

### 7.3. PLATAFORMAS DIGITAIS: A INTERMEDIÇÃO DOS SERVIÇOS DE TRANSPORTE E O LOCAL DA PRESTAÇÃO SOB A PERSPECTIVA DO ISS

PEDRO DEMARTINI

Advogado, mestrando em Direito Tributário pela FGV-SP, especialista em Direito Tributário pela USP-SP e bacharel em Direito pela Universidade Presbiteriana Mackenzie.

#### 1. Introdução

Um tema que tem causado inúmeros debates e, certamente, grande preocupação ao segmento de tecnologia, notadamente tecnologia voltada ao transporte de passageiros, decorre da definição do município competente para o recolhimento do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) no caso de prestador responsável por gerir e manter plataforma digital de transportes (aplicativo).

A primeira e, a nosso ver, mais factível opção seria o formato atual de tributação do ISS, qual seja, no local do estabelecimento responsável pela plataforma digital (intermediador). A segunda e certamente mais complexa opção seria a tributação no local da prestação do serviço de transporte que foi intermediado.

Sob o ponto de vista dos contribuintes, o tema vem ganhando importância, especialmente, em decorrência de manifestações de autoridades fiscais dos municípios onde o serviço de transporte é prestado, no sentido de que toda a operação (inclusive a intermediação) deveria ser tributada no local.

Hoje em dia, o tema segue sendo debatido no legislativo, a partir do Projeto de Lei Complementar (PLS) 493/2017, atual Projeto de Lei Complementar (PLP) 521/2018, em trâmite na Câmara dos Deputados.

As empresas responsáveis por essas plataformas digitais de transporte (aplicativos) têm como atividade, habitualmente, a intermediação de serviço privado de transporte individual de passageiros (por meio da plataforma digital) ou intermediação de transporte

destinado a empresas privadas, bem como, claro, o licenciamento dos aplicativos (*software*) que permitem toda a operação.

A legislação em vigor que regula a tributação pelo ISS, qual seja, a Lei Complementar 116/2003, estabelece, em seu artigo 3º, que 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”. As exceções à tal regra estão expressamente indicadas nos incisos I a XXV do referido dispositivo.

As atividades desempenhadas pelas empresas detentoras de plataformas digitais, tanto no que se refere ao licenciamento de *software* como em benefício dos motoristas e dos usuários, qual seja, a de intermediação de serviço privado de transporte individual de passageiros por meio de plataforma digital, são habitualmente centralizadas em um de seus estabelecimentos – com maior frequência em suas sedes.

Via de regra, toda a intermediação entre passageiros e motoristas é realizada por meio da plataforma digital e, dessa forma, os passageiros são postos em contato com motoristas previamente cadastrados. Ou seja, é por meio da manutenção, do gerenciamento e do funcionamento dessa plataforma que as empresas detentoras prestam tal serviço de intermediação.

Como será melhor detalhado adiante, o artigo 3º da Lei Complementar

116/2003 determina que o serviço será considerado prestado – e, consequentemente, o imposto devido – no local do estabelecimento prestador. No que interessa ao presente estudo, aquele estabelecimento responsável por gerir e manter a plataforma digital.

A verificação do estabelecimento responsável pela gestão e manutenção depende de alguns fatores. Devem ser avaliados tanto a estrutura como o pessoal necessários e capazes para realizar essa gestão. Não somente a quantidade de funcionários mas também a função dos funcionários alocados para determinadas tarefas.

A presença de profissionais qualificados, como desenvolvedores, engenheiros de *software*, engenheiros de dados ou *designers*, no estabelecimento, é certamente um indicativo de que se trata de estabelecimento responsável pela gestão e manutenção do sistema. Da mesma forma a presença das lideranças da empresa detentora da plataforma, entre as quais o CEO, os diretores e os gerentes.

Conclui-se, preliminarmente, que o estabelecimento prestador de serviços das empresas detentoras de plataformas digitais de transporte, sobre os quais incidirá o ISS, diz respeito àqueles que mantêm estrutura apta para tanto, enquadrada no conceito de estabelecimento prestador presente no artigo 4º da Lei Complementar nº 116/2003.<sup>1</sup>

1. Art. 4º Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure



Ademais, o fato de uma empresa detentora de plataforma digital de transportes ter estabelecimentos em outras cidades não autoriza, em hipótese alguma, os Fiscos locais a exigirem o ISS sobre os serviços de licenciamento ou intermediação, já que realizados em localidade diversa. Isso é relevante porque, não raras vezes, tais empresas de fato possuem alguma estrutura de suporte em outras cidades, com função de atendimento e apoio aos motoristas cadastrados ou até mesmo para que possam realizar o cadastramento desses motoristas.

## 2. Breves comentários acerca das atividades realizadas por empresas detentoras de plataforma digital de transporte

Pois bem. As empresas objeto do presente estudo certamente têm como objetivo inicial o desenvolvimento de aplicativos (*softwares*), por meio dos quais os passageiros poderão localizar e contatar motoristas de táxis e/ou outros motoristas disponíveis em sua região, assim como solicitar, por conta própria, os serviços de transporte que bem entenderem. Esse procedimento pode ser realizado por meio de aparelhos de telefonia celular e computadores.

Primeiramente, no contexto das atividades envolvendo companhias privadas, as empresas detentoras das plataformas podem firmar contratos

de licenciamento de *software* com tais usuários. Assim, poderão oferecer acesso à sua plataforma para diversas finalidades, tais como solicitação de táxis ou carros particulares, gerenciamento de passageiros, produção de relatórios para gerenciamento de corridas, fornecimento de material de treinamento, entre outros.

Os valores decorrentes do serviço de licenciamento do *software* estão relacionados ao item 1.05 da lista de serviços da Lei Complementar 116/2003 (Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação), devendo, desse modo, ser realizado o recolhimento do ISS no local do estabelecimento prestador.

Por outro lado, em atividade distinta, as empresas detentoras das plataformas estabelecem relação jurídica com motoristas e prestadores de serviço privado de transporte individual de passageiros, segundo a qual se comprometem a conectar esses motoristas, por meio de aplicativo, a pessoas interessadas na utilização do serviço de transporte por eles prestado.

Por estarem na posição de intermediadoras, as empresas detentoras de plataformas digitais habitualmente exigem dos motoristas uma taxa de serviço pela utilização do aplicativo (*software*). O valor dessas taxas é basicamente o montante auferido em decorrência do serviço de intermediação praticado.

---

unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.

Os valores relacionados a esses serviços de intermediação ou agenciamento, por sua vez, estão vinculados ao item 10.02 da lista de serviços da Lei Complementar 116/2003 (Agenciamento, corretagem ou intermediação de títulos em geral, valores mobiliários e contratos quaisquer), devendo haver o recolhimento do ISS no local do estabelecimento prestador.

Conclui-se, assim, que as empresas detentoras das plataformas realizam serviços de intermediação entre os motoristas e os usuários, aproximando essas partes por meio de sua plataforma digital. Aliás, tal relação jurídica está definida nos artigos 722 a 729 do Código Civil, não devendo ser confundida com a prestação de serviços de transporte individual remunerado de passageiros (como será abordado nos capítulos seguintes), serviço esse prestado pelos próprios motoristas.

### **3. O controvertido entendimento do Fisco acerca do local da prestação**

Não raras vezes, empresas detentoras de plataformas digitais de transporte não possuem estabelecimento prestador – ou sequer são contribuintes do ISS registradas – nas cidades em que os motoristas, cadastrados em suas plataformas, prestam serviços de transporte. Isso porque, como será detalhado no Item V do presente estudo, os serviços de licenciamento e intermediação são prestados por estabelecimento específico, que tenha capacidade e autonomia para tanto, e

não de forma pulverizada em diversos estabelecimentos ou localidades.

Entretanto, considerando o posicionamento das autoridades fiscais quanto ao tema, empresas detentoras de plataformas digitais de transporte podem vir a enfrentar fiscalizações por parte dos Fiscos locais, que deveriam ser responsáveis tão somente pela observância dos serviços de transporte realizados pelos motoristas.

Além disso, apesar da clareza da relação jurídica existente com os motoristas, algumas empresas correm o risco de serem autuadas – por autoridades fiscais que sequer teriam competência para tanto – em decorrência de uma suposta falta de recolhimento do ISS no local onde se deu o transporte de passageiros. O imposto, por sua vez, estaria relacionado à prestação de serviços de intermediação naquela localidade, em que pese a prestação sabidamente ocorrer em cidade diversa.

E mais. Considerando que não há serviço de intermediação prestado nesses locais, a única ferramenta factível desses municípios para definição dos valores do ISS supostamente devido seria a partir do arbitramento da base de cálculo do imposto. Aliás, apesar de infundada, essa ferramenta seria a única saída dos municípios que pretendem fazer a cobrança, já que as empresas detentoras de plataformas sequer poderiam apresentar os documentos solicitados, uma vez que os serviços são prestados em localidade diversa e não há documento contábil apto relacionado.



Aliás, as empresas sequer são contribuintes locais ou têm relação com fornecedores ou com clientes a partir de estabelecimentos locais. Então, de fato não há que se falar em emissão de documentos fiscais nas cidades onde apenas o serviço de transporte é prestado.

Por fim, como já pudemos apurar em situações análogas de setores diversos, desde já ressaltamos que muitos critérios utilizados para os arbitramentos da base de cálculo – especialmente em relação a serviços que não são de fato prestados nas localidades – não se coadunam com a realidade dos fatos, ou sequer buscam a realidade dos fatos, podendo até mesmo considerar índices equivocados de participação no mercado local, sem qualquer tipo de embasamento técnico ou elemento fático.

#### 4. O risco de uma cobrança inconstitucional de valores de ISS sobre a intermediação de serviços de transporte

Aproveitando o foco e antes de adentrarmos no tema central deste trabalho, não podemos deixar de ressaltar

que, apesar de algumas manifestações de autoridades fiscais locais no sentido de que o ISS (intermediação) deveria ser cobrado no local da prestação do serviço de transporte, em nenhuma hipótese deve ser cogitada a possibilidade de definição desses valores a partir do arbitramento de base de cálculo. Isso acabaria por cercear a defesa das empresas detentoras das plataformas digitais, constituindo clara ofensa às garantias constitucionais do contraditório e da ampla defesa<sup>2</sup>.

Isso porque o “princípio do contraditório assegura ao particular a possibilidade de influenciar a atividade da Administração e o dever desta de auxiliar, de forma sempre isonômica, as partes da relação jurídico-processual”<sup>3</sup>. No mesmo sentido, a doutrina afirma que estão especialmente ligados os conceitos de contraditório, motivação e direito ao devido processo legal (ou processo justo)<sup>4</sup>. É que “o administrado, para insurgir-se ou para ter elementos de insurgência contra atos que o afetem pessoalmente, necessita conhecer as razões de tais atos na ocasião em que são expedidos”<sup>5</sup>, o que a

2. Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

LV – aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

(...)

3. MOREIRA, Egon Bockmann. *Processo Administrativo*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 303.

4. MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel; SARLET, Ingo Wolfgang. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 666.

5. BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*. 18ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 103.

Administração faz por meio da motivação, que indica “os fatos (pressupostos de fato) que ensejam o ato e os preceitos jurídicos (pressupostos de direito) que autorizam sua prática”<sup>6</sup>.

Não apenas na hipótese ora tratada, seria irrazoável as autoridades fiscais lançarem tributos por considerar que os contribuintes deixaram de apresentar documentos inexistentes. No presente caso, inexistência de documentos porque não há atividade de prestação de serviços de intermediação no local. Muito embora eventuais procedimentos de arbitramento, em abstrato, possam ter respaldo jurídico, é necessário que os critérios sejam razoáveis.

Lembramos aqui que uma das implicações do postulado da razoabilidade é que haja uma relação de equivalência entre as medidas adotadas pelas normas e os critérios que as dimensionam<sup>7</sup>. Vejamos:

Não significa, pois, o arbitramento a predominância de uma atribuição legal de liberdade (discricionariedade) administrativa, mas apenas um processo técnico alternativo e estrito de apuração do *quantum debeat*. O arbitramento, por definição, pressupõe resolvida a indagação sobre a ocorrência do débito

(*an debeat*) e sobre a respectiva sujeição passiva (*quem debeat*). Por isso, a faculdade de arbitrar (estimar) não se confunde com a pura e simples arbitrariedade, incompatível com os critérios que prescindem a atuação dos órgãos da Administração Fazendária.<sup>8</sup>

Trata-se [o arbitramento] de técnica de descoberta da verdade material e não de critério discricionário utilizável segundo o alvedrio da autoridade.<sup>9</sup>

Assim, está claro que os Fiscos locais devem estar atentos aos preceitos legais e constitucionais caso definam pela (ilegal) cobrança do ISS sobre o serviço de intermediação e, ainda mais, se a intenção for de utilização do arbitramento para apuração do valor devido – o que, apesar de irrazoável e inconstitucional, tem alguma chance de ocorrer, uma vez que os Fiscos locais não teriam respaldo documental para obtenção dos valores, já que os serviços não são prestados em suas cidades.

## 5. Serviço de intermediação digital de transportes: o local da prestação

A partir da descrição das atividades realizadas pelas empresas detento-

6. MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 33ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 101.

7. ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 16ª ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2015, p. 200.

8. BORGES, José Souto Maior. *Lançamento Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 338.

9. AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 397.



ras de plataforma digital de transporte (realizada no Item II do presente estudo), as quais demonstram que o serviço de intermediação normalmente é prestado a partir de um estabelecimento-base, preparado para tanto, cabe então verificarmos qual seria o município competente para recolher o ISS incidente sobre o serviço, com amparo na legislação vigente.

O serviço de intermediação prestado pelas empresas detentoras das plataformas, como já consignado, enquadra-se no subitem 10.02 da Lei Complementar 116/2003. Vejamos:

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

Nesse ponto, entendemos relevante lembrar que o legislador complementar, com base na sua competência atribuída pelos artigos 146, inciso I<sup>10</sup>, e 156, inciso III<sup>11</sup>, da Constituição Federal, editou a Lei Complementar 116/2003, por meio da qual elencou, de forma taxativa, os serviços sobre os quais os municípios podem instituir a incidência do ISS. Além disso, estabeleceu regras para determinação do

município competente para cobrança do ISS sobre cada um dos serviços.

O artigo 3º da Lei Complementar 116/2003, por sua vez, determina que o ISS seja devido ao município do local do estabelecimento prestador, com exceção das hipóteses previstas nos incisos I a XXV do referido artigo, como podemos notar:

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: (...).

Nesse sentido, ressaltamos que os serviços constantes no subitem 10.02 não estão entre as exceções à regra previstas no *caput* do artigo 3º da Lei Complementar 116/2003. As exceções previstas nos incisos I a XXV referem-se aos itens/subitens 3.04, 3.05, 4.22, 4.23, 5.09, 7.02, 7.19, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.11, 7.12, 7.17, 7.18, 11.01, 11.02, 11.04, 12 (todos os subitens, exceto o 12.13), 16, 17.05, 17.10, 20, 20.01 e 22.01.

10. Art. 146. Cabe à lei complementar:

I – dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;  
(...)

11. Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

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



Assim, não há dúvidas de que o ISS incidente sobre os serviços descritos no subitem 10.02 é devido ao município do local do estabelecimento prestador.

Como antecipado, o artigo 4º da Lei Complementar 116/2003 afirma que o estabelecimento prestador é o local onde a atividade de prestar o serviço é efetivamente desenvolvida:

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

Pois bem. Entendemos estar claro que as empresas detentoras de plataformas digitais de transporte precisam de uma estrutura considerável para o gerenciamento das plataformas, por meio da qual serão conectados motoristas e passageiros, operacionalizando a intermediação a partir de determinado estabelecimento. Somente por isso já seria possível afirmar que os serviços são prestados, de fato, nesses estabelecimentos predeterminados.

Mas não é só. Entendemos que não há qualquer cabimento na afirmação de que o ISS é devido ao município

no qual o passageiro utilizou a plataforma para solicitar que seja realizada a conexão entre ele o motorista. E menos ainda no local onde o serviço de transporte foi prestado.

A Lei Complementar 116/2003 é clara ao estabelecer que o município competente para cobrar o ISS no caso dos serviços do subitem 10.02 é o do local do estabelecimento prestador, e não o local em que se estabeleceu o negócio jurídico.

Esse entendimento, aliás, foi adotado pelo Superior Tribunal de Justiça quando do julgamento dos Embargos de Declaração no Recurso Especial nº 1.380.710/SC. Naquela oportunidade, o Ministro Relator Og Fernandes foi claro ao afirmar que:

“(...) o ISS não incide sobre relação jurídica, mas sobre a prestação de serviços, embora esta se dê sempre no bojo de uma relação jurídica a ela subjacente. Dizer que o ISS incide sobre a relação jurídica é falsear a estrutura desse tributo, é pô-lo como um imposto sobre negócios jurídicos e não sobre o fato bruto (a expressão é de Geraldo Ataliba) prestar serviço. Aliás, se o ISS incidisse sobre a relação jurídica, bastaria contratar a prestação de serviço para incidir o imposto, independentemente da sua efetiva realização. O ISS passaria a ser um imposto sobre contratos e não sobre fatos, como inequivocamente o é (...).”<sup>12</sup>

12. Embargos de Declaração no Recurso Especial nº 1.380.710/SC, STJ, 2ª Turma, Rel. Min. Og Fernandes, j. 03-04-2014, DJe 09-04-2014.



Em outras palavras, para a determinação do município competente para exigir o ISS incidente sobre serviços não é relevante o local em que o negócio jurídico ocorre, mas sim o local do estabelecimento que presta o serviço de fato.

Nesse sentido, Heleno Taveira Torres<sup>13</sup> também defende que o lugar no qual se encontra o tomador do serviço ou no qual foi firmado o contrato em nada impacta a determinação do município para o qual o ISS deverá ser recolhido. Vejamos:

“Logo, a partir da determinação das condições necessárias e suficientes para o fato jurídico tributário do ISS, o contribuinte será a unidade profissional onde sejam prestados os serviços (i) e o sujeito ativo será o município onde se verifique sua ocorrência (ii), segundo a localização do estabelecimento prestador, e não o lugar de residência do ‘tomador’ dos serviços, ou no qual contratos isolados sejam firmados.”

O Superior Tribunal de Justiça já decidiu, em sede de Recurso Repetitivo<sup>14</sup>, que, para definição do serviço e, conseqüentemente, também para definição do local de prestação, o fato relevante a ser observado é o núcleo das

atividades envolvidas na prestação do serviço.

No que interessa ao presente estudo, e como se verifica do modelo de negócios já ilustrado, o núcleo do serviço de intermediação é o aplicativo (*software*), por meio do qual a empresa detentora permite que passageiros entrem em contato com taxistas e/ou motoristas particulares.

Verifica-se, dessa forma, que as empresas responsáveis pelas plataformas de transporte prestam serviço de intermediação; que tal serviço é prestado pela plataforma (aplicativo), por meio da qual se conectam motoristas e passageiros; e que as referidas plataformas têm suas funções operacionalizadas a partir de estabelecimento capaz de gerir e manter funcionando tais plataformas.

Com base nessas premissas, a conclusão a que se chega é de que o ISS incidente sobre os serviços prestados pelas empresas responsáveis pelas plataformas, de acordo com o regramento expresso dos artigos 3º e 4º da Lei Complementar 116/2003, deve ser recolhido ao município do local onde o serviço é efetivamente prestado, isto é, onde ocorre o núcleo da prestação, ou o local do estabelecimento responsável pela gestão e operacionalização.

13. TORRES, Heleno Taveira. Tributação do ISS no eterno dilema sobre o local da prestação do serviço. Consultor Jurídico – 24/05/2017. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2017-mai-24/tributacao-iss-eterno-dilema-local-servico>. Acesso em 30/03/2020.

14. Recurso Especial nº 1.060.210/SC, STJ, 1ª Seção, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, j. 28.11.2012, DJe 05.03.2013.

## 6. O Projeto de Lei Complementar (PLS) 493/2017 ou (PLP) 521/2018

O Projeto de Lei Complementar (PLS) 493/2017, atualmente Projeto de Lei Complementar (PLP) 521/2018, em trâmite na Câmara dos Deputados, busca alterar a Lei Complementar 116/2003, de modo a incluir um novo subitem (nº 1.10), que abarcaria a intermediação por meio eletrônico de serviço de transporte privado individual de passageiros. Além disso, pretende incluir um novo inciso ao artigo 3º da Lei Complementar 116/2003, o qual prevê que, para esse serviço, o ISS seria devido ao município do local de embarque do passageiro. Além disso, em seu artigo 13, o projeto visa à implementação de uma obrigação acessória nacional, a qual, apesar de ser uma ideia construtiva, ainda não é muito bem detalhada pelos parlamentares. Vejamos o que diz o texto:

### CAPÍTULO III DA TRIBUTAÇÃO DOS SERVIÇOS DE TRANSPORTE REMUNERADO PRIVADO INDIVIDUAL DE PASSAGEIROS PREVIAMENTE CONTRATADO POR INTERMÉDIO DE APLICATIVOS

**Art. 11.** 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 seguintes hipóteses, quando o imposto será devido no local:

(...)

XXVI – do embarque do tomador dos serviços de transporte remunerado privado individual de passageiros previamente contratado por intermédio de aplicativos, descritos no subitem 1.10 da lista anexa.”

**Art. 12.** O item 1 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, passa a vigorar acrescido do seguinte subitem 1.10:

(...)

“1.10 – Agenciamento, organização, intermediação, planejamento e gerenciamento de informações, por meio eletrônico, de serviços de transporte remunerado privado individual de passageiros previamente contratado por intermédio de aplicativos.”

**Art. 13.** O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) incidente sobre os serviços descritos no subitem 1.10 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, terá sua escrituração, com apurações e informações de interesse dos Municípios e do Distrito Federal, realizada por meio de obrigação padronizada para todo o território nacional, nos termos desta Lei Complementar.



Inicialmente, é importante referir que, caso não estivesse correto o entendimento de que o ISS é devido aos municípios nos quais as empresas de tecnologia mantêm seus estabelecimentos gestores, não haveria motivo para alteração legislativa que se pretende com o referido projeto de lei.

Quanto à mudança de paradigma acerca da possibilidade de cobrança no local da prestação do serviço de transporte, a própria exposição de motivos do PLS 493/2017 foi explícita ao afirmar que, na legislação em vigor, o ISS é devido ao município no qual a empresa que intermedeia os serviços de transporte por meio de aplicativo tem sede, como segue:

“Ora, atualmente, nos termos da Lei Complementar nº 116, de 2003, para fins de incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, no caso dos serviços de transporte de passageiros, a norma é clara em estabelecer como local do fato gerador aquele do Município onde está sendo executado o transporte (art. 3º, inc. XIX). E, nos demais casos, o ‘local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, local do domicílio do prestador’ – o que fatalmente implica arrecadação tributária do serviço digital somente onde a empresa de tecnologia tem sede.”

Assim, as alterações propostas pelo PLS 493/2017 (PLP 521/2018) e as

afirmações constantes em sua exposição de motivos corroboram o posicionamento tributário apontado até agora no presente estudo, qual seja, o de que, sob a vigência da legislação em vigor, o ISS incidente sobre os serviços de intermediação de transporte de passageiros por meio de aplicativos é devido ao município em que se encontra o estabelecimento prestador do serviço.

Pois bem. Passando à motivação para alteração legislativa, de acordo com o Senador Aírton Sandoval, autor do projeto, essa proposta tem sido analisada em conjunto com diversas administrações municipais, as quais têm grande interesse no projeto. Isso porque, caso aprovada, a lei complementar ocasionaria uma melhor e mais justa divisão dos frutos da arrecadação do ISS a partir da utilização dos serviços de transporte por aplicativo.

Entretanto, a grande problemática e também maior preocupação quanto ao PLS 493/2017 (PLP 521/2018) decorre da complexidade de sua implementação. Isso porque, mesmo que seja aprovada uma nova “obrigação acessória unificada”, não podemos esquecer que o Brasil possui cerca de cinco mil e quinhentos municípios, muitos deles sem sequer sistema para possibilitar a arrecadação do ISS. Ou seja, para sua implementação, seria necessária a criação de um sistema integrado que permitisse a todos os municípios arrecadarem o ISS nas operações de intermediação de transporte, além de efetuarem cobranças e lidarem com contencioso administrativo.

Sob o enfoque dos contribuintes, seria necessária a imediata implementação de um sistema de gestão capaz de lidar com milhares de administrações diversas, com alíquotas diversas e períodos de recolhimento diversos. O custo envolvido nessa implementação, vale dizer, poderia tornar as operações economicamente inviáveis no formato que o PLS 493/2017 (PLP 521/2018) apresenta hoje.

Mas não é só isso. Outro ponto central e polêmico do PLS 493/2017 (PLP 521/2018), no formato atual, é o fato de que, independentemente de um novo regramento, o serviço não passará a ser intermediado nas cidades em que o transporte é realizado. É uma questão de presença física e de viabilidade técnica para prestação. Ao menos no formato das plataformas atuais, os motoristas não farão o gerenciamento, eles seguirão tão somente prestando os serviços de transporte.

Ou seja, a prestação do serviço de intermediação seguirá ocorrendo no local do estabelecimento que faz a gestão e manutenção da plataforma. Por isso, entendemos que o referido PLS 493/2017 (PLP 521/2018) ainda necessita de reparos substanciais antes de sua aprovação, sob pena de desvirtuar o próprio fato gerador do imposto, ocasionando mais um capítulo da

chamada guerra fiscal municipal e um aumento certo do contencioso judicial.

Por fim, outro ponto que poderá ser contestado, tanto pelos contribuintes como pelos próprios municípios nos quais esses contribuintes se encontram estabelecidos (prioritariamente São Paulo), é o fato de a medida afrontar o artigo 156, inciso III<sup>15</sup>, da Constituição Federal, que garante aos municípios o direito de instituir o ISS.

Nesse sentido, o município de São Paulo, por exemplo, já deixou claro, em mais de uma oportunidade, o seu posicionamento quanto à competência para tributar os serviços de intermediação, prestados por empresas detentoras de plataformas digitais de transporte localizadas em seu território<sup>16</sup>.

## 7. Síntese conclusiva acerca do tema

Conforme inicialmente comentado, a indefinição quanto à competência para o recolhimento do ISS tem causado inúmeros debates e grande preocupação ao setor de tecnologia voltado ao transporte de passageiros, em especial ao prestador responsável por gerir e manter plataforma digital de transportes.

Entendemos que o tema envolve, primordialmente, a fixação do estabelecimento responsável pela gestão

15. Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

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

16. SOLUÇÃO DE CONSULTA SF/DEJUG nº 32, de 10 de dezembro de 2014.



e manutenção da plataforma digital, a partir de uma análise acurada da estrutura e do pessoal relacionados, que deverão ser capazes de realizar toda a gestão. Nesse ponto, lembramos que o Superior Tribunal de Justiça já decidiu, em sede de Recurso Repetitivo<sup>17</sup>, que, para definição do serviço e também para definição do local de prestação, o fato relevante a ser observado é o núcleo das atividades envolvidas na prestação do serviço.

No que interessa ao presente estudo, no modelo de negócios ora tratado, o núcleo do serviço de intermediação é o aplicativo (*software* ou plataforma), por meio do qual a empresa detentora permite que passageiros entrem em contato com taxistas e/ou motoristas particulares. Aliás, tal relação jurídica está definida nos artigos 722 a 729 do Código Civil, não podendo ser confundida com a prestação de serviços de transporte individual remunerado de passageiros, realizada pelos próprios motoristas.

Com base nessas premissas, bem como no regramento expresso dos artigos 3º e 4º da Lei Complementar 116/2003, concluímos que o ISS incidente sobre os serviços de intermediação – e licenciamento, claro – deve ser recolhido ao município do local onde o serviço é efetivamente prestado, isto é, onde ocorre o núcleo da prestação (estabelecimento responsável pela gestão).

Entretanto, como apontamos anteriormente, apesar da clara relação jurídica existente com os motoristas, há um entendimento de que poderia ser cobrado o ISS da intermediação no local onde se deu o transporte de passageiros.

No meio desse cenário de incerteza e conseqüente insegurança jurídica, o Projeto de Lei Complementar (PLS) 493/2017 – atual Projeto de Lei Complementar (PLP) 521/2018 – segue tramitando na Câmara dos Deputados em busca de alterações na Lei Complementar 116/2003, de modo a incluir o subitem 1.10, que abarcaria a intermediação por meio eletrônico de serviço de transporte privado individual de passageiros. Além disso, o projeto pretende incluir novo inciso ao artigo 3º da Lei Complementar 116/2003, prevenindo que o ISS seja devido ao município do local de embarque do passageiro.

Todavia, entendemos haver alguns pontos de preocupação quanto ao PLS 493/2017 (PLP 521/2018). Primeiramente, em decorrência da complexidade de implementação. Isso porque, não obstante o texto atual sugerir a criação de uma nova “obrigação acessória unificada”, há de se ponderar que o Brasil possui cerca de cinco mil e quinhentos municípios, muitos deles sem sistema que permita a arrecadação do ISS. Ou seja, para sua implementação seria, de pronto, necessária a criação de um sistema integrado que permitisse a

17. Recurso Especial nº 1.060.210/SC, STJ, 1ª Seção, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, j. 28.11.2012, DJe 05.03.2013.

todos os municípios arrecadarem o ISS incidente nas operações, além de efetuarem cobranças e lidarem com eventual contencioso administrativo.

Já sob o viés dos contribuintes, seria necessária a implementação de um sistema de gestão capaz de lidar com milhares de administrações pelo país, com alíquotas diversas e períodos de recolhimento diversos. Além disso, entendemos que o custo envolvido nessa implementação poderia, em última análise, tornar as operações economicamente inviáveis.

Há de se ter em mente que a meta de desenvolvimento e investimento das empresas detentoras das plataformas digitais, atualmente, depende da simplificação de obrigações e da redução de custos operacionais. Porém, a regra como está exposta aumentará a complexidade a partir da cobrança segmentada e impactará negativamente a possibilidade de crescimento do setor. Ou seja, partindo de uma análise global, a segmentação poderá reduzir o montante de ISS recolhido pelo setor.

Ademais, é importante refletirmos sobre um possível aumento do contencioso administrativo e judicial a partir da entrada em vigor da norma (no formato que se apresenta hoje), uma vez que o serviço de intermediação seguirá

sendo prestado no local do estabelecimento que faz a gestão e manutenção da plataforma.

Considerando todos esses pontos controvertidos, entendemos que o referido PLS 493/2017 (PLP 521/2018) necessita de reparos substanciais antes de sua aprovação, sob pena de desvirtuar o próprio fato gerador do imposto, ocasionando mais um capítulo da chamada guerra fiscal municipal, bem como um aumento certo do contencioso administrativo e judicial na busca por uma correta definição do local da prestação.

Por fim, conforme adiantado, sempre são válidas medidas norteadas na justiça fiscal e visando a uma melhor divisão dos impostos entre os entes federativos. No entanto, o pagamento dessa conta não pode, em hipótese alguma, ficar a cargo dos contribuintes, que já suportam uma carga tributária elevada e inúmeros entraves procedimentais em decorrência da burocracia.

Diante desse cenário, indagamos se não seria mais adequada uma reflexão acerca da unificação de alíquotas e de obrigações acessórias, assim como do aprimoramento das ferramentas de repasse de arrecadação, em vez de impor aos contribuintes, uma vez mais, um aumento relevante de custos de estrutura gerencial, contábil e financeira.