

CONCURSO FISCO MUNICIPAL - 2018

SERVIÇOS DE INTERMEDIÇÃO DE TRANSPORTE PRIVADO INDIVIDUAL DE PASSAGEIROS POR INTERMÉDIO DE APLICATIVOS: A IMPORTANTE DISTRIBUIÇÃO DO ISS PARA OS MUNICÍPIOS

Resumo: A proposta de deslocamento do critério espacial do ISS nos serviços de intermediação de transporte privado individual de passageiros por intermédio de aplicativos representa uma importante fonte de arrecadação pelo Fisco, distribuindo o ISS que seria recolhido em poucos Municípios. O estudo tem por objetivo analisar algumas definições do novo serviço, que pode vir a ser incluído na Lista de Serviços como subitem 1.10, com estudos na legislação aplicável e pesquisas nas doutrinas jurídicas recentes. Com isto, busca-se demonstrar a relevância da distribuição do ISS em tais serviços para diversos Municípios, como medida de justiça tributária.

Palavras-chave: ISS; intermediação, transporte, aplicativos, arrecadação.

1 INTRODUÇÃO

O desenvolvimento tecnológico é uma constante, e com ele a cada dia surgem novas facilidades e utilidades, e até mesmo as profissões mais tradicionais acabam por passar por modificações. A indústria e seus trabalhadores são aqueles que mais vivem as alterações das inovações tecnológicas, pois por muitas vezes atividades comuns foram substituídas por novas máquinas e robôs. Mas não é só esse campo que passa por novidades decorrentes da tecnologia, já que todos os

dias nascem novos tipos de prestação de serviços, e com isso, a discussão sobre a tributação relativa ao Imposto Sobre Serviços - ISS.

As atividades que mais se desenvolvem quando tratamos de prestação de serviços são aquelas ligadas à informática, tendo em vista a evolução constante dos sistemas de informação, computadores, celulares, das redes de internet e respectivas formas de utilização, aplicativos etc.

A Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003, traz no item 1 “Serviços de informática e congêneres”, descrevendo nos subitens diversas atividades correlatas, sendo inclusive o que mais passou por modificações, por meio da Lei Complementar nº 157/2016, que alterou os subitens 1.03 e 1.04, e incluiu o subitem 1.09. O subitem 1.03 abarcou a hospedagem e armazenamento de dados, chamado tradicionalmente de “armazenamento na nuvem”, o 1.04 abrangeu a elaboração de programas (aplicativos) para *smartphones* e *tablets*, e o 1.09 trouxe a tributação sobre fluxo de dados instantâneos, como áudio e vídeo, chamados usualmente de *streaming*.

Como se vê, novos serviços estão surgindo, e com isso, a tributação dessas atividades pelo ISS advém como uma nova fonte de receita municipal.

Vale dizer que a inclusão de novas atividades na Lista de Serviços é relevante, pois embora não afaste eventual discussão judicial se o serviço preenche ou não a materialidade constitucional, traz maior segurança jurídica aos Municípios para implementar a cobrança. Diga-se, também, que a tributação de serviços não incluídos no rol de atividades da LC 116/2003 é de grande divergência doutrinária, discutindo-se a taxatividade ou não da Lista de Serviços.¹

¹ De um lado, há aqueles que defendem uma lista taxativa, pois a Constituição Federal definiu que a competência para definir o alcance da expressão serviços é da lei complementar, entendendo que isso não fere a autonomia municipal, nem a isonomia e nem o pacto federativo. (PIVA, 2012, p. 99) Por outro lado, há aqueles que defendem que a lista é meramente exemplificativa ou sugestiva, tendo

De qualquer forma, com a inclusão na Lista se encerra a discussão sobre a ausência de previsão taxativa, restando apenas o debate sobre a materialidade constitucional.

É o caso da Proposta de Lei do Senado nº 493/2017, aprovada em 05/06/2018², remetida à Câmara dos Deputados, em trâmite como Projeto de Lei Complementar nº 521/2018, que prevê a inclusão do novo subitem 1.10, com a seguinte redação:

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

Independente da futura e provável aprovação da inclusão, ou mesmo eventuais modificações no texto do subitem, por certo que o tema já estava nas mesas de discussão do Fisco Municipal, tendo em vista o crescimento no número de usuários dos chamados “aplicativos de transporte”.

Essa temática confirma o que dissemos no início: as inovações tecnológicas criam novas atividades de serviços, no caso, os serviços de intermediação de transporte privado individual de passageiros por intermédio de aplicativos. Atualmente, são diversos os aplicativos de transporte individual disponíveis, sendo alguns mais conhecidos e utilizados, como Uber, 99, Easy e Cabify.³

em vista que a limitação por lei complementar atinge a autonomia e competência dos Municípios, definida nos artigos 18, 30 e 34, inciso VII, ‘alínea c’, da Constituição Federal, considerando também que a interpretação da expressão serviços é de caráter constitucional.

² “Senado aprova arrecadação de ISS sobre aplicativos pelo município do embarque”. Notícia veiculada no site do Senado Federal em 05 jun. 2018. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2018/06/05/senado-aprova-arrecadacao-de-iss-sobre-aplicativos-pelo-municipio-do-embarque>>.

³ “Os apps de transporte mais usados pelos brasileiros”. Notícia veiculada no site da Revista Exame em 02 ago. 2017. Disponível em: <<https://exame.abril.com.br/marketing/apps-carona-mais-usados-brasileiros/>>.

O elevado número de passageiros, a grande disponibilidade de motoristas credenciados, o constante aumento no número de *downloads* realizados dos mais diversos aplicativos de transporte, somado aos expressivos valores financeiros que circulam nesse modelo de negócio (estimando-se uma movimentação de R\$ 3 milhões por dia nas principais capitais⁴), demonstra-se a justificativa para análise do tema, em especial a questão do imposto devido sobre a intermediação do transporte.

Após diversas polêmicas, principalmente envolvendo conflitos com taxistas e até apreensões de veículos⁵, diversos Municípios passaram a publicar legislação própria regulando o tema. Mesmo com a regulamentação, as polêmicas prosseguem quanto às novas obrigações impostas por alguns Municípios, como cursos específicos, tempo dos veículos, identificações visuais, trajes, CNH específica, antecedentes etc.

Além disso, é importante dizer que as regulamentações incrementaram parte da arrecadação municipal, através da cobrança de preço público, pelo uso efetivo e exploração intensiva da malha viária, calculado das mais variadas formas, como preços fixos ou variáveis em razão da quilometragem ou total da viagem etc.

Com a publicação da Lei nº 13.640/2018, encerrou-se parte do debate sobre a legalidade dos aplicativos em esfera nacional, determinando a competência municipal para regulamentação e fiscalização dos serviços transporte remunerado privado de passageiros, descrevendo a “efetiva cobrança dos tributos municipais devidos pela prestação do serviço” (Artigo 11-A, Parágrafo único, inciso I).

⁴ “Aplicativos de transporte no Rio e em SP movimentam R\$ 3 milhões por dia”. Notícia veiculada no site do jornal O Globo em 08 abr. 2017. Disponível em <<https://oglobo.globo.com/economia/aplicativos-de-transporte-no-rio-em-sp-movimentam-3-milhoes-por-dia-21168934>>.

⁵ “Carros são apreendidos em SP por uso do app Uber para 'caronas pagas'”. Notícia veiculada no site de notícias G1 em 22 ago. 2014. Disponível em <<http://g1.globo.com/sao-paulo/noticia/2014/08/carros-sao-apreendidos-em-sp-por-uso-do-app-uber-para-caronas-pagas.html>>.

Sobre a cobrança dos tributos municipais, retorna-se a questão da incidência do ISS sobre tais serviços, que levantou outra polêmica: qual o Município competente para cobrança do ISS sobre as intermediações?

Como já citado, o PLS nº 493/2017, aprovado pelo Senado, e agora PLP nº 521/2018 na Câmara dos Deputados, propõe a inclusão do subitem 1.10 na Lista de Serviços, mas também traz outra solução, qual seja, a inclusão do inciso XXVI no artigo 3º da Lei Complementar nº 116/2003, definindo o critério espacial do imposto para o local de *“embarque do tomador dos serviços de transporte remunerado privado individual de passageiros previamente contratado por intermédio de aplicativos, descritos no subitem 1.10 da lista anexa”*.

No caso, nossa hipótese é que o deslocamento do estabelecimento prestador previsto no *caput* do artigo 3º para o local do embarque no subitem 1.10 é de grande importância para os Municípios, pois incrementa significativamente a arrecadação, considerando o fato de que os serviços de intermediação realizados pelas empresas de tecnologia tendem a crescer ainda mais, consolidando o transporte privado individual por intermédio de aplicativos como um dos meios mais utilizados pela população.

De todas as informações, objetivamos demonstrar a relevância da tributação pelo ISS da nova modalidade de intermediação, em especial a importância da especificação legislativa para recolhimento do imposto para o local de embarque do tomador, como nova fonte de arrecadação para os Municípios abrangidos pelos aplicativos de transporte.

Para tanto, analisaremos os serviços de intermediação e os serviços de transporte privado individual de passageiros separadamente, para então adentrarmos nos novos serviços de intermediação de transporte privado individual

de passageiros por intermédio de aplicativos, ressaltando a proposta para recolhimento do ISS no local de embarque do tomador, e a importância da medida para os Municípios brasileiros.

2 SERVIÇOS DE INTERMEDIÇÃO

Na Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003, os serviços de intermediação e congêneres estão previstos no item 10.

Desde logo, é curioso notar que o legislador propôs a inclusão do novo subitem 1.10 não no item 10, mas no item 1, que trata dos “Serviços de informática e congêneres”, ou seja, decidiu pela preponderância da atividade estar ligada a informática, qual seja, o uso de aplicativo. Independentemente da localização na lista, a terminologia intermediação possui o mesmo significado.

Intermediar é “estar de permeio; entremear; pôr de permeio; entremear, intercalar; atuar de modo a garantir a comunicação ou o entendimento entre duas ou mais pessoas; interceder, intervir, mediar”.⁶

Sobre a intermediação, temos os ensinamentos de DÁCOMO (2007, p. 149/150):

O serviço de intermediação ocorre quando uma pessoa, física ou jurídica, coloca-se entre duas pessoas, físicas ou jurídicas, a fim de servir de mediadora em um negócio ou operação. Para ocorrer os serviços de intermediação são necessários três sujeitos de Direito: um comprador, um vendedor e aquele que se intercala, intervem, intercede, ou seja, o intermediário, que não é parte. O objeto a ser negociado pode ter natureza jurídica financeira, comercial, de prestação de serviço, o que não descaracterizará a relação de prestação de serviço de intermediação.

⁶ Significado de “intermediar” extraído do dicionário *online* Michaelis. Disponível em: <<http://michaelis.uol.com.br/busca?id=Pqllk>>.

Os termos adotados no subitem 1.10, quais sejam, “*agenciamento, organização, intermediação, planejamento e gerenciamento de informações (...)*”, embora possuam significados diferentes, podem ser centralizados para a proposta do tema debatido no conceito de intermediação, ou seja, na existência de uma relação envolvendo três sujeitos.

Na intermediação, um sujeito tem interesse na contratação, por exemplo, de determinado serviço, e para isso, procura um intermediador que realizará os procedimentos necessários para contratação perante o terceiro, cobrando para isso uma montante a título de prestação de serviços. Tal montante poderá adotar diversas nomenclaturas, sendo mais usual o termo “comissão”.

Como regra, podemos citar duas modalidades comuns de intermediação, onde a diferença estará em “quem paga a comissão”.

Em um caso, a comissão será paga pelo destinatário dos serviços, que fica ciente do preço da comissão e do preço dos serviços intermediados. Podemos citar o caso dos serviços de turismo, onde o tomador dos serviços, ao invés de comprar uma passagem de transporte aéreo diretamente com a empresa de aviação, realiza a compra por intermédio de uma agência, pagando uma diferença a título de comissão.

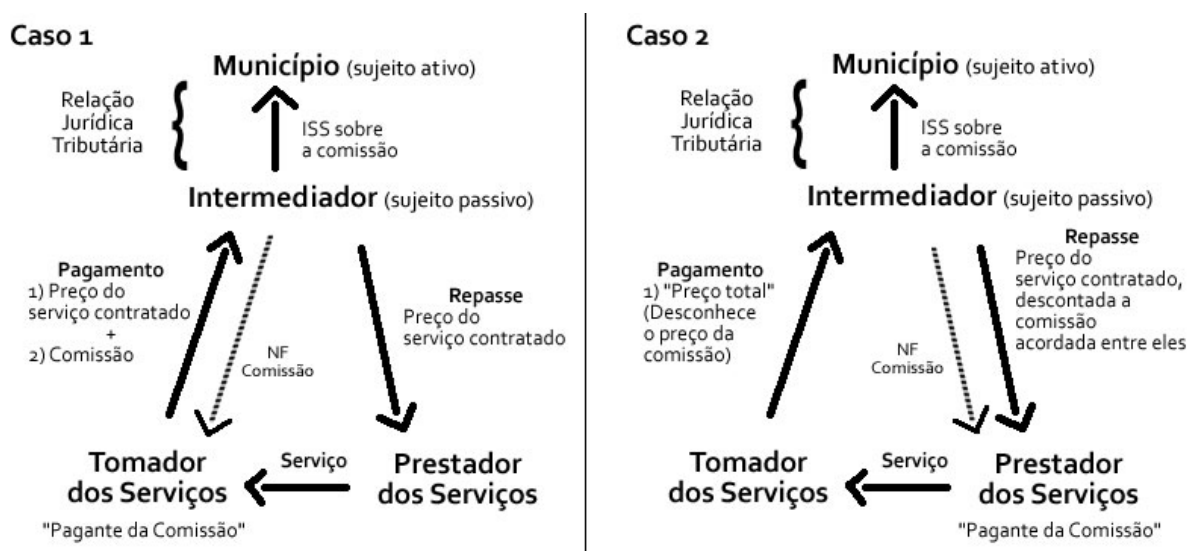
Como segundo caso, podem os destinatários dos serviços desconhecer o preço da comissão, realizando o pagamento de um montante total, que engloba a comissão mais os serviços tomados. No segundo momento, o intermediador, ao repassar os valores ao prestador dos serviços intermediados, realiza um desconto pré-acordado do montante a título de comissão.⁷ Neste caso, é como se o pagante

⁷ Vale dizer que este segundo caso também se aplica nos serviços de intermediação de transporte privado individual de passageiros por intermédio de aplicativos em que o usuário realiza o pagamento do valor total em dinheiro diretamente ao motorista credenciado, pois é sabido que nessa situação o montante da comissão será descontado do motorista em seu “total a receber” referente aos outros

da comissão fosse o prestador dos serviços intermediados. Apenas o intermediador e o prestador conhecem o montante da comissão, em geral fixados em termos percentuais.

Ressalte-se que para fins de análise tributária, a sujeição passiva do ISS será do intermediador, que nos dois casos é quem detém a capacidade econômica pelo recebimento da comissão. É que na apuração da base de cálculo, os eventuais valores pagos pelos serviços contratados diretamente ao intermediador serão apenas transitórios, pois serão repassados ao respectivo prestador dos serviços. Do total pago, apenas o montante da comissão será incorporado ao patrimônio do intermediador, sendo este o montante sobre o qual será calculado o ISS.

Visualmente, assim se estabelecem as relações entre as três partes envolvidas, mais o Município:



As explicações acima sobre a intermediação solucionam a questão jurídica, mas ainda deixam em aberto no segundo caso a questão dos documentos que podem ser apresentados ao tomador dos serviços intermediados, referente ao

transportes realizados cujos pagamentos se deram por meio de cartões para o intermediador, ou seja, o pagante da comissão ainda será o prestador dos serviços intermediados, e não o destinatário dos serviços.

pagamento do valor total ao intermediador, uma vez que na prática é comum a solicitação de documento fiscal como contrapartida ao pagamento. No caso, optamos por não aprofundar o tema, pois se trata de assunto diverso da temática tributária, com conteúdo amplo e suficiente para novo estudo. Apenas para conhecimento, atualmente os aplicativos de transporte fornecem “recibo eletrônico” aos tomadores dos serviços intermediados, contemplando o preço total.

3) SERVIÇOS DE TRANSPORTE PRIVADO INDIVIDUAL DE PASSAGEIROS

Dentre as alterações realizadas pela Lei Complementar nº 157/2016 na Lista de Serviços, foi dada nova redação ao subitem 16.01 e incluído o subitem 16.02.

Do texto anterior, o subitem 16.01 que descrevia apenas “serviços de transporte de natureza municipal”, passou a contemplar exclusivamente a figura do “transporte coletivo municipal”. Em geral, o termo transporte coletivo está mais relacionado ao conceito de transporte público coletivo, realizado por ônibus, trens e metrô, acessíveis a toda população. Interessante dizer que o transporte foi inserido como Direito Social no artigo 6º da Constituição, mediante a Emenda Constitucional nº 90, de 15 de setembro de 2015.⁸

Já o novo subitem 16.02, abarcou todos os demais serviços de transporte de natureza municipal, trazendo genericamente o termo “outros”, para diferenciar do transporte coletivo. Com isso, qualquer atividade amoldada ao conceito de transporte, que se realize na esfera municipal, pode ser enquadrada nesse subitem, o que inclui os serviços de transporte privado individual de passageiros.

⁸ Art. 6º da Constituição Federal: “São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.”

O artigo 730 do Código Civil define que *“pelo contrato de transporte alguém se obriga, mediante retribuição, a transportar, de um lugar para outro, pessoas ou coisas”*.

A nomenclatura utilizada para os serviços de transporte privado individual de passageiros advém da Lei nº 13.640/2018, que alterou a Lei nº 12.587/2012, com a seguinte redação:

Artigo 4º, inciso X: transporte remunerado privado individual de passageiros: serviço remunerado de transporte de passageiros, não aberto ao público, para a realização de viagens individualizadas ou compartilhadas solicitadas exclusivamente por usuários previamente cadastrados em aplicativos ou outras plataformas de comunicação em rede.

Verificamos que o próprio artigo já traz na definição dessa modalidade de transporte a temática da solicitação via aplicativos ou outras plataformas. Para fins didáticos, o presente tópico abordará mais os conceitos relativos aos termos transporte privado individual de passageiros, deixando para o próximo ponto a questão do uso por intermédio de aplicativos, que envolve os serviços de intermediação.

Ainda, suprimos o termo “remunerado”, tendo em vista que, se estamos tratando de serviços passíveis de tributação pelo ISS, a contraprestação econômica que é o “preço do serviço” está implícita, uma vez que nos casos de serviços gratuitos, não haverá o correspondente preço do serviço, restando ausente a base de cálculo e mitigando a consequente da regra-matriz de incidência tributária. Logo, o termo “remunerado” nos parece redundante quando estamos analisando os serviços de transporte passíveis de incidência do ISS, já que não há serviço tributável sem a respectiva remuneração.

A nomenclatura “passageiros” refere-se à classificação do objeto (no caso, pessoas), em contrapartida ao termo “cargas” (artigo 3º, §2º, inciso I, Lei nº 12.587/2012). *“Há contrato de transporte de coisas, sejam elas mercadorias ou bens de natureza diversa, quando uma pessoa, física ou jurídica, incumbe outra pessoa (física ou jurídica), mediante remuneração, de promover o transporte de mercadoria ou bem, para entregá-lo no local que estipular.”* (BARRETO, 2005, p. 121)

Quanto ao termo “individual”, está classificado na característica do serviço (artigo 3º, §2º, inciso II, Lei nº 12.587/2012), diferenciando assim de viagens realizadas por ônibus, trens e metrô, que são classificados como ‘coletivo’. Embora não conste uma especificação quanto ao limite de passageiros, em geral são utilizados veículos de passageiros, pequenos e médios.

O termo “privado” está classificado na natureza do serviço (artigo 3º, §2º, inciso III, Lei nº 12.587/2012), logo, os serviços não estão livremente disponíveis para toda população, mas apenas para usuários cadastrados nos aplicativos de transporte, diferenciando assim do termo “público”.

Interessante dizer que a lei que regulamenta a profissão de taxista (Lei nº 12.468/2011), diz no artigo 2º que *“é atividade privativa dos profissionais taxistas a utilização de veículo automotor, próprio ou de terceiros, para o transporte público individual remunerado de passageiros, cuja capacidade será de, no máximo, 7 (sete) passageiros”*. Parte das reivindicações dos taxistas advém exatamente deste ponto, qual seja, que o transporte público individual de passageiros é exclusivo da categoria, logo o transporte privado individual de passageiros seria ilegal. Com a inclusão deste na legislação de modalidade urbana, a reivindicação perdeu força.

4 SERVIÇOS DE INTERMEDIÇÃO DE TRANSPORTE PRIVADO INDIVIDUAL DE PASSAGEIROS POR INTERMÉDIO DE APLICATIVOS

Os serviços de intermediação de transporte privado individual de passageiros por intermédio de aplicativos são uma novidade, e advém de um novo modelo de negócio desenvolvido por ferramentas de tecnologia. Alguns conceitos sobre a intermediação e o transporte individual já foram apresentados nos tópicos anteriores, não sendo necessária a repetição.

A principal diferença desses serviços está na sua contratação, qual seja, “por intermédio de aplicativos”. Tanto é que a proposta legislativa de novo subitem prevê a inclusão no item 1, que trata de serviços de informática e congêneres, privilegiando a questão tecnológica envolvida.

No caso, através de um aplicativo, que nada mais é do que programa computacional desenvolvido para execução em *smartphones* e *tablets*, é possível solicitar a prestação de serviços de transporte, partindo do endereço indicado pelo próprio solicitante. A grande diferenciação no transporte privado individual é que essa solicitação vai para motoristas particulares, credenciados pela empresa do aplicativo utilizado.

Por um lado, a ausência de burocracias e a livre concorrência permitiram a prática de preços inferiores aos realizados pelo mercado, gerando grandes benefícios aos consumidores, atraindo em especial muitas pessoas que não utilizavam qualquer transporte privado individual. Em contrapartida, os tradicionais meios de transporte individual tiveram que reduzir seus preços para não perderem mais espaço no mercado.

Do outro lado, geraram-se conflitos entre os taxistas, situações de riscos nas relações entre motoristas e passageiros, e o aumento no fluxo de veículos na malha viária. Quanto aos conflitos, o aumento de motoristas cadastrados, acompanhado do aumento de usuários dos aplicativos, não deixou opção aos taxistas a não ser aceitar e se adaptar as mudanças, pois mesmo nas cidades onde ainda existem divergências, a conformação é uma questão de tempo. Com relação às situações de riscos, os aplicativos e principalmente os Municípios impuseram requisitos mais rígidos a fim de mitigar os perigos, em especial a análise de antecedentes criminais. Já quanto ao fluxo na malha viária, os Municípios estão implementando a cobrança de preço público, como forma de contrapartida pelo respectivo uso, incluindo também outras obrigações específicas.

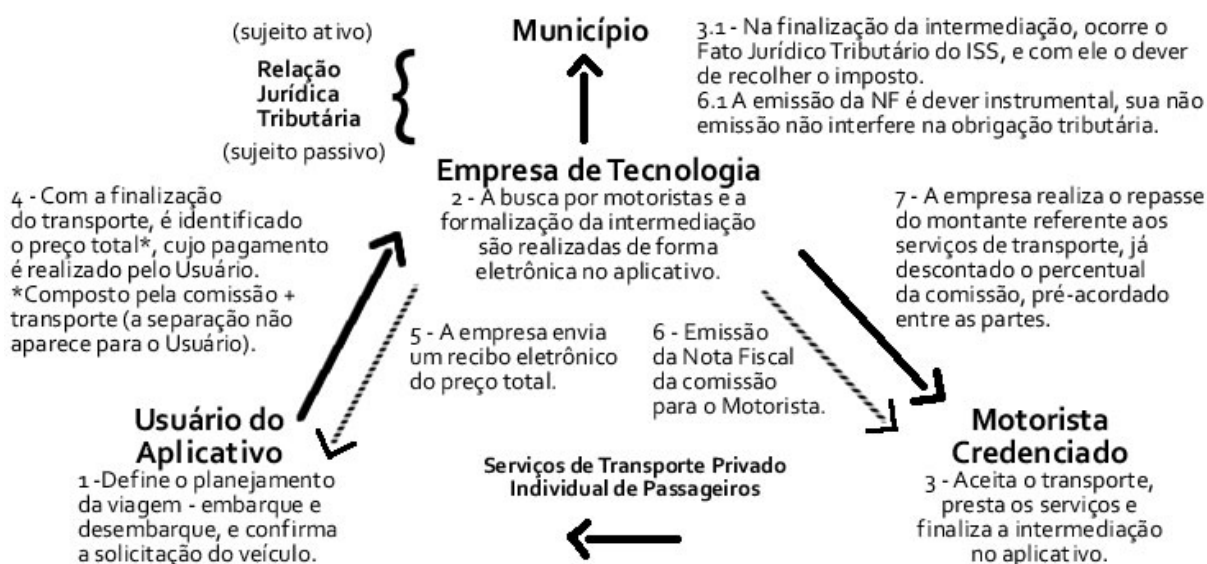
Algumas nomenclaturas são usuais nessa modalidade de negócio: o tomador dos serviços de transporte é chamado apenas “passageiro” ou “usuário”; o intermediador é denominado apenas como “aplicativo” ou pelo nome da empresa; o prestador dos serviços intermediados é “motorista” ou “motorista credenciado”. Aos serviços de transporte se chama “corrida” ou “viagem”.

O preço do serviço será estabelecido apenas no final do transporte, quando o motorista finalizar a “corrida” no aplicativo. Para o usuário aparecerá o valor total, que inclui o transporte e a comissão. Já para o motorista, o saldo para receber da empresa já aparecerá com o desconto da comissão. Ressalte-se que mesmo nos casos em que a empresa ofereça algum cupom promocional ao usuário, na relação entre empresa e motorista os valores são calculados normalmente, sendo possível identificar o valor da comissão entre eles.

A divergência estaria apenas com relação a eventuais bônus pagos aos motoristas, por exemplo, ao completar determinada quantia de “corridas”. Neste

caso, a bonificação não se confunde com a comissão, não existindo a intermediação que dá motivo a ela, e portanto ausente a incidência do ISS.

Abaixo, apresentamos visualmente os pontos principais da relação entre os sujeitos na intermediação de transportes por aplicativos:



4.1 A incidência do ISS no local de embarque do tomador

Logo nas primeiras discussões sobre a cobrança do ISS nos serviços de intermediação de transporte privado individual de passageiros, surgiram dúvidas e divergências sobre o local de cobrança do imposto devido sobre a intermediação.

Vale dizer que o debate sobre o local de cobrança do imposto versa especialmente sobre o critério espacial da Hipótese de Incidência da Regra-Matriz do ISS. “Na hipótese (descriptor), haveremos de encontrar um critério material (comportamento de uma pessoa), condicionada ao tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial).” (CARVALHO, 2014, p. 239)

“O critério espacial é um dos componentes lógicos da hipótese de incidência normativa porque ele contempla os atributos que permitem identificar o exato ponto do espaço em que realizado o fato jurídico tributário.” (BAPTISTA, 2005, p. 131/132)

Nos moldes atuais da Lei Complementar nº 116/2003, quase a totalidade dos serviços de intermediação tem o ISS devido no estabelecimento prestador. No caso, o artigo 4º define o estabelecimento prestador como *“o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional”*.

Com a atual redação dos serviços de intermediação, há espaço para conclusões de que mesmo com as intermediações ocorrendo com usuários e motoristas em centenas de cidades pelo país, o centro do negócio se dará no estabelecimento do prestador, onde se realiza a formalização da intermediação. Na prática, apenas algumas cidades onde há sedes, filiais etc. das empresas de tecnologia é que poderiam realizar a cobrança do ISS devido sobre a intermediação.

Com a proposta de inclusão do inciso XXVI no artigo 3º da Lei Complementar nº 116/2003, que desloca a incidência do ISS para o local do embarque, cessariam as dúvidas quanto ao critério espacial do ISS na intermediação aqui verificada.

Não haveria discussão quanto as questões de territorialidade, pois a definição do local seria estipulada pela Lei Complementar, que detém competência para definir as normas gerais em matéria de legislação tributária, conforme artigo 146, inciso III, da Constituição Federal.

Nem mesmo se discutiria a questão do transporte acabar por transpor a fronteira entre Municípios, tornando-se intermunicipal, cuja competência é do imposto estadual, uma vez que não se está olhando para o critério espacial dos serviços de transporte, mas sim da intermediação, pois mesmo em outros exemplos de intermediação de mercadorias e produtos, os valores pagos a título de comissão sempre se vinculam ao ISS.

5 A IMPORTANTE DISTRIBUIÇÃO DO ISS PARA OS MUNICÍPIOS

O Conselho Administrativo de Defesa Econômica - CADE publicou recente documento de trabalho nº 001/2018, onde concluiu que “a entrada da Uber gerou, em média, a redução de 56,8% no número de corridas de aplicativos de táxis nas cidades que a plataforma está presente”, que “gerou redução nos valores das corridas cobradas pelos táxis (redução de 12,1%)”, e que “além de beneficiar os consumidores e incentivar a entrada de novos ofertantes no mercado de transporte remunerado individual, tais inovações solucionaram algumas falhas de mercado presentes no referido setor”.

Por certo que o transporte privado individual de passageiros por intermédio de aplicativos é uma realidade mundial, que pode ser vista pelos Municípios como uma solução alternativa ao transporte público, e fonte de receita por meio do pagamento pelas empresas de tecnologia do preço público pelo uso da malha viária, bem como fonte de arrecadação decorrente do ISS devido nas prestações de serviços.

No entanto, é sabido que a maior parte das empresas de tecnologia que prestam os serviços de intermediação pelos aplicativos estão sediadas nas principais capitais do Sudeste. Ainda que existam filiais e/ou representantes em outras capitais, a estrutura tecnológica que processa as informações via aplicativos estão todas nas sedes.

Como citamos, olhando apenas para o artigo 3º e 4º da LC 116/2003, com a redação atual, o estabelecimento prestador seria onde se realiza o objeto principal do negócio. Logo, poderiam se levantar grandes discussões judiciais defendendo o ISS para as atuais sedes, onde se processam os sistemas de informação.

Na discussão da matéria perante a Comissão de Assuntos Econômicos do Senado, no Parecer (SF) nº 30 de 2018, foi apontada a questão do conflito na cobrança do ISS:

Também foi muito debatido o fato de que a chegada dos serviços a diversos municípios geraria expectativa de aumento de arrecadação por parte das prefeituras. Tal expectativa, no entanto, por muitas vezes não se concretizou, tendo em vista que o atual cenário da legislação prevê o recolhimento do ISSQN no município do prestador de serviços. Ou seja, a cidade onde o serviço de transporte é realizado não necessariamente corresponde ao município onde o agente intermediador realiza suas operações, o que coloca contribuinte e agentes fiscais em constantes conflitos pela cobrança.

Assim, a inclusão do inciso XXVI, no artigo 3º da LC 116/2003, proposta no PLS nº 493/2017, já aprovado e recebido no Câmara dos Deputados como PLP nº 521/2018, deslocando o recolhimento do ISS no novo subitem 1.10 para o local de embarque do tomador, representará um significativo ganho municipal, tendo em vista que os serviços de transporte via aplicativos já estão em todas as principais cidades do país.

As receitas envolvidas nessa modalidade de negócio são expressivos. Somente uma das empresas afirma estar em mais de 100 cidades, ter mais de 500 mil motoristas, 20 milhões de usuários, e mais de 1 bilhão de viagens realizadas no Brasil.⁹ De tudo isto, é possível imaginar o elevado montante de ISS devido sobre as intermediações.

Portanto, com o inciso XXVI haverá distribuição do ISS devido sobre a intermediação para todos os Municípios abrangidos, gerando portanto uma nova

⁹ “Com atuação em mais de cem cidades brasileiras, Uber é a preferida para transporte em viagens”. Notícia veiculada no site do jornal Folha de São Paulo em 27 mai. 2018. Disponível em: <<https://www1.folha.uol.com.br/saopaulo/viaja-sp/melhores/2018/05/1969532-com-atuacao-em-mais-de-cem-cidades-brasileiras-uber-e-a-preferida-para-transporte-em-viagens.shtml>>.

fonte de arrecadação pelo ISS. A medida nos parece ser adequada e justa, tendo em vista que o tomador e prestador dos serviços de transporte estão localizados nos mais diversos Municípios.

Assim, os Municípios devem olhar para tais serviços pelo viés econômico, pois embora existam ônus, há também muitos bônus. Com a arrecadação do preço público e do ISS, os Municípios terão possibilidade de realizar novos investimentos, resultando também em benefícios para a Administração Tributária.¹⁰

Por fim, cite-se que a redação recebida na Câmara dos Deputados (PLP 521/2018), já contempla a proposta de instituição de uma Nota Fiscal Eletrônica (NFS-E) de padrão nacional, que unificaria e simplificaria a cobrança do ISS, e seria de grande auxílio no caso dos serviços de intermediação de transporte privado individual de passageiros.

6 CONCLUSÃO

A tributação municipal enfrenta diversas perspectivas de âmbito nacional. Por um lado, propostas de reforma tributária, por meio de Emenda Constitucional, têm caminhado com a retirada do Imposto Sobre Serviços – ISS dos Municípios, o que acarretaria grandes prejuízos, diante dos reflexos negativos na arrecadação municipal, atingindo também o Fisco.

De outro lado, o PLS nº 493/2017, aprovado no Senado Federal, e atual PLP nº 521/2018 na Câmara dos Deputados, beneficia os Municípios, propondo o deslocamento do critério espacial dos serviços de intermediação de transporte

¹⁰ O termo “Administração Tributária” foi extraído de estudo acerca da sua institucionalização, pois “apresenta-se como uma solução possível e viável para a racionalização de suas atividades típicas, ao mesmo tempo em que tal tratativa jurídica permitirá o aumento da arrecadação sem o aumento da carga tributária”. (SCHIER, 2016, p. 258)

privado individual de passageiros por intermédio de aplicativos, para o local de embarque do tomador dos serviços.

Tal inclusão é fundamental, representando medida de justiça tributária, pois evitaria que o ISS ficasse restrito a apenas alguns Municípios onde estão as sedes das empresas de tecnologia, já que toda a relação jurídica entre o prestador e tomador ocorre no Município onde se realizam os serviços de transporte.

Destaque-se a importância no incremento da receita municipal, pois é nos Municípios onde se executam a maior parte dos investimentos em políticas públicas. Logo, fortalecer o Município e o Fisco Municipal é essencial para garantia de novos recursos, em especial os advindos da arrecadação do ISS.

Desta forma, são grandes os desafios municipais, inclusive diante do novo modelo de transporte privado individual por intermédio de aplicativos, onde se estimam expressivos montantes de ISS a serem recolhidos pelas empresas de tecnologia nos serviços de intermediação, para os Municípios abrangidos pelos aplicativos, cabendo, portanto, a adequação da legislação municipal para arrecadação do ISS, como medida justa e necessária.

7 REFERÊNCIAS

BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei**, 2ª ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Dialética, 2005.

BRASIL. **Constituição Federal de 1988**, promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>.

_____. **Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm>.

_____. **Lei 12.486, de 26 de agosto de 2011**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Lei/L12468.htm>.

_____. **Lei 12.587, de 03 de janeiro de 2012.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Lei/L12587.htm>.

_____. **Lei 13.640, de 26 de março de 2018.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Lei/L13640.htm>.

_____. **Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm>.

_____. **Lei Complementar 157, de 29 de dezembro de 2016.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp157.htm>.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Projeto de lei complementar nº 521/2018.** Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2178976>>.

BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS: do texto à norma: doutrina e jurisprudência (da EC n. 18/65 à LC n. 116/03).** São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**, 26ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE DEFESA ECONÔMICA - 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, Brasília, abril de 2018. Disponível em: <<http://www.cade.gov.br/aceso-a-informacao/publicacoes-institucionais/dee-publicacoes-anexos/documento-de-trabalho-001-2018-uber.pdf>>.

DÁCOMO, Natália de Nardi. **Hipótese de incidência do ISS.** São Paulo: Noeses, 2007.

PIVA, Sílvia Helena Gomes. **O ISSQN e a determinação do local de incidência tributária.** São Paulo: Saraiva, 2012.

SCHIER, Adriana da Costa Ricardo. **A institucionalização da administração tributária.** Curitiba: Ithala, 2016.

SENADO FEDERAL. **Projeto de lei do Senado nº 493, de 2017 (complementar).** Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/131868>>.

_____. **Parecer nº 30 de 2018, da Comissão de Assuntos Econômicos, sobre o projeto de lei do Senado nº 493/2017.** Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7730914&ts=1533653304890&disposition=inline&ts=1533653304890>>