

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

**A TRIBUTAÇÃO DO ISS SOBRE OPERAÇÕES REALIZADAS
MEDIANTE PLATAFORMAS DIGITAIS MULTILATERAIS**

Rodolfo Marques Vieira Araújo

São Paulo

2020

RODOLFO MARQUES VIEIRA ARAÚJO

**A TRIBUTAÇÃO DO ISS SOBRE OPERAÇÕES REALIZADAS
MEDIANTE PLATAFORMAS DIGITAIS MULTILATERAIS**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo como requisito para obtenção de título de mestre.

Área de concentração: Direito Econômico, Direito Financeiro e Direito Tributário

Orientador: Professor Doutor Roberto Quiroga Mosquera

São Paulo

2020

Autorizo a reprodução e divulgação total ou parcial deste trabalho, por qualquer meio convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

Araújo, Rodolfo Marques Vieira Araújo.

A tributação do ISS sobre operações realizadas mediante plataformas digitais multilaterais. / Rodolfo Marques Vieira Araújo; orientador: Roberto Quiroga Mosquera. – São Paulo, 2020.

127 p.

Dissertação (Mestrado)-- Universidade de São Paulo, 2020.

1 Direito Tributário. 2 Economia Digital. 3 Plataformas Multilaterais. 4 Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. 5 Serviços Digitais. I. Mosquera, Roberto Quiroga. II. Título. III.

FOLHA DE AVALIAÇÃO

Nome: ARAÚJO, Rodolfo Marques Vieira.

Título: A tributação do ISS sobre operações realizadas mediante plataformas digitais multilaterais

Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo para obtenção do título de Mestre em Direito Econômico, Direito Financeiro e Direito tributário.

Aprovado em:

Banca Examinadora

Prof.Dr. _____

Instituição: _____

Julgamento: _____

Assinatura: _____

Prof.Dr. _____

Instituição: _____

Julgamento: _____

Assinatura: _____

Prof.Dr. _____

Instituição: _____

Julgamento: _____

Assinatura: _____

*À Gabi e minha família, com
amor, sem os quais a dissertação
não teria sido possível.*

AGRADECIMENTOS

A conclusão deste trabalho só foi possível em razão do apoio daqueles que estiveram ao meu lado nessa jornada.

Agradeço, em primeiro lugar, à minha mãe, Rosaura Maria Marques Vieira, e ao meu pai, José Roberto Vieira Araújo, que desde minha infância me proporcionaram a melhor educação que eu poderia ter, sem medir esforços. Além disso, pelo carinho e suporte sem restrições à minha mudança para São Paulo e ao meu objetivo de cursar o mestrado na Universidade de São Paulo.

Aos meus irmãos, Eduardo Marques Vieira Araújo e Thiago Marques Vieira Araújo, que para mim são a mais bonita acepção de “irmão”, pelo apoio e inspiração para trilhar esse caminho.

À minha esposa, Gabriela Grigoletto Carneiro Araújo, sem a qual seria muito mais difícil chegar até aqui, pelo seu amor sem fim, por sua incrível dedicação e paciência durante todo este período e, ainda, pelas discussões técnicas e pelas críticas ao trabalho.

Ao meu orientador, Professor Doutor Roberto Quiroga Mosquera, que me inspira pela atuação profissional e acadêmica, a quem sou verdadeiramente grato pelas lições, pela confiança e apoio ao longo da elaboração desta dissertação.

À minha tia Olga Julieta da Fonseca, também inspiração como professora, pelo auxílio na revisão do texto.

Aos amigos e colegas de Sacha Calmon e do Mattos Filho, por incitarem e reforçarem minha paixão pelo Direito Tributário. Aos colegas e ao meu time do iFood, pela inspiração, incentivo e compreensão nos momentos em que me ausentei.

Por fim, aos meus grandes amigos, tributaristas ou não, e a todos que, direta ou indiretamente, me ajudaram ao longo de todo este processo.

RESUMO

O principal objetivo do presente trabalho consistiu em analisar a viabilidade e a forma mais adequada de tributação dos serviços prestados por meio de plataformas digitais multilaterais pelo Imposto Sobre Serviços, seja pelo aspecto material - no sentido de defini-los como serviços e de subsumi-los aos itens tributáveis previstos pela legislação-, seja para a definição do local em que ocorre o fato gerador de tais serviços. Iniciou-se o estudo a partir da apresentação do contexto em que as atividades objeto do trabalho surgiram e cresceram, pelo que foram apresentados dados que demonstram a expansão da internet, as tendências relacionadas à utilização dessa nova ferramenta e os diferentes modelos de negócio e mercados surgidos a partir desse fenômeno. Ato contínuo, explorou-se as alternativas de tributação das operações realizadas por meio de plataformas digitais pelo Imposto Sobre Serviços (ISS). Em seguida, avaliou-se a possibilidade de subsunção de tais atividades ao conceito de serviço e ao rol taxativo de serviços previsto na lista anexa à LC 116/2003, especialmente a partir de “termos e condições” de empresas atuantes no âmbito da economia digital, quais sejam Uber, 99, iFood, Uber Eats, Rappi, Airbnb e Booking. Também foram abordadas as controvérsias relacionadas ao local de prestação de tais serviços para fins de tributação pelo ISS, perpassando conceitos como “serviços complexos”, “atividade-meio” e “atividade-fim”. Indicou-se, ao final, que as controvérsias objeto do trabalho ainda são incipientes, sendo possível observar tendência no sentido de enquadrar as operações como atividades de intermediação, assim como identificar o local do estabelecimento prestador para o serviço de intermediação realizado por meio de plataformas digitais como aquele em que estão concentrados os poderes decisórios.

Palavras-chave: Economia digital. Plataformas Digitais. Intermediação. Imposto Sobre Serviços.

ARAÚJO, Rodolfo Marques Vieira. A tributação do ISS sobre operações realizadas mediante plataformas digitais multilaterais. 2020. 127 p. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2020.

ABSTRACT

The main proposal of the study was to analyze the feasibility and the most appropriate form of taxation of services rendered through multilateral digital platforms by the Brazilian Services Tax – (ISS). This challenge was addressed by studying the material aspect – defining the activities as services and subsuming them to the activities list provided by the legislation -, and also the definition of the place where the taxable event occurs. The study started with the context in which the activities analysed emerged and grew, so the data presented demonstrated the expansion of the internet, the trends related to the use of this new tool and the different business models and markets that arose from this phenomenon. Thereon, we explored the alternatives of taxation of operations performed through digital platforms by the Brazilian Services Tax (ISS). Subsequently, the possibilities of defining such activities as services and to apply the exhaustive list of services attached to LC 116/2003 were evaluated, notably from the “terms and conditions” of companies operating in the digital economy (Uber, 99, iFood, Uber Eats, Rappi, Airbnb and Booking). Controversies related to the place of provision of such services were also addressed, covering concepts such as “complex services”, “ancillary activity” and “main activity”. As a conclusion, it was indicated that the controversies object of the study are still incipient but, despite of that, it is possible to observe a tendency to frame the operations as intermediation activities, as well as to identify the location where the taxable event occurs for the intermediation service performed through platforms. such as the one where decision-making powers are concentrated.

Keywords: Digital Economy. Digital Platforms. Intermediation. Brazilian Services Tax.

ARAÚJO, Rodolfo Marques Vieira. Brazilian Services Tax (ISS) on operations made through multilateral digital platforms. 2020. 127 p. Master Degree – Faculty of Law, University of São Paulo, 2020.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
1.1 A expansão da internet e o paradigma da economia digital	12
1.2 Os modelos de negócios surgidos com a expansão da internet. Mercados multilaterais e plataformas multilaterais.....	18
1.2.1 Diferentes modelos de negócios surgidos com a economia digital e síntese dos impactos no sistema tributário	19
1.2.1.1 Internet das Coisas (<i>Internet of Things</i> - IoT).....	19
1.2.1.2 Criptomoedas	21
1.2.1.3 Impressão 3D e robótica	23
1.2.1.4 Computação em nuvem (<i>cloud computing</i>).....	24
1.2.2 Mercados multilaterais e plataformas multilaterais	24
1.2.2.1 A internet e a expansão dos mercados multilaterais	24
1.2.2.2 Mercados multilaterais e as plataformas digitais multilaterais.....	28
2 O ISS DEVE INCIDIR SOBRE AS ATIVIDADES REALIZADAS POR MEIO DE PLATAFORMAS DIGITAIS?	31
2.1 Subsunção das plataformas digitais ao conceito de serviço	32
2.1.1 Evolução da doutrina e jurisprudência sobre o conceito de serviço e posição adotada neste trabalho.....	32
2.1.2 Natureza das operações das plataformas digitais multilaterais.....	42
2.1.2.1 Termos de uso e contratos das plataformas de transporte privado de passageiros	43
2.1.2.1.1 Uber	44
2.1.2.1.2 99	46
2.1.2.2 Termos de uso e contratos das plataformas de entrega de comida	49
2.1.2.2.1 iFood.....	49
2.1.2.2.2 Uber Eats.....	52
2.1.2.2.3 Rappi.....	55
2.1.2.3 Termos de uso e contratos das plataformas de hospedagem	57
2.1.2.3.1 Airbnb	58
2.1.2.3.2 Booking.....	60
2.2 Definição e categorização dos serviços de acordo com a lista de serviços da Lei Complementar 116/03.....	62
2.2.1 Taxatividade da lista da LC 116/03	62
2.2.2 Subsunção dos serviços das plataformas aos itens da lista anexa da LC 116/03	63
2.2.2.1 Intermediação.....	64
2.2.2.1.1 Contratos relacionados à atividade de intermediação.....	65

2.2.2.1.2 Subsunção dos serviços prestados por plataformas digitais aos subitens de intermediação da LC 116/03	68
2.2.2.2 Subsunção dos serviços prestados de plataformas digitais a outros subitens da LC 116/03.....	76
2.2.2.2.1 Licenciamento de software – Item 1.05	76
2.2.2.2.2 Assessoria ou consultoria – item 17.01.....	78
2.2.2.2.3 Serviços específicos de Transporte, Hospedagem ou Entregas	79
3 LOCAL DA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS PRESTADOS POR MEIO DE PLATAFORMAS DIGITAIS	82
3.1 Conceito de local da prestação e o estabelecimento prestador	82
3.1.1 Serviços complexos e o núcleo da atividade.....	86
3.1.2 Distinção entre as atividades-meio e as atividades ou serviços-fim e a jurisprudência.....	91
3.2 Plataformas digitais multilaterais e serviços complexos. Definição do núcleo das atividades em análise	98
3.2.1 Atividades-meio e atividade-fim do serviço prestado por meio de plataformas digitais. Localização dos poderes decisórios	98
3.2.2 Abertura de filiais de apoio e possibilidade de deslocamento do local da prestação.....	102
4 CONCLUSÃO	106
REFERÊNCIAS.....	109

1 INTRODUÇÃO

Com o advento da internet, a expansão computacional e a evolução das tecnologias de telecomunicações e de aparelhos móveis, alguns negócios e atividades comerciais pré-existentes foram alçados a novos patamares. O mesmo contexto ainda fez com que novos negócios e mercados surgissem.

O conjunto de negócios surgidos e realizados por meio da internet e de novas tecnologias e seus impactos na economia global são denominados de economia digital, em que estão inseridos os negócios e as atividades desenvolvidas por meio de plataformas digitais multilaterais.

O presente trabalho busca, em um primeiro momento, contextualizar o surgimento de tais atividades, expor as razões relacionadas à expansão da internet e analisar os diferentes modelos de negócio e mercados que decorrem dessa nova realidade.

Após esclarecidos o contexto e as operações que serão objeto de análise neste trabalho, serão exploradas as alternativas de tributação dessas atividades pelo Imposto Sobre Serviços (ISS).

A fim de analisar os impactos tributários atrelados às novas atividades realizadas por meio de plataformas digitais multilaterais, serão avaliadas a possibilidade de subsunção de tais atividades ao conceito de serviço e ao rol taxativo de serviços previsto na lista anexa à LC 116/2003.

Além disso, serão analisadas, sob o ponto da tributação pelo ISS, as especificidades relativas a cada uma das atividades e termos de uso de determinadas empresas atuantes no âmbito da economia digital, quais sejam, intermediação de serviços de transporte privado de passageiros (Uber, 99), intermediação de entrega de comida (iFood, Uber Eats, Rappi) e intermediação de hospedagem (Airbnb, Booking).

Uma vez analisada a possibilidade e as formas de subsunção das atividades prestadas por meio de plataformas digitais multilaterais ao conceito de serviço, também serão abordadas as controvérsias relacionadas ao local de prestação de tais serviços para fins de tributação pelo ISS, especialmente explorando o conceito de serviços complexos, atividade-meio, atividade-fim e o tratamento dado historicamente pela doutrina e pela jurisprudência aos referidos temas.

Considerando que tais atividades são bastante recentes, que a doutrina específica ainda é incipiente e que não há jurisprudência consolidada acerca de seus conceitos e forma de tributação, o principal objetivo do presente trabalho é vislumbrar de maneira mais

clara a possibilidade e a adequação da tributação dos serviços prestados por meio de plataformas digitais multilaterais.

Consequentemente, o trabalho trará elementos para que se tenha uma visão mais ampla e completa de sua forma de tributação pelo ISS, seja pelo aspecto material, no sentido de defini-las como serviço e de subsumi-las às atividades previstas pela legislação, seja para avaliar e estabelecer critérios mais claros para a definição do local em que ocorre o fato gerador de tais serviços.

1.1 A expansão da internet e o paradigma da economia digital

A incorporação da internet ao dia a dia das organizações e da população mundial, cujo início se deu nos anos de 1990, fez surgir novos padrões de comportamento e de interação entre as pessoas.

A realização de operações comerciais no ambiente da internet é inevitável e cresce de forma exponencial. 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.

O desenvolvimento da internet alterou o ambiente de negócios, modificando a realidade das organizações. Essa nova lógica de negócios suscitada pela internet permitiu o surgimento de novas empresas, assim como obrigou que um maior número de empresas passasse a atuar em maiores escalas, alcançando públicos muito distintos dos que atingiam originalmente, inclusive em âmbito global.¹

De 1995 a 2018, o número de usuários de internet cresceu de aproximadamente 16 milhões para mais de 4,2 bilhões de pessoas, sendo que, do total de usuários, aproximadamente 440 milhões estão na América Latina.²

Freeman, Pierce e Dodd expõem que, na era da internet, os modelos de gestão nas empresas têm se alterado ante a velocidade da propagação da informação, de modo tal que a gestão das empresas que querem sobreviver nesse novo mercado passou a exigir maior

¹ ANDERSON, Chris. *The Long Tail*. Wired, Outubro, 2004. Disponível em: <<https://www.wired.com/2004/10/tail>>. Acesso em 10/10/2018.

² Dados relativos a junho de 2018. Disponível em: <<https://www.internetworldstats.com/stats.htm>>. Acesso em: 10 out. 2018.

horizontalidade, ou seja, atuação em maior escala e oferta de produtos e serviços a públicos mais diversificados.³

Atualmente, a tendência observada por Gates e Hemingway é confirmada, de modo que, em regra, as empresas estão se movimentando para aumentar sua conexão com o mundo e com seus parceiros de negócio – aqui considerados todos os públicos que se envolvem com as empresas, como fornecedores, clientes, funcionários e acionistas, especialmente por meio de canais na internet (sítios, redes sociais, aplicativos).⁴

O fenômeno da digitalização e do crescimento da internet é de tamanha relevância que é considerado um dos maiores fatores para o desenvolvimento e a inovação e a maior façanha da economia mundial desde a Revolução Industrial, conforme apontam Brynjolfsson e Kahin.⁵

Dimaggio *et al.*⁶ exploram o tema, afirmando que, mais do que a televisão, o rádio ou qualquer outro meio, a internet propicia aos seus usuários uma via ou um fórum em que as suas individualidades podem ser manifestadas, compartilhadas e pesquisadas, o que torna a tecnologia responsável por uma mudança social e comportamental mundial, mais intensa até do que a provocada pelas mídias predecessoras.

O desenvolvimento da internet ocasionou, inclusive, o surgimento de um novo tipo de comércio, denominado comércio eletrônico, para o qual a existência física de lojas ou estabelecimentos comerciais das empresas passou a ser dispensável.

Tais novas modelagens de negócio, brevemente explicitadas acima, concretizaram a substituição ou, no mínimo, a diminuição da realização de atividades comerciais presenciais, que demandariam interação humana ou a presença física no local onde está o consumidor, de modo que, na lógica da economia digitalizada, exsurge um desafio às ciências humanas, qual seja, a reinterpretação de conceitos forjados a partir da economia tradicional.

³ FREEMAN, R. Ed, PIERCE, Jessica, DODD, Richard. *Environmentalism and the New Logic of Business*. Nova York, USA, Oxford University Press, 2000.

⁴ "Haverá apenas dois tipos de empresas no novo milênio, as conectadas (online) e as fora do mercado (out-of-business)" GATES, B. e HEMINGWAY, C. *Business @ the speed of thought: using a digital nervous system*. New York: Warner Books. 1999. 470 p.

⁵ BRYNJOLFSSON, Erik; KAHIN, Brian. *Understanding the Digital Economy – Data, Tools, and Research*, p. 1 (MIT Press 2000); in OECD, *OECD Digital Economy Outlook 2015*, p. 11 (OECD 2015). Disponível em: www.oecd.org/Internet/oecd-digital-economy-outlook-2015-9789264232440-en.htm. Acesso em: 27 ago. 2019.

⁶ DIMAGGIO, Paul et al. Social implications of the Internet. *Annual Review of Sociology*. v. 27, p. 307-336, Aug. 2001. p. 307.

Sobre o desafio aqui tratado, Maranhão afirma haver duas correntes ou concepções distintas.⁷ A primeira, intitulada excepcionalista, entende a internet como um fenômeno que necessita de um direito próprio, ou seja, um direito novo, aplicável ao universo digital. A segunda, chamada por ele de não excepcionalista, defende que o direito existente deve ser aplicado ao novo fenômeno, sem que haja necessidade de criação de novos conceitos.

Fundamentos como a localização física dos contribuintes e a origem dos rendimentos já não fazem tanto sentido em algumas situações, assim como, especialmente na lógica brasileira, a distinção de atividades entre serviços ou mercadorias, assim como a distinção entre obrigações de “dar” ou de “fazer” se mostram impróprias em algumas situações.⁸

O próprio conceito de economia digital não encontra consenso na doutrina internacional, fato pelo qual aqui vale demarcar que este trabalho adota o conceito defendido por Bukht e Heeks,⁹ segundo o qual ela constitui parcela da geração de valor da economia que tem origem exclusiva ou prioritária em tecnologias digitais baseadas em bens ou serviços digitais.

Tal conceito é, de certa maneira, abarcado pela definição contida no dicionário de Oxford,¹⁰ que considera que se trata da economia cujo produto seja predominantemente oriundo de tecnologia digital, sobretudo transações eletrônicas realizadas com a utilização da internet.

⁷ “[...] é na atividade de interpretação que os conflitos no ciberespaço desafiam o direito de forma mais aguda. Esse desafio está presente em três dimensões inter-relacionadas: (i) emprego de metáforas: argumentos construídos a partir de metáforas do mundo físico para o digital são empregados como ferramentas heurísticas para classificar novas tecnologias em categorias já conhecidas presentes na legislação ou em precedentes; (ii) sopesamento de valores: dificuldades de categorização levam a argumentos baseados em políticas e valores potencialmente conflitantes ligados à internet (e.g. liberdade de expressão e privacidade); (iii) mudanças de estrutura conceitual: novas formas de produção, criação e relações econômicas, como ‘creative commons’ e ‘sharing economy’, ou novas tecnologias, como agentes eletrônicos, parecem exigir revisão de conceitos jurídicos fundamentais como personalidade jurídica, propriedade e responsabilidade civil. Diante dessas dificuldades interpretativas, os argumentos se polarizam em duas concepções antagônicas. A primeira, excepcionalista, tende a ver a internet como um campo específico, que demanda novas soluções, construindo-se um direito próprio para o universo digital. A segunda, não excepcionalista, vê apenas o mesmo direito aplicado a um novo objeto ou a relações jurídicas que meramente se travam por um novo meio de comunicação.”

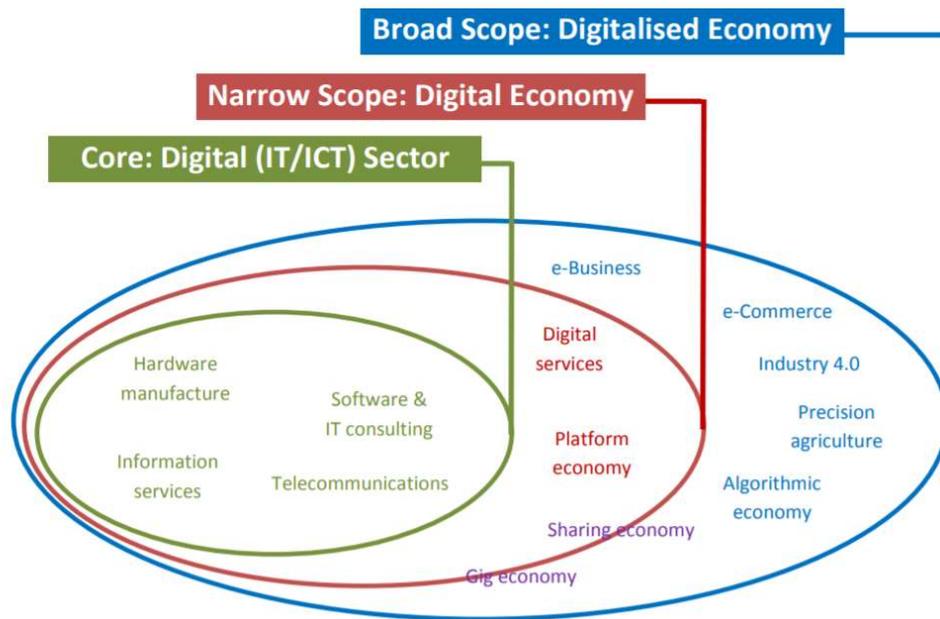
⁸ FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. Os desafios da tributação dos negócios desenvolvidos na economia digital. Out. 2018. Revista Consultor Jurídico. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-out-11/opiniao-desafios-tributacao-economia-digital>>. Acesso em: 18 out. 2018.

⁹ Bukht, Rumana; Heeks, Richard. Defining, Conceptualizing and Measuring the Digital Economy. *The Development Informatics Working Paper Series*, Paper No. 68. Centre for Development Informatics, Global Development Institute, SEED, University of Manchester, UK. 2017. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3431732. Acesso em: 18 set. 2019

¹⁰ OUP 2017. *Digital Economy*. Oxford Dictionary. Oxford, UK: Oxford University Press, 2017. Disponível em: <https://en.oxforddictionaries.com/definition/digital_economy>. Acesso em: 18 set. 2019.

O gráfico abaixo esclarece o conceito adotado por Bukht e Heeks para os quais as plataformas digitais multilaterais estão abrangidas pela Economia Digital, assim como pela Economia Digitalizada, que para os autores é um conceito mais amplo, que engloba a Economia Digital.

Gráfico 1 – Atividades da Economia Digital



Fonte: BUKHT; HEEKS (2017).

Desde os anos de 1990, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) promove estudos voltados à digitalização da economia. Um dos marcos dessa atuação foi a realização da Conferência de Ottawa, em que foram definidos princípios e recomendações que deveriam estar atrelados às atividades da economia digital.¹¹

Em 2013, estabeleceu-se a *OECD's Task Force on the Digital Economy* (TFDE), com o intuito de acompanhar o desenvolvimento da economia digital. Em 2015, a OCDE elaborou o relatório *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) para, em resumo, estabelecer

¹¹ Os princípios foram concentrados na denominada "Ottawa Taxation Framework Conditions", e, entre eles, podem-se destacar a Neutralidade, Eficiência, Certeza e Simplicidade, Efetividade e Equidade e a Flexibilidade.

15 ações necessárias, notadamente, para impedir casos em que haja a dupla não tributação de operações que atualmente ocorrem sob a égide do sistema tributário global.

Entre as ações previstas no relatório, a Ação 1 do BEPS endereçou temas ligados à tributação da economia digital, deixando expressamente marcado a intenção de identificar as principais dificuldades impostas pela economia digital e de desenvolver soluções para elas.

Como continuidade das ações levantadas pelo relatório de 2015, em março de 2018, a OCDE divulgou um relatório intermediário sobre a Ação 1 do BEPS (relatório intermediário do BEPS), que atualiza os desafios da tributação trazidos pela digitalização da economia e faz uma análise bastante completa do mercado digital, consolidando as impressões da doutrina especializada internacional, assim como as dos países participantes da OCDE sobre os novos negócios. Esse relatório traz, inclusive, uma classificação dos mercados, com exemplos de empresas atuantes em cada nicho.¹²

Nele, a OCDE reconhece a intensificação da digitalização da economia¹³ e o surgimento de vários modelos de negócio nos últimos anos, identificando as características que são usualmente observadas em certos modelos econômicos altamente digitalizados.¹⁴ Tais modelos econômicos serão um pouco mais bem explorados no próximo item.

Pode-se afirmar que até as observações e os princípios tributários levantados pela OCDE no espectro de globalização, desde a Conferência de Ottawa (1998), são plenamente transportáveis para a lógica brasileira, inclusive com relação à tributação do consumo nas transações econômicas internas.¹⁵

¹² Considerando que ainda há diferentes definições e nomenclaturas para a Economia Digital e as atividades surgidas a partir dessa situação, no presente trabalho adotam-se, como ponto de partida, as classificações e nomenclatura utilizadas pela OCDE para definir os mercados da economia digital, conforme consta em OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2018. Disponível em: <<https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264293083-en.pdf?expires=1578070748&id=id&accname=guest&checksum=E0C240C6A2F907C923AA2777438AF949>>. Acesso em 16 out. 2018. <https://doi.org/10.1787/9789264293083-en>. Acesso em 16/10/2018.

¹³ De acordo com o capítulo introdutório do referido relatório, “*Connectivity has become increasingly ubiquitous, with 83% of adults in OECD countries accessing the Internet in 2016, and 95% of businesses now benefitting from a high-speed Internet connection. The increasingly central role of digital technologies to people’s lives can be seen in the growth of global Internet traffic*”.

¹⁴ A TFDE realizou outros encontros em 2019 para endereçar os pontos levantados no relatório intermediário, divulgado em 2018. Como resultado dessas reuniões, foi divulgada consulta pública para tratar dos desafios da digitalização da economia. Disponível em: < <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf> >. Acesso em: 03 jan. 2020.

¹⁵ DERZI, Misabel Abreu Machado; ESTANISLAU, César Vale. Os desafios da tributação indireta do comércio eletrônico: estratégias para a simplificação da arrecadação tributária em operações B2C. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo.

As observações da OCDE não se afastam do que se observa no Brasil e na América Latina, ainda que, por ser essa uma região com países em desenvolvimento, os movimentos observados nos países desenvolvidos possam tardar um pouco mais para serem observados em sua plenitude aqui.

Na América Latina, estima-se que as redes de banda larga atendam 90% da população. De outro lado, os latinos têm cerca de 200 milhões de potenciais usuários que não têm acesso à banda larga móvel.

Tais dados demonstram que as empresas da economia digital sediadas na América Latina ainda deverão acessar um número maior de consumidores nos próximos anos, especialmente se forem implementadas políticas públicas de acesso à população mais carente.

De acordo com o Centro Regional de Estudos para o Desenvolvimento da Sociedade da Informação (Cetic.br), criado com o intuito de monitorar a evolução das tecnologias de informação e comunicação (TICs), especialmente o uso de internet, computadores e dispositivos móveis, o acesso à internet no Brasil está em contínuo crescimento e atinge cerca de 67% da população em geral.¹⁶

Dados da *Internet Live Stats*¹⁷ se aproximam dos indicados pelo Cetic.br, ao mostrarem que o número de indivíduos brasileiros conectados à internet no domicílio é superior a 139 milhões, o que corresponderia a 66,4% da população.¹⁸ Com isso, o Brasil se posiciona como o quarto maior país em número de usuários, atrás apenas da China (721 milhões), Índia (462 milhões) e Estados Unidos (286 milhões).

A despeito do alcance ainda limitado, o Brasil figura entre os quatro com maior troca de tráfego na internet,¹⁹ destacando-se entre os países com maior número de usuários de internet.

A pesquisa da *Internet Live Stats* ainda menciona que a taxa de crescimento do número de usuários de internet do Brasil, no ano de 2016, equivalente a 5,1%, foi bem

Tributação da Economia Digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 806-824.

¹⁶ Dados da pesquisa TIC Domicílios 2017, do Cetic.br. Disponível em: <http://data.cetic.br/cetic/explore?idPesquisa=TIC_DOM&idUnidadeAnalise=Usuarios&ano=2017>. Acesso em: 12 out. 2018.

¹⁷ INTERNET LIVE STATS. *Internet Users by Country.* 2017. Disponível em: <<http://www.internetlivestats.com/internet-users-by-country/>>. Acesso em: 12 out. 2018.

¹⁸ As estimativas da *Internet Live Stat* utilizaram como parâmetro a população total brasileira de 209 milhões de habitantes.

¹⁹ BARBOSA, Alexandre F. (Coord. exec. e edit.). *Banda larga no Brasil: um estudo sobre a evolução do acesso e da qualidade das conexões à Internet.* São Paulo: Comitê Gestor da Internet no Brasil, 2018.

superior à taxa de crescimento populacional (0,83%), o que representou o segundo maior crescimento entre os dez países com maior número de internautas.²⁰

Apesar do crescimento expressivo, a taxa de penetração correspondente a menos de 70% do total da população brasileira ainda está aquém daquelas encontradas nos países mais desenvolvidos,²¹ pelo que é possível inferir que existe uma correlação entre o nível de desenvolvimento e o acesso à internet.

O Brasil, portanto, possui grande volume populacional ainda não alcançado por serviços e empresas que atuam no mercado *on-line*. Desse modo, tendo em vista uma perspectiva de crescimento socioeconômico, pode-se dizer que há oportunidade para explorar e expandir o mercado digital brasileiro e bastante espaço para o surgimento de novas operações e empresas nesse ambiente.

1.2 Os modelos de negócios surgidos com a expansão da internet. Mercados multilaterais e plataformas multilaterais

Como ressaltado no relatório intermediário do BEPS, de março de 2018, o desenvolvimento científico impulsiona a digitalização da economia e o surgimento de novas tecnologias e negócios.

A Ação 1 do relatório BEPS de 2015 identificou diferentes tecnologias e mercados emergentes, entre os quais: (1) a Internet das Coisas, (2) as moedas digitais ou criptomoedas, (3) as funcionalidades de impressão 3D, (4) a evolução da robótica e (5) as empresas que exploram a economia compartilhada ou os mercados multilaterais.

A digitalização da economia também provocou alterações em mercados já existentes, como é o caso do surgimento das empresas que associam tecnologia avançada e inovação a atividades financeiras, denominadas comumente como “Fintechs”, que têm como mote tornar mais acessível o mercado de serviços financeiros e de crédito, cujo maior expoente no Brasil é o Nubank.²²

Ao identificar tal fenômeno, Jessica Kerner aponta que diversos desafios já são e serão enfrentados para a tributação das mencionadas atividades.²³

²⁰ A Índia teve crescimento bem acima do brasileiro (30,5%), e a Nigéria, terceiro maior crescimento entre os dez primeiros países, teve uma taxa de crescimento de (5,0%).

²¹ Reino Unido (91,6%), Japão (91,1%), Estados Unidos (88,5%) e Alemanha (88,0%).

²²https://www.iic.org/sites/default/files/documents/pub/pt/cii_-_oliver_wyman_-_a_revolucao_fintech.pdf

²³ Sobre o assunto, a autora afirma que “As the sharing economy continues to grow and evolve, tax laws and policies will need to be continuously monitored, updated, and reformed. In attempting to modernize laws and level the playing field between existing and new business models, lawmakers should apply the usual

Apenas alguns anos depois, a crescente importância dessas tendências tem sido confirmada. O próprio relatório intermediário do BEPS sobre os desafios da tributação oriundos da digitalização é um grande marco para orientação acerca das impressões do mundo, assim como para a classificação das novas operações surgidas com a economia digital.²⁴

1.2.1 Diferentes modelos de negócios surgidos com a economia digital e síntese dos impactos no sistema tributário

A seguir, far-se-á um breve resumo de algumas das dificuldades a serem enfrentadas pelos intérpretes nacionais na subsunção das operações surgidas no cenário da digitalização da economia ao ordenamento tributário pátrio.

Na sequência, serão abordadas, com maior aprofundamento, as operações relacionadas aos mercados multilaterais, às plataformas digitais e aos desafios da tributação intrínsecos a tais transações, que são o objeto de estudo específico deste trabalho.

1.2.1.1 Internet das Coisas (*Internet of Things* - IoT)

O mercado da Internet das Coisas, que se refere aos dispositivos que se interconectam de forma independente da ação humana, expande-se exponencialmente – até 31% de 2016 para 2017, devendo crescer 150% até 2020.²⁵

Gomes, Dias e Frota definem a Internet das Coisas a partir da previsão do artigo 1º do Decreto 8.234/14,²⁶ afirmando tratar-se de um fenômeno em que a conectividade está

principles guiding tax policy. Although governments have historically struggled to update tax laws and policy in response to technological changes, it is clear that technology will continue to advance and that governments need to be similarly forward-thinking in their tax policies with the goal of addressing new tax issues without stifling innovation”. KERNER, Jessica L. *Challenges of Taxing the Sharing Economy*, 2015. Disponível em: <<https://www.lexisnexis.com/lexis-practice-advisor/the-journal/b/lpa/archive/2015/11/25/challenges-of-taxing-the-sharing-economy.aspx>>. Acesso em: 08. out. 2018.

²⁴ OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2018. Disponível em: <<https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264293083-en.pdf?expires=1578070748&id=id&accname=guest&checksum=E0C240C6A2F907C923AA2777438AF949>>. Acesso em 16 out. 2018. Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018. Disponível em: <<https://doi.org/10.1787/9789264293083-en>>. Acesso em: 10 out. 2018.

²⁵ Como apontado no relatório intermediário do BEPS (2018).

²⁶ Artigo 1º do Decreto 8.234/2014: "sistemas de comunicação máquina a máquina os dispositivos que, sem intervenção humana, utilizem redes de telecomunicações para transmitir dados a aplicações remotas com o

avançada e, além da conexão entre pessoas, “os dispositivos utilizados pelos usuários também estão conectados e executam funções pré-programadas a depender dos dados coletados, de modo a permitir o oferecimento de diversas utilidades”.²⁷

Mais recentemente, em 25 de junho de 2019, o Decreto 9.854/19 revogou o Decreto 8.234/14 e instituiu o Plano Nacional de Internet das Coisas, definindo IoT como “infraestrutura que integra a prestação de serviços de valor adicionado com capacidades de conexão física ou virtual de coisas com dispositivos baseados em tecnologias da informação e comunicação existentes e nas suas evoluções”²⁸

Para Schoueri e Galdino,²⁹ a Internet das Coisas é formada por quatro elementos: (i) objetos físicos, (ii) conectados à internet e/ou entre si, (iii) que possuem capacidade de intercambiar dados, (iv) tudo sem depender necessariamente da intervenção humana.

Uma das principais discussões a respeito da tributação da Internet das Coisas relaciona-se à sua possível caracterização como serviço de telecomunicação. Maitto afirma que, a despeito da definição trazida pelo Decreto 9.854/2019 permitir um afastamento da possibilidade de tributação da IoT pelo ICMS-Comunicação, problemas relacionados ao conflito de competência entre estados (Imposto sobre Circulação de Mercadorias - ICMS) e municípios (ISS) para tributação de atividades de empresas de tecnologia também se observariam para a Internet das Coisas, já que esta pode abranger operações mistas como a venda de mercadoria, o licenciamento de software e a prestação de serviços.³⁰

objetivo de monitorar, medir e controlar o próprio dispositivo, o ambiente ao seu redor ou sistemas de dados a ele conectados por meio dessas redes". BRASIL. Decreto nº 8.234 de 2 de maio de 2014. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2014/Decreto/D8234.htm>. Acesso em: 18 ago. 2019.

²⁷ GOMES, Eduardo de Paiva; DIAS, Felipe Wagner de Lima; FROTA, Phelipe Moreira Souza. A tributação da internet das coisas e a capacidade contributiva dos robôs. Mai. 2019. Revista Consultor Jurídico. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2019-mai-14/opiniao-tributacao-internet-coisas-uso-robos>>. Acesso em: 18.08.2019.

²⁸ BRASIL. Decreto nº 9.854 de 25 de junho de 2019. Institui o Plano Nacional de Internet das Coisas e dispõe sobre a Câmara de Gestão e Acompanhamento do Desenvolvimento de Sistemas de Comunicação Máquina a Máquina e Internet das Coisas. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/decreto/D9854.htm. Acesso em: 18.08.2019.

²⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. Internet das coisas à luz do ICMS e do ISS: entre mercadoria, prestação de serviço de comunicação e serviço de valor adicionado. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. *Tributação da Economia Digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 245-268.

³⁰ SILVEIRA, Ricardo Maitto da. *O Plano Nacional de Internet das Coisas e os impactos tributários*. Jul. 2019. Estado de São Paulo. Disponível em: <https://politica.estadao.com.br/blogs/fausto-macedo/o-plano-nacional-de-internet-das-coisas-e-os-impactos-tributarios/>. Acesso em: 18 ago. 2019.

Ao analisar a questão, os autores supracitados ressaltam a dificuldade de definição da natureza e a complexidade das transações realizadas neste espectro,³¹ de modo que se deve considerar a possibilidade de interpretá-las como eventuais sucessivas prestações de serviços e não somente como a venda de uma mera mercadoria.³²

1.2.1.2 Criptomoedas

As criptomoedas também passaram por uma inequívoca expansão nos últimos anos e, apesar de haver alguns questionamentos sobre a legalidade e viabilidade do mercado, atualmente existem mais de 2400 criptomoedas no mundo.³³

Elas podem ser também chamadas de moedas virtuais, que representam valores e são lançadas por desenvolvedores particulares conforme definição tecida pelo FMI (Fundo Monetário Internacional).³⁴

A tecnologia *blockchain*³⁵, que surgiu associada às criptomoedas, também é apontada pelo relatório intermediário do BEPS como relacionada às moedas virtuais, mas

³¹ A tributação na era da tecnologia traz questionamentos quanto à conformidade do sistema tributário atual para exigência dos tributos. Sem prejuízo quanto às saudáveis discussões sobre o tema, também é importante que o debate esteja voltado à necessidade de compreensão dos negócios desenvolvidos na era da tecnologia, o que pode ser viabilizado com maior efetividade pela aproximação da relação entre contribuinte e Fisco. De fato, a mera alteração do sistema tributário não produzirá os efeitos desejados se a maneira pela qual o sistema é aplicado permanecer a mesma. GOMES, Eduardo de Paiva; DIAS, Felipe Wagner de Lima; FROTA, Phelipe Moreira Souza. A tributação da internet das coisas e a capacidade contributiva dos robôs. Mai. 2019. Revista Consultor Jurídico. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-mai-14/opiniaotributacao-internet-coisas-uso-robos>. Acesso em: 18 ago. 2019.

³² Schoueri e Galdino afirmam isso ao dar como exemplo a exemplo os serviços de chamada de emergência inteligente e da comercialização de roupas inteligentes. (SCHOUERI; GALDINO, 2018. p. 245-268).

³³ COINMARKETCAP. *Cryptocurrency Market Capitalizations*. Disponível em; <https://coinmarketcap.com>. Acesso em: 06 jan 2020.

³⁴ “VCs are digital representations of value, issued by private developers and denominated in their own unit of account. VCs can be obtained, stored, accessed, and transacted electronically, and can be used for a variety of purposes, as long as the transacting parties agree to use them. The concept of VCs covers a wider array of “currencies,” ranging from simple IOUs of issuers (such as Internet or mobile coupons and airline miles), VCs backed by assets such as gold, and “cryptocurrencies” such as Bitcoin.” INTERNATIONAL MONETARY FUND. Monetary and Capital Markets, Legal, and Strategy and Policy Review Departments. *Virtual Currencies and Beyond: Initial Considerations*. Disponível em: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/sdn/2016/sdn1603.pdf>>. Acesso em: 03 jan.2020.

³⁵ De acordo com Fernando Ulrich: “Todas as transações que ocorrem na economia Bitcoin são registradas em uma espécie de livro-razão público e distribuído chamado de blockchain (corrente de blocos, ou simplesmente um registro público de transações), o que nada mais é do que um grande banco de dados público, contendo o histórico de todas as transações realizadas. Novas transações são verificadas contra o blockchain de modo a assegurar que os mesmos bitcoins não tenham sido previamente gastos, eliminando assim o problema do gasto duplo. A rede global peer-to-peer, composta de milhares de usuários, torna-se o próprio intermediário” (ULRICH, Fernando. *Bitcoin: a moeda na era digital*. São Paulo: Instituto Ludwig Von Mises Brasil, 2014, p. 18).

também aplicável em outras situações, como tecnologia validadora de operações e contratos.³⁶

Até 2018, no ordenamento brasileiro, não havia nenhuma menção específica ao tratamento tributário aplicável às moedas virtuais, com exceção de manifestações da Receita Federal do Brasil que indicavam que os ganhos apurados por pessoas físicas na negociação de tais moedas deveriam ser tributados como ganhos de capital.³⁷

Em maio de 2019, contudo, a Receita Federal do Brasil estabeleceu algumas regras endereçadas a esse mercado, por meio da Instrução Normativa 1.888/19.³⁸

Essa norma estabelece, inclusive, uma definição de criptoativo³⁹ e cria obrigações que se aplicam às corretoras que operam com criptomonedas no país, mormente a necessidade de reporte às autoridades relativamente às transações realizadas por seus clientes, incluindo nome, valores, datas e taxas.

³⁶ “Although many observers have raised concerns about their underlying stability and value, more than 1 500 crypto-currencies are now in existence. Their underlying distributed ledger technology, blockchain, is also offering a number of other applications, many of which are still being explored. This includes enhanced security and protection features, which could provide a more secure record of transactions and other dimensions of economic activity. This is particularly important noting the significant numbers of digital security incidents now being experienced by individuals online” (OECD, 2018). Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264293083-en.pdf?expires=1540691060&id=id&accname=guest&checksum=C0738B2CCAB6A9E7D95C41994155C09D>. Acesso em: 16 out. 2018.

³⁷ “447 – As moedas virtuais devem ser declaradas?

Sim. As moedas virtuais (bitcoins, por exemplo), muito embora não sejam consideradas como moeda nos termos do marco regulatório atual, devem ser declaradas na Ficha Bens e Direitos como ‘outros bens’, uma vez que podem ser equiparadas a um ativo financeiro. Elas devem ser declaradas pelo valor de aquisição. Atenção: Como esse tipo de ‘moeda’ não possui cotação oficial, uma vez que não há um órgão responsável pelo controle de sua emissão, não há uma regra legal de conversão dos valores para fins tributários. Entretanto, essas operações deverão estar comprovadas com documentação hábil e idônea para fins de tributação.

607 – Os ganhos obtidos com a alienação de moedas ‘virtuais’ são tributados?

Os ganhos obtidos com a alienação de moedas virtuais (bitcoins, por exemplo) cujo total alienado no mês seja superior a R\$ 35.000,00 são tributados, a título de ganho de capital, à alíquota de 15%, e o recolhimento do imposto sobre a renda deve ser feito até o último dia útil do mês seguinte ao da transação. As operações deverão estar comprovadas com documentação hábil e idônea”. Disponível em <http://idg.receita.fazenda.gov.br/interface/cidadao/irpf/2018/perguntao/perguntas-e-respostas-irpf-2018-v-1-0.pdf>. Acesso em: 16 out. 2018.

³⁸ Art. 1º Esta Instrução Normativa institui e disciplina a obrigatoriedade de prestação de informações relativas às operações realizadas com criptoativos à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB).

³⁹ DAS DEFINIÇÕES

Art. 5º Para fins do disposto nesta Instrução Normativa, considera-se:

I - criptoativo: a representação digital de valor denominada em sua própria unidade de conta, cujo preço pode ser expresso em moeda soberana local ou estrangeira, transacionado eletronicamente com a utilização de criptografia e de tecnologias de registros distribuídos, que pode ser utilizado como forma de investimento, instrumento de transferência de valores ou acesso a serviços, e que não constitui moeda de curso legal;[...] BRASIL. Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa 1.888 de 10 de julho de 2019. Altera a Instrução Normativa RFB nº 1.888, de 3 de maio de 2019, que institui e disciplina a obrigatoriedade de prestação de informações relativas às operações realizadas com criptoativos à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB). Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=102230>. Acesso em: 10 ago. 2019.

Os deveres de informação em questão também são aplicáveis a pessoas físicas que negociam criptomoedas sem a utilização de corretoras, nos casos em que as transações por eles operadas ultrapassem R\$ 30.000,00 (trinta mil reais) no mês.

Ao analisarem a tributação sobre criptoativos, Medaglia e Visini se manifestam no sentido de afastar eventuais tentativas de tributação das operações com moedas virtuais pelo ICMS ou IPI.⁴⁰ Por outro lado, reconhecendo que é possível fazer um paralelo entre as moedas virtuais e o ouro, entendem os referidos autores que é possível discutir a eventual necessidade de tributação, pelo IOF, de moedas virtuais no Brasil.

Nesse sentido, por também ser um fenômeno muito recente, é provável que haja bastante controvérsia e discussão a respeito da tributação de criptomoedas nos próximos anos.

1.2.1.3 Impressão 3D e robótica

Passando às tecnologias de impressão 3D e robótica, nos últimos anos, tem-se reconhecido a capacidade disruptiva de tais iniciativas.⁴¹

Estudo da Consultoria Ernst & Young afirma que a tecnologia de impressão 3D pode ser mais impactante para a economia até do que os computadores pessoais (PCs).⁴²

Sobre o tema, Veitzman levanta alguns problemas que se enfrentariam em razão da expansão dessa tecnologia, citando a impossibilidade de arrecadação do IPI na produção/impressão final do bem de consumo, mas apontando que o maior embate deve se dar na tributação, pelo ICMS ou pelo ISS, dos softwares e aplicativos que, após download de modelo digital de uma roupa, por exemplo, farão a interpretação do plano e a transmissão para as impressoras.⁴³

⁴⁰ MEDAGLIA, Thiago Rufalco; VISINI, Eric Simões. Breves considerações sobre o tratamento legal, contábil e fiscal das moedas virtuais. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. *Tributação da Economia Digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 624-640.

⁴¹ O relatório intermediário do BEPS (2018) ressalta o aspecto disruptivo de tais tecnologias: “In 3D printing, we once again have a new technology that could upend supply chains, business models, customer relationships — entrepreneurship itself. 3D printing could do to physical goods what cloud computing is now doing to digital services; what the PC, internet and smart mobility have done to computing; what outsourcing did to software development and business processing. That is, take mass distribution and innovation to the next level, while realigning the very geography of work and trade”.

⁴² Disponível em: [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-3d-printing-taxation-issues-and-impacts/\\$FILE/ey-3d-printing-issues-impacts.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-3d-printing-taxation-issues-and-impacts/$FILE/ey-3d-printing-issues-impacts.pdf). Acesso em: 18 out. 2019.

⁴³ VEITZMAN, Flávio. Impressão 3D e sistema tributário disfuncional. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. *Tributação da Economia Digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva, 2018, pp. 899-905.

1.2.1.4 Computação em nuvem (*cloud computing*)

Outro setor que também levanta diversos questionamentos é o de Computação em Nuvem, que engloba Infraestrutura, Plataformas e *Softwares*, todos entendidos como prestações de serviço, em princípio, que abarca gigantes do mercado da internet, como Amazon, Microsoft Windows, Outlook, Gmail, Oracle, Salesforce, Totvs e também possui diversas discussões doutrinárias, no Brasil e no mundo, segundo Galhardo e Asseis.⁴⁴

De fato, observa-se que o mercado é gigantesco, especialmente ao se verificar que os gastos mundiais em infraestrutura de tecnologia da informação (TI) em nuvem correspondem a quase metade do total dedicado à infraestrutura de TI, com crescimento de quase 50% em relação a 2017.⁴⁵

1.2.2 Mercados multilaterais e plataformas multilaterais

As empresas que exploram os mercados multilaterais por meio de plataformas digitais não criaram, mas alteraram a configuração de negócios já existentes a partir da utilização da tecnologia e da internet.

Esse nicho será explicitado com maior detalhamento na sequência, uma vez que a tributação pelo ISS das atividades desenvolvidas por meio de plataformas digitais é o objeto do presente estudo.

1.2.2.1 A internet e a expansão dos mercados multilaterais

Os mercados *off-line* ou *online* podem ser categorizados como mercados simples (com apenas um lado) ou de múltiplos lados.⁴⁶ Tal classificação diz respeito à interação dos vendedores com seus consumidores ou de fornecedores de serviços e seus usuários.

⁴⁴ GALHARDO, Luciana Rosanova; ASSEIS, Pedro Augusto do Amaral Abujamra. IaaS, PaaS, SaaS e os reflexos tributários da Cloud Computing desenvolvida no exterior. *In*: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. *Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva, 2018, pp. 533 e ss.

⁴⁵ CLOUDCOMPUTING. Nuvem responde por quase 50% dos gastos com infraestrutura de TI. 2018.

Disponível em:

<http://www.convergenciadigital.com.br/cgi/cgilua.exe/sys/start.htm?UserActiveTemplate=site&inoid=49095&sid=97>. Acesso em: 10 out. 2019.

⁴⁶ “Take the example of an online platform which helps individuals to rent accommodation by linking hosts and guests. Both types of end-users, hosts and guests, indirectly benefit if there are more end-users on the

Anteriormente à expansão da internet, num ambiente em que as empresas atuavam somente de forma *off-line*, a atuação comercial era muito mais focada em relações unilaterais, em que apenas um dos lados da relação de comércio era visto como consumidor ou usuário.

Era mais raro observar empresas que lidavam com alto volume de clientes, que poderiam estar em diferentes lados de uma cadeia, inclusive representando interesses distintos.⁴⁷ Normalmente, quando se observava um dos lados que não era denominado cliente, ainda que aquele que ocupasse esse outro lado fosse entendido como parceiro de negócio, no mercado *off-line*, em regra, esse lado era classificado ou entendido como fornecedor.

Dois fatores podem ser apontados como definidores dos mercados multilaterais: (i) a presença de externalidades de rede indireta, que pode ser caracterizada ao se identificar o aumento de valor ou da utilidade para um lado da cadeia quando há uma elevação do número de usuários do outro lado e (ii) a ausência de neutralidade nas estratégias de precificação, de modo que seja possível reduzir os preços ou as cobranças para algum dos lados da cadeia, especialmente com o intuito de promover um aumento de usuários desse lado.⁴⁸

A essência dos mercados *online*, a partir desse ponto de vista, fundamenta-se no fornecimento de serviços de intermediação entre os lados que compõem a relação de consumo, de forma que, para essas atividades, empresas que usualmente seriam tidas como fornecedores num contexto de comércio *off-line*, passam a ser entendidas como clientes dessas plataformas intermediadoras, conforme conclui o relatório supracitado:

As seen from this perspective, online platforms essentially provide intermediation services across the different sides of a digital market (Caillaud and Jullien, 2003; Rosenblatt and Stark, 2016) and may differ according to the degree of control over their users (Aslam and Shah, 2017).⁴⁹

other side of the market: guests benefit from having more hosts to choose from and hosts benefit from having more guests.” (OCDE, 2018).

⁴⁷ Os clientes dessas empresas são considerados sempre os consumidores finais, usualmente pessoas físicas, de modo que a relação das empresas com os fornecedores de insumos/produtos usualmente sempre foi direta com as revendedoras.

⁴⁸ OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris: OECD Publishing, 2018. Disponível em: <<https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264293083-en.pdf?expires=1578070748&id=id&accname=guest&checksum=E0C240C6A2F907C923AA2777438AF949>>. Acesso em 16 out. 2018.

⁴⁹ OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris: OECD Publishing, 2018. Disponível em:

Como se observa no trecho transcrito, o principal ponto de diferenciação entre os modelos de negócio *online* está justamente no nível de controle que as plataformas – e as empresas que as detém, por consequência – exercem sobre os usuários.

São fatores decisivos para que as empresas que atuam nesses mercados sobrevivam e prosperem: (i) o atingimento de uma massa relevante de usuários nos distintos lados das plataformas e (ii) a maleabilidade para definição e alteração de precificação dos serviços e de distribuição dos preços a serem cobrados de cada lado, a depender das condições mercadológicas.⁵⁰

Os exemplos brasileiros ilustram bem os fatores identificados acima. As empresas que atuam no mercado de entrega *online* de comida (iFood, Rappi, UberEats), assim como as empresas de serviço de transporte privado (Cabify, 99, Uber), do início de suas atuações até hoje, promovem uma precificação dos serviços abaixo do que seria praticado usualmente no mercado ou do que é aplicado por concorrentes que atuam no mercado *off-line* (táxis, empresas de entrega de comida por telefone e entregas realizadas pelos próprios restaurantes), ao concederem descontos – subsidiados pelas empresas – aos usuários finais.⁵¹

Tal comportamento tem três objetivos em especial: (i) a ampliação do volume de usuários cadastrados, (ii) a busca pelo domínio do mercado e (iii) a fidelização dos clientes.

A comparação entre empresas que atuam no mesmo nicho de mercado, porém em ambientes distintos (*online* ou *off-line*) também ilustra bem o que se afirma.⁵²

<<https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264293083-en.pdf?expires=1578070748&id=id&accname=guest&checksum=E0C240C6A2F907C923AA2777438AF949>>. Acesso em 16 out. 2018.

⁵⁰ Conforme afirmam Lambrecht *et al.*, “For digital products delivered online, many firms can charge customers for access to content, sell information about their customers, or sell their customers’ attention in the form of online advertising. Firms can also combine multiple revenue streams, for example charge customers for a subset of services and generate additional revenues from selling advertising or information. For example, to monetize news online (e.g., nytimes.com) firms have long focused on advertising revenues but are increasingly offering subscriptions. Revenue models for music and movies (e.g., iTunes, Pandora, YouTube, Netflix) range from selling song-by-song to adsupported and paid streaming. E-books (e.g., Kindle, Overdrive) are sold by the book or rented. Providers of games (e.g. Zynga, World of Warcraft) rely on a wide range of revenue models including in-app purchases, subscription, ads, and purchase whereas software as a service (e.g. Dropbox) is offered by subscription or one-off purchase”. LAMBRECHT, A. *et al.* (2014), “How do firms make money selling digital goods online?”, *Marketing Letters*. Disponível em: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2363658>. Acesso em: 03 jan. 2020.

⁵¹ A esse respeito: <https://veja.abril.com.br/economia/99-baixa-o-preco-e-acirra-guerra-de-aplicativos-de-transporte/>.

⁵² “When you think about it, most successful businesses on the Internet are about aggregating the Long Tail in one way or another. Google, for instance, makes most of its money off small advertisers (the long tail of advertising), and eBay is mostly tail as well—niche and one-off products. By overcoming the limitations of geography and scale, just as Rhapsody and Amazon have, Google and eBay have discovered new markets

No caso da antiga Blockbuster, locadora de vídeos, por exemplo, ainda que houvesse lojas físicas muitos grandes, ela poderia colocar à disposição do consumidor um número limitado de DVDs. De outro lado, a Netflix ou o Amazon Prime Video, podem oferecer milhares de títulos de filmes e documentários por meio de suas plataformas digitais, de modo que o mercado, ao se digitalizar, elevou exponencialmente seu alcance.

Com a expansão massiva da internet, alguns negócios surgiram e outros reestruturaram sua lógica de distribuição, permitindo um volume de oferta e alcance nunca imaginado até o advento da internet, o que trouxe benefícios a todas as entidades que participam dessas cadeias de negócio.⁵³

Podemos observar alguns aspectos comuns nas análises acadêmicas do fenômeno da digitalização da economia especialmente aplicáveis aos mercados *on-line*. Primeiramente, é possível afirmar que os mercados emergentes na economia digital possuem ou buscam obter uma cadeia de usuários e clientes muito maior do que as empresas do mercado *off-line* costumavam ter.

Sobre o assunto, Oei e Ring afirmam que as plataformas tecnológicas (ou digitais) permitem que fornecedores e consumidores interajam e transacionem com facilidade sem precedentes.⁵⁴

Dessa afirmação se extrai, por exemplo, que, quanto maior a presença de usuários, melhor será a utilidade de uma plataforma para os seus componentes ou que, quanto mais usuários e produtos ofertados por uma revendedora de produtos, por exemplo, maior o benefício tanto para os usuários quanto para os fornecedores e para o revendedor.

and expanded existing ones.” (ANDERSON, Chris. *The Long Tail*. Wired, Oct. 2004. Disponível em: <<https://www.wired.com/2004/10/tail>>. Acesso em 10 out. 2018).

⁵³ ANDERSON, Chris. *The Long Tail*. Wired, Outubro, 2004. Disponível em: <<https://www.wired.com/2004/10/tail>>. Acesso em 10/10/2018.

⁵⁴ “The technological platforms employed by these startups enable individual producers and consumers to transact with each other with unprecedented ease.3 Also known as “collaborative consumption,” the “peer-to-peer economy,” or “peer-to-peer consumption,” a broad range of commentators suggest that the sharing economy is transforming the way people consume and supply goods and services, such as transportation, accommodations, and task help.” OEI, Shu-Yi; RING, Diane M. Can sharing be taxed? *Washington University Law Review*, v. 93, n. 4, p. 989-1069, 2016, Disponível em: https://openscholarship.wustl.edu/cgi/viewcontent.cgi?referer=&httpsredir=1&article=6210&context=law_lawreview. Acesso em: 27 out. 2018.

1.2.2.2 Mercados multilaterais e as plataformas digitais multilaterais

Considerando a visão constante do item anterior acerca dos mercados multilaterais, passa-se a identificar os diferentes tipos de negócios abarcados por essa definição para, conseqüentemente, tratar-se das plataformas digitais multilaterais.

A OCDE menciona quatro tipos de modelos de negócios e empresas existentes que atuam com mercados multilaterais, que também auxiliam a categorizar as atividades como sujeitas à tributação pelo ICMS ou ISS, quais sejam: (i) revendedores, (ii) empresas verticalmente integradas, (iii) fornecedores de insumos e (iv) plataformas multilaterais.

Amazon (comércio eletrônico), Alibaba, Spotify e Netflix (nos casos em que a empresa adquire conteúdo) podem ser classificados como revendedores, pois atuam, em suma, adquirindo e revendendo produtos e direitos, controlando os preços e assumindo responsabilidade perante os clientes finais, sem permitir, portanto, interação entre os usuários e os fornecedores. Além disso, uma característica dos revendedores é a ausência de exigência de que os usuários se afilem à plataforma.

Sobre as atividades do Spotify, José Eduardo Soares de Melo,⁵⁵ alinhando-se, de certa forma à classificação acima, defende que, no Brasil, ainda que a recente Lei Complementar 157/16 ⁵⁶tenha incluído na lista de serviços item que diz respeito à atividade de streaming, não haveria, nessa atividade, uma “obrigação de fazer” que possa respaldar a incidência de ISS. O tema é controverso e deve ensejar análise mais aprofundada em outro trabalho.

Huawei (*hardware* e computação em nuvem), Netflix (produção cinematográfica), Amazon Studios (produção) podem ser entendidas como empresas verticalmente integradas, ou seja, empresas que adquiriram a propriedade sobre os fornecedores e, assim, integraram o lado de suprimento do mercado dentro de seus negócios.

⁵⁵ MELO, José Eduardo Soares de. A Lei Complementar n. 157/2016 à luz da Constituição Federal: aspectos relacionados à retroatividade e aos campos de incidência de ICMS e do ISS na atividade de difusão de vídeos, áudio e textos de internet. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. *Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 272-273.

⁵⁶ BRASIL. Lei Complementar nº 157 de 29 de dezembro de 2016. Altera a Lei Complementar no 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, a Lei no 8.429, de 2 de junho de 1992 (Lei de Improbidade Administrativa), e a Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990, que “dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidos, pertencentes aos Municípios, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp157.htm.. Acesso em: 11 nov. 2019.

Já os fornecedores de insumos (Intel – processadores, por exemplo) seriam as empresas ou indivíduos que fornecem matéria-prima necessária à produção de outra empresa, seja de bens ou serviços, tendo como clientes somente outras empresas (B2B).

Por fim, as plataformas digitais multilaterais são assim entendidas por intermediarem transações entre seus usuários finais e determinados fornecedores, que também são entendidos como usuários das plataformas, sem, contudo, assumirem os riscos e benefícios das transações em si, que são mantidos, em regra, sob a responsabilidade dos fornecedores.

Verifica-se que diversas empresas, surgidas com o advento da internet e da economia digital, adequam-se ao conceito apresentado de plataformas multilaterais, como Uber, Didi Chuxing, 99 Pop (transporte privado de passageiros), Airbnb, Booking Apartments (hospedagem), Amazon, Netshoes, Mercado Livre (*marketplaces*), UberEats, iFood, Rappi (entregas de comida).

As referidas empresas encontram-se em franco crescimento, especialmente na América Latina, em que o comércio eletrônico teve uma das maiores taxas de crescimento mundial em 2017, movimentando US\$ 71,2 bilhões para a região.⁵⁷

Como afirma Piscitelli,⁵⁸ o crescimento da economia digital e das plataformas multilaterais é irrefutável, sendo que o aparecimento de empresas como Airbnb, 99, Uber e iFood, que ampliam a possibilidade de acesso a bens e serviços, todavia sem assumir a propriedade de bens e tampouco realizar a prestação dos serviços disponibilizados aos usuários, demonstra suficientemente a relevância desse mercado.

A classificação de tais plataformas multilaterais como meras intermediárias e não como revendedoras faz com que, *a priori*, no Brasil, as atividades de tais empresas se afastem da tributação pelo ICMS e se sujeitem, caso sejam atendidos os critérios necessários para tanto, à tributação pelo ISS.

A diferenciação acima é uma simplificação de discussão que ainda encontra posições divergentes na doutrina e jurisprudência brasileiras, especialmente no que se refere a alguns serviços prestados por meio de *softwares* e à sujeição do *software* à tributação pelo ICMS, por exemplo. Todavia, tal discussão não compõe o cerne do

⁵⁷ O México possui o maior mercado, com um gasto anual de US\$ 21 bilhões. O Brasil vem na segunda posição, com US\$ 18,86 bilhões. Argentina (US\$ 6,83 bi), Colômbia (US\$ 4,93 bi), Chile (US\$ 3,7 bi) e Peru (US\$ 3 bi) (COMPUTERWORLD. Brasil e México dominam mercado de e-commerce na América Latina. 2018. Disponível em: <https://computerworld.com.br/2018/09/17/brasil-e-mexico-dominam-mercado-de-e-commerce-na-america-latina/>). Acesso em: 10 out. 2019.

⁵⁸ PISCITELLI, Tathiane. Tributação da Economia Compartilhada: caso das plataformas digitais de transporte e hospedagem sob a perspectiva do ISS. In: PISCITELLI, Tathiane. *Tributação da Economia Digital*. São Paulo: RT, 2018. p. 416-429.

presente trabalho, que visa entender como o ISS incidiria sobre as atividades desenvolvidas por meio de plataformas.

Resumido o modelo de atuação e expostas as razões pelas quais as plataformas multilaterais surgiram e expandiram de forma clara nos últimos anos, segue-se para a análise da subsunção de tais atividades ao conceito de serviço previsto no ordenamento pátrio, para, ato contínuo, buscar definir a melhor forma de se tributar essas atividades pelo ISS, caso sejam elas entendidas como prestação de serviços sujeitas ao referido imposto.

2 O ISS DEVE INCIDIR SOBRE AS ATIVIDADES REALIZADAS POR MEIO DE PLATAFORMAS DIGITAIS?

No Brasil, diversas empresas que atuam por meio de plataformas digitais foram criadas na última década, na conjuntura trazida pela expansão do acesso à internet. Muitas outras surgiram em outros países e, pela facilidade intrínseca de acesso ao mercado digitalizado e aos serviços oferecidos, instalaram-se no país.

É possível identificar alguns nichos em que a atuação dessas novas plataformas multilaterais se expandiu, fazendo-as movimentar um mercado relevante no país. São eles: transporte privado de passageiros,⁵⁹ hospedagem e turismo,⁶⁰ entregas de comida,⁶¹ *marketplaces*⁶² em geral,⁶³ redes sociais.

No presente trabalho, propõe-se a descrição e análise dos desafios da tributação pelo ISS sobre empresas dos três primeiros nichos mencionados, que podem ser também chamados de *marketplaces* de internet específicos, representados, respectivamente, pelas seguintes empresas para cada nicho: Uber e 99, Airbnb e Booking e iFood, Uber Eats e Rappi.

As análises serão feitas a partir de informações acessíveis ao público em geral e usuários, tendo como exemplos os termos e condições de uso, sítios oficiais, aplicativos sítios de notícias e informações constantes da doutrina, jurisprudência que analise operações específicas.

⁵⁹ A esse respeito: <https://revistapegn.globo.com/Startups/noticia/2018/01/99-confirma-venda-para-uber-chineses.html>

⁶⁰ A esse respeito: <https://www.valor.com.br/empresas/5308395/prefeituras-e-hoteis-reagem-ao-crescimento-do-airbnb>

⁶¹ A esse respeito: <https://www.valor.com.br/empresas/5653507/dona-do-ifood-recebe-aporte-de-us-124-milhoes>.

⁶² Conforme expõem Paulo Roberto Coimbra Silva e Pedro Henrique Alves Mineiro, “*Marketplace* é um termo originário da língua inglesa, a partir da junção de dois outros termos: *market*, que significa ‘mercado’, e *place*, que significa ‘lugar’ [...] A partir da evolução do conceito, todavia, passou-se a admitir a existência de *marketplaces* digitais, que também são espaços abertos, porém virtuais, onde se realiza a comercialização de produtos e serviços” (SILVA, Paulo Roberto Coimbra; MINEIRO, Pedro Henrique Alves. Tributação sobre o consumo no marketplace digital e o novo conceito de serviços na jurisprudência do STF. In: MATA, Juselder Cordeiro da; BERNARDES, Flávio Couto Bernardes; LOBATO, Valter de Souza. *Tributação na sociedade moderna: economia digital, compliance tributária, direitos sociais T822 e reforma tributária*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2019. p. 558-574).

⁶³ A esse respeito: <https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2017/01/1849996-plataformas-de-e-commerce-crescem-com-produtos-de-outras-empresas.shtml>.

2.1 Subsunção das plataformas digitais ao conceito de serviço

Para se definir a possibilidade de incidência do ISS sobre as plataformas digitais, é de rigor explorar o conceito de serviços adotado pelo ordenamento brasileiro.

Destarte, cabe passar pelas diferentes correntes doutrinárias, assim como pelo posicionamento do STF quanto ao tema, para, em seguida, buscar a melhor interpretação para as atividades ora em análise.

2.1.1 Evolução da doutrina e jurisprudência sobre o conceito de serviço e posição adotada neste trabalho

A Constituição Federal, ao tratar da competência tributária, atribuiu à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios o poder para instituir tributos. Ao fazê-lo, delimitou a competência de tais entes políticos por meio das denominadas “limitações ao poder de tributar”.⁶⁴

⁶⁴ Seção II - DAS LIMITAÇÕES DO PODER DE TRIBUTAR

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003\)](#)

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.

§ 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.

Observado o âmbito de competência atribuído a cada um, aos entes políticos foi concedida a faculdade de instituir tributos e, como consequência, em razão de política econômica, fiscal e/ou social, de instituir benefícios fiscais, estabelecer alíquotas mínimas ou aumentar as referidas alíquotas, por exemplo.⁶⁵

Como exposto por Schoueri, as pessoas jurídicas de Direito Público da federação brasileira têm mais do que somente autonomia orçamentária, já que o constituinte ainda lhes atribuiu competência para instituírem tributos, desde que agindo dentro dos limites impostos pela própria Constituição.⁶⁶

§ 2º A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

§ 3º As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

§ 4º As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

§ 5º A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Art. 151. É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;

II - tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes;

III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 28 jun. 2018.

⁶⁵ “De fato, quem cria tributos pode, por igual modo, aumentar a carga tributária (agravando a alíquota ou a base de cálculo da exação), diminuí-la (adotando o procedimento inverso) ou, até, suprimi-la, por intermédio da não tributação pura e simples. Pode, ainda, isentar tributos. Tudo vai depender de uma decisão política, a ser tomada, via de regra (há exceções), pela própria entidade tributante.” CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 31ª Edição. São Paulo: Malheiros. 2017.

⁶⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 233.

De acordo com o art. 156, III, da Constituição Federal,⁶⁷ é competência dos municípios instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II⁶⁸, definidos em lei complementar.

Nesse viés, a Lei Complementar 116/03⁶⁹ define os serviços aptos a receberem a incidência do ISS, nos seguintes termos: “O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador”.⁷⁰

A partir do disposto na Constituição Federal, pode-se extrair que: (i) o ISS é de competência dos municípios; (ii) incide sobre a prestação de serviços, e (iii) os serviços que estão sujeitos à incidência do imposto devem estar previstos em lei complementar.

A definição do conceito de serviço, sob os parâmetros do texto constitucional, é, portanto, pressuposto imprescindível para se analisar a hipótese de incidência do referido imposto municipal, como defende Barreto.⁷¹

A controvérsia a respeito do conceito de serviço e a consequente incidência do ISS sobre obrigações de fazer ou sobre outras atividades (vendas de bens imateriais e fruição de bens) é antiga, mas ainda atual, considerando especialmente: (i) os posicionamentos distintos do STF a respeito do tema nos últimos anos e (ii) o momento vivido pela economia, de crescente digitalização das operações, em que surgem cada vez mais operações e negócios relacionados a bens intangíveis.

Sobre o tema, Bastos⁷² analisa os conceitos de serviço apontados historicamente pela doutrina brasileira e chega a três diferentes classificações possíveis, quais sejam: (i) bem imaterial, (ii) fruição de bens e (iii) obrigação de fazer.

⁶⁷ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

[...] III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

⁶⁸ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

[...] II - nas operações interestaduais, entre contribuintes, com gás natural e seus derivados, e lubrificantes e combustíveis não incluídos no inciso I deste parágrafo, o imposto será repartido entre os Estados de origem e de destino, mantendo-se a mesma proporcionalidade que ocorre nas operações com as demais mercadorias; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001).

⁶⁹ 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>. Acesso em: 22.06.2019.

⁷⁰ Artigo 1º da Lei Complementar 116/2003. BRASIL. Lei nº 116 de 31 de julho de 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>. Acesso em: 22.06.2019.

⁷¹ BARRETO, Aires F. *Curso de direito tributário municipal*. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 315-316.

A conceituação de serviços como bens imateriais é calcada na proposta de que o ISS deve incidir sobre a venda de bens imateriais (ou intangíveis), envolvendo, portanto: o esforço humano ou de trabalho de terceiro, a entrega de bem móvel para locação e a cessão de direitos.

O fundamento para a adoção de tal entendimento é, de acordo com Moraes⁷³ e com Macedo,⁷⁴ o critério econômico utilizado pela Emenda Constitucional de 1965, que procurou dividir a tributação do consumo em 2 materialidades (ICMS e ISS), de forma que toda operação que não se caracterizasse como circulação de mercadoria, sujeita à tributação pelo ICMS, deveria estar no espectro de incidência do ISS. Em razão da interpretação descrita, o conceito de serviço como bem imaterial também é conhecido como conceito econômico.⁷⁵

Sob tal viés, seria possível, por exemplo, a incidência do ISS atrelada à locação de bens móveis, afastando-se o entendimento até então consolidado do STF, que inclusive é objeto da Súmula Vinculante 31: “É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis”.⁷⁶

Bastos,⁷⁷ no entanto, não se filia a essa corrente, ao afirmar que tal classificação não deve ser adotada em razão de algumas incongruências, especialmente no que se refere à impossibilidade de haver mercadorias intangíveis.

Para esse autor, é possível reconhecer a existência de mercancias intangíveis que, nesse sentido, atrairiam a incidência do ICMS, de onde se extrai a sua defesa pela tributação de download de softwares pelo ICMS, por exemplo, afiliando-se à corrente que entende possível classificá-los como mercadorias imateriais.

Já o posicionamento do STF, apesar de haver manifestações que se alinham à doutrina detalhada adiante que se coloca a favor da classificação de serviço como

⁷² BASTOS, Filipe Silvestre Lacerda. *ISS: construindo um conceito constitucional de serviço*. Rio de Janeiro: Gramma, 2017.

⁷³ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática do Imposto Sobre Serviços*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

⁷⁴ MACEDO, José Alberto Oliveira. *Conflitos de competência na tributação do consumo*. 2013. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2013. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-09012014-115232/pt-br.php>. Acesso em: 23 out. 2018.

⁷⁵ MACEDO, 2013. p. 82-87.

⁷⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula Vinculante 31. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 03.01.2020.

⁷⁷ BASTOS, 2017, p. .

obrigação de fazer,⁷⁸ mais recentemente tem se mostrado tendente a adotar um entendimento mais amplo acerca do leque de incidência do ISS, alinhando-se ao conceito de serviço atrelado ao de “bem imaterial”.

Apesar desse movimento do STF, grande parte da doutrina brasileira defende que o conceito de serviço deve perpassar, necessariamente, pela caracterização da atividade como obrigação de fazer.

Segundo Barreto, não é possível vender serviços, mas sim prestar ou fazer.⁷⁹ Nesse sentido, esse autor afirma que serviço “é o esforço de pessoas desenvolvido em favor de outrem, com conteúdo econômico, sob o regime de Direito Privado, em caráter negocial, tendente a produzir uma utilidade material ou imaterial”.⁸⁰

Na mesma linha, Justen Filho⁸¹ buscou definir prestação de serviços como “prestação de esforço (físico-intelectual) produtor de utilidade (material ou imaterial) de qualquer natureza, efetuada sob regime de Direito Privado, que não caracterize relação empregatícia”.

Melo também se alinha à definição do serviço como obrigação de fazer, afirmando que “o cerne da materialidade da hipótese de incidência do imposto em comento não se circunscreve a ‘serviço’, mas a uma obrigação de ‘fazer’, de conformidade com postulados e diretrizes do Direito Privado”.⁸²

Tal corrente, portanto, ao interpretar o conceito de serviço a partir do Direito Privado, exclui da incidência do ISS as obrigações de dar, os serviços públicos, o autosserviço e aqueles realizados sem viés econômico.⁸³

Mencione-se que, como considerado por Bastos,⁸⁴ há quem defenda que o conceito de serviço mais adequado deve referir-se à fruição de bens, não devendo ser o econômico – atrelado à definição de bem imaterial – e tampouco aquele que se relaciona ao Direito Privado, como obrigação de fazer.

⁷⁸ Tal entendimento foi consagrado no julgamento do RE 116.121 SP, de 2000, em que a tese vencedora conceitua serviço como obrigação de fazer. Igualmente, a súmula vinculante 31 também foi forjada sob tal entendimento.

⁷⁹ BARRETO, 2009, p. 315-316.

⁸⁰ BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. *ISS na Constituição e na lei*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2018. p. 64.

⁸¹ JUSTEN FILHO, Marçal. *O ISS na Constituição*. São Paulo: RT, 1985.

⁸² MELO, José Eduardo Soares de. *ISS – aspectos teóricos e práticos*. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2008. p.

⁸³ Cf. BATALHA, Célio de Freitas. Conflitos de competência (Imposto sobre operações relativas a circulação de mercadorias e Imposto sobre serviços). *RDT*, v. 4, n. 13/14, p. 145-184, jul./dez., 1980.

⁸⁴ BASTOS, 2017. p.

Essa é a posição de Barreirinhas,⁸⁵ segundo o qual os serviços seriam caracterizados em operações em que um prestador oferece condições de fruição de um bem ao tomador, sendo o bem inexistente até então ou, caso existente, sendo a fruição limitada. Veja-se:

Serviço tributável por meio do ISS ocorre quando um prestador possibilita a um tomador, mediante preço, a fruição de um bem até então inexistente, ou a fruição limitada de um bem já existente, excluído o serviço incluído na competência tributária de outro ente da federação.

Considera-se aqui que o conceito proposto por Barreirinhas encontra algumas limitações, mas poderia, de certo modo, ser aplicável às operações realizadas por plataformas digitais quando estas licenciam o uso de plataformas, já que, nesses casos, estariam permitindo a sua fruição por período limitado.

De outro lado, quando se tratar de fruição de bens inexistentes, tal acepção em muito se aproxima da definição de obrigação de fazer.⁸⁶

Voltando à jurisprudência, a dicotomia entre obrigação de dar e de fazer foi tratada pelo STF em 2009, no julgamento do Recurso Extraordinário 592.905/SC,⁸⁷ que versou sobre as operações de *leasing*. Em tal oportunidade, entendeu-se que pode haver serviço ainda que não configurada uma obrigação de fazer. Apesar disso, entendeu-se que o financiamento contido no contrato complexo de *leasing* seria um serviço, mas não uma obrigação de dar.

Isso porque o Ministro Relator Eros Grau, em seu voto, explicitou que, a seu ver, “há serviços, para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição, que, por serem de

⁸⁵ BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. *Definição de “serviços” para fins de tributação pelo ISS*. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, n. 104. p. 74-87, maio 2004.

⁸⁶ Esse é o posicionamento de Filipe Silvestre Lacerda Bastos em sua obra *ISS: construindo um conceito constitucional de serviço*. Rio de Janeiro: Gramma, 2017. p. 187.

⁸⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ISS. ARRENDAMENTO MERCANTIL. OPERAÇÃO DE LEASING FINANCEIRO. ARTIGO 156, III, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. O arrendamento mercantil compreende três modalidades, [i] o leasing operacional, [ii] o leasing financeiro e [iii] o chamado lease-back. No primeiro caso há locação, nos outros dois, serviço. A lei complementar não define o que é serviço, apenas o declara, para os fins do inciso III do artigo 156 da Constituição. Não o inventa, simplesmente descobre o que é serviço para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição. No arrendamento mercantil (leasing financeiro), contrato autônomo que não é misto, o núcleo é o financiamento, não uma prestação de dar. E financiamento é serviço, sobre o qual o ISS pode incidir, resultando irrelevante a existência de uma compra nas hipóteses do leasing financeiro e do lease-back. Recurso extraordinário a que se nega provimento. (RE 592905, Relator(a): Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 02/12/2009, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-040 DIVULG 04-03-2010 PUBLIC 05-03-2010 EMENT VOL-02392-05 PP-00996 LEXSTF v. 32, n. 375, 2010, p. 187-204 JC v. 36, n. 120, 2010, p. 161-179).

qualquer natureza, não consubstanciam típicas obrigações de fazer, nos termos do que define o direito privado”.

O STF afastou, de certo modo, a caracterização da obrigação de fazer como imprescindível para a configuração do serviço, ainda que tenha mantido a lógica da não incidência sobre as obrigações de dar, notadamente quando tal obrigação está dissociada de uma obrigação de fazer.⁸⁸

No julgamento do Agravo Regimental na Reclamação 8.623/RJ, ocorrido em 2011 e relatado pelo Ministro Gilmar Mendes, contudo, a Segunda Turma do STF fez ressurgir a discussão, ao consignar que incide ISS sobre a atividade de cessão de direito de uso de marca.⁸⁹

Dadas tais circunstâncias, em 2016, o Plenário do STF se propôs a analisar novamente o assunto no julgamento do RE 651.703-PR,⁹⁰ último a ser proferido pela Corte Suprema sobre o tema.

⁸⁸ A edição da Súmula Vinculante 31, em 2010, ocorreu na sequência do referido julgamento, confirmando, à época, o posicionamento que havia sido sedimentado no ano 2000, quando do julgamento do RE 116.121-3/SP relatado pelo Ministro Marco Aurélio. Súmula Vinculante 31: “é inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis.”

⁸⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo regimental em reclamação. 2. Paradigma proferido pela 2ª Turma em processo subjetivo. 3. Inexistência de estrita adequação entre o acórdão-paradigma e o ato reclamado. Precedentes. 4. ISS. Incidência sobre contratos de cessão de direito de uso da marca. Possibilidade. Lei Complementar 116/2003. Item 3.02 do Anexo. 5. Agravo regimental ao qual se nega provimento. (Rcl 8623 AgR, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Segunda Turma, julgado em 22/02/2011, DJe-045 DIVULG 09-03-2011 PUBLIC 10-03-2011 EMENT VOL-02478-01 PP-00001 RDDT n. 190, 2011, p. 175-177 RSJADV maio, 2011, p. 49-51)

⁹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISSQN. ART. 156, III, CRFB/88. CONCEITO CONSTITUCIONAL DE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA. ARTIGOS 109 E 110 DO CTN. AS OPERADORAS DE PLANOS PRIVADOS DE ASSISTÊNCIA À SAÚDE (PLANO DE SAÚDE E SEGURO-SAÚDE) REALIZAM PRESTAÇÃO DE SERVIÇO SUJEITA AO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA-ISSQN, PREVISTO NO ART. 156, III, DA CRFB/88. 1. O ISSQN incide nas atividades realizadas pelas Operadoras de Planos Privados de Assistência à Saúde (Plano de Saúde e Seguro-Saúde). 2. A coexistência de conceitos jurídicos e extrajurídicos passíveis de recondução a um mesmo termo ou expressão, onde se requer a definição de qual conceito prevalece, se o jurídico ou o extrajurídico, impõe não deva ser excluída, a priori, a possibilidade de o Direito Tributário ter conceitos implícitos próprios ou mesmo fazer remissão, de forma tácita, a conceitos diversos daqueles constantes na legislação infraconstitucional, mormente quando se trata de interpretação do texto constitucional. 3. O Direito Constitucional Tributário adota conceitos próprios, razão pela qual não há um primado do Direito Privado. 4. O art. 110, do CTN, não veicula norma de interpretação constitucional, posto inadmissível interpretação autêntica da Constituição encartada com exclusividade pelo legislador infraconstitucional. 5. O conceito de prestação de “serviços de qualquer natureza” e seu alcance no texto constitucional não é condicionado de forma imutável pela legislação ordinária, tanto mais que, de outra forma, seria necessário concluir pela possibilidade de estabilização com força constitucional da legislação infraconstitucional, de modo a gerar confusão entre os planos normativos. 6. O texto constitucional ao empregar o signo “serviço”, que, a priori, conota um conceito específico na legislação infraconstitucional, não inibe a exegese constitucional que conjura o conceito de Direito Privado. 7. A exegese da Constituição configura a limitação hermenêutica dos arts. 109 e 110 do Código Tributário Nacional, por isso que, ainda que a contraposição entre obrigações de dar e de fazer, para fins de dirimir o conflito de competência entre o ISS e o ICMS, seja utilizada no âmbito do Direito Tributário, à luz do que dispõem os artigos 109 e 110, do CTN, novos critérios de interpretação têm progressivamente ampliado o seu espaço, permitindo uma releitura do papel conferido aos supracitados

dispositivos. 8. A doutrina do tema, ao analisar os artigos 109 e 110, aponta que o CTN, que tem status de lei complementar, não pode estabelecer normas sobre a interpretação da Constituição, sob pena de restar vulnerado o princípio da sua supremacia constitucional. 9. A Constituição, posto carente de conceitos verdadeiramente constitucionais, admite a fórmula diversa da interpretação da Constituição conforme a lei, o que significa que os conceitos constitucionais não são necessariamente aqueles assimilados na lei ordinária. 10. A Constituição Tributária deve ser interpretada de acordo com o pluralismo metodológico, abrindo-se para a interpretação segundo variados métodos, que vão desde o literal até o sistemático e teleológico, sendo certo que os conceitos constitucionais tributários não são fechados e unívocos, devendo-se recorrer também aos aportes de ciências afins para a sua interpretação, como a Ciência das Finanças, Economia e Contabilidade. 11. A interpretação isolada do art. 110, do CTN, conduz à prevalência do método literal, dando aos conceitos de Direito Privado a primazia hermenêutica na ordem jurídica, o que resta inconcebível. Consequentemente, deve-se promover a interpretação conjugada dos artigos 109 e 110, do CTN, avultando o método sistemático quando estiverem em jogo institutos e conceitos utilizados pela Constituição, e, de outro, o método teleológico quando não haja a constitucionalização dos conceitos. 12. A unidade do ordenamento jurídico é conferida pela própria Constituição, por interpretação sistemática e axiológica, entre outros valores e princípios relevantes do ordenamento jurídico. 13. Os tributos sobre o consumo, ou tributos sobre o valor agregado, de que são exemplos o ISSQN e o ICMS, assimilam considerações econômicas, porquanto baseados em conceitos elaborados pelo próprio Direito Tributário ou em conceitos tecnológicos, caracterizados por grande fluidez e mutação quanto à sua natureza jurídica. 14. O critério econômico não se confunde com a vetusta teoria da interpretação econômica do fato gerador, consagrada no Código Tributário Alemão de 1919, rechaçada pela doutrina e jurisprudência, mas antes em reconhecimento da interação entre o Direito e a Economia, em substituição ao formalismo jurídico, a permitir a incidência do Princípio da Capacidade Contributiva. 15. A classificação das obrigações em “obrigação de dar”, de “fazer” e “não fazer”, tem cunho eminentemente civilista, como se observa das disposições no Título “Das Modalidades das Obrigações”, no Código Civil de 2002 (que seguiu a classificação do Código Civil de 1916), em: (i) obrigação de dar (coisa certa ou incerta) (arts. 233 a 246, CC); (ii) obrigação de fazer (arts. 247 a 249, CC); e (iii) obrigação de não fazer (arts. 250 e 251, CC), não é a mais apropriada para o enquadramento dos produtos e serviços resultantes da atividade econômica, pelo que deve ser apreciada cum grano salis. 16. A Suprema Corte, ao permitir a incidência do ISSQN nas operações de leasing financeiro e leaseback (RREE 547.245 e 592.205), admitiu uma interpretação mais ampla do texto constitucional quanto ao conceito de “serviços” desvinculado do conceito de “obrigação de fazer” (RE 116.121), verbis: “EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ISS. ARRENDAMENTO MERCANTIL. OPERAÇÃO DE LEASING FINANCEIRO. ARTIGO 156, III, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. O arrendamento mercantil compreende três modalidades, [i] o leasing operacional, [ii] o leasing financeiro e [iii] o chamado leaseback. No primeiro caso há locação, nos outros dois, serviço. A lei complementar não define o que é serviço, apenas o declara, para os fins do inciso III do artigo 156 da Constituição. Não o inventa, simplesmente descobre o que é serviço para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição. No arrendamento mercantil (leasing financeiro), contrato autônomo que não é misto, o núcleo é o financiamento, não uma prestação de dar. É financiamento é serviço, sobre o qual o ISS pode incidir, resultando irrelevante a existência de uma compra nas hipóteses do leasing financeiro e do leaseback. Recurso extraordinário a que se nega provimento.” (grifo nosso) (RE 592905, Relator Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 02/12/2009). 17. A lei complementar a que se refere o art. 156, III, da CRFB/88, ao definir os serviços de qualquer natureza a serem tributados pelo ISS a) arrola serviços por natureza; b) inclui serviços que, não exprimindo a natureza de outro tipo de atividade, passam à categoria de serviços, para fim de incidência do tributo, por força de lei, visto que, se assim não considerados, restariam incólumes a qualquer tributo; e c) em caso de operações mistas, afirma a prevalência do serviço, para fim de tributação pelo ISS. 18. O artigo 156, III, da CRFB/88, ao referir-se a serviços de qualquer natureza não os adstringiu às típicas obrigações de fazer, já que raciocínio adverso conduziria à afirmação de que haveria serviço apenas nas prestações de fazer, nos termos do que define o Direito Privado, o que contrasta com a maior amplitude semântica do termo adotado pela constituição, a qual inevitavelmente leva à ampliação da competência tributária na incidência do ISSQN. 19. A regra do art. 146, III, “a”, combinado com o art. 146, I, CRFB/88, remete à lei complementar a função de definir o conceito “de serviços de qualquer natureza”, o que é efetuado pela LC nº 116/2003. 20. A classificação (obrigação de dar e obrigação de fazer) escapa à ratio que o legislador constitucional pretendeu alcançar, ao elencar os serviços no texto constitucional tributáveis pelos impostos (v.g., serviços de comunicação – tributáveis pelo ICMS, art. 155, II, CRFB/88; serviços financeiros e securitários – tributáveis pelo IOF, art. 153, V, CRFB/88; e, residualmente, os demais serviços de qualquer natureza – tributáveis pelo ISSQN, art. 156, III, CRFB/88), qual seja, a de captar todas as atividades empresariais cujos produtos fossem serviços sujeitos a remuneração no mercado. 21. Sob este ângulo, o conceito de prestação de serviços não tem por premissa a configuração dada pelo Direito Civil, mas relacionado ao oferecimento de uma utilidade

Em tal julgamento, submetido à sistemática da Repercussão Geral, firmou-se precedente no sentido de que as atividades das operadoras de planos de saúde estão sujeitas à incidência do ISS.

Os fundamentos da decisão indicam expressa mudança de entendimento do STF. Isso porque o voto vencedor, do Ministro Relator Luiz Fux, consigna, em suma, que o conceito constitucional (tributário) de “serviço” não se confunde com o adotado pelo Direito Privado, de modo que o fato gerador do ISS não se deve ater somente às obrigações de “fazer”. Vejam-se os principais trechos da ementa do julgado:

“Os tributos sobre o consumo, ou tributos sobre o valor agregado, de que são exemplos o ISSQN e o ICMS, assimilam considerações econômicas, porquanto baseados em conceitos elaborados pelo próprio Direito Tributário ou em conceitos tecnológicos, caracterizados por grande fluidez e mutação quanto à sua natureza jurídica. [...] 15. A classificação das obrigações em “obrigação de dar”, de “fazer” e “não fazer”, tem cunho eminentemente civilista, como se observa das disposições no Título “Das Modalidades das Obrigações”, no Código Civil de 2002 (que seguiu a classificação do Código Civil de 1916), em: (i) obrigação de dar (coisa certa ou incerta) (arts. 233 a 246, CC); (ii) obrigação de fazer (arts. 247 a 249, CC); e (iii) obrigação de não fazer (arts. 250 e 251, CC), não é a mais apropriada para o enquadramento dos produtos e serviços resultantes da atividade econômica, pelo que deve ser apreciada cum grano salis. [...] pretendeu alcançar, ao elencar os serviços no texto constitucional tributáveis pelos impostos (v.g., serviços de comunicação – tributáveis pelo ICMS, art. 155, II, CRFB/88; serviços financeiros e securitários – tributáveis pelo IOF, art. 153, V, CRFB/88; e, residualmente, os demais serviços de qualquer natureza – tributáveis pelo

para outrem, a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador. 22. A LC nº 116/2003 imbricada ao thema decidendum traz consigo lista anexa que estabelece os serviços tributáveis pelo ISSQN, dentre eles, o objeto da presente ação, que se encontra nos itens 4.22 e 4.23, verbis: “Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador. [...] 4.22 – Planos de medicina de grupo ou individual e convênios para prestação de assistência médica, hospitalar, odontológica e congêneres. 4.23 – Outros planos de saúde que se cumpram através de serviços de terceiros contratados, credenciados, cooperados ou apenas pagos pelo operador do plano mediante indicação do beneficiário.” 23. A exegese histórica revela que a legislação pretérita (Decreto-Lei nº 406/68) que estabelecia as normas gerais aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza já trazia regulamentação sobre o tema, com o escopo de alcançar estas atividades. 24. A LC nº 116/2003 teve por objetivo ampliar o campo de incidência do ISSQN, principalmente no sentido de adaptar a sua anexa lista de serviços à realidade atual, relacionando numerosas atividades que não constavam dos atos legais antecedentes. 25. A base de cálculo do ISSQN incidente tão somente sobre a comissão, vale dizer: a receita auferida sobre a diferença entre o valor recebido pelo contratante e o que é repassado para os terceiros prestadores dos serviços, conforme assentado em sede jurisprudencial. 27. Ex positis, em sede de Repercussão Geral a tese jurídica assentada é: “As operadoras de planos de saúde e de seguro-saúde realizam prestação de serviço sujeita ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, previsto no art. 156, III, da CRFB/88”. 28. Recurso extraordinário DESPROVIDO. (RE 651703, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 29/09/2016, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-086 DIVULG 25-04-2017 PUBLIC 26-04-2017).

ISSQN, art. 156. III, CRFB/88), qual seja, a de captar todas as atividades empresariais cujos produtos fossem serviços sujeitos a remuneração no mercado. 21. Sob este ângulo, o conceito de prestação de serviços não tem por premissa a configuração dada pelo Direito Civil, mas relacionado ao oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador.”⁹¹

Em última análise, restou fixado em tal julgamento que, para o STF, o fato gerador do ISS deve ser interpretado de acordo com o conceito econômico (residual), de modo que todas as atividades não sujeitas à incidência do ICMS ou do IOF que acarretem utilidade para terceiros devem ser consideradas aptas a atrair a incidência do referido imposto municipal.⁹²

Oportuno ainda ressaltar que a conjectura da economia digital foi mencionada na ocasião do julgamento em questão, de modo que se afirmou que, no caso dos tributos sobre o consumo (ISSQN e ICMS), estes “se abrem também à interpretação econômica, porque baseados em conceitos elaborados pelo próprio Direito Tributário ou em conceitos tecnológicos, caracterizados por grande fluidez e mutação quanto à sua natureza jurídica”.

Não se pode afirmar que o entendimento materializado no caso acima citado será definitivo, até porque a Súmula Vinculante 31 continua vigente e, mais ainda, porque se encontra pendente de julgamento o Recurso Extraordinário 688.223/PR,⁹³ também sujeito à sistemática da repercussão geral, no qual se discutirá a possibilidade de cobrança do ISS sobre o licenciamento de programas de computador.

É possível que o STF debata, nesse contexto, a possibilidade de incidência de ISS sobre operações em que não há intervenção humana (como no caso de intermediação realizada de forma automática, por meio de aplicativos e softwares), de tal maneira que, para as plataformas digitais, dito julgamento será de extrema valia.

Diante do posicionamento atual da doutrina e do STF, contudo, ainda há indefinição acerca do conceito de serviços, sendo certo que, mesmo após o julgamento do RE 688.223/PR, não necessariamente os fundamentos adotados pelo STF deverão se aplicar a todas as operações das plataformas digitais.

⁹¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 651.703-PR. Relator: Luiz Fux. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 27.06.2018.

⁹² O STF se afasta, assim, da distinção entre obrigação de fazer e de dar, majoritariamente adotada pela doutrina para a conceituação de serviço, ainda que nem todos os Ministros tenham se manifestado expressamente sobre a tese da residualidade, objeto do voto do Ministros Luiz Fux, que foi acompanhado pelo Ministro Luís Barroso.

⁹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 688.223-PR. Relator: Luiz Fux. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 27.06.2018.

Apesar de coexistirem diferentes correntes doutrinárias e de ainda restar pendente julgamento do STF que deverá lidar novamente com o conceito de serviços, para fins do presente trabalho, adotou-se a definição de Barreto e da corrente doutrinária que afirma que o conceito de serviços pode ser entendido como uma obrigação de fazer.

2.1.2 Natureza das operações das plataformas digitais multilaterais

Como explorado ao longo do primeiro capítulo, o surgimento da economia digital desperta incertezas de aplicação de diversos ramos do direito aos novos fenômenos.

Como afirma Maranhão, com a expansão da internet e de negócios realizados no ambiente digital, era de se esperar que fossem levantadas discussões sobre a aplicabilidade do atual ordenamento e dos conceitos preexistentes.⁹⁴

Para esse autor, enfrentar os desafios decorrentes do surgimento do ambiente digital por meio da criação de um possível novo ramo do direito, intitulado direito digital, assim como questionar sobre a necessidade de regulação específica para esse novo fenômeno não são medidas que lidam suficientemente com a transformação conceitual em questão.

Afirma ainda que a tecnologia da informação, com a chegada do século XXI, promove uma revolução econômica e social capaz de afetar o núcleo do direito posto, num contexto em que a própria identidade do direito está em crise.

Maranhão conclui que a dificuldade imposta pelo novo paradigma da economia digital não pode ser reduzida à criação de metáforas conceituais aplicáveis à realidade digital, mas deve ser apreendida a partir da contradição entre um novo mundo que é predominantemente abstrato e a natureza corpórea do ser humano.⁹⁵

Silva e Mineiro⁹⁶ se alinham ao acima explicitado ao mostrarem a dificuldade dos empresários que se dedicam a explorar atividades que tenham evoluído no ambiente da economia digital, que se veem diante da árdua tarefa de cumprir as obrigações tributárias num ambiente de incertezas, especialmente em razão da ausência de balizas doutrinárias e jurisprudenciais a respeito da tributação das atividades por eles exercidas.

⁹⁴ MARANHÃO, Juliano. Reconfiguração Conceitual? O direito digital como metáfora de si mesmo. *In*: FORTES, Pedro; CAMPOS, Ricardo; BARBOSA, Samuel. (Orgs.) *Teorias contemporâneas do direito: o direito e as incertezas normativas*. Curitiba: Juruá, 2016. p. 97. v. 1.

⁹⁵ *Ibidem*.

⁹⁶ SILVA; MINEIRO, 2019. p. 558-574.

O presente capítulo se presta, portanto, a buscar, no ordenamento pátrio existente, em definições da doutrina clássica, nos posicionamentos já existentes da doutrina atualizada e na jurisprudência sobre as atividades realizadas por meio das plataformas digitais multilaterais, elementos que permitam a definição da natureza de tais atividades.

É certo que, no âmbito tributário, a classificação das atividades das empresas em análise como serviços tributáveis pelo ISS também é fruto de polêmica, assim como a localidade em que ocorrido o fato gerador dos eventuais serviços.

A análise de tais elementos, conjugados com os termos de uso, contratos – quando for possível acessá-los – e observações empíricas e relatadas em notícias sobre a forma como as empresas que atuam nesse mercado se organizam, é uma forma de aferição da natureza dos serviços prestados pelas empresas da economia digital, especialmente no que se refere aos serviços em que um dos lados da plataforma é constituído por usuários ou clientes pessoas físicas.

As empresas não costumam disponibilizar, para acesso livre, os contratos com os motoristas, restaurantes ou donos de casas e apartamentos, por exemplo. Todavia os conceitos utilizados nesses documentos, aliados às informações gerais disponíveis sobre cada negócio, permitem que se faça a apreciação pretendida.

Nos próximos itens, far-se-á um compilado dos documentos encontrados, para, no item seguinte, levantarem-se avaliações críticas da doutrina e jurisprudência a respeito da natureza tributária dos serviços das plataformas objeto do presente estudo.

2.1.2.1 Termos de uso e contratos das plataformas de transporte privado de passageiros

O surgimento de plataformas voltadas para o transporte privado de passageiros veio acompanhado de algumas polêmicas, entre elas a legalidade e constitucionalidade dos serviços prestados pelos motoristas e pelas empresas como Uber e 99.

De acordo com estudo do Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE),⁹⁷ a entrada das plataformas nos mercados nacionais provocou decréscimo no número de corridas de táxi, mas também o surgimento de demandas oriundas de outras modalidades de transporte.

⁹⁷ CADE. *Efeitos concorrenciais da economia do compartilhamento no Brasil: a entrada da Uber afetou o mercado de aplicativos de táxi entre 2014 e 2016?* Departamento de Estudos Econômicos – DEE. Disponível em: <http://www.cade.gov.br/acesso-a-informacao/publicacoes-institucionais/dee-publicacoes-anexos/documento-de-trabalho-001-2018-uber.pdf>. Acesso em: 21 out. 2018.

O referido estudo conclui que tais empresas são benéficas para o mercado e para os consumidores, incentivando o surgimento de uma nova modalidade de transporte remunerado individual de passageiros.

No Brasil, a atividade intermediada por essas empresas foi regulamentada pelo Plano Nacional de Mobilidade Urbana, que, em seu art. 4º, VIII,⁹⁸ do PNMU, define-a como “serviço remunerado de transporte de passageiros aberto ao público, por intermédio de veículos de aluguel, para a realização de viagens individualizadas.”

2.1.2.1.1 Uber

A Uber, empresa de origem americana, tem como atividade primordial permitir e facilitar, por meio de uma plataforma digital, a relação entre passageiros e motoristas.

Basicamente, o passo a passo para a utilização do serviço é, primeiramente, acessar o sítio ou baixar o aplicativo e cadastrar-se como usuários/passageiro para, então, poder solicitar um carro com motorista, por meio da plataforma, para transporte até determinado local.

A empresa está presente em mais de 700 cidades ao redor do mundo, sendo que, no Brasil, atua em mais de 100 cidades, de acordo com dados de maio de 2019.⁹⁹

Conforme também exposto em seu sítio oficial,¹⁰⁰ a Uber comunica aos seus clientes que oferece cinco tipos de serviço no Brasil, a saber: Uber X: carros mais simples com preços mais baixos; Uber Juntos: modalidade que permite dividir a viagem com outros usuários em trajeto similar; Uber Select: carros mais confortáveis com preço um pouco maior do que o do Uber X. Uber Black: carros de luxo sedã.

Além desses serviços, é citado o Uber Eats como o serviço que possibilita ao usuário solicitar refeições em diferentes restaurantes, de forma que tal serviço se equipara a outras plataformas de entrega de comida, como iFood e Rappi.

Os termos e condições aplicáveis aos usuários da Uber no Brasil¹⁰¹ são uma tradução dos termos de uso elaborados pela matriz, de modo que, aparentemente, não há

⁹⁸BRASIL. Lei nº 12.587 de 3 de janeiro de 2012. Institui as diretrizes da Política Nacional de Mobilidade Urbana Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Lei/L12587.htm. Acesso em: 11 out. 2019.

⁹⁹ UBER NEWSROOM. Fatos e dados sobre a Uber. 2019. Disponível em: <https://www.uber.com/pt-BR/newsroom/fatos-e-dados-sobre-uber/>. Acesso em 29 set. 2019.

¹⁰⁰ Ibidem.

¹⁰¹ UBER. Termos e condições. Em versão atualizada em 16 de março de 2017. Disponível em: <https://www.uber.com/pt-BR/legal/terms/br/> - Acesso em: 29 set. 2019.

uma adaptação do documento à legislação brasileira ou para eventual subsunção ou não à incidência do ISS.

Na cláusula em que trata dos serviços prestados pela plataforma, a empresa traz declarações abstratas, ao afirmar que os “serviços integram uma plataforma de tecnologia”.

Em todo o documento, no entanto, a empresa intitula a sua atividade como prestação de serviços, o que é, inclusive, título de um dos tópicos da cláusula 2 dos termos e condições.¹⁰²

Ao final da cláusula 2, a empresa, apesar de não mencionar expressamente, classifica-se como intermediária dos serviços acessados por meio da plataforma (Transporte ou Logística), mencionando que sua plataforma pode ser utilizada para providenciar e programar os serviços mencionados, reforçando o fato de que tais serviços são prestados por terceiros independentes:

2- Os Serviços integram uma plataforma de tecnologia que permite aos(às) Usuários(as) de aplicativos móveis ou sítios de Internet da Uber, fornecidos como parte dos Serviços (cada qual um “*Aplicativo*”), providenciar e programar Serviços de transporte e/ou logística e/ou compra de certos bens com terceiros provedores independentes desses Serviços, inclusive terceiros fornecedores independentes de transporte, terceiros fornecedores independentes de logística e terceiros fornecedores independentes de bens, mediante contrato com a Uber ou determinadas Afiliadas da Uber (“*Prestadores Terceiros*”). A menos que diversamente acordado pela Uber em contrato escrito em separado firmado com você, os Serviços são disponibilizados para seu uso pessoal e não comercial. VOCÊ RECONHECE QUE A UBER NÃO É FORNECEDORA DE BENS, NÃO PRESTA SERVIÇOS DE TRANSPORTE OU LOGÍSTICA, NEM FUNCIONA COMO TRANSPORTADORA, E QUE TODOS ESSES SERVIÇOS DE TRANSPORTE OU LOGÍSTICA SÃO PRESTADOS POR PRESTADORES TERCEIROS INDEPENDENTES QUE NÃO SÃO EMPREGADOS(AS) E NEM REPRESENTANTES DA UBER, NEM DE QUALQUER DE SUAS AFILIADAS.¹⁰³

¹⁰² Cláusula 2. *OS SERVIÇOS*

[...]

PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS.

Você reconhece que os Serviços podem ser disponibilizados sob diferentes marcas da Uber ou diferentes opções de solicitação associadas aos serviços de transporte ou logística prestados por terceiros independentes, inclusive marcas de solicitação de transporte atualmente referidas como “Uber”, “UberBLACK”, “UberSELECT”, “UberX”, “UberBAG”; “UberENGLISH”; “UberBIKE”, “UberPOOL”, e marcas de solicitação de logística atualmente referidas como “UberRUSH” e “UberEATS”. Você reconhece também que os Serviços podem estar disponíveis sob essas marcas e opções de solicitação oferecidas por, ou associadas a: (i) determinadas subsidiárias e afiliadas da Uber; ou (ii) Prestadores Terceiros independentes, inclusive motoristas de empresas de rede de transporte, detentores(as) de permissão para Serviços de transporte na categoria profissional ou detentores(as) de permissões, autorizações ou licenças de transporte similares.

¹⁰³ Disponível em: <<https://www.uber.com/pt-BR/legal/terms/br/>>. Acesso em: 03 jan. 2020.

Observa-se que a Uber utiliza os mesmos termos de uso tanto para a plataforma de transporte privado de passageiros quanto para a plataforma de entrega de comida, intitulada UberEats.¹⁰⁴

2.1.2.1.2 99

A 99, assim como a Uber, tem como atividade essencial conectar passageiros e motoristas por meio de uma plataforma digital. As categorias de serviço de transporte disponibilizadas em sua plataforma são o 99Pop, que contempla motoristas particulares; o 99Comfort, no qual se incluem os motoristas particulares mais bem avaliados e com carros melhores; o 99Táxi, que abarca motoristas de táxi, eventualmente com a aplicação de descontos; e o 99Top, em que se permite solicitar táxis de luxo.

A empresa, que foi criada por brasileiros e adquirida por uma empresa chinesa em 2018, atua em diversos países da América Latina e, no Brasil, possui mais de 18 milhões de passageiros e 600 mil motoristas, com atuação em mais de 1.000 cidades.¹⁰⁵

A 99 disponibiliza em seu sítio tanto os termos de uso dos passageiros quanto os termos de uso do motorista, em que fica claro o posicionamento da empresa.

Com relação aos passageiros, a 99 classifica sua atividade como um serviço gratuito de intermediação que facilita a contratação de serviço de transporte de passageiros.¹⁰⁶

[...]

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

4.4. RESPONSABILIDADE PELOS SERVIÇOS DE TRANSPORTE. A CONTRATAÇÃO DOS SERVIÇOS DE TRANSPORTE DE PESSOAS É FEITA DIRETAMENTE ENTRE OS USUÁRIOS E OS MOTORISTAS PARCEIROS, TERCEIROS INDEPENDENTES QUE NÃO POSSUEM QUALQUER FORMA DE VÍNCULO EMPREGATÍCIO, SOCIETÁRIO OU DE SUBORDINAÇÃO COM A

¹⁰⁴ UBER EATS. Disponível em: <https://www.ubereats.com/pt-BR/>. Acesso em: 29 set. 2019.

¹⁰⁵ 99 APP. A 99. Disponível em: <https://99app.com/sobre-a-99/>. Acesso em: 29 set. 2019. (Versão sem data).

¹⁰⁶ 99 APP. *Termos e condições*. Termos de Uso Passageiro. Disponível em: <https://99app.com/legal/termos/passageiro/>. Acesso em: 29 set. 2019.

99, NEM DE QUALQUER DE SUAS AFILIADAS E SUA CONTROLADORA. A 99 NÃO SE RESPONSABILIZA POR QUAISQUER PERDAS, PREJUÍZOS OU DANOS DECORRENTES OU RELATIVOS AOS SERVIÇOS DE TRANSPORTE DE PESSOAS, CONFORME PREVISTO NA CLÁUSULA 8.2., ABAIXO. [...]

Por outro lado, com relação aos serviços prestados aos motoristas, a 99 expõe expressamente que realiza as atividades de intermediação e facilitação de pagamento, por meio do licenciamento de plataforma, feito de forma gratuita:¹⁰⁷

[...]

4.1 Serviços prestados pela 99. Os Serviços consistem na intermediação de corridas e facilitação de pagamento (“Intermediação”), mediante licenciamento e uso de software, em que a 99 é a licenciante do Aplicativo, de forma não exclusiva (“Licenciamento”) que possibilita ao Motorista Parceiro cadastrado localizar e contatar passageiros interessados em contratar serviço de transporte remunerado privado individual de passageiros ou transporte individual de passageiros de utilidade pública (“Passageiro(s)” e “Serviço de Transporte”, respectivamente).

4.1.1 O Motorista Parceiro concede à 99 as autorizações necessárias para a correta execução do serviço, nomeando-a sua representante para que, em seu nome, realize a cobrança de créditos, providencie o pagamento, compensação e reconhecimento de dívidas, dê e demande quitação, promova a liquidação de haveres e, de todo modo, atue no melhor interesse do representado.

4.2 A 99 concede ao Motorista Parceiro uma licença limitada, pessoal, não exclusiva, não transferível, não comercial e plenamente revogável, para utilizar o Aplicativo em seu smartphone, tablet ou computador em conformidade com as condições previstas nestes Termos de Uso.

[...] 4.7 Pagamento pelos Serviços. A 99 poderá cobrar por todo ou parte do Serviço, ao seu critério. Atualmente, o Licenciamento é feito a título gratuito, sendo que a Intermediação é prestada de maneira onerosa (“Remuneração pela Intermediação”). Como remuneração pela Intermediação, a 99 cobrará do Motorista Parceiro um valor por cada corrida aceita, de acordo com a categoria do serviço, conforme segue: [...].

Em versão anterior dos termos de uso, consultada em 2018, quando do início da presente pesquisa, a 99 não trazia de forma expressa a realização da atividade de intermediação e facilitação de pagamento, mas a de licenciamento de software.

Conforme as Cláusulas 5, 6, 9, 10 e 11 da versão anterior, a atividade outrora indicada nos Termos de Uso da 99 era a de licenciamento que, diferentemente do verificado na versão atual, dava-se de forma onerosa e em caráter não exclusivo.

[...]

¹⁰⁷ 99 APP. *Termos e condições*. Termos de Uso Motorista. Disponível em: <https://99app.com/legal/termos/motorista/>. Acesso em: 29 set. 2019.

5.1 Por meio destes TERMOS DE USO, a 99 licencia onerosamente, nos termos das Cláusulas 6, 9, 10 e 11 abaixo, o uso do APLICATIVO ao TAXISTA/MOTORISTA, em caráter não exclusivo.

5.2 O APLICATIVO objeto da licença em questão funciona aproximando o TAXISTA/MOTORISTA licenciado ao PASSAGEIRO e ao PASSAGEIRO CREDENCIADO, para que o TAXISTA/MOTORISTA possa oferecer a estes últimos os seus serviços.

[...]

6 DA LICENÇA DE USO DE SOFTWARE

6.1 Estes TERMOS DE USO criam exclusivamente, entre a 99 e o TAXISTA/MOTORISTA, uma relação contratual de licenciamento de uso de software, em que a 99 é a licenciante do APLICATIVO e o TAXISTA/MOTORISTA o licenciado para utilizá-lo.

6.2 A licença de uso do APLICATIVO feita pela 99 ao TAXISTA/MOTORISTA é onerosa.

6.2.1 Por meio da licença, o TAXISTA/MOTORISTA tem acesso à ampla base de PASSAGEIROS e PASSAGEIROS CREDENCIADOS cadastrados no APLICATIVO, podendo receber pedidos de corrida que a ele não estariam disponíveis na falta do APLICATIVO.

TAXISTA/MOTORISTA um valor por cada corrida aceita, de acordo com a categoria do serviço, conforme tabela anexa.

6.2.2.1 Na categoria 99TÁXI, a 99 cobrará do TAXISTA/MOTORISTA o valor fixo de R\$ 2,00 (dois reais) por corrida aceita, independentemente do valor total da corrida ou do método de pagamento utilizado pelo PASSAGEIRO.

6.2.2.1.1 A 99 poderá cobrar o valor fixo de R\$ 2,00 (dois reais) mesmo que o TAXISTA/MOTORISTA cancele a corrida uma vez que já a tenha aceitado pelo APLICATIVO. [...]

6.2.2.1.3 A 99 cobrará do TAXISTA/MOTORISTA um adicional de 5% (cinco por cento) do valor total da corrida nas corridas pagas pelo próprio APLICATIVO.

6.2.2.2 Na categoria 99TOP, a 99 cobrará do TAXISTA/MOTORISTA o valor percentual de 14,99% (catorze vírgula noventa e nove por cento) do valor total da corrida, sempre que o pagamento for feito pelo próprio APLICATIVO, independentemente do valor total da corrida.¹⁰⁸

Trata-se de alteração relevante, que indica a mudança de entendimento da própria empresa acerca das atividades por ela realizadas e reflete o amadurecimento do tema no último ano, o que será evidenciado mais adiante.

¹⁰⁸ <<https://99app.com/legal/termos/motorista/>>. Acesso em: 01 fev. 2018.

2.1.2.2 Termos de uso e contratos das plataformas de entrega de comida

Dados do TIC Domicílios 2018, divulgados pelo Cetic.br, indicam que o número de usuários de serviços online de pedidos de refeição no Brasil está acima de 15 milhões.¹⁰⁹

No Brasil, o setor de serviços de alimentação movimentou mais de R\$ 205 bilhões em 2018.¹¹⁰ É nesse contexto que as empresas que atuam por meio de plataformas de entrega de comida se instalaram e vêm crescendo de forma acelerada no país.

A atividade de entregas de comida no Brasil, até a chegada dos aplicativos, era praticamente restrita a pizzarias. Com a criação e o crescimento do iFood – primeiro aplicativo brasileiro de entrega de comida com escala nacional – e a chegada de grandes empresas multinacionais como Rappi e Uber Eats, a situação se converteu em um ambiente em que há a oferta de culinárias das mais variadas.

Tais empresas exploram plataformas que possuem mais de dois lados, quando a operação de entrega também é por elas administrada. Desse modo, é possível identificar que há atividades de intermediação relacionadas ao usuário e aos restaurantes, a restaurantes e entregadores e a entregadores e usuários.

A forma de organização de tais empresas será analisada em seguida, especialmente a partir dos sítios oficiais e das informações contidas nos aplicativos dessas empresas.

2.1.2.2.1 iFood

O iFood é o maior aplicativo de delivery de comida do Brasil, sendo que a empresa recebe e processa mais de 20 milhões de solicitações de comida por mês distribuídas em 662 cidades e em mais 100 mil restaurantes.¹¹¹

De acordo com informações colhidas no sítio oficial da empresa, ela oferece aos usuários a possibilidade de escolha de restaurantes cadastrados na plataforma para adquirir

¹⁰⁹ TILT. *Haja fome!* iFood recebe mais de 7 pedidos a cada segundo no Brasil. Disponível em: <https://www.uol.com.br/tilt/noticias/redacao/2019/08/29/haja-fome-ifood-recebe-mais-de-7-pedidos-a-cada-segundo-no-brasil.htm?cmpid=copiaecola>. Acesso em: 29 set. 2019.

¹¹⁰ DIÁRIO DO COMÉRCIO. Setor de alimentação fora do lar movimentou R\$ 205 bilhões em 2018. Disponível em: <https://diariodocomercio.com.br/negocios/setor-de-alimentacao-fora-do-lar-movimentou-r-205-bilhoes-em-2018/>. Acesso em: 29 set. 2019.

¹¹¹ ESTADÃO. *Link*. 2019. Disponível em: <https://link.estadao.com.br/noticias/inovacao,ifood-chega-a-20-milhoes-de-pedidos-por-mes,70002988651>. Acesso em: 29 set. 2019.

a comida desejada para entrega em domicílio ou retirada no local. O pagamento pode ser realizado de forma online ou não.

Assim como verificado no caso da 99, os Termos e Condições do iFood ¹¹² trazem de forma expressa que a atividade realizada pela empresa é de intermediação.

[...]

1.2 O serviço do ifood.com.br consiste, portanto, em aproximar, através do nosso sítio, os USUÁRIOS e os RESTAURANTES cadastrados, possibilitando que os USUÁRIOS encaminhem aos RESTAURANTES pedidos de entrega de gêneros alimentícios, bem como, sendo essa a opção dos USUÁRIOS, receber on-line pagamento do preço dos produtos entregues aos USUÁRIOS pelos RESTAURANTES.

1.3 Desde logo fica esclarecido ao USUÁRIO – o qual se declara ciente – que o serviço oferecido pelo ifood.com.br se relaciona apenas à intermediação (com opção de pagamento on-line) para comercialização de produtos alimentícios, não abarcando preparo, embalagem, disponibilização e entrega física (via motoboy ou outros meios) dos produtos, sendo esses quatro itens de responsabilidade integral do RESTAURANTE, a quem deverão ser direcionados quaisquer reclamos acerca de problemas decorrentes de vício, defeito ou inexecução da feitura, preparo e entrega de produtos alimentícios.

Um pouco mais adiante, ao mencionar as obrigações da empresa perante os usuários finais, fica registrado que as principais obrigações são disponibilizar espaço virtual para que o usuário realize compras diretas dos restaurantes, assim como meios de pagamento *online*. Além disso, o iFood se obriga a proteger os dados dos seus usuários:

OBRIGAÇÕES DO ifood.com.br

[...]

4.1 Disponibilizar no sítio ifood.com.br espaço virtual que permita ao USUÁRIO devidamente cadastrado efetivar pedidos de compra de gêneros alimentícios anunciados e comercializados pelos RESTAURANTES e, também, disponibilizar ao USUÁRIO meios de pagamento do preço dos produtos on-line.

4.2 Proteger, por meio de armazenamento em servidores ou quaisquer outros meios magnéticos de alta segurança, a confidencialidade de todas as informações e cadastros relativos aos USUÁRIOS, assim como valores atinentes às operações financeiras advindas da operacionalização dos serviços previstos no presente TERMO. Contudo, não responderá pela reparação de prejuízos que possam ser derivados de apreensão e cooptação de dados por parte de terceiros que, rompendo os sistemas de segurança, consigam acessar essas informações.

¹¹² iFOOD. *Termos e condições*. Disponível em: <https://www.ifood.com.br/termos>. Acesso em: 29 set. 2019 (versão datada de 19 de março de 2013).

O iFood não disponibiliza em seus sítios oficiais os Termos e Condições aplicáveis aos Restaurantes, mas faz uma breve indicação dos planos disponíveis.¹¹³ O iFood oferece dois planos aos restaurantes, intitulados Básico e Entrega.

No Plano Básico, há uma cobrança de mensalidade equivalente a R\$ 100,00 e há a cobrança de uma comissão de 12% sobre o valor de cada pedido. Há também uma cobrança equivalente a 3,5% quando o pagamento do pedido é realizado por meio da plataforma.

No Plano Entrega, a mensalidade é um pouco mais cara (R\$ 130,00), e a taxa é de 27% sobre o valor de cada pedido.

No Plano Básico, os restaurantes são responsáveis por gerenciar os entregadores contratados, enquanto no plano Entrega o iFood se responsabiliza por gerenciar os entregadores.

Pode-se inferir, a partir desses planos, que o plano intitulado Entrega configura o que se pode denominar de plataforma de três lados, já que há atividades de intermediação relacionadas a usuário e restaurantes, restaurantes e entregadores e entregadores e usuários.

As formas de cobrança mencionadas também trazem indícios de que a forma de relacionamento estabelecida entre iFood e os restaurantes configura uma intermediação, todavia com alguns elementos a mais, como a cobrança em separado de uma mensalidade, assim como de acréscimo de valor relativo ao pagamento que é realizado por meio da plataforma. Tais elementos serão analisados mais detidamente no próximo item.

Além da plataforma que conecta usuários a restaurantes, ao navegar no sítio eletrônico da empresa, verifica-se que o iFood desenvolveu outra plataforma, intitulada iFood Shop.

Conforme os Termos e Condições de Uso obtidos em seu sítio eletrônico, o iFood Shop possibilita aos usuários, que nesse caso são restaurantes, a escolha de produtos oferecidos por fornecedores de alimentos, embalagens e outros insumos, disponibilizados em catálogo para uso próprio dos adquirentes:

2 – SERVIÇOS

[...] Os Serviços oferecidos pelo iFood Shop se relacionam apenas à intermediação da comercialização de alimentos, embalagens e outros insumos pelos Fornecedores, não abarcando confecção, embalagem, disponibilização e entrega física dos produtos, sendo os primeiros itens de

¹¹³ iFOOD. Disponível em: <https://restaurante.ifood.com.br/> Acesso em: 29 set. 2019.

responsabilidade integral do Fornecedor e o último de responsabilidade do Fornecedor e/ou da empresa especializada na prestação de serviços de entrega (“Transportadora”), conforme o caso, a quem deverão ser direcionadas quaisquer reclamações sobre problemas decorrentes dessas atividades.

[...]

6 – ENTREGA DOS PEDIDOS

O iFood Shop não presta qualquer serviço de transporte de qualquer tipo de carga, sendo o iFood Shop responsável apenas e tão somente pela intermediação entre o Usuário e os Fornecedores ou entre o Usuário, os Fornecedores e as Transportadoras, conforme o caso.

Também nessa plataforma, a prestação de serviço de intermediação é mencionada expressamente nos Termos e Condições de Uso.¹¹⁴

Por fim, identificou-se a existência de um portal em que os restaurantes parceiros do iFood podem gerenciar as suas informações.¹¹⁵

2.1.2.2.2 Uber Eats

Como já mencionado neste trabalho, a Uber também possui uma plataforma de entrega de comida, denominada Uber Eats. Conforme detalhado no sítio eletrônico da empresa, a entrega pode ser feita de moto, carro ou bicicleta.¹¹⁶

Diferentemente do verificado para as empresas 99 e iFood, o aplicativo e o sítio eletrônico do Uber Eats¹¹⁷ direcionam os usuários para termos e condições¹¹⁸ que apresentam uma redação mais genérica e indicam a atividade desempenhada pela empresa como prestação de serviços.

[...]

2- Os Serviços integram uma plataforma de tecnologia que permite aos(às) Usuários(as) de aplicativos móveis ou sítios de Internet da Uber, fornecidos como parte dos Serviços (cada qual um “*Aplicativo*”), providenciar e programar Serviços de transporte e/ou logística e/ou compra de certos bens com terceiros provedores independentes desses Serviços, inclusive terceiros fornecedores independentes de transporte, terceiros fornecedores independentes de logística e terceiros fornecedores

¹¹⁴ iFOOD. *Termos e condições de uso*. 2018. Disponível em: <https://shop.ifood.com.br/institucional/termos-e-condicoes-de-uso>. Acesso em: 29 set. 2019 (versão datada de 10 de agosto de 2018).

¹¹⁵ iFOOD. *Portal do Parceiro*. Disponível em: <https://portal.ifood.com.br/login>. Acesso em: 29 set. 2019.

¹¹⁶ UBEREATS. *Como funciona o Uber Eats*. Disponível em: <https://about.ubereats.com/>. Acesso em: 29 set. 2019.

¹¹⁷ UBEREATS. Disponível em: <https://www.ubereats.com/pt-BR/>. Acesso em: 29 set. 2019.

¹¹⁸ UBER. *Termos e condições*. Disponível em: <https://www.uber.com/legal/terms/br/>. Acesso em: 29 set. 2019 (versão datada de 16 de março de 2017).

independentes de bens, mediante contrato com a Uber ou determinadas afiliadas da Uber (“*Prestadores Terceiros*”). A menos que diversamente acordado pela Uber em contrato escrito em separado firmado com você, os Serviços são disponibilizados para seu uso pessoal e não comercial. VOCÊ RECONHECE QUE A UBER NÃO É FORNECEDORA DE BENS, NÃO PRESTA SERVIÇOS DE TRANSPORTE OU LOGÍSTICA, NEM FUNCIONA COMO TRANSPORTADORA, E QUE TODOS ESSES SERVIÇOS DE TRANSPORTE OU LOGÍSTICA SÃO PRESTADOS POR PRESTADORES TERCEIROS INDEPENDENTES QUE NÃO SÃO EMPREGADOS(AS) E NEM REPRESENTANTES DA UBER, NEM DE QUALQUER DE SUAS AFILIADAS.

Apesar de genérica, a redação de tais termos e condições traz uma ressalva para indicar, dentre outros aspectos, que a empresa não é fornecedora de bens e não presta serviços de transporte ou logística.

Tais termos e condições, como já exposto, correspondem aos termos de uso elaborados pela matriz traduzidos para o português. Além de não haver uma diferenciação entre os termos de uso de cada serviço prestado pela Uber, aparentemente não houve uma adaptação do documento à legislação brasileira.

A despeito de o sítio eletrônico da Uber Eats fazer remissão aos termos e condições aplicáveis também aos serviços associados ao transporte de passageiros, ao navegar na página que contempla os documentos legais da empresa, encontra-se uma versão específica e mais recente de termos e condições do UberEats,¹¹⁹ a qual é denominada “TERMOS E CONDIÇÕES GERAIS DE SERVIÇOS DE INTERMEDIÇÃO DIGITAL da UberEATS”.

[...]

3. Plataforma Uber. A partir da formalização de um Adendo, a Plataforma Uber será disponibilizada para que Você possa acessar e solicitar um serviço de entregas sob demanda prestado por Parceiros de Entrega. “Parceiro de Entrega” é aqui definido como um contratante independente que pretende prestar serviços de entrega sob demanda utilizando a plataforma tecnológica da qual a Uber é proprietária, sob licença da Uber ou de uma de suas afiliadas. Nem a Uber nem suas afiliadas prestam serviços de entrega ou logística. Mais apropriadamente, a Plataforma Uber (a) disponibiliza serviços de intermediação digital, previsão de demanda, processamento de pagamento e outros serviços relacionados que estão ligados com sua venda de Refeições; e (b) permite que empresas como a sua se conectem com Parceiros de Entrega. Você concorda que a Uber poderá disponibilizar aos seus clientes, em seu nome, recibo e/ou fatura da(s) refeição(ões) adquirida(s) do Restaurante

¹¹⁹ UBEREATS. *Termos e condições gerais de serviços de intermediação digital da UberEats*. Disponível em: <https://www.uber.com/pt-BR/legal/uber-eats/terms/pt-br/>. Acesso em: 29 set. 2019 (datada de 17 de setembro de 2018).

por meio da Plataforma Uber. Você: (i) indica a Uber como seu agente limitado para coleta de pagamento somente para o propósito de aceitar pagamentos dos seus Clientes em seu nome por meio da funcionalidade processamento de pagamento fornecida pela Plataforma Uber; e (ii) concorda que o pagamento realizado por seu Cliente à Uber (ou a uma afiliada da Uber atuando como agente da Uber) deve ser considerado como um pagamento feito diretamente pelo seu Cliente para Você.

Pela especificidade dos termos e condições em questão, pode-se afirmar que esse documento, por ser mais recente e tratar expressamente dos serviços prestados pelo Uber Eats, traz uma visão mais precisa das atividades realizadas pela plataforma em análise.

Como já indicado no título dos termos, em tal versão, no item 3, a empresa registra que realiza atividades de intermediação digital, previsão de demanda, processamento de pagamento e outros serviços relacionados à venda de refeições pelos restaurantes, além de fazer a intermediação entre empresas (usualmente restaurantes) e entregadores independentes.

Ademais, pela leitura do referido trecho, identifica-se também que a Uber Eats promove a atividade de licenciamento com relação a seus entregadores, que prestam serviços de entrega sob demanda utilizando a plataforma digital da Uber Eats, sob licença.

Os termos e condições da Uber Eats também esclarecem a ausência de responsabilidade da plataforma sobre a qualidade das refeições, além de estabelecerem a responsabilidade dos restaurantes por indicarem os tributos aplicáveis às vendas de cada refeição.¹²⁰

[...]

5. Disponibilidade das Refeições

[...] b. Tributos. Você será responsável por determinar e fixar o preço de venda (“Preço de Venda”) para cada Refeição que será disponibilizada à venda pela Plataforma Uber. Você será o “vendedor” de todas as Refeições para todos os propósitos fiscais e será também a parte responsável pelo recolhimento e pagamento dos tributos aplicáveis. Para fins de esclarecimento, o Preço de Venda de cada Refeição incluirá todos os tributos, sendo Você exclusivamente responsável por determinar todos os tributos aplicáveis e identificar e informar à Uber o montante apropriado de tributos que a Uber deverá cobrar em seu nome pelas Refeições vendidas de acordo com este Contrato. Cada parte será responsável por suas despesas e custos durante a execução deste Contrato.

¹²⁰ UBEREATS. *Termos e condições gerais de serviços de intermediação digital da UberEats*. Disponível em: <https://www.uber.com/pt-BR/legal/uber-eats/terms/pt-br/>. Acesso em: 29 set. 2019 (datada de 17 de setembro de 2018).

Por fim, a disposição que prevê a necessidade de informação à Uber dos tributos aplicáveis a cada venda, de forma que a empresa cobre o valor em seu nome dos usuários parece uma previsão carregada de termos de uso aplicáveis no exterior em que o tributo que grava tal operação é calculado por fora, como é o caso dos países que têm o Imposto sobre Valor Agregado (IVA).

Contudo a regra estabelecida no documento em análise é desnecessária no Brasil, já que os tributos aplicáveis à venda da refeição aqui no país são calculados “por dentro”, conforme previsão legal validada pelo STF no julgamento do Recurso Extraordinário nº 582.461/SP.¹²¹

2.1.2.2.3 Rappi

A Rappi é uma empresa de origem colombiana, que se instalou no Brasil em julho de 2018. Além de atuar como plataforma que viabiliza a entrega de comida, a Rappi possibilita aos seus usuários adquirir e receber produtos distintos em domicílio, tais como comidas, itens de supermercados, farmácias, lojas etc.

Além do usuário e do estabelecimento fornecedor, a estrutura de contratação da plataforma da Rappi envolve uma pessoa física denominada, nos termos e condições de uso,¹²² como “Mandatário”, que é definido como aquele que se prontifica a realizar a gestão do encargo ou mandato solicitado pelo usuário ou consumidor por meio da plataforma. A seguir, transcrevem-se trechos dos termos de uso da Rappi:

[...]

3 DEFINIÇÕES

[...] PLATAFORMA RAPPI: aplicativo web e móvel administrado e com os direitos exclusivos de utilização no Brasil pela RAPPI, através do qual: i) são exibidos diferentes produtos de consumo de forma publicitária, ii) facilita a aproximação entre os Consumidores e os Mandatários, iii) serve como meio de envio de comunicações entre o Consumidor e a RAPPI e iv) pode receber os pagamentos das compras diretamente do consumidor (por conta e ordem de terceiros), com repasse do dinheiro ao Mandatário. A RAPPI não realiza a compra de produtos por conta própria, não armazena produtos e tampouco é vendedora de

¹²¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 582.461/SP. Relator: Gilmar Mendes. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 03 jan. 2020.

¹²² RAPPI. Termos e Condições de uso da plataforma “Rappi”. Disponível em: https://legal.rappi.com/brazil/termos-e-condicoes-de-uso-da-plataforma-rappi/?_ga=2.104629952.1188798688.1569804884-1094030501.1569804884&_gac=1.148304069.1569804885.Cj0KCQjwrMHsBRCIARIsAFgSeI1-4QfyGc-t7LbHbXh3EzL5UtmUU8HXNIJ90Ze4RxFG8nwHpQIMKzYaAu_CEALw_wcB. Acesso em: 29 set. 2019.

produtos, sendo uma plataforma de tecnologia somente para intermediação, que permite a interação entre Consumidores e Mandatários. Também denominada neste Instrumento como “PLATAFORMA”, podendo ser acessada por computadores, notebooks, smartphones ou tablet’s.

[...]

4 OBJETO

Estes termos e condições regulam a autorização de uso que outorga a Operadora aos Consumidores, para que eles ingressem à plataforma virtual e se informem sobre os produtos de consumo e serviços exibidos, para que sejam utilizados como referência e possam solicitar a gestão de um encargo, por meio de um contrato de mandato com o Mandatário.

A Operadora através da Plataforma realiza as seguintes ações: i) exhibe diferentes produtos e serviços de consumo de forma publicitária para que possam servir de referência aos Consumidores, ii) facilita o encontro entre Consumidores e Mandatários para a realização do vínculo contratual, iii) permite o uso da plataforma de pagamentos, sem que este processo signifique algum vínculo com a Operadora, posto que, pela tecnologia implementada, o pagamento é realizado diretamente aos Mandatários iv) serve como meio de envio de comunicações entre os Consumidores e os Mandatários.

[...]

13 DESCRIÇÃO DOS PRODUTOS E SERVIÇOS

Fica claro para o Consumidor que a Operadora não é produtora, fornecedora, entregadora, agente, distribuidora e, em geral, nenhum tipo de comercializador dos produtos exibidos, posto que opera somente como uma plataforma tecnológica que permite o encontro entre Consumidores e Fornecedores para a configuração de relações de consumo.

Como se observa, os usuários ou consumidores são entendidos como pessoas físicas cadastradas na plataforma denominada RAPPI que a acessam para solicitar um mandato, cuja obrigação estabelecida consiste na celebração de um contrato de compra ou outro tipo de contrato especialmente para adquirir bens ou serviços.

Ao definir as relações mantidas entre as partes, os termos e condições de uso trazem a Rappi (também denominada como Operadora) como mera intermediária. A atividade de intermediação é, inclusive, indicada na própria razão social da empresa (Rappi Brasil Intermediação de Negócios Ltda.).

Pela análise dos trechos dos termos e condições de uso citados acima, é possível inferir que o papel de intermediária da Rappi é aproximar usuários e mandatários.

Os lados da plataforma aqui são compostos de maneira distinta, de modo que, de acordo com os termos de uso da Rappi, de um lado está o usuário consumidor (pessoa física), que solicita um serviço ou entrega e, de outro, está também uma pessoa física, que exerce o papel de mandatário.

Apesar disso, ao simular um pedido de comida por meio do aplicativo, considerando que há cardápios de restaurantes expostos na plataforma, em que constam

preços e especificações das refeições, observa-se que a existência efetiva de mandatários pessoas físicas, quando dos pedidos de refeições pelo aplicativo da Rappi, não é tão evidente ou clara para o consumidor.

Nesse contexto, não obstante a previsão contida nos termos e condições aplicáveis à utilização da plataforma, considerando a observação empírica, é possível perceber que os usuários selecionam os restaurantes ou outros fornecedores disponíveis na plataforma, de modo que se pode afirmar que a plataforma também conecta usuários a restaurantes e fornecedores, ainda que sobre essa intermediação não haja qualquer tipo de cobrança.

Ainda nessa linha, também se identificou a existência de um portal em que os restaurantes e outros fornecedores parceiros da Rappi podem acessar e gerenciar as suas informações e suas lojas na plataforma.¹²³

2.1.2.3 Termos de uso e contratos das plataformas de hospedagem

Assim como desenvolvido nos tópicos anteriores, que dizem respeito às plataformas de transporte privado de passageiros e de entrega de comidas, aqui pretende-se explorar outro setor no qual as plataformas digitais tiveram relevante impacto: o de hospedagem. Também serão abordadas as características de cada empresa para que se possa, posteriormente, analisar a subsunção das atividades dessas plataformas aos serviços listados pelo ordenamento brasileiro.

Com o avanço da tecnologia e crescimento da economia compartilhada, o setor de hospedagem também teve um avanço antes inimaginável, com o surgimento de diversas plataformas que conectam usuários a hotéis, como a Booking, TripAdvisor, Hoteis.com, assim como outras que conectam usuários viajantes a usuários anfitriões, como o Airbnb e o Booking Apartments.

De acordo com estimativas da própria empresa, só o Airbnb gerou, em 2018, R\$ 7,7 bilhões em impacto econômico no Brasil, que ocupa o 13.º lugar entre os 191 países em que a plataforma pode ser utilizada.¹²⁴ Já a Booking informa em seu sítio oficial que está presente em 228 países e territórios, possuindo mais de 28 milhões de anúncios, que incluem aproximadamente 6 milhões de casas e apartamentos.

¹²³ RAPPI. *Portal dos aliados*. Disponível em: <https://partners.rappi.com/>. Acesso em: 29 set. 2019.

¹²⁴ EXAME. *De acordo com Leonardo Tristão, Airbnb gerou R\$ 7,7 bilhões em impacto econômico no Brasil; país é 13º no ranking da empresa*. 2019. Disponível em: <https://exame.abril.com.br/negocios/nao-vamos-aceitar-alegacoes-de-concorrenca-desleal-diz-diretor-do-airbnb/>. Acesso em: 29 set. 2019.

2.1.2.3.1 Airbnb

Como consta do seu endereço oficial na internet, o Airbnb teve início em 2008 e, atualmente, conecta milhões de usuários anfitriões e usuários viajantes que optam por utilizá-lo para que possam anunciar espaços para serem reservados (anfitriões) ou reservar acomodações em diferentes lugares no mundo (viajantes).¹²⁵

Além disso, o Airbnb também permite que os usuários anfitriões coloquem à disposição dos usuários viajantes passeios e outras atividades turísticas, chamadas pela empresa de “experiências”.

É isso o que se extrai do seguinte trecho dos termos de serviço da empresa:¹²⁶

1 Escopo dos Serviços da Airbnb

1.1 A Plataforma Airbnb é um mercado online que permite aos usuários cadastrados (“Membros”), e terceiros determinados, que oferecem serviços (Membros e terceiros que oferecem serviços são chamados de “Anfitriões” e os serviços que eles prestam são “Serviços de Anfitrião”) anunciar esses Serviços de Anfitrião na Plataforma Airbnb (“Anúncios”) e comunicar-se e fazer transações diretas com membros que estejam buscando reservas como Serviços de Anfitrião (os Membros que utilizam os Serviços de Anfitrião são chamados de “Hóspedes”). Os Serviços de Anfitrião podem incluir a oferta de propriedades destinadas a férias ou outros usos (“Acomodações”), atividades de um ou de múltiplos dias em diversas categorias (“Experiências”), acesso a eventos e locais únicos (“Eventos”), e diversos outros serviços relacionados ou não à viagem.

1.2 Como o fornecedor da Plataforma Airbnb, a Airbnb não é proprietária, não cria, vende, revende, fornece, controla, gerencia, oferece, entrega ou abastece qualquer Anúncio ou Serviços de Anfitrião, bem como não organiza ou oferece pacotes de viagem sob a Diretiva (UE) 2015/2302. Os Anfitriões são os únicos responsáveis por seus Anúncios e Serviços de Anfitrião. Quando os membros fazem ou aceitam uma reserva, eles celebram um contrato diretamente um com o outro. A Airbnb não é e não se torna parte ou outro participante de qualquer relacionamento contratual entre os Membros, tampouco a Airbnb é uma corretora de imóveis ou seguradora. A Airbnb não atua como um agente em qualquer capacidade para um Membro, exceto conforme especificado nos Termos de Pagamento.

O Airbnb declara de forma expressa em seus termos que, quando os seus usuários fazem ou aceitam uma reserva, eles celebram um contrato entre eles, de modo que a empresa atua somente facilitando o encontro entre as partes, por meio da plataforma. O documento também exprime que a empresa não é corretora de imóveis ou seguradora.

¹²⁵ AIRBNB. Disponível em: <https://news.airbnb.com/br/about-us/>. Acesso em: 29 set. 2019

¹²⁶ AIRBNB. Disponível em: <https://www.airbnb.com.br/terms>. Acesso em: 29 set. 2019.

Os termos em questão também explicam a forma de cobrança das taxas de serviço aplicadas pelo Airbnb:¹²⁷

[...]

6 Taxas de Serviço

6.1 A Airbnb pode cobrar taxas dos Anfitriões (“Taxas do Anfitrião”) e/ou Hóspedes (“Taxas do Hóspede”) (coletivamente, “Taxas de Serviço”) em consideração ao uso da Plataforma Airbnb. Mais informações sobre quando são aplicadas taxas de Serviço e como são calculadas podem ser encontradas em nossa página de Taxas de Serviço.

6.2 Quaisquer Taxas de Serviço aplicáveis (incluindo quaisquer Impostos aplicáveis) serão apresentadas a um Anfitrião ou Hóspede antes da publicação ou reserva de um Anúncio. A Airbnb reserva-se ao direito de alterar as Taxas de Serviço a qualquer momento, e nós notificaremos os Membros com antecedência adequada quanto a quaisquer alterações de taxa antes de serem aplicadas. Such fee changes will not affect any bookings made prior to the effective date of the fee change (sic).

6.3 Você é responsável por pagar quaisquer Taxas de Serviço que você deva à Airbnb. As Taxas de Serviço aplicáveis (incluindo eventuais Impostos aplicáveis) são recolhidas pela Airbnb Payments. A Airbnb Payments deduzirá eventuais Taxas do Anfitrião da Taxa do Anúncio antes de repassar o pagamento ao Anfitrião. Eventuais Taxas do Hóspede são incluídas nas Taxas Totais recolhidas pela Airbnb Payments. Exceto se previsto em contrário na Plataforma Airbnb, as Taxas de Serviço não são reembolsáveis.

Pela observação dos trechos acima, assim como da leitura de informações contidas no sítio oficial do Airbnb,¹²⁸ é possível concluir que há duas possibilidades de estruturas de cobrança das taxas de serviço: uma taxa compartilhada entre anfitriões e hóspedes e uma taxa aplicável apenas para anfitriões.

Ao contrário das plataformas de transporte privado de passageiros e das plataformas de entregas de comida, o Airbnb tem como principal modelo a cobrança de taxas de serviço de ambos os lados da plataforma, ou seja, tanto do usuário viajante quanto do usuário anfitrião.

Ainda de forma semelhante ao disposto nos termos de uso do Uber Eats, o Airbnb também faz constar em seu documento que rege a relação com os usuários anfitriões responsabilidades atreladas ao reporte, cobrança e pagamento de IVA ou de outro tributo indireto que incida sobre sua atividade.

¹²⁷ AIRBNB. Disponível em: <https://www.airbnb.com.br/terms>. Acesso em: 29 set. 2019.

¹²⁸ AIRBNB. *O que é a taxa de serviço do Airbnb?* Disponível em: <https://www.airbnb.com.br/help/article/1857/o-que-%C3%A9-a-taxa-de-servi%C3%A7o-do-airbnb>. Acesso em: 29 set. 2019.

[...]

13 Impostos

13.1 Como um Anfitrião, você é o único responsável por determinar suas obrigações de relatar, cobrar, reter ou incluir em suas Taxas de Anúncio qualquer IVA (Imposto sobre Valor Agregado) aplicável ou outros impostos indiretos de venda, impostos de ocupação, impostos de turismo ou de outro tipo de imposto de visitante ou impostos de renda (“Impostos”).

13.2 As regras tributárias podem nos requerer a coleta de informações fiscais apropriadas de Anfitriões, ou reter Impostos de pagamentos para Anfitriões, ou ambos. Se um Anfitrião não nos fornecer documentação requerida pela lei local (ex.: número do imposto) que consideremos ser suficiente para mitigar a nossa obrigação (caso haja) de reter impostos de pagamentos para você, reservamo-nos ao direito de, a nosso critério exclusivo, reter pagamentos até o imposto relevante, conforme requerido por lei, ou ambos.¹²⁹

Tais disposições reforçam o fato de que as plataformas funcionam como meras intermediárias entre os usuários, sejam pessoas físicas ou jurídicas.

2.1.2.3.2 Booking

O Booking, assim como o Airbnb, age como intermediário entre os usuários hóspedes e os usuários que desejam reservar uma acomodação. Em seu site oficial, a empresa também ressalta que os acordos intermediados são feitos diretamente entre aquele que oferta a acomodação e o hóspede.¹³⁰

1 Âmbito e natureza do nosso Serviço

Por meio da Plataforma, nós (Booking.com B.V. e nossos parceiros afiliados (de distribuição)) fornecemos uma plataforma online pela qual os Provedores de Viagem – na sua conduta profissional de negócios (ou seja, B2C ou B2B) – anunciam, vendem, promovem e/ou oferecem (quando disponíveis) seus produtos e serviços para pedido, compra, reserva, aluguel, e por meio da qual os visitantes relevantes da Plataforma podem descobrir, pesquisar, comparar e fazer um pedido, reserva, compra ou pagamento (ou seja, o Serviço de Viagem). Ao usar ou utilizar o Serviço de Viagem (ex.: ao fazer uma Reserva de Viagem pelo Serviço de Viagem), você celebra um contrato mútuo direto (legalmente vinculante) com o Provedor de Viagem com quem você faz uma reserva ou de quem você compra um produto ou serviço (quando disponíveis). A partir do momento em que você faz a Reserva de Viagem, agimos unicamente como intermediários entre você e o Provedor de Viagem, transmitindo os dados relevantes da sua Reserva de Viagem ao(s)

¹²⁹ AIRBNB. Disponível em: <https://www.airbnb.com.br/terms>. Acesso em: 29 set. 2019.

¹³⁰ BOOKING.COM. *Como a Booking.com funciona para proprietários?* Disponível em: <https://partner.booking.com/pt-br/ajuda/trabalhar-com-booking/como-bookingcom-funciona-para-propriet%C3%A1rios>. Acesso em: 29 set. 2019.

Provedor(es) de Viagem e enviando a você um e-mail de confirmação em nome do Provedor de Viagem. A Booking.com não (re)vende, aluga ou oferece qualquer produto ou serviço (de viagem).

[...] Cada um dos Provedores de Viagem será sempre responsável pela precisão, integralidade e exatidão das informações (descritivas) exibidas na nossa Plataforma (inclusive a respeito de tarifas/taxas/preços, políticas, condições e disponibilidade). Nossa Plataforma não constitui, nem deve ser vista como, responsável pela recomendação ou endosso da qualidade, nível de serviço ou classificação de qualquer Provedor de Viagem (ou suas comodidades, instalações, veículos, produtos ou serviços (próprios ou auxiliares)) disponibilizado, salvo indicado explicitamente ou definido em contrário.¹³¹

Apesar das semelhanças com o Airbnb, citadas acima, o Booking se diferencia expressamente ao afirmar que somente possui como ofertantes de acomodação empresas legalmente constituídas, excluindo a possibilidade de relação entre usuários pessoas físicas (hóspede e ofertante de acomodação). O trecho a seguir demonstra como o Booking lida com tal situação:

4 Gratuito para os consumidores, apenas os Provedores de Viagem pagam!

Exceto se indicado de outra forma, nosso serviço é gratuito para os consumidores porque, ao contrário de muitas outras empresas, não cobramos pelo nosso Serviço de Viagem nem adicionamos quaisquer taxas (de reserva) à tarifa. Você irá pagar o valor relevante ao Provedor de Viagem conforme indicado na Reserva da Viagem (além disso - desde que não esteja incluído no preço - impostos, taxas ou tarifas (se aplicáveis)).

Os Provedores de Viagem pagam uma comissão (sendo esta uma pequena porcentagem do preço do produto (ex.: preço do quarto)) à Booking.com após o usuário final ter utilizado o produto ou serviço do Provedor de Viagem (ex.: após o hóspede ter ficado (e pago) a acomodação). [...] Apenas os Provedores de Viagem que possuem um relacionamento comercial com a Booking.com (por meio de um acordo) serão disponibilizados na Plataforma (para a promoção B2B e/ou B2C do seu produto). A Booking.com não é uma plataforma aberta (como a Amazon ou o eBay) onde os usuários finais podem disponibilizar seu produto (não há plataforma C2C); a Booking.com não permite que empresas informais ofereçam ou vendam seus produtos na ou através da Booking.com.

Depreende-se do trecho acima, ainda, que o Booking somente não cobra taxas de serviço dos usuários pessoas físicas (hóspedes), ao contrário do que faz o Airbnb, por exemplo.

¹³¹ BOOKING.COM. *Termos e condições de viagem*. Disponível em: <https://www.booking.com/content/terms.pt-br.html>. Acesso em: 29 set. 2019.

Apesar de tais diferenças, no entanto, extrai-se que ambas as empresas consignam que exercem meramente a atividade de intermediação, nos termos dos seus documentos legais e informações oficiais.

2.2 Definição e categorização dos serviços de acordo com a lista de serviços da Lei Complementar 116/03

Ainda que, a partir dos termos de uso e das informações oficiais das empresas objeto do presente trabalho se perceba uma convergência clara de que as atividades por elas exercidas poderiam ser enquadradas como intermediação de serviços, faz-se necessário aprofundar mais a análise, explorando a doutrina e jurisprudência a respeito do assunto.

De início, explorar-se-á como a doutrina e jurisprudência analisam a lista de serviços prevista na LC 116/03, para, em seguida, ponderar acerca das diferentes possibilidades de enquadramento das atividades em foco.

2.2.1 Taxatividade da lista da LC 116/03

O ISS foi introduzido no ordenamento jurídico brasileiro sob a circunstância da reforma tributária de 1965, quando da Emenda Constitucional 18/65, que modificou a Constituição Federal de 1946.

A emenda acrescentou o caput do artigo 15, que determinava que competiria aos municípios “o imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados”.

As normas que regem o ISS passaram por diversas alterações, seja durante a vigência da Constituição Federal de 1946 (Decreto-Lei 406/68; Decreto-Lei 834/69 e Lei Complementar 56/87), seja na vigência da Constituição Federal de 1988 (Lei Complementar 100/99 e Lei Complementar 116/03).

Tais alterações visavam adequar a tributação pelo ISS às alterações e inovações tecnológicas e mercadológicas, preponderantemente com a criação de novos itens passíveis de tributação.

Como exemplo, em 1968, o Decreto-Lei 406/68 possuía apenas 29 itens que constavam de lista de serviços passíveis de tributação. A partir de 2003, com a edição da

Lei Complementar 116/03, foi introduzida uma lista anexa à Lei, que passou a constar com 40 itens e 193 subitens sujeitos à tributação pelo ISS.

Diante de tal constatação, ficam claros a dinamicidade e o arcabouço no qual a tributação pelo ISS está inserida, mostrando que as novidades do mundo dos negócios, muitas vezes, impõem alterações da legislação para permitir a tributação dos novos serviços e/ou atividades que surgem especialmente em decorrência de inovações tecnológicas.

Ainda que o legislador busque adaptar as normas aos fenômenos fáticos e à evolução da sociedade, é certo que a evolução legislativa não acompanha a evolução do mercado.

Nesse sentido, o caráter taxativo ou exemplificativo da lista de serviços sujeitos à incidência do ISS, ou seja, a possibilidade de tributação de serviços que não estejam previstos expressamente na norma é uma das discussões que, há muito, foram objeto de análise pela doutrina e jurisprudência.

Ao analisar o tema, o STF sedimentou entendimento no sentido de que a lista de serviços admite interpretação extensiva para permitir a incidência do ISS sobre serviços correlatos àqueles previstos expressamente na lista de serviços.¹³²

2.2.2 Subsunção dos serviços das plataformas aos itens da lista anexa da LC 116/03

Uma vez constatado que as atividades objeto de análise no presente trabalho possuem natureza de prestação de serviço e, a partir dos documentos e informações específicos relacionados ao item acima, passa-se a fazer, com maior especificidade e analisando eventuais julgados, a subsunção das atividades aos itens da lista de serviços da LC 116/03.¹³³

¹³² A ementa do acórdão da decisão proferida pela 2ª Turma do STF, nesse sentido: “CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISS. LEI COMPLEMENTAR: LISTA DE SERVIÇOS: CARÁTER TAXATIVO. LEI COMPLEMENTAR 56, DE 1987: SERVIÇOS EXECUTADOS POR INSTITUIÇÕES AUTORIZADAS A FUNCIONAR PELO BANCO CENTRAL: EXCLUSÃO. I. – É taxativa, ou limitativa, e não simplesmente exemplificativa, a lista de serviços anexa à lei complementar, embora comportem interpretação ampla os seus tópicos. Cuida-se, no caso, da lista anexa à Lei Complementar 56/87. II. Precedentes do Supremo Tribunal Federal. III. - Ilegitimidade da exigência do ISS sobre serviços expressamente excluídos da lista anexa à Lei Complementar 56/87. IV. - RE conhecido e provido.” (RE 361.829, 2ª Turma, de 13.12.2005)”.
O STJ adota posicionamento idêntico: “Embora taxativa, em sua enumeração, a lista de serviços admite interpretação extensiva, dentro de cada item, para permitir a incidência do ISS sobre serviços correlatos àqueles previstos expressamente” (REsp 121428/RJ, 2ª Turma, 16.08.2004).

¹³³ 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*

É possível notar uma aquiescência da maior parte da doutrina sobre o tema no sentido de que as atividades exercidas por meio de plataformas digitais configuram atividades de intermediação.

Nesse viés, tal doutrina faz a subsunção de tais atividades à lista de serviços da LC 116/03 ao utilizar o item 10.02, que, por abarcar contratos quaisquer, tem sido indicado como o item mais adequado para o recolhimento do ISS em razão de tais serviços.

O texto do citado item 10.02 abarca atividades como “Agenciamento, corretagem ou intermediação de títulos em geral, valores mobiliários e contratos quaisquer”.¹³⁴

Apesar de haver maioria da doutrina e da jurisprudência existente até o momento nesse sentido, é certo que há posições dissonantes. Há quem defina tais atividades como licenciamento de software, gestão e/ou processamento de dados, análise de sistemas, assessoria/consultoria ou até desconsidere o fato de haver intermediação para considerar que as empresas exercem as próprias atividades supostamente intermediadas, como transporte de passageiros, entregas ou hospedagem em si.

Daí se extrai a relevância da presente análise.

2.2.2.1 Intermediação

Como se observou dos termos de uso e contratos analisados, todos eles fazem, em algum momento, menção ao fato de que as empresas somente exercem atividades de intermediação, sem se relacionar diretamente com os serviços ou as vendas intermediadas.

A norma tributária, todavia, não estabelece o que pode ser entendido como serviço de intermediação, de modo que, para alcançar tal definição, faz-se necessário recorrer aos contratos previstos no Direito Civil brasileiro que preveem, de algum modo, as relações de intermediação.

Tal recurso está expressamente contemplado no artigo 109 do Código Tributário Nacional¹³⁵, que prevê a utilização de princípios gerais de Direito Privado para

providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 22 jun. 2019.

¹³⁴ BRASIL. *Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Item 10.02*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 22 jun. 2019.

¹³⁵ Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários. BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Denominado Código Tributário Nacional pelo art. 7º do Ato Complementar nº 36, de 13.3.1967. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm. Acesso em: 22 jun. 2019.

conceituação de seus institutos, ainda que estabeleça um recorte sobre a impossibilidade de utilização de tais conceitos do Direito Privado para a definição de efeitos tributários.

Conforme explicita Nogueira, quando determinado conceito ou instituto previsto no Direito Privado esteja apenas referido na lei tributária, exige-se do intérprete que busque o Direito Privado para melhor compreendê-lo.¹³⁶

Sobre o tema, Ávila afirma que, caso a atuação do legislador tributário não tenha sido expressa no sentido de estabelecer um conceito e quando não houver expresso conceito constitucional, haverá uma recepção daquele conceito de Direito Privado.¹³⁷

Esse é o caso em questão, de modo que cabe analisar como os contratos de Direito Civil lidam com as hipóteses de intermediação de negócios.

2.2.2.1.1 Contratos relacionados à atividade de intermediação

O Código Civil estabelece diferentes estruturas por meio das quais determinadas empresas podem agir como intermediárias, com objetivos diversos, entre os quais o de gerar operações, expandir os negócios, ampliar o mercado, angariar clientes e promover as marcas.

Como afirma Piscitelli, o Direito Civil brasileiro não prevê um contrato típico de intermediação, mas a atividade pode se demonstrar no bojo de contratos típicos como os de agenciamento.

Percebe-se que há três formas predominantes de contratos nominados no ordenamento do Direito Privado que podem ser entendidas como formas de intermediação: o contrato de corretagem; o contrato de comissão mercantil e o contrato de agenciamento:

- a) *Corretagem*: Diniz define o contrato de corretagem como uma convenção pela qual, a partir de instruções recebidas, uma parte obriga-se perante outra a fornecer as informações necessárias ou providenciar a celebração de um ou mais negócios.¹³⁸ Tal definição muito se assemelha ao previsto no artigo 722 do Código Civil.¹³⁹ O contrato de corretagem encontra previsão nos artigos 722 a 729 do Código Civil brasileiro, de modo que cabe transcrever alguns dos artigos em comento para uma análise mais detalhada:

¹³⁶ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de Direito Tributário. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

¹³⁷ ÁVILA, Humberto. Eficácia do novo Código Civil na Legislação Tributária. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). *Direito tributário e o novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. P 63-79.

¹³⁸ DINIZ, Maria Helena. *Dicionário jurídico*. São Paulo: Saraiva, 2010.

¹³⁹ BRASIL. Lei nº 10.406/2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm>.

Art. 722 - Pelo contrato de corretagem, uma pessoa, não ligada a outra em virtude de mandato, de prestação de serviços ou por qualquer relação de dependência, obriga-se a obter para a segunda um ou mais negócios, conforme as instruções recebidas.

[...]

Art. 725 - A remuneração é devida ao corretor uma vez que tenha conseguido o resultado previsto no contrato de mediação, ou ainda que este não se efetive em virtude de arrependimento das partes.

Art. 726 - Iniciado e concluído o negócio diretamente entre as partes, nenhuma remuneração será devida ao corretor; mas se, por escrito, for ajustada a corretagem com exclusividade, terá o corretor direito à remuneração integral, ainda que realizado o negócio sem a sua mediação, salvo se comprovada sua inércia ou ociosidade.

Da análise dos dispositivos, depreende-se que a atividade de corretagem configura uma clara intermediação do negócio, de modo que o contrato de corretagem pode ser entendido como uma espécie de intermediação. Do disposto no artigo 726 extrai-se, ademais, que pode haver negócios concluídos diretamente entre as partes, sem a intervenção do corretor, caso em que usualmente o corretor não faz jus a remuneração. Todavia, nos casos em que houver a mediação do corretor para que o negócio se concretize, será devida a remuneração ao corretor ou intermediário. Sob o contrato de corretagem o tomador de seu serviço define os termos do negócio jurídico que será intermediado e o corretor se obriga a angariar terceiros interessados na sua celebração, em troca de uma comissão, nos termos do artigo 722 do Código Civil. Outrossim, de acordo com o artigo 725 do Código Civil, a comissão é devida ainda que o negócio jurídico não se concretize por arrependimento das partes.

b) *Comissão Mercantil*: no contrato de comissão mercantil, previsto no artigo 693 e seguinte do Código Civil, o comissário se obriga a realizar negócios mercantis por conta do comitente, todavia em nome próprio, assumindo responsabilidade pessoal pelos atos praticados ante terceiros. Já o comitente não participa do negócio, podendo permanecer oculto. Dito modelo contratual estabelece que é o comissário que conduz a negociação dos valores dos contratos firmados embora esteja limitado às instruções que lhe sejam fornecidas pelo comitente. A comissão mercantil consiste em contrato normalmente empregado em operações nas quais o comprador ou vendedor de mercadorias, muitas vezes, prefere não ser conhecido. Nos dizeres de

Theodoro Junior, é uma hipótese excepcional de mandato, com a diferença no ponto em que, apesar de haver atribuição de encargo a terceiro para que pratique ato ou celebre ato que beneficie o mandante, o comissário age em seu próprio nome.¹⁴⁰

c) *Agenciamento*: o contrato de agenciamento, por sua vez, prevê que uma parte assume a responsabilidade de promover, por conta e ordem de outra, a realização de negócios, em localidade geográfica determinada. Tal contrato é régio pelos artigos 710 a 721 do Código Civil e, de acordo com o artigo 712 do Código Civil, o agente deve seguir instruções colocadas pelo proponente (relacionadas ao preço, prazo de entrega, qualidade do produto) e poderá, inclusive, firmar contratos em nome deste. Esse contrato se distancia do contrato de comissão na medida em que o agente não atua em nome próprio e poderá fazer jus à remuneração (taxa de agência) em relação a negócios realizados em seu território, ainda que este não tenha interferido direta ou indiretamente para sua realização. O agenciamento é tipicamente um serviço, sujeito à incidência do ISS, pois a pessoa jurídica responsável pela realização de novos negócios não possui os bens agenciados a sua disposição (não possui estoque em seu poder). Theodoro Junior lista alguns elementos marcantes do contrato de agência, como a relação entre empresários com ausência de dependência hierárquica entre representante e representado, ainda que haja instruções do preponente; objetivo de uma prática habitual, de modo que se estabeleça um vínculo duradouro entre as partes; correspondência entre a prestação do serviço de intermediação do agente a um direito a uma remuneração ou retribuição (taxa de agência); limitação dos efeitos do contrato a uma zona determinada. Para esse autor, a atividade do agente é considerada um serviço especial que se traduz na coleta de propostas ou pedidos para transmiti-los ao representado.¹⁴¹ Destarte, ao se obtemperarem as figuras contratuais típicas mencionadas acima, exsurtem alguns pontos em comum: (i) em todos os casos, a remuneração do prestador do serviço se dá como contrapartida às iniciativas que geram novos negócios para o

¹⁴⁰ THEODORO JÚNIOR, Humberto. Contrato de Comissão no Novo Código Civil. In: *Revista Síntese de Direito Civil e Processual Civil*, Porto Alegre, v. 5, n. 25, p. 110.

¹⁴¹ THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Do contrato de agência e distribuição no novo Código Civil*. Disponível em: <https://www.direito.ufmg.br/revista/index.php/revista/article/viewFile/1252/1185>. Acesso em: 5 ago. 2019.

contratante; (ii) tais contratos não preveem responsabilidade solidária entre o intermediário e o vendedor ou prestador do serviço “final” ou principal, a não ser que haja previsão contratual expressa; e (iii) a existência de uma cláusula de mandato não descaracteriza a atuação em benefício de terceiro, que é característica da intermediação.

No item a seguir, esses pontos serão conjugados com as impressões extraídas dos contratos e termos de serviços antes avaliados, assim como com a jurisprudência e doutrina sobre a natureza de intermediação das atividades prestadas pelas plataformas digitais.

2.2.2.1.2 Subsunção dos serviços prestados por plataformas digitais aos subitens de intermediação da LC 116/03

Assim como exposto linhas acima, é possível afirmar que grande parte da doutrina e da jurisprudência faz a subsunção de serviços prestados por plataformas digitais à lista de serviços da LC 116/03 ao utilizar o item 10.02, que, por abarcar quaisquer contratos, tem sido indicado como o item mais adequado para o recolhimento do ISS em razão de tais serviços.

O texto do citado item 10.02 engloba atividades como “Agenciamento, corretagem ou intermediação de títulos em geral, valores mobiliários e contratos quaisquer”.¹⁴²

Sobre a atividade de intermediação, Moraes afirma que é a aproximação entre duas ou mais pessoas com o fito de que estas realizem um negócio. Para esse autor, o intermediário atua conciliando as vontades das partes contratantes e lhes dando assistência para o fechamento do contrato.¹⁴³

Melo assevera que a atividade desenvolvida por plataforma digital relacionada a compras coletivas – que é em muito semelhante às atividades analisadas no presente trabalho – configura intermediação entre as empresas que oferecem seus produtos e serviços na plataforma e os clientes finais, indicando, ainda, que a Prefeitura Municipal de São Paulo tem a mesma interpretação, ao enquadrar tal atividade no item 10.02 da LC 116/03.¹⁴⁴

¹⁴² BRASIL. *Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Item 10.02.* Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 22 jun. 2019.

¹⁴³ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática do Imposto Sobre Serviços*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1984.

¹⁴⁴ MELO, José Eduardo Soares de. *ISS – Teoria e Prática*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

Gomes Dias e Frota afirmam, sobre algumas das empresas analisadas no presente trabalho (Uber, Rappi, iFood e Airbnb), que elas permitem, por meio de novas tecnologias – notadamente aplicativos em dispositivos móveis – e de maneira mais eficiente, o intercâmbio entre potenciais consumidores e vendedores ou prestadores de serviço.¹⁴⁵

Pela redação dos termos e condições de uso analisados anteriormente, verifica-se que a atividade de intermediação é indicada direta ou indiretamente pelas empresas detentoras de plataformas digitais.

Nos termos e condições aplicáveis aos usuários da Uber no Brasil,¹⁴⁶ a empresa intitula a sua atividade como prestação de serviços. Na cláusula 2 dos termos e condições, citada anteriormente, há indícios de que a empresa se classifica como intermediária dos serviços acessados por meio da plataforma (Transporte ou Logística), reforçando o fato de que tais serviços são prestados por terceiros independentes.

Segundo Silva e Mineiro,¹⁴⁷ os serviços prestados por meio de marketplaces digitais são caracterizados pela intermediação entre tomadores e prestadores de serviços.

Ao analisar o denominado “Caso Uber”, assim expõem os citados autores:

A Uber pratica, tal como a Amazon, serviços de intermediação e congêneres, previstos no item 10 da lista anexa à LC nº 116/03. Contudo, como se trata de um marketplace de serviços, a intermediação realizada é de contratos de transporte e não de bens móveis ou imóveis. Assim, seu enquadramento mais próximo é no subitem 10.02 da lista anexa à LC nº 116/03: “Agenciamento, corretagem ou intermediação de títulos em geral, valores mobiliários e contratos quaisquer.” Note-se que, segundo o art. 730 do Código Civil, contrato de transporte é aquele pelo qual “alguém se obriga, mediante retribuição, a transportar, de um lugar para outro, pessoas ou coisas”.¹⁴⁸

Piscitelli¹⁴⁹ tem posicionamento no mesmo sentido, ao afirmar que não há dúvidas de que a relação entre aquele que se utiliza de plataforma digital para disponibilizar bens ou serviços e a própria plataforma (ou a empresa que gerencia a plataforma) configura uma intermediação, como previsto no item 10.02 da lista de serviços anexa à LC 116/03.

¹⁴⁵ GOMES, Eduardo de Paiva; DIAS, Felipe Wagner de Lima; FROTA, Phelipe Moreira Souza. *A tributação dos negócios da economia compartilhada e colaborativa*. Revista Consultor Jurídico. Maio 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-mai-06/opiniaio-tributacao-economia-compartilhada-colaborativa#author>. Acesso em: 18.09.2019.

¹⁴⁶ <https://www.uber.com/pt-BR/legal/terms/br/> - em versão atualizada em 16 de março de 2017. Acesso em 17 out. 2018.

¹⁴⁷ SILVA; MINEIRO, 2019. p. 558-574.

¹⁴⁸ SILVA; MINEIRO, 2019. p. 558-574.

¹⁴⁹ PISCITELLI, 2018. p. 416-429.

Na mesma linha, ainda no que tange ao serviço prestado aos passageiros, a 99 identifica sua atividade como “um serviço de intermediação voltado à facilitação da contratação de serviço de transporte de passageiros”. Já com relação aos serviços prestados aos motoristas, a 99 consignava expressamente que realiza o licenciamento de plataforma e, em versão atualizada de seus termos e condições de uso, alterou sua redação para indicar a prestação de serviço de intermediação e facilitação de pagamento.

Na versão anterior, apesar de contratualmente a 99 estabelecer uma relação de licenciamento de aplicativo aos motoristas, já havia alguns indícios que serão exemplificados adiante de que a atividade preponderante na relação com os motoristas também seria de intermediação ou agência que, para fins tributários, usualmente são equiparados.

Primeiramente, considera-se no presente trabalho, que seria de difícil justificativa o tratamento diferenciado das relações entre motoristas e passageiros. Ao reconhecer que a relação entre a empresa e os passageiros configura serviço de intermediação e considerando o caráter multilateral de tal serviço, é natural que se entenda o outro lado da operação (relação entre os motoristas e a 99) também como uma operação de intermediação. Tanto é que a redação de uma versão mais atualizada dos termos e condições de uso trouxe de forma expressa que a 99 é prestadora de serviço de intermediação e facilitadora de pagamento.

Quanto às formas de remuneração da 99, previstas nos termos de uso do motorista e supostamente relacionadas ao serviço de licenciamento, estavam diretamente relacionadas ao número de corridas realizadas, fator que se aproximava muito mais à cobrança de um serviço de intermediação, concretizado a cada operação concluída, do que a um serviço de licenciamento de plataforma (software).

Usualmente, o serviço de licenciamento é cobrado sob uma outra lógica, não atrelada diretamente ao número de vezes em que se utiliza a plataforma, mas sim de maneira contínua, por meio de mensalidades ou anualidades.

Ao analisar operação semelhante, a Quarta Câmara Julgadora do Conselho Municipal de Tributos do Município de São Paulo (CMT), ao julgar caso em que a 99 figurou no polo passivo,¹⁵⁰ recentemente se posicionou de modo a afastar a qualificação do serviço como licenciamento de software.

¹⁵⁰ Processo Administrativo nº: 6017.2018/0006904-8 - Recorrente: 99 Tecnologia Ltda. Conselheiro. Relator: Débora Grubba Lopes. 4ª Câmara Julgadora – 21.06.2018.

A *ratio decidendi* do acórdão remonta exatamente à forma de remuneração do serviço, que era atrelada a cada corrida (estava em análise a modalidade “Corporate”,¹⁵¹ prestada a empresas):

Todavia, caso o serviço fosse de licenciamento de software, não seria razoável atrelar o pagamento a cada corrida – ora, cada vez que o passageiro/colaborador chama um taxista pelo aplicativo ele não licencia novamente o software, pelo contrário, este já foi instalado de forma independente se será utilizado ou não.

Em outras palavras, considerando que a base de cálculo deve ter relação com a materialidade do fato gerador, entendo que não seria possível considerar que o serviço prestado é o licenciamento do software se a base de cálculo não se relaciona com este. Se assim o fosse, a ocorrência do serviço ocorreria apenas uma vez ao baixar o aplicativo e outra vez ao, eventualmente, renovar a licença – e não diversas vezes durante o dia, a cada chamada, conforme o número de corridas.

Desta forma, há o licenciamento de forma prévia e necessária ao serviço que é prestado posteriormente pelo recorrente, mas não é sobre o licenciamento que incide a remuneração da recorrente. Ou seja, não é esse o serviço que é cobrado das empresas usuárias, razão pela qual entendo que não assiste razão à recorrente quando tentar classificar tal serviço como mero licenciamento de software.

De fato, a cláusula que indica a forma como a empresa se remunera também traz fortes indícios de que a atividade da empresa se caracteriza como intermediação, inclusive na linha da classificação da OCDE a respeito de plataformas multilaterais, que define que as plataformas apenas aproximam os fornecedores/prestadores de serviço aos usuários, sem, contudo, assumir os riscos da operação. Vejam-se os dispositivos de remuneração dos termos de uso da 99:¹⁵²

[...]

7.1.3 A 99 se reserva o direito de estabelecer, remover e/ou revisar o Preço relativo a todos os serviços de transporte por intermédio do uso dos Serviços a qualquer momento, a critério exclusivo da 99. Ademais, você reconhece e concorda que o Preço aplicável em certas áreas geográficas poderá incluir cobranças, tarifas, taxas, impostos e/ou contribuições governamentais devidas em seu nome, inclusive, tarifas de pedágios ou

¹⁵¹ Ao que parece, os termos de uso dessa modalidade (empresas) foram alterados, possivelmente em razão de tal entendimento. A versão que consta no site <https://99app.com/legal/termos/empresas/> está inclusive pós-datada para 31.12.2018, sendo que foi acessada em 25 out. 2018.

¹⁵² Disponível em: <<https://99app.com/legal/termos/empresas/>>.

cobranças de aeroportos, conforme a rota tomada pelo Motorista Parceiro, o local de origem e/ou destino da viagem.

Em tal cláusula consta, assim como nos termos aplicados pela Uber, a possibilidade de precificação dos serviços oferecidos e cobrados de cada lado (usuário e motorista) por meio da 99.

Todavia tal cláusula pode ser interpretada de outra forma, especialmente pelo fisco, no sentido de que, ao ter controle exclusivo sobre os preços dos serviços a serem prestados por terceiros, de certa forma se enfraquece a afirmação de que haveria uma mera intermediação de serviços, sendo que a operação se aproximaria mais de uma espécie de revenda.

No âmbito das plataformas digitais para entrega de comida, o serviço atualmente prestado pelo iFood para os restaurantes pode ser entendido como resultante de um contrato de corretagem propriamente dito, já que a plataforma desempenha a função exclusiva de aproximação das partes (restaurantes e clientes), sem, contudo, estabelecer condições de contratação ou preços de venda, e sem tampouco fazer o iFood assumir qualquer risco em relação ao produto vendido.

O mesmo se pode afirmar das plataformas utilizadas para serviços de hospedagem, já que os preços estabelecidos são claramente controlados pelos usuários que fornecem serviços.

Já sob o ponto de vista da jurisprudência, em pesquisa realizada no âmbito do Tribunal de Justiça do estado de São Paulo (TJSP), foram identificados precedentes que, ao analisarem a atividade da Uber, entenderam pela caracterização da prestação de serviço de intermediação. Tais precedentes foram exarados por câmaras de Direito Público do TJSP, em processos que discutem assuntos tributários inclusive.

Veja-se o mais recente deles:

TUTELA PROVISÓRIA DE URGÊNCIA – Ação anulatória de débito fiscal – ISS e multa – Município de Guarulhos – Pretensão da autora, UBER, à suspensão da exigibilidade de créditos tributários representados por Autos de Infração – Probabilidade do direito satisfatoriamente demonstrada – Elementos constantes dos autos indicativos da dedicação da agravante à atividade de intermediação de serviços de transporte de passageiros entre seus motoristas parceiros e os usuários – Preenchimento dos requisitos do Art. 300 do NCPC – Agravo provido. (TJSP; Agravo de Instrumento 2119081-45.2019.8.26.0000; Relator (a): Erbeta Filho; Órgão Julgador: 15ª Câmara de Direito Público; Foro de Guarulhos - 1ª

Vara da Fazenda Pública; Data do Julgamento: 26/07/2019; Data de Registro: 26/07/2019).¹⁵³

O acórdão em questão foi proferido em sede de Agravo de Instrumento interposto pela própria Uber contra decisão de primeira instância que não suspendeu a exigibilidade de créditos tributários relativos a Autos de Infração lavrados em face da empresa pelo município de Guarulhos.

Ao analisar o caso concreto, o TJSP reconheceu a plausibilidade do direito alegado pela agravante, em razão de a empresa não se dedicar propriamente ao transporte de passageiros, mas sim à intermediação dos serviços dessa natureza, que, por sua vez, são prestados por motoristas-parceiros autônomos.

Há outro caso que merece relevo:

APELAÇÃO CÍVEL E REEXAME NECESSÁRIO - Mandado de Segurança - ISS dos exercícios de 2017 e 2018 - Serviços de transporte municipal requisitado por aplicativo móvel (UBER). 1) Preliminar de ilegitimidade passiva da autoridade apontada como coatora afastada - Aplicação da teoria da encampação, nos termos da Súmula 628 do STJ. 2) Da sujeição do impetrante ao ISS - A empresa responsável pelo aplicativo apenas viabiliza o negócio entre o tomador do serviço e o motorista parceiro que efetivamente presta os serviços de transporte municipal, sujeitando-se ao recolhimento do ISS - Inexistência de afronta aos princípios da legalidade, da segurança jurídica e da motivação dos atos administrativos. 3) Alegada afronta ao princípio da anterioridade - Inocorrência - Lei Complementar Municipal nº 415/2017 que apenas detalhou as modalidades de transporte municipal, nos termos da LC 157/2016 - Serviço de transporte municipal que já era previsto pela Lei Complementar Municipal nº 108/2003. 4) Da cobrança do tributo por valor fixo anual - Inteligência do § 1º do art. 9º do Decreto-lei 406/68 - Exação que se mostra justa e preserva os profissionais que prestam serviço sob a forma de trabalho pessoal - Ausência de violação dos princípios constitucionais da razoabilidade, da proporcionalidade, da igualdade tributária e da capacidade contributiva. 5) Da alegada ofensa ao princípio da livre concorrência - Ausência de provas em torno desta questão - Descabimento do writ neste tocante - Sentença reformada - Recursos providos. (TJSP; Apelação Cível 1013492-83.2018.8.26.0625; Relator (a): Eutálio Porto; Órgão Julgador: 15ª Câmara de Direito Público; Foro de Taubaté - Vara da Fazenda Pública; Data do Julgamento: 06/06/2019; Data de Registro: 05/08/2019¹⁵⁴).

¹⁵³ BRASIL. Tribunal de Justiça de São Paulo. Apelação Cível 1013492-83.2018.8.26.0625; Relator: Eutálio Porto. Disponível em: <tjsp.jus.br>. Acesso em: 10 maio 2019

¹⁵⁴ No mesmo sentido: TJSP; Apelação Cível 1014009-88.2018.8.26.0625; Relator (a): Eutálio Porto; Órgão Julgador: 15ª Câmara de Direito Público; Foro de Taubaté - Vara da Fazenda Pública; Data do Julgamento: 27/06/2019; Data de Registro: 02/07/2019 e TJSP; Apelação Cível 1013176-70.2018.8.26.0625; Relator(a): Eutálio Porto; Órgão Julgador: 15ª Câmara de Direito Público; Foro de Taubaté - Vara da Fazenda Pública; Data do Julgamento: 27/06/2019; Data de Registro: 02/07/2019.

Como se infere da ementa transcrita, o acórdão foi proferido em sede de mandado de segurança impetrado por um motorista do aplicativo contra ato do Prefeito Municipal de Taubaté, estado de São Paulo, que buscou exigir do motorista ISS sobre a prestação de serviço de transporte individual. A conclusão do acórdão afirma que a Uber não se sujeita ao ISS relacionado ao serviço de transporte, que deve ser devidamente cobrado dos motoristas que atuam por meio da plataforma.

Embora tratem de situação fática distinta, a conclusão alcançada pelo TJSP, em ambos os casos, foi no mesmo sentido. Ao analisar o pleito formulado por motorista, entendeu-se que a Uber apenas viabiliza o negócio entre o tomador do serviço e o motorista que efetivamente presta os serviços de transporte municipal, de modo que este último se sujeita ao recolhimento do ISS em razão do serviço de transporte.

Já o Tribunal de Justiça do estado do Rio de Janeiro (TJRJ),¹⁵⁵ ao analisar uma terceira situação, qual seja, a possibilidade de responsabilização da Uber em ação indenizatória decorrente de danos cometidos por motorista, também concluiu que a atividade desenvolvida pela Uber se refere à prestação de serviço de intermediação:

Ocorre que, analisando a situação descrita nos autos, é forçoso reconhecer a ilegitimidade passiva da parte ré. Isto porque a responsabilidade solidária ocorre por força de lei ou contrato entre as partes.

A finalidade do aplicativo desenvolvido e utilizado pela recorrente é conectar quem necessita da condução com quem fornece o transporte. Não se trata de serviço de transporte mas tão somente de intermediação.

Portanto, entendo que a sentença merece ser reformada.

Isto posto, VOTO no sentido de conhecer do recurso interposto pela ré e dar-lhe provimento para o fim de reconhecer a ilegitimidade passiva e extinguir o processo sem julgamento do mérito, nos termos do art. 487, II do CPC. Sem ônus sucumbenciais porque não verificada a hipótese prevista no artigo 55 caput da Lei 9099/95.

Ademais, ao analisar conflito negativo de competência para ajuizamento de ação indenizatória proposta por motorista da Uber, em acórdão publicado em 04/09/2019, o STJ¹⁵⁶ afastou a caracterização de relação de trabalho entre as partes e concluiu que a empresa detentora do aplicativo atua como intermediária.

¹⁵⁵ TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO RIO DE JANEIRO. Recurso Inominado: 0037899-10.2017.8.19.0203, Conselho Recursal, 4ª TURMA RECURSAL, JUÍZA RELATORA FLÁVIA DE AZEVEDO FARIA REZENDE CHAGAS, julgado em 11 de setembro de 2018.

¹⁵⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. CC 164.544/MG, Rel. Ministro MOURA RIBEIRO, SEGUNDA SEÇÃO, julgado em 28/08/2019, DJe 04/09/2019. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1857953&num_registro=201900799520&data=20190904&formato=PDF. Acesso em: 28 set. 2019.

CONFLITO NEGATIVO DE COMPETÊNCIA. INCIDENTE MANEJADO SOB A ÉGIDE DO NCP. AÇÃO DE OBRIGAÇÃO DE FAZER C.C. REPARAÇÃO DE DANOS MATERIAIS E MORAIS AJUIZADA POR MOTORISTA DE APLICATIVO UBER. RELAÇÃO DE TRABALHO NÃO CARACTERIZADA. SHARING ECONOMY. NATUREZA CÍVEL. COMPETÊNCIA DO JUÍZO ESTADUAL.

1 A competência *ratione materiae*, via de regra, é questão anterior a qualquer juízo sobre outras espécies de competência e, sendo determinada em função da natureza jurídica da pretensão, decorre diretamente do pedido e da causa de pedir deduzidos em juízo.

2 Os fundamentos de fato e de direito da causa não dizem respeito a eventual relação de emprego havida entre as partes, tampouco veiculam a pretensão de recebimento de verbas de natureza trabalhista. A pretensão decorre do contrato firmado com empresa detentora de aplicativo de celular, de cunho eminentemente civil.

3 As ferramentas tecnológicas disponíveis atualmente permitiram criar uma nova modalidade de interação econômica, fazendo surgir a economia compartilhada (*sharing economy*), em que a prestação de serviços por detentores de veículos particulares é por aplicativos geridos por empresas de tecnologia. Nesse processo, os motoristas, executores da atividade, atuam como empreendedores individuais, sem vínculo de emprego com a empresa proprietária da plataforma.

4 Compete a Justiça Comum Estadual julgar ação de obrigação de fazer c.c. reparação de danos materiais e morais ajuizada por motorista de aplicativo pretendendo a reativação de sua conta UBER para que possa voltar a usar o aplicativo e realizar seus serviços.

5 Conflito conhecido para declarar competente a Justiça Estadual.

(CC 164.544/MG, Rel. Ministro MOURA RIBEIRO, SEGUNDA SEÇÃO, julgado em 28/08/2019, DJe 04/09/2019).

O julgamento do STJ tem relevo uma vez que o acórdão foi lavrado por unanimidade, de modo que o entendimento firmado representa os votos dos Srs. Ministros Moura Ribeiro (Relator), Nancy Andrighi, Luis Felipe Salomão, Raul Araújo, Paulo de Tarso Sanseverino, Antônio Carlos Ferreira, Ricardo Villas Bôas Cueva, Marco Buzzi e Marco Aurélio Bellizze.

Pela análise dos precedentes citados, verifica-se que, ao avaliar situações distintas (ação anulatória ajuizada pela própria Uber, mandado de segurança impetrado por motorista contra exigência do ISS, ação indenizatória ajuizada por pessoa física e conflito de competência), os Tribunais pátrios têm manifestado entendimento comum sobre a caracterização da natureza das atividades da Uber como prestação de serviço de intermediação.

Apesar de não haver precedentes relacionados diretamente a casos tributários das demais plataformas em análise, o entendimento consubstanciado nos julgados acima tende a ser aplicável não só à 99, mas também ao iFood, Rappi, Uber Eats, Airbnb, Booking e

outras plataformas digitais multilaterais que promovem a intermediação de serviços ou de vendas de mercadorias.

2.2.2.2 Subsunção dos serviços prestados de plataformas digitais a outros subitens da LC 116/03

Apesar de considerável parcela da doutrina e da jurisprudência entender no sentido de subsumir os serviços prestados pelas plataformas digitais multilaterais ao conceito de intermediação, contemplado no item 10.02 da lista anexa à LC 116/03, ainda há controvérsias a esse respeito.

Não há posicionamento consolidado dos tribunais superiores sobre o tema de modo que ainda existe espaço para a formação de jurisprudência dos tribunais superiores que supere o entendimento que se tem observado das decisões até então proferidas pelos tribunais pátrios.

Em razão disso, faz-se necessária a análise de outras possibilidades ventiladas tanto pela doutrina quanto em decisões judiciais e administrativas.

2.2.2.2.1 Licenciamento de software – Item 1.05

O licenciamento de software ou cessão de direito de uso está previsto na lista de serviços anexa à LC 116/2003, em seu item 1.05¹⁵⁷.

A Lei nº 9.609/98, por sua vez, define o conceito jurídico de software na legislação brasileira:¹⁵⁸

Art. 1º Programa de computador é a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados.

Apesar de tal previsão legal, Barreto e Barreto¹⁵⁹ criticam a constitucionalidade de tal dispositivo, ao afirmar que a cessão de uso de software configura obrigação de dar,

¹⁵⁷ BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Item 1.05. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>. Acesso em: 22.06.2019.

¹⁵⁸ BRASIL. Lei 9.609/98. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19609.htm>. Acesso em: 07 jan 2020.

razão pela qual não poderia exprimir uma prestação de serviços. Ao seu entender, o ISS não deveria incidir sobre tal atividade, uma vez que somente poderia alcançar obrigações de fazer.

Esses autores ainda apontam que não há que se cogitar sobre diferenciação entre tipos de software, já que entendem que só existe uma espécie jurídica de software, independentemente das maneiras pelas quais seu uso é licenciado.

O posicionamento é compartilhado por Chiesa, que defende que a comercialização de softwares ou de suas licenças caracterizam cessão de direitos e, por isso, não se configuram hipótese de incidência do ISS e tampouco do ICMS.¹⁶⁰

Tal entendimento encontra eco na posição de Machado e Brandão¹⁶¹ que, ao analisarem os Termos de Uso da 99, da Uber e da Cabify, afirmam que as atividades exercidas pelas empresas de fato configuram licenciamento de software, ainda que, no caso da Cabify, os termos de uso definam o serviço como intermediação/agenciamento.

Alinhando-se ao defendido pelos demais autores supracitados, esses autores afirmam que não há que se falar em incidência do ISS sobre as referidas operações, por não ficar configurada obrigação de fazer. Ainda, consideram que a precificação adotada pelas empresas analisadas não deve ser fator que prevalece na definição da natureza dos serviços prestados, mas sim as características da atividade econômica.

De outro lado, Macedo¹⁶² defende a possibilidade de tributação pelo ISS do licenciamento de software, de modo que, caso caracterizada a licença nos casos em análise, caberia a tributação.

Diante disso, considerando o serviço prestado aos motoristas, em versão atualizada de seus Termos de Uso, a 99 consigna expressamente que realiza o licenciamento de plataforma de forma gratuita. Todavia, anteriormente, a atividade indicada nos seus termos era de licenciamento que, diferentemente do verificado na versão atual, dava-se de forma onerosa. Veja-se:

[...]

¹⁵⁹ BARRETO; BARRETO, 2018.

¹⁶⁰ CHIESA, Clélio. Competência para tributar operações com programas de computador (softwares). *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, a. 9, n. 36, jan./fev. 2001, p. 41-53.

¹⁶¹ MACHADO, Rodrigo Brunelli; BRANDÃO, Nathalia Xavier da Silveira de Mello. Tributação de negócios desenvolvidos por meio de aplicativos associados aos serviços de transporte. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. *Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 544-555.

¹⁶² MACEDO, 2013.

6 DA LICENÇA DE USO DE SOFTWARE

6.1 Estes TERMOS DE USO criam exclusivamente, entre a 99 e o TAXISTA/MOTORISTA, uma relação contratual de licenciamento de uso de software, em que a 99 é a licenciante do APLICATIVO e o TAXISTA/MOTORISTA o licenciado para utilizá-lo.

6.2 A licença de uso do APLICATIVO feita pela 99 ao TAXISTA/MOTORISTA é onerosa.

6.2.1 Por meio da licença, o TAXISTA/MOTORISTA tem acesso à ampla base de PASSAGEIROS e PASSAGEIROS CREDENCIADOS cadastrados no APLICATIVO, podendo receber pedidos de corrida que a ele não estariam disponíveis na falta do APLICATIVO.

Assim, é possível afirmar que, anteriormente, a 99 estabelecia uma relação contratual de licenciamento de aplicativo com os motoristas e, atualmente, estabelece uma relação de prestação de serviço de intermediação.

Por fim, no âmbito das plataformas multilaterais de entrega de comida, identificou-se a existência de um portal em que os restaurantes parceiros do iFood podem gerenciar as suas informações.¹⁶³ Da mesma forma, a Rappi disponibiliza um portal em que seus parceiros podem acessar e gerenciar as informações de suas lojas na plataforma.

Caso o pagamento de mensalidades prevista nos planos do iFood e da Rappi esteja atrelado a alguma outra atividade que não a intermediação propriamente dita ou caso, de alguma outra forma, as empresas analisadas forneçam esses serviços de forma onerosa e autônoma, ou seja, dissociada de serviços possivelmente classificados como intermediação, é possível caracterizar tais serviços como licenciamento de software, que estariam sujeitos à tributação com base no item 1.05 da LC 116/03¹⁶⁴.

2.2.2.2.2 Assessoria ou consultoria – item 17.01

O CMT de São Paulo julgou dois casos relacionados ao serviço prestado pela 99 intitulado à época “99 Corporate”, consignando tratar-se de serviço de assessoria ou consultoria de qualquer natureza, previsto no item 17.01 da Lista de Serviços.¹⁶⁵

Tal serviço é prestado pela 99 para empresas e consiste basicamente na oferta de um software que permite gerenciamento de todas as corridas feitas no mês pelos colaboradores da contratante, unificando o pagamento e fornecendo informações para

¹⁶³ iFOOD. *Portal do Parceiro*. Disponível em: <https://portal.ifood.com.br/login>. Acesso em: 29 set. 2019.

¹⁶⁴ BRASIL. *Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003*. Item 1.05. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 22.06.2019.

¹⁶⁵ O dito julgamento se refere ao seguinte caso: Processo Administrativo nº: 6017.2018/0006904-8 - Recorrente: 99 Tecnologia Ltda. Conselheiro. Relator: Débora Grubba Lopes. 4ª Câmara Julgadora – 21.06.2018.

gerenciar o custo com transporte naquele período, com base na emissão de relatórios elaborados pela 99.

Entendeu o Conselho, na oportunidade, que ficou configurado o serviço de assessoria:

A emissão de relatórios com as informações necessárias para gerenciamento das corridas feitas pelos colaboradores (com custos, identificando pessoas e itinerários, etc.) é o diferencial deste serviço na modalidade corporativo com o aplicativo na modalidade comum. E é justamente este para ter esse diferencial que a empresa paga uma taxa adicional – além do valor pago ao taxista – em uma média de R\$2,00 por corrida e que, desta forma, entendo correto o enquadramento feito pela fiscalização como assessoria. Saliente-se, por fim, que este enquadramento também foi reputado correto em caso análogo julgado pela 3ª Câmara deste E. Conselho, nos autos do recurso 6017.2017/0040554-2 com a mesma contribuinte: “[...] Constata-se que os contratos abarcam uma gama de atividades, que não se limitam a mera outorga de licença para utilização do Sistema 99Taxi, como explicitado nas Cláusulas Primeira e Sétima dos Contratos (SEI 0451582, SEI 041583, SEI 0451585), que corroboram com (sic) a prestação de serviços de assessoria e consultoria, já que visam atender a necessidades específicas do tomador, com correções, melhorias e atualizações.

De fato, a disponibilização do acesso a dados organizados oferece como valor intrínseco aos clientes pessoas jurídicas a possibilidade de receber relatórios e controlar informações antes não detidas pelas empresas e pode abrir a possibilidade de interpretação no sentido de que há a prestação de serviço de consultoria.

Nesse sentido, a oferta onerosa de informações compiladas e a possibilidade de interpretação ou consultoria sobre dados relativos a mercado e sobre as vendas realizadas pelos motoristas, restaurantes, anfitriões e hotéis poderá permitir o enquadramento dessas atividades específicas no item 17.01 da lista de serviços da LC 116/03, que encarta os seguintes serviços “assessoria ou consultoria de qualquer natureza, não contida em outros itens desta lista; análise, exame, pesquisa, coleta, compilação e fornecimento de dados e informações de qualquer natureza, inclusive cadastro e similares”.¹⁶⁶

2.2.2.2.3 Serviços específicos de Transporte, Hospedagem ou Entregas

Ainda que pareça distante tanto dos termos constantes dos documentos que foram analisados no presente trabalho, quanto da jurisprudência dos tribunais estaduais e do STJ,

¹⁶⁶ BRASIL. *Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003*. Item 17.01. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>. Acesso em: 22.06.2019.

também não se pode descartar entendimento no sentido de que as atividades realizadas pelas plataformas digitais devem ser consideradas parte integrante de um serviço global cujo elemento principal é a atividade fim.

Tal entendimento foi exarado pela Suprema Corte Europeia em acórdão datado de 20 de dezembro de 2017, que entendeu que a Uber presta serviço de transporte e não meramente de intermediação. A decisão possui alguns elementos que merecem destaque e que foram decisivos para a conclusão final, quais sejam: (i) o fomento e facilitação da atividade por meio da plataforma, seja para os motoristas, seja para os usuários, com a consequente (ii) criação de demanda e oferta antes inexistente ou praticamente inexistente e (iii) alto nível de controle sobre o serviço de transporte propriamente dito por meio da definição do preço da corrida, recolhimento dos valores, definição de qualidade dos carros e motoristas, assim como influência sobre o comportamento dos motoristas. Observe-se o trecho da decisão em pauta:

Todavia, há que salientar que um serviço como o que está em causa no processo principal não se limita a um serviço de intermediação que consiste em estabelecer a ligação, através de uma aplicação para telefones inteligentes, entre um motorista não profissional que utiliza o seu próprio veículo e uma pessoa que pretenda efetuar uma deslocação urbana. Com efeito, numa situação como a referida pelo órgão jurisdicional de reenvio, em que o transporte de passageiros é assegurado por motoristas não profissionais que utilizam o seu próprio veículo, o prestador desse serviço de intermediação cria, ao mesmo tempo, uma oferta de serviços de transporte urbano, que torna acessível designadamente através de ferramentas informáticas, tais como a aplicação em causa no processo principal, e cujo funcionamento geral organiza a favor das pessoas que pretendam recorrer a essa oferta para efeitos de deslocação urbana. A este respeito, resulta das informações de que dispõe o Tribunal de Justiça que o serviço de intermediação da Uber assenta na seleção de motoristas não profissionais que utilizam o seu próprio veículo, aos quais esta sociedade fornece uma aplicação sem a qual, por um lado, esses motoristas não seriam levados a prestar serviços de transporte e, por outro, as pessoas que pretendessem efetuar uma deslocação urbana não teriam acesso aos serviços dos referidos motoristas.

A decisão do Tribunal Europeu foi citada no voto do Ministro Edson Fachin na ADPF 449/DF,¹⁶⁷ relatada pelo Ministro Luiz Fux, cujo acórdão foi publicado em 02 de

¹⁶⁷ ADPF 449, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 08/05/2019, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-190 DIVULG 30-08-2019 PUBLIC 02-09-2019. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADPF/449. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=750684777>>. Acesso em: 27 ago. 2019.

setembro de 2019, que decidiu, em suma, que plataformas tecnológicas de mobilidade urbana como a Uber não podem ser proibidas.

Fachin afirma, em seu voto, que se alinha ao posicionamento do Tribunal Europeu, ao dizer que o serviço prestado por aplicativos de transporte privado de passageiros pode ser considerado, em última análise, serviço de transporte.

Apesar do posicionamento do Tribunal Europeu, considerando a relação contratual de intermediação claramente estabelecida entre as plataformas digitais e usuários, restaurantes, motoristas, fornecedores de acomodações, parece mais claro que há dois serviços prestados na cadeia, o de intermediação e os próprios serviços intermediados (transportes, entregas de comida, hospedagem etc.), estes últimos que são prestados pelos terceiros enumerados acima, mas não pelas empresas que operam as plataformas.

Sob o viés de que os serviços em análise constituem intermediação, a seguir será explorado o outro principal elemento de controvérsia a respeito da tributação pelo ISS dos serviços prestados por meio de plataformas digitais, qual seja, a definição do local da prestação.

3 LOCAL DA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS PRESTADOS POR MEIO DE PLATAFORMAS DIGITAIS

Como já exposto, a Constituição Federal ao mesmo tempos que distribuiu a competência de seus entes políticos, as delimitou por meio das limitações ao poder de tributar.

Nesse contexto, seja no âmbito dos tributos estaduais ou municipais, é cediço que os entes tributantes buscam atrair os contribuintes a se instalarem em seus domínios, na maioria das vezes com o intuito de promover a economia das respectivas localidades.

No espectro do ISS, há uma questão que, desde sua criação, é objeto de pressões pelas municipalidades, no intuito de se alcançarem os signos de riqueza oriundos da prestação de serviços. Isso porque a Lei Complementar 116/03 dispõe que, em regra, o serviço considera-se prestado e o ISS devido no local do estabelecimento prestador.¹⁶⁸

A referida lei define estabelecimento prestador como o local onde o contribuinte desenvolve a prestação do serviço, podendo ser permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevante a sua denominação (sede, filial etc.) para caracterizá-lo como tal.¹⁶⁹

No item a seguir, os conceitos em questão serão mais bem detalhados.

3.1 Conceito de local da prestação e o estabelecimento prestador

A partir do exposto acima, extrai-se que, para delimitar o conceito de estabelecimento prestador, é necessário verificar a existência de uma unidade econômica ou profissional, assim como se a atividade caracterizada como fato gerador do ISS é desenvolvida neste local.

¹⁶⁸ “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 XXII, quando o imposto será devido no local: [...]” (BRASIL. *Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003*).

¹⁶⁹ 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 (BRASIL. *Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003*).

Nos dizeres de Barreto e Barreto, “Estabelecimento é complexo de meios idôneos, materiais ou imateriais, pelos quais o prestador do serviço explora determinada atividade”.¹⁷⁰

A partir desse entendimento, o estabelecimento prestador seria aquele em que se realiza a prestação do serviço, ou o local onde se reconhece ou verifica o núcleo da função de prestar serviços.

Além disso, é de se considerar que, via de regra, as empresas que operam serviços complexos, exercem diferentes atividades para que seja concluído o serviço prestado. Para a prestação do serviço, portanto, uma empresa realiza diversas atividades que, em conjunto, configuram o serviço efetivamente prestado.

Ao tratar de unidade profissional apta a atrair a tributação pelo ISS, Melo defende que esta deve ter a capacidade de gerar renda pelo trabalho profissional, independentemente de fatores empresariais físicos.¹⁷¹

Ainda, de acordo com Justen Filho,¹⁷² o aspecto espacial do ISS só pode ser o local da efetiva prestação de serviços, pelo que “definir o local em que se concretiza o fato imponível significa determinar a competência para sua tributação”.

Nessa linha, Arzua consigna que somente pode ser entendido como estabelecimento prestador aquele lugar em que tenha havido o efetivo exercício de atividades que levam à obrigação de pagar o ISS.¹⁷³

Diante de tais dizeres, pode-se concluir que a definição da LC 116/03 abrange todos os elementos (pessoas, bens, equipamentos) suficientes para possibilitar a prestação de serviços. Nesse sentido, a existência efetiva dos referidos elementos é que permite caracterizar um real estabelecimento prestador de serviços para fins da incidência do ISS.

Nota-se, portanto, que o conceito veiculado pela legislação é largo e permite interpretações.

¹⁷⁰ BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. ISS na Constituição e na lei. 2. ed. rev. São Paulo: Dialética, 2005. p. 315.

¹⁷¹ “A existência de estabelecimento prestador que configure unidade econômica ou profissional é indicada pela conjugação, parcial ou total, dos seguintes elementos: (i) manutenção de pessoal, material, máquinas, instrumentos e equipamentos próprios ou de terceiros necessários à execução dos serviços; (ii) estrutura organizacional ou administrativa; (iii) inscrição nos órgãos previdenciários; (iv) indicação como domicílio fiscal para efeito de outros tributos e (v) permanência ou ânimo de permanecer no local, para a exploração econômica de atividade de prestação de serviços, exteriorizada, inclusive, através da indicação do endereço em impressos, formulários, correspondências, ‘site’ na internet, propaganda ou publicidade, contratos, contas de telefone, contas de fornecimento de energia elétrica, água ou gás, em nome do prestador, seu representante ou preposto.” (MELO, 2017. p. 266).

¹⁷² JUSTEN FILHO, 1985. p.

¹⁷³ ARZUA, Heron. O ISS e o Princípio da Territorialidade. In: MELO, Celso A. Bandeira de (org.). *Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba*. Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 145.

Em razão disso, diversas empresas e municipalidades já discutiram, tanto em âmbito administrativo quanto judicial, a abrangência e os limites de tal conceito. Em 2012, no âmbito do STJ, foi proferida importante decisão em sede de recurso repetitivo sobre o tema, em que é analisado, no contexto de uma operação de arrendamento mercantil, o conceito de estabelecimento prestador.¹⁷⁴

A análise do local da prestação do serviço para as atividades da economia digital, especialmente em razão das inovações tecnológicas daqueles serviços prestados por meio de plataformas digitais – muitas vezes sem a interferência direta de humanos – é, portanto, um dos desafios hodiernos.

Tal discussão, no entanto, não é exclusividade brasileira. Nos últimos anos, a União Europeia tem debatido o tema e, a partir da implementação da Diretiva 2006/112/CE, chegou a uma solução em que definiu que o local em que está localizado o consumidor ou tomador é considerado o local da prestação de serviços prestados predominantemente por meio eletrônico.¹⁷⁵

¹⁷⁴ Nessa decisão, o STJ se ateu à análise do núcleo do serviço para determinar o local de sua prestação. Vide trecho da ementa abaixo:

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.

(REsp 1060210/SC, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 28/11/2012, DJe 05/03/2013). BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1060210/SC. Relator: Napoleão Nunes Maia Filho. Disponível em:

<<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 27 ago. 2019.

¹⁷⁵ A Diretiva 2006/112/CE prevê que, a partir de 1º de janeiro de 2015, todos os serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão e serviços eletrônicos sejam tributados no Estado-Membro em que o destinatário está estabelecido ou tem domicílio ou residência habitual (a seguir designado «Estado-Membro de consumo»), independentemente do lugar onde esteja estabelecido o sujeito passivo que presta esses serviços.

Entre os serviços identificados pela mencionada diretiva como “prestados por via eletrônica” estão: fornecimento de sítios de internet, manutenção a distância de programas de computadores e equipamentos; disponibilização de imagens, textos e bases de dados; fornecimento de música, filmes e jogos, emissões ou manifestações culturais, artísticas, desportivas, científicas ou de lazer; ensino à distância.¹⁷⁶

Além disso, para facilitar o recolhimento dos tributos devidos em diferentes estados, foi instituído o sistema denominado *Mini one-stop-shop (MOSS Scheme)*, que possibilita que o fornecedor de serviços digitais possa realizar operações destinadas a usuários em todos os países da União Europeia, concentrando sua relação fiscal e a apresentação de suas obrigações acessórias sob a administração tributária do país no qual possui sede.

No Brasil não há orientação específica atrelada à prestação de serviços por meio eletrônico e, via de consequência, por meio de plataformas digitais. A LC 116/03 estabelece, todavia, em seu artigo 3º,¹⁷⁷ algumas exceções à regra geral para definir o local onde se considera prestado o serviço. Tais exceções, contudo, devem guardar consonância com o fato gerador do ISS, definido constitucionalmente.

¹⁷⁶ Artigo 58º

1. O lugar das prestações dos serviços a seguir enumerados, efetuadas a pessoas que não sejam sujeitos passivos, é o lugar onde essas pessoas estão estabelecidas ou têm domicílio ou residência habitual:

- a) Serviços de telecomunicações;
- b) Serviços de radiodifusão e televisão;
- c) Serviços prestados por via eletrônica, nomeadamente os referidos no anexo II.

Anexo II:

LISTA INDICATIVA DOS SERVIÇOS PRESTADOS POR VIA ELECTRÓNICA A QUE SE REFERE A ALÍNEA C) DO PRIMEIRO PARÁGRAFO DO ARTIGO 58.º

- 1) Fornecimento de sítios informáticos, domiciliação de páginas Web, manutenção à distância de programas e equipamentos;
- 2) Fornecimento de programas informáticos e respectiva actualização;
- 3) Fornecimento de imagens, textos e informações, e disponibilização de bases de dados;
- 4) Fornecimento de música, filmes e jogos, incluindo jogos de azar e a dinheiro, e de emissões ou manifestações políticas, culturais, artísticas, desportivas, científicas ou de lazer;
- 5) Prestação de serviços de ensino à distância.

CONSELHO DA UNIÃO EUROPEIA. Diretiva 2006/112/CE, de 28 de Novembro de 2006. Relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex%3A32006L0112>. Acesso em: 22 jun. 2019.

¹⁷⁷ “Art. 3º O serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXV, quando o imposto será devido no local: I – do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, na hipótese do § 1o do art. 1o desta Lei Complementar;

II – da instalação dos andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas, no caso dos serviços descritos no subitem 3.05 da lista anexa;

III – da execução da obra, no caso dos serviços descritos no subitem 7.02 e 7.19 da lista anexa;

(...)

Isso porque, em seu artigo 156, a Constituição Federal define a competência dos municípios para instituir imposto sobre “serviços de qualquer natureza”.¹⁷⁸

E, como defende Ávila em parecer constante da ADI 5835, somente se verifica a competência tributária municipal para instituir e cobrar o ISS quando houver efetiva prestação do serviço em seus domínios.¹⁷⁹

Desse modo, deve-se verificar a definição constitucional de “prestação de serviço”, de tal forma que, caso não haja a constatação de que o serviço é prestado naquela localidade, faltará competência constitucionalmente atribuída à municipalidade para cobrar o ISS.

O posicionamento supracitado encontra amparo no entendimento de Paulo de Barros Carvalho, para quem a análise de qualquer lei complementar tributária deve ser feita em consonância com as regras constitucionais de competência, como são os casos da LC 116/2003, da LC 157/16 e das legislações municipais, que devem ser interpretadas observando-se os ditames estabelecidos pela Constituição no que diz respeito ao ISS.¹⁸⁰

Tal verificação se faz ainda mais desafiadora no caso de serviços que englobam diversas atividades, como parece ser o caso dos serviços prestados por meio das plataformas digitais. É o que se explora a seguir.

3.1.1 Serviços complexos e o núcleo da atividade

Barreto e Barreto classificam os serviços em: serviços puros; serviços com o emprego de máquinas, veículos, instrumentos e equipamentos; serviços com a aplicação de materiais; e serviços complexos.¹⁸¹

Serviços puros seriam aqueles que podem ser realizados somente por meio do esforço humano, seja intelectual ou físico.

Os serviços com emprego de máquinas, veículos, instrumentos e equipamentos podem ser entendidos como aqueles que têm sua eficácia garantida a partir da utilização ou

¹⁷⁸ Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre/
III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.
[...].(REFERÊNCIA. COLOCAR aqui.)

¹⁷⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI/5835. Relator: Alexandre de Moraes. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 27.06.2019.

¹⁸⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: linguagem e método. 3. Ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 682-683.

¹⁸¹ BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. *ISS na Constituição e na lei*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2018. p.

do emprego de coisas. Esse é o caso, por exemplo, do aparelho do dentista, do raio X do médico, da motocicleta do entregador etc.

Os serviços com aplicação de materiais, por sua vez, são aqueles em que o prestador de serviços se utiliza de insumos para tal prestação, de modo que tais insumos sejam desgastados ou totalmente utilizados com a prestação do serviço.¹⁸² Os autores mencionam alguns exemplos como o parecer jurídico escrito em folhas de papel e o serviço de dentista que aplica a resina.

Já os serviços complexos são aqueles que, ainda que realizados com o emprego de instrumentos e/ou com a aplicação de materiais, mantêm o fato de que o ponto fulcral da prestação do serviço ainda se concretiza a partir do elemento consubstanciado no esforço humano.

É dizer, ainda que eventuais equipamentos e materiais utilizados para a prestação do serviço sejam sofisticados, de elevado valor econômico ou tenham composição complexa, no caso em que o esforço humano consubstancia o núcleo do serviço, esses equipamentos e materiais são considerados acessórios, de modo que não desfiguram a prestação do serviço.

O elemento principal ainda consiste no esforço humano, empregando e utilizando componentes e instrumentos indispensáveis, mas acessórios.

De rigor mencionar o entendimento estabelecido também por Barreto,¹⁸³ segundo o qual somente está sujeito à tributação o esforço humano prestado a terceiros que seja ele mesmo o fim ou o objeto. As etapas, passos ou tarefas intermediárias que se fazem necessárias à obtenção do fim não se submetem à tributação:

Os leigos tendem a confundir o exercício de atividades-meio com prestação de serviço. Calcados na nomenclatura do serviço – cuja tributação do Município é sugerida pela lei complementar nº 56/87 – misturam, embaralham, confundem, equiparam, tarefas-meio com serviços. Na sua simplicidade ingênua, não distinguem a consistência do esforço humano prestado a outrem, sob regime de direito privado, com conteúdo econômico, das ações intermediárias que tornam possível “o fazer para terceiros”. Reúnem o que não se amalgama. Tratam, como iguais, fatos absolutamente díspares.

¹⁸² “Parece importante salientar que, sempre que a prestação de serviço envolva aplicação de materiais, estes se dissolvem na própria atividade. Com ela confundem-se, ou, quando muito, seguem-na como acessório.” (BARRETO; BARRETO, 2018. p.)

¹⁸³ BARRETO, Aires Fernandino. ISS - Atividade-meio e Serviço-fim. *Revista Dialética de Direito Tributário* v. 5, São Paulo: Dialética, 1996. p. 81-82.

Ataliba também tangencia o tema ao tratar do fato imponible que, segundo ele, corresponde ao fato ocorrido e verificável empiricamente, que ensejaria a imposição da tributação. Para tanto, expõe esse autor que, para determinar a incidência tributária, o fato imponible deve ter unidade lógica, ou seja, independentemente de ser composto por distintos fatos, deve ser possível extrair um fato único, que não pode ser decomposto ou dividido para fins da definição da tributação que lhe seja cabível.¹⁸⁴

Por conseguinte, quando se tratar de serviços complexos, deve-se captar a atividade como um todo, sendo inaceitável a decomposição do fato imponible.

Extrai-se das lições acima que serviços ou contratos complexos também podem ser entendidos, portanto, como aqueles que representam uma unidade identificável e que assim devem ser analisados, ainda que, para serem concretizados, demandem a realização de atividades-meio ou acessórias, que, em alguns casos, podem envolver inclusive obrigações de dar ou de fazer.

Essa característica conduz à intrincada tarefa de identificação da atividade-fim envolvida já que, conforme a doutrina e a jurisprudência sobre o tema, tais serviços não podem ser decantados com o intuito de fazer incidir o ISS sobre cada serviço acessório ou para fazer incidir o tributo ainda que a atividade-fim não atraia tal incidência.

O STJ já se pronunciou sobre atividades complexas ao analisar a atividade de franquias, no julgamento do REsp nº 953.840/RJ,¹⁸⁵ de relatoria do Ministro Luiz Fux.

¹⁸⁴ A lição de Ataliba sobre a unicidade do fato imponible: “27.3 Pois, cada fato imponible é um todo uno (unitário) e incindível e determina o nascimento de uma obrigação tributária. É uma unidade lógica, entidade una, somente identificável consigo mesma. Por mais variados e diversos que sejam os fatos que o integram, como dados ou elementos pré-jurídicos, o fato imponible como tal – ou seja, como ente do mundo jurídico – é uno e simples, irreduzível em sua simplicidade, indivisível e indecomponível. 27.4 Não há, em consequência, dois fatos imponíveis iguais: cada fato imponible só se identifica consigo mesmo e dá nascimento a uma obrigação distinta. Cada fato imponible se subsume inteiramente à hipótese de incidência a que corresponde. 27.5. Uma hipótese de incidência – enquanto viger a lei que a contém – pode cobrir milhões de fatos imponíveis. Cada qual será uno e inconfundível com os demais, por mais acentuados que sejam os traços de semelhança que apresentem entre si. Ainda quando as circunstâncias de tempo e lugar sejam as mesmas, bem como os sujeitos e a base imponible, ainda assim, cada fato imponible é uma individualidade. E nesta individualidade estarão todas as características previstas hipoteticamente pela hipótese de incidência a que corresponde” (ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 73.).

¹⁸⁵ PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ISS. FRANQUIA (FRANCHISING). NATUREZA JURÍDICA HÍBRIDA (PLEXO INDISSOCIÁVEL DE OBRIGAÇÕES DE DAR, DE FAZER E DE NÃO FAZER). PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. CONCEITO PRESSUPOSTO PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988. AMPLIAÇÃO DO CONCEITO QUE EXTRAVASA O ÂMBITO DA VIOLAÇÃO DA LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL PARA INFIRMAR A PRÓPRIA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA CONSTITUCIONAL. INCOMPETÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. NÃO OCORRÊNCIA DO RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO DO ARTIGO 535, DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA.

Naquela oportunidade, restou firmado que a atividade de franquia possui natureza complexa. Isso porque as eventuais obrigações de fazer que compõem o espectro de atividades da franquia foram interpretadas como meras atividades-meio à atividade-fim do franqueamento.

-
1. O ISS na sua configuração constitucional incide sobre uma prestação de serviço, cujo conceito pressuposto pela Carta Magna eclipsa ad substantia obligatio in faciendo, inconfundível com a denominada obrigação de dar.
 2. Outrossim, a Constituição utiliza os conceitos de direito no seu sentido próprio, com que implícita a norma do artigo 110, do CTN, que interdita a alteração da categorização dos institutos.
 3. Consectariamente, qualificar como serviço a atividade que não ostenta essa categoria jurídica implica em violação bifronte ao preceito constitucional, porquanto o texto maior a utiliza não só no sentido próprio, como também o faz para o fim de repartição tributária-constitucional (RE 116121/SP).
 4. Sob esse enfoque, é impositiva a regra do artigo 156, III, da Constituição Federal de 1988, verbis: "Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: (...) III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) (...)" 5. A dicção constitucional, como evidente, não autoriza que a lei complementar inclua no seu bojo atividade que não represente serviço e, a fortiori, obrigação de fazer, porque a isso corresponderia franquear a modificação de competência tributária por lei complementar, com violação do pacto federativo, inalterável sequer pelo poder constituinte, posto blindado por cláusula pétrea.
 6. O conceito pressuposto pela Constituição Federal de serviço e de obrigação de fazer corresponde aquele emprestado pela teoria geral do direito, segundo o qual o objeto da prestação é uma conduta do obrigado, que em nada se assemelha ao dare, cujo antecedente necessário é o repasse a outrem de um bem preexistente, a qualquer título, consoante a homogeneidade da doutrina nacional e alienígena, quer de Direito Privado, quer de Direito Público.
 7. Deveras, o Código Tributário Nacional, como de sabinça recepcionado como lei complementar, tratava dos Impostos sobre Serviços de Qualquer natureza, em seus artigos 71 a 73, revogados pelo Decreto-Lei nº 406/68, que estabeleceu normas gerais de Direito Financeiro, aplicáveis ao ICMS e ao ISS.
 8. Consoante o aludido decreto-lei, constituía fato gerador do ISS a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante da lista anexa ao diploma legal, ainda que sua prestação envolvesse o fornecimento de mercadoria.
 9. Na citada lista de Serviços, anexa ao Decreto-Lei 406/68, com a redação dada pela Lei Complementar 56, de 15 de dezembro de 1987, encontrava-se elencada a atividade de "Agenciamento, corretagem ou intermediação de contratos de franquia (franchise) e de faturação (factoring) (excetuam-se os serviços prestados por instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central);" (Item 48).
 10. Destarte, a franquia não era listada como serviço pelo legislador complementar, mas, sim, as atividades de corretagem, agenciamento e intermediação que a tivessem por objeto, panorama que restou modificado pela Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003, que revogou os artigos 8º, 10, 11 e 12, do Decreto-Lei 406/68, bem como a Lei Complementar 56/87, entre outros dispositivos legais.
 11. Os Itens 10 e 17, da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar 116/2003, elencam, como serviços tributáveis pelo ISS, o agenciamento, corretagem ou intermediação de contratos de leasing, de franchising e de factoring (Subitem 10.04), bem como a franquia (Subitem 17.08).
 12. A mera inserção da operação de franquia no rol de serviços constantes da lista anexa à Lei Complementar 116/2003 não possui o condão de transmutar a natureza jurídica complexa do instituto, composto por um plexo indissociável de obrigações de dar, de fazer e de não fazer.
 13. Destarte, revela-se inarredável que a operação de franquia não constitui prestação de serviço (obrigação de fazer), escapando, portanto, da esfera da tributação do ISS pelos municípios.
 14. A afirmação de constitucionalidade da inserção da franquia como serviço e a proposição recursal no sentido de que aquela incide em inequívoca inconstitucionalidade do Subitem 17.08, da relação anexa à Lei Complementar 116/2003, conjura a incompetência imediata do STJ para a análise de recurso que contenha essa antinomia como essência em face da repartição constitucional que fixa os lindes entre esta E. Corte e a Corte Suprema.
- (...) (AgRg no REsp 953.840/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20/08/2009, DJe 14/09/2009) (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 953.840/RJ. Relator Ministro Luiz Fux. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 17 nov. 2019).

Assim, ao reconhecer a impossibilidade de divisão da atividade ou de interpretação das atividades-meio como serviços autônomos, o STJ estabeleceu a impossibilidade de tributação das franquias pelo ISS.

O racional de tal decisão não foi isolado. Ao analisar operações de afretamento por tempo ou por viagem, o STJ também decidiu, no julgamento do REsp nº 1.054.144,¹⁸⁶ relatado pela ministra Denise Arruda, que se trata de atividades ou contratos complexos que envolvem locação da embarcação, transferência do bem e a prestação de diversos de serviços, entre os quais se inclui a cessão de mão de obra.

Ao fazê-lo, reafirmou o STJ, citando precedentes da própria Corte Superior, que determinados serviços acessórios “não podem ser desmembrados para efeitos fiscais”.

Mais recentemente, no julgamento do REsp 1.439.753/PE, cujo acórdão foi relatado pelo Ministro Benedito Gonçalves,¹⁸⁷ ficou consignada a impossibilidade de decomposição do fato imponible, na linha da doutrina de Ataliba. O dito acórdão ainda será objeto de análise no próximo capítulo, no que se refere ao processo de identificação da atividade-fim ou do fato imponible relacionado aos serviços complexos.

Esse entendimento pode ser aplicado ao serviço de intermediação prestado por meio de das plataformas digitais, já que composto por diversas atividades-meio.¹⁸⁸

¹⁸⁶ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. REsp 1.054.144. Relatora Ministra Denise Arruda. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 17 nov. 2019.

¹⁸⁷ TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. LABORATÓRIO DE ANÁLISES CLÍNICAS. COLETA DE MATERIAL. UNIDADES DIVERSAS. LOCAL DO ESTABELECIMENTO PRESTADOR. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E NÃO PROVIDO.

1. Discussão a respeito da definição do sujeito ativo do ISS quando a coleta do material biológico dá-se em unidade do laboratório estabelecida em município distinto daquele onde ocorre a efetiva análise clínica.

2. "A municipalidade competente para realizar a cobrança do ISS é a do local do estabelecimento prestador dos serviços. Considera-se como tal a localidade em que há uma unidade econômica ou profissional, isto é, onde a atividade é desenvolvida, independentemente de ser formalmente considerada com sede ou filial da pessoa jurídica" (REsp 1.160.253/MG, Rel. Min. CASTRO MEIRA, Segunda Turma, DJe de 19/8/10).

3. Na clássica lição de Ataliba, "cada fato imponible é um todo uno (unitário) e indivisível e determina o nascimento de uma obrigação tributária" (ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 73).

4. O ISS recai sobre a prestação de serviços de qualquer natureza realizada de forma onerosa a terceiros. Se o contribuinte colhe material do cliente em unidade situada em determinado município e realiza a análise clínica em outro, o ISS é devido ao primeiro município, em que estabelecida a relação jurídico-tributária, e incide sobre a totalidade do preço do serviço pago, não havendo falar em fracionamento, à míngua da impossibilidade técnica de se dividir ou decompor o fato imponible.

5. A remessa do material biológico entre unidades do mesmo contribuinte não constitui fato gerador do tributo, à míngua de relação jurídico-tributária com terceiros ou onerosidade. A hipótese se assemelha, no que lhe for cabível, ao enunciado da Súmula 166/STJ, verbis: "Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de uma para outro estabelecimento do mesmo contribuinte".

6. Recurso especial conhecido e não provido.

(REsp 1439753/PE, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, Rel. p/ Acórdão Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/11/2014, DJe 12/12/2014)

¹⁸⁸ PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ISS. AFRETAMENTO DE EMBARCAÇÃO. ILEGITIMIDADE DA COBRANÇA.

3.1.2 Distinção entre as atividades-meio e as atividades ou serviços-fim e a jurisprudência

Ao se reconhecer que um serviço ou contrato é complexo e, portanto, composto por um espectro de diferentes atividades, para que se defina o local da prestação do serviço e do estabelecimento prestador, passa a ser imprescindível analisar o objetivo final ou as razões pelas quais o serviço é prestado/tomado.

Moraes assevera, sobre o tema, a imprescindibilidade de identificação e distinção entre as atividades-meio e a atividade-fim da empresa, devendo ser considerado local do estabelecimento prestador somente aquele em que exercida a atividade-fim.¹⁸⁹

Isto é o que defende Torres, em outras palavras, ao afirmar que, em observância ao artigo 114 do CTN,¹⁹⁰ é imprescindível conhecer a “causa” ou o propósito comercial do

1. Nos termos do art. 2º da Lei 9.432/97, afretamento a casco nu é o "contrato em virtude do qual o afretador tem a posse, o uso e o controle da embarcação, por tempo determinado, incluindo o direito de designar o comandante e a tripulação". Afretamento por tempo é o "contrato em virtude do qual o afretador recebe a embarcação armada e tripulada, ou parte dela, para operá-la por tempo determinado" e afretamento por viagem é o "contrato em virtude do qual o fretador se obriga a colocar o todo ou parte de uma embarcação, com tripulação, à disposição do afretador para efetuar transporte em uma ou mais viagens".

2. No que se refere à primeira espécie ? afretamento a casco nu ?, na qual se cede apenas o uso da embarcação, a Segunda Turma/STJ, ao apreciar o REsp 792.444/RJ (Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 26.9.2007), entendeu que "para efeitos tributários, os navios devem ser considerados como bens móveis, sob pena de desvirtuarem-se institutos de Direito Privado, o que é expressamente vedado pelo art. 110 do CTN". E levando em consideração a orientação do STF no sentido de que é inconstitucional a incidência do ISS sobre a locação de bens móveis (RE 116.121/SP, Tribunal Pleno, Rel. Min. Octavio Gallotti, Rel. p/ acórdão Min. Marco Aurélio, DJ de 25.5.2001), concluiu no sentido de que é ilegítima a incidência do ISS em relação ao afretamento a casco nu. De fato, no contrato em comento há mera locação da embarcação sem prestação de serviço, o que não constitui fato gerador do ISS. 3. No que tange às demais espécies, consignou-se no precedente citado que: "Os contratos de afretamento por tempo ou por viagem são complexos porque, além da locação da embarcação, com a transferência do bem, há a prestação de uma diversidade de serviços, dentre os quais se inclui a cessão de mão de obra", de modo que "não podem ser desmembrados para efeitos fiscais (Precedentes desta Corte) e não são passíveis de tributação pelo ISS porquanto a específica atividade de afretamento não consta da lista anexa ao DL 406/68". Assim, pode-se afirmar que em tais espécies contratuais (afretamento por tempo e afretamento por viagem) há um misto de locação de bem móvel e prestação de serviço. Contudo, como bem observado no precedente citado, a jurisprudência desta Corte em hipóteses em que se discutia a incidência do ISS sobre os contratos de franquia, no período anterior à vigência da LC 116/2003 firmou-se no sentido de que não é possível o desmembramento de contratos complexos para efeitos fiscais (REsp 222.246/MG, 1ª Turma, Rel. Min. José Delgado, DJ de 4.9.2000; REsp 189.225/RJ, 2ª Turma, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, DJ de 4.9.2001). 4. Por tais razões, mostra-se ilegítima a incidência do ISS sobre o contrato de afretamento de embarcação, em relação às três espécies examinadas. 5. Recurso especial provido.

(REsp 1054144/RJ, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/11/2009, DJe 09/12/2009) (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1054144. Relatora Ministra Denise Arruda. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 17 nov. 2019).

¹⁸⁹ MORAES, Bernardo Ribeiro. Imposto sobre serviços de qualquer natureza. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 706

¹⁹⁰ Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. (BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. *Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios*. Denominado Código Tributário Nacional pelo art. 7º do Ato Complementar nº 36, de 13.3.1967. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm. Acesso em: 22 jun. 2018).

negócio jurídico, para se verificar a concretização do fato gerador da obrigação tributária, que se dá pelo evento que contempla as condições suficientes previstas na hipótese de incidência tributária.¹⁹¹

Esse autor aprofunda o assunto, afirmando que se devem apurar alguns elementos obrigatórios para determinar o local da prestação do serviço, quais sejam, a atividade comercial do contribuinte, o seu exercício oneroso que tenha caráter de serviço-fim, seja prestado a terceiro e esteja elencado na lista anexa à LC 116/2003.

Tal avaliação já foi feita em algumas oportunidades pelo STJ que, no julgamento do REsp 1.060.210,¹⁹² ao analisar operação de arrendamento mercantil (*leasing* financeiro), em julgamento submetido à sistemática dos recursos repetitivos, estabeleceu que, por se tratar de contrato que abriga diferentes atividades, o local em que deve ser considerado prestado o serviço é aquele onde são desempenhadas as atividades que representem o seu núcleo.

O STJ se ateve à análise do núcleo do serviço para determinar o local de sua prestação, de modo que se podem inferir elementos nevrálgicos que levaram à conclusão sobre o local em que deveria incidir o ISS.

Primeiramente, como dito, concluiu tratar-se de serviço complexo, razão pela qual há a necessidade de se identificar o núcleo da operação ou sua atividade-fim. A decisão em específico consignou que o contrato de *leasing* financeiro é um contrato em que predomina o aspecto financeiro, razão pela qual o núcleo da operação é configurado pela decisão sobre a concessão ou a efetiva aprovação do financiamento.

Em segundo lugar, o local da prestação do serviço em si, para grandes empresas que oferecem o arrendamento mercantil, ficaria concentrado nos grandes centros financeiros em que estão centralizados os poderes decisórios sobre as operações, cláusulas contratuais e operacionais, conforme se verifica no trecho a seguir:

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

¹⁹¹ TÔRRES, Heleno Taveira. Tributação do ISS no eterno dilema sobre local da prestação do serviço. *Revista Consultor Jurídico*. Maio 2017. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2017-mai-24/tributacao-iss-eterno-dilema-local-servico>. Acesso em: 18 dez. 2019.

¹⁹² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1.060.210. Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Disponível em: www.stj.jus.br. Acesso em: 17 nov. 2019.

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.¹⁹³

A decisão reconhece que o núcleo da atividade de arrendamento mercantil é o financiamento, ainda que tenham sido enumeradas algumas atividades constantes do arrendamento mercantil: entrega de documentos, formalização da proposta, entrega do bem – tidos como acessórios e a análise do crédito, elaboração do contrato, aprovação do financiamento e liberação do valor financeiro para a aquisição do objeto arrendado – reconhecidos como componentes do núcleo da operação. Veja-se o trecho que explora exatamente esse ponto:

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.

Após proferir a decisão acima, mais recentemente o STJ, no julgamento do REsp 1.439.753/PE, avaliou a incidência do ISS sobre análises clínicas, serviço previsto no item 4.02 da lista anexa à LC 116/2003,¹⁹⁴ especialmente a definição do local da prestação do serviço em questão.

O acórdão tratou de definir o município competente para a cobrança do ISS relativo ao serviço de análises clínicas quando a coleta do material ocorre em unidade laboratorial localizado em município distinto (Jaboatão dos Guararapes/PE) daquele em que é realizada a análise clínica (Recife/PE). E, apesar da própria nomenclatura utilizada pelo item 4.02 e em aparente contradição com os termos em que julgado o REsp 1.060.210, em tal oportunidade ficou definido que o local da coleta do material seria aquele em que devido o ISS:

¹⁹³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1.060.210. Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 17 nov. 2019.

¹⁹⁴Lista Anexa à LC 116/03:

4.02 – Análises clínicas, patologia, eletricidade médica, radioterapia, quimioterapia, ultra-sonografia, ressonância magnética, radiologia, tomografia e congêneres.

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. Acesso em: 22 jun. 2019.

Se o contribuinte colhe material do cliente em unidade situada em determinado município e realiza a análise clínica em outro, o ISS é devido ao primeiro município, em que estabelecida a relação jurídico-tributária, e incide sobre a totalidade do preço do serviço pago, não havendo falar em fracionamento, à míngua da impossibilidade técnica de se dividir ou decompor o fato imponible.¹⁹⁵

O Ministro Relator para o acórdão, Benedito Gonçalves, entendeu que, em observância ao julgamento do recurso repetitivo (REsp 1.060.210), como havia unidade econômica do estabelecimento prestador, ou seja, o laboratório estabelecido no município de Jaboatão dos Guararapes, ali deveria ser recolhido o ISS. A seu ver, no caso que analisou a operação de leasing, não havia estabelecimento apto a atrair a incidência do ISS no local em que fora firmado o contrato ao contrário do caso referente ao serviço de análises clínicas.¹⁹⁶

¹⁹⁵ Vide ementa do julgado: TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. LABORATÓRIO DE ANÁLISES CLÍNICAS. COLETA DE MATERIAL. UNIDADES DIVERSAS. LOCAL DO ESTABELECIMENTO PRESTADOR. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E NÃO PROVIDO.

1. Discussão a respeito da definição do sujeito ativo do ISS quando a coleta do material biológico dá-se em unidade do laboratório estabelecida em município distinto daquele onde ocorre a efetiva análise clínica.

2. "A municipalidade competente para realizar a cobrança do ISS é a do local do estabelecimento prestador dos serviços. Considera-se como tal a localidade em que há uma unidade econômica ou profissional, isto é, onde a atividade é desenvolvida, independentemente de ser formalmente considerada com sede ou filial da pessoa jurídica" (REsp 1.160.253/MG, Rel. Min. CASTRO MEIRA, Segunda Turma, DJe de 19/8/10).

3. Na clássica lição de Geraldo Ataliba, "cada fato imponible é um todo uno (unitário) e incidível e determina o nascimento de uma obrigação tributária" (Hipótese de Incidência Tributária. 14ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 73).

4. O ISS recai sobre a prestação de serviços de qualquer natureza realizada de forma onerosa a terceiros. Se o contribuinte colhe material do cliente em unidade situada em determinado município e realiza a análise clínica em outro, o ISS é devido ao primeiro município, em que estabelecida a relação jurídico-tributária, e incide sobre a totalidade do preço do serviço pago, não havendo falar em fracionamento, à míngua da impossibilidade técnica de se dividir ou decompor o fato imponible.

5. A remessa do material biológico entre unidades do mesmo contribuinte não constitui fato gerador do tributo, à míngua de relação jurídico-tributária com terceiros ou onerosidade. A hipótese se assemelha, no que lhe for cabível, ao enunciado da Súmula 166/STJ, verbis: "Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de uma para outro estabelecimento do mesmo contribuinte".

6. Recurso especial conhecido e não provido.

(REsp 1439753/PE, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, Rel. p/ Acórdão Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/11/2014, DJe 12/12/2014) (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1.439.753. Relator Ministro Arnaldo Esteves Lima. Disponível em: www.stj.jus.br. Acesso em: 17 nov. 2019).

¹⁹⁶ Afirma o relator que bem desejado não constitui unidade econômica ou profissional da empresa arrendadora, na medida em que, em tais casos, o consumidor somente se dirige à empresa vendedora (concessionária de veículos) para indicar à instituição financeira a res que deverá ser adquirida e disponibilizada.

Em outras palavras, o consumidor e a empresa concessionária buscam, ainda que de forma não presencial, o auxílio de instituição financeira sediada noutra localidade para concretizar o negócio.

O caso dos autos é absolutamente diferente. A empresa contribuinte, a despeito de manter seu laboratório na cidade do Recife/PE, estabeleceu unidade econômica e profissional no Município de Jaboatão dos Guararapes/PE com escopo de disponibilizar os seus serviços de análises clínicas para as pessoas daquela localidade. Digo que esse tipo de estabelecimento constituiu unidade econômica porque é lá onde usualmente contrata-se o serviço, providencia-se o pagamento e encerra-se a avença, com a entrega do laudo técnico solicitado pelo consumidor. Também revela-se como unidade profissional, uma vez que nesse lugar dá-se a

A partir de tal interpretação, os municípios em que estão localizados laboratórios que realizam somente coleta de material para análise passaram a exigir o ISS relativo ao serviço de análises clínicas de tais estabelecimentos. Esse é o caso do município de São Paulo, que publicou parecer normativo sobre o tema.¹⁹⁷

Apesar disso, a doutrina tem discordado da interpretação dada, no caso, à legislação aplicável ao ISS para definição do local da prestação do serviço, assim como ao julgamento do REsp 1.060.210/SC.

Torres defende que a definição do estabelecimento prestador demanda conhecer o propósito comercial do contrato de prestação do serviço, de modo que não se podem confundir atividades preparatórias, como a entrega ou coleta de dados com a efetiva prestação de serviços. Para esse autor, especificamente com relação ao item 4.02 da lista anexa à LC 116/2003,¹⁹⁸ imprescindível é verificar inicialmente se há presença de serviços, para então atribuir ao estabelecimento prestador a qualidade de sujeito passivo do ISS. Assim, quando o serviço é prestado no próprio estabelecimento laboratorial, como é o caso de radiografias e outros exames de imagem, ali se aperfeiçoa o fato gerador do ISS. Todavia, se o fato impositivo se verifica em outra localidade, como seria o caso da análise

coleta do material biológico, os qual exige conhecimento técnico para a extração, o acondicionamento e o transporte até o laboratório.

Por fim, consoante já assentado pelo eminente relator, também é nessa unidade que se perfectibiliza o serviço contratado, com a entrega do laudo técnico solicitado pelo consumidor. (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1.439.753. Relator Ministro Arnaldo Esteves Lima. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 17 nov. 2019).

¹⁹⁷ PARECER NORMATIVO SF nº 04, de 06 de novembro de 2018 ISS. Local de incidência. Serviços descritos no subitem 4.02 da lista de serviços do “caput” do art. 1º da Lei nº 13.701, de 24 de dezembro de 2003.

O SECRETÁRIO MUNICIPAL DA FAZENDA, no uso de suas atribuições legais, considerando a decisão do Superior Tribunal de Justiça exarada no Recurso Especial nº 1.439.753/PE e publicada em 12 de dezembro de 2014, RESOLVE: Art. 1º Relativamente aos serviços descritos no subitem 4.02 da lista de serviços do “caput” do art. 1º da Lei nº 13.701, de 24 de dezembro de 2003, considera-se local de incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS o município onde a coleta do material biológico é efetuada, independentemente do local em que será feita a análise clínica do material coletado. Art. 2º Este parecer normativo, de caráter interpretativo, é impositivo e vinculante para todas as unidades e colegiados da estrutura desta Secretaria.

SÃO PAULO. Parecer Normativo SF nº 04, de 06 de novembro de 2018. Diário Oficial da Cidade de São Paulo parte 1: Poder Executivo, São Paulo, p. 14, 2018. Disponível em: <https://www.jota.info/wp-content/uploads/2018/11/8385f6187693264db2fdcbc60a18e50e.pdf> Acesso em: 22 out. 2019.

¹⁹⁸Lista Anexa à LC 116/03:

4.02 – Análises clínicas, patologia, eletricidade médica, radioterapia, quimioterapia, ultra-sonografia, ressonância magnética, radiologia, tomografia e congêneres.

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. Acesso em: 22 jun. 2019.

clínica em si, não basta a mera coleta de material biológico para atrair a incidência do ISS.¹⁹⁹

Como entendem Nunes e Paschoalini, no julgamento do REsp 1.439.753/PE, não se levou em consideração que a atividade-fim contratada era de análise clínica e não de coleta de material biológico e tampouco que o laboratório em que realizada a coleta sequer possuía estrutura técnica adequada para prestação dos serviços contratados. Isso porque se estabeleceu no REsp 1.060.210/SC que é imperativa a identificação do local em que está estabelecido o núcleo da operação, ou seja, no caso do *leasing* financeiro, aquele em que são realizadas as decisões sobre a concessão e aprovação do financiamento (serviço-fim), mas não o município em que foram captados os clientes e recebidos eventuais documentos (atividade-meio).²⁰⁰

De fato, no acórdão do REsp 1.060.210/SC, o STJ identificou três etapas distintas da prestação do serviço de *leasing*, quais sejam: (i) coleta dos documentos com as informações a serem enviadas à central analisadas; (ii) análise dos dados colhidos e aprovação ou não da operação; (iii) comunicação ao cliente sobre a aprovação da operação, com a realização de procedimentos operacionais para a finalização do negócio e a entrega do bem.

Para os serviços de análise clínicas, de forma similar, é possível distinguir também três momentos da prestação do serviço: (i) coleta do material biológico e envio à unidade que faz a análise – realizada pelo posto de coleta; (ii) análise do material biológico e emissão de laudo técnico com as conclusões sobre os exames – realizada usualmente por laboratório central; (iii) entrega dos resultados ao tomador do serviço, o que, algumas vezes, ocorre no posto de coleta ou por meio de acesso ao sítio eletrônico do laboratório.

De acordo com Nunes e Paschoalini, nos casos em questão, em que analisaram as operações de *leasing* e análise clínica, é possível identificar aquela que deveria ser a atividade-fim ou o núcleo do serviço, assim como algumas atividades que deveriam ser consideradas atividades-meio, meramente acessórias ao serviço-fim.

Para esses autores, são atividades acessórias, em ambos os casos, a contratação dos serviços, o pagamento, a entrega de informações e outros atos auxiliares que

¹⁹⁹TÔRRES, Heleno Taveira. Tributação do ISS no eterno dilema sobre local da prestação do serviço. *Revista Consultor Jurídico*. Maio 2017. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2017-mai-24/tributacao-iss-eterno-dilema-local-servico>. Acesso em: 18 dez. 2019.

²⁰⁰NUNES, Renato; PASCHOALINI, Carolina. STJ precisa rever entendimento sobre local de incidência de ISS *Revista Consultor Jurídico*. Ago. 2017. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2017-ago-27/opiniaao-stj-rever-entendimento-local-incidencia-iss>. Acesso em: 18 dez. 2019.

possibilitam a prestação dos serviços. O núcleo do serviço, portanto, é identificável pelas etapas em que exercidas atividades técnicas e onde estão localizados os poderes decisórios relacionados ao serviço tomado.

Tal entendimento se alinha ao que defende Torres, citando Barreto, uma vez que, para ambos os autores, não se pode atribuir competência tributária relativa ao ISS ao município em que seja realizado algum ato negocial relacionado à prestação do serviço. Pelo contrário, somente incidirá o ISS nos domínios do município em que estiverem presentes as condições previstas pelo artigo 114 do CTN para a ocorrência da efetiva prestação do serviço.

Destarte, afirma Torres que o eventual estabelecimento em que ocorre uma mera atividade acessória, como venda de contrato (caso dos planos de saúde e *leasing*) ou coleta de material (análises clínicas) não pode atrair a incidência do ISS.²⁰¹

Depreende-se dos casos mencionados e da doutrina sobre o tema que, apesar de o julgamento do REsp 1.060.210/SC ter ocorrido sob o sistema de recursos repetitivos e de estar alinhado à doutrina brasileira, ainda não se construiu consenso na jurisprudência a respeito da interpretação do local do estabelecimento prestador para fins de incidência do ISS.

Apesar disso, o STJ tem se manifestado no sentido de que não há divergências aptas a permitir embargos de divergência, entre as interpretações dadas no REsp 1.060.210/SC e no REsp 1.439.753/PE, por haver situações fáticas distintas, conforme decisão recente no EREsp nº 1.634.445/MG, em que o ministro Napoleão Nunes Maia Filho negou seguimento aos embargos de divergência em que são partes o município de Poços de Caldas e o Instituto de Patologia José Carlos Corrêa.²⁰²

²⁰¹ TÔRRES, 2017.

²⁰² Veja-se o trecho da decisão monocrática que negou seguimento aos embargos de divergência EREsp nº 1.634,445/MG:

“Também no que se refere à dissidência com o entendimento firmado pela Primeira Seção no REsp. 1.060.210/SC, não prospera a pretensão recursal diante da ausência de similitude fática e jurídica entre as teses confrontadas. Isso porque o acórdão embargado apreciou o tema referente à exigibilidade do ISS sobre serviços de exames laboratoriais, concluindo que a relação jurídico-tributária se estabeleceu no local onde o cliente colhe o material para exame.

17. Todavia, o tema apreciado no acórdão paradigma é notoriamente diverso, pois cinge-se a operações de arrendamento mercantil financeiro, na qual a relação jurídico-tributária é estabelecida onde a instituição financeira possui poderes decisórios suficientes à concessão e aprovação do financiamento, o que revela a ausência de identidade fática e jurídica entre os arestos confrontados.

18. Como se vê, as teses jurídicas manifestadas no acórdão embargado e nos paradigmas não são divergentes, sendo certo que a solução adotada por eles é diversa em virtude da dessemelhança entre os suportes fáticos de cada um, contexto no qual não se pode admitir os Embargos de Divergência”. (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. EREsp 1.634.445. Relator Napoleão Nunes Maia Filho. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 18 dez. 2018).

A convivência de entendimentos divergentes contribui para a insegurança jurídica daqueles que se encontram em situações análogas às aquelas analisadas pela jurisprudência, sobretudo contribuintes que possuem negócios que trazem algum nível de novidade e que não foram ainda analisados de maneira detalhada, como é o caso das plataformas digitais. Tal situação reforça a relevância do aprofundamento sobre o tema exposto no presente trabalho.

3.2 Plataformas digitais multilaterais e serviços complexos. Definição do núcleo das atividades em análise

A partir do detalhamento da discussão existente a respeito do local da prestação do serviço para serviços complexos em geral, compostos, muitas vezes, por atividades-meio que são realizadas em locais distintos do núcleo do serviço ou da atividade-fim, analisar-se-á o serviço de intermediação prestado pelas plataformas digitais.

Por também se tratar de serviço complexo exsurge a necessidade de identificação do núcleo da atividade, para que se possa fazer a definição do local da prestação de tais serviços.

3.2.1 Atividades-meio e atividade-fim do serviço prestado por meio de plataformas digitais. Localização dos poderes decisórios

Ao se analisarem as atividades realizadas pelas empresas que operam por meio de plataformas digitais, é possível listar algumas dessas atividades que todas essas empresas têm em comum: (a) levantamento e análise de perfis de clientes; (b) vendas/captação de clientes; (c) negociação de contratos e de condições comerciais; (d) ativação dos clientes e de seus serviços e produtos nas plataformas digitais; (e) processamento das transações; (f) atendimento aos clientes e usuários; (g) processamento de pagamentos e de repasses financeiros; (h) realização de campanhas promocionais e de incentivo.

As características de tais atividades, que são exercidas por meio de aplicativos acessados em dispositivos móveis, assim como em sítios da internet, permitem que, para a coleta de informações de cadastro, a negociação de contrato e para praticamente todas as atividades que possibilitam a prestação do serviço, não haja necessidade de interação física entre prestador de serviço e clientes/usuários.

As atividades de intermediação prestadas por meio de plataformas digitais, portanto, podem ser exercidas sem que haja a necessidade de abertura de unidades em todos os municípios em que estão os clientes e usuários.

Melo explora o assunto ao afirmar que os meios eletrônicos permitiram a concretização de negócios jurídicos sem a necessária fixação de estabelecimentos físicos, dificultando, em teoria, a caracterização do estabelecimento prestador e do local em que foi prestado o serviço.²⁰³

O critério de solução para tal dificuldade apontado pelo mesmo autor é definir como estabelecimento prestador aquele estabelecimento físico em que está fixada a empresa que detém o sítio da internet.

De fato, em alguns casos, não há como se estabelecer a localização física de sítios ou de aplicativos. Todavia, ainda que fosse possível definir a localidade de eventual servidor que hospeda os dados dos sites e aplicativos, esta não seria a localidade da prestação do serviço de intermediação prestado por meio de plataformas digitais. Isso porque o desenvolvimento e a manutenção do software correspondem a atividades imprescindíveis, mas acessórias à atividade de intermediação realizada por meio das plataformas digitais.

Como explorado no Quadro 1 a seguir, que resume o entendimento da OCDE sobre o tema, o real valor criado por meio das plataformas digitais é a facilitação dos negócios entre cada vez mais usuários e clientes, gerando o chamado efeito de rede.

²⁰³ MELO, 2017. p. 264-265.

Quadro 1 - O valor dos serviços prestados por meio de plataformas digitais multilaterais

	Processo de criação de valor: Efeito de Rede
Descrição Geral	O objetivo de uma rede de valor é servir como intermediário, facilitando interações entre si e seus clientes e entre seus clientes (por exemplo, compradores / vendedores; passageiros / motoristas). A criação de valor está na facilitação de vínculos diretos entre clientes (por exemplo, entre restaurante e cliente que pede a comida, entre esse mesmo restaurante e o entregador ou entre o entregador e o cliente que pede a entrega).
Tecnologia principal	Mediação: usada pelas organizações para vincular usuários ou clientes interessados em envolver-se em uma transação
Modelo de criação de valor	Valor é criado por meio da organização, facilitação e fomento do comércio / interação entre os clientes ou participantes da plataforma
Principais atividades exercidas	Atividades exercidas simultaneamente, em paralelo: <ul style="list-style-type: none"> • Divulgação e promoção da rede e administração de contratos • Prestação de serviços • Operação da infraestrutura (plataforma)
Exemplos de negócios tradicionais	<ul style="list-style-type: none"> • Agências de emprego • Bancos intermediadores de empréstimos
Exemplos de negócios da Economia Digital	<p>Plataformas multilaterais</p> <p><u>Comércio eletrônico:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Bens tangíveis: AliExpress, Amazon Marketplace, eBay; • Bens intangíveis: Trivago, Booking.com, Hotels.com, Kayak; GooglePlay, loja iTunes da Apple; <p><u>Intermediários de serviços:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Economia colaborativa ou de compartilhamento: AirBnB, Booking Apartments, Uber, Didi Chuxing (99), Deliveroo, Uber Eats, Rappi, iFood; • Redes sociais: Facebook, LinkedIn, Twitter; • Outros: jogos e apostas online, mecanismos de busca, e-mails, pagamentos eletrônicos

Fonte: OECD, 2018.

Como se depreende do quadro acima, clientes como restaurantes, entregadores, motoristas e hotéis buscam, ao contratar os serviços de intermediação por meio de plataformas digitais, a facilidade de encontrar usuários e de fazer cada vez mais negócios. De outro lado, os usuários buscam encontrar facilidade em encontrar o que procuram e em adquirir o que desejam. Essas facilidades são percebidas e entregues a partir da junção das atividades que compõem o espectro dessa espécie de intermediação realizada por meio das plataformas digitais.

Nesse viés, ao se relacionar o racional aplicado pelo STJ ao julgar o REsp 1.060.210/SC em que ficou definido que o local da aprovação do crédito (local em que estavam concentrados os poderes decisórios para a aprovação) com o entendimento da OCDE, pode-se extrair que, especialmente, as atividades de negociação de contrato, aprovação e consequente inclusão na plataforma, assim como as atividades de atendimento

imediatamente para que as operações se concretizem, são aquelas que, juntas, devem definir o local do estabelecimento prestador nesses casos. Ressalte-se aqui que se deve considerar que a aprovação e finalização das operações diárias ocorrem de forma automática por meio das plataformas, sem interferência humana direta.

As demais atividades podem ser consideradas acessórias, ainda que imprescindíveis à concretização dos serviços, como o levantamento de possíveis clientes, o processamento de repasses financeiros e a realização de publicidade e campanhas promocionais.

Ademais, tais fatores podem ser conjugados com aqueles mencionados por Tomé, trazidos pela Lei nº 13.701/03 do Município de São Paulo como exemplos possíveis de caracterização da existência de estabelecimento prestador que atraia incidência do ISS:²⁰⁴

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.

§ 1º A existência de estabelecimento prestador que configure unidade econômica ou profissional é indicada pela conjugação, parcial ou total, dos seguintes elementos:

I – manutenção de pessoal, material, máquinas, instrumentos e equipamentos próprios ou de terceiros necessários à execução dos serviços;

II – estrutura organizacional ou administrativa;

III – inscrição nos órgãos previdenciários;

IV – indicação como domicílio fiscal para efeito de outros tributos;

V – permanência ou ânimo de permanecer no local, para a exploração econômica de atividade de prestação de serviços, exteriorizada, inclusive, através da indicação do endereço em impressos, formulários, correspondências, "site" na internet, propaganda ou publicidade, contratos, contas de telefone, contas de fornecimento de energia elétrica, água ou gás, em nome do prestador, seu representante ou preposto.

§ 2º A circunstância de o serviço, por sua natureza, ser executado habitual ou eventualmente fora do estabelecimento não o descaracteriza como estabelecimento prestador para os efeitos deste artigo. [...] ²⁰⁵

²⁰⁴ TOMÉ, Fabiana Del Padre. Guerra Fiscal no ISSQN: a determinação do estabelecimento prestador de critérios para a quantificação da base de cálculo. In: HENARES NETO, Halley; MELO, Eduardo Soares de. *Tributação digital e novos contornos dos conflitos de competência*. São Paulo: Intelecto, 2018. p. 109-130.

²⁰⁵ SÃO PAULO. Lei nº 13.701, de 24 de dezembro de 2003. Altera a legislação do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS. Disponível em: <https://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/upload/arquivos/secretarias/financas/legislacao/Lei-13701-2003.pdf>. Acesso em: 22 jun. 2019.

Essa autora considera que a lista da lei municipal de São Paulo é meramente exemplificativa, pelo que cabe qualquer elemento de prova para definição do estabelecimento prestador.

Retomando a discussão para os casos concretos em análise, tem-se que as empresas que exploram esse modelo de negócio buscam atuar por meio de escritórios únicos, centrais, estabelecidos em um ou poucos municípios, de modo que os poderes decisórios e de gestão ficam concentrados em tais estabelecimentos, sendo onde o serviço se perfectibiliza. Como observado, o recolhimento do ISS, nesses casos, deveria se dar no local em que estão localizados tais escritórios.

Todavia, por se tratar de serviço que contempla algumas novidades e que ganhou considerável relevância em termos financeiros, há discussões nesse sentido, como se observa no item seguinte.

3.2.2 Abertura de filiais de apoio e possibilidade de deslocamento do local da prestação

Os serviços de intermediação por meio de plataformas digitais, por suas características específicas, podem ser prestados com alcance nacional em muitos casos sem a necessidade de abertura de unidades em todos ou nos vários municípios em que estão os clientes e usuários.

A despeito disso, em razão dessa característica intrínseca a tal atividade, alguns municípios em que há grande volume de motoristas, restaurantes, entregadores e anfitriões de hospedagem buscam encontrar alternativas para arrecadar tributos das empresas que operam as plataformas digitais, por meio de regulamentação e estabelecimento de taxas específicas, autuações que cobram ISS e buscam caracterizar a presença de estabelecimentos prestadores. Buscam também uma atuação política no sentido de procurar alterar a LC 116/03 para que o ISS relativo a tais atividades passe a ser recolhido no local do tomador do serviço, a exemplo de algumas exceções estabelecidas no artigo 3º da LC 116/03.²⁰⁶

²⁰⁶ “Art. 3º O serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXV, quando o imposto será devido no local:

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

II – da instalação dos andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas, no caso dos serviços descritos no subitem 3.05 da lista anexa;

III – da execução da obra, no caso dos serviços descritos no subitem 7.02 e 7.19 da lista anexa;

[...]

Apesar da possibilidade de atuação por meio de escritório central, é possível verificar que o Uber, por exemplo, possui filiais formalizadas em várias cidades do país, conforme se depreende do relatório extraído da Junta Comercial de São Paulo.²⁰⁷

Ainda que haja unidades em alguns municípios com o fito de, a título de exemplo, fornecer apoio presencial aos clientes, conforme análise acima exposta, para que tais unidades eventualmente atraiam a incidência do ISS, é imprescindível verificar se elas configuram estabelecimentos aptos a atrair tal incidência.

Se as atividades exercidas se resumirem a apoio operacional aos motoristas da plataforma, por exemplo, pode-se afirmar que, na verdade, trata-se de atividade acessória ao serviço complexo de intermediação prestado.

Na hipótese em que não haja em tais filiais a presença de estrutura organizacional e administrativa que contemple os poderes decisórios para negociar e aprovar contratos, fazer a inclusão na plataforma, assim como realizar atividades de atendimento imediato para que as operações se concretizem, em linha com a jurisprudência pátria (REsp 1.060.210) e a doutrina citada, não seria possível a cobrança do ISS nessas localidades.

A despeito disso, em razão dessa característica intrínseca a tal atividade, alguns municípios em que há grande volume de motoristas, restaurantes, entregadores e anfitriões de hospedagem buscam encontrar alternativas para arrecadar tributos das empresas que operam as plataformas digitais.

A atuação dos municípios tem-se dado por meio de regulamentação e estabelecimento de taxas específicas, outros lavrando autuações que cobram ISS e buscam caracterizar a presença de estabelecimentos prestadores e outros por meio de atuação política no sentido de procurar alterar a LC 116/03, para que o ISS relativo a tais atividades passe a ser recolhido no local do tomador do serviço, a exemplo de algumas exceções estabelecidas no artigo 3º da LC 116/03.²⁰⁸

²⁰⁷Foi possível identificar que recentemente a empresa abriu filiais nas cidades de: São Jose do Rio Preto-SP, Ribeirao Preto – SP, Santos – SP, Sorocaba – SP, Petrolina – PE, São Jose dos Pinhais - PR, Betim – MG, Uberaba – MG, Uberlândia – MG, Porto Alegre – RS, Belo Horizonte – MG, Campina Grande – PB, Manaus – AM, Belem – PA, Rio Branco – AC, Goiânia – GO, Osasco – SP, Jundiai – SP, Sorocaba – SP, Piracicaba – SP, Rio de Janeiro – RJ, Maceio – AL, Aracaju – SE, Juazeiro do Norte – CE, Mossoró – RN, Porto Alegre – RS, Brasília – DF, Nova Iguaçu – RJ, Juiz de Fora – MG e Cuiabá – MT.
Consulta acerca da empresa Uber do Brasil Tecnologia Ltda (CNPJ: 17.895.646/0001-87) disponível em: <https://www.jucesponline.sp.gov.br/>. Acesso em: 18 dez. 2019.

²⁰⁸ “Art. 3º O serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXV, quando o imposto será devido no local:
I – do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, na hipótese do § 1o do art. 1o desta Lei Complementar;

Os municípios de Campinas e Jundiaí, por exemplo, já possuem legislação vigente que regulamentam especialmente a atividade de intermediação de serviços de transporte privado de passageiros. O município de Campinas editou a Lei nº 15.539/17,²⁰⁹ que estabelece obrigação de recolhimento de ISS às empresas de intermediação de serviços, assim como o Município de Jundiaí, que o fez por meio do Decreto 28.370/19.²¹⁰ Outro exemplo recente é o município de Campo Grande, onde tramita o Projeto de Lei nº 9.430/19.²¹¹

De outro lado, em âmbito federal, tramita o Projeto de Lei Complementar PLP 521/2018 e outros a ele apensados, que buscam alterar a LC 116/03 para estabelecer que o ISS incidente sobre os serviços de intermediação eletrônica de transporte privado de passageiros será devido ao Município do local do tomador (assim entendido como o local de embarque do passageiro).²¹²

A intenção dos projetos supracitados é incluir na lista de serviços anexa à LC 116/03 um item específico em que conste o serviço de “intermediação de serviço de transporte privado individual previamente contratado por intermédio de provedor de aplicações da internet”, simultaneamente incluindo tal item entre as exceções previstas para que o ISS incida no local do tomador do serviço.

II – da instalação dos andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas, no caso dos serviços descritos no subitem 3.05 da lista anexa;

III – da execução da obra, no caso dos serviços descritos no subitem 7.02 e 7.19 da lista anexa;

[...]

²⁰⁹ CAMPINAS. Lei Municipal nº 15.538 de 15 de dezembro de 2017. Dispõe sobre o serviço remunerado para transporte individual de passageiros oferecido e solicitado exclusivamente por aplicativos, sítios ou plataformas tecnológicas ligados à rede mundial de computadores. Disponível em: <https://bibliotecajuridica.campinas.sp.gov.br/index/visualizaratualizada/id/131987>. Acesso em: 18 dez. 2019.

²¹⁰ Art. 22 Os serviços de que trata este Decreto, prestados pelas OTTC's aqui referidas, sujeitar-se-ão ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS, nos termos da legislação pertinente, sem prejuízo da incidência de outros tributos aplicáveis.

JUNDIAÍ. Decreto nº 28.370 de 15 de dezembro de 2017. Dispõe sobre o serviço remunerado para transporte individual de passageiros oferecido e solicitado exclusivamente por aplicativos, sítios ou plataformas tecnológicas ligados à rede mundial de computadores. Disponível em: https://imprensaoficial.jundiai.sp.gov.br/wp-content/uploads/2019/08/954a5ab5-38d2-46a4-b1da-db6e8afbc7c3_Edi%C3%A7%C3%A3o-4594-09-08-2019.pdf. Acesso em: 18 dez. 2019.

²¹¹ CAMPO GRANDE. Projeto de Lei nº 9.430/19 de 8 de julho de 2019. Dispõe sobre o transporte remunerado privado individual de passageiros e dá outras providências. Disponível em: <https://www.camara.ms.gov.br/projetos-de-lei>. Acesso em: 18 dez. 2019.

²¹² BRASIL. Projeto de Lei Complementar nº 521 de 13 de junho de 2018. Institui a Nota Fiscal de Serviços Eletrônica (NFS-e) e altera a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, para dispor sobre a incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) sobre serviços de transporte remunerado privado individual de passageiros previamente contratado por intermédio de aplicativos. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2178976&ord=1>. Acesso em: 18 dez. 2019.

Brito Junior e Barros²¹³ entendem que eventual alteração pode ser questionada judicialmente, uma vez que, ao se aplicar o entendimento firmado pelo STJ no julgamento do REsp 1.060.210/SC às atividades exercidas por meio de plataformas digitais, não se vislumbra a possibilidade de deslocamento do fato gerador e do respectivo recolhimento do tributo para o local onde se encontra o tomador dos serviços, uma vez que as localidades em que são feitos os embarques não teriam vínculo suficiente com o fato gerador que autorize a cobrança do ISS sobre os serviços das plataformas.

Ávila defendeu tal ponto quando tratou da pretensão de deslocamento do fato gerador para o local do tomador dos serviços para atividades de planos de medicina para grupos ou individuais, administração de fundos e carteiras, administração de consórcios e de cartões de crédito, débito e de arrendamento mercantil, trazidos pela LC 157/16.²¹⁴ Esse autor assevera que ainda que concretizada alteração legislativa, por meio de Lei Complementar, falta competência constitucionalmente atribuída à municipalidade para cobrar o ISS quando não verificado que o serviço é prestado naquela localidade.²¹⁵

²¹³ BARROS, Maurício; JÚNIOR, Jorge Luiz de Brito. Revista Consultor Jurídico. Set. 2018. A incidência do ISS sobre serviços de transporte via aplicativo e o PLS 493/17. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2018-set-18/opiniao-iss-servicos-transporte-via-app-pls49317>. Acesso em: 18 dez 2019.

²¹⁴ BRASIL. Lei Complementar nº 157 de 29 de dezembro de 2016. Altera a Lei Complementar no 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, a Lei no 8.429, de 2 de junho de 1992 (Lei de Improbidade Administrativa), e a Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990, que “dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidos, pertencentes aos Municípios, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp157.htm.. Acesso em: 11 nov. 2019.

²¹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI/5835. Relator: Alexandre de Moraes. Disponível em: www.stf.jus.br. Acesso em: 27 jun. 2019.

4 CONCLUSÃO

Como destacado na introdução, este trabalho buscou expor e analisar as nuances e as dificuldades da tributação pelo ISS dos serviços prestados por meio de plataformas digitais multilaterais.

Para tanto, verificou-se que o surgimento de tais atividades se deu de forma diretamente relacionada à expansão da internet. O fenômeno da internet revolucionou a realidade das organizações, permitindo o nascimento de novas modelagens de negócio assim como a evolução do alcance de negócios de maneira antes inimaginável, fazendo surgir a economia digital, que, para este estudo, corresponde ao conjunto de negócios com origem em tecnologias, bens ou serviços digitais.

As plataformas digitais multilaterais passaram a existir nesse contexto, em que há uma prescindibilidade cada vez maior da (a) realização de atividades comerciais de com a interação humana presencial e (b) da existência de estabelecimentos físicos no local onde está o consumidor. As empresas que exploram plataformas digitais multilaterais não criaram negócios antes inexistentes, mas ampliaram de maneira exponencial a configuração de negócios já existentes a partir da utilização da tecnologia e da internet.

Apontou-se o desafio de reinterpretação de conceitos jurídico-tributários diante do novo paradigma e, seguindo a corrente não excepcionalista, buscou-se aplicar o direito existente ao novo fenômeno. Algumas alternativas para a tributação adequada das atividades de plataformas digitais multilaterais foram exploradas, de modo que, para as operações que foram objeto de análise do trabalho, não se vislumbra a necessidade de criação de um novo direito, ainda que não se descarte a necessidade de aprimoramento de legislação e jurisprudência sobre os temas aqui tratados.

No que se refere à possibilidade de subsunção das atividades exercidas por empresas que operam plataformas digitais multilaterais ao conceito de serviço e ao rol taxativo de serviços previsto na lista anexa à LC 116/2003, extraiu-se da doutrina especializada e da jurisprudência – ainda que embrionária – a tendência de enquadramento das operações como intermediação de negócios e serviços, subsumível ao item 10.02 da lista anexa à LC 116/03.

A análise dos contratos e termos de uso das empresas demonstrou também que algumas delas ainda estão se adaptando às discussões e legislações brasileiras, de modo que, inclusive, observou-se que, ao longo do trabalho, houve alteração em versões desses documentos, como foi o caso dos termos e condições da 99.

Apesar da tendência observada no sentido de enquadrar as operações como atividades de intermediação, o tema pode ganhar novos contornos ao ser analisado pelos tribunais superiores, que são influenciados também por jurisprudência de tribunais de outros países. Nessa linha, não é possível descartar a hipótese de que tais atividades sejam entendidas como parte integrante dos serviços que são intermediados, em razão da complexidade e relevância que esses serviços possuem, na linha do voto proferido pelo ministro do STF Edson Fachin, no julgamento da ADPF 449/DF.²¹⁶

Além da busca pela melhor forma de enquadrar os serviços objeto do presente trabalho, exploraram-se os conceitos atrelados à definição do local da prestação, quais sejam: estabelecimento prestador, serviços complexos, atividades-meio e atividade-fim, pelo que se verificou que, ainda que a doutrina possua considerável convergência ao buscar estabelecer os ditames para definir o local em que está localizado o estabelecimento prestador, especialmente no caso de serviços complexos, não há clareza na jurisprudência do STJ que conceda segurança jurídica aos contribuintes nessa seara, notadamente para aqueles que exercem atividades inovadoras, como é o caso das plataformas digitais multilaterais.

Ao que se observou ao longo do trabalho, a definição do local do estabelecimento prestador para o serviço de intermediação realizado por meio de plataformas digitais exige a identificação do local em que estão concentrados os poderes decisórios, especialmente aqueles relacionados a atividades como negociação e aprovação do contrato, inclusão na plataforma e atividades de atendimento realizadas no contexto de garantia de que as operações intermediadas se concretizem da melhor maneira possível.

Ademais, foram verificadas as falhas das tentativas e dos argumentos dos municípios que se sentem prejudicados por não coletarem tributos sobre a atividade exercida pelas plataformas de intermediação, em razão da ausência de estabelecimento prestador em seus territórios. Sejam as tentativas de caracterizar estabelecimento prestador quando não há condições para tanto, sejam as propostas de alterações legislativas para mover a obrigação de recolhimento do ISS para o local onde se encontrar o tomador de serviços, tais diligências distorcem o espectro constitucional do ISS, já que, para que se atribua a competência tributária, o fato gerador deve ser verificável naquele município.

²¹⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADPF 449, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 08/05/2019, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-190 DIVULG 30-08-2019 PUBLIC 02-09-2019.

Enfim, resta claro que ainda há um longo caminho para que sejam resolvidos ou minimamente pacificados os pontos de controvérsia aqui apontados, pelo que se espera que o presente trabalho possa contribuir para iluminar essa caminhada.

REFERÊNCIAS

AGUIRRA, Leonardo de Andrade. Tributação de negócios desenvolvidos por meio de aplicativos associados aos serviços de hospedagem no Brasil. *In*: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. *Tributação da Economia Digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 742-759.

AIRBNB. Disponível em: <https://www.airbnb.com.br/terms>. Acesso em: 29 set. 2019.

AIRBNB. *O que é a taxa de serviço do Airbnb?* Disponível em: <https://www.airbnb.com.br/help/article/1857/o-que-%C3%A9-a-taxa-de-servi%C3%A7o-do-airbnb>. Acesso em: 29 set. 2019.

ANDERSON, Chris. *The Long Tail: Why the Future of Business is Selling Less of More*. New York, NY: Hyperion, 2006.

ANDERSON, Chris. *The Long Tail*. *Wired*, October, 2004. Disponível em: <https://www.wired.com/2004/10/tail>. Acesso em: 10 out. 2018.

ARZUA, Heron. O ISS e o Princípio da Territorialidade. *In*: MELO, Celso A. Bandeira de (org.). *Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba*. Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 142-152.

ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

ÁVILA, Humberto. Eficácia do novo Código Civil na Legislação Tributária. *In*: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). *Direito tributário e o novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

ÁVILA, Humberto. Imposto sobre a prestação de serviços de qualquer natureza. Contrato de leasing financeiro. Decisão do Supremo Tribunal Federal. Local da prestação e base de cálculo. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 182. São Paulo: Dialética, 2010, p. 133-144.

ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

BALEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BASTOS, Filipe Silvestre Lacerda. ISS: Construindo um Conceito Constitucional de Serviço. Rio de Janeiro: Ed. Gramma, 2017.

BARBOSA, Alexandre F. (coord.). Banda larga no Brasil: um estudo sobre a evolução do acesso e da qualidade das conexões à Internet. São Paulo: Comitê Gestor da Internet no Brasil, 2018.

BARRETO, Aires Fernandino. ISS - Atividade-meio e Serviço-fim. Revista Dialética de Direito Tributário, v. 5, São Paulo: Dialética, 1996.

BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001.

BARRETO, Aires F. Curso de direito tributário municipal. São Paulo: Saraiva, 2009. Cap. 12, itens 3 a 3.4.4.6. p. 315-361.

BARRETO, Aires F. Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.

BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. ISS na Constituição e na lei. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2018.

BATALHA, Célio de Freitas. Conflitos de competência (Imposto sobre operações relativas a circulação de mercadorias e Imposto sobre serviços). RDT, v. 4, n. 13/14, p. 145–184, jul./dez., 1980.

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 3. ed., São Paulo: Lejus, 2002.

BOOKING.COM, Como a Booking.com funciona para proprietários? Disponível em: <https://partner.booking.com/pt-br/ajuda/trabalhar-com-booking/como-booking-com-funciona-para-propriet%C3%A1rios>. Acesso em: 29 set. 2019.

BOOKING.COM. Termos e condições de viagem. Disponível em: <https://www.booking.com/content/terms.pt-br.html>. Acesso em: 29 set. 2019.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm/. Acesso em: 28 jun. 2018.

BRASIL. Decreto nº 8.234 de 2 de maio de 2014. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2014/Decreto/D8234.htm. Acesso em: 18.08.2019.

BRASIL. Decreto nº 9.854 de 25 de junho de 2019. Institui o Plano Nacional de Internet das Coisas e dispõe sobre a Câmara de Gestão e Acompanhamento do Desenvolvimento de Sistemas de Comunicação Máquina a Máquina e Internet das Coisas. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/decreto/D9854.htm. Acesso em: 18 ago. 2019.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Denominado Código Tributário Nacional pelo art. 7º do Ato Complementar nº 36, de 13.3.1967. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm. Acesso em: 22 jun. 2018.

BRASIL. Lei nº 12.587 de 3 de janeiro de 2012. Institui as diretrizes da Política Nacional de Mobilidade Urbana Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Lei/L12587.htm. Acesso em: 11 out. 2019.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa 1.888 de 10 de julho de 2019. Altera a Instrução Normativa RFB nº 1.888, de 3 de maio de 2019, que institui e disciplina a obrigatoriedade de prestação de informações relativas às operações realizadas com criptoativos à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB). Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=102230>. Acesso em: 10 ago. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. EREsp 1.634.445. Relator Napoleão Nunes Maia Filho. Disponível em: www.stj.jus.br. Acesso em: 18 dez. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1060210. Relator Napoleão Nunes Maia Filho. Disponível em: www.stj.jus.br. Acesso em: 27 jun. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 953.840. Relator Ministro Luiz Fux. Disponível em: www.stj.jus.br. Acesso em: 17 nov. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1054144. Relatora Ministra Denise Arruda. Disponível em: www.stj.jus.br. Acesso em: 17 nov. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 688.223-PR. Relator: Luiz Fux. Disponível em: www.stf.jus.br. Acesso em: 27.06.2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI/5835. Relator: Alexandre de Moraes. Disponível em: www.stf.jus.br. Acesso em: 27 jun. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADPF/449. Relator: Luiz Fux. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=750684777>. Acesso em: 27 ago. 2019.

BRYNJOLFSSON, Erik; KAHIN, Brian. Understanding the Digital Economy – Data, Tools, and Research, p. 1 (MIT Press 2000); in OECD, OECD Digital Economy Outlook 2015, p. 11 (OECD 2015). Disponível em: www.oecd.org/Internet/oecd-digital-economy-outlook-2015-9789264232440-en.htm. Acesso em: 27 ago. 2019.

BUKHT, Rumana; HEEKS, Richard. Defining, Conceptualizing and Measuring the Digital Economy. The Development Informatics Working Paper Series, Paper nº 68. Centre for Development Informatics, Global Development Institute, SEED, University of

Manchester, UK. 2017. Disponível em: <http://www.gdi.manchester.ac.uk/research/publications/working-papers/di/>. Acesso em: 25 set. 2019.

CADE. Efeitos concorrenciais da economia do compartilhamento no Brasil: A entrada da Uber afetou o mercado de aplicativos de táxi entre 2014 e 2016? Departamento de Estudos Econômicos – DEE. Disponível em: <http://www.cade.gov.br/aceso-a-informacao/publicacoes-institucionais/dee-publicacoes-anexos/documento-de-trabalho-001-2018-uber.pdf>. Acesso em: 21 out. 2018.

CAMPINAS. Lei Municipal nº 15.538 de 15 de dezembro de 2017. Dispõe sobre o serviço remunerado para transporte individual de passageiros oferecido e solicitado exclusivamente por aplicativos, sítios ou plataformas tecnológicas ligados à rede mundial de computadores. Disponível em: <https://bibliotecajuridica.campinas.sp.gov.br/index/visualizaratualizada/id/131987>. Acesso em: 18 dez. 2019.

CAMPO GRANDE. Projeto de Lei nº 9.430/19 de 8 de julho de 2019. Dispõe sobre o transporte remunerado privado individual de passageiros e dá outras providências. Disponível em: <https://www.camara.ms.gov.br/projetos-de-lei>. Acesso em: 18 dez. 2019.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Direito Constitucional e Teoria da Constituição. 3. ed. Coimbra: Almedina, 1999.

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 31. ed. São Paulo: Malheiros. 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: linguagem e método. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009.

CETIC.BR. Acesso à Internet por banda larga volta a crescer nos domicílios brasileiros. Disponível em: <https://www.cetic.br/noticia/aceso-a-internet-por-banda-larga-volta-a-crescer-nos-domicilios-brasileiros/>. Acesso em: 12 out. 2018.

CHIESA, Clélio. Competência para tributar operações com programas de computador (softwares). Revista Tributária e de Finanças Públicas, a. 9, n. 36, p. 41-53, jan./fev. 2001.

CISCO. Visual Networking Index, Cisco. 2016. Disponível em: www.cisco.com/c/en/us/solutions/serviceprovider/visual-networking-index-vni/index.html. Acesso em: 16 out. 2018.

CLOUDCOMPUTING. Nuvem responde por quase 50% dos gastos com infraestrutura de TI. 2018.

Disponível em:

<http://www.convergenciadigital.com.br/cgi/cgilua.exe/sys/start.htm?UserActiveTemplate=site&inford=49095&sid=97>. Acesso em: 10 out. 2019.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 9 ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2007.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria geral do tributo e da exoneração tributária. 2. ed. rev. e ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

COINMARKETCAP. Cryptocurrency Market Capitalizations. Disponível em: <https://coinmarketcap.com>. Acesso em: 12 ago. 2019.

COMPUTERWORLD. Brasil e México dominam mercado de e-commerce na América Latina. 2018. Disponível em: <https://computerworld.com.br/2018/09/17/brasil-e-mexico-dominam-mercado-de-e-commerce-na-america-latina/>. Acesso em: 10 out. 2019.

CONSELHO DA UNIÃO EUROPEIA. Diretiva 2006/112/CE, de 28 de Novembro de 2006. Relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex%3A32006L0112>. Acesso em: 22 jun. 2019.

DERZI, Misabel Abreu Machado; ESTANISLAU, César Vale. Os desafios da tributação indireta do comércio eletrônico: estratégias para a simplificação da arrecadação tributária em operações B2C. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. *Tributação da Economia Digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 806-824.

DEVEREAUX, Michael P.; VELLA, John. Are we heading towards a corporate tax system fit for the 21st century? Oxford Legal Studies Research Paper No. 88/2014. Oxford University Center for Business Taxation, November 2014.

DIMAGGIO, Paul et al. Social implications of the Internet. *Annual Review of Sociology*. v. 27, p. 307-336, Aug. 2001.

ESTADÃO. Link. 2019. Disponível em:

<https://link.estadao.com.br/noticias/inovacao,ifood-chega-a-20-milhoes-de-pedidos-por-mes,70002988651>. Acesso em: 29 set. 2019.

EXAME. De acordo com Leonardo Tristão, Airbnb gerou R\$ 7,7 bilhões em impacto econômico no Brasil; país é 13º no ranking da empresa. 2019. Disponível em: <https://exame.abril.com.br/negocios/nao-vamos-aceitar-alegacoes-de-concorrenca-desleal-diz-diretor-do-airbnb/>. Acesso em: 29 set. 2019.

FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz. Os desafios da tributação dos negócios desenvolvidos na economia digital. *Revista Consultor Jurídico*. Out. 2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-out-11/opiniaodesafios-tributacao-economia-digital>. Acesso em: 18 out. 2018.

FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. *Tributação da Economia Digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva, 2018.

FERRAZ, Roberto (coord.). Princípios e limites da tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2005 e 2010. v. 1 e 2.

FREEMAN, R. Ed; PIERCE, Jessica; DODD, Richard. Environmentalism and the New Logic of Business. Nova York, USA: Oxford University Press, 2000.

GALHARDO, Luciana Rosanova; ASSEIS, Pedro Augusto do Amaral Abujamra. IaaS, PaaS, SaaS e os reflexos tributários da Cloud Computing desenvolvida no exterior. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. *Tributação da Economia Digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 533-543.

GARTNER. Gartner Says 8.4 Billion Connected "Things" Will Be in Use in 2017, Up 31 Percent From 2016. Gartner newsroom website. 2017 Disponível em: <https://www.gartner.com/newsroom/id/3598917>. Acesso em 12 out. 2018.

GATES, Bill; HEMINGWAY, Collins. Business @ the speed of thought: using a digital nervous system. New York: Warner Books. 1999.

GIARDINO, Cléber. ISS – competência municipal. Revista de Direito Tributário, n. 32. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985.

GODOI, Marciano Seabra de. Crítica à jurisprudência atual do STF em matéria tributária. São Paulo: Dialética, 2011.

GOMES, Eduardo de Paiva; DIAS, Felipe Wagner de Lima; FROTA, Phelipe Moreira Souza. A tributação da internet das coisas e a capacidade contributiva dos robôs. Maio 2019. Revista Consultor Jurídico. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2019-mai-14/opiniaio-tributacao-internet-coisas-uso-robos>>. Acesso em: 18 ago. 2019.

GRAEML, Alexandre Reis; CSILLAG, João Mário. Os impactos da utilização da Internet e outras tecnologias da informação sobre o setor industrial (uma análise de empresas do Estado de São Paulo). 2004. 145 f. Disponível em: < https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/3057/P00310_1.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 20 out. 2018.

GRAU, Eros Roberto. Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito. 3 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

GRAU, Eros Roberto. Direito, conceitos e normas jurídicas. São Paulo: RT, 1988.

GRECO, Marco Aurélio. Tributação e novas tecnologias: reformular as incidências ou o modo de arrecadar? Um “SIMPLES” Informático. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. *Tributação da Economia Digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 780-790.

GUSTIN, Miracy Barbosa de Sousa; DIAS, Maria Tereza Fonseca. (Re)pensando a pesquisa jurídica: teoria e prática. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

IBGE. Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios (PNAD) 2004. Disponível em: https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/media/com_mediaibge/arquivos/c62c9d551093e4b8e9d9810a6d3bafff.pdf. Acesso em: 15 out. 2018.

iFOOD. Disponível em: <https://restaurante.ifood.com.br/> Acesso em: 29 set. 2019.

iFOOD. Portal do Parceiro. Disponível em: <https://portal.ifood.com.br/login>. Acesso em: 29 set. 2019.

iFOOD. Termos e condições. Disponível em: <https://www.ifood.com.br/termos>. Acesso em: 29 set. 2019 (versão datada de 19 de março de 2013).

iFOOD. Termos e condições de uso. 2018. Disponível em: <https://shop.ifood.com.br/institucional/termos-e-condicoes-de-uso>. Acesso em: 29 set. 2019 (versão datada de 10 de agosto de 2018).

INTERNATIONAL DATA CORPORATION. Discover the digital universe of opportunities: Rich data and the increasing value of the Internet of Things website. Disponível em: <https://www.emc.com/leadership/digital-universe/2014iview/executive-summary.htm>. Acesso em: 18 nov. 2018.

INTERNATIONAL MONETARY FUND. Monetary and Capital Markets, Legal, and Strategy and Policy Review Departments. Virtual Currencies and Beyond: Initial Considerations. Disponível em: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/sdn/2016/sdn1603.pdf>. Acesso em 03 jan. 2020.

INTERNET LIVE STATS. Internet Users by Country. Disponível em: <http://www.internetlivestats.com/internet-users-by-country/>. Acesso em: 12 out. 2018.

JUNDIAÍ. Decreto nº 28.370 de 15 de dezembro de 2017. Dispõe sobre o serviço remunerado para transporte individual de passageiros oferecido e solicitado exclusivamente por aplicativos, sítios ou plataformas tecnológicas ligados à rede mundial de computadores. Disponível em: https://imprensaoficial.jundiai.sp.gov.br/wp-content/uploads/2019/08/954a5ab5-38d2-46a4-b1da-db6e8afbc7c3_Edi%C3%A7%C3%A3o-4594-09-08-2019.pdf. Acesso em: 18 dez. 2019.

KERNER, Jessica L. Challenges of Taxing the Sharing Economy. 2015. Disponível em: <https://www.lexisnexis.com/lexis-practice-advisor/the-journal/b/lpa/archive/2015/11/25/challenges-of-taxing-the-sharing-economy.aspx>. Acesso em: 08 out. 2018.

LAMBRECHT, Anja et al. (2014), How do firms make money selling digital goods online?. Marketing Letters. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2363658. Acesso em: 3 jan. 2020.

MACEDO, Alberto. ISS versus ICMS-Mercadoria: licenciamento de software e a impossibilidade do avanço do conceito constitucional de mercadoria como bem imaterial. In: MACEDO, Alberto; AGUIRREZÁBAL, Rafael; PINTO, Sérgio Luiz de Moraes; ARAÚJO, Wilson José de (coord.). Gestão tributária municipal e tributos municipais. São Paulo: Quartier Latin, 2017. p. 57-99. v. 6.

MACEDO, José Alberto Oliveira. Conflitos de competência na tributação do consumo. 2013. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2013. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-09012014-115232/pt-br.php>. Acesso em: 23 out. 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MACHADO, Rodrigo Brunelli; BRANDÃO, Nathalia Xavier da Silveira de Mello. Tributação de negócios desenvolvidos por meio de aplicativos associados aos serviços de transporte. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. *Tributação da Economia Digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 544-555.

MARANHÃO, Juliano. Reconfiguração Conceitual? O direito digital como metáfora de si mesmo. In: FORTES, Pedro; CAMPOS, Ricardo; BARBOSA, Samuel. *Teorias contemporâneas do direito: o direito e as incertezas normativas*. Curitiba: Juruá, 2016. v. 1. P. 97-128.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O sistema tributário na Constituição. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do Direito*. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

MEDAGLIA, Thiago Rufalco; VISINI, Eric Simões. Breves considerações sobre o tratamento legal, contábil e fiscal das moedas virtuais. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. *Tributação da Economia Digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 624-640.

MELO, José Eduardo Soares de. *ISS – Aspectos Teóricos e Práticos*. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

MELO, José Eduardo Soares de. *ISS – Teoria e Prática*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

MELO, José Eduardo Soares de. A Lei Complementar n. 157/2016 à luz da Constituição Federal: aspectos relacionados à retroatividade e aos campos de incidência de ICMS e do ISS na atividade de difusão de vídeos, áudio e textos de internet. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. *Tributação da Economia Digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 272-273.

MERCADO BRASILEIRO DE SOFTWARE: PANORAMA E TENDÊNCIAS. *Brazilian Software Market: scenario and trends*. São Paulo: ABES - Associação Brasileira das Empresas de Software, 2018. Disponível em: <http://www.abessoftware.com.br/dados-do-setor/estudo-2018--dados-2017>. Acesso em: 10 out. 2018.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. Doutrina e prática do Imposto Sobre Serviços. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

MORAES, Bernardo Ribeiro. Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 706.

MOREIRA, André Mendes. A não cumulatividade dos tributos. São Paulo: Noeses, 2010.

MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coord). Controvérsias jurídico-contábeis: aproximações e distanciamentos. São Paulo: Dialética, 2010.

NASCIMENTO, Dinalva Melo do. Metodologia do trabalho científico: teoria e prática. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de Direito Tributário. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

NUNES, Renato; PASCHOALINI, Carolina. STJ precisa rever entendimento sobre local de incidência de ISS. Revista Consultor Jurídico. Ago. 2017. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2017-ago-27/opiniao-stj-rever-entendimento-local-incidencia-iss>. Acesso em: 18 dez. 2019.

OCDE. Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros. OECD Publishing. 2014. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/plano-de-acao-para-o-combate-a-erosao-da-base-tributaria-e-a-transferencia-de-lucros_9789264207790-pt#page4. Acesso em: 16 out. 2018.

OECD. OECD Digital Economy Outlook 2017. OECD Publishing, Paris, 2017. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264276284-en>. Acesso em: 16 out. 2018.

OECD. Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing. Paris, 2018, Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264293083-en>. Acesso em: 16 out. 2018.

OECD. Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Policy Note, as approved by the Inclusive Framework on BEPS on 23 January 2019. OECD, Paris, 2019. Disponível em: www.oecd.org/tax/beps/policy-note-beps-inclusive-framework-addressing-tax-challengesdigitalisation.pdf. Acesso em: 16 ago. 2019.

OECD. Public Consultation Document, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy. 13 February 6 March 2019. Disponível em: www.oecd.org/tax/beps/public-consultationdocument-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf. Acesso em: 16 ago. 2019.

OECD. Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy. OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, 2019. Disponível em: www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-aconsensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.htm. Acesso em: 16 ago. 2019.

OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing, Paris, 2018. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264293083-en>. Acesso em: 21 set. 2019.

OEI, Shu-Yi; RING, Diane M. Can sharing be taxed? *Washington University Law Review*, v. 93, n. 4, p. 989-1069, 2016, Disponível em: https://openscholarship.wustl.edu/cgi/viewcontent.cgi?referer=&httpsredir=1&article=6210&context=law_lawreview. Acesso em: 27 out. 2018.

O'LEARY, Rachel Rose. 'Massive Disruption': IMF's Lagarde Says Cryptocurrencies Must Be Taken Seriously. *Coindesk News*, 13 out. 2017. Disponível em: <https://www.coindesk.com/massive-disruption-imfs-lagarde-says-cryptocurrencies-must-be-taken-seriously>. Acesso em 15 out. 2017.

PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário: completo. 4. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

PISCITELLI, Tathiane. Tributação da Economia Compartilhada: caso das plataformas digitais de transporte e hospedagem sob a perspectiva do ISS. In: PISCITELLI, Tathiane. *Tributação da Economia Digital*. São Paulo: RT, 2018. p. 416-429.

PISCITELLI, Tathiane. *Tributação da Economia Digital*. São Paulo: RT, 2018.

PISCITELLI Tathiane. Os desafios da tributação do comércio eletrônico. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*. v 1, p. 195-216, 2016. Disponível em: http://www.cidp.pt/publicacoes/revistas/rjlb/2017/1/2017_01_0673_0703.pdf. Acesso em: 12 out. 2018.

RAPPI. Portal dos aliados. Disponível em: <https://partners.rappi.com/>. Acesso em: 29 set. 2019.

RAPPI. Termos e condições de uso da plataforma “Rappi”. Disponível em: https://legal.rappi.com/brazil/termos-e-condicoes-de-uso-da-plataforma-rappi/?_ga=2.104629952.1188798688.1569804884-1094030501.1569804884&_gac=1.148304069.1569804885.Cj0KCQjwrMHsBRCIARIsAFgSel1-4QfyGc-t7LbHbXh3EzL5UtmUU8HXNIJ90Ze4RxFG8nwHpQIMKzYaAu_CEALw_wcB. Acesso em: 29 set. 2019.

ROCHA, Sérgio André; CASTRO, Diana Rodrigues Prado. Plano de Ação 1 do BEPS e as diretrizes gerais da OCDE. In: PISCITELLI, Tathiane. *Tributação da Economia Digital*. São Paulo: RT, 2018.

ROTHMANN, Gerd Willi. O princípio da legalidade tributária. *Revista de Direito Mercantil Industrial Econômico e Financeiro*. São Paulo, v. 8, 1972. p. 65-82.

ROTHMANN. Gerd Willi. Tributação do consumo: reflexões sobre uma reforma tributária economicamente racional e politicamente viável. In: DERZI, Misabel (coord.). Estado

federal e guerra fiscal: uma perspectiva jurídico-filosófica. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2015. (Col. Federalismo e Tributação). v. 4.

ROTHMANN, Gerd Willi. (org.). Considerações sobre extensão e limites do poder de tributar. In: Resenha Tributária. Estudos Tributários, em homenagem à memória de Rubens Gomes de Souza. São Paulo: Resenha Tributária, 1974.

SAINT-AMANS. Pascal. Tax Challenges, disruption and the digital economy. In: OECD Observer n° 307, Q3. 2016. Disponível em: http://oecdobserver.org/news/fullstory.php/aid/5600/Tax_challenges_disruption_and_the_digital_economy.html. Acesso em: 27 out. 2018.

SAKUDA, Luiz Ojima. Plataformas como novo tipo de governança de cadeias globais de valor: estudo na indústria de jogos digitais. 2016. 211f. Tese (doutorado em Engenharia de Produção) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2016. Disponível em: www.teses.usp.br/teses/disponiveis/.../LuizOjimaSakudaCorr16.pdf. Acesso em: 25 out. 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. Internet das coisas à luz do ICMS e do ISS: entre mercadoria, prestação de serviço de comunicação e serviço de valor adicionado. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. *Tributação da Economia Digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 245-268.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra; MINEIRO, Pedro Henrique Alves. Tributação sobre o consumo no marketplace digital e o novo conceito de serviços na jurisprudência do STF. In: MATA, Juselder Cordeiro da; BERNARDES, Flávio Couto Bernardes; LOBATO, Valter de Souza. *Tributação na sociedade moderna: economia digital, compliance tributária, direitos sociais T822 e reforma tributária*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2019. p. 558-574.

SILVEIRA, Sergio Amadeu da; SOUZA, Joyce Ariane de; MACHADO, Debora Franco; SANTOS, Carla Oliveira. Análise das plataformas de compartilhamento online e de suas práticas colaborativas. *Revista Eletrônica Internacional de Economia Política da Informação da Comunicação e da Cultura*. 2018. Disponível em: <https://seer.ufs.br/index.php/eptic/article/view/9610/7443>. Acesso em: 10 out. 2018.

TELÉSFORO, Rachel Lopes. Uber: inovação disruptiva e ciclos de intervenção regulatória. 2016. Dissertação (Mestrado em Direito da Regulação) - Escola de Direito do Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas - FGV, Rio de Janeiro, 2016. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/18082/RLT%20-%20DISSERTACAO%20MESTRADO%20-%202017.pdf?sequence=3&isAllowed=y>. Acesso em: 27 ago. 2019.

TILT. Haja fome! iFood recebe mais de 7 pedidos a cada segundo no Brasil. Disponível em: <https://www.uol.com.br/tilt/noticias/redacao/2019/08/29/haja-fome-ifood-recebe-mais-de-7-pedidos-a-cada-segundo-no-brasil.htm?cmpid=copiaecola>. Acesso em: 29 set. 2019.

TIPKE, Klaus; LANG, Joaquim. Direito tributário. Tradução da 18ª edição alemã, totalmente refeita, de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008. v. I.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. Guerra Fiscal no ISSQN: a determinação do estabelecimento prestador de critérios para a quantificação da base de cálculo. In: HENARES NETO, Halley; MELO, Eduardo Soares de. Tributação digital e novos contornos dos conflitos de competência. São Paulo: Intelecto, 2018. p. 109-130.

TÔRRES, Heleno Taveira. ICMS e a divulgação de material publicitário na internet por provedor. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. *Tributação da Economia Digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 480 e s.

TÔRRES, Heleno Taveira. Tributação do ISS no eterno dilema sobre local da prestação do serviço. *Mai 2017. Revista Consultor Jurídico*. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2017-mai-24/tributacao-iss-eterno-dilema-local-servico>. Acesso em: 18 dez. 2019.

TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 11. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Volume IV: os tributos na Constituição. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

UBER. Termos e condições. Disponível em: <https://www.uber.com/legal/terms/br/>. Acesso em: 29 set. 2019 (versão datada de 16 de março de 2017).

UBER. Termos e condições. Em versão atualizada em 16 de março de 2017. Disponível em: <https://www.uber.com/pt-BR/legal/terms/br/>. Acesso em: 29 set. 2019.

UBER EATS. Disponível em: <https://www.ubereats.com/pt-BR/>. Acesso em: 29 set. 2019.

UBER EATS. Como funciona o Uber Eats. Disponível em: <https://about.ubereats.com/>. Acesso em: 29 set. 2019.

UBER EATS. Termos e condições gerais de serviços de intermediação digital da UberEats. Disponível em: <https://www.uber.com/pt-BR/legal/uber-eats/terms/pt-br/>. Acesso em: 29 set. 2019 (datada de 17 de setembro de 2018).

UBER NEWSROOM. Fatos e dados sobre a Uber. 2019. Disponível em: <https://www.uber.com/pt-BR/newsroom/fatos-e-dados-sobre-uber/>. Acesso em 29 set. 2019.

ULRICH, Fernando. Bitcoin: a moeda na era digital. São Paulo: Instituto Ludwig Von Mises Brasil, 2014.

VEITZMAN, Flávio. Impressão 3D e sistema tributário disfuncional. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. *Tributação da Economia Digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 899-905.

UNIÃO EUROPEIA. Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax. 16 dez. 2008. Disponível em: <http://data.europa.eu/eli/dir/2006/112/2019-01-16>. Acesso em: 07 ago. 2019.

VELLOSO, Andrei Pitten. *Conceitos e competências tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005.

ZILVETTI, Fernando Aurélio. *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*. São Paulo: Quatier Latin, 2004.

99 APP. A 99. Disponível em: <https://99app.com/sobre-a-99/>. Acesso em: 29 set. 2019. (Versão sem data).

99 APP. Termos e condições. Termos de Uso Motorista. Disponível em: <https://99app.com/legal/termos/motorista/>. Acesso em: 29 set. 2019.

99 APP. Termos e condições. Termos de Uso Passageiro. Disponível em: <https://99app.com/legal/termos/passageiro/>. Acesso em: 29 set. 2019.