

OS DESAFIOS DA TRIBUTAÇÃO DE CARROS AUTÔNOMOS NO BRASIL PÓS PANDEMIA.¹

THE CHALLENGES OF AUTONOM CARS TAXATION IN A POST PANDEMIC BRAZIL.



Recebimento em 06/05/2021

Aceito em 09/09/2021

Hiago Ferreira Côvo Evangelista Vieira²
Camila Meyer de Souza³
Murilo Teixeira Avelino⁴

RESUMO

O presente trabalho analisa os aspectos controversos referentes à tributação de empresas que disponibilizam carros autônomos, tanto sob a ótica do fisco, quanto do contribuinte. Examina-se, portanto, a natureza jurídica da atividade econômica desempenhada pelas empresas que exploram a atividade de disponibilização de carros autônomos, com vistas a determinar se esta atividade materializa o fato gerador do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza ou se deve incidir o enunciado nº 31 da Súmula Vinculante que prevê a inconstitucionalidade da incidência do ISSQN sobre operações de locação de bens móveis. Ainda, analisou-se se a tributação em questão seria classificada como analogia ou interpretação extensiva, sob a observância do princípio da legalidade tributária, na medida em que aquela é vedada pelo Código Tributário Nacional e esta foi permitida conforme decisão do STF no julgamento do RE 784.439. Isto posto, sem ter realizado o esgotamento do tema, o presente trabalho evidenciou a necessidade de um maior debate sobre os impactos no âmbito legal e tributário que a nova tecnologia trazida com a disponibilização de carros autônomos pode acarretar.

Palavras-chave: Tributação. Fisco. Contribuinte. Carros autônomos. Novas Tecnologias.

ABSTRACT

This essay analyzes the controversial aspects of the taxation of companies who are engaged in providing autonomous vehicles under both perspectives: the municipal tax authorities and the taxpayer. Therefore, this article examine the legal nature of the economical activity performed by companies who provides autonomous vehicles due to determine if this activity materializes the triggering event of the tax on services of any nature (ISSQN) or if should be applied the Binding Precedent nº 31 which established the unconstitutionality of the incidence of ISSQN on leasing of movable property transactions. Moreover, this essay also analyse if this taxation would be classified as analogy – that is prohibited by the National Tributary Code – or extensive interpretation, under the principle of tax legality according to the Supreme Court in the judgement of the extraordinary appeal nº 784.439. Thus, withouth exhausting the topic, this article highlighted

¹ Este artigo tem por fonte de inspiração o trabalho realizado com base no caso discutido no IV Tax Moot Competition Brazil no ano de 2020 que trouxe como caso paradigma a discussão acerca da tributação de carros autônomos fornecidos por meio de plataforma digital.

² Oficial de Justiça. Graduado com láurea pela Faculdade de Direito do Recife – UFPE. Pós-graduado em Direito Público. Pós-graduando em Direito Constitucional Aplicado.

³ Advogada graduada pela Faculdade de Direito do Recife – UFPE.

⁴ Bacharele e Mestre pela Universidade Federal de Pernambuco. Doutorando em Direito pela Universidade Federal da Bahia. Procurador da Fazenda Nacional, atualmente chefe da Divisão de Assuntos Fiscais da Procuradoria Regional da Fazenda Nacional na 5ª Região.



the need for a further debate on the legal and tax impacts that this new technology can bring with the provide of autonomous vehicles.

Keywords: Taxation. Tax Authorities. Taxpayer. Autonomous Vehicles. New Technologies.

1 INTRODUÇÃO

Sob a égide do Estado Democrático e Social de Direito, a Constituição Federal representa um ponto de equilíbrio entre a garantia dos direitos fundamentais dos contribuintes e a sobrevalorização dos direitos coletivos em detrimento dos meramente individuais.

A tributação, nesse sentido, assume particular relevância ao representar, simultaneamente, o mecanismo essencial de sobrevivência do Estado, através da arrecadação, bem como um instrumento de ingerência no patrimônio particular, capaz de estimular setores econômicos, máxime com a função extrafiscal dos tributos e de promover a equidade social, por meio de uma tributação equânime.

Ao lado dos direitos fundamentais, estão os deveres fundamentais e, dentre eles, o de pagar tributos. A partir do momento em que o homem se ordena em sociedade, cedendo parcela de sua liberdade a um ente suprasubjetivo e dele exigindo prestações (positivas ou negativas), impõe-se que financie a sua manutenção.

Debruçar-se sobre o estudo do Direito Tributário, destarte, requer não só a capacidade de compreender a ciência em seu estado atual, mas a habilidade para antever os próximos estágios da disciplina, a fim de que sejam estabelecidas as bases teóricas para o futuro.

Para isso, dedicar um olhar atento ao estudo das novas tecnologias é fundamental, porquanto o gestor público será obrigado a trabalhar, por muito tempo, com os efeitos econômicos deletérios da pandemia do Covid-19, de modo que a política tributária adotada acerca dos serviços e produtos inovadores (*cutting edge technology*), notadamente ligados à inteligência artificial (*robot tax*), será vital à superação deste estado de crise.

Nesse sentido, analisar-se-á, particularmente, a atividade desenvolvida por empresas que fornecem carros autônomos para o transporte individual intramunicipal de passageiros, por intermédio de aplicativos, realidade cada dia mais próxima, haja vista a já utilização de carros autônomos para serviços de entrega⁵. Como se vê, o estudo será centrado no fato gerador do ISSQN, porém as conclusões aqui adotadas transbordam o campo do referido imposto municipal, podendo ser aplicadas ao ICMS, no caso de transporte intermunicipal e interestadual.

Com efeito, a discussão assume especial relevo em razão de ter por plano de fundo o debate acerca do alcance do princípio da legalidade tributária estrita, notadamente em função dos temperamentos que o STF confere à matéria, de modo que a discussão sobre a natureza jurídica da atividade econômica em análise, para determinar quando há ou não prestação de serviços, é indissociável do exame acerca da extensão do princípio da legalidade, consoante a jurisprudência da Suprema Corte.

Assim, buscar-se-á estudar a matéria com o escopo de demonstrar em que estado se encontra o ordenamento jurídico nacional no que tange ao *robot tax*, bem como para propor

⁵ Dow Jones Newswires. **O novo plano da GM? Entregar comida com carro sem motorista**. Disponível em: <https://valor.globo.com/empresas/noticia/2019/01/04/o-novo-plano-da-gm-entregar-comida-com-carro-sem-motorista.ghtml>. Acesso em: 15/02/2020.

iniciativas de política tributária idôneas a conferir adequado tratamento tributário ao tema para que, desse modo, a um só tempo, a tributação da inteligência artificial seja o motor a atrair investimentos estrangeiros, que gerarão receita ao cofres públicos, bem como de emprego e renda, possibilitando a arrecadação tributária, e, conseqüentemente, o custeio das atividades essenciais desempenhadas pelo Estado.

2 DO CASO PARADIGMA HIPOTÉTICO ANALISADO

A proposta deste trabalho é analisar situação hipotética futura, visando avançar em temas que venham a surgir a respeito da tributação incidente sobre serviço contratado pela utilização de veículos autônomos. É de se considerar, portanto, que pessoas jurídicas empresárias venham a explorar a atividade de disponibilização de carros autônomos, contatados por intermédio de aplicativos, para deslocamento de usuários nos limites de determinado município, de modo que o usuário cadastra-se na plataforma digital e tenha acesso aos veículos, podendo deslocar-se, mediante a escolha de um ponto de partida e de chegada inseridos pelo aplicativo. Tudo de maneira remota e com participação humana apenas no polo contratante.

Para os fins da análise proposta por este trabalho, tem-se a análise da atividade de disponibilização de carros autônomos, contatados por intermédio de aplicativo gratuitamente disponibilizado aos *smartphones*, para deslocamento de usuários de modo que o usuário cadastra-se na plataforma digital e tem acesso aos veículos, podendo deslocar-se mediante a escolha de um ponto de partida e de chegada inseridos pelo aplicativo.

É comum, nesse contexto, que os Municípios estruturem sua administração tributária para promover a incidência de exação – através de lei municipal específica – sobre serviços de transporte intramunicipal individual de passageiros por intermédio de aplicativos. O surgimento de legislação do tipo foi impulsionado pela popularização de aplicativos como Uber, 99Pop, Cabify e congêneres. Nesse sentido, exsurge razoável que a municipalidade, que já tenha lei municipal específica para tributar serviços de transporte intramunicipal individual de passageiros por intermédio de aplicativos como Uber, 99Pop, Cabify e congêneres, venha compreender verificado o fato gerador da exação tributária no oferecimento do serviço de transporte intramunicipal ainda que disponibilizado pela utilização de veículos autônomos.

Tem-se, portanto, situação em que incide tributo sob serviço prestado a partir de veículos cuja automação é completa (MELO, 2021, p. 26), caracterizada pela desnecessidade de interferência humana em todas as etapas da atividade econômica desenvolvida pela empresa que ofereça o serviço ao público consumidor. Uma vez solicitado o veículo pelo aplicativo, ele irá até o local onde se encontra o usuário, guiado por sistema de GPS e de sensores, e deixa-o no seu destino também sem qualquer interferência humana, valendo-se de sistema inteiramente baseado em inteligência artificial.

O centro do debate que se quer adiantar, portanto, é a determinação da natureza jurídica da atividade desempenhada por empresa cujo objeto social é o oferecimento de serviço de transporte por veículo autônomo, uma vez que, embora tal atividade assemelhe-se aos aplicativos de transporte atualmente existentes no mercado (v.g. Uber, 99Pop e congêneres), afasta-se deles pela tecnologia utilizada.

Sintetizando, pretende-se determinar se a alteração do modo de operar, em função das novas tecnologias que se sucedem, tem o condão de transmutar a natureza desta, oferecendo contornos distintos para o fato jurídico que o afastam ou aproximam da regra de incidência

tributária. A pergunta fundamental que se busca responder é a seguinte: a utilização de carros autônomos para desempenhar o empreendimento descrito acima desnatura o fato gerador do ISSQN? Em outros termos, a interferência humana é pressuposto imprescindível à materialização de um serviço?

Sigamos na problematização através do exame da doutrina, da legislação e da jurisprudência que nos parecem servir de ferramentas contemporâneas adequadas à situação proposta.

3 DA NATUREZA JURÍDICA DA ATIVIDADE DESENVOLVIDA E DA SÚMULA VINCULANTE 31

3.1 DA PERSPECTIVA DO FISCO

Preliminarmente, frise-se que não há um conceito legal de serviço na lei federal de regência do imposto sobre serviço, nem na Constituição Federal, porém o CDC define serviço nos seguintes termos:

Art. 3º, § 2º Serviço é qualquer atividade fomecida no mercado de consumo, mediante remuneração, inclusive as de natureza bancária, financeira, de crédito e securitária, salvo as decorrentes das relações de caráter trabalhista.

Ocorre que o debate sobre incidência ou não do ISSQN deriva diretamente da natureza jurídica da atividade exercida pela empresa, o que, por seu turno, perpassa, necessariamente, pelo conceito de serviço.

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal⁶ estabeleceu o dever de aplicação do conceito jurídico de serviço em detrimento do conceito meramente econômico. Isso porque, pelo critério econômico, há prestação de serviço idônea a autorizar a cobrança do ISSQN quando uma pessoa transfere bem imaterial (serviço) a outra mediante remuneração (MARTINS, 2004, p. 42).

De seu turno, o critério jurídico estabelece, considerando a relação jurídica subjacente ao fato gerador do imposto em tela, que é necessário haver um negócio jurídico, um contrato, verbal ou escrito, que perfaça uma obrigação de fazer, em decorrência da qual ocorre a prestação do serviço e, conseqüentemente, há a materialização do fato gerador (JUSTEN FILHO, 1985, p. 90). Trata-se daquilo que se chama de propósito negocial.

Recentemente, o STF, no julgamento do RE nº 651.703/PR, alargou a concepção de serviço para estabelecer que o fornecimento de bens (obrigação de dar) conjugado com o fornecimento de serviço (obrigação de fazer) prestado com habitualidade e intuito de lucro configura serviço idôneo à tributação pelo ISSQN.

Logo, em que pese não haver qualquer intervenção humana com os **veículos** autônomos, verifica-se que a atividade desempenhada enquadra-se como serviço uma vez que a disponibilização dos veículos não descaracteriza a prestação do serviço, bem como, conforme demonstrar-se-á mais detidamente adiante, o veículo só é disponibilizado em decorrência direta do

⁶ Brasil. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário (RE) 116.121/SP**, de relatoria do Ministro Octavio Gallotti. Tribunal Pleno. Data de Julgamento: 11/10/2000, Data de Publicação: DJ 25/05/2001.

necessário deslocamento, de modo que, se inexistir deslocamento, não haverá disponibilização do veículo.

Nesse prisma, esclareceu a Suprema Corte que o dualismo obrigação de dar *versus* obrigação de fazer na conceituação de serviço não é suficiente para fins tributários, porquanto o oferecimento de utilidades a *outrem*, passível de configurar prestação de serviço, pode ou não estar associada com a entrega de bens, sem que isso desnature a prestação do serviço.

Com efeito, tomando em consideração a Lei nº 12.587/12, notadamente o Art. 11-B da Política Nacional de Mobilidade Urbana, percebe-se que o motorista humano é condição suficiente, mas não condição necessária à prestação do serviço de transporte. Não conforma o aspecto material da hipótese de incidência tributária a necessidade de haver um motorista humano na condução do veículo. Importa o deslocamento mediante paga.

Porquanto, inobstante a lei preveja requisitos específicos para o motorista pessoa física que efetua o transporte, não há o requisito de que, necessariamente, o transporte seja prestado desse modo. Ou seja, o que a lei estabelece é que quando o serviço for prestado por intermédio de motorista humano, a exemplo do funcionamento atual do Uber e 99Pop, será necessário obedecer aos requisitos legais específicos, porém não é absolutamente obrigatório que o serviço seja prestado por motorista pessoa natural, já que a lei não estabelece e nem poderia estabelecer que esta é a única forma de prestação do serviço de transporte individual privado de passageiros, sob pena de inconstitucionalidade por violação da livre iniciativa e da livre concorrência.

Além disso, deve-se ressaltar que o fato de inexistir motorista humano nos casos dos carros totalmente automatizados não tem nenhuma relevância para a materialização do fato gerador do ISSQN, porquanto a alteração na forma de prestação do serviço de transporte não muda a natureza deste, afinal, completa o suporte fático necessário ao fenômeno de incidência da norma de exação o deslocamento mediante paga. A forma de deslocamento é elemento acessório, irrelevante para o fenômeno de incidência. Em outros termos: prestado o serviço, há tributo a pagar.

Nesse contexto, admitir como correto o argumento de que a ausência de motorista transmuta a natureza da atividade desempenhada pela empresa, é cancelar o abuso das formas, tendente a dissimular a ocorrência do fato gerador do ISSQN, razão pela qual não se vislumbra qualquer hipótese de não incidência do referido imposto apenas pelo fato de os carros serem integralmente automatizados.

Não há de se falar em locação de bem móvel, de modo a incidir a Súmula Vinculante 31, posto que a disponibilização do bem móvel (carro) pressupõe a predeterminação de uma rota de deslocamento pelo usuário da plataforma. Em outras palavras, resta claro que a disponibilização do veículo é elemento que foge do núcleo essencial do propósito comercial, o que só ocorre porque há de existir um deslocamento, haja vista a necessária inclusão de rota de deslocamento no aplicativo antes da disponibilização do veículo e como condição necessária para tanto, razão pela qual, ressalte-se, não há de se falar em locação de bem móvel. Inclusive, é irrelevante que serviço seja prestado por carro, motocicleta ou outra espécie de veículo. Importa que seja prestado o serviço de deslocamento mediante pagamento.

Para fins de exaurir o argumento, destaca-se, por derradeiro, que a própria remuneração da empresa ocorre tendo por pressuposto o deslocamento. Isso porque, o modelo de negócio, ora analisado, pauta-se pela monetização em decorrência das variáveis tempo e distância, a fim de determinar-se o preço da prestação do serviço assim como ocorre nos aplicativos como Uber, 99Pop, Cabify e congêneres.

Destarte, ao solicitar o veículo e predeterminar a rota que este deve seguir, o usuário da plataforma fornece ao servidor da empresa os elementos necessários ao cálculo do tempo que a pessoa levará para deslocar-se em decorrência do percurso desejado, de modo que, se a pessoa não desejar deslocar-se, não inserindo, pois, uma rota previamente no aplicativo, não só a empresa deixará de ser paga, como também, e por consequência direta disso, não haverá a disponibilização do veículo.

Assim, ratificando o supra exposto, atesta-se que a atividade desenvolvida pelas empresas que possuem carros autônomos é, em verdade, um serviço de modo que deve incidir o ISSQN, posto que a mudança na forma de prestação do serviço de transporte, não tem o condão de transmutar a natureza jurídica do serviço para locação de bem móvel, ao contrário, há apenas a atualização do modo de disponibilização do serviço, afinal o deslocamento, pressuposto fundamental ao transporte, permanece inalterado.

3.2 DA PERSPECITVA DO CONTRIBUINTE

É fundamental considerar, como premissa básica, que as pessoas jurídicas empresárias que venham a explorar a atividade de disponibilização de carros autônomos, contactados por intermédio de aplicativos, para deslocamento de usuários nos limites de determinado município pode configurar em cessão de um bem móvel, ou seja, na atividade de locação de bem móvel.

Além disso, na atividade de disponibilização de veículos autônomos para que os usuários cadastrados na plataforma se transportem dentro dos limites do Município, verifica-se que os próprios clientes designam o local que querem ir durante a locação e, assim, utilizam-se de um bem móvel de condução inteiramente autônoma com tecnologia que envolve sensores de localização, GPS, infravermelho e câmeras de reconhecimento do ambiente.

Nesse sentido, é fundamental perceber que a atividade desempenhada pela empresa assemelha-se muito mais da atividade desempenhada por locadoras de veículos-do que aplicativos como Uber e 99Pop, razão pela qual não se configura a hipótese de incidência da prestação de serviços apta à incidência do ISSQN.

Conforme entendimento da Suprema Corte⁷, determinou-se que é de suma importância apurar se a atividade consignada na lista anexa da Lei Complementar 116/03 configura, efetivamente, uma prestação de serviço, tendo em vista que a mera inclusão da operação na lista anexa da LC 116/03 não transmuda sua natureza para serviço. Por outro lado, a falta de tipificação, isto é, a não previsão legal, afasta a incidência do ISSQN.

Diante do exposto, é necessário pontuar as características essenciais para a definição do que seria a prestação de serviços e a locação de bens móveis a fim de verificar que a utilização de carros autônomos pode desnaturar o fato gerador do ISSQN já que pode-se entender que tal atividade não se enquadra em hipótese de prestação de serviços, mas sim de locação de bem móvel.

De início, verifica-se que ambos os institutos são regulados pelo Código Civil (Lei nº 10.406/2002) e, desse modo, é obrigatória a observância do artigo 110 do Código Tributário Nacional que veda a alteração, o conteúdo e o alcance dos institutos, bem como os conceitos e formas de direito privado (BALEIRO e DERZI, 2018). Em síntese, há de prevalecer a definição de cada instituto e somente a prestação de serviços, que decorre da via direta do esforço humano,

⁷ STF - RE: 603136 RJ - RIO DE JANEIRO, Relator: Min. GILMAR MENDES, Data de Julgamento: 29/05/2020, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJe-149 16-06-2020.

é fato gerador do tributo do ISSQN. Referido entendimento, inclusive, já está consolidado na jurisprudência da Corte Suprema⁸:

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS) - LOCAÇÃO DE VEÍCULO AUTOMOTOR - INADMISSIBILIDADE, EM TAL HIPÓTESE, DA INCIDÊNCIA DESSE TRIBUTO MUNICIPAL - DISTINÇÃO NECESSÁRIA ENTRE LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS (OBRIGAÇÃO DE DAR OU DE ENTREGAR) E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS (OBRIGAÇÃO DE FAZER) - IMPOSSIBILIDADE DE A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA MUNICIPAL ALTERAR A DEFINIÇÃO E O ALCANCE DE CONCEITOS DE DIREITO PRIVADO (CTN, ART. 110) - INCONSTITUCIONALIDADE DO ITEM 79 DA ANTIGA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA AO DECRETO-LEI Nº 406/68 - PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - RECURSO IMPROVIDO.

Não se revela tributável, mediante ISS, a locação de veículos automotores (que consubstancia obrigação de dar ou de entregar), eis que esse tributo municipal somente pode incidir sobre obrigações de fazer, a cuja matriz conceitual não se ajusta a figura contratual da locação de bens móveis. Precedentes (STF). Doutrina." (Grifo nosso).

Portanto, referido argumento torna insustentável que o fisco se utilize, exclusivamente, da expressão "...e congêneres" para justificar a tributação da atividade de disponibilização de carros autônomos por meio de aplicativo à medida que o gênero das atividades desenvolvidas é diverso.

Isto posto, a atividade ora mencionada assemelha-se muito mais a uma locadora de veículos do que aos aplicativos Uber ou 99Pop, de modo que é imperiosa a incidência da Súmula Vinculante 31, entender de modo contrário seria afrontar o princípio constitucional da legalidade tributária.

Súmula Vinculante 31: É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis.

Segundo o Código Civil, na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder à outra o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição, enquanto a prestação de serviços envolve diretamente o esforço humano. A locação de bens móveis, portanto, configura verdadeira obrigação de dar, nos termos do artigo 565 do Código Civil. Nesse sentido, a jurisprudência do STJ⁹:

(...) 2.1. Da incidência do imposto sobre serviços sob locação máquinas com operador. **A locação de imóveis, locação de carros, máquinas e outros bens, sem motorista ou operador, não têm a incidência do ISS por não se caracterizar prestação de serviço e não ter previsão de incidência em Lei Complr. Com efeito, na simples locação (cessão de uso) de bens não ocorre a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), por ausente prestação de serviço, segundo mansa e pacífica orientação do plenário do Supremo Tribunal Federal (RE nº 116121/SP, julgado em 11/10/2000). Neste sentido, foi editada a Súmula nº 31 no STF: "É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) sobre operações de locação de bens móveis" Contudo, havendo a locação de bem (no caso, máquina) com operador, não paira dúvidas da incidência do referido imposto, por tratar-se de efetiva prestação de serviços, em que o bem objeto da locação é, na verdade, apenas utilizado pelo prestador do serviço como**

⁸ RE 446003 AgR, Relator Ministro Celso de Mello, Segunda Turma, julgamento em 30.5.2006, DJ de 4.8.2006.

⁹ STJ - REsp: 665476 MG 2004/0071734-6, Relator: Ministra ELIANA CALMON, Data de Julgamento: 04/05/2006, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJ 31/05/2006 p. 248RDDT vol. 133 p. 172.

instrumento de seu trabalho. (STF - Rcl: 14290 DF, Relator: Min. ROSA WEBER, Data de Julgamento: 13/09/2012, Data de Publicação: DJe-186 DIVULG 20/09/2012 PUBLIC 21/09/2012) (Grifo nosso).

Assim, possível defender que o aspecto material da hipótese de incidência do ISSQN é a conduta humana consistente em desenvolver um esforço visando a adimplir uma obrigação e, assim, é inconstitucional a instituição e a exigência de ISSQN em casos de atividades que se traduzem em obrigação de dar e não de fazer (BARRETO, 2012, p. 472-431).

No que diz respeito à necessidade de um motorista pessoa física para caracterizar a prestação de serviço, traz-se à luz a Lei nº 12.587, de 3 de janeiro de 2012, a qual instituiu as diretrizes da Política Nacional de Mobilidade Urbana, tendo a função de regular os aplicativos intermediários para prestação do serviço de locomoção individual, como Uber e 99pop.

O referido diploma legal é, até mesmo, repetitivo em vários artigos, dispondo da necessidade da figura, enquanto *persona* individual, para que haja a caracterização da prestação de um serviço, verificando-se a atividade remuneratória de transporte de passageiros. Conforme é visto no conceito posto no art. 4º, inciso X, *in verbis*:

Lei nº 12.587/2012. Artigo 4º, inciso X - transporte remunerado privado individual de passageiros: serviço remunerado de transporte de passageiros, não aberto ao público, para a realização de viagens individualizadas ou compartilhadas solicitadas exclusivamente por usuários previamente cadastrados em aplicativos ou outras plataformas de comunicação em rede.

Ainda, a lei expõe e realça a necessidade da figura do motorista, taxando a condições e requisitos para tal qualificação, como disposto no art. 11-B:

Lei nº 12.587/2012. Artigo 11-B. O serviço de transporte remunerado privado individual de passageiros previsto no inciso X do art. 4º desta Lei, nos Municípios que optarem pela sua regulamentação, **somente será autorizado ao motorista** que cumprir as seguintes condições:

I - possuir Carteira Nacional de Habilitação na categoria B ou superior que contenha a informação de que exerce atividade remunerada;

II - conduzir veículo que atenda aos requisitos de idade máxima e às características exigidas pela autoridade de trânsito e pelo poder público municipal e do Distrito Federal;

III - emitir e manter o Certificado de Registro e Licenciamento de Veículo (CRLV);

IV - apresentar certidão negativa de antecedentes criminais. Parágrafo único. A exploração dos serviços remunerados de transporte privado individual de passageiros sem o cumprimento dos requisitos previstos nesta Lei e na regulamentação do poder público municipal e do Distrito Federal caracterizará transporte ilegal de passageiros. (Grifo).

Assim, fica claro que a presença da figura do motorista é condição essencial para caracterizar o serviço de transporte remunerado privado individual de passageiros, em não havendo motorista, não há como exigir que se cumpram as exigências que se fazem presentes no sentido de taxação de cobrança do ISSQN.

Dessa forma, ante ao vácuo legislativo no ordenamento brasileiro, fica nítida que é possível a argumentação de que as empresas que disponibilizam carros autônomos exercem a atividade de

locação de bens móveis e, assim, tornando indevida a cobrança de ISSQN pelo fisco municipal, uma vez que, não ocorre prestação de serviço nas atividades desenvolvidas pela empresa.

4 DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE ESTRITA: INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA X ANALOGIA

4.1 DA PERSPECTIVA DO FISCO

O princípio da legalidade estabelece que a instituição de tributos depende de lei em sentido estrito, nos termos do Art. 150, I da CF/88 e do Art. 97, I do CTN. Isso significa que o Município deverá, através do Poder Legislativo local, criar uma lei municipal, instituindo o Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza, haja vista ser sabido que não é possível cobrá-lo com fundamento exclusivo na Constituição Federal, nem na lei federal de regência.

Além disso, a regra matriz de incidência, a fim de dar plenitude ao princípio da legalidade, deve definir cinco aspectos fundamentais para viabilizar a cobrança do referido imposto, a saber, aspectos material, temporal, espacial, pessoal e quantitativo. Decerto, o aspecto mais importante para esta análise é o material, afinal cabe a ele determinar a hipótese de incidência, descrevendo normativamente o evento que materializa o fato jurígeno, isso é, o fato gerador da obrigação tributária (CASTRO, LUSTOZA; GOUVÊA, 2018, p. 38-39).

Diante disso, deve ser mencionado que não é todo e qualquer aspecto da regra matriz de incidência que está sujeito ao princípio da legalidade, uma vez que, quando o Supremo Tribunal Federal recepcionou o Art. 97 do CTN, ficou estabelecido, *a contrario sensu*, que as matérias que não estivessem ali elencada não estariam submetidas a este princípio (ALEXANDRE, 2017. p. 132), como, por exemplo, a atualização monetária da base de cálculo do tributo, nos termos do Art. 97, §2º, do CTN e da Súmula 160 do STJ.

Nesse sentido, há de se observar, ainda, que, como o ISSQN tem potencial de criar uma guerra fiscal em prejuízo do pacto federativo, o legislador definiu, através de lei complementar federal, diversos aspectos da disciplina desse tributo, notadamente estabelecendo a lista de serviços que constituem fato gerador do Imposto Sobre Serviços.

Adentrando ao cerne do debate, o item 16 da Lista Anexa à Lei nº 116/2013 estabelece como fato gerador do ISSQN o serviço de transporte de natureza municipal, *in verbis*:

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, **tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa**, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

(...)

16 – Serviços de transporte de natureza municipal.

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

16.02 - **Outros serviços de transporte de natureza municipal.** (Grifo nosso).

Em recente decisão, o Supremo Tribunal Federal estabeleceu que, embora a lista anexa à Lei nº 116/2013 seja taxativa, ela admite interpretação extensiva, consolidando, assim, a

jurisprudência da Corte e ratificando o entendimento do STJ nesse mesmo sentido, de modo que foi fixada a seguinte Tese de Repercussão Geral¹⁰:

Tema 296 de Repercussão Geral: É taxativa a lista de serviços sujeitos ao ISS a que se refere o art. 156, III, da Constituição Federal, admitindo-se, contudo, a incidência do tributo sobre as atividades inerentes aos serviços elencados em lei **em razão da interpretação extensiva**. (Grifo nosso).

No que tange, especialmente, ao princípio da legalidade em face das novas tecnologias, é possível extrair da jurisprudência da Suprema Corte, Recurso Extraordinário nº 838.284, a determinação para que o Legislador valha-se de “cláusulas gerais”, porquanto “a ortodoxa legalidade tributária, absoluta e exauriente deve ser afastada em razão da complexidade da vida moderna e da necessidade de adaptação da legislação tributária à realidade em formação” (CASTRO; LUSTOZA; GOUVÊA, 2018, p. 70).

Destaque-se que o julgado supra é relativo às taxas cobradas pelo exercício do poder de polícia, entretanto não há qualquer impedimento de que seja aplicada a mesma *ratio* aos demais tributos, afinal, onde há a mesma razão deve existir o mesmo direito.

Nessa esteira, o STF vem decidindo, face às novas tecnologias, que “o Tribunal não pode se furtar a abarcar situações novas, consequências concretas do mundo real, com base em premissas jurídicas que não mais são totalmente corretas”, nos termos do que foi decidido da ADI nº 1.945. Em outras palavras, não pode o Judiciário parar no tempo ante a realidade fática que está em constante evolução.

Desse modo, frise-se:

É fato que a jurisprudência do STF vinha sendo construída no sentido de aceitar “flexibilizações” da Legalidade, isto é, de afastar o dogma da “tipicidade cerrada”. Portanto, admitindo que o legislador infraconstitucional se valha de cláusulas gerais e conceitos indeterminados para fixar critérios a partir dos quais o Executivo, por regulamento, concretiza o mandamento legal. Por certo, não há como sustentar a ideia de que possa o legislador ser exaustivo; muito mais o que dele se espera é que seja suficientemente claro, para que o intérprete possa conhecer sua ordem. Daí não surpreender se reconheça ao Executivo o papel de concretizar o mandamento legal. Desse modo, o STF já vem, há muito, reconhecendo que ao caráter principiológico da determinação conceitual exige, que não passa de mandamento de otimização: espera-se do legislador clareza suficiente, mas não exaustiva. (SCHOUERI; FERREIRA; LUZ, 2021, p. 10).

Assim, constata-se que o legislador, ciente da impossibilidade de que a legislação acompanhe *pari passu* as inovações tecnológicas que se sucedem cotidianamente, vale-se de técnica legislativa legítima, ratificada pela Suprema Corte, antecipando-se à problemática apresentada, para evitar que todo o aparato do Poder Legislativo tenha de ser mobilizado a cada nova forma de prestação de um serviço.

Repise-se, como demonstrado no tópico 3.1, que não há locação de bens móveis, mas sim, única e exclusivamente, uma inovação na forma, ou seja, no modo de prestação do serviço de transporte de passageiros, haja vista o transporte ser inerente à disponibilização de carros autônomos.

Nesse sentido, não se pode concluir pela inaplicabilidade do ISSQN uma vez que tributa-se não só o serviço prestado nos termos supra, mas também as atividades congêneres. Esse ponto

¹⁰ **Recurso Extraordinário nº 784.439**. Relatora: Min. Rosa Weber, julgado em 29/06/2020. Supremo Tribunal Federal. DJE 15/09/2020.

é fundamental ao deslinde da controvérsia, ao passo que materializa verdadeira técnica de interpretação extensiva, reputada legítima pela Suprema Corte no julgamento do RE 784.439.

Dessa forma, note, por oportuno, que não há de se falar em tributação por analogia, o que é expressamente vedado pelo CTN, posto que o seu pressuposto é a existência de uma lacuna no ordenamento jurídico, afinal, trata-se de forma de integração e não de interpretação do direito. Ao contrário, na interpretação extensiva, a norma interpretada já existe, cabendo ao intérprete apenas ampliar seu espectro de incidência, a fim de materializar a vontade do Legislador. A analogia, por seu turno, refere-se à ausência de norma para situações semelhantes àquela já disciplinada pela norma cuja aplicação à nova situação é pretendida. (FERRAZ JUNIOR, 2001, p. 292-294)

Nesse sentido, no caso em tela, tem-se uma interpretação extensiva, visto que a fixação do sentido da norma é delegada ao intérprete através da expressão “...e congêneres” (HARADA, 2019), haja vista que, conforme já explicado, não deve o legislador disciplinar *ipse literis* todas as formas de prestação de um serviço, em todas as suas modalidades, até porque é impossível fazê-lo, razão pela qual é necessário fazer uso de cláusulas genéricas, sob pena de, a cada inovação tecnológica, ter-se por letra morta a disciplina normativa positivada pelo Legislador.

Por fim, sob o ponto de vista extrafiscal e econômico, não tributar a atividade desenvolvida pelas empresas que disponibilizam carros autônomos implicaria na criação de uma vantagem artificial de mercado em prejuízo da livre concorrência, afinal, ~~os~~ estar-se-ia tributando de forma diversa atividades que têm a mesma natureza jurídica, bem como contribuintes que se encontram em posição equivalente.

4.2 DA PERSPECTIVA DO CONTRIBUINTE

Não se pode esquecer que o princípio da legalidade é uma garantia fundamental, configurando-se como cláusula pétrea ao passo que garante ao contribuinte um “estatuto” onde emerge sobranceira a segurança jurídica, o outro lado do princípio da confiança na lei fiscal, razão pela qual deve ser interpretada ampliativamente em favor do cidadão. (CALMON, 2016, p. 306).

Nesse sentido, é extremamente temerário que a Suprema Corte ratifique uma interpretação que relega à discricionariedade do Fisco a definição do fato gerador, já que afastar a “ortodoxa legalidade tributária, absoluta e exauriente”, conforme acima exposto, em favor de cláusulas gerais, nada mais é do que conferir à parte hiper suficiente da relação jurídico-tributária indevidos poderes para dizer, discricionária e unilateralmente, quando há ou não o fato gerador, ao arrepio da disciplina legislativa do tributo.

Ou seja, a um só tempo o STF amplia sobremaneira os poderes da Fazenda Pública em prejuízo da segurança jurídica do contribuinte, haja vista a relativização do princípio da legalidade; bem como permite ao Poder Executivo arvorar-se em funções eminentemente legislativas, afinal, sob pena de violação da tripartição dos poderes, não pode o Executivo prever, por via interpretativa, fato gerador não instituído pelo Legislativo, porquanto a ânsia arrecadatória do Estado deve ser alvo de amplo debate no Parlamento e não pautada pela discricionariedade do governante.

Destarte, o que se verifica, no caso em tela, é que é imprescindível que a regulação das novas tecnologias, na seara da legislação tributária, seja específica e clara, dentro dos limites constitucionais, especialmente quando os critérios de interpretação e integração do Direito não se mostrarem suficientes para tal finalidade (OLIVEIRA, 2019, p. 96).

Com efeito, a partir do momento em que a Fazenda Pública passa a cobrar exação sem que haja previsão legal, tal cobrança corresponde a parcela indevida, que acaba por se inserir, de forma confiscatória, na esfera patrimonial do contribuinte, o que é vedado pelo texto constitucional.

A importância, portanto, de uma regulamentação específica e clara advém do fato de que, além do contribuinte ter que cumprir a obrigação principal referente ao pagamento do tributo, ele ainda deve observância às obrigações acessórias como emitir notas fiscais, fornecer informações sobre receita efetiva e os impostos apurados nas operações, folhas de pagamento, encargos gerados, bem como do fato de que o exercício de competência tributária deriva diretamente do exercício do poder de império do Estado, mormente da autonomia municipal, requerendo, portanto, tratamento adequado tratamento legislativo (MACHADO, 2015, p. 35).

Sendo assim, o contribuinte necessita de uma lei clara, específica e expressa para que cumpra com as duas obrigações tributárias, a principal e a acessória, uma vez que o princípio da legalidade tributária aproxima-se, nesse ponto, do grau de especificidade exigido pelo princípio da legalidade penal, de modo que *nullum tributum, nulla poena sine lege*. Deste modo, Estado de Direito e a legalidade na tributação são considerados termos equivalentes por ser essencial ao Estado de Direito o respeito ao princípio da reserva de lei em matéria tributária (CALMON, 2016, p. 303).

Desse modo, a lei tributária deve ser exauriente no que tange à previsão de um fato gerador, assim como o é quando prevê um crime, posto que, se assim não for, haverá uma tributação por analogia, o que é expressamente vedado pelo Código Tributário Nacional.

Diante disso, percebe-se que o fato gerador estabelecido em função da atividade desempenhada pelo Uber e 99Pop não se confunde com o empreendimento da empresa que disponibiliza veículos autônomos, conforme exposto no subcapítulo 3.2 deste trabalho. Logo, se não há previsão específica do fato gerador, há patente inconstitucionalidade da cobrança de ISSQN para as referidas empresas, afinal há uma lacuna no ordenamento jurídico tributário.

Nas palavras do ex-Ministro do STF, Sydney Sanches, a analogia consiste em aplicar a uma hipótese, não prevista em lei, disposição relativa a caso semelhante em concordância com os seguintes requisitos (CASSONE, 2017, p. 147):

- a) é indispensável que o fato considerado, ou a relação jurídica contratual, tenha sido tratado ou tratada especificamente pelo legislador;
- b) este, todavia, regulou situação que apresenta certo ponto comum de contrato, certa coincidência ou semelhança com a não regulada;
- c) a regra adotada pelo legislador para a situação regulada, levou em conta, sobretudo, aquele mesmo ponto comum, de coincidência ou semelhança, com a situação não regulada (em suma, a *ratio iuris* deve ser a mesma para ambas as situações).

Frise-se, a descrição normativa da atividade tributável deve ser exauriente e especificamente prevista pelo Legislador, sob pena de, diante de lacuna legislativa, chancelar-se, por via transversa, uma tributação analógica, em clara afronta do Código Tributário Nacional, posto que, se o fato gerador diverge daquele previsto na lei municipal, não há de se falar em interpretação extensiva, afinal, a natureza jurídica das atividades não se confunde.

Porquanto, no caso do Uber, 99Pop e aplicativos congêneres, temos a seguinte problemática que resulta em duas situações jurídicas diferentes: (i) o serviço de intermediação eletrônica do transporte oferecido pela empresa operadora por meio de uma plataforma, o

aplicativo, com a finalidade de operacionalizar o transporte privado de passageiros; e (ii) a efetiva prestação de serviços realizada pelo motorista cadastrado na plataforma.

Desse modo, a empresa operadora cobra uma taxa ou comissão sobre o serviço prestado, como forma de remuneração pelo espaço cedido virtualmente em sua base de dados e layouts de e-commerce, assim, referido contrato de intermediação se assemelha, portanto, ao contrato de corretagem. Ocorre que, por ausência de previsão expressa do referido serviço na Lista Anexa da Lei Complementar nº 116/2003, o Município tributa o referido serviço com base no item 10.02 da Lista que se refere ao “agenciamento, corretagem ou intermediação de títulos em geral, valores mobiliários e contratos quaisquer” (OLIVEIRA, 2019, p. 101).

Outrossim, no nosso ordenamento jurídico, a Constituição Federal, através do artigo 146, inciso III, alínea “a”, nos revela que cabe à Lei Complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a definição de tributos, suas espécies, a relação aos impostos discriminados na Constituição Federal e os respectivos fatos geradores, base de cálculo e contribuintes.

A tributação do ISSQN necessita de dois atos legislativos, o primeiro é a Lei Complementar, que atualmente é a de nº 116/2003, que tem a competência de definir a lista de serviços que podem ser tributados pelo ISSQN e o segundo é a Lei do Município que possui a competência de instituir o tributo e prever todos os aspectos da hipótese de incidência - pessoal, espacial, temporal, material e quantitativo.

Acerca dessas limitações, nas palavras de Hugo de Brito Machado (2010, p. 424), o fato gerador do imposto é definido pela lei municipal, mas esta definição há de respeitar os limites fixados pela lei complementar, que, por seu turno, não pode ultrapassar os limites decorrentes da norma da Constituição Federal que atribui competência aos Municípios.

Assim, como não há, no nosso regramento jurídico, lei em sentido estrito que permita a tributação do ISSQN de locação de veículos de condução inteiramente autônoma, há de ser afastada a incidência do ISSQN sobre essas atividades por falta de previsão legal, de modo que eventual cobrança de parcela tributária não autorizada por lei, implicaria em flagrante inconstitucionalidade por ofensa ao princípio da legalidade.

É importante, portanto, que o Brasil siga a prática mundial que tem sido pautada pela necessidade de efetiva criação de novos tributos para abarcar as tecnologias que estão surgindo, a exemplo do que aconteceu no Reino Unido, com serviços digitais e *softwares*; em Portugal, com o “*uber tax*”; e na Itália, com o Imposto sobre Valor Agregado (FACHIN; BEVILACQUA, 2021, p. 72).

Por último, sob a perspectiva extrafiscal, destaca-se que a busca incessante por arrecadação burocratiza a desestimula o empreendedorismo, o qual é capaz de alavancar a retomada do desenvolvimento econômico, ainda mais no período pós pandêmico, de modo que é, no mínimo, questionável buscar-se, a qualquer custo, tributar a atividade de pessoas jurídicas empresárias que venham a explorar a atividade de disponibilização de carros autônomos (MELO, 2021, p. 3).

Em síntese, os carros autônomos representam justamente aquilo que se propõe à próxima década no Brasil: a mobilidade urbana como um aliado para as dinâmicas de uma inovação tecnológica pautada na sustentabilidade e na inclusão social. Não caberia, pois, onerar-se a relação que se estabelece entre a Empresa e os locatários através do ISSQN, tendo em vista tal tributação que desestimularia a concretização de uma política que o próprio legislador decidiu por fomentar, criando um cenário de incongruência.

Portanto, é fundamental que o debate não se esvaia pela necessidade de o Estado arrecadar a qualquer custo, pois a segurança jurídica é valor preponderante e a própria natureza do tributo não se restringe à arrecadação, são diversos valores e consequências que se interligam e inter-relacionam diretamente com os fatores de produção dentro da lógica mercadológica.

Isto posto, atividade desenvolvida por estas empresas sendo inovadora tecnologicamente, carece do devido debate legislativo sobre a própria função parafiscal da tributação uma vez que pode gerar o desestímulo ou até mesmo a perda dos atores de produção relacionados a atividade empresarial desenvolvida. Em tempos, no que a própria Constituição Federal, constitucionalizou os princípios da preservação e da função social da empresa, é, no mínimo, contraditório, taxar uma atividade financeira, sem medir as consequências e os impactos para o mercado.

Ante a todo exposto, a própria essência da função do Tributo aponta a inconstitucionalidade da tributação de ISSQN como se tal atividade fosse semelhante àquela exercida por aplicativos como Uber e 99pop.

O debate legislativo não pode ser suprimido, a extra fiscalidade é condição *sine qua non* para que ocorra a taxação de uma atividade empresarial, é preciso que o Legislador defina e pondere as consequências da tributação, senão, estar-se-ia colocando todos os atores e fatores de mercado em clara situação de vulnerabilidade, ficando a margem da sociedade, ao bel prazer de cobranças ilegais e inconstitucionais pelo fisco.

5 CONCLUSÃO

Buscou-se, no presente artigo, sem pretensão de esgotar o tema, discutir os aspectos controversos referentes à tributação de empresas que disponibilizam carros autônomos tendo em vista que tanto o fisco quanto o contribuinte possuem importantes argumentos ao seu favor.

Referida problemática baseia-se no fato de que, na contemporaneidade, a rapidez e a constância da inovação tecnológica causam diversos impactos nas relações sociais e jurídicas, inclusive no âmbito tributário, bem como causam rupturas nas estruturas econômicas já existentes.

Assim, analisou-se a legislação tributária hodierna em face das novas tecnologias, com vistas a determinar sua aplicabilidade, de modo que no caso de pessoas jurídicas empresárias que venham a explorar a atividade de disponibilização de carros autônomos, verificou-se que há um impasse quanto ao conceito de serviço para o seu enquadramento como uma atividade similar aos aplicativos de transportes de passageiros com o Uber e 99pop ou, se, por outro lado, referida atividade deve ser classificada como locação de bem móvel.

A importância da referida classificação decorre do fato de que é ela quem irá definir qual tributo incidirá na atividade de disponibilização de carros autônomos ou, ainda, se é necessária a criação de uma regulamentação específica para a referida tributação ante o possível vácuo legislativo.

Nesse sentido, entender pela criação de uma normativa específica, implica, portanto, a necessidade de criação de normas e leis específicas a fim de regular a tributação dos carros autônomos e, assim, evitar conflitos no âmbito administrativo e judiciário, bem como trazer mais segurança jurídica sob a observância do princípio da legalidade tributária.

Por fim, destaca-se que a jurisprudência do STF permite a tributação de novas tecnologias sem a previsão exauriente do fato gerador, técnica que não configura taxação por analogia, embora mitigue o princípio da legalidade tributária. Porém, inobstante a isso, entende-se que o caminho mais seguro, a fim de evitar decisões judiciais divergentes e insegurança jurídica idônea a

desestimular investimentos no país, ainda mais no pós pandemia do COVID-19, é a previsão legislativa expressa de novos fatos geradores, quando a inovação tecnológica for tal que represente a criação de uma nova espécie de fato imponible.

REFERÊNCIAS

- ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário**. 11. ed. Salvador: JusPodivm, 2017.
- BALEEIRO, Aliomar e DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. E-book.
- BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. 2. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2012.
- CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2017.
- CASTRO, Eduardo M. L. Rodrigues; LUSTOZA, Helton Kramer; GOUVÊA, Marcus de Freitas. **Tributos em espécie**. 5. ed. Salvador: JusPodivm, 2018.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2016.
- FACHIN, Edson; BEVILACQUA, Lucas; MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Tributação e novas tecnologias – software: mercadoria serviço ou nova realidade**. Tributação e novas tecnologias. Indaiatuba/SP: Editora Foco, 2021.
- FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- HARADA, Kiyoshi. **Fato gerador do ISS**. Disponível em: <http://haradaadvogados.com.br/fato-gerador-do-iss-2/>. Acesso em: 27 fev. 2021.
- JUSTEN FILHO, Marçal. **O imposto sobre Serviços na Constituição**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2015.
- MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual de Imposto sobre Serviços**. São Paulo: Atlas, 2004.
- MELO, Álisson José Maia; MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Tributação e novas tecnologias**. Indaiatuba/SP: Editora Foco, 2021.
- NEWSWIRE, Dow Jones. **O novo plano da GM? Entregar comida com carro sem motorista**. Disponível em: <https://valor.globo.com/empresas/noticia/2019/01/04/o-novo-plano-da-gm-entregar-comida-com-carro-sem-motorista.ghtml>. Acesso em: 15/02/2020.
- OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. **Tributação na economia digital**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.
- SCHOUERI, Luís Eduardo; FERREIRA, Diogo Olm; LUZ, Victor Lyra Guimarães. **Legalidade tributária e o Supremo Tribunal Federal: uma análise sob a ótica do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277**. São Paulo, SP: IBDT, 2021.