

A norma jurídica tributária aplicada à atividade econômica de UBER: um caminho à Lei 13640/2018

Alissane Lia Tasca da Silveira

*Advogada. Doutora em Administração e Turismo pela Universidade do Vale do Itajaí - UNIVALI .
Professora Titular na Faculdade Municipal de Palhoça – FMP.*

Rodrigo Luiz Alves

*Advogado. Especialista em Gestão Pública – Faculdade Municipal de Palhoça / SC – FMP. Especialista
em Direito Público – Faculdade Damásio.*

Alexandre Lisboa

Mestre em Gestão do Conhecimento. Professor Titular na Faculdade Municipal de Palhoça – FMP.

Marcelo Roberto da Silva

*Administrador. Mestre em Administração (UNISUL). Professor Titular na Faculdade Municipal de Palhoça
– FMP.*

Antônio José Bicca

*Engenheiro Civil. Mestre em Engenharia da Produção (UFSC). Professor Titular na Faculdade Municipal
de Palhoça – FMP.*

DOI: 10.47573/aya.5379.2.74.16

RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo apresentar um estudo no tocante ao enquadramento da tributação sobre a atividade economicamente organizada de Uber a partir da compreensão de norma jurídica, buscando-se esclarecer, a partir de um conflito de competência tributária estadual ou municipal, o que ensejou à publicação da Lei 13.640/2018. Assim, tem-se como problema da presente pesquisa: Qual o histórico do enquadramento tributário cabível a atividade econômica de Uber em relação à prestação de serviço em si? No tocante a especificidade do estudo objetiva-se estabelecer premissas atinentes à norma jurídica a partir do construtivismo lógico semântico; discorrer sobre competência tributária. Nos procedimentos metodológicos se faz opção pelo formato de ensaio teórico de abordagem qualitativa, evidenciando o raciocínio pautado no método dedutivo. Em continuidade, por fundamento teórico a partir do percurso gerador de sentido da norma jurídica, da estrutura da regra matriz de incidência tributária, no ensaio proposto, explana-se entendimento sobre a tributação da atividade econômica supramencionada, aprimorando o resultado de estudos sobre a temática. Por derradeiro, arremata-se a fluência da pesquisa as considerações finais.

Palavras-chave: norma jurídica. tributação. UBER

INTRODUÇÃO

A pesquisa ora apresentada expressa ímpeto de investigação científica acerca da necessidade de se fornecer tratamento tributário à atividade de economia compartilhada existente no universo fenomênico. Desse modo, apresenta-se estudos doutrinários pensadas acerca da incidência tributária aplicável aos transportes por aplicativos, até que se ensejou publicação da legislação.

A partir da definição do tema, urge a necessidade de se esclarecer a força motriz ao desenvolvimento da pesquisa. Aqui se aponta a curiosidade científica a ser investigada pela utilização de procedimentos metodológicos oportunamente apresentados. Esse interesse científico é expresso através da observância da prática de um fenômeno no meio social, qual seja, a existência de aplicativo que propicia a atividade de economia compartilhada como: UBER.

Existe manifestação doutrinária (ESTEVES, 2015) no sentido da possibilidade do funcionamento do aplicativo de Uber pelo mundo. No entanto, observam-se diversificadas doutrinas, reflexões a respeito do enquadramento normativo agora vigente, no tocante a incidência tributária. Assim, surge o problema da presente pesquisa: Qual o histórico reflexivo que ensejou ao enquadramento tributário vigente a atividade econômica de Uber em relação à prestação de serviço em si?

Conseqüentemente, o objetivo desse estudo consiste em entender o enquadramento normativo de tributação relativa à prestação do serviço em si, sobre a atividade de Uber, a partir das bases científicas acerca de norma jurídica, percurso gerador de sentido e regra matriz de incidência tributária.

Para atendimento do objetivo geral de pesquisa, delimitam-se objetivos específicos como o de estabelecer premissas no tocante a Norma Jurídica, com fundamento no construtivismo lógico semântico; apresentar fundamentos normativos, a partir da enunciação, sobre a com-

petência tributária Municipal, qual seja o Imposto Sobre Serviços ISS; bem como em relação à competência Estadual, o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, diferenciando os serviços tratados pelo anterior através da explanação das regras matrizes de incidência tributária, e, ainda, explanar entendimento sobre tributação à atividade econômica, objeto de pesquisa, aprimorando o resultado de estudos sobre a temática.

Traça-se como hipóteses iniciais a serem investigadas que as normas jurídicas mais adequadas a tributação da prestação do serviço em si, relativa à atividade de Uber é pertencente a normatização exclusivamente de ISS. A hipótese aqui descrita será corroborada ou refutada, após aprimoramento sobre o estudo em comento, haja vista que se pretende analisar também a competência tributária estadual acerca da possibilidade de incidência de ICMS-transporte. Além disso, esclarece-se que a estruturação de regras matrizes de incidência tributária cabível aos Impostos em foco (ISS ou ICMS) fornecerão subsídios ao entendimento tributário pautado nas normas jurídicas que compõem um nível sistêmico quando analisadas no âmbito do percurso gerador de sentido, atribuído pelo intérprete, capaz de compor a Ciência do Direito.

Para tal investigação científica, apresentam-se os procedimentos metodológicos utilizados ao desenvolvimento da pesquisa, tal qual: a técnica de pesquisa descritiva, bibliográfica; o método dedutivo; a maneira qualitativa de abordagem ao atendimento dos objetivos científicos inicialmente traçados.

Delineados os aspectos introdutórios distribuídos em objetivos, problemática, justificativa, hipótese de pesquisa, bem como os procedimentos metodológicos, sequencialmente, com intuito de revisar a literatura pertinente ao tema, passa-se a exposição da Fundamentação Teórica.

FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Nesse momento da pesquisa dedica-se ao suporte teórico necessário ao entendimento e atendimento do propósito da pesquisa.

Norma jurídica

Conceitualmente, tem-se que no entender de Carvalho (2015c, p. 34) a norma jurídica “é a significação que obtemos a partir da leitura dos textos de direito positivo.” Neste diapasão, entende-se que a norma jurídica desperta um pensamento, o qual em adequação aos princípios gerais expressará a significação. No entanto, há que se realçar que a norma jurídica difere de outros institutos análogos como: documento normativo, enunciado prescritivo e proposição.

Nessa perspectiva conceitual, apresenta-se que o documento normativo consiste no objeto a ser descrito pela Ciência do Direito. Já, o enunciado prescritivo, consiste no suporte físico do direito positivo (CARVALHO, 2015c). A proposição é o resultado obtido pela apreensão da mensagem emitida agregada a atribuição de juízo quando da recepção da mesma. Assim, “a proposição aparece como o enunciado de um juízo.” (CARVALHO, 2015c, p. 38). E, esclarecendo-se, a norma jurídica é o juízo, o pensamento “que a leitura do texto provoca em nosso espírito.” (CARVALHO, 2015c, p. 38).

Classificação da Norma Jurídica e as premissas de interpretação

O percurso da construção de sentido aos textos jurídicos permite a segmentação dos níveis de interpretação. Aqui se tem planos de interpretação que compõem níveis de da espiral hermenêutica proposta por Carvalho (2015b). Esses níveis são, pelo mesmo autor, denominados S1, S2, S3, S4 são esclarecidos a seguir:

- **Dos enunciados tomados no plano da expressão (S1):** Aqui, no plano S1, analisa-se o estado físico do enunciado prescritivo. Expressa o plano S1, o estado de materialização do direito (CARVALHO, 2015b). Segundo o mesmo autor (2015b, p. 112), o plano S1 “marca o início da aventura exegética”, momento em que o intérprete se depara com o texto físico, para a partir daí seguir ao plano S2.

- **Dos conteúdos de significação dos enunciados prescritivos (S2):** “Eis o momento do ingresso no plano do conteúdo.” (CARVALHO, 2015b, p. 117, grifo nosso). Neste plano, o intérprete atribui significações ao que está positivado pelo legislador. É o momento do surgimento das proposições, inicialmente individuais (S2) e posteriormente conjugadas (S3). No entanto, para a compreensão da mensagem legislada, para construção do “sentido deôntico completo” (CARVALHO, 2015b), necessita o intérprete, seguir ao plano das condutas intersubjetivas.

- **Das significações normativas (S3):** Nesse plano, o intérprete aplica as suas proposições conjugadas à condutas intersubjetivas, identificando na norma a forma “hipotética-condicional” (CARVALHO, 2015b). Aqui se verifica a descoberta de uma prescrição hipotética, seguida de um conseqüente, perfazendo a norma em sentido estrito. E, ainda, deve o “exegeta promover a contextualização dos conteúdos obtidos no curso do processo gerativo, com a finalidade de produzir unidades completas de sentido para as mensagens deônticas.” (CARVALHO, 2015b, p. 120).

- **Das relações entre normas (S4):** No plano S4, destaca-se a interpretação sistêmica normativa, em que o intérprete situa a norma dentro de um sistema de significações, aqui é o momento da sistematização. (CARVALHO, 2015b). Em S4 “teremos o arranjo final que dá status de conjunto montado na ordem superior de sistema.” (CARVALHO, 2015b, p. 123).

Considerando que o contexto hipotético-condicional presente em evidência no percurso interpretativo, evidencia-se Regra Matriz de Incidência Tributária.

Regra Matriz de Incidência Tributária (RMIT)

Com intuito de entender a compatibilidade da atividade de economia compartilhada, qual seja a operacionalização do serviço de Uber à normatização tributária vigente, é que após descrito o percurso gerador de sentido da norma, destaca-se o fator hipotético condicional, analiticamente visto como “se - então”, para a partir daí vislumbrar-se a aderência de um fenômeno social (UBER) ao sistema normativo. Desse modo, passa-se a tecer esclarecimentos sobre a Regra Matriz de Incidência Tributária, a partir de Carvalho (2015 a,b,c).

No dizer de Carvalho (2015c), a regra matriz de incidência tributária consiste num sistema lógico-semântico expresso por delimitação de hipóteses e conseqüentes, idealizada pelo mesmo autor, a partir da percepção de componentes normativos repetitivos. A funcionalidade operacional no direito positivo ocorre por servir de parâmetro para construção de qualquer norma

jurídica.

Para bem se entender a Regra Matriz, inicialmente há que se compreender a hipótese de incidência. Desse modo, a hipótese de incidência tributária é o “descriptor da norma” (CARVALHO, 2015c, p. 137), também utilizado como sinônimo, pelo mesmo autor de “suposto, antecedente”(p.137), ou ainda em Carvalho (2015a, p. 255), hipótese de incidência como a denominação da “descrição abstrata”. A sua função na composição da RMIT consiste em ser diretriz para identificação de evento portador de expressão econômica. (CARVALHO, 2015a). Complementando-se, pode-se dizer que exerce papel na definição de critérios de um evento objetivo, o qual sendo verificado, em virtude da prescrição normativa, fará parte do âmbito jurídico.

Por adotar-se a teoria de Carvalho (2015a), entende-se que não há diferença entre incidência e aplicação do direito. O mesmo autor assevera que a incidência se operacionaliza pela descrição em linguagem jurídica, ao mesmo tempo em que se aplica, haja vista que os efeitos são decorrentes da aplicação em uma sociedade.

Esclarecidas premissas sobre incidência tributária, parte-se a breve explanação sobre a Regra Matriz fundamentada em Carvalho (2015b,c), a partir da classificação da norma em sentido estrito. Para o autor, a Regra possui um esquema padrão de aplicabilidade em que no antecedente da norma, ou seja, em sua hipótese há o critério material expressando um verbo seguido de seu complemento; o critério espacial, identificando o local; e o critério temporal, apresentando o momento da ocorrência. Já no consequente, tem-se o critério pessoal, capaz de identificar o sujeito ativo e passivo; e o critério quantitativo, definidor de base de cálculo e alíquota.

Em suma, tem-se como modelo de Regra Matriz de Incidência Tributária o quadro a seguir:

Quadro 1 - Indicadores à Regra Matriz de Incidência Tributária

HIPÓTESE (ANTECEDENTE)	CONSEQUÊNCIA (CONSEQUENTE)
Critério Material (verbo + complemento/ o que?); Critério Espacial (local/ onde?); Critério Temporal (tempo/ quando?)	Critério Pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo/ quem?); Critério quantitativo (alíquota e base de cálculo/ quanto?)

Fonte: Elaborado pelos Autores (2022) com inspiração em Carvalho (2015b, c)

Diante dos esclarecimentos sobre o contexto hipotético condicional, parte-se a tratar da Competência Tributária no âmbito da enunciação normativa.

Competência tributária no âmbito da enunciação

Ao discorrer-se sobre a competência tributária no âmbito da enunciação da norma, esclarece-se que o ato enunciativo da norma é entendido como fonte do direito. Desse modo, Carvalho (2015a, p. 69, grifo nosso), conceituam as fontes do Direito como “[...] focos ejetores de regras jurídicas, isto é, os órgãos habilitados pelo sistema para produzirem normas, numa organização escalonada, bem como a própria atividade desenvolvida por esses entes, tendo em vista a criação de normas.”

Nesta toada, tem-se que são os atos de enunciação que fazem nascerem as regras jurídicas introdutoras. (CARVALHO, 2015a). No viés do mesmo autor (2015a, p. 69), tem-se que “[...] regra jurídica alguma ingressa no sistema do direito positivo sem que seja introduzida por

outra norma [...]”, através das competências tributárias.

As competências tributárias podem se operacionalizar através dos Municípios, Estados e União. (BARRETO A. , 2012). No presente estudo, foca-se na competência tributária Municipal, delimitada ao Imposto Sobre Serviços (ISS), e também na competência tributária Estadual no âmbito de Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS), haja vista as hipóteses de pesquisa a serem investigadas.

Ressalta-se que em virtude de se buscar o entendimento sobre o enquadramento normativo de tributação relativa à prestação do serviço em si, sobre a atividade de Uber é que se foca ao estudo da competência municipal, em especial o Imposto sobre serviços (ISS), bem como Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS).

Competência Tributária Municipal – ISS

Para tratar desse imposto com precisão, busca-se o detalhamento do mesmo a partir da Regra Matriz de Incidência Tributária, já tratada anteriormente nessa pesquisa, a qual possibilita a fluência do percurso gerador de sentido da norma, a partir do nível S1, passando-se ao S2, evidenciando-se no S3 através do sentido hipotético condicional, sistematizando-se no nível S4.

Compreende-se que a atividade de economia compartilhada, nos moldes de prestação de serviço como Uber, por ser um fenômeno social, precisa ser interpretado a partir do percurso gerador de sentido, aliado a adequada competência de enunciação tributária, por isso, faz-se por decifrar a Regra Matriz de Incidência Tributária (RMIT), de dois Impostos que versam sobre serviços, buscando-se a adequada aderência do fenômeno social ao sistema normativo tributário.

Desse modo, passa-se a construir a regra matriz de incidência tributária do ISS a partir da premissa de que as normas jurídicas possuem uma estrutura lógica de antecedente, hipótese ou descritor; seguido de um conseqüente ou prescritor. Salientando-se que antecedente e conseqüente possuem critérios que o integram.

Assim, pensando-se nesses critérios é que se analisa a RMIT do ISS, tentando-se entender semelhanças ou aderências possíveis ao fenômeno de economia compartilhada, Uber, objeto de estudo.

No Antecedente da regra matriz cabível ao ISS, tem-se o critério material adstrito ao verbo, seguido de seu complemento, em: prestar serviço. “O ISS incide, assim, **sobre a prestação de serviços**. Aqui repousa o núcleo da regra matriz do tributo, é esse, portanto, seu critério material.” (GRUPENMACHER, 2014, p. 74, grifo nosso). Ainda, esclarecendo-se, “o critério material revela o núcleo da regra matriz de incidência e indica o fato tributável, o qual há de ser identificado pela busca de um verbo agregado ao complemento.” (GRUPENMACHER, 2014, p. 84).

Ainda compondo o antecedente da regra matriz, tem-se o critério espacial definido como o local em que se completa o serviço. “O critério espacial é a indicação do local em que se reputa ocorrido o fato jurídico tributário e pode estar explicitamente indicado na lei instituidora do tributo ou não, hipótese em que é dedutível o arquétipo constitucional, estando invariavelmente ligado à competência impositiva.” (GRUPENMACHER, 2014, p. 86). Sobre o critério espacial, a mesma autora arremata que o mesmo está implícito na norma constitucional a qual atribui a competência aos Municípios para instituição do ISS. Logo, o critério espacial é o local em que se efetiva a

prestação.

O critério temporal também compõe o antecedente da regra matriz. “O critério temporal é aquele em que **se ultima a prestação** e o critério espacial, por sua vez, é o local em que se completa o serviço.” (GRUPENMACHER, 2014, p. 75, grifo nosso). Ainda, a mesma autora assevera que “o critério temporal indica que o momento em que se reputa ocorrido o fato jurídico-tributário trata-se da condicionante de tempo do comportamento da pessoa física ou jurídica.” (GRUPENMACHER, 2014, p. 99).

Em continuidade aos esclarecimentos acerca da regra matriz do ISS, passa-se ao seu conseqüente, que possui o critério pessoal expresso como “o sujeito passivo, destinatário constitucional tributário, é o prestador do serviço. O sujeito ativo é o Município, onde efetivamente tenha ocorrido a prestação do serviço.” (GRUPENMACHER, 2014, p. 75). Realça-se, pelo viés da mesma autora que “a cada um dos Municípios que integram a Federação compete tributar apenas serviços que, positivamente, tenham sido prestados dentro de seu território.” (GRUPENMACHER, 2014, p. 103).

Já o critério quantitativo do conseqüente consiste na base de cálculo que “por inferência do disposto no art. 156, III, do texto constitucional, há de ser **a remuneração do serviço**. É esse o único critério apto a determinar a quantificação do critério material da hipótese”. (GRUPENMACHER, 2014, p. 75, grifo nosso); ainda, o art. 7º da LC 116/03, dispõe que: “A base de cálculo do imposto é o preço do serviço”; sobre a **alíquota** “seus limites mínimo e máximo devem estar estabelecidos em **lei complementar**, por expressa determinação do inciso I do § 3º do artigo 156, introduzido pelo artigo 2º da Emenda Constitucional (EC) 37, sendo de forma concreta e específica, estabelecida nas legislações municipais ordinárias instituidoras do ISS”. (GRUPENMACHER, 2014, p. 75, grifo nosso).

Arrematando, ainda, a regra apresentada por Carvalho (2013, p. 334):

Hipótese:

Critério material: prestar serviço de qualquer natureza, excetuando-se os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de telecomunicação;

Critério espacial: âmbito territorial do Município;

Critério temporal: momento da prestação do serviço.

Consequência:

Critério pessoal: sujeito ativo: Município e Distrito Federal; sujeito passivo: prestador de serviço;

Critério quantitativo: base de cálculo: preço do serviço; alíquota: aquela prevista na legislação do imposto.

Exposta a Regra Matriz de Incidência do ISS se faz necessária uma análise acerca da lista de serviços anexa à Lei Complementar n. 116/2003, do Decreto-lei n. 406/68 e da Lei Complementar n. 56/87, na abrangência de taxatividade, exemplificação ou extensão.

Carvalho (2013, p. 316), bem esclarece a lista de serviços constantes do Decreto-lei n. 406/68; Lei Complementar n. 56/87; Lei Complementar 116/03, como passíveis de tributação por meio do ISS. Acresce-se, ainda, a importância das alterações trazidas pela Lei Complementar

Realça-se que a Lei Complementar 116/03, seguida de suas alterações pela Lei Complementar 157/16, “[...] encontra fundamento de validade no inciso I do art. 146, combinado com a alínea a do seu inciso III” (MACEDO, 2009).

Parte-se da abordagem de Grupenmacher (2014, p. 76) que defende a taxatividade da lista de serviços anexa à Lei Complementar n. 116/2003. Na mesma direção tem-se que “a lista de serviços da Lei Complementar 116/03 é taxativa, de maneira que só podem ser tributados os serviços nela arrolados” (PAULSEN, 2017, p. 367). Esse mesmo autor (2017), em que pese a clareza no tocante a taxatividade, admite uma leitura extensiva de cada item ao enquadramento de serviços correlatos.

Corroborar-se com a ideia de taxatividade por apreço ao que preceitua a Constituição Federal, a qual estabelece que os Municípios possam tributar serviços de qualquer natureza, desde que estejam expressamente previstos em lei complementar.

Ainda, tratando-se de ISS, há que tecer considerações acerca da prestação de serviços, haja vista que o critério material expresso na Regra Matriz de Incidência Tributária do ISS é prestar serviço. No entanto, mesmo antes de focar-se na prestação em si, há que seguir-se o exemplo do saudoso Barreto (2005) e expressar-se a definição do conceito de serviço. Nessa diretriz, através da análise sistêmica, o renomado autor assevera:

Do exame sistemático da Constituição - convém reiterar – serviço é o esforço de pessoas desenvolvido em favor de outrem, com conteúdo econômico, sob regime de direito privado, em caráter negocial, tendente a produzir uma utilidade material ou imaterial. Ressaltamos que se trata de esforço humano a terceiros. É inafastável a existência de dois polos: alguém desenvolve uma atividade humana em favor de outrem, aquele que o recebe. (BARRETO A. F., 2005, p. 63).

Nessa toada, Barreto (2005), ainda enfatiza a necessidade da existência do mencionado esforço para com o outro produza uma utilidade material ou imaterial, ou seja, para o autor (2005) não se cogita em serviço se este for executado para si próprio, mas sim em favor do outro. E nesse viés, é que se oportuniza a existência do prestar serviço. Aquele que presta, prestará em favor do outro.

Destaca-se que no tocante a tributação do serviço prestado tem-se que “[...] só é tributável a prestação de serviço, e não seu consumo, a sua fruição, a utilidade ou a sua utilização.” (BARRETO A. F., 2005, p. 30)

Compreende-se sobre o serviço prestado tributável, conforme já mencionado, pela taxatividade da Lista Anexa da LC 116/03, alterada pela Lei Complementar 157/16. No entanto, não se despreza a observância da preponderância da obrigação de fazer, em detrimento a obrigação de dar, para fins de possibilidade de inserção em LC quanto à incidência de ISS.

Nesse íterim, há que se vislumbrar a presença de Conflito de competência entre Estados e Municípios, quando da definição de serviço passível de ISS ou de ICMS. Sobre o contexto, apresenta-se o entendimento jurisprudencial abaixo:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. DELIMITAÇÃO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA ENTRE ESTADOS E MUNICÍPIOS. ICMS E ISSQN. CRITÉRIOS. SERVIÇOS DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA. SÚMULA 156 DO STJ. 1. Segundo decorre do sistema normativo específico (art. 155, II, § 2º, IX, b e 156, III da CF, art. 2º, IV, da LC 87/96 e art. 1º, § 2º, da LC

116/03), a delimitação dos campos de competência tributária entre Estados e Municípios, relativamente à incidência de ICMS e de ISSQN, está submetida aos seguintes critérios: **(a) sobre operações de circulação de mercadoria e sobre serviços de transporte interestadual e internacional e de comunicações incide ICMS; (b) sobre operações de prestação de serviços compreendidos na lista de que trata a LC 116/03 (que sucedeu ao DL 406/68), incide ISSQN; e (c) sobre operações mistas, assim entendidas as que agregam mercadorias e serviços, incide o ISSQN sempre que o serviço agregado estiver compreendido na lista de que trata a LC 116/03 e incide ICMS sempre que o serviço agregado não estiver previsto na referida lista.** 2. As operações de composição gráfica, como no caso de impressos personalizados e sob encomenda, são de natureza mista, sendo que os serviços a elas agregados estão incluídos na Lista Anexa ao Decreto-Lei 406/68 (item 77) e à LC 116/03 (item 13.05). Consequentemente, tais operações estão sujeitas à incidência de ISSQN (e não de ICMS), Confirma-se o entendimento da Súmula 156/STJ: "A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS." Precedentes de ambas as Turmas da 1ª Seção. 3. Recurso especial provido. Recurso sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08. STJ - REsp: 1092206 SP 2008/0220511-9, Relator: Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, Data de Julgamento: 11/03/2009, grifo nosso).

Outro ponto que merece atenção em relação à incidência do ISS, consiste em se averiguar se a cobrança deve ser no local da prestação do serviço, ou se no local do estabelecimento do prestador. Assim, ao investigar-se a doutrina e a jurisprudência pátria, observaram-se divergências. Em que pese excertos do voto do Min. Castro Meira no RESP n. 1.160.253/MG em que entende ser a municipalidade competente para cobrança do ISS a do local do estabelecimento do prestador de serviços, segue-se a linha doutrinária expressa a seguir.

Sobre o contexto, busca-se a análise de Grupenmacher, (2014, p. 94) a qual sintetiza que as decisões do STJ são diferentes em relação à mesma matéria, configurando a insegurança que é exposto o contribuinte, abalando o princípio da confiança legítima e o da boa fé. Entende-se que o tributo deve ser recolhido no local em que se concretiza o fato jurídico-tributário, com base no que estabeleceu o legislador constituinte, o ISS é devido no local em que efetivamente foi prestado e ultimado o serviço. Essa ideia é preceituada por Grupenmacher, (2014). Após evidenciados segmentos sobre a incidência do ISS, discorrer-se, a seguir, delineamentos acerca do ICMS no âmbito da competência tributária estadual.

Competência Tributária Estadual – ICMS

Inicia-se a abordagem pelo Imposto Sobre Circulação De Mercadorias (ICMS – Serviços), seguida do ICMS – Serviços Prestado no Exterior; ICMS – Importação; ICMS – Comunicação e, finalmente o ICMS – Transporte. Realçando que as Regras Matrizes que também interessam ao objeto de estudo, qual seja a tributação ao serviço de Uber são: o ICMS – Serviços e o ICMS – Transporte, as quais serão dispensadas detalhadas análise no Capítulo próximo.

Resgatada a base conceitual da RMIT, expressa por Carvalho (2015b), parte-se da base legal de ICMS-Serviços, qual seja o art. 155, II, da CRFB/88, para construção da Regra Matriz. Desse modo, a partir da inspiração de Chiesa (2014), parte-se para construção da **Regra Matriz de Incidência Tributária do ICMS – Serviços**.

Assim, no antecedente tem-se como critério material o de prestar serviços de comunicação e transportes transmunicipais. Já o critério espacial é o território dos respectivos Estados instituidores e do Distrito Federal. Enquanto o critério temporal é o momento indicado pela lei. (CHIESA, 2014)

Em se tratando do conseqüente, tem-se o critério pessoal em que o sujeito ativo consiste nos Estados e Distrito Federal, ou quem ele indicar, respeitadas as atividades privativas da Administração Pública, as quais não podem se delegadas; e o sujeito passivo é o prestador ou a quem ele indicar, respeitados os limites impostos pelo sistema. E, por fim, o critério quantitativo, se expressa pela base de cálculo, consubstanciada no valor do serviço prestado e a alíquota, adstrita aquela prevista na legislação do Estado, respeitadas os parâmetros fixados pelo Senado.

Buscando-se a demonstração da estruturação de Regra Matriz cabível ao ICMS, apresenta-se o ICMS-Transporte que possui em sua hipótese o Critério material de prestar serviços de transportes transmunicipais; o critério espacial será qualquer lugar que o serviço seja prestado, desde que situado sob o manto da lei estadual. (CARVALHO, 2015). E o critério temporal consistirá no momento indicado pela lei. Seguindo tem-se o conseqüente expresso no critério pessoal em que o sujeito ativo são Estados e Distrito Federal, ou quem ele indicar, respeitadas as atividades privativas da Administração Pública, as quais não podem se delegadas e o sujeito passivo será o transportador, desde que a prestação de serviços seja efetuada de um para outro Estado ou para o Distrito Federal ou do Distrito Federal para outro Estado ou de um Município para outro estando situados dentro de uma mesma unidade federativa. (CARVALHO, 2015). Quanto ao critério quantitativo, a base de cálculo é o valor do serviço prestado e a alíquota poderá ser interna se o transporte for entre Municípios em um mesmo Estado e externa, se a prestação do serviço de transporte exigir a ultrapassagem do território de mais de um Estado. (CARVALHO, 2015).

Esclarecida a Fundamentação Teórica basilar da pesquisa, passa-se a discorrer sobre o ambiente empresarial do Uber, de modo a possibilitar o conhecimento do fenômeno analisado, buscando-se o entendimento da aderência desta à tributação adequada.

AMBIENTE EMPRESARIAL: UBER

O ambiente empresarial apresentado compõe o segmento de economia compartilhada, também denominada por economia colaborativa. Sobre esse contexto, define a autora:

[...] a economia colaborativa cria mercados que permitem a troca de bens e o surgimento de novos serviços, resultando em altos níveis de atividade econômica, incentivando o empreendedorismo e a utilização plena da capacidade dos bens e serviços; além disso, é estruturada de forma descentralizada e não hierarquizada e monopolizada. (PAYÃO, 2016, p. 13)

Ao tratar-se sobre o ambiente empresarial de UBER, tem-se como gênese a ideia de se oferecer serviço de transporte de passageiros em carros luxuosos. A idealização seguida da fundação, ocorreu em 2009, por Garret Camp e Travis Kalanick, na São Francisco (Califórnia). Essa atividade, então, passou a existir a partir de meados do ano de 2010, via aplicativo destinado para tal fim. Em sequência, a partir dessa data, houve a expansão do serviço também para táxi aéreo por helicóptero na cidade de Nova Iorque. Desse modo, desde sua operacionalização inicial até a atualidade, vem recebendo investimentos, de tal forma que se observa a expansão dessa atividade. (UBER, 2017)

Em relação ao exercício da atividade econômica, tem-se que os motoristas de UBER recebem remuneração pela empresa, a qual disponibiliza preços e trajetos, conforme horários e distância percorrida. Assim, o usuário realiza o pagamento à empresa de UBER e não diretamen-

te ao condutor do veículo. (UBER, 2017).

Ao ato de requisitar-se um transporte através de dispositivo eletrônico, chama-se “E-hailing”. Com a inserção dessa possibilidade à sociedade civil, é que surgem as discussões e diferenças quando se compara ao serviço de táxi, o qual é requisitado pelo passageiro através de ligação telefônica ou pela disponibilidade do condutor de carro autorizado e identificado como tal.

Ao comparar-se o serviço de transporte de passageiros realizado por meio de Uber e o convencional serviço de Táxi, identificam-se diferenças na operacionalização, bem como no estabelecimento desses serviços. Conforme exposto, o Uber operacionaliza-se por meio de um aplicativo virtual, o qual possui condutores previamente interessados e cadastrados para o desempenho da função, esses profissionais são considerados motoristas parceiros e, ainda não possuem aderência ao enquadramento normativo laboral/empresarial brasileiro, seja por relação de emprego ou relação de trabalho¹. Enquanto o Táxi precisa de uma licença pública, a qual prescinde de procedimento licitatório para realizar o serviço e, ainda, as chamadas ocorrem pela disponibilidade em pontos específicos ou pelo veículo em circulação, através de uma chamada telefônica ou aceno do passageiro, conforme o caso.

No Brasil, inicialmente, a existência de Uber não foi bem recebida pelos taxistas, principalmente pela forma diferenciada de possibilidade de oferecimento do serviço de transporte de passageiros. Entende-se que a onerosidade para obtenção de uma licença pública, bem como a tributação cabível aos taxistas acaba-os colocando numa situação de desvantagem econômica em detrimento ao Uber.

A seguir, com base no estudo sobre o percurso gerador de sentido, já apresentado nessa pesquisa, e, ainda, a partir das regras matrizes de incidência tributária de ISS e de ICMS, aqui dissecadas, busca-se entender o enquadramento normativo de tributação relativa à prestação do serviço em si, sobre a atividade de Uber.

ENUNCIÇÃO DA NORMA JURÍDICA DE TRIBUTAÇÃO EM RELAÇÃO AO UBER

Ao tratar-se desse tópico da pesquisa, resgata-se, brevemente, acerca do já evidenciado sobre a enunciação expressa como fonte do direito ao viés de Carvalho (2015 c). Assim, para o mesmo autor (2015 c, p. 69) o significado da expressão fontes do direito implica refletir-se sobre a circunstância de que regra jurídica alguma ingressa no sistema do direito positivo sem que seja introduzida por outra norma, que se pode chamar, de “veículo introdutor da norma”. Isso já nos autoriza a falar em “normas introduzidas” e em “normas introdutoras.” Desse modo, a essa dinâmica pode-se entender como a enunciação, já que os enunciados são as próprias normas.

Uber no contexto normativo

Após discorrer-se sobre a enunciação, procura-se a contextualização teórica exposta, com a prática acerca, inicialmente, aos aplicativos virtuais² destinados a contratação de trans-

¹ Esclarece-se que por não ser o foco da presente pesquisa o enquadramento funcional relativo ao motorista do Uber, é que não se discorrerá em profundidade acerca do assunto. No entanto, esclarece-se que uma relação de emprego, a qual se evidencia em vínculo empregatício, prescinde de requisitos tais quais: onerosidade, habitualidade, subordinação, pessoalidade. Já, a relação de trabalho, não está adstrita em absoluto a tais requisitos e pode ser operacionalizada através da existência de Microempreendedor Individual (MEI), bem como por Sociedade Unipessoal.

² Salienta-se que existe, além do Uber, outros aplicativos virtuais destinados ao transporte de passageiros, a exemplo o ‘99Taxis’.

porte de passageiros, em foco o Uber.

O meio social já pratica a utilização de aplicativos virtuais de atividade de economia compartilhada, e, esse fato é impulso à produção de enunciados, ou seja, à ocorrência da enunciação.

Assim, em pesquisa sobre as atividades do Poder Legislativo Federal, buscou-se a existência de Projetos de Lei, buscando a introdução de norma jurídica ao ordenamento ao que ensejou a publicação de Lei. São os ordenamentos: PL 530/2015; PL 726/2015; PL 28/2017; PLS 493/2017 e a LEI 13.640/2018

O PL 530/2015, não exige permissão do poder público para que os motoristas trabalhem, mas, tão somente, como microempreendedores individuais, que eles sejam cadastrados junto à prefeitura (ou governo do Distrito Federal) com a documentação adequada. (SENADO FEDERAL, 2017)

Já o PL 726/2015 estabelece um cenário de condições semelhantes ao do anterior às atividades dos aplicativos, e também determina que as autoridades municipais e distritais fiscalizem as atividades e práticas comerciais das empresas. Para isso, elas podem requisitar documentos e informações a seu critério. A recusa em entregá-los renderá multa. (SENADO FEDERAL, 2017).

Em abril de 2017, iniciou-se a tramitação do projeto de lei que restringe a atividade das empresas de transporte por aplicativo de celular no Brasil. O PL 28/2017, que intenciona alterar a Lei 12.587 de 3 janeiro de 2012, foi aprovado pela Câmara dos Deputados, estabelece que essas empresas são prestadoras de serviço público, dependente de regulamentação, e que os motoristas precisam de permissão para trabalhar. (SENADO FEDERAL, 2017).

O PL 28/ 2017 contribuiu a enunciação da Lei 13.640/2018, apresenta a Ementa:

Altera a Lei nº 12.587, de 3 de janeiro de 2012, para regulamentar o transporte remunerado privado individual de passageiros. (BRASIL, 2021).

Em continuidade a pesquisa da elucidação legislativa tem-se sobre o PLS 493/2017, tem-se que:

Altera a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, para estabelecer o local do embarque do tomador dos serviços de intermediação eletrônica de transporte privado individual previamente contratado por intermédio de provedor de aplicações da internet para fins de incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. (BRASIL, 2021).

Observou-se que os Projetos de Lei citados, bem como a Lei acima referenciada, resultaram na alteração da Lei 12.587/2012, não apresentaram, ainda, a suficiente elucidação à introdução normativa tributária esperada, haja vista a existência, no meio social, de atividade econômica compartilhada via aplicativo, carecendo de que sejam aparadas as lacunas. Assim, através da presente pesquisa, passa-se a sugerir, buscando-se, nesse momento o atingimento do objetivo geral proposto nos primórdios do desenvolvimento do presente estudo.

Buscando-se a preservação da coerência lógica, a partir das premissas estabelecidas, bem como convicções e posicionamentos jurídicos expostos na Fundamentação Teórica, analisa-se o cabimento tributário prescrito como ICMS Transporte a fim de buscar-se a adequação a contratação de transporte de passageiros através do aplicativo do Uber.

No entanto, o foco da presente pesquisa restringe-se ao aplicativo do Uber.

Como viés esclarecedor, traz-se o sentido de transporte, como negócio jurídico expresso por um “contrato em que uma pessoa ou empresa se obriga, mediante retribuição, a transportar, de um local para outro, pessoas ou coisas animadas ou inanimadas, por via terrestre, aquaviária, ferroviária ou aérea.” (CARVALHO, 2015, p. 778).

Realçando-se a base conceitual tem-se que no entender de Carvalho (2015), prestação de serviços de transporte, consiste em conduzir mercadorias, bens, documentos, cargas ou passageiros, de um lugar a outro, seja por quaisquer das modalidades: terrestre, aérea ou hidroviária. Nesse contexto é necessária a efetividade da prestação de serviços para que o ICMS incida, haja vista que a prestação do serviço de transporte é atividade fim, ou seja, é imprescindível a concretização da atividade fim. Ainda, cabe acrescentar a classificação expressa pela Lei 6.288/75, a qual identifica como espécies de transportes: modal, a mercadoria é transportada utilizando-se um único meio de transporte; segmentado, há diferentes veículos e diferentes transportadores com a responsabilidade; sucessivo, mercadoria para chegar ao destino precisa ser transportada em veículo da mesma localidade de transporte; intermodal, quando se utiliza duas modalidades de transporte.

Sobre a tributação de transporte de passageiros e cargas, há que se dizer da não importância se a contratada efetivará diretamente, ou não, a prestação de serviços de transporte, mas sim, que a ela caberá a responsabilidade pelo atingimento do destino ao que está sendo transportado, pessoas ou bens. Consoante o tipo de carga (pessoas ou coisas) e conforme a modalidade de locomoção (terrestre, aérea ou hidroviária), o objeto será sempre o transporte, devendo o transportador utilizar o veículo e responsabilizar-se pelos riscos próprios desse tipo de avença. (CARVALHO, 2015). Nesse viés, veja-se que o aplicativo Uber oferta a possibilidade ao atingimento do destino, por quaisquer dos veículos credenciados; o importante é que o passageiro tenha satisfeita sua intenção de deslocamento.

Por esse viés, entende-se que há a incidência do ICMS transporte no caso de o transporte ser efetuado por meio de veículo credenciado a aplicativo que possibilita a contratação do serviço de transporte, quando este tiver caráter transmunicipal, abarcando o critério material da RMIT. Importando-se o fato de o transportador conduzir a carga do ponto de partida ao destino estipulado. “Utilizar-se de meios próprios ou de terceiros não modifica a natureza das coisas: o contrato não tem modificada sua característica [...]” (CARVALHO, 2015, p. 780). Assim, em sendo o motorista terceirizado ou carro locado, situações essas que podem ocorrer quando do serviço de Uber, aplica-se o mesmo entendimento acima expresso, não importando o meio utilizado, mas o atingimento do objetivo de transportar de um local ao outro.

Agora, buscando-se o preenchimento dos critérios presentes na Regra Matriz de Incidência Tributária do ICMS Transporte, traz-se à análise o Parecer PGFN/CAT nº 57/13, assim, destaca-se alguns aspectos a partir da base legal e premissas.

Observa-se a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, art. 2º, in verbis:

Art. 2º O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

Esse diploma legal, segundo Parecer PGFN n. 57/13 apresenta: “[...] a partir da matriz constitucional, delinea o ICMS sobre transporte interestadual e intermunicipal, estabelecendo o critério material da hipótese de incidência tributária. Deve-se ressaltar que a leitura do critério material da Lei Complementar nº 87/1996, deve ser alinhada aos parâmetros oferecidos pelo texto constitucional.”

O mesmo diploma legal, citado pelo referido parecer, expõe o critério espacial, como o local em que se realiza o fato apto a ensejar a incidência do ICMS sobre transporte interestadual e intermunicipal. Veja-se:

Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

[...]

II - tratando-se de prestação de serviço de transporte:

onde tenha início a prestação;

Ainda o Parecer PGFN bem lembra que o último critério do prescritor da regra matriz da hipótese tributária do ICMS sobre transporte é o temporal, definido no Art. 12 da Lei Complementar nº 87/1996:

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

[...]

V - do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza.

A partir de todo exposto e fundamentado via revisão de literatura, tem-se por refutar parcialmente a hipótese da presente pesquisa traçada nos preâmbulos dessa investigação científica. O palpitante fundamento está, por já comentado, que se considera a lista anexa a LC 116/03, alterada pela LC 157/16, de cunho taxativo, ao que se passa a explicar: Não há nessa mencionada norma jurídica prescrição de atividade via aplicativo de Uber, ou seja, a LC não prescreve a prestação de serviço de transporte na modalidade de economia compartilhada, como se operacionaliza o Uber, no entanto, busca-se a taxatividade ao elemento descrito no item 16.2 do anexo da LC 116/03, qual seja: “16.02 - Outros serviços de transporte de natureza municipal.”

De outro modo, quando o trajeto for transmunicipal, o enquadramento tributário da atividade de economia compartilhada, qual seja o Uber, deve ser introduzido no ordenamento, a partir de normas já existentes, preservando-se a coerência sistêmica normativa intrínseca ao ICMS transporte quando atender ao critério material de prestar serviço de transporte transmunicipal.

Assim, ao vislumbrar-se o critério material exposto na regra matriz de incidência tributária do ISS, deverá por coerência, a tributação de competência municipal dentro dos limites de trajeto que não excedam o Município. De tal monta que, nesse viés de enquadramento tributário, há que se resgatar a taxatividade da lista anexa a LC 116/03, alterada pela LC 157/06, a qual versa in verbis:

16.01 - Serviços de transporte coletivo municipal rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros.

16.02 - Outros serviços de transporte de natureza municipal.

Diante do exposto, enfatiza-se que em se tratando de prestar serviço nos limites do Município, incidirá o ISS à atividade de Uber, mantendo-se a coerência do entendimento de taxatividade da lista anexa supramencionada, na prestação de serviço de transporte na territorialidade municipal, ao que enquadra em serviço de transporte de natureza municipal. E, em relação ao trajeto que ultrapasse os limites territoriais municipais, cabe a adequação do critério material da Regra Matriz de incidência tributária do ICMS transporte, no momento da prestação de serviço de transporte transmunicipal.

Esclarecendo-se, tem-se que para trajetos especificamente adstritos aos limites territoriais de um Município é passível a aplicação do ISS àquela tarifa e, quando o trajeto extrapolar limites territoriais municipais é cabível a incidência de ICMS – transporte. Assim, pode-se pensar em segregação de incidência tributária delimitando-se em separado, por trajeto a pertinência de um ou outro imposto.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo em finalização apresentou estrutura capitular preambulada pela introdução, momento em que foram traçadas contextualizações iniciais acerca do tema, preparando, assim, o leitor em deparar-se com o problema de pesquisa palpitante no seio jurídico. A partir, então, da propositura do objeto científico problemático, passível de investigação, é que foram traçados os objetivos de pesquisa como uma meta investigativa, a qual foi justificada a ponto de ser possível o apontamento de hipótese inicial resolutiva à questão temática.

Resgatando-se a proposta hipotética inicial, de que a norma jurídica mais adequada à tributação de atividades, tal qual Uber é pertencente à normatização de ISS, pelo fato de que a atividade compõe economia compartilhada, tem-se que: conforme embasamento na revisão de literatura, essa hipótese restou parcialmente refutada, principalmente por se adotar a premissa da taxatividade da LC 116/03, a qual foi alterada pela LC 157/06, ao que se entende também por taxativa. Em virtude do já exposto realça-se que a atividade de economia compartilhada Uber pode ser recepcionada pela regra matriz de incidência tributária do ICMS – Transporte no tocante ao trajeto transmunicipal e o ISS na taxatividade de serviço de transporte de natureza municipal. Há que se destacar atenção ao critério material descrito no antecedente da norma, para, em seguida o atendimento aos critérios espacial e temporal, passando-se ao consequente, em seus critérios pessoal e quantitativo.

Assim, por fundamento teórico a partir do percurso gerador de sentido da norma jurídica, da estrutura da regra matriz de incidência tributária ao prestar de serviço de transporte de natureza municipal, tem-se pela incidência do ISS à atividade de Uber na prestação serviço nos limites do Município, mantendo-se a coerência do entendimento de taxatividade, e, ainda, por segregação, a aplicação do ICMS Transporte, bem como a adequação do critério material da Regra Matriz de incidência tributária do ICMS transporte, quando a prestação de serviço de transporte for transmunicipal.

Esclarecendo-se, tem-se que para trajetos especificamente adstritos aos limites territoriais de um Município é passível a aplicação do ISS àquela tarifa e, quando o trajeto extrapolar limites territoriais municipais é cabível a incidência de ICMS – transporte. Desse modo, através da segregação de incidência tributária delimitando-se em separado, por trajeto a pertinência de

um ou outro imposto.

REFERÊNCIAS

- BARRETO, A. (2012). Curso de Direito Tributário Municipal. 2.ed. São Paulo: Saraiva.
- BARRETO, A. F. (2005). ISS na Constituição e na Lei. 2.d. rev.ampl.atual. São Paulo: Dialética.
- BRASIL (2021). Lei 13.640 de 26 de março de 2018. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/l13640.htm Acesso em: 16.11.2021
- CARRAZA, R. A. (2009). Curso de Direito Constitucional Tributário. Rio de Janeiro: Malheiros.
- CARVALHO, A. (2009). Teoria Geral do Direito: o construtivismo lógico semântico. São Paulo, SP: Tese de Doutorado em Filosofia do Direito - PUC/SP.
- CARVALHO, P. (2015a). Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência. São Paulo, SP: Noeses.
- CARVALHO, P. B. (2015b). Direito Tributário: linguagem e método. 6.ed. rev. ampl. São Paulo, SP: Noeses.
- CARVALHO, P. B. (2015c). Curso de Direito Tributário. 26.ed. São Paulo: Noeses.
- CHIESA, C. O. (2014). In: CHIESA, C. O. ISS e a LC n. 166. São Paulo: Dialética.
- ESTEVES, L. A. (2015). O mercado de transporte individual de passageiros: regulação, externalidades e equilíbrio urbano. Brasília: Departamento de Estudos econômicos.
- GRUPENMACHER, B. T. (2014). A regra matriz de incidência do imposto sobre serviços. In: CARVALHO, P. B. (Coord). Direito Tributário: entre a forma e o conteúdo. São Paulo: Noeses.
- LEGISLATIVA., A. (2017). Secretaria Geral da Mesa - Senado Federal. Projeto de Lei da Câmara n. 28/2017. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materiais/-/material/128659>: Acesso em:21.08.2017.e 28.11.2017.
- MACEDO, A. (2009). O critério espacial do ISS nas prestações de serviço intermunicipais. In: Comentários à Lei Complementar 116/03. São Paulo: MP Editora.
- PAULSEN, L. (2017). Curso de Direito Tributário Completo. São Paulo: Saraiva.
- PAYÃO, J. V. (2016). Economia colaborativa: o debate regulatório envolvendo a plataforma Airbnb (Dissertação de Mestrado em Direito). Marília: UNIMAR.
- SENADO FEDERAL, B. (2017). Chega ao Senao projeto que impõe restrições à atuação de aplicativos como o Uber. Brasília: <http://www12.senado.leg.br/noticias>.
- SENADO FEDERAL (2021). Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/131868>. Acesso em: 16.11.2021.
- UBER. (2017). UBER - Estudo prático. www.administradores.com.br.