thomson Reuters, 2018.

RÁDIO SENADO. **ISS do uber pode ser cobrado no município onde embarca o passageiro**. Rádio Senado, 24 de setembro de 2018. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/radio/1/noticia/2018/09/24/iss-do-uber-sera-cobrado-no-municipio-onde-embarca-o-passageiro>. Acesso em: 10 mar. 2021.

SANDOVAL, Airton. **Projeto de lei do Senado nº. 493, de 2017**. Altera a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, para estabelecer o local do embarque do tomador dos serviços de intermediação eletrônica de transporte privado individual previamente contratado por intermédio de provedor de aplicações da internet para fins de incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7328148&ts=1630447367177&disposition=inline>. Acesso em 04 mar. 2020.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 11. ed., São Paulo, SaraivaJur, 2022.

SENNA, Diego Augustus; RIBEIRO, Jurema Suely de Araújo Nery. **Consolidação de redes de pesquisa sobre gestão e compartilhamento do conhecimento no contexto da transformação digital para a Indústria 4.0: um estudo bibliométrico**. *Exacta*, 2021. Disponível em: <https://periodicos.uninove.br/exacta/article/view/18918>. Acesso em 05 jul. 2022. p. 4.

SILVA, David Roberto R. Soares da; ESTEVAM, Priscila Lucenti. **Tributação da economia digital no Brasil: uma abordagem prática**. 1. Ed. São Paulo, Editora B18, 2020.

TAKAHASHI, Tadao. **Sociedade da informação no Brasil**: livro verde. Ministério da Ciência e Tecnologia (MCT), 2000. Disponível em: <https://livroaberto.ibict.br/handle/1/434>. Acesso em: 05 jul. 2022.

UBER. **Fatos e dados sobre a uber**. 27 de agosto de 2020. Disponível em: <https://www.uber.com/pt-BR/newsroom/fatos-e-dados-sobre-uber/>. Acesso em: 28 nov. 2022.

## APÊNDICE – PROJETO DE LEI PARA COBRANÇA DO ISS

### PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR Nº.

Propõe a alteração da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, para estabelecer o local do embarque de passageiros pelo tomador dos serviços de intermediação eletrônica de transporte privado individual previamente contratado por intermédio de provedor de aplicações da internet para fins de incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza.

### INCLUSÃO:

Art. 1º O art. 3º, da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, passa a ser precedido do seguinte artigo 3º-A, vigorando com a seguinte redação:

**“Art. 3º-A** Em se tratando de empresas que atuem por meio de plataformas digitais na intermediação de contratos privados de transporte de passageiros, como tomadoras desses serviços de transporte, o serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do embarque do passageiro, desde que dentro da circunscrição do município onde o serviço é prestado.

**Parágrafo único:** As plataformas digitais que atuem na intermediação dos contratos a que se referem esse artigo são aquelas que de algum modo se enquadram no 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.

**Art. 3º-B** Ficam as empresas atuantes por meio de plataformas digitais na intermediação de contratos privados de transporte de passageiros obrigadas a enviar relatório trimestral dos serviços prestados ao órgão tributário gestor municipal onde

atuarem, contendo nome do motorista, nome do passageiro, percurso percorrido, valor cobrado pelo serviço e a forma de distribuição desse valor entre os motoristas e as empresas.