



Licenciado sob uma licença Creative Commons
ISSN 2175-6058
DOI: <https://doi.org/10.18759/rdgf.v25i3.2193>

PLATAFORMAS DIGITAIS, TRABALHO E REGULAÇÃO NO CAPITALISMO CONTEMPORÂNEO: OS DESAFIOS DA TRIBUTAÇÃO NA INCIDÊNCIA DO ISSQN SOBRE O SERVIÇO DE APLICATIVO UBER

*DIGITAL PLATFORMS, LABOR, AND REGULATION IN
CONTEMPORARY CAPITALISM: THE CHALLENGES OF TAXATION
IN THE INCIDENCE OF ISSQN ON THE UBER APP SERVICE*

Jailton Macena de Araujo
Mariana Silva Pires

RESUMO

Com o advento de uma série de mudanças relacionadas à economia digital, tais como as plataformas de transporte individual, observou-se um cenário de crescente insegurança jurídica. Empresas multinacionais realizam suas operações em todo o globo, sem estabelecimento físico, e suscitam uma série de dificuldades na determinação da competência tributária. É o caso dos serviços de transporte mediados por plataformas digitais, cuja tributação gera diversas polêmicas a respeito do local de incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN). A partir do referido problema, o presente trabalho busca analisar o sistema tributário brasileiro frente aos negócios digitais, especialmente o de serviço de transporte privativo individual, como a UBER. Para tanto, deverá avaliar, precipuamente, a adequação do Imposto sobre Serviços às atividades de transporte individual por aplicativo, especialmente no tocante à definição do local em que ocorre o fato gerador dos serviços. Ao fim, propõe-se um controle da tributação sobre a economia digital, de modo a superar a dificuldade em subsumir os novos fatos à norma a partir de uma distribuição equitativa dos recursos.

Palavras-chave: Economia digital. Tributação. Uber.

ABSTRACT

With the advent of changes related to the digital economy, such as individual transport platforms, a scenario of increasing legal uncertainty was observed. Multinational companies carry out their operations across the globe, without a physical establishment, and raise a series of difficulties in determining tax jurisdiction. This is the case of transport services mediated by digital platforms, whose taxation generates several controversies regarding the place of incidence of the Tax on Services of Any Nature (ISSQN). Based on the aforementioned problem, the present work seeks to analyze the Brazilian tax system against digital businesses, especially that of individual private transport service, like UBER. To this end, it should primarily assess the suitability of the Tax on Services for individual transport activities by apps, especially with regard to the definition of the place where the triggering event for the services occurs. In the end, a control of taxation on the digital economy is proposed, in order to overcome the difficulty in subsuming the new facts to the norm from an equitable distribution of resources.

Keywords: Digital economy. Taxation. Uber.

INTRODUÇÃO

Vive-se hoje sob a vigência de uma era digital. Esse processo, globalmente identificado, compreende a expansão informacional-digital das empresas, comandadas pelo capital – em especial, o financeiro. Sua evolução coincide com um maior domínio tecnocientífico: da antiga máquina a vapor passaram a desenvolver carros, telefones, rádios, televisores, até a invenção da robótica, dos computadores e da internet. Esse último momento, considerado marco digital, compreende o período da Terceira Revolução Industrial e foi o ápice dos avanços tecno-científicos e de produção.

As transformações, contudo, seguiram em ampla expansão no mundo, culminando no início de uma nova era digital: a Indústria 4.0. Tal proposta, surgida na Alemanha em 2011, fora idealizada para gerar um novo salto tecnológico no mundo produtivo. Seus elementos estruturais são as chamadas Tecnologias de Informação de Comunicação (TIC), instrumentos imprescindíveis aos serviços promovidos pelas plataformas digitais, *e-commerce*, *softwares*, *streaming* e afins.

Um dos grandes protagonistas do cenário da economia digital é o serviço de transporte privativo por aplicativo, que encontra no “Uber” o seu exemplo mais emblemático. A ampla popularização de tal aplicativo, associada aos novos paradigmas do Direito Econômico, acabam por demandar novos parâmetros regulatórios. Noutras palavras, é a própria revisão do Direito ou de suas instituições clássicas que se fazem necessárias ao fomento das novas atividades digitais.

O uso crescente das referidas tecnologias nas relações comerciais, especialmente as de intermediação da prestação de serviços, possibilitam situações *suis generis* em que a contratação, o pagamento e a efetiva prestação de serviços ocorrem em lugares diversos. É o caso dos serviços de transporte mediados por plataformas digitais, cuja tributação gera diversas polêmicas a respeito do local de incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).

Nesse sentido, há preocupação com a regulação tributária de tais plataformas, que conduzem suas atividades sem estabelecimento físico. A reformulação dos negócios para modelos digitais dificulta a aplicação das normas tributárias existentes no nosso ordenamento jurídico. Como consequência disso, a maioria das plataformas, mesmo auferindo uma boa receita de serviço no Brasil, praticamente não contribuem e acabam se favorecendo de uma estrutura tributária frágil.

A partir do referido problema, o presente trabalho busca analisar o sistema tributário brasileiro frente aos negócios digitais, especialmente o de serviço de transporte privativo individual, notadamente a UBER. Para tanto, deverá avaliar, precipuamente, a adequação do Imposto sobre Serviços às atividades de transporte individual por aplicativo, especialmente no tocante à definição do local em que ocorre o fato gerador dos serviços. Ao fim, propõe-se um melhor controle da tributação sobre a economia digital, de modo a superar a dificuldade em subsumir os novos fatos à norma, evitando possível perda de receita fiscal.

BREVE CONTEXTUALIZAÇÃO: ERA DIGITAL E A NECESSIDADE DE REGULAÇÃO DAS PLATAFORMAS

As transformações do Estado Contemporâneo, dizia Fernando Aguillar (2006) se apresentam, inequivocamente, multifacetadas. No âmbito econômico especificamente, influências externas fundem-se, cada vez mais, às transformações internas, em movimento de confluência. Há muito, o Estado não se sustenta como ente de autonomia e soberania absolutas, e precisamente no pós-segunda guerra mundial, os excessos nacionalistas e a soberania nacional passaram a ser relativizados.

Tal processo, no curso da história, trilha um percurso não-linear, se desenvolvendo de forma descontínua entre os países. Apesar disso, a ruptura com o nacionalismo antes dominante foi bastante para a superação do antigo Estado-Nação, cuja preponderância gerou intensos conflitos econômicos e políticos de proporções globais. De fato, o Estado-Nação advinha de uma ação estatal limitada, incapaz de prevenir as guerras daquela geração. Somente a partir do esforço de cooperação internacional cria-se uma nova configuração: a era das relações inter/supranacionais.

Não é à toa que tal explicação inaugura o capítulo, haja vista que o Direito Econômico moderno não deve ser apreendido na perspectiva do Estado-Nação, mas nos contornos de um Estado Supranacional. Em decorrência disso, as organizações supranacionais envolvidas no contexto das relações internacionais têm o dever de implementar políticas econômicas públicas sobre as quais tenham competência – pois assim foram idealizadas para fazê-lo (Aguillar, 2006).

Se o Direito Econômico se torna, cada vez mais, um Direito Econômico Internacional, a primeira afirmação supracitada ganha concretude: não há como separar as políticas nacionais da realidade extraterritorial. Decisões econômicas de um Estado periférico, por exemplo, atingem diretamente o comércio internacional do Primeiro Mundo, pois o liame entre os mercados se mostra quase sempre invisível. Nos dizeres de Aguillar (2006), os novos desafios do Direito Econômico são também os novos desafios do Estado na era da economia global.

Em se tratando de economia global, há um movimento que aprofunda ainda mais a expansão dos mercados nacionais a nível mundial: a velha

globalização. Muitas vezes tida como recente inovação, esse fenômeno complexo de integração econômica é resultado direto da intensificação do antigo poder capitalista. Seus impactos não se percebem apenas no meio econômico, mas são experimentados no âmbito cultural, social, tecnológico, financeiro, político, comercial e de saúde pública (para citar a recente emergência sanitária da pandemia do Covid-19).

Por ser esse fenômeno tão complexo e abrangente, é comum se pensar que a globalização rege todos os aspectos das economias nacionais. Ser um movimento amplo, contudo, não o faz responsável por todas as alterações do modo de produção atual. Nem tudo é globalização. Há que se considerar, com especial atenção, que muitas transformações são frutos do afastamento do Estado da cena econômica (Aguillar, 2006). A própria globalização, aliás, pressupõe a existência da liberalização econômica – pilares fundamentais da mecânica capitalista.

O modelo econômico globalizado só se mostrou possível a partir da ideologia liberal, sobretudo porque esta coincidia com os interesses dominantes. Não se pode vislumbrar a internacionalização das relações entre os povos dissociada da mão invisível do Estado. A tônica liberal, portanto, se baseava no antigo mecanismo de autorregulação operado livremente pelas leis de mercado e definido por Genro (2002, p.45) como “descontrole humano”, na medida em que submete os direitos humanos aos interesses mercantis.

É certo que, até o momento intervencionista, o Estado se resumia à função de assegurar o direito e a segurança. Por isso mesmo o próprio Direito da época se prestava à mera harmonização dos conflitos e a legitimação do poder, indispensável ao rei absolutista. Só após a ascensão do Estado Moderno, cujo nascimento é marcado pela vocação em atuar no campo econômico, o direito sofre uma profunda transformação: passa a funcionar como instrumento de implementação de políticas públicas (Grau, 2006).

O mundo tecno-informacional e digital dos nossos tempos, como se vê, revolucionou drasticamente a vida cotidiana das pessoas. Como bem reflete Araújo (2017, p. 117), o “trabalho nunca é algo fechado em si mesmo, mas um processo que exige avanços tecnológicos ou sociais, em especial em decorrência da ideologia econômica na qual está inserido”.

Assim, inovações tecnológicas como as plataformas digitais, a robótica, a nanotecnologia, a inteligência artificial e a internet das coisas alteraram significativamente as formas de produção, bem como as relações de trabalho na indústria, na agricultura e nos serviços. Exemplos notáveis dessas transformações se veem na agroindústria, na indústria de serviços e nos serviços industriais (Antunes, 2020).

Referidas alterações compõem o conjunto de tecnologias inovadoras da chamada Quarta Revolução Industrial ou Indústria 4.0, dentre as quais destacam-se as plataformas digitais. Segundo Gonsales (2020, p. 125), empresas plataformas são infraestruturas que combinam softwares e hardwares e são alimentadas por dados, cuja propriedade pode ser privada ou pública. Seu gerenciamento operacional não está atribuído a pessoas, mas aos invisíveis algoritmos, que organizam e automatizam toda a dinâmica produtiva.

Na prática, empresas de ramos diversos adotam uma plataforma de intermediação ou aplicativo, a partir da qual é possível otimizar ao máximo o encontro entre a oferta e a procura. São elas que organizam o consumo e a oferta de serviços, bem como subordinam, gerenciam e organizam milhões de profissionais tido como autônomos. A ideia, como afirma Grohmann (2020), é concretizar o modelo de empresa mais enxuta possível, contratando um número ínfimo de trabalhadores ao tempo que atrai milhões de “empreendedores” que lhes geram lucros exorbitantes.

Essa manobra procedimental de que se valem as empresas-plataforma foi capaz de engendrar o modelo de negócio mais valioso do mundo, do ponto de vista financeiro. Para se ter ideia, a UBER é hoje a maior empresa de transporte remunerado individual sem possuir qualquer automóvel. O Airbnb tem a maior oferta de hospedagens por temporada do mundo sem possuir nenhum hotel. Esses gigantes econômicos revolucionaram a dinâmica da economia, fazendo surgir a denominada economia de plataforma, também chamada de economia compartilhada.

Do ponto de vista social, esse universo maquínico-informacional-digital impactou profundamente a realidade de trabalho dos plataformizados. Não é novidade que desde o século XX, sob o comando do capital financeiro, os trabalhadores sofrem os efeitos da expansão digital. A chamada trípole

destrutiva sobre o trabalho (terceirização, informalidade e flexibilidade) já fazia parte do léxico e da pragmática da empresa corporativa global, mas foi intensificada pela realidade da intermitência (Antunes, 2008).

Os tempos hodiernos, contudo, ultrapassam os limites de trabalho indigno já vistos na história recente. Nos dizeres de Antunes (2018), em pleno século XXI, a humanidade convive com formas pretéritas de exploração do trabalho, que remetem aos primórdios da Revolução Industrial, ou como ele define, à “protoforma do capitalismo”. As condições de trabalhos são precárias: jornadas excessivas, frequentemente superiores a 12 horas por dia; remuneração defasada; ausência completa de direitos trabalhistas ou previdenciários.

Isso tudo porque as empresas-aplicativos não se apresentam como contratantes, mas como mediadoras da relação entre prestador e cliente, alegando oferecer um serviço meramente tecnológico. É o caso da empresa UBER, que se tornou o exemplo mais emblemático dessa nova forma de organização de trabalho. Por reunir um exército global de milhões de motoristas autônomos, simbolizando o novo formato de escravidão digital, esse fenômeno passou a ser conhecido pelo termo *uberização*.

Embora esse processo tenha atingido, em primeiro plano, homens e mulheres vinculados às plataformas de transporte ou entregas por aplicativo (Uber, UberEats, Cabify, 99, Ifood, Rappi, Deliveroo), já se percebe sua expansão em outras categorias profissionais, como médicos, arquitetos, trabalhadoras do care, professores, eletricitistas, manicures, advogados, motoristas em geral. Sem dúvidas, é uma tendência global, que tende a se espalhar por toda a classe proletária, exceto se for devidamente combatida (Antunes, 2020).

O fenômeno da plataformização tem sido profundamente destrutivo para a classe-que-vive-do-trabalho, sobretudo em países periféricos como Brasil. No país, o cenário já era de grande vilipêndio aos trabalhadores, nos mais diversos aspectos, e promete agravar ainda mais os mecanismos de exploração no período pós pandemia. Isso porque haverá a necessidade de recuperação da economia e o aumento da massa sobrando de trabalho – vide taxas de desemprego (Antunes, 2020).

Em suma, não há um estatuto profissional estável e juridicamente definido que garantam proteção social a esses trabalhadores no Brasil. O

que há, quando muito, são ações isoladas que, ocasionalmente, reconhecem vínculo jurídico entre os prestadores de serviços e respectivas plataformas. Nos dizeres de Oliveira, Assis e Costa (2019, p. 255), a inovação da economia digital encontra-se em descompasso com as atuais regulações, situando tais atividades no campo da desregulação do Direito. Hoje, portanto, um dos maiores desafios da era digital é a regulação estatal das plataformas.

Esse novo movimento de centralização do capital, como se vê, não se sujeita às normas de direito econômico: funciona à margem das legislações trabalhista, tributária e cível. Do ponto de vista jurídico, é considerado um “campo aberto”, já que não é atingido pelas regulações legais. Para isso, as plataformas adotam diferentes estratégias, a depender do ordenamento jurídico onde desenvolve suas atividades. Na Alemanha, por exemplo, o Uber optou pela terceirização: subcontrata intermediários de transporte privado que empregam motoristas (Ustek-Spilda, 2020).

O PARADIGMA DA ECONOMIA DIGITAL E SEUS DESAFIOS

Independentemente de como se apresentam, as plataformas tornaram-se tendência global. Seu poder infraestrutural e financeiro é definitivo e já influencia todo o globo, seja no processo de formação da opinião pública, seja no tocante a sua regulamentação. Nas disputas políticas e jurídicas, essas empresas exercem ingerências em todos os setores com o objetivo de conseguir uma legislação favorável a seus negócios, ainda que em prejuízo social. Para isso, fazem lobbys e campanhas milionárias, por meio das quais abrem espaço para si mesmas e conquistam aliados (Ustek-Spilda, 2020).

Sem dúvidas, o desafio social, político e econômico que se impõe é deveras complexo. Sua superação perpassa, necessariamente, por um engajamento em nível nacional e regional, haja vista o caráter supranacional do Direito Econômico. Este, apesar de enfraquecido desde a década de 90, ainda se mostra indispensável, para recordar o texto de Bercovici (2009), já que é esse ramo do direito que instrumentaliza a política econômica do Estado contemporâneo.

Do ponto de vista nacional, o papel do direito econômico é, antes de tudo, superar o subdesenvolvimento, sob perspectiva democrática e emancipatória, afastando-o de sua condição periférica (Bercovicci, 2009). Segundo o mesmo autor, faz-se necessário uma revisão dos instrumentos jurídicos, fiscais, financeiros e administrativos de que dispõe o Estado para operar na retomada do projeto nacional, visando a retomada do desenvolvimento.

Há, ainda, a necessidade de transcender a lógica do capital, afastando a proeminência do poder econômico privado sobre as instituições brasileiras. Desde as oligarquias, o que se vê é a apropriação do direito econômico pelo poder capitalista, que o utiliza como instrumento de manipulação, influência e acumulação privadas. Nessa direção, o Estado se distancia dos compromissos sociais e coletivos, indispensáveis à superação do subdesenvolvimento e ao planejamento de políticas públicas (Bercovicci, 2009).

É nesse sentido que, desde o século XX, há uma perspectiva unânime sobre o conceito do Direito Econômico: é o ramo que organiza juridicamente o espaço político-econômico da acumulação. Essa parcela jurídica que regula os agentes econômicos está positivada num conjunto de normas esparsas pelo ordenamento, calcadas sob o fundamento maior da Ordem Econômica Constitucional. Assim, as ordens econômicas anteriores passam a implementar políticas públicas compatíveis com os princípios constitucionais (Grau, 2008).

Analisando o teor normativo do art. 170 da Constituição Federal de 1988, dispositivo fundante na ordem econômica no Brasil, há previsão de que as relações econômicas devem ser pautadas na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, com finalidade de assegurar a todos existência digna, conforme os ditames de justiça sociais. Na ordem econômica, portanto, a prevalência dos valores do trabalho são prioridades em relação aos valores da economia de mercado (Silva, 2006).

Esse tratamento peculiar que se confere ao trabalho, seja como fundamento (art. 1º, IV, CF/88), seja como princípio (art. 170, caput, CF/88), são valores inafastáveis da República Federativa do Brasil, verdadeiros princípios políticos constitucionalmente conformadores (Canotilho, 1987). Cabe ao Estado, no exercício da administração pública,

instrumentalizar a distribuição dos recursos em sociedade e executar políticas públicas de modo a resgatar o Estado de Bem-Estar Social.

A ascensão das chamadas tecnologias disruptivas, notadamente intensificada na última década, promoveu profunda alteração social e econômica. Sob a alcunha de uma nova economia digital-informacional, referido movimento engloba a aplicação de inovadores arquétipos tecnológicos e plataformas digitais no ambiente econômico. Por essa razão é que os sistemas produtivos têm se caracterizado pela modernização técnica, automatização, robotização, internet das coisas e *cloud computing*, além da presença maciça das Tecnologias da Informação e Comunicação (Antunes, 2020).

Trata-se, sem dúvidas, de verdadeira revolução em curso. Os fenômenos da digitalização e do crescimento da internet, dada sua relevância no mundo global, são atualmente considerados um dos maiores fatores de desenvolvimento e a maior façanha da economia mundial desde a Revolução Industrial, segundo Brynjolfsson e Kahin (2015). Para citar um exemplo, a expansão da internet foi tamanha que possibilitou o surgimento de novos padrões de interação, comportamentos e até mesmo de negociação, fazendo surgir a economia digital.

Conforme preceitua a OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico), a economia digital é definida a partir de quatro características principais: a acentuada dependência de intangíveis; o uso maciço de dados, sobretudo os de caráter pessoal dos usuários e consumidores; a frequente adoção de modelos de negócios multilaterais; e a dificuldade de determinar a jurisdição em que ocorre a criação de valor, sobretudo devido a marcante mobilidade dos ativos (OECD, 2015, p. 16).

Esse novo modelo de negócio, sobre o qual repousa a presente análise, conjuga uma série de características disruptivas, uma vez que rompe com o modelo antecedente. Além do uso maciço da internet, essas empresas operam na substituição ou, ao menos, diminuição de boa parte de seu aparato físico. Isto é: seu funcionamento dispensa a existência de lojas ou estabelecimentos comerciais. Essa intensa conectividade tem proporcionado, ainda, a otimização de venda de produtos e serviços,

bem como o incremento e otimização de logística, produção e gestão comercial (Nogueira, 2017, p. 42).

A economia digital dos nossos tempos também configura crescente expansão do ramo de serviços. Se até a virada do século XXI predominavam os bens materiais, cuja valoração era baseada no critério do “valor de troca”, a era atual coincide com a predominância dos bens intangíveis, sustentados sob o viés do “valor de uso”. Na nova economia, portanto, não é preciso “ter”, mas tão somente acessar (Spotify e Netflix são exemplos disso). Essa é a ideia da economia compartilhada e colaborativa, do *marketplace* e do *e-commerce*, cujas atividades acontecem *online* por meio de plataformas digitais ou *streaming* (Silva e Estevam, 2020).

Apesar das peculiaridades, há algo em comum entre as maiores empresas do mercado digital: a superação das fronteiras geográficas. Empresas multinacionais realizam suas operações pelo mundo todo por meio da internet, invadindo mercados antes inalcançáveis com a facilidade de um clique. A possibilidade de realizar transações sem presença física, portanto, permite a transferência de lucros para jurisdições mais favoráveis do que aquelas em que suas receitas são geradas, com pouca ou nenhuma carga fiscal (Barros Neto; Afonso; Fuck, 2019).

Referido fato gera uma série de dificuldades na determinação da competência tributária, já que, nos locais em que há geração de valor, não se identifica correspondente presença física. Visando combater a dificuldade no regramento da tributação digital, a OCDE endereçou a questão na Ação nº 01 do BEPS (*Base Erosion and Profit Shift*). Dentre as iniciativas do projeto, destacam-se os objetivos de combater a erosão de base tributária e a transferência de lucros das empresas multinacionais para localidades de baixa tributação (Silva e Estevam, 2020).

No intuito de implantar uma política fiscal de amplitude global compatível à realidade da economia digital, a Ação nº 01 do BEPS propôs analisar as seguintes questões: capacidade de uma empresa desenvolver atividade econômica em um país sem estar sujeita à tributação, em virtude da inexistência de regras tributárias; atribuição de valor agregado à geração de dados relativos a mercados e clientes; aplicação de regras de tributação na fonte; qualificação dos rendimentos originados dos novos produtos e serviços digitais; e o “asseguramento da cobrança efetiva do VAT

(Value-Added Tax)/GST (Goods and Services Tax) diante do fornecimento transnacional de bens e serviços digitais.” (Silva e Estevam, 2020).

Apesar da preocupação demonstrada por organismos internacionais, como a OCDE, nenhuma das propostas foi aceita como padrão internacional. A despeito do relatório, medidas não foram suficientes para proteger a tributação das atividades comerciais digitais, pois não propunham soluções concretas. Nesse sentido, os países participantes implementaram, de forma descoordenada, as obrigações que melhor conviessem a sua estrutura normativa interna, frustrando a expectativa de quem ansiava por uma política global unitária (Silva e Estevam, 2020).

Em vistas disso, a situação de insegurança jurídica ainda paira no ar, sobretudo no aspecto tributário. Tanta fluidez na movimentação de capitais, bens e agentes econômicos impõe desafios que demandam urgente regulação, especialmente por parte do Direito. O que há é um verdadeiro descompasso entre a economia digital e os sistemas de tributação: novas atividades no mercado têm sido reguladas por institutos arcaicos, concebidos na época em que a internet sequer existia.

Em se tratando do caso brasileiro, a problemática não é diferente. A principal lei complementar em matéria tributária do país, o Código Tributário Nacional, foi editado há mais de 50 anos. Isso significa que nosso sistema tributário ainda está pautado em elementos de uma sociedade ultrapassada, considerando o ligeiro avanço da economia digital. Para citar um exemplo, os conceitos de mercadoria e serviço, sobre os quais repousam a tributação do comércio e produção, já se mostram retrógrados à realidade do país (Silva e Estevam, 2020).

Ademais, vale considerar outro agravante: a legislação brasileira é pautada na tributação subnacional. Por meio desta, o consumo é taxado de forma diferente em nível estadual e municipal, motivo porque os poderes tributantes (União, Estados e Municípios) tem divergido acerca das controvérsias e promovido dualidade entre serviços e mercadorias. Nesse cenário de profunda insegurança jurídica, somado à guerra fiscal entre os entes e a intensa judicialização de demandas, o desafio de adaptar o sistema tributário se mostra necessário, mas profundamente desafiador.

AS PLATAFORMAS DIGITAIS E O CASO UBER

São diversas as manifestações da economia digital na sociedade contemporânea. Elas estão presentes no e-commerce ou comércio eletrônico (Amazon, Alibaba, Walmart); nos streamings de música, filmes, jogos e notícias (Netflix, Spotify, Amazon Prime); bem como nas plataformas digitais de transporte, hospedagem e delivery (Uber, 99, Rappi, Airbnb, Ifood), dentre outras inovações. Considerando as inúmeras particularidades dessa realidade complexa, o presente trabalho optou por analisar o tratamento conferido à plataforma de transporte privado mais expressiva dos últimos anos: a UBER.

De início, pode-se conceituar plataformas digitais como infraestruturas combinadas de softwares e hardwares, cuja propriedade pode ser privada ou pública, e que são amplamente alimentadas por dados e sistematizadas por algoritmos digitais (Casilli e Posada, 2019). As chamadas plataformas multilaterais são assim chamadas por conectarem quem produz a quem consome, permitindo a transação entre usuários e fornecedores (Araújo, 2019). Nesse modelo, via de regra, os riscos e responsabilidades são entregues aos fornecedores – também chamados de “empreendedores” ou “autônomos”.

A plataforma UBER, operante no Brasil desde maio de 2014, representa a empresa-aplicativo mais notória do ramo de transporte remunerado privado individual de passageiros. Sua ampla popularidade, preços baixos e eficiência provocou grande celeuma no início de 2014, especialmente movida pelos taxistas, que buscavam a proibição da atividade dos motoristas de UBER no Brasil. Apesar desse imbróglio inicial, o Brasil seguiu recepcionando o aplicativo tecnológico, tornando-se um dos principais mercados da companhia (Rosa, 2018).

A questão objeto da presente análise, contudo, é o enquadramento tributário brasileiro do serviço da UBER. Nos dizeres de Araújo (2020), por se tratar de mera intermediária tecnológica, a Uber do Brasil Tecnologia Ltda. não se sujeitaria, a princípio, à tributação pelo ICMS. Na verdade, trata-se de prestadora de serviços de transporte, por meio de plataforma digital, em caráter oneroso – caracterizando a incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS). A Lei Complementar

nº 116/2003 prevê um rol de atividades cujo fato gerador instituirá o ISSQN, dentre as quais inclui a prestação de serviço autônoma por profissional liberal.

A norma do ISSQN também pressupõe um acordo negocial, ou seja, deve haver contrato de prestação de utilidade para outrem, com prévia contratação por um terceiro interessado, ainda que sem subordinação. Trata-se, via de regra, de tributo recolhido em favor do município em que a empresa ou o profissional autônomo está localizado. Contudo, há exceções em que é possível recolher onde for prestado o serviço – caso da construção civil. Deve ser observado, nesse aspecto, o que prevê a mesma Lei Complementar nº 116/2003, em seu art. 3º. (De Haro e Ribeiro, 2020).

No caso da UBER, não há explícita previsão legal sobre transporte por aplicativo no rol previsto pela lei. Apesar disso, o enquadramento de seus serviços é dado pelo subitem 10.02 (“Agenciamento, corretagem ou intermediação de títulos em geral, valores imobiliários e contratos quaisquer”) da LC nº 116/03. Assim, incide o ISSQN sobre sua receita bruta, mas subsiste dúvida sobre a localidade em que deverá ser pago: no município onde o serviço foi prestado, na sede da empresa no Brasil ou nos locais onde os escritórios estão localizados?

Tal impasse, como se viu, resulta precipuamente da evolução tecnológica, já que uma mesma empresa pode ter sua sede em um município e a efetiva prestação de serviço ser desenvolvida em outro. No caso da UBER, sua sede fica localizada na cidade de São Paulo, mas o aplicativo de transporte está disponível em mais de 5 mil municípios brasileiros. Inicialmente, prevaleceu a cidade de São Paulo para recolhimento do tributo, fazendo valer a regra geral do ISSQN.

Ou seja, de um lado, houve concentração de toda renda tributária para a cidade de São Paulo (que já é abastada economicamente), resultando em extrema arrecadação de um cofre público. Por outro lado, milhares de municípios brasileiros ficaram à margem da arrecadação, nada recebendo à título de recolhimento de ISSQN. Essa assimetria tornou-se acirrada, gerando verdadeira guerra fiscal entre os municípios, motivo porque o judiciário e o legislativo brasileiro vieram a intervir para equalizar a arrecadação (De Haro e Ribeiro, 2020).

Visando alterar a regra geral mencionada, o Senador Airton Sandoval, do partido MDB, propôs o Projeto de Lei Complementar nº 493/2017 com o intuito de estabelecer o local de embarque do tomador de serviços (contratante) de transporte privado individual por intermédio de aplicativo, como o local previamente contratado para fins de incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN). Em outras palavras, o imposto seria devido no município de embarque do tomador de serviços, não no local de sede da empresa.

Além da alteração do art. 3º da Lei Complementar nº 116 de 2003, o parlamentar propôs a inclusão do subitem 1.10 na Lista de Serviços (“Agenciamento, organização, intermediação, planejamento e gerenciamento de informações, através de meio eletrônico, de serviços de transporte privado individual previamente contratado por intermédio de provedor de aplicações de internet”), de modo a abarcar a natureza jurídica dos transportadores individuais de passageiros, como é exemplo a UBER.

Referido projeto foi recepcionado com parecer favorável pela Comissão de Assuntos Econômicos (CAE), que enviou texto substitutivo com algumas recomendações: recolhimento do ISS pelos municípios de destino, instituição de Comitê Gestor Federal das Obrigações Acessórias do ISS (CGOA), além de uma subemenda instituindo a Nota Fiscal Eletrônica de Serviços. A proposta é de criação de um padrão nacional, cuja adesão seria ratificada pelos municípios mediante convênio no âmbito do Comitê Gestor da Nota Fiscal de Serviço (CGNFS) (Brito Junior e Barros, 2018).

Após ter sido aprovado pelo Plenário do Senado em 7 de dezembro de 2017, referido projeto foi remetido à Câmara dos Deputados, onde aguarda parecer do relator na Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania (CCJ). Após 5 anos, o PLS segue sem aprovação, seja por falta de interesse ou mesmo pelo volume de trabalho no Poder Legislativo. Se acolhido, representaria verdadeira mudança no sentido de justiça fiscal, haja vista que a atividade ganharia regulamentação dentre o rol de atividades tributáveis por ISSQN.

Mas o verdadeiro avanço seria observado pelo viés da distribuição de recursos. Como se sabe, a função social dos tributos é garantir meios para implementação de políticas públicas. Por meio de tais recursos, financia-se demandas em diversas áreas, como saúde, educação, segurança

e infraestrutura (Sechi, 2010). Há, ainda, a função extrafiscal dos tributos, a partir da qual regula-se determinada área ou setor da sociedade e do mercado. A depender do tributo, há a prevalência de uma ou outra função - fiscal ou extrafiscal (Hack, 2012).

Em se tratando do ISSQN, cuja competência recai sobre o município, haverá destinação do valor arrecadado às demandas da respectiva população municipal. Segundo De Haro e Ribeiro (2020), obstar a arrecadação tributária dos referidos municípios configura “privação ao acúmulo de renda destinada a suprir necessidade dos cofres públicos”, sobretudo na função fiscal de promoção dos projetos voltados ao bem da população. Flagrante, pois, o prejuízo do município cuja população faz uso do UBER e nada recebe pela arrecadação.

Por fim, considera-se desarrazoado concentrar num só ente toda a renda advinda do pagamento do ISSQN. Ainda que o direito de recolher caiba a cidade de São Paulo precipuamente, cabe partilhar, de maneira equitativa, a receita decorrente da prestação de serviço entre todos os municípios onde há transporte de passageiros. O projeto, caso fosse aprovado, materializaria certa isonomia e equilíbrio na distribuição de rendas, além de evitar a disputa fiscal entre municípios que compõem o Federalismo (De Haro e Ribeiro, 2020).

Ocorre que, em face da jurisprudência recente do STJ sobre a matéria, não é certo que a aprovação da PLS 493/17 pacificaria de vez a questão. Em sede de recursos repetitivos, a corte superior firma a tese de que em contratos complexos, como o de *leasing*, cujas prestações são feitas em locais diferentes, a análise do local deve recair à atividade que represente o seu “núcleo” – reafirmando a competência do local em que efetivamente o serviço é realizado (REsp 1.060.210/SC, rel. ministro Napoleão Nunes Maia Filho, 1ª Seção, DJe 5/3/2013).

Contudo, após a edição da Lei Complementar 116/2003 e do Decreto-lei 406/68, a corte teve que harmonizar o entendimento acerca da matéria. Algumas vezes, sustentou que o ISS é devido no local em que os serviços são prestados; noutras, sugeriu a formação de uma “unidade econômica e profissional” a partir do deslocamento de profissionais e recursos para execução de serviços, caracterizando um estabelecimento

prestador. Fato é que esse termo não é abarcado por lei e contraria a regra geral da LC 116/2003.

Segundo Brito Júnior e Barros (2018), caso a proposta fosse aprovada, haveria incerteza quanto a legalidade e constitucionalidade do novo regramento. Isso porque os municípios onde são realizados os embarques dos passageiros não teriam vínculo de conexão capaz de legitimar a cobrança do ISSQN sobre os serviços de plataformas. Os autores explicam que não há como vislumbrar a formação de uma “unidade econômica e profissional” das plataformas, considerando que estes são serviços de intermediação tecnológica.

Por outro lado, é preciso compreender que na oferta de transporte por aplicativo há dois serviços prestados ao mesmo tempo: o serviço tecnológico de intermediação entre passageiro e motorista, prestado de forma remota; e o serviço de transporte propriamente dito, cuja competência pode recair sobre o município, caso seja prestado integralmente no interior da mesma localidade ou sobre o estado, caso o trajeto seja entre municípios diferentes – hipótese em que deverá haver a incidência do ICMS (Brito Júnior; Barros, 2018).

CONCLUSÃO

A expansão informacional-digital representa hoje um movimento irrefreável. Sem dúvidas, a tecnologia já está presente em todas as esferas da vida humana e não há como conter esse avanço nem atravancar suas influências. Seja no trabalho, na comunicação ou nos negócios, o impacto das inovações já é sentido por toda a comunidade global. Não se concebe a existência de uma economia outra que não seja a digital. O capitalismo molda as plataformas, que moldam o funcionamento das economias, que dominam a produção organizada.

Partir dessa constatação é reconhecer que, inevitavelmente, o papel infraestrutural das plataformas dominará o mercado global por um bom tempo, até que seja substituído por outro arquétipo tecnológico mais eficaz aos interesses dominantes. Cabe, contudo, a preocupação em transmutá-lo de dentro de sua lógica meramente financeira para recriá-

lo como bem público, a partir de uma função social globalizante. Nesse sentido é que partiu a análise do trabalho ao considerar a importância e complexidade da regulação tributária em tempos de uma nova e desafiadora economia.

O presente estudo, primeiramente, constatou o imenso descompasso em que se encontra a legislação tributária pátria em face das evoluções tecnológicas. No caso específico da atividade de transporte individual por intermédio de aplicativos digitais (a UBER), não há sequer uma categoria excepcionadora que caracterize a atividade no rol constante na própria Lei Complementar do ISSQN. Por isso mesmo é que há incidência pela regra geral, segundo a qual o ISSQN é devido no local do estabelecimento prestador.

Ademais, não há um regramento unificado entre jurisprudência, fisco e legislação sobre a matéria. Tal situação tem gerado disputas judiciais e guerras fiscais diversas, bem como entraves quanto à operação do aplicativo no país. Doutro lado, projetos legislativos (como é o caso do PLS nº 493/2017) seguem sem andamento por parte da Casa Revisora, frustrando a possibilidade de um sistema distributivo dos recursos. Se boa parte das regras e institutos jurídicos já são obsoletos, a demora em apreciar projetos torna-os praticamente nulos, uma vez que as inovações são intangíveis e disruptivas.

A análise acima demonstra como o sistema atual gera insegurança jurídica e induz a um contencioso tributário crescente. Como possível solução, advoga-se pela aprovação do PLS, especialmente pela possível melhoria na distribuição dos recursos advindos do ISSQN. Acredita-se que eventuais dificuldades advindas de tal aprovação seriam sanadas pela unificação da Nota Fiscal Eletrônica de Serviços, por meio da qual o recolhimento operaria de forma rápida e eficaz.

REFERÊNCIAS

AGUILLAR, Fernando Herren. **Direito econômico**: do direito nacional ao direito supranacional. São Paulo: Atlas, 2006.

ANTUNES, Ricardo. **Adeus ao trabalho?** ensaio sobre as metamorfoses e a centralidade do mundo do trabalho. Organização Ricardo Antunes. 16. ed. São Paulo: Cortez, 2015.

ANTUNES, Ricardo. **Uberização, trabalho digital e Indústria 4.0**. Organização Ricardo Antunes. 1.ed., São Paulo: Boitempo, 2020.

ARAÚJO, J. M. Valor social do trabalho na Constituição Federal de 1988: instrumento de promoção de cidadania e de resistência à precarização. **Revista de Direito Brasileira**, v. 16, n. 7, p. 115-134, São Paulo, jan.-abr. 2017. Disponível em: <https://www.indexlaw.org/index.php/rdb/article/view/3058/2788>. Acesso em 08 de fev. 2022.

ARAÚJO, Rodolfo Marques Vieira. **A tributação do ISS sobre operações realizadas mediante plataformas digitais multilaterais**. Dissertação (Mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2020.

BERCOVICCI, Gilberto. **Constituição econômica e desenvolvimento**: uma leitura a partir da constituição de 1988. São Paulo: Editora Malheiros, 2005.

BERCOVICCI, Gilberto. **O ainda indispensável direito econômico**. In: BENEVIDES, Maria Victoria de Mesquita; BERCOVICCI, Gilberto; MELO, Claudineu de (Org.). Direitos Humanos, Democracia e República: homenagem a Fábio Konder Comparato. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

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

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

BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça**. Recurso especial: 1060210 SC 2008/0110109-8, Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Data de

juízo: 28/11/2012, S1 – Primeira seção, Data de publicação: DJE 05/03/2013 RSTJ vol. 230 p. 337)

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. Disponível em: www.oecd.org/Internet/oecd-digital-economy-outlook-2015-9789264232440-en.htm. Acesso em: 30 de jan. 2022.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional**. 4. Ed. Coimbra, Almedina, 1987.

CASILLI, Antonio. POSADA, Daniel. **The platformization of labor and society**. In: GRAHAM, Mark; DUTTON, William (orgs.). Society and the Internet: How Networks of Information and Communication are Changing our Lives. Oxford, Oxford University, Press, 2019, p. 293-306.

DE HARO, Guilherme Bohac. RIBEIRO, Maria de Fátima. **O dilema entre recolhimento do ISSQN frente ao crescimento da prestação de serviços de transporte por intermédio da plataforma digital**. In: X Encontro Internacional do Conpedi Valência – Espanha. Direito tributário e financeiro [recurso eletrônico]. Organização CONPEDI. Valência, 2020.

GENRO, Tarso. **Crise da democracia**. Petrópolis: Vozes, 2020.

GONSALES, Marco. Indústria 4.0: empresas plataformas, consentimento e resistência. In: Ricardo Antunes (Org.) **Uberização, trabalho digital e indústria 4.0**. 1. Ed. São Paulo: Boitempo, 2020.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988: interpretação e crítica**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

GROHMANN, Rafael. Plataformização do trabalho: características e alternativas. In: Ricardo Antunes (Org.) **Uberização, trabalho digital e indústria 4.0**. 1. Ed. São Paulo: Boitempo, 2020.

BRITO JUNIOR, Jorge Luiz de. BARROS, Maurício. **A incidência do ISS sobre serviços de transporte via aplicativo e o PLS 493/17**. 18 de setembro de 2018. Disponível em: <https://gsga.com.br/a-incidencia-do-iss-sobre-servicos-de-transporte-via-aplicativo-e-o-pls-493-17/>. Acesso em 08 de fev. 2022.

BARROS NETO, Celso de. AFONSO, José Roberto. FUCK, Luciano Felício. **A tributação na era digital e os desafios do sistema tributário no Brasil.** Revista Brasileira de Direito, Passo Fundo, vol. 15, n. 1, p. 145-167, Janeiro-Abril, 2019.

NOGUEIRA, Rute. **Os desafios da economia digital à tributação do rendimento.** 2017. Dissertação (Mestrado). – Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, Instituto Politécnico de Lisboa, Lisboa, 2017.

OECD. **The sharing and gig economy: effective taxation of platform sellers:** Forum on Tax Administration, OECD Publishing, Paris. 2019. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/574b61f8-en>. Acesso em: 01 de fev. de 2022.

OLIVEIRA, Murilo; ASSIS, Anne; COSTA, Joeane. O Direito do Trabalho (des) conectado das plataformas digitais. **Revista Teoria Jurídica Contemporânea**, v. 4.1, jan-jun 2019, p. 246-266.

RAMOS, Carlos Eduardo. **O Direito das plataformas:** procedimento, legitimidade e constitucionalização na regulação privada da liberdade de expressão na internet. 2020. Dissertação (Mestrado) – Programa de Pós Graduação em Filosofia do Direito e Teoria Geral do Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020.

ROSA, Sandro Lucena. Uber e regulamentação: Análise da lei nº 13.460/18 à luz da teoria das escolhas públicas. In: **Direito e livre iniciativa nos 30 anos da Constituição:** experiências e desafios no âmbito do direito empresarial e corporativo no contexto global. 1. Ed. Florianópolis: Tiralant lo Blanch, 2018.

SECHI, Leonardo. **Políticas públicas:** conceitos, esquemas de análise, casos práticos. São Paulo: Cengage Learning, 2010.

SILVA, David Roberto; ESTEVAM, Priscila. **Tributação da economia digital no Brasil:** uma abordagem prática [recurso eletrônico]. 1. Ed. São Paulo: Editora B18 Ltda., 2020.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo.** 26. ed. 3ª tir. São Paulo, Malheiros Editores, 2009.

SOUZA, Washington Peluso Albino de. **Direito econômico.** São Paulo: Saraiva, 1980.

USTEK-SPILDA, Funda et al. **The infrastructural power of plataforma capitalism**. Berlim: Social Europe, 16 dez. 2020. Disponível em: <https://socialeurope.eu/the-infrastructural-power-of-platform-capitalism>. Acesso em 28 jan. 2022.

Recebido em: 4 – 10 - 2022

Aprovado em: 20 – 12 – 2024

Jailton Macena de Araujo

Doutor em Ciências Jurídicas pela Universidade Federal da Paraíba. Mestre em Ciências Jurídicas pela Universidade Federal da Paraíba. Professor Permanente do Programa de Pós-Graduação em Ciências Jurídicas da Universidade Federal da Paraíba. Docente do Curso de Direito, vinculado ao Departamento de Direito Processual e Prática Jurídica (DDPPJ), do Centro de Ciências Jurídicas (CCJ) da UFPB. Editor Gerente da Prim@ Facie (Revista do PPGCJ). E-mail: jailtonma@gmail.com

Mariana Silva Pires

Mestranda no Programa de Pós Graduação em Ciências Jurídicas da UFPB (Área de concentração: Direito Econômico; Linha de concentração: Direitos sociais, biodireito e sustentabilidade socioambiental). Graduada em Direito pela Universidade Federal da Paraíba (2018). Atuou como pesquisadora bolsista do PIBIC/CNPq/UFPB o projeto “Responsabilização Socioambiental na Consolidação da Justiça Social e Direitos Humanos”, com o subprojeto “Análise da Necessidade de Aplicação do Instituto da Responsabilidade Civil nos Casos de Intoxicação por Uso de Agrotóxico. Desenvolveu atividades de extensão universitária no Projeto de Extensão Cidadania em Extensão: Acesso à Justiça e Mediação de Conflitos, desempenhando atividades práticas e teóricas. Tem interesse na área de Direito, com ênfase em Direito do Trabalho, Direito Constitucional e Direito Ambiental. E-mail: marianasilvapires@hotmail.com

Universidade Federal da Paraíba – UFPB

Campus I Lot. Cidade Universitaria,
PB, 58051-900