



Universidade do Estado do Rio de Janeiro

Centro de Ciências Sociais

Faculdade de Direito

Renan Menezes Chagas

Propostas de alteração constitucional da tributação relativa ao consumo de bens tangíveis e intangíveis: análise das ineficiências do sistema atual, dos riscos para o federalismo fiscal brasileiro e dos principais benefícios pretendidos

Rio de Janeiro

2021

Renan Menezes Chagas

Propostas de alteração constitucional da tributação relativa ao consumo de bens tangíveis e intangíveis: análise das ineficiências do sistema atual, dos riscos para o federalismo fiscal brasileiro e dos principais benefícios pretendidos

Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Direito, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: cidadania, estado e globalização. Linha de pesquisa: finanças públicas, tributação e desenvolvimento.

Orientador: Prof. Dr. Luís Cesar Souza de Queiroz

Rio de Janeiro

2021

CATALOGAÇÃO NA FONTE
UERJ/REDE SIRIUS/BIBLIOTECA CCS/C

C433 Chagas, Renan Menezes.

Propostas de alteração constitucional da tributação relativa ao consumo de bens tangíveis e intangíveis: análise das ineficiências do sistema atual, dos riscos para o federalismo fiscal brasileiro e dos principais benefícios pretendidos / Renan Menezes Chagas. - 2021.

329 f.

Orientador: Prof. Dr. Luís Cesar Souza de Queiroz.

Dissertação (Mestrado). Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Direito.

1. Tributação - Teses. 2. Direito tributário - Teses. 3. Impostos - Teses. I. Queiroz, Luís Cesar Souza de. II. Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de Direito. III. Título.

CDU 347.73

Bibliotecária: Angélica Ribeiro CRB7/6121

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta tese, desde que citada a fonte.

Assinatura

Data

Renan Menezes Chagas

Propostas de alteração constitucional da tributação relativa ao consumo de bens tangíveis e intangíveis: análise das ineficiências do sistema atual, dos riscos para o federalismo fiscal brasileiro e dos principais benefícios pretendidos

Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Direito, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: cidadania, estado e globalização. Linha de pesquisa: finanças públicas, tributação e desenvolvimento.

Aprovada em 26 de maio de 2021.

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Luís Cesar Souza de Queiroz (Orientador)
Faculdade de Direito – UERJ

Prof. Dr. Gustavo da Gama Vital de Oliveira
Faculdade de Direito – UERJ

Profa. Dra. Bianca Ramos Xavier
Fundação Getúlio Vargas

Rio de Janeiro

2021

DEDICATÓRIA

À minha mãe, Andréa, meu abrigo em todos os momentos
e meu pedaço do Céu na Terra.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, agradeço a Deus e a Nossa Senhora por todas as experiências de fé até hoje vivenciadas, com a certeza de que há tempo para tudo e inexistente promessa que não se concretize. Em sequência, aos meus familiares, em especial a minha mãe, Andréa: sua ternura fez de mim a pessoa que sou hoje e as palavras aqui expostas são pequenas demais perto de sua grandiosidade. Obrigado por me ensinar o caminho do amor!

Ao meu orientador e professor, Luís Cesar Souza de Queiroz, por todas as problematizações pontuais que contribuíram para o desenvolvimento do trabalho, bem como pela compreensão, paciência, humildade, gentileza e aprendizado, meu muito e especial obrigado.

Ao professor e membro da Banca Examinadora, Gustavo da Gama Vital de Oliveira, a quem tive o privilégio de trabalhar e aprender na Procuradoria Geral do Município do Rio de Janeiro, além dos períodos em sala de aula, registro meu agradecimento pelas críticas cruciais a este trabalho, com a paciência e humildade que lhe são características.

À professora e membro da Banca Examinadora, Bianca Ramos Xavier, por todas as vezes que, ao longo desses anos, suscitou em mim a paixão pelo Direito Tributário e me fez compreender que não há limites para sonhar e que objetivos podem ser alcançados, a minha especial admiração e meu eterno carinho.

A todos os professores da Linha de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento que tive a honra e privilégio de conviver, bem como a toda equipe administrativa do Programa de Pós-Graduação da UERJ, meu muito obrigado.

A todos os amigos que a vida me trouxe e aos novos que a UERJ me presenteou, mestrandos e doutorandos, que contribuíram com este trabalho, em especial a Ana Carolina Barreto, Karolina Quintão, Luíza Monteiro e Mariana Lopes que sempre me incentivaram nos momentos de cansaço quando o tempo se fez breve, meu especial obrigado pela amizade e carinho neste longo caminho.

Por fim, aos grandes amigos da Procuradoria Geral do Município do Rio de Janeiro, bem como aos Procuradores e servidores, sobretudo os da Biblioteca, que, muitas vezes, deram cor aos meus dias nublados. A elaboração deste trabalho não seria possível sem o incentivo e a alegria de todos vocês, a quem deixo meus sinceros agradecimentos.

“A força do direito deve superar o direito da força.”

Rui Barbosa

RESUMO

CHAGAS, Renan Menezes. *Propostas de alteração constitucional da tributação relativa ao consumo de bens tangíveis e intangíveis: análise das ineficiências do sistema atual, dos riscos para o federalismo fiscal brasileiro e dos principais benefícios pretendidos*. 2021. 329 f. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2021.

No Brasil, a tripartição da tributação sobre o consumo, em descompasso com o que se observa em outras nações, acarreta externalidades indesejadas, ao estabelecer uma base de incidência altamente fragmentada setorialmente. Ademais, a existência de uma legislação extremamente complexa, caracterizada por uma profusão de alíquotas, exclusões de base de cálculo, benefícios fiscais e regimes especiais, abre espaço a situações de extrema litigiosidade, não só entre os próprios entes federados, como também entre os fiscos e contribuintes. Nesta toada, o presente trabalho procurou apontar as ineficiências do Sistema Tributário atual, sob a perspectiva da tributação relativa ao consumo de bens tangíveis e intangíveis, considerando a dificuldade de conceituação das materialidades tributáveis, a complexidade fiscal, o desestímulo à competitividade e a guerra fiscal entre Estados e Municípios. Ademais, pretendeu-se elaborar uma análise dos riscos para o federalismo fiscal brasileiro, a partir da edição da PEC nº 45/2019 e da PEC nº 110/2019, e verificar se os principais benefícios pretendidos foram ou não atendidos, a partir da substituição de vários tributos pelo Imposto sobre (Operações com) Bens e Serviços (IBS), sem a pretensão de esgotar todas as discussões envolvidas, dada a complexidade do tema ora analisado.

Palavras-chave: Sistema Tributário Nacional. Bens Tangíveis e Intangíveis. Federalismo Fiscal.

IBS.

ABSTRACT

CHAGAS, Renan Menezes. *Constitutional amendment proposals in taxation related to the consumption of tangible and intangible goods: analysis of the inefficiencies of the current system, the risks for Brazilian fiscal federalism and the main intended benefits*. 2021. 329 f. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2021.

In Brazil, the tripartition of taxation on consumption, out of step with what is observed in other nations, entails unwanted externalities, by establishing a highly fragmented tax base by sector. Furthermore, the existence of an extremely complex legislation, characterized by a profusion of tax rates, exclusions from the calculation base, tax benefits and special regimes, makes room for situations of extreme litigation, not only among federal entities, but also among tax authorities and taxpayers. So, the present work sought to point out the inefficiencies of the current Tax System, from the perspective of taxation related to the consumption of tangible and intangible goods, considering the difficulty of conceptualization of taxable materialities, the fiscal complexity, the discouragement to competition and the tax competition between states and municipalities. In addition, the intention was to elaborate an analysis of the risks to Brazilian fiscal federalism, from the edition of PEC No. 45/2019 and PEC No. 110/2019, and verifying whether the main intended benefits were met or not, from the replacement of various taxes by the Tax on (Transactions with) Goods and Services (IBS), without intending to exhaust all the discussions involved, given the complexity of the topic analyzed here.

Keywords: National Tax System. Tangible and Intangible Goods. Tax Federalism. IBS.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
1 OS PROBLEMAS DA ATUAL TRIBUTAÇÃO TRIPARTIDA RELATIVA AO CONSUMO DE BENS TANGÍVEIS E INTANGÍVEIS.....	14
1.1 A tripartição da tributação relativa ao consumo de (e a transações com) bens tangíveis e intangíveis	14
1.2 As dificuldades na delimitação conceitual das materialidades tributáveis.....	18
1.2.1 <u>O conceito de serviço no âmbito do ISS</u>	<u>18</u>
1.2.2 <u>Os conceitos de serviços de comunicação, de telecomunicação, de valor adicionado e de mercadoria no âmbito do ICMS</u>	<u>61</u>
1.3 A complexidade da tributação	85
1.4 O desestímulo à competitividade	90
1.5 A guerra fiscal entre Estados e Municípios: o conflito ISS versus ICMS.....	98
2 AS PROPOSTAS CONSTITUCIONAIS DE ALTERAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO RELATIVA AO CONSUMO.....	103
2.1 Por que denominar “Propostas de Alteração do Sistema Tributário Nacional” e não “Propostas de Reforma Tributária”?.....	103
2.2 O Imposto sobre Bens e Serviços (IBS – PEC nº 45/2019)	112
2.3 O Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS – PEC nº 110/2019)	131
3 AS PROPOSTAS CONSTITUCIONAIS DE ALTERAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO RELATIVA AO CONSUMO E OS RISCOS PARA O FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO	148
3.1 A origem do Federalismo e o modelo norte-americano.....	148
3.2 O Federalismo cooperativo do modelo alemão.....	154
3.3 O surgimento do Federalismo e sua evolução no contexto brasileiro	158
3.3.1 <u>A Constituição de 1934 e a delimitação das competências tributárias municipais.....</u>	<u>163</u>
3.3.2 <u>Os entraves da Constituição de 1946 e a Emenda Constitucional nº 18/1965.....</u>	<u>165</u>
3.3.3 <u>A densificação do Federalismo na Constituição de 1967 e a Emenda Constitucional nº 1/1969</u>	<u>168</u>
3.3.4 <u>A Carta Democrática de 1988 e o papel da lei complementar na resolução dos conflitos de competência.....</u>	<u>171</u>
3.4 Os impactos das propostas de alteração do Sistema Tributário Nacional no	

contexto do federalismo fiscal	175
3.4.1 <u>A PEC nº 45/2019 e a centralização normativa na lei complementar nacional</u>	175
3.4.2 <u>A PEC nº 110/2019 e a discriminação vertical de rendas: a inversão do modelo constitucional vigente de repasses fiscais</u>	184
4 ANÁLISE DAS PROPOSTAS CONSTITUCIONAIS DE ALTERAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO RELATIVA AO CONSUMO COMO CONTRIBUIÇÃO PARA A REDUÇÃO DOS PROBLEMAS DE DELIMITAÇÃO DE CONCEITOS RELATIVOS À COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA, DE GUERRA FISCAL, DE COMPLEXIDADE DA TRIBUTAÇÃO E DE DESESTÍMULO À COMPETITIVIDADE	190
4.1 A unificação das materialidades do ISS e do ICMS soluciona os problemas de delimitação de conceitos, no que tange à demarcação da competência tributária, em especial no caso do download e do streaming?	190
4.2 A unificação das materialidades do ISS e do ICMS soluciona os problemas da guerra fiscal entre Estados e Municípios?	208
4.3 As propostas de alteração do Sistema Tributário Nacional representam um redutor de complexidade ou apresentam novas complexidades	212
4.4 As propostas de alteração do Sistema Tributário Nacional teriam a aptidão de estimular a competitividade, sobretudo no caso das <i>TVs por assinatura e das OTTs de vídeo</i>?	224
CONCLUSÃO	228
REFERÊNCIAS	239
ANEXO 1 - Proposta de Emenda Constitucional (PEC) nº 45/201	250
ANEXO 2 - Proposta de Emenda Constitucional (PEC) nº 110/2019	303

INTRODUÇÃO

Ao lado das Reformas Previdenciária e Trabalhista, a Reforma Tributária é uma necessidade do próprio Sistema Tributário Nacional, cada vez mais complexo e regressivo. A última grande reforma em matéria fiscal ocorreu na década de 60, a partir da Emenda Constitucional nº 18/1965. Na oportunidade, o Sistema Tributário foi reconfigurado e o seu modelo de tributação, atribuído aos três níveis da Federação, permanece até os dias atuais.

Ocorre que a tripartição da tributação sobre o consumo, em descompasso com o que se observa em outras nações, gera efeitos indesejados, como bem apontado pelo Centro de Cidadania Fiscal – CCiF¹, em seus estudos, tais como: *i*) base de incidência altamente fragmentada setorialmente; *ii*) legislação extremamente complexa, caracterizada por uma profusão de alíquotas, exclusões de base de cálculo, benefícios fiscais e regimes especiais; e *iii*) cobrança do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) no Estado de origem nas transações interestaduais, o que, em tese, abriria espaço para a guerra fiscal entre os Estados, entre outros.

Nesse sentido, o presente trabalho tem por objetivo analisar três aspectos: *i*) apontar as ineficiências do Sistema Tributário atual (dificuldade na conceituação das materialidades tributáveis, complexidade fiscal, desestímulo à competitividade e guerra fiscal), sob a perspectiva da tributação relativa ao consumo de bens tangíveis e intangíveis; *ii*) avaliar os riscos para o federalismo fiscal brasileiro com a edição da PEC nº 45/2019 e a PEC nº 110/2019; e *iii*) verificar se os principais benefícios pretendidos foram ou não atendidos, a partir da substituição de vários tributos pelo Imposto sobre (Operações com) Bens e Serviços (IBS).

Embora se tenha notícia acerca da criação de Comissão Mista Temporária, através do Ato Conjunto do Presidente do Senado Federal e do Presidente da Câmara dos Deputados nº 01/2020, “*destinada a consolidar o texto da Reforma Constitucional Tributária*”, serão analisadas a PEC nº 45/2019 e a PEC nº 110/2019, de forma isolada, considerando os textos originais editados por suas respectivas Casas Legislativas.

¹ Centro de Cidadania Fiscal – CCiF. *Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços*. Versão 2.2, 2019, p. 02-03. Disponível em: <https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/NT-IBS-v2_2.pdf>, acessado em 29/04/2021.

Com efeito, antes de adentrar na estruturação deste estudo, convém apontar a metodologia de pesquisa a ser utilizada. Em relação aos possíveis reflexos causados pela alteração do Sistema Tributário Nacional na estrutura federalista brasileira, será realizada pesquisa documental, uma vez que estar-se-á extraindo inferências teóricas dos próprios textos das Propostas de Emenda Constitucional. Além disso, o trabalho também se valerá de pesquisa dogmática, pois analisará a ordem jurídica existente e a interpretação já conferida por teóricos quanto ao documento normativo em elaboração. Por fim, serão abordados estudos de caso com o intuito de melhor compreender a evolução do conceito de materialidades tributáveis, na qual se fará revisões bibliográfica e jurisprudencial sobre os temas correlacionados.

Nesse sentido, o trabalho foi estruturado da seguinte forma.

No primeiro capítulo, será traçado um panorama dos problemas da atual tributação tripartida relativa ao consumo de bens tangíveis e intangíveis, sobretudo em relação aos Estados e Municípios, considerando a evolução conceitual e as teorias criadas acerca do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), bem como sua configuração e interpretação na Constituição de 1988, demonstrando as premissas invocadas pelo Supremo Tribunal Federal, que servem de apoio à tributação das novas tecnologias, em especial as operações envolvendo o *download* e o *streaming*. Em sequência, serão analisados os conceitos de serviço de comunicação, de telecomunicação, valor adicionado e mercadoria – inclusive a digital – para fins de incidência do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS).

Ainda no mesmo capítulo, serão apresentados outros problemas enfrentados no atual sistema tributário, além da dificuldade de delimitação conceitual de materialidades tributáveis, tais como: complexidade tributária, desestímulo à competitividade e guerra fiscal, inclusive no contexto da tributação das operações de *download* e *streaming*, considerando aspectos relacionados à litigiosidade e à assimetria fiscal entre segmentos da telecomunicação.

Já o segundo capítulo, terá por objeto o estudo do Imposto sobre (Operações com) Bens e Serviços (IBS), constante nos textos das PECs nºs 45/2019 e 110/2019, considerando seus pontos convergentes e divergentes, ressaltando, inclusive, os motivos pelos quais as proposições não veiculam propostas de *Reforma Tributária*, mas de *alteração do Sistema Tributário Nacional*.

O terceiro capítulo abordará os riscos que a edição da PEC nº 45/2019 e a PEC nº 110/2019 possam acarretar para o federalismo fiscal brasileiro. Inicialmente, serão expostos o surgimento do Federalismo e a diferença entre o modelo norte-americano (federalismo por subordinação) e o alemão (federalismo por cooperação). O capítulo ainda abordará a evolução

do federalismo no contexto brasileiro a partir da Constituição de 1934, os entraves proporcionados pela Constituição de 1946, a densificação na Carta Magna de 1967 com pontos sensíveis no que tange ao Pacto Federativo, além da ampliação da competência tributária da União outorgada pela Emenda Constitucional nº 1/1969. Não menos importante, será analisada a atribuição da competência tributária em três níveis no contexto da Constituição de 1988, bem como o papel da lei complementar e seus limites na resolução dos conflitos de competência.

O reflexo que a PEC nº 45/2019 promove com a centralização normativa do novo imposto em lei complementar Nacional, editada pela União, suscita questões como a existência ou não de garantias aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios quanto à forma e aos limites da cobrança e dos repasses do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), considerando a instituição simultânea por todos os entes federados das alíquotas aplicáveis (competência compartilhada e reduzida²) e o papel centralizador do Comitê Gestor Nacional na repartição das receitas tributárias.

Paralelamente, no tocante à PEC nº 110/2019, abordar-se-á a responsabilidade dos Estados pelo repasse fiscal, com a possível arrecadação do Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS), levantando-se questionamentos sobre a inversão do modelo constitucional vigente – *de cima para baixo* – e os impactos que sobrevierem com a possibilidade desta mudança.

Com os esclarecimentos apresentados, o quarto capítulo verificará se os principais benefícios pretendidos foram ou não atendidos pelas Propostas de alteração do Sistema Tributário Nacional, a partir da unificação das materialidades do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS). Assim, será avaliado se as proposições apresentam ou não soluções para os problemas apresentados no primeiro capítulo (dificuldade na conceituação das materialidades tributáveis, complexidade fiscal, desestímulo à competitividade e guerra fiscal), ou se geram novas externalidades.

² Embora o artigo 24, I, da Constituição Federal de 1988, disponha acerca da competência concorrente da União, dos Estados e do Distrito Federal para legislar sobre direito tributário, no âmbito do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) da PEC nº 45/2019, a competência atribuída aos entes subnacionais é reduzida, de sorte que cabe somente à União instituir o tributo, porém todos os entes tributantes estão autorizados a estabelecer suas próprias alíquotas. Assim, haja vista que o Constituinte Reformador não atribuiu aos entes subnacionais a possibilidade de se debruçar sobre todos os aspectos do tributo, opta-se por denominar de *competência compartilhada* ao invés de competência concorrente. Em relação aos Municípios, a competência compartilhada (ainda que reduzida) também é outorgada pela Constituição Federal, na forma do artigo 30, III.

Por fim, todos os temas tratados serão considerados ao final desta dissertação, procurando não só responder aos questionamentos suscitados, mas também permitir uma apreciação pormenorizada dos reflexos tributários – materiais e processuais – que a aprovação de uma das Propostas pode gerar na estrutura do Sistema Tributário Nacional.

1 OS PROBLEMAS DA ATUAL TRIBUTAÇÃO TRIPARTIDA RELATIVA AO CONSUMO DE BENS TANGÍVEIS E INTANGÍVEIS

1.1 A tripartição da tributação relativa ao consumo de (e a transações com) bens tangíveis e intangíveis

Preliminarmente, antes de estudar a tripartição da tributação relativa ao consumo, é necessário compreender o que significa o termo *consumo*. Segundo o dicionário Aurélio, *consumo* representa o “*uso que se faz de bens e serviços produzidos*”³. Nesse contexto, o termo *consumo* ostenta conotação ampla e não só engloba transações de toda a cadeia de consumo⁴ como também aquelas que não seriam propriamente consumo, a exemplo da importação para revenda e da importação para integração ao ativo fixo, tributados pelo Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS).

Segundo Erika Araújo⁵, no direito comparado, é possível identificar quatro modalidades de determinação da base de cálculo na tributação sobre o consumo, a saber: *i*) seletiva, somente alguns bens de consumo são tributados; *ii*) geral, em que todos os bens sujeitos à circulação são tributados; *iii*) do consumo e investimento, que inclui tanto os bens sujeito a consumo quanto ao investimento; e *iv*) de todas as operações relacionadas ao ciclo do consumo, inclusive os bens de consumo intermediário.

Perceba que, sob o aspecto econômico, a “tributação sobre o consumo” repercute no valor final dos bens e serviços, inclusive no investimento. Não é à toa que Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira afirma que os tributos sobre consumo são “*considerados como uma espécie de tributos de natureza indireta, visto que não são cobrados diretamente do*

³ Dicionário Aurélio, disponível em: <<https://www.dicio.com.br/consumo/>>, acessado em 29/04/2021.

⁴ Segundo Paulo Caliendo, “*existem praticamente duas formas de proceder: pela tributação no momento do consumo final (vendas) ou pela tributação durante todo o ciclo econômico que leva até ao consumo. Assim, este tipo de tributo pode ser monofásico ou plurifásico, conforme seja arrecadado em um único estágio ou em múltiplos estágios que compõem o ciclo produtivo do consumo (indústria – atacado – varejo – consumo final)*”. (CALIENDO, Paulo. *Curso de direito tributário*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 199)

⁵ ARAUJO, Erika A., 1999 *apud* CALIENDO, Paulo. *Curso de direito tributário...*, p. 200.

contribuinte, mas de comerciantes ou industriais que os acrescentam ao preço da mercadoria e recolhem o valor devido”⁶.

Embora outros países façam o uso de espécie tributária única para o consumo, no Brasil, tal tributação recai sobre um espectro amplo de tributos, tais como o Imposto sobre produtos industrializados (IPI), o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), o Imposto sobre a Importação (II), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e a Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), estas duas últimas também nas operações de importação⁷. Inclusive, há quem entenda que o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) também estaria abarcado pela amplitude do termo *consumo*⁸.

Nessa toada, adotamos neste trabalho o termo *consumo* em sua acepção ampla, considerando não apenas as transações de toda a cadeia de consumo, como também as que não seriam propriamente consumo.

Considerando a amplitude do sentido atribuído ao termo *consumo*, passa-se à análise da tripartição da tributação relativa ao consumo. Com efeito, no Brasil, a tributação sobre o consumo não é recente. A Constituição de 1891 adotou o regime federativo, dotando os Estados e Municípios de receitas que lhes permitissem a autonomia financeira. Restou atribuída à União a competência exclusiva para decretar imposto de importação, os direitos de entrada, saída e estadia de navios, taxas de selo e taxas de correios e telégrafos federais, enquanto aos Estados remanesceu a tributação – também exclusiva – sobre os impostos sobre a exportação, sobre imóveis rurais e urbanos, sobre a transmissão de propriedades e sobre indústrias e profissões, além de taxas de selo e contribuições concernentes a seus correios e telégrafos. Embora os Municípios, por si sós, não pudessem instituir tributos, cabiam aos Estados fixar os impostos municipais de forma a assegurar-lhes a autonomia⁹.

⁶ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. *Direito tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro, 2009, p. 319.

⁷ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. *Op. cit.*, p. 319-320.

⁸ MACEDO, José Alberto Oliveira. *Conflitos de competência na tributação do consumo*. 2013. Tese de Doutorado (Doutorado em Direito Econômico, Financeiro e Tributário), Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo – USP, São Paulo, p. 22-23.

⁹ VARSANO, Ricardo. *A evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas*. Rio de Janeiro: IPEA, 1996, p. 2, disponível em: <file:///E:/UERJ/SUPORTE/A%20EVOLU%C3%87%C3%83O%20DO%20SISTEMA%20TRIBUT%C3%81RIO%20-%20IPEA.pdf>, acessado em 29/04/2021.

No final do Século XIX, a importação se manteve como a principal fonte de receita da União, e, por volta de 1892, o consumo do fumo passou também a ser tributado¹⁰. Todavia, foi na Constituição de 1934 que restou atribuída à União a competência privativa de decretar impostos de consumo de quaisquer mercadorias, exceto os combustíveis de motor de explosão¹¹. Inclusive, no ano de 1946, cerca de 40% (quarenta por cento) da receita tributária da União decorreu da arrecadação do imposto de consumo¹².

Com efeito, o Sistema Tributário Brasileiro sofreu uma grande reforma em 1965, com a reformulação do imposto de consumo, originando o Imposto sobre Produtos industrializados (IPI)¹³, de competência federal. A partir da Emenda Constitucional nº 18/1965, foram criados ainda o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS)¹⁴, de competência municipal, e o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (ICM)¹⁵, de competência estadual, momento em que, de forma mais organizada, dividiu-se a tributação relativa ao consumo entre os três entes da Federação. A medida não encontra paralelo em outros países, haja vista que, tradicionalmente, a descentralização de competência se dá entre o ente central (União) e os Estados, outorgando-se aos Municípios apenas a possibilidade de atuar de forma supletiva¹⁶.

¹⁰ **Decreto nº 746, de 26 de fevereiro de 1892**

Art. 1º. O imposto a que está sujeito o consumo do fumo e seus preparados, será cobrado de acordo com a tabella anexa a este decreto.

Art. 2º. Recahe sobre a venda, ou seja em logar determinado ou por mercador ambulante, em grosso ou a retalho, qualquer que seja a forma por que se realize, do fumo em bruto ou preparado, sem excluir o de procedencia estrangeira, que já tenha pago os respectivos direitos de importação.

¹¹ Art. 6º - Compete, também, privativamente à União:

I - decretar impostos:

b) de consumo de quaisquer mercadorias, exceto os combustíveis de motor de explosão;

¹² VARSANO, Ricardo. Op. cit., p. 5.

¹³ VARSANO, Ricardo. Op. cit., p. 9.

¹⁴ Art. 15. Compete aos Municípios o impôsto sôbre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados.

Parágrafo único. Lei complementar estabelecerá critérios para distinguir as atividades a que se refere êste artigo das previstas no art. 12.

¹⁵ Art. 12. Compete aos Estados o impôsto sôbre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores.

¹⁶ Tal afirmação encontra guarida na doutrina pátria. Para tanto, vide: LOBO, Rogério Leite. *Federalismo fiscal brasileiro: discriminação das rendas tributárias e centralidade normativa*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 47-48. Na mesma linha, Cinthia Robert e José Luiz Quadros de Magalhães afirmam que “o Federalismo brasileiro, ao contrário do norte americano, é um Federalismo centrífugo e absolutamente inovador ao estabelecer um Federalismo de três níveis, incluindo o município como ente federado, e, portanto, com um poder constituinte decorrente. A partir da Constituição de 1988, os municípios brasileiros não só mantêm sua autonomia como conquistam a posição de ente federado, podendo, portanto, elaborar suas Constituições municipais (chamadas pela Constituição de leis orgânicas), auto-organizando os seus poderes executivo e legislativo e promulgando sua Constituição sem que seja possível ou permitida a

O desenho da competência tributária estabelecido pela Emenda Constitucional nº 18/1965 foi pensado com o objetivo de reabilitar as finanças federais e fortalecer a base política de sustentação do regime, com o atendimento dos reclamos de alívio tributário dos setores empresariais. Para tanto, foi exigida a centralização das decisões econômicas nas mãos do Governo Federal, a quem coube a orientação e o controle do processo de crescimento¹⁷.

Com o advento da Constituição Federal de 1988, pretendeu-se atribuir a todos os entes da Federação a competência para tributar o consumo, como garantia de uma fatia da arrecadação fiscal, sobretudo porque, segundo Ricardo Varsano¹⁸, o “*objetivo exigia, no que diz respeito às finanças públicas, o aumento do grau de autonomia fiscal dos estados e municípios, a desconcentração dos recursos tributários disponíveis e a transferência de encargos da União para aquelas unidades*”. Todavia, considerando a gama de direitos fundamentais estabelecidos, além dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil constituídos, o sistema financeiro e tributário já nasceu insuficiente para financiar a atividade estatal, consubstanciando-se em um verdadeiro desequilíbrio orçamentário.

De toda forma, na ADI nº 4.389/DF-MC, o Supremo Tribunal Federal teve a oportunidade de se manifestar em relação às implicações que a tripartição da tributação relativa ao consumo acarreta ao mundo jurídico. Transcrevam-se as palavras do ex-Ministro Joaquim Barbosa¹⁹:

De fato, o Supremo Tribunal Federal tem sido constantemente provocado a manifestar-se sobre a repartição da competência tributária como salvaguarda imanente à autonomia dos entes federados, a evolução social e técnica que coloca em cheque a tributação fundada em conceitos arraigados de industrialização, comércio e serviços e, por fim, sobre o perigoso entrave causado pela incerteza excêntrica ao desenvolvimento econômico e pessoal.

Ao invés de adotar modelo harmônico de tributação pelo valor agregado, o sistema tributário atribuiu distintamente a cada ente federado competência para cobrar impostos com base nos aspectos industrial (União), comercial (estados e Distrito Federal) e de prestação de serviços (municípios e Distrito Federal) da atividade

intervenção do legislativo estadual ou federal para a respectiva aprovação” (ROBERT, Cinthia; MAGALHÃES, José Luiz Quadros de. *Teoria do Estado, Democracia e Poder Local*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002, p. 40).

¹⁷ VARSANO, Ricardo. Op. cit., p. 9-10. Segundo o autor, “*para assegurar a não-interferência das unidades subnacionais na definição e controle do processo de crescimento, o seu grau de autonomia fiscal precisava ser severamente restringido. Assim, o poder concedido aos estados para legislar em matéria relativa ao ICM foi limitado, de modo que o imposto gerasse arrecadação sem que pudesse ser usado como instrumento de política; e os recursos transferidos foram, em parte, vinculados a gastos compatíveis com os objetivos fixados pelo governo central*”.

¹⁸ VARSANO, Ricardo. Op. cit., p. 13.

¹⁹ Trecho do voto do Ministro Joaquim Barbosa (p. 06 do acórdão). STF – ADI nº 4.389/DF-MC, Min. Rel. Joaquim Barbosa, Pleno, julgamento em 13/04/2011, DJ 25/05/2011.

econômica. Trata-se de concepção fortemente arraigada nas noções mercantilistas e industriais que dividem a atividade econômica em setores primário, secundário, terciário e quaternário.

Com efeito, a tripartição da tributação relativa ao consumo acarretou imprecisões quanto à pertinente incidência de um imposto em determinadas operações, sobretudo entre o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), causando insegurança jurídica entre os contribuintes e aumento da litigiosidade. Ademais, os Municípios apequenados não gozam de uma adequada estrutura para fiscalização de seu próprio imposto, o que é agravado pelo fato de que as novas tecnologias, pautada na Economia Digital, é centrada na prestação de serviços.

Dessa forma, o modelo atual do Sistema Tributário Nacional produz diversas distorções no tocante à tripartição da tributação relativa ao consumo, de modo que o presente trabalho busca analisar a PEC nº 45/2019 e a PEC nº 110/2019, bem como as possíveis contribuições que tais propostas apresentam para os problemas relacionados à dificuldade na delimitação conceitual das materialidades tributáveis, à complexidade na tributação, à assimetria fiscal, ao desestímulo da competitividade e à guerra fiscal.

1.2 As dificuldades na delimitação conceitual das materialidades tributáveis

1.2.1 O conceito de serviço no âmbito do ISS

A tributação sobre o serviço surge de uma necessidade histórica: a vinda da Família Real ao Brasil em 1808²⁰. A perseguição pelas tropas de Napoleão Bonaparte custou um alto preço à Coroa Portuguesa e a sua chegada ao continente sul-americano acarretou a necessidade

²⁰ Embora a vinda da Família Real ao Brasil tenha levado à criação do Banco do Brasil em 1808, com a posterior instituição do Imposto do Banco, há quem entenda que já havia tributação sobre o serviço em 1642, na Bahia, para custear o sustento de soldados que protegiam as demais profissões. Vide: RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Tributos (teoria geral e espécies)*. Niterói: Impetus, 2013, p. 315; BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 19ª ed. rev. e atual. por Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 512. Segundo este último autor, “em 1642, na Bahia, para sustento dos 2.000 soldados que a defendiam, todas as profissões e negócios, exceto os exercidos por padres, foram fintados pela Vereança, figurando ourives, mercadores de lojas, alfaiates, barbeiros, senhores de engenho, cirurgiões e boticários etc., entre os que deviam fazer a repartição do tributo dentro de suas respectivas categorias profissionais”.

de criação de novos tributos, com a finalidade de custear todas as regalias da Família Real. Nesse contexto, é criado o Banco do Brasil pelo Alvará de 12 de outubro de 1808. Para manter o Banco do Brasil, restou instituído o Imposto do Banco, destinado a um fundo de capital, por meio do Alvará de 20 de outubro de 1812, que onerava as seges, lojas e embarcações²¹. Em 1836, o citado imposto sofreu alterações pela Lei Orçamentária nº 70 e seu campo de incidência foi ampliado para englobar qualquer casa, prestação de serviço ou venda de manufatura, passando a ser denominado de Imposto sobre as Lojas.

Em 1860, a Lei orçamentária nº 1.174 foi editada e instituiu o Imposto sobre Indústrias e Profissões, a fim de substituir o Imposto sobre as Lojas, com incidência mais ampla, passando a abranger todas as indústrias e profissões e recaindo sobre qualquer atividade lucrativa. A Emenda Constitucional nº 18/1965²² criou o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), de competência municipal, cujos critérios para distingui-lo do Imposto sobre as operações relativas à Circulação de Mercadorias (ICM) seriam estabelecidos por lei complementar, e excluiu todos os outros impostos que compreendiam o seu campo de incidência. Com isso, o novo imposto municipal restou disciplinado pelo Código Tributário Nacional, em seus artigos 71 a 73, com posteriores alterações promovidas através do Ato Complementar nº 34/1967. Cumpre colacionar o revogado artigo 71 do Código Tributário Nacional:

Art. 71. O impôsto, de competência dos Municípios, sôbre serviços de qualquer natureza tem como fato gerador a prestação, por emprêsa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço que não configure, por si só, fato gerador de impôsto de competência da União ou dos Estados.

§ 1º. Para os efeitos dêste artigo considera-se serviço: (Redação dada pelo Ato Complementar nº 34, de 1967)

I - locação de bens móveis; (Redação dada pelo Ato Complementar nº 34, de 1967)

II - locação de espaço em bens imóveis, a título de hospedagem ou para guarda de bens de qualquer natureza; (Redação dada pelo Ato Complementar nº 34, de 1967)

III - jogos e diversões públicas; (Redação dada pelo Ato Complementar nº 34, de 1967)

IV - beneficiamento, confecção, lavagem, tingimento, galvanoplastia, reparo, consêrto, restauração, acondicionamento, recondicionamento e operações similares, quando relacionadas com mercadorias não destinadas à produção industrial ou à

²¹ Identificando o Alvará de 20 de outubro de 1812 como a primeira manifestação da tributação de serviços no Brasil, através do Imposto do Banco, vide: HARADA, Kiyoshi. *ISS: doutrina e prática*. São Paulo: Atlas, 2008, p. 1-2; BASTOS, Filipe Silvestre Lacerda. *ISS: construindo um conceito constitucional de serviço*. Rio de Janeiro: Gramma, 2017, p. 1; CALIENDO, Paulo. *Curso de direito tributário*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 850.

²² Art. 15. Compete aos Municípios o impôsto sôbre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados.

Parágrafo único. Lei complementar estabelecerá critérios para distinguir as atividades a que se refere êste artigo das previstas no art. 12.

comercialização; (Redação dada pelo Ato Complementar nº 34, de 1967) (Vide Ato Complementar nº 35, de 1967)

V - execução, por administração ou empreitada, de obras hidráulica ou de construção civil, excluídas as contratadas com a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, autarquias e empresas concessionárias de serviços públicos assim como as respectivas subempreitadas; (Incluído pelo Ato Complementar nº 34, de 1967) (Vide Ato Complementar nº 35, de 1967)

VI - demais formas de fornecimento de trabalho, com ou sem utilização de máquinas, ferramentas ou veículos. (Incluído pelo Ato Complementar nº 34, de 1967)

A configuração do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) se manteve com a Constituição de 1967²³. No entanto, no plano infraconstitucional, o Decreto-lei nº 406/1968 revogou as normas do Código Tributário Nacional a seu respeito, afastando a incidência do imposto sobre a locação de bens móveis. Inicialmente, o Decreto-lei nº 406/1968 dispunha de uma lista com apenas vinte e nove tipos de serviços e congêneres, ampliada ao longo do tempo até alcançar a marca de cento e um tipos, com a Lei Complementar nº 101/1999. Posteriormente, a Emenda Constitucional nº 1/1969²⁴ e a Constituição Federal de 1988²⁵ também mantiveram a configuração do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), enquanto, no plano infraconstitucional, o Decreto-lei nº 406/1968 foi derogado²⁶ pela Lei Complementar nº 116/2003 e a lista anexa conta com pouco mais de duzentos tipos de serviços e congêneres.

No que concerne à interpretação extensiva ou restritiva da lista de serviços, o Supremo Tribunal Federal entende que é taxativa quanto aos serviços (no plano vertical), mas exemplificativa quanto aos congêneres (no plano horizontal). Inclusive, a Corte Constitucional já vem afirmando este entendimento desde a Constituição anterior, como se depreende do RE nº 75.952/SP²⁷ e do RE nº 91.737/MG²⁸, abaixo colacionados:

²³ Art. 25 - Compete aos Municípios decretar impostos sobre:

II - serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar.

²⁴ Art. 24. Compete aos municípios instituir imposto sobre:

II - serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar.

²⁵ Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

²⁶ Utiliza-se a expressão “derrogado”, uma vez que subsistiram os §§ 1º e 3º do artigo 9º do Decreto-lei nº 406/1968, relacionados à tributação das sociedades uniprofissionais, não tratadas pela Lei Complementar nº 116/2003. Inclusive, a Constituição Federal de 1988 teria recepcionado tais dispositivos, segundo o Supremo Tribunal Federal. Vide Súmula nº 663 da Corte, segundo a qual “os §§ 1º e 3º do art. 9º do Decreto-Lei 406/1968 foram recebidos pela Constituição”.

²⁷ STF - RE nº 75.952/SP, Rel. Min. THOMPSON FLORES, SEGUNDA TURMA, julgado em 29/10/1973, DJ 02/01/1974.

²⁸ STF - RE nº 91.737/MG, Rel. Min. Décio Miranda, RTJ 97/362.

CARTÕES DE CRÉDITO. IMPOSTO DE LICENÇA. A ELE ESTÃO SUJEITAS AS ENTIDADES QUE OS EMITEM, FACE A NATUREZA DAS OPERAÇÕES QUE DE SUA EXPEDIÇÃO SE ORIGINOU. II. APLICAÇÃO DO DECRETO-LEI N.406/68, COM A REDAÇÃO QUE LHE ATRIBUIU O DECRETO-LEI N. 834/69, ART.3, VIII. III. **A LISTA A QUE SE REFEREM O ART. 24, II DA CONSTITUIÇÃO, E 8 DO DECRETO-LEI N. 83/69 É TAXATIVA, EMBORA CADA ITEM DA RELAÇÃO COMPORTE INTERPRETAÇÃO AMPLA E ANALÓGICA.** IV. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO CONHECIDO. (grifos nossos)

Admitida a taxatividade da lista, não é vedado, todavia, em contemplação da vagueza e generalidade de algumas das espécies consignadas, nelas incluir o que por natural compreensão das expressões usadas aí, merece abrangências.

No RE nº 105.477/PE, o Ministro Oscar Corrêa²⁹ se manifestou em sentido semelhante. Senão vejamos, trecho de seu voto:

Completa-se essa linha jurisprudencial de que taxativa a lista, com a afirmação de que cada item da relação comporta interpretação ampla e analógica (RTJ 106/1101), no que foi secundado por assertiva do Min. Francisco Rezek, para quem é limitativa- e não simplesmente exemplificativa- a lista... embora cada um de seus tópicos comporte interpretação ampla.

Colacionem-se, ainda, trechos de decisões da 1ª Turma do Supremo Tribunal Federal (RE nº 89.066/SP³⁰ e RE nº 87.931/RS³¹):

Posto este Colendo Supremo Tribunal Federal tenha se firmado no sentido de não ser a lista constante do Decreto-lei federal nº 834/69, meramente exemplificativa, considerou também que sua taxatividade não exclui a interpretação de que cada um dos seus itens alcance maior ou menor compreensão, atingindo serviços que, se não individualizados, devam considerar-se abrangidos.

Nessa nossa jurisprudência, contudo, que no ponto foi sensível à lição de Baleeiro, a taxatividade da lista não exclui que, amplamente interpretado, cada um de seus itens alcance maior ou menor compreensão, eventualmente atingindo serviços que, se não individualizados, devam considerar-se abrangidos.

Já sob a égide da Constituição Federal de 1988, no ano de 2006, o Supremo Tribunal Federal se debruçou, mais uma vez, em relação à taxatividade da lista de serviços e, na oportunidade, manteve o entendimento anteriormente consagrado no RE nº 75.952/SP e no RE

²⁹ STF – RE nº 105.477/PE, RTJ 115/925.

³⁰ STF – RE nº 89.066/SP, Min. Rel. Cunha Peixoto, 1ª Turma, RTJ 102/179.

³¹ STF – RE nº 87.931/RS, Min. Rel. Xavier de Albuquerque, RTJ nº 89/281.

nº 91.737/MG. Convém destacar excerto do voto do Ministro Celso de Mello³² no âmbito do AgR no RE nº 450.342/RJ:

A lista de serviços, como se sabe, **é taxativa (RTJ 89/281)**. **O rol** que nela se contém **constitui** ‘*numerus clausus*’, **embora admissível** a sua interpretação compreensiva (**RDA 118/155**, Rel. Min. THOMPSON FLORES). **O que se não pode aceitar** – até como natural consectário do princípio constitucional da reserva de lei em matéria tributária – **é a inovação do rol**, para, **nele, acrescentar-se, em sede normativa meramente local**, categoria de serviços **não prevista** na lista elaborada **pela União Federal**. (**grifos originais**)

Permaneceu o entendimento segundo o qual não há necessidade de que todos os serviços estejam previstos expressamente na lista, bastando apenas que o gênero do serviço esteja lá indicado, permitindo uma interpretação mais ampliativa ou não restritiva, diante da presença do termo *congêneres*. Trata-se da aplicação do *princípio da taxatividade anunciativa*³³. Em outras palavras, a cada item da lista de serviços deve ser dada interpretação capaz de possibilitar, a partir do gênero, conglobar espécies por extensão, uma vez que a denominação dada a determinado serviço (*nomen iuris*) não ostenta condição superior à sua própria natureza (*iuris naturae*).

No âmbito do AgRg no REsp nº 903.714/RS³⁴, o Superior Tribunal de Justiça replicou o entendimento do Supremo Tribunal Federal nos seguintes termos:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. ISSQN. LISTA DE SERVIÇOS. TAXATIVIDADE. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. NATUREZA DAS ATIVIDADES. SÚMULAS 7/STJ E 284/STF. DISSÍDIO PRETORIANO. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA.

1. **Embora taxativa em sua enumeração, a Lista de Serviços admite interpretação extensiva, dentro de cada item, para permitir a incidência do ISS sobre serviços correlatos àqueles previstos expressamente. Precedentes.**
2. Para se averiguar o enquadramento das atividades desempenhadas pelo recorrente na relação inscrita na lista anexa ao Decreto-Lei nº 406/68, seria indispensável a incursão na seara fático-probatória, em especial porque o aresto nem sequer digressiona acerca dos referidos serviços, tratando-os genericamente. Aplicação da Súmula 7/STJ.
3. Diante da especificidade dos serviços bancários do acórdão paradigma, não só é inviável o confronto dos arestos, como também aplicável a Súmula 7/STJ.
4. Agravo regimental não provido. (**grifo nosso**)

³² STF - AgR no RE nº 450.342/RJ, Rel. Min. CELSO DE MELLO, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/09/2006, DJ 03/08/2007.

³³ A expressão “taxatividade anunciativa” foi utilizada pelo Juiz Desembargador Substituto (JDS) Cláudio dell’Orto, que atuou junto à 18ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro (TJRJ – Processo nº 0105183-84.2002.8.19.0001, JDS Cláudio dell’Orto, 18ª Câmara Cível, julgamento em 01/09/2009, publicado em 14/09/2009).

³⁴ STJ – AgRg no REsp nº 903.714/RS, Rel. Min. CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, Julgamento em 09/09/2008, DJe 10/10/2008.

No ano de 2013, quando do julgamento do AgRg no AI nº 823.414/RS³⁵, embora tenha assentado sua decisão considerando os fundamentos adotados pelo acórdão recorrido, o Supremo Tribunal Federal reafirmou a interpretação ampliativa ou não restritiva dos serviços congêneres ao afirmar que *“o tema não é novo nesta Corte, consoante se verifica dos acórdãos proferidos nos RE nº 191.732, relator Ministro Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, DJ de 18.06.1999; e no RE (AgR) nº 555.796/SP, relator Ministro Joaquim Barbosa, Segunda Turma, DJ de 08.05.2012”*. Assim, ao possibilitar a tributação apenas com fulcro puramente no item 13 da Lista Anexa à Lei Complementar nº 116/2003, o veto presidencial³⁶ ao subitem 13.01 torna-se irrelevante, pois o conceito de serviço do artigo 156, III, da Constituição Federal, admite uma interpretação ampla, desde que o item esteja previsto na legislação infraconstitucional.

Por fim, em junho de 2020, o Supremo Tribunal Federal, analisando o Tema 296 da repercussão geral, objeto do RE nº 784.439/DF-RG, fixou a tese segundo a qual *“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”*. Na oportunidade, a Ministra Rosa Weber, relatora do acórdão, discorreu em seu voto que:

Reconhecida a constitucionalidade da opção do legislador complementar de elaborar lista taxativa dos serviços, remanesce a indagação: essa lista poderia, de forma constitucionalmente válida, receber interpretação extensiva ou ampliativa, na direção do repetitivo do Superior Tribunal de Justiça, que entendeu que *‘é taxativa a Lista de Serviços anexa ao Decreto-lei 406/68, para efeito de incidência de ISS, admitindo-se, aos já existentes apresentados com outra nomenclatura, o emprego da interpretação extensiva para serviços congêneres’?* Entendo que a resposta é afirmativa. Em primeiro lugar, observo que o § 4º do art. 1º da LC 116/2003 prevê que *‘a incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado’*. Consabido que os efeitos jurídicos de um fenômeno dependem daquilo que ele é realmente, e não do nome a ele atribuído pelas partes. Por outro lado, as listas de serviços, tanto da LC 116/2003, quanto do DL 406/1968, por diversas vezes se socorrem da fórmula *‘e congêneres’*. (...) Também para permitir a obtenção de interpretação mais ampla, as listas recorrem a expressões como *‘de qualquer natureza’*, *‘de qualquer espécie’* e *‘entre outros’*. Por outro lado, para evitar eventuais interpretações reducionistas, por vezes configuram *‘inclusive’* (como no item 1.04 da lista de serviços vigente, que registrar *‘elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos’*). **Não vislumbro a existência de obstáculo constitucional contra essa técnica legislativa.** Excessos interpretativos, seja da parte do Fisco, seja do contribuinte,

³⁵ STF – AgRg no AI nº 823.414/RS, Min. Luiz Fux, Julgamento em 14/05/2013, DJE de 29/05/2013.

³⁶ Cumpre ressaltar que o item 13.01 somente foi vetado, sob a alegação de que a produção, gravação, edição, legendagem e afins de vídeos seriam atividades que mais se aproximavam de mercadorias do que do conceito que se tinha há época para serviços.

sempre poderão ocorrer, mas o acesso ao Poder Judiciário para solucionar as eventuais controvérsias é resposta institucional para a resolução dessas.³⁷ (**grifos originais**)

No entanto, não é só a forma de interpretar a lista de serviços que causa maiores embaraços, para fins de incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS). O conceito de *serviços*, eleito pelo Constituinte originário, vem gerando debates na doutrina e na jurisprudência e sua interpretação ganhou novos contornos nos últimos tempos.

Com efeito, a atividade interpretativa é papel primário de todo exegeta. A linguagem jurídica exige interpretação e interpretar nada mais é do que determinar o significado a partir do signo. Cabe, pois, ao intérprete extrair do texto legal a norma jurídica aplicável. Todavia, a linguagem jurídica enfrenta dificuldades, durante a atividade hermenêutica, sobretudo porque os conceitos empregados são dotados de indeterminação³⁸, seja em menor ou maior grau, além dos entraves que um termo pode gerar em razão da ambiguidade por polissemia.

Muitas vezes, a indeterminação da linguagem se encontra no campo da vaguidade. Nessa situação, a incerteza não se projeta em direção à ausência de conhecimento do significado de determinada palavra ou do objeto a ela referente, mas em relação aos limites máximos de atuação do campo de aplicação daquela palavra ou objeto³⁹. Já a ambiguidade por polissemia ocorre na hipótese em que uma mesma palavra tenha a aptidão para designar mais de um significado, acarretando a ambiguidade (sentido duvidoso) por polissemia (uma mesma palavra sendo usada em mais de um sentido e designando mais de um objeto)⁴⁰. A superação dessa

³⁷ STF – RE nº 784.439/DF-RG, Rel. Min. ROSA WEBER, PLENÁRIO, Julgamento em 29/06/2020, DJe 15/09/2020.

³⁸ Segundo Luís Cesar Souza de Queiroz, a indeterminação é fenômeno complexo, inerente ao processo de conhecimento humano e é estimulado por dois fatores: a mutação e a diversidade espacial. Enquanto a mutação se caracteriza pelas mudanças de compreensão da realidade por variadas razões, a diversidade espacial se reveste de a circunstância do meio circundante ser capaz de informar a compreensão e a construção da realidade. QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Imposto sobre a renda: o conceito constitucional de renda e a recente visão do STF. In: QUEIROZ, Luís Cesar Souza de; GOMES, Marcus Lívio (Org.). *Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2015, p. 249-250. Em outra passagem, o autor afirma que a indeterminação “estaria envolvida com o processo de demarcação e constituição da realidade circundante”, de sorte que “o ser humano demarca o mundo em que vive segundo critérios por ele concebidos”. E arremata aludindo que “essa demarcação da realidade nem sempre é fácil”, pois “o ser humano, no seu contínuo processo de aquisição de conhecimento, de acordo com os instrumentos de que dispõe, vai estabelecendo os limites que permitem diferenciar um objeto de outro”. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: GZ, 2016, p. 24.

³⁹ Para um aprofundamento sobre o tema, vide: CARRIÓ, Genaro Rubén. *Notas sobre derecho y lenguaje*. Buenos Aires. Abeledo-Perrot, Primeira Parte, III, 1 a 4.

⁴⁰ Sobre o tema, vide: QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. 2ª ed. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2017, Cap. I, Item 2.2.

dificuldade hermenêutica se dá a partir da consideração do contexto em que a palavra esteja sendo inserida⁴¹.

Na tentativa de tentar solucionar os entraves da atividade interpretativa, costuma-se distinguir dois fenômenos: o *conceito* e o *tipo*. Karl Larenz afirma que os conceitos são fixados a partir de notas distintivas irrenunciáveis e são operados pela lógica de subsunção, enquanto nos tipos não há necessidade da presença de tais notas distintivas, bem como são operados pela lógica da correlação⁴². Em outras palavras, enquanto o *conceito* ostentaria uma natureza fechada e livre de valores, demarcado por uma definição, o *tipo* representa uma natureza mais fluída, a partir da realidade circundante e de sua valoração, demarcado por uma descrição⁴³. Todavia, parte da doutrina compreende o tipo por sua aceção fechada, como destaca Alberto Xavier no trecho a seguir:

Ora, de entre as várias modalidades possíveis de tipologia – a exemplificativa, a taxativa e delimitativa – a tipologia tributária é inegavelmente taxativa (...) O fato tributário é necessariamente um fato típico: e para que revista esta natureza é indispensável que ele se ajuste, em todos os seus elementos, ao tipo abstrato descrito na lei. A tipicidade do fato tributário pressupõe, por conseguinte, uma descrição rigorosa dos seus elementos constitutivos, cuja integral verificação é indispensável para a produção de efeitos. Basta a não verificação de um deles para que não haja, pela ausência de tipicidade lugar à tributação. O fato tributário, como ser fato típico, só existe como tal, desde que na realidade se verifiquem todos os pressupostos legalmente previstos que, por esta nova óptica, se convertem em elementos ou aspectos do próprio fato.⁴⁴ (...)

A tipicidade do Direito Tributário é, pois, segundo certa terminologia, uma tipicidade fechada: contém em si todos os elementos para a valoração dos fatos e produção dos efeitos, sem carecer de qualquer recurso a elementos a ela estranhos e sem tolerar qualquer valoração que se substitua ou acresça à contida no tipo legal.⁴⁵

A noção de tipo, em sua aceção fechada, recebeu muitas críticas da doutrina⁴⁶, já que muitas das características apontadas não se harmonizam com a ideia de cerramento. Entre tais

⁴¹ O significado das palavras tende a se apresentar em função do contexto linguístico em que são empregadas e da situação humana em que são utilizadas. Vide: CARRIÓ, Genaro Rubén. *Op. cit.*

⁴² LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Tradução de José Lamego. 5ª ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2009, p. 299 e 308-309.

⁴³ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Interpretação e aplicação tributárias: contribuições da hermenêutica e de teorias da argumentação*. Rio de Janeiro: GZ Editora. No prelo 2021, p. 98.

⁴⁴ XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade na tributação*. São Paulo: Editora Revistas dos Tribunais, 1978, p. 86-87.

⁴⁵ XAVIER, Alberto. *Op. cit.*, p. 91-92.

⁴⁶ Segundo Ricardo Lobo Torres, “o tipo, pela sua própria complexidade, é aberto, não sendo suscetível de definição, mas apenas de descrição” (TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da tipicidade no direito tributário. *Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico*, Salvador, Instituto de Direito Público da

características, é possível identificar “a abertura, o pensamento valorativo, a prescindibilidade de seus elementos, o método de correlação ou ordenação de fato a norma, a aproximação com a realidade e a gradação”⁴⁷. Dessa forma, é forçoso reconhecer que o tipo corresponde a uma ordenação de dados concretos (objetos) e apresenta certa abstração, em virtude de seu conteúdo aberto e valorativo, voltado à realidade social⁴⁸. Luís Eduardo Schoueri⁴⁹ afirma, ao delimitar as competências tributárias, a Constituição Federal de 1988 teria se valido de tipos, e não de conceitos, pois enquanto estes permitiriam a aplicação do método subsuntivo, aqueles, por sua própria abertura, estariam voltados à concretização de valores.

A afirmação supracitada de Luís Eduardo Schoueri é reforçada pela existência de comando constitucional, segundo o qual compete à lei complementar dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Isso porque os conflitos de competência surgem justamente em virtude da potencial fluidez dos tipos, o que, portanto, justifica a previsão contida no artigo 146, I, da Carta Magna⁵⁰. Embora o Constituinte tivesse consciência da impossibilidade de definir exhaustivamente todos os elementos da regra matriz de incidência tributária, inexistente autorização para que a lei complementar possa dispor livremente sobre os impostos previstos na Constituição Federal.

Ocorre que existe certa dificuldade em estabelecer critérios razoáveis que possam distinguir as noções de *conceito* e *tipo*, sobretudo porque até no conceito identifica-se certo grau de indeterminação. Afinal, a *indeterminação* é um fenômeno complexo, estimulada pela *mutação e diversidade espacial*, de sorte que o *conceito* envolve valoração e uso da razão no processo de construção do conhecimento humano, mediante interpretação-compreensão. Em outras palavras, o conceito está sujeito às mudanças no tempo e espaço, sejam elas de cunho cultural, econômico, moral, religioso, científico, dentre outros⁵¹.

Bahia, nº 5, fev./mar./abr. 2006, p. 3. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br>, acessado em 01 de outubro de 2018). Vide também: DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e tipo*. 2ª ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007, p. 92.

⁴⁷ BASTOS, Filipe Silvestre Lacerda. *ISS: construindo um conceito constitucional de serviço*. Rio de Janeiro: Gramma, 2017, p. 39.

⁴⁸ TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da tipicidade ..., p. 2; DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e tipo...*, p. 92.

⁴⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 275.

⁵⁰ Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

⁵¹ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Op. cit. No prelo 2021, p. 98.

Embora se tenha deferência pelo princípio da legalidade, não há como compreender o Direito sob uma perspectiva de linguagem perfeita, a partir da construção de sentidos unívocos e de uma suposta proteção à justiça e à segurança jurídica. Afinal, a linguagem “aberta” conduz a uma variação dos sentidos de uma norma, conforme bem descreve Bianca Ramos Xavier⁵²:

A estruturação mais abrangente da linguagem ‘aberta’ é que conduz a variação dos sentidos ou das significações de uma norma e, assim, do que se está interpretando. A linguagem é nada mais nada menos do que o fenômeno da comunicação e que pode ser utilizada em inúmeros tipos com a finalidade de se estabelecer atos de comunicação, tais como: sinais, símbolos, gestos e regras com sinais convencionais. Em um sentido mais genérico, a linguagem pode ser classificada como qualquer sistema de sinais que se valem os indivíduos. O símbolo da linguagem pode ter referência indefinida ou ambígua, ou até mesmo mais pragmática, fato que irá influenciar diretamente na tarefa interpretativa. (...)

Nesse sentido, ante à deficiência de uniformidade terminológica para os termos *conceito* e *tipo* e a pouca utilidade de sua distinção, Luís Cesar Souza de Queiroz⁵³ propõe o uso do termo *conceito*, em uma acepção não restritiva, que engloba a concepção restritiva de conceito (sempre “fechado”) e de tipo (sempre “aberto”). Transcrevam-se suas palavras:

A fim de evitar desnecessários prejuízos hermenêuticos decorrentes de divergências terminológicas inúteis e de distinções insuficientemente elaboradas, como o que ocorre com a tentativa de distinguir as noções de conceito e de tipo (ou mesmo de cláusula geral), reitera-se a conveniência e a utilidade do uso do termo conceito de modo não restritivo, compreendendo o que se pretende designar com as duvidosas noções de tipo ou cláusula geral.

E arremata afirmando que conceito:

(...) é a noção, o sentido humanamente construído de algo, mediante compreensão- interpretação, que envolve valorização e uso da razão, sujeita aos fenômenos da indeterminação conceitual, da mutação conceitual e da diversidade espacial conceitual, informada socioculturalmente pela tradição, mas não presa e cristalizada por esta, pois um conceito construído está sujeito a permanentes mudanças de índole cultural, econômica, moral, religiosa, científica, etc., que se dão no tempo e no espaço. (...)

Conceber e utilizar o termo conceito desse modo não restritivo, em que se faz necessária a consideração de que os fenômenos da indeterminação, da mutação e da diversidade espacial afetam os conceitos em geral e em graus variados, parece guardar vantagens hermenêuticas se comparado com o uso das expressões tipo, cláusula geral, conceitos determinados, conceitos indeterminados, etc., as quais, como demonstrado,

⁵² XAVIER, Bianca Ramos. *O controle judicial das decisões proferidas pelo Carf favoráveis ao contribuinte*. 2014. Tese de Doutorado (Doutorado em Direito – Direito Tributário), Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP, São Paulo, p. 42.

⁵³ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Op. cit. No prelo 2021, p. 105-106.

têm suscitado desnecessárias dúvidas acerca de sua caracterização, o que provoca relevantes e evitáveis ruídos interpretativos.”

Inclusive, esta acepção não restritiva para o termo *conceito* é também a adotada por Hans-Georg Gadamer⁵⁴, conforme se infere do trecho a seguir:

Pois o que importa é manter a vista atenta à coisa, através de todos os desvios a que se vê constantemente submetido o intérprete em virtude das idéias que lhe ocorram. Quem quiser compreender um texto realiza sempre um projetar. Tão logo apareça um primeiro sentido no texto, o intérprete prelineia um sentido do todo. Naturalmente que o sentido somente se manifesta porque quem lê o texto lê a partir de determinadas expectativas e na perspectiva de um sentido determinado. A compreensão do que está posto no texto consiste precisamente na elaboração desse projeto prévio, que, obviamente, tem que ir sendo constantemente revisado com base no que se dá conforme se avança na penetração do sentido. Essa descrição é, naturalmente, uma abreviação rudimentar: o fato de que toda revisão do projeto prévio está na possibilidade de antecipar um novo projeto de sentido; que projetos rivais possam se colocar lado a lado na elaboração, até que se estabeleça univocamente a unidade do sentido; que a interpretação comece com conceitos prévios que serão substituídos por outros mais adequados. Justamente todo esse constante reprojeter, que perfaz o movimento de sentido do compreender e do interpretar, é o que constitui o processo que Heidegger descreve. Quem procura compreender está exposto a erros de opiniões prévias, as quais não se confirmam nas próprias coisas. Elaborar os projetos corretos e adequados às coisas, que como projetos são antecipações que apenas devem ser confirmadas "nas coisas", tal é a tarefa constante da compreensão.

Nesse contexto, considerando os fenômenos da *indeterminação conceitual*, da *mutação conceitual* e da *diversidade espacial conceitual*, embora a construção de conceitos sujeite-se a mudanças no tempo e no espaço, Luís Cesar Souza de Queiroz⁵⁵ reconhece que o legislador infraconstitucional não tem a total liberdade para conformar conceitos indeterminados descritos pela Constituição Federal, uma vez que:

(...) as palavras são utilizadas na Constituição com o fim de transmitir uma mensagem com sentido, com o propósito de designar algum conceito, o qual possui limites máximos, mesmo sendo conceito do tipo indeterminado. Não se pode esquecer que a maior parte dos conceitos (jurídicos ou não) é do tipo indeterminado, ou seja, é acometida de certa dose de indeterminação, fenômeno que é inerente ao próprio processo de conhecimento humano. Contudo, se existe um conceito, há características definitórias que informaram seus limites, que permitem identificá-lo e diferenciá-lo de outros conceitos. Assim, o fato de se poder considerar que a expressão “renda e proventos de qualquer natureza” como base tributável representa um conceito indeterminado não importa em reconhecer que trata de um conceito vazio, sem sentido, sem limites máximos, nem permite deduzir que o legislador infraconstitucional possui total liberdade para definir tal conceito.

⁵⁴ GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e método*. Tradução de Flavio Paulo Meurer. 3ª ed. Petrópolis: Vozes, 1999, p. 402.

⁵⁵ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. 2ª ed. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2017, p. 208.

O que merece ser destacado é o fato de que os conceitos utilizados pela Constituição não podem ter quaisquer significados, ainda que empregados com alto grau de indeterminação, tampouco se encontram vinculados a definições pré-estabelecidas nas legislações anteriores à promulgação do Texto Maior, sob pena de não se levar a sério a supremacia constitucional. Assim, poder-se-ia questionar acerca da existência de um conceito constitucional de *serviços de qualquer natureza* e de sua construção. Para parte da doutrina, a Constituição Federal de 1988 teria se apropriado de um conceito pré-constitucional, informado pelo direito infraconstitucional anterior à sua promulgação. Sobre a apropriação, explica Humberto Ávila:

A segunda conclusão é a de que as regras constitucionais atributivas de competência incorporam conceitos previstos no direito infraconstitucional pré-constitucional. O conceito infraconstitucional pré-constitucional alçado ao nível constitucional não pode ser modificado pelo legislador infraconstitucional pós-constitucional. Como esta proibição decorre do próprio sistema constitucional, a previsão constante do artigo 110 do Código Tributário Nacional, segundo qual o legislador infraconstitucional não pode alterar conceitos de direito privado utilizados pela Constituição para definir competências tributárias, tem caráter meramente expletivo: a proibição de alteração de conceitos constitucionais, postos ou pressupostos, decorre da supremacia constitucional, servindo o dispositivo do Código como explicitação daquilo que decorre implicitamente da superioridade hierárquica da CF/88. Não podendo esses conceitos ser modificados pelo legislador infraconstitucional, nenhum peso pode ser extraído de conceituações legais posteriores à nova ordem constitucional. Mesmo que essas conceituações sejam provenientes do legislador complementar, pois sua atuação deve operar dentro dos limites traçados pela CF/88. Entender diferente é engrandecer a CF/88 com uma mão (considerando somente a atribuição de competência ao legislador complementar para definir a lista dos serviços tributáveis) e apequená-la com a outra (desconsiderando que a competência dos Municípios abrange somente determinados fatos). É desconsiderar o postulado na unidade do ordenamento jurídico, portanto.⁵⁶

Luiz Emygdio Franco da Rosa Junior também procurou aclarar o fenômeno da apropriação conceitual pela Constituição Federal como uma espécie de *constitucionalização de conceitos*. Assim, em que pese o Direito Tributário ser autônomo – com possibilidade de alteração de conceitos pela lei tributária – a Carta Magna recepciona institutos ou formas de direito privado, impossibilitando que a lei tributária possa alterá-los, para fins de incidência tributária, sob pena de inconstitucionalidade⁵⁷.

⁵⁶ ÁVILA, Humberto. Imposto sobre a prestação de serviços de qualquer natureza – ISS. Normas constitucionais aplicáveis. Precedentes do Supremo Tribunal Federal. Hipótese de incidência, base de cálculo e local da prestação. Leasing financeiro: análise de incidência. In: *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 122. São Paulo: Dialética, nov. 2005, p. 123-124.

⁵⁷ ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio Franco da. *Manual de direito tributário*. 2ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2012, p. 265. Segundo o autor, “a regra é que, sendo o direito tributário autônomo, a lei tributária pode alterar conceitos, institutos e formas de direito privado, como ocorre, por exemplo, nos arts. 133, II, e 134 do CTN, quando se refere à responsabilidade subsidiária, não prevista no Código Civil brasileiro. Entretanto, quando esses institutos, conceitos e formas do direito privado são empregados para delimitar ou definir competência tributária, não poderão ser alterados pela lei tributária porque a Constituição Federal

Dessa maneira, a delimitação de conceitos jurídicos pela ordem constitucional, cujos institutos sejam previstos na legislação infraconstitucional anterior, esbarra na interpretação dos artigos 109 e 110, ambos do Código Tributário Nacional, que, segundo Luís Cesar Souza de Queiroz⁵⁸, “*foram elaborados num contexto histórico em que se procurava garantir a independência do Direito Tributário frente ao Direito Privado, sem perder de vista os limites constitucionalmente estabelecidos*”. Convêm colacioná-los:

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

As redações acima transcritas são originárias de dispositivo único presente no Projeto de Código Tributário Nacional, que assim aduzia:

Art. 76. Os princípios gerais de direito privado constituem método ou processo supletivo de interpretação da legislação tributária unicamente para pesquisa da definição, conteúdo e alcance próprios dos institutos, conceitos e formas de direito privado a que faça referência aquela legislação, mas não para definição de seus efeitos tributários.

Parágrafo único. A lei tributária poderá modificar expressamente a definição, conteúdo e alcance próprios dos institutos, conceitos e formas a que se refere este artigo, salvo quando expressa ou implicitamente utilizados, na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados, ou nas Leis Orgânicas dos Municípios, para definir competência tributária.

O conteúdo expresso no artigo 76 do Projeto de Código Tributário Nacional, embora semelhante, não detém total correspondência com os artigos 109 e 110 do diploma vigente. Isso porque a redação do artigo 76, encaminhada ao Presidente da República em 1954, parecia ser

repcionou esses conceitos do direito privado. Assim, a Constituição Federal, em seu art. 156, II ao determinar a competência dos Municípios para instituir o imposto sobre a transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso de bens imóveis, refere-se a esse instituto tal qual é conceituado no direito privado. Da mesma forma, quando a CF refere-se a mercadoria para determinar a competência tributária dos Estados e Distrito Federal no tocante ao ICMS (CF, art. 155, II), está recepcionando o conceito de mercadoria segundo o direito comercial. Em outras palavras, quando a Constituição Federal emprega determinado conceito, instituto ou forma de direito privado, para definir ou limitar a competência tributária, ela recepciona ou melhor, constitucionaliza tal conceito, instituto ou forma de direito privado, e, assim, a lei tributária que alterá-lo, para fazer incidir tributo, deverá ser considerada inconstitucional”.

⁵⁸ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Op. cit. No prelo 2021, p. 318.

mais adequada não só porque permitia que a legislação tributária pudesse estabelecer seus próprios efeitos, como também a expressa modificação de conceitos e formas de direito privado estaria limitada pelos conceitos constitucionais já expressa ou implicitamente utilizados. Novamente, assevera Luís Cesar Souza de Queiroz⁵⁹:

A redação do art. 76 e parágrafo único do Projeto de CTN, ainda que semelhante à redação dos atuais arts. 109 e 110, parece tecnicamente mais adequada, à medida que é mais clara com relação a, pelo menos, dois aspectos importantes:

- a) deixa expresso que a utilização dos princípios gerais de direito privado seriam apenas um ‘método ou processo supletivo de interpretação da legislação tributária’, a qual ainda assim, poderia estabelecer efeitos próprios para fins tributários (o que se dá, p.ex., quanto ao tratamento da capacidade, da responsabilidade e da solidariedade em matéria tributária);
- b) deixa igualmente expresso que esse tratamento diferenciado por parte da legislação tributária encontraria limites quando estivessem envolvidos conceitos constitucionalmente usados para fins de atribuição de competência tributária.

Esses dois aspectos ressaltados parecem revelar um sentido para o disposto nos arts. 109 e 110 do CTN que soa razoavelmente compatível com o que se constrói a partir do exame do sistema constitucional tributário brasileiro.

De todo o modo, não se pode deixar de analisar o conteúdo inserto nos artigos 109 e 110, ambos do Código Tributário Nacional. O primeiro dispositivo trata de metodologia de interpretação. Observa-se um problema de hierarquização de métodos, uma vez que o Código Tributário Nacional parece não optar com clareza pela preferência do uso dos métodos sistemático ou teleológico, além de embaralhar posições teóricas divergentes e confundir as relações entre o Direito Tributário e o Direito Privado. Segundo o professor Ricardo Lobo Torres:

(...) o Código Tributário Nacional pretende estabelecer uma hierarquia entre os métodos de interpretação, especialmente entre o sistemático e o teleológico ou econômico. Em razão de sua ambiguidade, entretanto, abre-se para duas leituras distintas e contrastantes: a) pode ser interpretado, se lidos conjuntamente os arts. 109 e 110, no sentido de que privilegia o método sistemático, quando estiverem em jogo institutos e conceitos utilizados pela Constituição; b) admite a interpretação, se visualizado separadamente o art. 109, de que dá prioridade ao método teleológico ou à consideração econômica do fato gerador, desde que não haja a constitucionalização dos conceitos.⁶⁰

E conclui o autor aduzindo:

⁵⁹ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Op. cit. No prelo 2021, p. 318-319.

⁶⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992, p. 71.

(...) das duas leituras possíveis do art. 109 exsurgem necessariamente os seguintes corolários: a) exclusividade da legislação como fonte do Direito, subordinação do Direito Tributário ao Privado e liberdade na eleição da forma dos negócios jurídicos – no caso de prevalência do método sistemático; b) inclusão da jurisprudência entre as fontes, autonomia do Direito Tributário e ilicitude da elisão – na hipótese inversa da superioridade do método teleológico.⁶¹

Desta feita, o disposto no artigo 109 do Código Tributário Nacional não só seria ambíguo e contraditório, mas também retrógrado, ao tentar hierarquizar os métodos de interpretação, ao invés de reconhecer-lhes a equivalência, com base em um *pluralismo metodológico*⁶². Já o artigo 110 do Código Tributário Nacional trata de metodologia de interpretação, mas sob o aspecto da natureza constitucional ou meramente legal da norma a ser interpretada. Em análise ao segundo dispositivo, novamente, Ricardo Lobo Torres questiona se uma legislação infraconstitucional poderia limitar a Constituição, negando, em seguida, tal possibilidade, nos seguintes termos:

Pode a Constituição sofrer limitações por parte das leis de grau inferior? Estaria respeitado o princípio da supremacia da Constituição se normas da lei complementar pudessem dispor sobre sua interpretação?

Parece-nos que não. Se fossem válidas as normas sobre interpretação, as que tivessem por objeto a Constituição teriam que se incluir no próprio texto maior. A não ser que tivessem a expressão normativa do art. 110, que, sendo ambíguo e confuso, se abre a diversas interpretações, inclusive àquela que pode vir a coincidir com a própria Constituição.⁶³

E complementa:

Integram-se, ainda, a interpretação da Constituição e a das leis ordinárias à consideração de que estas têm a sua compreensão subordinada aos princípios inscritos naquela. (...)

A constitucionalização dos conceitos de Direito Privado, por conseguinte, dá-lhes a dimensão pluralista e interdisciplinar e lhes publiciza a compreensão, o que torna supérfluos e contraditórios dispositivos como o art. 110 do CTN.”⁶⁴

⁶¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de...*, p. 71.

⁶² Segundo Ricardo Lobo Torres, no momento da interpretação, há que se observar “a pluralidade e a equivalência, sendo os métodos aplicados de acordo com o caso e com os valores ínsitos na norma: ora se recorre ao método sistemático, ora ao teleológico, ora ao histórico, até porque não são contraditórios, mas se complementam e intercomunicam”. TORRES, Ricardo Lobo. *Interpretação e Integração da Lei Tributária*. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Interpretação e Aplicação da Lei Tributária*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2010, p. 206. Para uma compreensão atual acerca de pluralismo metodológico, recomenda-se também a seguinte leitura: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. *Interpretação do Sistema Constitucional Tributário*. In: _____. *Escritos de Direito Constitucional e de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Gramma, 2016, p. 235-289.

⁶³ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de...*, p. 92-93.

⁶⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de...*, p. 96-97.

Com efeito, duas importantes teorias procuraram definir o conceito de *serviço*: a teoria civil e a teoria econômica. A teoria civil⁶⁵ define *serviço* como o esforço humano empreendido em benefício de outrem, adstrito a uma obrigação de fazer. A expressão “empreendido em benefício de outrem”, para fins de incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), deve ser tomada não como uma exigência do efetivo benefício, mas um comportamento do prestador em tentar propiciá-lo ao tomador de serviço. Marcelo Caron Baptista⁶⁶ aponta um exemplo didático sobre a questão:

Veja-se o exemplo de quem contrata uma prestação de serviço de sua residência e, quando da sua realização, verifica que, ao invés de um benefício, o resultado foi completamente diverso, porque a nova cor do imóvel choca a todos e implica a sua desvalorização. Nem por isso, para efeitos civis e tributários, deixa de haver prestação de serviço. O pintor terá cumprido com sua obrigação contratual e o ISS incidirá sem qualquer impedimento.

Ademais, para essa Teoria, a Constituição Federal de 1988 teria se apropriado do conceito pré-constitucional de serviço, informado pelo direito infraconstitucional anterior à sua promulgação. Tal apropriação conceitual (ou constitucionalização do conceito) resulta em atribuir ao termo *serviço*, ou mais propriamente a *prestação de serviço*, a característica de uma *obrigação de fazer*, em conformidade com os postulados de Direito Privado. Segundo José Eduardo Soares de Melo⁶⁷, “*o cerne da materialidade da hipótese de incidência do imposto em comento não se circunscreve a ‘serviço’, mas a uma ‘prestação de serviço’, compreendendo um negócio (jurídico) pertinente a uma obrigação de ‘fazer’, de conformidade com os postulados e diretrizes de direito privado*”. Em sentido semelhante, assevera Aires F. Barreto⁶⁸:

O conceito de serviço tributável, empregado pela CF para discriminar (identificar, demarcar) a esfera de competência dos Municípios, é um conceito de Direito Privado. Assim, é indispensável – para reconhecer-se a precisa configuração dessa competência – verificar o que, segundo o Direito Privado, se compreende no conceito

⁶⁵ Defensores da teoria civil: MELO, José Eduardo Soares de. *ISS: teoria e prática*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 46 e 91-92; BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 33 e 43-45; CASQUET, Pedro. *O conceito de serviço e a constituição brasileira*. São Paulo: Almedina, 2014, p. 96-98; ÁVILA, Humberto. Imposto sobre a prestação de serviços de qualquer natureza – ISS. Normas constitucionais aplicáveis. Precedentes do Supremo Tribunal Federal. Hipótese de incidência, base de cálculo e local da prestação. Leasing financeiro: análise de incidência. In: *Revista Dialética de Direito Tributário nº 122*. São Paulo: Dialética, nov. 2005, p. 123-124; COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014, E-book, p. 639.

⁶⁶ BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS: do texto à norma*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 255-256.

⁶⁷ MELO, José Eduardo Soares de. Op. cit., p. 46.

⁶⁸ BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 33.

de serviço. É no interior dos lindes desse conceito no Direito Privado que se enclausura a esfera de competência dos Municípios para a tributação dos *serviços de qualquer natureza*, dado que foi por ele que a CF, de modo expresso, a discriminou, identificou e demarcou. Se a competência tributária é outorgada diretamente pela CF – que a discrimina de forma exaustiva, minudente e rígida, atribuindo a cada uma das pessoas políticas faixas privativas de competência – é imperioso concluir-se que os conceitos jurídicos utilizados pelo Texto Magno para definir essas faixas de competência tributária não podem ser alterados pelo legislador infraconstitucional, complementar ou ordinário.

Em contrapartida, para os adeptos da teoria econômica⁶⁹, não mais haveria predominância do conceito de serviço oriundo do Direito Privado⁷⁰, vinculado à necessária existência de uma obrigação de fazer, mas aquele informado pela economia (elemento extrajurídico), enquanto bens para a satisfação de necessidades imateriais (utilidade). No final do século XVIII, Jeremy Bentham, filósofo utilitarista, compreendia que a *utilidade* estava relacionada à propriedade de qualquer objeto em produzir benefício, vantagem, prazer, satisfação, bem ou felicidade⁷¹.

Nesse contexto, a base de incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) corresponderia à circulação de bens imateriais (venda de bens imateriais), sob uma acepção econômica, envolvendo, de forma ampla, o fornecimento de atividade humana ou de trabalho a terceiro (serviço de médicos, advogados, dentre outros), a entrega de bem móvel em locação⁷² e a cessão de direitos (cessão de direito de uso de marca)⁷³.

Conforme já exposto, a partir da Emenda Constitucional nº 18/1965, foi instituído o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) e sua configuração constitucional se

⁶⁹ Defensores da teoria econômica: MORAES, Bernardo Ribeiro. *Doutrina e Prática do Imposto Sobre Serviços*. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 1984, p. 42-43 e 98-99; RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Tributos (teoria geral e espécies)*. Niterói: Impetus, 2013, p. 321 e 323; MARTINS, Sérgio Pinto. *Manual do Imposto sobre Serviços*. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2006, p. 26; GASPAS, Walter. *ISS: Teoria e prática*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1994, p. 32-33.

⁷⁰ Segundo Andrei Pitten Velloso, “*haverá situações em que a única definição legal existente, seja ela conotativa ou denotativa, se mostrará totalmente inadequada para a compreensão do significado dos enunciados que outorgam competências tributárias, fazendo com que reste abalada a pretensão do absolutismo da tese do império do direito privado*”. (VELLOSO, Andrei Pitten. *Conceitos e competências tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 85).

⁷¹ BENTHAM, Jeremy, 1823 *apud* JEVONS, W. Stanley. *The theory of political economy*. Versão traduzida: A teoria da economia política. São Paulo: Nova Cultural, 1996, p. 59-60.

⁷² Embora o subitem 3.1, que previa locação de bens móveis, tenha sido vetado da Lei Complementar nº 116/2003, o subitem 3.05, que trata da cessão de andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas de uso temporário, permanece em vigor e satisfaz à noção de locação.

⁷³ BASTOS, Filipe Silvestre Lacerda. *ISS: construindo um conceito constitucional de serviço*. Rio de Janeiro: Gramma, 2017, p. 159.

manteve na Constituição de 1967, na Emenda Constitucional nº 1/1969 e na Constituição Federal de 1988. Durante todo esse período (desde 1965 até hodiernamente), o Supremo Tribunal Federal demonstrou a existência de três fases em sua jurisprudência em relação ao conceito de serviço: *i*) a adoção do conceito econômico; *ii*) a adoção do conceito civil; e *iii*) a adoção do conceito civil, sob uma perspectiva de interpretação não restritiva, considerando aspectos do conceito econômico.

Na primeira fase, anterior à promulgação da atual Carta Magna, o Supremo Tribunal Federal teria adotado o conceito econômico, não vinculado à concepção civilista de serviço como obrigação de fazer. Na oportunidade, a Corte compreendeu que os institutos de Direito Privado possuem mera aplicação instrumental e que, para fins de tributação, merece relevância a identificação de capacidade contributiva revelada em um determinado fato econômico. Transcreva-se trecho do voto do Oscar Corrêa⁷⁴ no julgamento do RE nº 100.779, publicado em 04 de maio de 1984:

O conceito de serviço, que impera no Direito Tributário, não é mais o mesmo do Direito Civil, mas o que se ampliou na interpretação econômica dos serviços, postos como meio de satisfação das necessidades imateriais, como os bens o são para as necessidades materiais. É o conceito tradicional de serviço, em economia, ampliado da tradicional locação de serviços do C. Civil, que contrabalançava com a locação de coisas, e se atinha, sobretudo, à locação de trabalho – serviço pessoal do trabalhador, para abranger os serviços impessoais, que constituem hoje, o setor mais importante e mais significativo da atividade econômica.

O precedente da Primeira Turma da Corte teve repercussão em mais dois julgados na sessão realizada no dia 22 de março de 1988⁷⁵. No julgamento do RE nº 112.947/SP, datado de 19 de junho de 1987, a Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal também adotou o conceito econômico de serviço, conforme se infere de trecho do voto do Ministro Carlos Madeira⁷⁶:

Não há, porém, recepção plena de um conceito de direito privado, nem da regulação pertinente a esse direito, pois a referência a ele é feita, em direito tributário, *utilitatis causa*. Importa ter em consideração que são diversos os modos de tratar os mesmos institutos jurídicos e as finalidades que se têm em vista, ao considerá-los, diferem profundamente em cada uma das disciplinas. Assim, quando o direito civil regula a compra e venda, ele tem em vista os efeitos da relação jurídica e as condições de validade necessárias para a sua constituição. Quando o direito tributário, entretanto, encara a mesma relação, ele tem o objetivo de aí encontrar um índice de capacidade

⁷⁴ Trecho do voto do Ministro Oscar Corrêa (STF – RE nº 100.779, Primeira Turma, DJ 04/05/1984).

⁷⁵ STF – RE nº 113.383/SP, Primeira Turma, julgamento em 22/03/1988, publicado em 29/04/1988; e RE nº 115.103/SP, Primeira Turma, julgamento em 22/03/1988, publicado em 29/04/1988.

⁷⁶ Trecho do voto do Ministro Carlos Madeira (STF – RE nº 112.947/SP, Segunda Turma, julgamento em 19/06/1987).

econômica, ou de capacidade contributiva e, assim, considerando a operação como um fato econômico, despido de todo o formalismo e de todas as aparências, vai ali buscar ou verificar a realidade econômica subjacente, através do exame da circulação de riqueza que se operou.

E conclui seu entendimento afirmando que:

O que se destaca, *utilitatis causa*; na locação, não é apenas o uso e gozo da coisa, mas sua utilização na prestação de um serviço. Aí está o fato gerador do imposto sobre serviços. Leva-se em conta a realidade econômica, que é a atividade que se presta com o bem móvel, e não a mera obrigação de dar, que caracteriza a locação, segundo o art. 1.188 do Código Civil. Só assim o poder de tributar pode alcançar a relação jurídica, levando-se em conta a sua consistência econômica.

É o que se dá precisamente na locação de guindastes, por parte da recorrente: não se cuida de locação de coisas móveis, mas do fato da sua atividade, desenvolvida com os guindastes, pelos serviços que com eles são prestados, adquirirão consistência econômica, de modo a tornar um índice de capacidade contributiva do Imposto Sobre Serviços.

Não há, assim, contrariedade à norma do art. 24, II, da Constituição ou violação do art. 110 do Código Tributário Nacional, na inclusão da locação de bens móveis na Lista de Serviços do Decreto-lei nº 406/68, com a redação do Decreto-lei 834/69.

Perceba que até o primeiro semestre do ano 2000, a jurisprudência⁷⁷ da Corte compreendia o conceito de serviço como satisfação de necessidades imateriais (conceito econômico). Todavia, em sua segunda fase, já sob a égide da Constituição Federal de 1988, o Supremo Tribunal Federal, por decisão do Plenário em 11 de outubro de 2000, passou a adotar o conceito civil para serviço, relacionado à obrigação de fazer, importado do direito civil. Nesse sentido, ao analisar a incidência do imposto municipal na locação de bem móvel, entendeu por sua impossibilidade. Transcreva-se a ementa do acórdão:

TRIBUTO - FIGURINO CONSTITUCIONAL. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS - CONTRATO DE LOCAÇÃO. A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável - artigo 110 do Código Tributário Nacional.⁷⁸

⁷⁷ Embora não houvesse uma decisão do Plenário do Supremo Tribunal sobre o tema, ambas as Turmas da Corte se manifestaram no mesmo sentido, adotando o conceito econômico de serviço. Precedentes: RE nº 100.779, Min. Oscar Corrêa, Primeira Turma, DJ 04/05/1984; RE nº 112.947/SP, Segunda Turma, julgamento em 19/06/1987; RE nº 113.383/SP, Primeira Turma, julgamento em 22/03/1988, publicado em 29/04/1988; e RE nº 115.103/SP, Primeira Turma, julgamento em 22/03/1988, publicado em 29/04/1988.

⁷⁸ STF – RE nº 116.121/SP, Min. Rel. Octavio Gallotti, Min. Rel. para acórdão: Marco Aurélio, Pleno, julgamento em 11/10/2000, DJ 25/05/2001.

Não foi à toa que o Ministro Marco Aurélio, suscitando a divergência, aduziu que, da análise da Constituição Federal e da legislação complementar de regência à época do julgamento, não haveria como assentar a incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) sobre a locação de bem móvel, porque lhe faltava o núcleo de sua incidência, definido no Código Civil de 1916 (vigente à época da decisão). Transcreva-se trecho de seu voto:

Em face do texto da Constituição Federal e da legislação complementar de regência, não tenho como assentar a incidência do tributo, porque falta o núcleo dessa incidência, que são os serviços. Observem-se os institutos em vigor tal como se contêm na legislação de regência. As definições de locação de serviços e locação de móveis vêm-nos do Código Civil e, aí, o legislador complementar, embora de forma desnecessária e que somente pode ser tomada como pedagógica, fez constar no Código Tributário o seguinte preceito:

Art. 110 A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

O preceito veio ao mundo jurídico como um verdadeiro alerta ao legislador comum, sempre a defrontar-se com a premência do Estado na busca de acréscimo de receita. (...)

Em síntese, há de prevalecer a definição de cada instituto, e somente a prestação de serviços, envolvido na via direta o esforço humano, é fato gerador do tributo em comento. Prevalece a ordem natural das coisas cuja força surge insuplantável; prevalecem as balizas constitucionais e legais, a conferirem segurança às relações Estado-contribuinte; prevalece, ao fim, a organicidade do próprio Direito, sem a qual tudo será possível no agasalho de interesses do Estado, embora não enquadráveis como primários.⁷⁹

Acompanhando o voto do Ministro Marco Aurélio, o Ministro Celso de Melo promove uma distinção, para efeitos tributários, entre as obrigações de dar e de fazer, explicitando as razões pela qual o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) não poderia incidir sobre operações de locação de bens móveis. Em suas palavras:

Cabe advertir, neste ponto, que a locação de bens móveis **não** se identifica e **nem** se qualifica, para efeitos constitucionais, **como serviço**, pois esse negócio jurídico - **considerados** os elementos essenciais que lhe compõem a estrutura material - **não** envolve a prática de atos que consubstanciam um **praestare** ou um **facere**.

Na realidade, a locação de bens móveis **configura verdadeira obrigação de dar**, como resulta claro do **art. 1.188** do Código Civil: ‘**Na locação de coisas**, uma das partes se obriga a **ceder** à outra, por tempo determinado, ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição’ (**grifei**). [...]

⁷⁹ Trecho do voto do Ministro Marco Aurélio (p. 703 e 705). STF – RE nº 116.121/SP, Min. Rel. Octavio Gallotti, Min. Rel. para acórdão: Marco Aurélio, Pleno, julgamento em 11/10/2000, DJ 25/05/2001.

Sendo assim, e considerando as razões expostas, **peço vênia**, para, ao **acompanhar** o voto do eminente Ministro MARCO AURÉLIO, **conhecer** e **dar provimento** ao presente recurso extraordinário, declarando, **incidenter tantum**, a **inconstitucionalidade** da expressão '**locação de bens móveis**', constante do **item n. 79** da Lista de Serviços a que se refere o DL n° 406/68, na redação **e com a renumeração** dada pela Lei Complementar n° 56, de 15/12/87.⁸⁰ (**grifos originais**)

Inclusive, a aplicação da teoria civil ao conceito de serviço foi base para a edição do verbete sumular vinculante n° 31⁸¹, editado pelo Supremo Tribunal Federal, que afirmou expressamente ser inconstitucional a incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) sobre operações de locação de bens móveis.

No ano de 2009, no bojo do RE n° 592.905/SC-RG⁸², o Supremo Tribunal Federal julgou o Tema 125 da repercussão geral e fixou a seguinte tese: "*é constitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS sobre as operações de arrendamento mercantil (leasing financeiro)*"⁸³. A redação da tese restou aprovada nos termos do item 2 da Ata da 12ª Sessão Administrativa do Supremo Tribunal Federal, realizada em 09 de dezembro de 2015. O Ministro Eros Grau, relator do caso, diferenciou as três modalidades de arrendamento mercantil, afirmando que no *leasing* operacional há locação, enquanto no *leasing* financeiro e no *lease-back* há serviço. Além disso, afirmou de forma categórica que a lei complementar não definia o que era serviço, mas apenas o declarava, para os fins do inciso III do artigo 156 da Constituição Federal.

Dessa forma, o Ministro Eros Grau compreendeu pela incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) na hipótese de *leasing* financeiro, cujo entendimento pode ser sintetizado no seguinte trecho de seu voto:

Em síntese, há serviços, para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição, que, por serem de qualquer natureza, não consubstanciam típicas obrigações de fazer. Raciocínio adverso a este conduziria à afirmação de que haveria serviço apenas nas prestações de fazer, nos termos do que define o direito privado. Note-se, contudo, que a afirmação como tal faz tábula rasa da expressão 'de qualquer natureza', afirmada do texto da Constituição. Não me excedo em lembrar que toda atividade de dar consubstancia também um fazer e há inúmeras atividades de fazer que envolvem um dar.

⁸⁰ Trecho do voto do Ministro Celso de Melo (p. 708-709 e 712). STF – RE n° 116.121/SP, Min. Rel. Octavio Gallotti, Min. Rel. para acórdão: Marco Aurélio, Pleno, DJ 25/05/2001.

⁸¹ Súmula Vinculante n° 31. É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis.

⁸² Importante ressaltar que o tema também foi objeto do RE n° 547.245/SC, julgado no mesmo dia, mas sem repercussão geral.

⁸³ STF – RE n° 592.905/SC-RG, Min. Rel. Eros Grau, Pleno, julgamento em 02/12/2009, DJ 05/03/2010.

A lei complementar não define o que é serviço, apenas o declara, para os fins do inciso III do artigo 156 da Constituição. Não o inventa, simplesmente descobre o que é serviço para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição. No arrendamento mercantil (*leasing* financeiro), contrato autônomo que não é contrato misto, o núcleo é o financiamento, não uma prestação de dar. E financiamento é serviço, sobre o qual o ISS pode incidir, resultando irrelevante a existência de uma compra nas hipóteses do *leasing* financeiro e do *lease-back*.⁸⁴

Embora o Ministro Eros Grau tenha afirmado na época que o *leasing* financeiro era contrato autônomo e não misto, ao aduzir que havia inúmeras atividades de fazer que envolvessem um dar, o trecho supracitado do seu voto revelou, ainda que de forma oblíqua, a possibilidade de tributação de contratos complexos pelo Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS). Isso porque pretendeu o citado Ministro dar amplitude semântica à expressão “serviços de qualquer natureza”, quando do julgamento do RE nº 592.905/SC-RG e do RE nº 547.245/SC. Inclusive, a posição tomada serviu de norte para a consolidação do mais recente entendimento da Corte⁸⁵, relacionado à terceira fase de sua jurisprudência (conceito civil não restritivo de serviço), que será desenvolvido mais à frente.

No RE nº 626.706/SP-RG, julgado em 2010, o Supremo Tribunal Federal enfrentou o Tema 212 da repercussão geral. Na ocasião, restou fixada a tese de que “*é inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis, dissociada da prestação de serviço*”⁸⁶. A redação da tese também foi aprovada nos termos do item 2 da Ata da 12ª Sessão Administrativa do Supremo Tribunal Federal, realizada em 09 de dezembro de 2015. Naquele caso, a Corte analisava o caso dos filmes cinematográficos, videoteipes, cartuchos para vídeo games e assemelhados e o Ministro Gilmar Mendes votou no sentido de aplicação da Súmula Vinculante nº 31, que veda a incidência do imposto municipal sobre as operações de locação de bens móveis.

Contudo, em 2011, no âmbito da Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal, o Ministro Gilmar Mendes foi relator do AgRg na Rcl nº 8.623/RJ e identificou a cessão de direito de uso de marca e sinais como serviço autônomo e não como uma locação de bens móveis, afastando a aplicação da citada súmula vinculante. Transcreva-se trecho de seu voto:

Por fim, ressalte-se que há alterações significativas no contexto legal e prático acerca da exigência de ISS, sobretudo após a edição da Lei Complementar 116/2003, que

⁸⁴ Trecho do voto do Ministro Eros Grau (p. 1007). STF – RE nº 592.905/SC-RG, Min. Rel. Eros Grau, Pleno, julgamento em 02/12/2009, DJ 05/03/2010.

⁸⁵ Entendimentos consolidados no RE nº 651.703/PR-RG e seus EDs, RE nº 603.136/RJ-RG e ADI nº 3.142/DF.

⁸⁶ STF – RE nº 626.706/SP-RG, Min. Rel. Gilmar Mendes, Pleno, julgamento em 08/09/2010, DJ 24/09/2010.

adota nova disciplina sobre o mencionado tributo, prevendo a cessão de direito de uso de marcas e sinais na lista de serviços tributados, no item 3.02 do Anexo. Essas circunstâncias afastam a incidência da Súmula Vinculante 31 sobre o caso, uma vez que a cessão do direito de uso de marca não pode ser considerada locação de bem móvel, mas serviço autônomo especificamente previsto na Lei Complementar 116/2003.⁸⁷

A decisão da Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal foi objeto de críticas pela doutrina, conforme se extrai do discurso de José Eduardo Soares de Melo:

A marca significa o sinal distintivo colocado em produtos de indústria ou comércio para diferenciá-los de outros idênticos ou similares, de origem diversa, permitindo que o público os reconheça; enquanto sinais de propaganda representam o ‘anúncio, reclame, legenda, gravura ou desenho que realce as qualidades dos produtos e serviços, chamando a atenção dos consumidores’.

Esta atividade não poderia sujeitar-se ao ISS, porque não configura um serviço (esforço humano), na forma qualificada pelo direito privado.

A cessão de uso de marca não significa uma obrigação de fazer, mas única e exclusivamente uma obrigação de dar, ceder, um contrato de locação. Não há, ontologicamente, ato de servir, prestar, nela concebido; não há esforço humano envolvido na via direta ou indireta, sendo impensável, pela ausência de permissivo constitucional, a instituição de imposto sobre serviços em tal hipótese.⁸⁸

Não há como afirmar que o AgRg na Rcl nº 8.623/RJ caminhou em sentido diametralmente oposto ao conceito de serviço extraído do direito civil, uma vez que o entendimento naqueles autos se deu em sede de reclamação constitucional, cujo julgamento reconheceu a inexistência de estrita adequação entre o acórdão-paradigma e o ato reclamado. A afirmativa de que a cessão de direito de uso de marca e sinais é serviço autônomo e não uma locação de bens móveis – afastando a aplicação da citada súmula vinculante – não se tratou, portanto, da *ratio decidendi* (razão de decidir), mas apenas do *obiter dictum*⁸⁹ daquela decisão, motivo pelo qual não houve – não nesse momento⁹⁰ – uma evolução jurisprudencial do

⁸⁷ STF – AgRg na Rcl nº 8.623/RJ, Min. Gilmar Mendes, Segunda Turma, julgamento em 22/02/2011, DJ 10/03/2011.

⁸⁸ MELO, José Eduardo Soares de. *Op. cit.*, p. 91-92.

⁸⁹ “O *obiter dictum* (*obiter dicta*, no plural) ou simplesmente *dictum* é o argumento jurídico, consideração, comentário exposto apenas de passagem na motivação da decisão, que se convola em juízo normativo acessório, provisório, secundários, impressão ou qualquer outro elemento jurídico-hermenêutico que não tenha influência relevante e substancial para a decisão”. DIDIER JUNIOR, Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. *Curso de direito processual: teoria da prova, direito probatório, teoria do precedente, decisão judicial, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela*. v. 2. 10ª ed. Salvador: Juspodivm, 2015, p. 444.

⁹⁰ Embora o Supremo Tribunal Federal tenha decidido a questão em *obiter dictum* no ano de 2011, há precedentes recentes da Segunda Turma da Corte relacionados à incidência de ISS na cessão de uso de marca, em sede de *ratio decidendi*, que revelam a evolução jurisprudencial acerca do conceito de serviço. Vide: ARE nº 1.166.624-AgR, Rel. Min. Edson Fachin, Segunda Turma, DJe 19/02/2020; ARE nº 1.224.310-

Supremo Tribunal Federal acerca do conceito de serviço. Ainda que o Supremo Tribunal Federal tenha se valido do *obiter dictum*, como argumento jurídico acessório, não há empecilho para que conceitos evoluam e se adequem a novas realidades sociais. Assim, destacam-se as palavras de Hans-Georg Gadamer:

“Todavia, o que a exigência legítima, da consciência histórica, de compreender cada época a partir de seus próprios conceitos, tem realmente em mente é completamente diferente. O requisito de pôr de lado os conceitos do presente não postula um deslocamento ingênuo ao passado. Trata-se, antes, de uma exigência essencialmente relativa e que somente tem um sentido por referência aos próprios conceitos. A consciência histórica compreende a si mesma erroneamente, quando, para compreender, pretende desconectar o que unicamente torna possível a compreensão. Pensar historicamente quer dizer, na realidade, realizar a conversão que acontece aos conceitos do passado, quando neles procuramos pensar. Pensar historicamente implica sempre uma mediação entre aqueles conceitos e o próprio pensar. Querer evitar os próprios conceitos na interpretação, não somente é impossível, mas é também um absurdo evidente. Interpretar significa justamente colocar em jogo os próprios conceitos prévios, com a finalidade de que a intenção do texto seja realmente trazida à fala para nós.”⁹¹

Decorrido pouco mais de três anos, em 2014, no AgR na Rcl nº 14.290/DF, a Ministra Rosa Weber analisou a incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) em contratos mistos, na hipótese em que a locação de bens móveis não é claramente segmentada da prestação de serviço e que o bem móvel (objeto da locação) é, na verdade, apenas utilizado pelo prestador do serviço como instrumento de seu trabalho. Na oportunidade, a Ministra aduziu que:

“Em relações contratuais complexas, somente se pode falar em descumprimento da Súmula Vinculante 31 quando a locação de bem móvel esteja nitidamente segmentada da prestação de serviços, seja no que diz com o seu objeto, seja no que concerne ao valor específico da contrapartida financeira.

No caso dos autos, as atividades não se encontram devidamente apartadas, na medida em que, dentre os encargos da contratada, há previsão de disponibilização de trabalhadores, identificados por crachá, juntamente com o maquinário (cláusulas sétima e oitava dos contratos celebrados). Como assinalado na exordial, a reclamante “entrega à Prefeitura as máquinas e equipamentos com seus operadores”, sendo que esta “coordena o uso dos equipamentos, qual a localidade que atuarão, etc.” (fl. 3). Inexiste, outrossim, previsão de remuneração específica da mão de obra disponibilizada à contratante.

Baralhadas as atividades de locação de bens e de prestação de serviços, não há como acolher a presente reclamação constitucional.”⁹²

AgR, Rel. Min. Cármen Lúcia, Segunda Turma, DJe 04/03/2020; e ARE nº 1.289.257-AgR, Rel. Min. Edson Fachin, Segunda Turma, DJe 23/03/2021.

⁹¹ GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e método*. Tradução de Flavio Paulo Meurer. 3ª ed. Petrópolis: Vozes, 1999, p. 578.

⁹² Trecho do voto da Ministra Rosa Weber (p. 11 do acórdão). STF – AgR na Rcl nº 14.290/DF, Min. Rel. Rosa Weber, Pleno, julgamento em 22/05/2014, DJ 20/06/2014.

Já no ano de 2016, o Supremo Tribunal Federal foi instado a se manifestar no caso das operadoras de planos de saúde. No julgamento do RE nº 651.703/PR-RG, restou decidido, por maioria, que o conceito de prestação de serviços não tem como premissa as diretrizes dadas pelo Direito Privado, mas se encontra relacionado à *utilidade* que o serviço possa oferecer para outrem, a partir de um conjunto de atividades imateriais, prestado com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugado ou não com a entrega de bens ao tomador. Na oportunidade, o Ministro Luiz Fux, relator do acórdão, sem abandonar o conceito civil de serviço, concluiu pela possibilidade de o Direito Tributário ter conceitos implícitos próprios ou, ainda, fazer remissão, de forma tácita, a conceitos diversos daqueles constantes na legislação infraconstitucional, mormente quando se trata de interpretação do texto constitucional. Ademais, o conceito de serviço deve ser interpretado a partir de um pluralismo metodológico, vez que os conceitos constitucionais tributários não são fechados e unívocos, aos quais devem recorrer aos aportes de ciências afins para a sua exegese, como a Ciência das Finanças, a Economia e a Contabilidade. Convêm destacar trechos do voto do relator⁹³:

O aspecto primordial para a compreensão da incidência deste tributo encontra-se na definição do que se enquadra como serviço, uma vez que apenas as atividades classificadas como tal, à luz da materialidade constitucional do conceito de serviço, são passíveis de atrair a obrigatoriedade do imposto, previsto em lei complementar. (...)

(...) não deve ser excluída, a *priori*, a possibilidade de o Direito Tributário ter conceitos implícitos próprios ou mesmo fazer remissão, de forma tácita, a conceitos diversos daqueles constantes na legislação infraconstitucional, mormente quando se trata de interpretação do texto constitucional.

É que, consoante essa Corte afirmou nos RREE 547.245 e 592.905, não há um primado do Direito Privado, pois, sem dúvida, é viável que o Direito Tributário – e primordialmente o Direito Constitucional Tributário – adote conceitos próprios. A possibilidade de o Direito Tributário elaborar conceitos específicos decorre, em última análise, do fato de ser Direito Positivo. (...)

Dentro dessa ordem de ideias, a *opinio doctorum* encarta-se no sentido de que a Constituição Tributária dever ser interpretada de acordo com o pluralismo metodológico, abrindo-se para a interpretação segundo variados métodos, que vão desde o literal até o sistemático e teleológico; por isso que os conceitos constitucionais tributários não são fechados e unívocos, devendo-se recorrer também aos aportes de ciências afins para a sua exegese, como a Ciência das Finanças, a Economia e a Contabilidade. (...)

Desta sorte, conclui-se que, embora os conceitos de Direito Civil exerçam um papel importante na interpretação dos conceitos constitucionais tributários, eles não exauram a atividade interpretativa. (...)

Nos dias atuais, ao contrário, a utilização do critério econômico como decorrência do aspecto teleológico não deriva de uma preocupação arrecadatória, mas de uma apreciação axiológica baseada nos Valores da Igualdade e da Solidariedade, dos quais derivam os Princípios da Igualdade, Capacidade Contributiva e Solidariedade.

⁹³ STF – RE nº 651.703/PR-RG, Min. Luiz Fux, Plenário, julgamento em 29/09/2016, DJ 26/04/2017 (Tema 581 da Repercussão Geral).

Deve-se reconhecer a interação entre o Direito e a Economia, em substituição ao formalismo jurídico. A interpretação é simultaneamente jurídico-econômica, ainda que, para a formação dos conceitos tributários passem pelo filtro jurídico. (...)

A finalidade dessa classificação (obrigação de dar e obrigação de fazer) escapa totalmente àquela que o legislador constitucional pretendeu alcançar, ao elencar os serviços no texto constitucional tributáveis pelos impostos (por exemplo, serviços de comunicação – tributáveis pelo ICMS; serviços financeiros e securitários – tributáveis pelo IOF; e, residualmente, os demais serviços de qualquer natureza – tributáveis pelo ISS), qual seja, a de captar todas as atividades empresariais cujos produtos fossem serviços, bens imateriais em contraposição aos bens materiais, sujeitos a remuneração no mercado. (...)

Sob este ângulo, o conceito de prestação de serviços não tem por premissa a configuração dada pelo Direito Civil, mas relacionado ao oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades imateriais, prestados com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador.

O Ministro Marco Aurélio, voto-vencido na análise do RE nº 651.703/PR-RG, manteve seu posicionamento no sentido de que prestação de serviço é obrigação de fazer, correspondente a um esforço humano em benefício de outrem. Transcreva-se trecho do voto do citado Ministro:

Como dizer então ultrapassado o entendimento? Essa, inclusive, vem sendo a orientação balizada na doutrina ainda em nossos dias, atrelando o núcleo material da condição de incidência do ISS a obrigação de fazer. A legislação complementar, ao dispor acerca da materialidade do imposto, deve necessariamente obedecer às balizas versadas na própria tipologia constitucional de serviço.

Para caracterização de determinada prestação como serviço, passível de tributação, mostra-se indispensável a presença de esforço humano, da realização de uma obrigação de fazer, ainda que envolva, para a execução, certas obrigações de dar. Não havendo essa nota característica, ou sendo o fazer mero acessório no negócio jurídico entabulado, surge impróprio enquadrar a atividade como serviço, descabendo a tributação em virtude da incompatibilidade material com o previsto no texto constitucional.

Com isso, não se pretende apenas interpretar a Constituição Federal a partir do artigo 110 do Código Tributário Nacional, mas, sim, respeitar os próprios limites de competência estabelecidos no figurino constitucional do tributo. A Carta da República, ao definir a materialidade de cada espécie tributária, dividindo a competência entre os entes federados, não o faz em vão. (...)

A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de Direito privado, utilizados expressa ou implicitamente pelo Diploma Maior. Caso contrário, confere-se carta branca ao legislador ordinário para incluir na lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003 todo e qualquer negócio jurídico como passível de ser tributado pelos Municípios, independentemente de estar-se, ou não, diante de serviço.⁹⁴

O RE nº 651.703/PR-RG foi objeto de três embargos de declaração, opostos com os seguintes argumentos: *i*) na qualidade de *amicus curiae*, a Associação Brasileira de Medicina de Grupo – ABRAMGE suscitou a necessidade de modulação temporal dos efeitos da decisão (primeiros embargos de declaração); *ii*) na qualidade de *amicus curiae*, a Federação Nacional

⁹⁴ Trecho do voto-vencido do Ministro Marco Aurélio no RE nº 651.703/PR (p. 54-56).

de Saúde Suplementar – FENASAÚDE requereu a correção do enunciado da tese de repercussão geral, em razão da inobservância aos limites objetivo e subjetivo da questão constitucional submetida à análise do Plenário, já que o enfoque da controvérsia era apenas o caso dos planos de saúde, e da ausência de competência municipal para a tributação da atividade de seguro-saúde, sujeitas ao Imposto sobre Operações Financeiras – IOF (segundos embargos de declaração); e *iii*) na qualidade de parte recorrente, o Hospital Marechal Cândido Rondon Ltda. não só replicou os argumentos dos embargos de declaração opostos pela Federação Nacional de Saúde Suplementar – FENASAÚDE (segundos embargos de declaração), bem como pleiteou a manifestação da Corte acerca da competência residual da União (artigo 154, I, da Constituição Federal) e da necessidade de enfrentamento da questão relativa à superação ou não do entendimento consubstanciado por sua própria Súmula Vinculante nº 31 (terceiros embargos de declaração).

Em sessão de fevereiro de 2019, no que tange ao objeto dos segundos embargos de declaração, replicado em parte dos terceiros aclaratórios, o Supremo Tribunal Federal, por maioria, acolheu seus fundamentos, pois, de fato, a tese fixada extrapolou os limites subjetivos e objetivos da repercussão geral reconhecida que sequer pretendeu analisar a tributação das atividades desenvolvidas pelas seguradoras de saúde (seguro-saúde). Ressalte-se que, embora o voto condutor tenha mencionado a questão de possível incidência do Imposto sobre Operações Financeiras – IOF na atividade de seguro-saúde, não há um provimento definitivo da Corte sobre este ponto.

Já com relação ao objeto dos primeiros embargos de declaração, atinente à modulação temporal, a Corte entendeu que, por força do artigo 27 da Lei nº 9.868/1999⁹⁵, só é possível modular os efeitos da decisão nos casos em que se declare a inconstitucionalidade de disposição normativa⁹⁶, ainda que em sede de controle difuso⁹⁷. Para as situações de declaração de constitucionalidade, o mecanismo aplicável seria a concessão de efeitos prospectivos à decisão,

⁹⁵ Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.

⁹⁶ STF – ADI nº 3.106-ED, Rel. Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, DJ de 13/08/2015; ADI nº 3.794-ED, Rel. Min. Luís Roberto Roberto Barroso, Tribunal Pleno, DJ de 25/02/2015; ADI nº 4.167-ED, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, DJ de 09/10/2013.

⁹⁷ STF – ARE nº 709.212, Rel. Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, DJ de 19/02/2015; RE nº 680.089, Rel. Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, DJ de 03/12/2014; RE nº 556.311, Rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, DJ de 09/06/2014; RE nº 527.109, Rel. Min. Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, DJ de 30/10/2014; RE nº 197.917, Rel. Min. Maurício Corrêa, Tribunal Pleno, DJ de 07/05/2004.

no interesse social e no da segurança jurídica, caso traduzisse uma alteração da orientação jurisprudencial até então dominante (*prospective overruling*), na forma do que disciplina o artigo 927, § 3º, do Código de Processo Civil vigente⁹⁸. Ocorre que, segundo o voto do Ministro Luiz Fux, relator do acórdão dos aclaratórios, não teria havido modificação da jurisprudência anterior da Corte, uma vez que não existe uma opção constitucional pela prevalência do sentido dado pelo Direito Privado ao conceito de serviço, tampouco não deve subsistir a ideia de que o Direito Tributário sempre se utilizará de conceitos específicos próprios. Outrossim, não teria havido a superação do entendimento esposado pela Súmula Vinculante nº 31, consagrado em precedentes anteriores, embora tal alegação tenha sido fundamento específico dos terceiros embargos de declaração. Destaquem-se trechos do voto do relator⁹⁹:

(...) não é possível identificar uma modificação da jurisprudência anterior pela atuação da Corte no julgamento do recurso extraordinário, basicamente, por três razões. (...) Além disso, desde o julgamento dos RE's 547.245 e 592.905 (Tribunal Pleno, Rel. Min. Eros Grau, julgados em 02/12/09, DJ de 05/03/10) esta Corte vem assentando a amplitude semântica da expressão 'serviços de qualquer natureza', constante no art. 156, III, da Constituição Federal, a ensejar o reconhecimento de que, em matéria de interpretação de conceitos tributários, não existe uma opção constitucional pela prevalência a priori do sentido que lhes é dado pelo Direito Privado, da mesma forma que não deve subsistir a ideia de que o Direito Tributário sempre se utilizará de conceitos específicos próprios. A atividade interpretativa, como fenômeno complexo que é, exige que o intérprete verifique todas as possibilidades semânticas permitidas pelo texto antes de buscar a solução em outros ramos do Direito, ou mesmo fora dele. Especificamente no caso da competência municipal para a tributação de atividades econômicas caracterizadas como prestações de serviço, o próprio texto constitucional contém a solução interpretativa para questões ligadas à complexidade de determinadas atividades, em que não é possível distinguir as 'obrigações de dar' das 'obrigações de fazer', como ocorre no caso dos planos de saúde, do *leasing*, etc. Não importa a natureza de que se reveste a atividade, estará ela inserida na competência municipal, desde que não se enquadre no disposto no art. 155, II, da Constituição, cabendo à lei complementar a sua enumeração, com o objetivo de dar completude ao texto constitucional. (...)

Quando o constituinte relegou aos Municípios a competência para a tributação dos serviços desde que 'não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar' deixou claro, a um só tempo, (i) o caráter residual da competência municipal em relação à tributação dos serviços, que podem ostentar qualquer natureza, só não podem estar incluídos na competência dos Estados; e (ii) a importância da lei complementar para fins de delimitação da respectiva competência constitucionalmente atribuída, com vistas a evitar possíveis conflitos com outros entes federativos.

A partir dessa leitura, aliada à amplitude semântica da expressão 'serviços de qualquer natureza', a conclusão que pode ser extraída é que: não se enquadrando a atividade na

⁹⁸ Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:

§ 3º. Na hipótese de alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos, pode haver modulação dos efeitos da alteração no interesse social e no da segurança jurídica.

⁹⁹ STF – RE nº 651.703-ED/PR, Min. Luiz Fux, Plenário, Julgamento em 28/02/2019, publicado em 07/05/2019 (Tema 581 da Repercussão Geral).

competência estadual, ou até mesmo na competência federal - já que, ainda que não mencionado expressamente no inciso III, do art. 156, o conflito de competência aparente pode envolver também a União -, deve-se guardar relativa deferência à opção feita pelo legislador complementar quando prevê que determinada atividade se enquadra como serviço, para fins de incidência de ISS.

Isso não significa que o legislador complementar é livre para determinar a tributação de toda e qualquer atividade econômica, como fiz questão de frisar ao julgar o mérito do recurso extraordinário, mas sim, de buscar na teleologia do texto constitucional a interpretação que melhor se amolde ao contexto atual, reconhecendo que a realidade é mais complexa do que as categorias tradicionalmente identificadas pela doutrina. Com isso, busquei apenas esclarecer que a inserção de ‘qualquer natureza’ ao lado de ‘serviços’ teve justamente o condão de permitir o alcance daquelas atividades cuja complexidade não permite a distinção clara entre os elementos inerentes ao ‘dar’ e ao ‘fazer’, fazendo com que o intérprete vá além dessa dicotomia reducionista no desempenho da tarefa que lhe incumbe. (...)

Logo, dado o assentado no julgamento dos dois RE’s acima mencionados (547.245 e 592.905), não há que se falar em surpresa por parte dos contribuintes acerca da interpretação do conceito de ‘serviço’ a partir do julgamento do presente recurso extraordinário. O que a Corte fez no julgamento do RE 651.703 foi tão somente explorar as possibilidades interpretativas do inciso III, do art. 156, da Constituição Federal à luz das premissas já aventadas no julgamento acerca da constitucionalidade da incidência de ISSQN sobre os contratos de *leasing*. (...)

(...) é preciso ressaltar que, assim como não houve alteração jurisprudencial por parte desta Corte, também não houve superação do entendimento esposado pela Súmula Vinculante nº 31 deste Egrégio Tribunal (“É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis.”), **porquanto este Colegiado limitou-se a identificar a prevalência de verdadeira prestação de serviço nas atividades desenvolvidas pelas operadoras de planos de saúde, nas quais os aspectos inerentes ao “dar” e ao “fazer” encontram-se indissociavelmente ligados, o que, como já dito, não impossibilita o seu enquadramento nos termos do art. 156, III, da Constituição Federal.**

(...) Apesar de ressaltar o meu ponto de vista pessoal durante o julgamento de mérito, no sentido de que a classificação dicotômica entre “obrigação de dar” e “obrigação de fazer”, com o pretenso objetivo de recortar a realidade econômica em duas categorias estanques, possui cunho eminentemente civilista e não corresponde à classificação efetuada pelo constituinte ao atribuir competências aos entes federados, assumo que essa não foi a *ratio decidendi* de todos os votos proferidos na sessão de 29/09/16.

Esse é o principal ponto que denota a não superação **ainda** do precedente do RE 116.121 (Tribunal Pleno, Rel. Min. Octávio Gallotti, Rel. p/ acórdão Min. Marco Aurélio, DJ de 25/05/01), relativo à incidência do ISSQN sobre a atividade de locação de guindastes, bem como da Súmula Vinculante nº 31, editada por esta Corte com amparo no mencionado julgamento. (...)

Não obstante, essa opção clara pela superação completa da classificação civilista não foi debatida pela Corte e não representa a posição externada pela maioria dos Ministros presentes à sessão de julgamento de 29/09/16. Por isso, digo que o Colegiado entendeu que prevalece no caso o elemento inerente ao “fazer”, devido às características específicas dos contratos de assistência privada à saúde celebrados pelas operadoras de planos de saúde, de natureza complexa. (...)

Entretanto, isso não é suficiente para se concluir que o entendimento do STF, expresso pela Súmula Vinculante nº 31, estaria definitivamente superado. Para tanto, é indispensável o debate no âmbito desta Corte acerca da superação ou não da classificação civilista das atividades econômicas para fins de tributação pelo ISSQN. (...)

No mais, não havendo até o momento alteração de jurisprudência hábil a demonstrar a existência de razões de segurança jurídica para a modulação dos efeitos do acórdão embargado, **NEGO PROVIMENTO AOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.**” (grifos originais)

Por fim, a alegação de superação do enunciado da Súmula Vinculante nº 31, objeto da segunda parte dos terceiros embargos de declaração, também foi rejeitada pelo Supremo Tribunal Federal, sob o mesmo fundamento do voto dos primeiros aclaratórios acima transcrito. Em ambos os votos, a Corte sinalizou publicamente uma possível – e não provável – alteração de entendimento consolidado pelo indigitado verbete sumular na análise de casos futuros, valendo-se da técnica jurisdicional germânica, de cunho “preventivo”, denominada “julgamento-alerta” (*warnurteil*). Sobre a técnica aplicada, vejam-se as lições de Antonio do Passo Cabral¹⁰⁰:

Através desta técnica, o tribunal veicula a informação de que estará revendo, reavaliando, reapreciando, em casos futuros, o posicionamento até então mantido e reiterado. O anúncio equivale a uma pronúncia de que a corte ‘duvida’ da correção do entendimento aplicado até aquele momento, e portanto se afigura possível a alteração de sua conclusão a respeito do tema.

Este tipo de decisão não é um pressuposto para a modificação da jurisprudência, e tampouco poderia ser enxergado como uma obrigatoriedade para os tribunais, até porque as próprias características deste tipo de comunicação mostram que a corte ainda considera haver necessidade de alguma reflexão adicional antes que a mudança seja implementada, caso contrário já o teria feito. Assim, o conteúdo do anúncio não é vinculativo, nem para as instâncias inferiores, nem para o próprio tribunal. Vale dizer, pode haver o anúncio sem que posteriormente a mudança de jurisprudência se verifique.

Mas ainda que o anúncio público não seja vinculativo, esta técnica tem importantes aspectos de harmonia e continuidade sistêmica, e empresta à jurisdição uma ‘abordagem voltada à regra futura’ (*‘future-law approach’*), reduzindo-se o impacto da mudança de entendimento nos comportamentos humanos.

Em maio de 2020, o Supremo Tribunal Federal apreciou a incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) sobre os contratos de franquia (*franchising*) e, naquela oportunidade, buscou (novamente) delimitar o conceito de serviço, tal como previsto no artigo 156, III, da Constituição Federal. A questão foi objeto de repercussão geral e culminou no Tema 300, julgado no bojo do RE nº 603.136/RJ-RG, fixando a seguinte tese: “*É constitucional a incidência de Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) sobre contratos de franquia (franchising) (itens 10.04 e 17.08 da lista de serviços prevista no Anexo da Lei Complementar 116/2003)*”¹⁰¹.

O Ministro Gilmar Mendes, de forma muito didática, iniciou seu voto delimitando o objeto da controvérsia, consistente na celebração de contrato de franquia empresarial a qual

¹⁰⁰ CABRAL, Antonio do Passo. A Técnica do Julgamento-alerta na Alteração de Jurisprudência Consolidada. *Revista do Ministério Público do Rio de Janeiro* nº 56, abr./jun. 2015, p. 33 e 36-37.

¹⁰¹ STF – RE nº 603.136/RJ-RG, Min. Gilmar Mendes, Plenário, Julgamento em 29/05/2020, DJE 16/06/2020 (Tema 300 da Repercussão Geral).

incluiu cessão de uso de marca, treinamento de funcionários, aquisição de matéria-prima, dentre outras atividades, cuja natureza é complexa, híbrida, mista ou eclética, por se tratar de negócio jurídico que comporta mais de um tipo de prestação. Afirmou, na ocasião, que a Constituição Federal de 1988 sugeriu uma leitura ampla do termo “serviço” e que coube ao legislador complementar a tarefa de indicar os serviços sujeitos ao imposto municipal. Isso porque o Constituinte não definiu precisamente o que seja “serviço de qualquer natureza”, entregando tal atribuição à lei complementar. Todavia, a atividade legislativa estaria restrita, não competindo “ressignificar” conceitos ou manipular os limites de sua própria competência.

Em sequência, o citado Ministro promoveu a demarcação do conceito de serviço na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, a partir dos precedentes anteriores sobre o tema, afastando a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) em relação à locação de bens móveis. Reconheceu-se, como *ratio decidendi* (razão de decidir), que a locação, em si mesma, não poderia ser tomada como serviço, por tratar-se de uma obrigação de dar, e não de fazer. Contudo, ponderou que, no julgamento do RE nº 651.703/PR-RG, a Corte defendeu “*uma interpretação mais ampla do conceito constitucional de serviços, desvinculada da teoria civilista, que classifica as obrigações entre ‘de dar’ e ‘de fazer’, a fim de tornar a tributação mais consentânea com a realidade econômica atual*”¹⁰², já que as atividades prestadas pelas operadoras de planos de saúde são de natureza mista e envolvem tanto um “dar” quanto um “fazer”. Colacionem-se trechos do voto do relator:

Pode-se assentar, contudo, que, de acordo com o entendimento do Supremo Tribunal Federal, o ISS incide sobre atividades que representem tanto obrigações de fazer quanto obrigações mistas, que também incluem uma obrigação de dar.

Assentadas essas premissas, resta definir se a mesma linha de argumentação pode ser aplicada também ao contrato de franquia empresarial (franchising), a fim de afastá-lo ou incluí-lo no conceito de serviço para efeito do que dispõe o art. 156, III, da Constituição Federal. (...)

A bem dizer, diferentes prestações podem estar compreendidas no bojo do contrato de franquia, tais como a cessão do uso de marca, a assistência técnica, direito de distribuição de produtos ou serviços, entre outras. Algumas delas podem ser tomadas como atividades-meio; outras, como atividades-fim no contexto da relação entre franqueador e franqueado.

Esse, aliás, é um aspecto destacado com muita ênfase pela doutrina brasileira, sempre no sentido de que se trata de um contrato ‘híbrido’, ‘misto’, ‘complexo’ ou ‘eclético’, isto é, um negócio jurídico que não tem por objeto uma só prestação. (...)

Delineado esse quadro, a mim me parece que a velha distinção entre as ditas obrigações de dar e de fazer não funciona como critério suficiente para definir o enquadramento do contrato de franquia no conceito de ‘serviço de qualquer natureza’, previsto no texto constitucional.

Digo isso porque, para mim, está mais do que evidente que esta tal estrutura negocial inclui tanto prestações de ‘dar’ como prestações de ‘fazer’. (...)

¹⁰² Trecho *ipsis litteris* do voto do Ministro Gilmar Mendes (STF – RE nº 603.136/RJ-RG, Plenário, Julgamento em 29/05/2020, DJE 16/06/2020 – Tema 300).

O contrato de franquia inclui, sim, uma prestação de serviço passível de sofrer incidência do imposto municipal. Há, nesse liame contratual, inegável aplicação de esforço humano destinado a gerar utilidade em favor de outrem (o franqueado). O vínculo contratual, nesse caso, não se limita a uma mera obrigação de dar, nem à mera obrigação de fazer. (...)

Por todas essas razões, creio já estar muito clara minha posição no sentido da constitucionalidade dessa cobrança. Entendo que é constitucional a incidência de ISS sobre os contratos de franquia empresarial.

Ao concluir nesse sentido, não estou, no entanto, inovando em relação à linha de precedentes do Supremo Tribunal Federal na matéria, mas apenas reafirmando a jurisprudência da Corte.

De outro giro, diferentemente dos demais julgados, o Ministro Gilmar Mendes ainda suscitou um outro aspecto: a distinção entre “atividade-fim” e “atividade-meio”. Embora existam posições doutrinárias¹⁰³ e precedentes do Superior Tribunal de Justiça¹⁰⁴ fazendo tal distinção para fins de tributação do imposto municipal, o citado relator do RE nº 603.136/RJ-RG recomendou que, na hipótese do contrato de franquia, não fossem segregadas as atividades-meio (treinamento, orientação, publicidade, dentre outras) das atividades-fim (cessão do uso de marca) para fins fiscais. Isso porque “*o contrato em questão é uma unidade, um plexo de obrigações contrapostas que inclui diferentes atividades*”, de sorte que “*nenhumas das referidas prestações, per se, seria suficiente para definir essa relação contratual*”.

Em junho de 2020, o Supremo Tribunal Federal apreciou o Tema nº 700 da repercussão geral, cujo objeto era a possibilidade de incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) sobre a exploração de atividade de apostas. Por maioria, vencido o Ministro Marco Aurélio, restou fixada a tese segundo a qual “*é constitucional a incidência de ISS sobre serviços de distribuição e venda de bilhetes e demais produtos de loteria, bingos, cartões, pules ou cupons de apostas, sorteios e prêmios (item 19 da Lista de Serviços Anexa à Lei Complementar 116/2003). Nesta situação, a base de cálculo do ISS é o valor a ser remunerado pela prestação do serviço, independentemente da cobrança de ingresso, não podendo corresponder ao valor total da aposta*”. O relator do acórdão, o Ministro Gilmar Mendes, realizou um panorama histórico da jurisprudência da Corte e reconheceu que, embora a distinção entre obrigações de fazer e dar não fosse o suficiente para responder a todas as

¹⁰³ BARRETO, Aires F. *Curso de Direito Tributário Municipal*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 375; BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na Lei*. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 279-280; ALVES, Ana Clara da Rosa. *Questões práticas do ISS – O Imposto sobre Serviços e as Atividades-Meio*. São Paulo: ÔnixJur, 2011, p. 87-88.

¹⁰⁴ STJ – REsp nº 883.254/MG, Rel. Min. José Delgado, Primeira Turma, julgado em 18/12/2007, DJ 28/02/2008; AgRg no AI nº 999.335/RS, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Turma, DJ 06/05/2008; REsp nº 888.852/ES, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 04/11/2008, DJe 01/12/2008; e AgRg no AREsp nº 445.726/RS, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 18/02/2014, DJe 24/02/2014.

situações da realidade, para o caso concreto, a diferenciação ainda seria válida para justificar a incidência do imposto municipal sobre exploração da atividade de apostas, vez que tal atividade se enquadraria tradicionalmente na clássica definição de serviço. Destaquem-se passagens de seu voto¹⁰⁵:

Delineado esse quadro, apesar de entender que a clássica distinção entre as ditas obrigações de dar e de fazer nem sempre vai ser suficiente para enquadrar uma determinada atividade no conceito de serviço de qualquer natureza previsto no texto constitucional, tal diferenciação ainda é válida para justificar a incidência de ISS sobre exploração da atividade de apostas.

Isso porque, tradicionalmente, serviços são conceituados como '*o resultado da atividade humana na criação de um bem que não se apresenta sob a forma de bem material*'. (MORAES, Bernardo Ribeiro. **Doutrina e prática do ISS**. São Paulo: RT, 1975, p. 82). (...)

Ora, os serviços de distribuição e venda de bilhetes e demais produtos de loteria, bingos, cartões, pules ou cupons de apostas (i.e, a exploração de atividade de apostas), a meu entender, enquadram-se perfeitamente no conceito acima exposto, tendo em vista ser uma atividade humana prestada com finalidade econômica. Há, portanto, trabalho (esforço humano) prestado em favor de terceiro.

Sendo assim, não vejo razão para afastar a incidência do ISS na espécie, tendo em vista que se enquadra na clássica definição de serviços. Ao concluir nesse sentido, estou apenas aplicando a linha de precedentes do Supremo Tribunal Federal na matéria, isto é, reafirmando a jurisprudência da Corte.

Entendo, portanto, constitucional a incidência de ISS sobre exploração da atividade de apostas, tais como a venda de bilhetes, pules ou cupons de apostas, nos moldes do previsto no item 19 da Lista de Serviços Anexa à Lei Complementar 116/2003 e na legislação anterior, o Decreto-Lei 406/1968, nos itens 60 e 61, conforme a redação dada pela Lei Complementar 56, de 1987.

Cerca de dois meses depois, em agosto de 2020, na ADI nº 3.142/DF, o Supremo Tribunal Federal deu interpretação conforme a Constituição Federal ao subitem 3.04 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003 e admitiu a cobrança do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) nos casos em que as situações nele descritas integrem relação mista ou complexa, na qual não seja possível claramente segmentá-las de uma obrigação de fazer, seja no que tange ao seu objeto, quanto ao que concerne ao valor específico da contrapartida financeira. Além de consolidar os precedentes anteriores já mencionados neste trabalho e afirmar que não houve alteração da jurisprudência, tampouco superação da Súmula Vinculante nº 31, o Ministro Luiz Fux apresenta mais um aspecto: não basta que as atividades descritas integrem uma relação complexa para que incida o imposto municipal, sendo necessário avaliar

¹⁰⁵ STF – RE nº 634.764/RJ, Min. Gilmar Mendes, Plenário, Julgamento em 08/06/2020, publicado em 01/07/2020 (Tema 700 da Repercussão Geral).

também se é ou não possível segmentar as obrigações de dar e de fazer. Transcrevam-se as conclusões do citado relator¹⁰⁶:

Em suma, dos julgados da Corte citados é possível depreender algumas orientações: (1) no caso em que a operação tributada revelar como a essência dela, de modo chapado, simples obrigação de dar – como, por exemplo, uma mera locação de bens móveis – inviável será a incidência do ISS relativamente a ela (Súmula Vinculante nº 31); (2) no caso em que a operação tributada revelar obrigação de fazer, possível é a incidência do ISS; (3) no caso de relação mista ou complexa, sendo possível claramente segmentar uma circunstância não sujeita ao ISS (como uma obrigação de dar), ‘seja no que diz com o seu objeto, seja no que concerne ao valor específico da contrapartida financeira’, inviável é a incidência do imposto tão somente quanto a essa circunstância; (4) no caso de relação mista ou complexa em que não seja possível essa clara segmentação, estando a operação tributada definida em lei complementar como serviço de qualquer natureza, nos termos do art. 156, III, da Constituição Federal, é cabível, a priori, a incidência do imposto municipal.

Em relação ao último caso (4), reitero que, apenas a princípio, será possível a cobrança do ISS. Isso porque, por exemplo, determinadas relações mistas ou complexas podem envolver, simultaneamente, circulação de mercadorias e prestações de serviços, provocando dúvidas quanto à cobrança desse tributo ou do ICMS. (...)

Pois bem. Embora as situações descritas no subitem 3.04 da lista anexa à LC nº 116/03, quando levadas em conta por si sós, revelem não ser possível extrair fato tributável pelo ISS, o mesmo não se pode dizer quando as mesmas situações estiverem baralhadas com alguma obrigação de fazer, isto é, quando elas integrem relação mista ou complexa em que não for possível claramente separá-las de uma obrigação desse tipo. Nesse caso, será cabível, a priori, a cobrança do imposto municipal.

Poderá existir, por exemplo, contrato que, intitulado de locação de ferrovia, preveja, de modo baralhado, não apenas essa figura obrigacional, mas também, por exemplo, a obrigação de se fazer a manutenção da própria ferrovia. Nesse caso, é possível incidir o ISS.

Resumindo, em meu modo de ver, não se admite a exigência do imposto municipal em relação às situações descritas no subitem 3.04 da lista anexa à LC nº 116/03 quando isoladamente consideradas; mas deve ser permitida a cobrança do ISS em relação a tais situações na hipótese de elas integrem relação mista ou complexa em que não seja possível claramente apartá-las de alguma obrigação de fazer, ‘seja no que diz com o seu objeto, seja no que concerne ao valor específico da contrapartida financeira’ (Rcl nº 14.290/DF-AgR). (...)

Ante o exposto, julgo parcialmente procedente o pedido para dar interpretação conforme à Constituição Federal ao subitem 3.04 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/03, a fim de admitir a cobrança do ISS nos casos em que as situações nele descritas integrem relação mista ou complexa em que não seja possível claramente segmentá-las de uma obrigação de fazer, seja no que diz com o seu objeto, seja no que concerne ao valor específico da contrapartida financeira.

Se for impossível a segmentação, incide o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), não se aplicando o Verbete Sumular Vinculante nº 31, desde que a circunstância não represente uma circulação de mercadorias, sujeita ao imposto estadual. Esse aspecto suscitado pelo Ministro Luiz Fux já havia sido observado pela Ministra Rosa Weber, quando da análise do AgR na Rcl nº 14.290/DF, em 2014, em hipóteses em que a locação de bens móveis não fosse claramente segmentada da prestação de serviço e que o bem móvel (objeto da

¹⁰⁶ STF – ADI nº 3.142/DF, Min. Dias Toffoli, Plenário, Julgamento em 05/08/2020, DJE 09/10/2020. Mais uma vez, o Ministro Marco Aurélio restou vencido.

locação) fosse, na verdade, apenas utilizado pelo prestador do serviço como instrumento de seu trabalho.

Recentemente, em fevereiro de 2021, em julgamento conjunto das ADIs nºs 1.945/MT¹⁰⁷ e 5.659/MG, o Supremo Tribunal Federal excluiu o licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador (operações de *softwares*) das hipóteses de incidência do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), entendendo pela incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) na presente situação. Na ocasião, inclusive superando o entendimento firmado no julgamento da medida cautelar na ADI nº 1.945/MT, ponderou o Ministro Dias Toffoli, relator do caso:

No julgamento da medida cautelar na ADI nº 1.945/MT, o Tribunal avançou e passou a considerar ser possível a incidência do ICMS alcançar o *software* comercializado por meio de transferência eletrônica de dados, o que inclui o *download* do bem via *internet*, não suspendendo, assim, dispositivo de lei estadual que continha previsão nesse sentido. A Corte, pode-se assim dizer, apontou para a direção de que a expressão mercadoria não estaria limitada a ‘bem corpóreo objeto de atos de comércio ou destinado a sê-lo’. (...)

Do que foi exposto até aqui se depreende que a Corte tem considerado constitucional a incidência do ICMS sobre operações de comercialização de *software* de prateleira (aquele comercializado no varejo com os consumidores em geral, gravado em um corpo tangível, como disquete, CD, DVD etc.). Também se depreende disso que a Corte sinalizou, por força do julgamento daquela medida cautelar, ser válida a cobrança do imposto em relação a operações com *software* padronizado e comercializado por meio de transferência eletrônica de dados, na forma de *download* via *internet*. (...)

Entendo, todavia, que a tradicional distinção entre *software* de prateleira (padronizado) e por encomenda (personalizado) parece não mais ser suficiente para a definição da competência para tributação dos negócios jurídicos com programas de computador em suas diversas modalidades, da mesma forma que a Suprema Corte, em diversos julgados, tem superado a velha dicotomia entre obrigação de fazer e obrigação de dar, notadamente nos contratos tidos por complexos (v.g. *leasing* financeiro, contratos de franquia).

Vide que os *softwares* que, inicialmente, eram transacionados em suportes físicos passaram a ser oferecidos quase que integralmente em ambiente virtual, primeiramente por meio de *download* (customizável ou não) e, mais recentemente, com o surgimento da infraestrutura em nuvem, por meio de acesso direto à *internet*.

Dessa perspectiva, creio que devemos avançar. O primeiro julgado da Corte data de 1998. A decisão em que se indeferiu a medida cautelar na ADI 1.945 foi tomada em 2010.¹⁰⁸

¹⁰⁷ Convém destacar que, inicialmente, quando do julgamento da Medida Cautelar na ADI nº 1.945/MT, o Supremo Tribunal Federal compreendeu pela incidência do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS).

¹⁰⁸ Trecho do voto do relator, o Ministro Dias Toffoli. STF – ADI nº 5.659/MG, Rel. Min. Dias Toffoli, Pleno, julgamento em 18/02/2021.

Citando o Direito Comprado, o relator aborda em seu voto o Imposto sobre Valor Agregado (IVA) e algumas diretrizes tomadas pela União Europeia considerando suas especificidades. Senão vejamos:

A respeito da segunda diretriz (considerar transmissão eletrônica como serviço), consignou-se que, **de acordo com a legislação comunitária do IVA então vigente, existiria uma distinção fundamental entre entrega de bens e prestação de serviços**. Nesse ponto, abro parênteses para destacar que a Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, se valia, no tratamento do IVA na entrega bens, da categoria de bens corpóreos. No tratamento do IVA no contexto da prestação de serviços, ela se aproveitava da categoria de bens incorpóreos. Ciente disso, registrou-se naquela comunicação que **seriam considerados serviços**, para efeito do tributo, **‘todas as transmissões electrónicas e quaisquer bens incorpóreos fornecidos por esses meios’**. **Essa seria a política da União Europeia**. (...)

Em 2002, adveio a Directiva 2002/38/CE do Conselho (de 7 de maio), alterando a Directiva 77/388/CEE e prevendo o **‘fornecimento de programas e respectiva actualização’** em lista exemplificativa de serviços prestados por via eletrônica. Indo no mesmo sentido, a Directiva 2006/112/CE do Conselho previu o **‘fornecimento de programas informáticos e respectiva actualização’ em lista indicativa dos serviços prestados por via eletrônica**.¹⁰⁹ (grifos originais)

Malgrado o Supremo Tribunal Federal tenha se valido da legislação comunitária do Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) para distinguir a entrega de bens da prestação de serviços, tanto a Directiva 2002/38/CE, quanto sua sucessora (Directiva 2006/112/CE), não têm a pretensão de distinguir tais operações, até porque ambas já são tributadas pelo referido imposto¹¹⁰. O intuito da Directiva 2006/112/CE é evitar conflito entre os Estados-membros (países), mediante o estabelecimento de um Sistema Comum, a partir da harmonização das

¹⁰⁹ Trecho do voto do relator, o Ministro Dias Toffoli. STF – ADI nº 5.659/MG, Rel. Min. Dias Toffoli, Pleno, julgamento em 18/02/2021.

¹¹⁰ Vide disposição da última Directiva vigente (Directiva 2006/112/CE).

Artigo 2º

1. Estão sujeitas ao IVA as seguintes operações:

- a) As **entregas de bens efectuadas a título oneroso** no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade;
- b) As **aquisições intracomunitárias de bens efectuadas a título oneroso** no território de um Estado-Membro:
 - i) Por um sujeito passivo agindo nessa qualidade ou por uma pessoa colectiva que não seja sujeito passivo, quando o vendedor seja um sujeito passivo agindo nessa qualidade que não beneficie da isenção para as pequenas empresas prevista nos artigos 282º a 292º e que não esteja abrangido pelo disposto nos artigos 33º ou 36º;
 - ii) Quando se trate de meios de transporte novos, por um sujeito passivo ou por uma pessoa colectiva que não seja sujeito passivo, cujas outras aquisições não estejam sujeitas ao IVA por força do disposto no nº 1 do artigo 3º, ou por qualquer outra pessoa que não seja sujeito passivo;
 - iii) Quando se trate de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo exigíveis, no território do Estado-Membro, por força do disposto na Directiva 92/12/CEE, por um sujeito passivo ou por uma pessoa colectiva que não seja sujeito passivo, cujas outras aquisições não estejam sujeitas ao IVA por força do disposto no nº 1 do artigo 3º;
- c) As **prestações de serviços efectuadas a título oneroso** no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade;
- d) As importações de bens. (grifos nossos)

legislações, eliminando assim fatores que possam falsear as condições de concorrência, tanto no plano nacional como no plano comunitário. Transcrevam-se trechos das considerações, extraídos da Directiva 2006/112/CE, acerca do estabelecimento de um Sistema Comum de Imposto sobre o Valor Agregado (IVA):

(4) A realização do objectivo de criação de um mercado interno pressupõe a aplicação, nos Estados-Membros, de legislações respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios que não falseiem as condições de concorrência e não impeçam a livre circulação de mercadorias e serviços. Por conseguinte, é necessário realizar uma harmonização das legislações respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios mediante um sistema de imposto sobre o valor acrescentado (IVA), a fim de eliminar, tanto quanto possível, os factores que possam falsear as condições de concorrência, tanto no plano nacional como no plano comunitário.

(5) Um sistema de IVA atinge o maior grau de simplicidade e de neutralidade se o imposto for cobrado da forma mais geral possível e se o seu âmbito de aplicação abranger todas as fases da produção e da distribuição, bem como o sector das prestações de serviços. Por conseguinte, é do interesse do mercado interno e dos Estados-Membros adoptar um sistema comum que se aplique igualmente ao comércio a retalho.

Cumprе ressaltar que, em seu voto na ADI nº 5.659/MG, o Ministro Dias Toffoli reconhece que, *“no caso do Brasil, não existe, na Constituição Federal, disposição expressa no sentido de que o ICMS mercadoria abrangeria apenas bens corpóreos que são objeto de comércio ou destinados a sê-lo, nem no sentido de que toda e qualquer operação com bens incorpóreos (não tangíveis) deve ser considerada prestação de serviço para efeito do ISS”*¹¹¹. E, após longa explanação, finaliza seu raciocínio compreendendo pela incidência do imposto municipal, nos seguintes termos:

Dessa perspectiva, nos termos da orientação tradicional do Supremo Tribunal Federal, o **simples fato de o serviço encontrar-se definido em lei complementar como tributável pelo ISS já atrairia, em tese, a incidência tão somente desse imposto sobre o valor total da operação e afastaria a do ICMS.**

Seguindo essa diretriz, o licenciamento ou a cessão de direito de uso de *software*, seja ele padronizado (customizado ou não), seja por encomenda, independentemente de a transferência do uso ocorrer via *download* ou por meio de acesso à nuvem, enquadrando-se no subitem **1.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03** – sem prejuízo de que, no caso do modelo *Software-as-a-Service (SaaS)*, outras utilidades disponibilizadas ao usuário possam ser desmembradas do licenciamento e submetidas à tributação nos subitens 1.03 e 1.07 – **já teriam o condão de extirpar eventuais dúvidas que poderiam existir acerca da incidência do ISS nas transações com programas de computador.** (...)

Associo a esse critério objetivo, positivado no direito nacional, **a noção de que a elaboração de um software é um serviço que resulta do esforço humano**, seja o *software* (i) **feito por encomenda**, voltado ao atendimento de necessidades específicas de um determinado usuário; (ii) **padronizado**, fornecido em larga escala no varejo; (iii) **customizado**, o qual contempla características tanto do *software*

¹¹¹ STF – ADI nº 5.659/MG, Rel. Min. Dias Toffoli, Pleno, julgamento em 18/02/2021.

padronizado quanto do *software* por encomenda; iv) disponibilizado via *download*, cujo instalador é transmitido eletronicamente de um servidor remoto para o computador do próprio usuário; (v) disponibilizado via computação em nuvem.

Início este tópico afirmando que, no contrato de licenciamento de uso do *software*, o modo pelo qual o usuário tem acesso a suas funcionalidade e utilidades não é relevante para a correta qualificação jurídica dos fatos jurídicos tributáveis (v.g. *download*, *streaming*).

No caso de fornecimento de *software* personalizado por meio do comércio eletrônico direto, parece não haver dúvidas de que deve incidir o ISS sobre tal operação, mesmo se considerando o entendimento firmado no RE nº 176.626/SP e sinalizado na ADI nº 1.945-MC. Anote-se que esse tributo sempre incidiu sobre a operação relativa a *software* personalizado gravado em suporte físico realizada por meio do comércio tradicional ou do comércio eletrônico indireto. **Isso preserva a neutralidade tributária e a não discriminação.**

Afora isso, no licenciamento ou na cessão de direito de uso de *software* desse tipo, há inequivocamente serviço, qual seja, o desenvolvimento de um programa de computador personalizado.¹¹² (grifos originais)

Além disso, o Ministro Dias Toffoli alude que o *software* não deixa de ser um produto do engenho humano, uma criação intelectual, direcionados ao desenvolvimento de um programa de computador, ainda que diante de uma replicação para comercialização com diversos usuários.

Em contrapartida, nesse mesmo julgamento, embora o Ministro Marco Aurélio reconheça a incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) nas operações com *softwares*, afasta a incidência do imposto estadual sob a perspectiva da transferência da titularidade do bem incorpóreo, o que o afastaria da noção de mercadoria. Destaque-se trecho de seu voto:

Software é criação intelectual, produto do engenho humano, revelando imprescindível esforço com a finalidade de desenvolvê-lo. Ao ser disponibilizado, não pressupõe transferência de propriedade, mostrando-se impróprio tomá-lo como mercadoria.

O desenvolvimento para terceiro, sem retenção de titularidade do direito autoral, pressupõe, no núcleo da incidência, obrigação de fazer, disponibilização de serviço.

Não se discute que a operação com *software* padronizado ou customizado possa integrar-se por obrigação de dar bem digital. É justamente em razão de constituir forma de negócio jurídico complexo, cuja atividade-fim consiste em direito real de uso sobre coisa alheia, que não há falar em mercadoria de modo a justificar a incidência do ICMS.

Serviço pressupõe, como núcleo do fato gerador, ato humano, seja material, seja imaterial. Eventual existência de obrigação de dar, como atividade-meio, não transforma em circulação de mercadoria operação que é essencialmente prestação de serviço. (...)

O contrato de licenciamento assegura direito real de uso do *software*, bem incorpóreo. A operação é materializada mediante disponibilização em nuvem ou download de cópia do código-executável, inteligível ao *hardware*, superadas as mídias física,

¹¹² Trecho do voto do relator, o Ministro Dias Toffoli. STF – ADI nº 5.659/MG, Rel. Min. Dias Toffoli, Pleno, julgamento em 18/02/2021.

magnética e óptica, com a finalidade de viabilizar o uso e gozo do direito autoral e propriedade intelectual.¹¹³

Ao longo de pouco mais de duas décadas, as orientações do Supremo Tribunal Federal, quanto à delimitação e à evolução do conceito de serviços, podem ser sintetizadas na seguinte tabela:

ORIENTAÇÕES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL PÓS VIGÊNCIA DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988		
Acórdão	Julgamento/DJ	Relator
RE nº 116.121/SP	11/10/2000 – 25/05/2001	Marco Aurélio (p/ acórdão)
Não incidência de ISS na locação de bens móveis, constante do item 79 da Lista de Serviços do Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968.		
Acórdão	Julgamento/DJ	Relator
RE nº 592.905/SC-RG	02/12/2009 – 05/03/2010	Eros Grau
Tema 125 – Incidência do ISS sobre operações de arrendamento mercantil. Tese: É constitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS sobre as operações de arrendamento mercantil (leasing financeiro). Obs: Redação da tese aprovada nos termos do item 2 da Ata da 12ª Sessão Administrativa do STF, realizada em 09/12/2015.		
Acórdão	Julgamento/DJ	Relator
RE nº 547.245/SC	02/12/2009 – 05/03/2010	Eros Grau
Incidência do ISS sobre operações de arrendamento mercantil.		
Acórdão	Julgamento/DJ	Relator
RE nº 626.706/SP-RG	08/09/2010 – 24/09/2010	Gilmar Mendes
Tema 212 – Incidência do ISS sobre locação de bens móveis. (filmes cinematográficos, videoteipes, cartuchos para vídeo games e assemelhados) Tese: É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis, dissociada da prestação de serviço. Obs: Redação da tese aprovada nos termos do item 2 da Ata da 12ª Sessão Administrativa do STF, realizada em 09/12/2015.		
Acórdão	Julgamento/DJ	Relator
AgR na Rcl nº 8.623/RJ	22/02/2011 – 10/03/2011	Gilmar Mendes
Incidência de ISS sobre contratos de cessão de direito de uso da marca e não aplicação da Súmula Vinculante nº 31 (afirmação exarada em <i>obiter dictum</i>)		
Acórdão	Julgamento/DJ	Relator

¹¹³ Trecho do voto do Ministro Marco Aurélio. STF – ADI nº 5.659/MG, Rel. Min. Dias Toffoli, Pleno, julgamento em 18/02/2021.

AgR na Rcl nº 14.290/DF	22/05/2014 – 20/06/2014	Rosa Weber
Incidência do ISS em contratos mistos, na qual a locação de bens móveis não é claramente segmentada da prestação de serviço.		
Acórdão	Julgamento/DJ	Relator
RE nº 651.703/PR-RG	29/09/2016 – 26/04/2017	Luiz Fux
Tema 581 – Incidência do ISS sobre atividades desenvolvidas por operadoras de planos de saúde. Tese: As operadoras de planos de saúde realizam prestação de serviço sujeita ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN, previsto no art. 156, III, da CRFB/88. Obs: Redação da tese fixada no julgamento do RE 651703 ED-segundos e do RE 651703 ED-terceiros.		
Acórdão	Julgamento/DJ	Relator
RE nº 603.136/RJ-RG	29/05/2020 – 16/06/2020	Gilmar Mendes
Tema 300 - Incidência do ISS sobre os contratos de franquia. Tese: É constitucional a incidência de Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) sobre contratos de franquia (franchising) (itens 10.04 e 17.08 da lista de serviços prevista no Anexo da Lei Complementar 116/2003).		
Acórdão	Julgamento/DJ	Relator
RE nº 634.764/RJ	08/06/2020 – 01/07/2020	Gilmar Mendes
Tema 700 - Constitucionalidade da incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) sobre a atividade de exploração de jogos e apostas — tais como a venda de bilhetes, de pules ou de cupons de apostas — e a validade da base de cálculo utilizada. Tese: É constitucional a incidência de ISS sobre serviços de distribuição e venda de bilhetes e demais produtos de loteria, bingos, cartões, pules ou cupons de apostas, sorteios e prêmios (item 19 da Lista de Serviços Anexa à Lei Complementar 116/2003). Nesta situação, a base de cálculo do ISS é o valor a ser remunerado pela prestação do serviço, independentemente da cobrança de ingresso, não podendo corresponder ao valor total da aposta.		
Acórdão	Julgamento/DJ	Relator
ADI nº 3.142/DF	05/08/2020 – 09/10/2020	Dias Toffoli
Conferida interpretação conforme a Constituição Federal ao subitem 3.04 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003, a fim de se admitir a cobrança do ISS nos casos em que as situações nele descritas integrem relação mista ou complexa em que não seja possível claramente segmentá-las de uma obrigação de fazer, seja no que diz com o seu objeto, seja no que concerne ao valor específico da contrapartida financeira.		
Acórdão	Julgamento/DJ	Relator
ADI nº 5.659/MG ADI nº 1.945/MT	18/02/2021 – Sem Publicação 18/02/2021 – Sem Publicação	Dias Toffoli Dias Toffoli (p/ acórdão)
Em julgamento conjunto das ADIs nºs 1.945/MT e 5.659/MG, conferida interpretação conforme a Constituição Federal ao artigo 2º da Lei Complementar nº 87/1996, a fim de excluir o licenciamento ou		

cessão de direito de uso de programas de computador das hipóteses de incidência do ICMS e reconhecer a incidência do ISS sobre tais atividades.

Perceba que o conceito de serviço ganhou novos contornos ao longo dos anos, de cunho econômico, sem que se abandonasse a sua estrutura clássica de esforço humano empreendido em favor de terceiros, consubstanciado em uma obrigação de fazer. Assim, o Supremo Tribunal Federal encontra-se na terceira fase de sua jurisprudência, a partir da adoção do conceito civil sobre serviço, sob uma perspectiva de interpretação não restritiva, considerando aspectos do conceito econômico. Relembre-se que, no RE nº 651.703/PR-RG, o Ministro Luiz Fux¹¹⁴ já havia afirmado que “*não se preconiza a tese da interpretação econômica no Direito Tributário, o que enfraqueceria a segurança jurídica, mas, também, não se predica o primado do Direito Privado como o único critério a nortear a interpretação do texto constitucional*”.

Apesar de se tratar apenas de uma forma não restritiva de interpretação, o voto do Ministro Luiz Fux permeia uma antiga discussão sobre *interpretação econômica* e *consideração econômica*. Segundo Ricardo Lobo Torres “*a interação entre Direito e Economia substitui o reducionismo economicista e o formalismo jurídico, bem como desfaz o corte entre interpretação jurídica e econômica. A interpretação é simultaneamente jurídico-econômica, pois a finalidade econômica vive sempre sub specie juris*”.¹¹⁵ O autor afirma que toda interpretação, no campo do Direito, é jurídica, o que, por si só, já afastaria a existência da denominada *interpretação econômica*; isso porque a expressão foi criada pelos adeptos da corrente positivista formalista¹¹⁶, objetivando combater interpretações que levassem em consideração a finalidade econômica na norma tributária. Já a *interpretação de acordo com os efeitos econômicos*, também conhecida por *consideração econômica do fato gerador*, teve origem na Alemanha e na jurisprudência dos interesses¹¹⁷, a partir dos estudos de Enno Becker e do Código Tributário de 1919.

¹¹⁴ STF – RE nº 651.703/PR-RG, Min. Luiz Fux, Plenário, julgamento em 29/09/2016, DJ 26/04/2017 (Tema 581 da Repercussão Geral).

¹¹⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Interpretação e Integração da Lei Tributária*. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Interpretação e Aplicação da Lei Tributária*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários - ICET, 2010, p. 354.

¹¹⁶ Trata-se de um positivismo mais próximo ao normativismo do século XIX, calcado na jurisprudência dos conceitos e na aplicação da letra fria da lei. O intérprete da norma é o legislador. Entre os adeptos, é possível citar Alberto Xavier. XAVIER, Alberto. *Tipicidade de Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 40.

¹¹⁷ O positivismo normativista do século XX era de ordem sociológica e tinha como precursores Kelsen e Hart. O intérprete da norma era o magistrado, que leva em consideração os interesses sociais subjacentes à criação da norma.

É evidente que a expressão não foi cunhada com a finalidade para a qual hodiernamente é conhecida, mas sim com uma preocupação arrecadatória. Nas palavras de Moris Lehner:

Diante da importância para a coletividade do procedimento da tributação, (seria) um requisito de primeiríssima ordem que, pouco importando a forma escolhida pelas partes, (...) ou a roupagem de qualquer caso, fosse encontrada, pelo imposto, seu significado econômico. (...) A valorização da situação fática conforme seu significado econômico e a interpretação da lei tributária conforme sua finalidade se encontram em casos como esses.¹¹⁸

Ocorre que, o Código Tributário Alemão de 1977, mesmo recebendo a influência da jurisprudência dos valores, bem como da principiologia dos direitos fundamentais e da capacidade contributiva, não consagrou expressamente a teoria da consideração econômica por não conter previsão de dispositivo análogo ao diploma de 1919. Contudo, a ausência de disposição nesse sentido não impediu que a lei tributária fosse interpretada segundo a apreciação do critério econômico, sobretudo porque o adequado procedimento hermenêutico não depende de codificação¹¹⁹.

Neil MacCormick, em sua teoria, afirma que o Direito não está apto a regular a sua própria interpretação, embora possa eficazmente regular a sua própria criação¹²⁰. É nesse contexto que as tentativas de regular os métodos e procedimentos de interpretação sempre foram frustradas e objeto de críticas¹²¹. O tema não passou despercebido pela doutrina pátria e Luís Cesar Souza de Queiroz¹²² é categórico ao defender que:

A produção de enunciados que estabelecem amarras à atividade interpretativa mediante a regulação de como ela deve ser realizada, em verdade, representa a vã pretensão de o legislador histórico impor seu modo de pensar, seus valores e sua visão de mundo, tornando-os imutáveis para as gerações futuras. Ao mesmo tempo, significa ignorar que o intérprete é sempre afetado pela tradição e pela história efetual, que estão num permanente processo de formação e transformação. (...) Portanto, pretender, por meio de enunciados jurídicos, regular como se deve interpretar, como se deve pensar, como se deve construir o sentido do mundo, vai

¹¹⁸ LEHNER, Moris. Considerações Econômicas e Tributação conforme a Capacidade Contributiva. Sobre a possibilidade de Uma Interpretação Teleológica de Normas com Finalidades Arrecadatórias. In: SCHOUERI, Luiz Eduardo/ZILVETI, Fernando Aurélio (Coordenadores). *Direito Tributário. Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 147-148.

¹¹⁹ BEISSE, Heinrich. O Critério Econômico na Interpretação das Leis Tributárias Segundo a Mais Recente Jurisprudência Alemã. In: Brandão Machado (coord.). *Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. 1984, p. 6.

¹²⁰ MACCORMICK, Neil, 2010 *apud* QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Op. cit. No prelo 2021, p. 295.

¹²¹ A exemplo dos já citados artigos 109 e 110, ambos do Código Tributário Nacional.

¹²² QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Op. cit. No prelo 2021, p. 295-296.

além de uma elevada dose de ingenuidade, pois revela a pretensão de evitar o inevitável: o tempo passa, experiências nele são vividas, transformações acontecem e ter que conviver com esses fenômenos é uma condição do ser humano, é uma condição de possibilidade de conhecimento humano do mundo. É impossível fática e juridicamente regular a conduta de interpretar e de pensar. O interpretar e o pensar jamais podem ser regulados, controlados ou aprisionados, nem mesmo pelo mais arrogante e autoritário legislador.

Diversamente do cenário alemão, em que não havia disposição que consagrasse expressamente a teoria da consideração econômica, no Brasil, suas influências estiveram presentes na vigência da Constituição de 1946 e nas obras de Aliomar Baleeiro¹²³ e Amilcar de Araújo Falcão¹²⁴, com repercussão, inclusive, no Supremo Tribunal Federal. Contudo, a teoria perdeu prestígio com a edição do Código Tributário Nacional, passando a prevalecer o positivismo conceptualista¹²⁵, o que constituiu um verdadeiro atraso teórico. De todo modo, é preciso ter a percepção de que não há interpretação de acordo com uma única metodologia especial, sendo certo afirmar a necessidade de um pluralismo metodológico, como consequência da adoção das ideias de Karl Larenz¹²⁶. Para Ricardo Lobo Torres, “*o que se observa é a pluralidade e a equivalência, sendo os métodos aplicados de acordo com o caso e com os valores ínsitos na norma: ora se recorre ao método sistemático, ora ao teleológico, ora ao histórico, até porque não são contraditórios, mas se complementam e intercomunicam*”.¹²⁷

Ainda assim, consolidando os julgados do Supremo Tribunal Federal desde o *leading case* das operadoras de planos de saúde, em que se assentou que as atividades realizadas eram de natureza mista (englobando tanto um “dar” quanto um “fazer”), não é possível, por ora, afirmar a superação da jurisprudência da Corte ou de sua Súmula Vinculante nº 31, desvinculando a incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) das noções de obrigações de fazer e de dar.

¹²³ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008. Ressalte-se que Aliomar Baleeiro, em sua atuação como Ministro do Supremo Tribunal Federal, também teve a oportunidade de se manifestar acerca da consideração econômica em voto que abriu a divergência. Vide: STF – RMS nº 16.050, Rel. Min. ANTÔNIO MARTINS VILAS BOAS, Rel. p/ Acórdão: Min. ALIOMAR BALEEIRO, SEGUNDA TURMA, Julgamento: 22/03/1966.

¹²⁴ FALCÃO, Amilcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 7ª ed. São Paulo: Noeses, 2013.

¹²⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Interpretação e Integração...*, p. 354.

¹²⁶ LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Tradução de José Lamego. 5ª ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2009.

¹²⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit.*, p. 206.

Nesse sentido, considerando que a construção do conceito está sujeita a permanentes mudanças no tempo e no espaço, inclusive de índole econômica, adota-se a premissa de que *serviço* vem sendo interpretado pelo Supremo Tribunal Federal sob uma acepção não restritiva, com precedência do conceito civil, mas considerando aspectos do conceito econômico (terceira fase da jurisprudência da Corte).

Todavia, para o futuro, não se pode abandonar a ideia de que, talvez, a Corte caminhe em direção a uma quarta fase e venha a construir um *conceito intermediário de serviços*, com o surgimento de uma teoria que ousamos denominar *Teoria Mitigada*. A pretensão de uma *Teoria Mitigada* seria a de conglobar o conceito civil de serviço, inerente ao esforço humano empreendido em benefício de outrem (obrigação de fazer), com aspectos de seu conceito econômico, relacionados à satisfação das necessidades imateriais (utilidade). Sua base estaria relacionada à amplitude semântica e não restritiva atribuída à expressão “serviços de qualquer natureza”, que se caracteriza pela opção do Constituinte em atribuir aos Municípios a residualidade da tributação sobre os serviços, não compreendidos pelas competências estadual (ICMS) e federal (IPI e IOF).

1.2.2 Os Conceitos de Serviços de Comunicação, de Telecomunicação, de Valor Adicionado e de Mercadoria no Âmbito do ICMS

No dia a dia, relações jurídicas são constantemente construídas das mais variadas formas e com graus de complexidade distintos. Nesse cenário, a modernidade trouxe consigo dificuldades conceituais e interpretativas, intensificando as zonas de penumbra e as lacunas exegéticas. Com o intuito de lidar com essas externalidades, a cada dia surgem novos conceitos, em virtude do aperfeiçoamento dos já existentes. Todavia, nem sempre a delimitação de conceitos é precisa, de sorte que esta parte do trabalho será dedicada à análise dos conceitos de serviços de comunicação, de telecomunicação, de valor adicionado e de mercadoria.

A tributação dos serviços de comunicação se iniciou com a Emenda Constitucional nº 18/1965¹²⁸. Tal emenda delegou à União a competência para instituir o Imposto Sobre os

¹²⁸ Vide: VARSANO, Ricardo. Op. cit., p. 20; FEITOSA, Maurine Morgan Pimentel. *O conflito de competência entre o ICMS e o ISS: um estudo de casos na Era da Internet*. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 132.

Serviços de Comunicação (ISSC), excetuando os de natureza estritamente municipal¹²⁹. Aos Estados, restou entregue o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (ICM)¹³⁰, enquanto aos Municípios foi destinada a competência residual de instituir o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS)¹³¹, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados, o que permitia a sua cobrança sobre os serviços de comunicação estritamente municipal.

Ressalte-se que a Constituição de 1967 e a Emenda Constitucional nº 1/1969 não alteraram tal sistemática de atribuição de competência à União e aos Municípios, exigindo apenas a definição, via lei complementar, dos serviços passíveis de incidência do Imposto sobre Serviços (ISS). Em outras palavras, a competência municipal para os serviços de comunicação estritamente municipal, por exemplo, passou a estar subordinada à lista editada pelo legislador complementar¹³². Se, com a Emenda Constitucional nº 18/1965, a lei complementar visava tão-somente distinguir os serviços tributados pelo Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) das operações submetidas ao Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (ICM)¹³³, a Constituição de 1967¹³⁴ e a Emenda Constitucional nº 1/1969¹³⁵ passaram a exigir que todos os serviços tributados pelo Município restassem definidos pelo legislador complementar. Na época, o Constituinte não havia definido o conceito de serviço de comunicação, deixando tal prerrogativa ao Código Tributário Nacional, cuja definição era encontrada na delimitação da

¹²⁹ Art. 14. Compete à União o impôsto:

II - sôbre serviços de transportes e comunicações, salvo os de natureza estritamente municipal.

¹³⁰ Art. 12. Compete aos Estados o impôsto sôbre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores.

¹³¹ Art. 15. Compete aos Municípios o impôsto sôbre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados.

Parágrafo único. Lei complementar estabelecerá critérios para distinguir as atividades a que se refere êste artigo das previstas no art. 12.

¹³² Inicialmente, a norma complementar foi veiculada pelo Decreto-lei nº 406/1968, alterado posteriormente pelo Decreto-lei nº 406/1968 e pela Lei Complementar nº 56/1987.

¹³³ Art. 15. Compete aos Municípios o impôsto sôbre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados.

Parágrafo único. Lei complementar estabelecerá critérios para distinguir as atividades a que se refere êste artigo das previstas no art. 12.

¹³⁴ Art. 25 - Compete aos Municípios decretar impostos sobre:

II - serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar.

¹³⁵ Art. 24. Compete aos municípios instituir impôsto sôbre:

II - serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar.

matriz de incidência do Imposto Sobre os Serviços de Comunicação (ISSC), a partir da redação do artigo 68¹³⁶, inciso II¹³⁷.

Posteriormente, com a promulgação da Constituição de 1988, a competência dos serviços de comunicação (federal e estritamente municipal) e da prestação Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal foi deslocada para as mãos dos Estados, passando o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (ICM) a ser denominado de Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS). Inclusive, Roque Antonio Carrazza¹³⁸ e André Mendes Moreira¹³⁹ criticam a aglutinação de diferentes materialidades em um único imposto, uma vez que é dispensado o mesmo tratamento a fatos econômicos completamente distintos e com regimes jurídicos próprios.

De toda forma, apreender o conceito de comunicação não se revela tarefa tão simples. Primeiramente, cumpre registrar que a matriz de incidência do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) não é a comunicação isoladamente considerada, mas sim o serviço de comunicação, entendido aqui como o instrumento viável à instauração da relação comunicativa entre o emissor e o receptor da mensagem¹⁴⁰.

Ademais, para que haja a tributação dos serviços de comunicação, é necessário que haja a participação dos seguintes elementos: *emissor, mensagem, canal e receptor*, somado a

¹³⁶ O dispositivo em comento não foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988, que entregou aos Estados a competência para tributar os serviços de comunicação. Dessa forma, em que pese o artigo 68 ainda existir formalmente no Código Tributário Nacional, o dispositivo restou revogado pela atual Carta Magna. Registre-se que não se trata de inconstitucionalidade superveniente, nos termos do julgamento da ADI-QO nº 7/DF pelo Supremo Federal, sob a relatoria do Ministro Celso de Mello.

¹³⁷ Art. 68. O imposto, de competência da União, sobre serviços de transportes e comunicações tem como fato gerador:

II - a prestação do serviço de comunicações, assim se entendendo a transmissão e o recebimento, por qualquer processo, de mensagens escritas, faladas ou visuais, salvo quando os pontos de transmissão e de recebimento se situem no território de um mesmo Município e a mensagem em curso não possa ser captada fora desse território.

¹³⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 17ª ed. rev e ampl. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 43.

¹³⁹ MOREIRA, André Mendes. *A tributação dos serviços de comunicação*. São Paulo: Dialética, 2006, p. 54.

¹⁴⁰ A mesma conclusão pode ser encontrada na obra de Hugo de Brito Machado, segundo a qual “uma coisa é o comunicar-se e outra é oferecer instrumento para a comunicação de outrem”. (MACHADO, Hugo de Brito. *Tributação na internet*. In: MARTINS, Ives Gandra (Org.). *Tributação na internet*. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2001, p. 87.)

onerosidade da prestação de serviço. Segundo Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo, não há necessidade de que o destinatário compreenda o conteúdo da mensagem¹⁴¹.

Além disso, não basta que o serviço de comunicação esteja à disposição do usuário, mas que seja efetivamente prestado, sob pena de se tributar meros atos preparatórios, acessórios ou intermediários que viabilizem a fruição do serviço. Isso porque a tributação recai sobre os atos de execução e não sobre o contrato de prestação de serviço de comunicação. Não é à toa que o Superior Tribunal de Justiça já se manifestou mais de uma vez sobre o tema, editando inclusive verbetes sumulares, que ora se transcrevem:

Súmula nº 334. O ICMS não incide no serviço dos provedores de acesso à Internet.

Súmula nº 350. O ICMS não incide sobre o serviço de habilitação de telefone celular.

Saliente-se que, posteriormente, o Superior Tribunal de Justiça assentou entendimento, pela sistemática de julgamento de recursos repetitivos, no sentido de que a prestação de serviços conexos ao de comunicação (preparatórios, acessórios ou intermediários da comunicação) não se confunde com a prestação da atividade fim processo de transmissão, a despeito de alguns deles serem essenciais à efetiva prestação do serviço de comunicação¹⁴².

A tributação dos serviços preparatórios também foi objeto de análise pelo Supremo Tribunal Federal, no bojo do RE nº 912.888/RS-RG, sob o Tema nº 827 da repercussão geral¹⁴³, na qual restou fixada a tese segundo a qual “*o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) incide sobre a tarifa de assinatura básica mensal cobrada pelas prestadoras de serviços de telefonia, independentemente da franquia de minutos concedida ou não ao usuário*”¹⁴⁴. Na oportunidade, compreendeu-se que não havia como equiparar a cobrança da tarifa de assinatura básica mensal com a “mera disponibilidade” do serviço, uma vez que a tarifa

¹⁴¹ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 7ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 241. Já Roque Antonio Carrazza sustenta contrariamente a tal afirmação, entendendo que a comunicação pressupõe a compreensão (CARRAZZA, Roque Antonio. Ob. cit., p. 244).

¹⁴² STJ – REsp nº 1.176.753/RJ, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Rel. p/ Acórdão: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, Julgamento: 28/11/2012, DJe 19/12/2012.

¹⁴³ Tema nº 827: Incidência de ICMS sobre o valor pago a título de assinatura básica mensal pelo serviço de telefonia.

¹⁴⁴ STF – RE nº 912.888/RS-RG, Rel. Min. Teori Zavascki, Pleno, julgamento em 13/10/2016, publicação em 10/05/2017.

representava a contraprestação do próprio serviço de comunicação prestado pelas concessionárias de telefonia, sendo irrelevante a ausência de franquia de minutos vinculada ao preço cobrado e, portanto, de efetiva comunicação entre o usuário e terceiro.

Contudo, parece-nos equivocada tal interpretação, já que a comunicação exige os elementos *emissor, mensagem, canal e receptor*, somando à onerosidade da prestação para fins de tributação do imposto estadual. A afirmação anterior, inclusive, encontra guarida no Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 11.368, oriundo do Estado do Mato Grosso, no qual o Ministro Francisco Falcão declarou que “*no ato de habilitação de aparelho móvel celular incorre qualquer serviço efetivo de telecomunicação, senão de disponibilização do serviço, de modo a assegurar ao usuário a possibilidade de fruição do serviço de telecomunicações*”, determinando assim que “*o ICMS incide, tão somente, na atividade final, que é o serviço de telecomunicação propriamente dito, e não sobre o ato de habilitação do telefone celular, que se afigura como atividade meramente intermediária*”¹⁴⁵.

Em que pese o Superior Tribunal de Justiça tenha se utilizado da expressão *serviço de telecomunicação*, há quem entenda que comunicação e telecomunicação não são conceitos sinônimos, tampouco existe uma relação de gênero e espécie entre ambos. O uso indiscriminado de tais termos, seja pela doutrina ou jurisprudência, pode levar – como leva – a equívocos interpretativos a ponto de se tributar o que efetivamente não é serviço de comunicação. Convém destacar as palavras de Raphaella Benetti da Cunha:

Os termos comunicação e telecomunicação são utilizados quase sempre na doutrina e na jurisprudência como sinônimos; ou até como tendo uma relação de gênero e espécie, em que o segundo seria espécie do primeiro, ou vice-versa.

Tal entendimento, além de errôneo, conduz a uma série de equívocos, principalmente no que diz com a conceituação dos serviços de comunicação, relevantes para fins de incidência do ICMS.

O que veremos a seguir é que nem todo serviço de telecomunicação pode ser considerado verdadeiro serviço de comunicação, não sendo nenhum deles espécie do outro, embora haja pontos de coincidência, em que um serviço de comunicação pode ser simultaneamente de telecomunicação.

Conforme já estudado, há serviço de comunicação quando alguma pessoa, física ou jurídica, fornece meios, ou, mais especificamente, o canal, para que a comunicação entre o emissor e o receptor se concretize. Esse fornecimento deve ser oneroso, e a comunicação a ser estabelecida entre o emissor e o receptor deve ser determinada e indivisível.

Portanto, a ideia de prestação de serviços de comunicação está ligada à noção de canal, local em que o transporte da mensagem irá necessariamente ocorrer. Isso significa que não há prestação de serviço de comunicação se a comunicação não se concretizar.¹⁴⁶

¹⁴⁵ STJ – RMS nº 11.368/MT, Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA SEÇÃO, Julgamento: 13/12/2004, DJ 09/02/2005 p. 182.

¹⁴⁶ CUNHA, Raphaella Benetti da. *A prestação dos serviços de comunicação como núcleo da hipótese de incidência do ICMS e a sustentabilidade empresarial*. 2008. Dissertação (Mestrado em Direito Empresarial e

Em posição semelhante, desvinculando os serviços de comunicação da telecomunicação, destaca-se Marco Aurélio Greco¹⁴⁷, para quem os serviços de comunicação envolvem “*não apenas aqueles [meios] necessários ao transporte das mensagens, mas também aqueles que tornam possível a instauração de uma relação comunicativa, tais como interfaces, dispositivos, equipamentos, etc.*”.

Com efeito, etimologicamente, telecomunicação pode ser designada como comunicação à distância¹⁴⁸. O legislador ordinário, através da Lei nº 9.472/1997, mais conhecida como Lei Geral de Telecomunicações, não só definiu o que é serviço de telecomunicação, como também imprimiu definição ao termo “telecomunicação”, conforme se extrai de seu artigo 60, *caput* e § 1º, que ora se colaciona:

Art. 60. Serviço de telecomunicações é o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação.

§ 1º. Telecomunicação é a transmissão, emissão ou recepção, por fio, radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético, de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza.

A definição supracitada se amolda à semelhante disposição contida no artigo 2º, III, da Lei Complementar nº 87/1996, segundo a qual o imposto estadual incide sobre “*prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza*”. Nesta toada, para André Mendes Moreira e Alice Gontijo Santos Teixeira¹⁴⁹, a lei complementar teria demarcado a previsão constitucional dos serviços de comunicação à ciência da telecomunicação, conforme se extrai do excerto a seguir:

Cidadania), Centro Universitário Curitiba – UNICURITIBA, Curitiba, p. 105-106. Há quem entenda que comunicação e telecomunicação são termos sinônimos. Destaca-se: BOTTALLO, Eduardo Domingos. ICMS e serviços de comunicação internacional. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 61. São Paulo: Dialética, out. 2000, p. 20. Aos que enxergam uma relação entre gênero e espécie, por todos: BARRETO, Aires F. ICMS e ISS: serviços de comunicação e de valor adicionado. *Revista de Direito Tributário* nº 81. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 189.

¹⁴⁷ GRECO, Marco Aurélio. *Internet e direito*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2000, p. 122.

¹⁴⁸ TÔRRES, Heleno Taveira, 2007 *apud* FEITOSA, Maurine Morgan Pimentel. *O conflito de competência entre o ICMS e o ISS: um estudo de casos na Era da Internet*. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 140.

¹⁴⁹ MOREIRA, André Mendes; TEIXEIRA, Alice Gontijo Santos. *A publicidade e propaganda e as fronteiras entre ISSQN e ICMS*. Publicação em 19/12/2014. Disponível em: <<https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2014/12/A-PUBLICIDADE-E-PROPAGANDA-E-AS-FRONTTEIRAS-ENTRE-ISSQN-E-ICMS.pdf>>, acessado em 26/04/2021.

A Lei n. 9.472/97 (BRASIL, 1997), que estabelece o marco regulatório dos serviços de telecomunicações ilumina a interpretação que conferimos à LC n. 87/96, confirmando que os processos comunicativos lá previstos dizem respeito exclusivamente à ciência da telecomunicação: (...)

A existência de um “processo eletromagnético”, portanto, delimita o âmbito de abrangência do conceito de “prestação de serviço de comunicação” no Brasil. O canal através do qual a mensagem é transmitida consiste, necessariamente, em um processo eletromagnético.

Assim, estaremos diante de um prestador de serviço de comunicação, quando este explorar, através de um processo eletromagnético, um canal de comunicação, obrigando-se, por meio deste a entregar ao receptor a mensagem emitida pelo emissor. Veja que não basta apenas que o prestador de serviço utilize-se de processo eletromagnético, mas que ele efetivamente o explore para teletransportar a mensagem do emissor para o receptor. Sua atividade consistirá, assim, na manutenção e operacionalização deste sistema para que, por meio dele, possa oferecer o canal de comunicação.

Gilberto Ulhoa Canto assevera que a compreensão de serviços de comunicação está umbilicalmente ligada à noção de serviços de telecomunicações, uma vez que não há como pretender que o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) incida sobre outra forma de comunicação¹⁵⁰.

Todavia, conforme assinala Fernando de Oliveira Marques, a Lei nº 9.472/1997 não se trata de uma lei tributária, razão pela qual não se revela um critério seguro para fins de tributação do imposto estadual, além da necessidade de se compreender a comunicação como algo mais abrangente do que a telecomunicação¹⁵¹. Essa assertiva é corroborada pelo fato de que o artigo 2º, III, da Lei Complementar nº 87/1996, apresenta o vocábulo “inclusive”, significando que “a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação” são apenas exemplos de formas de comunicação, não se atendo apenas aos meios de telecomunicação apresentados pelo artigo 60, § 1º, da Lei nº 9.472/1997.

Adota-se neste trabalho, portanto, o pressuposto de que comunicação e telecomunicação são conceitos distintos, considerando não só as lições da doutrina sobre o tema como também a conjunta interpretação a ser dada à Lei Complementar nº 87/1996 e à Lei nº 9.472/1997. Embora se tenha consciência de que os textos infraconstitucionais não possam balizar ou direcionar o intérprete da Constituição, em razão do princípio da supremacia constitucional, é

¹⁵⁰ CANTO, Gilberto Ulhoa. *Direito tributário aplicado*: pareceres. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1992, p. 255.

¹⁵¹ MARQUES, Fernando de Oliveira, 2001 *apud* FEITOSA, Maurine Morgan Pimentel. *O conflito de competência entre o ICMS e o ISS: um estudo de casos na Era da Internet*. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 142-143.

preciso reconhecer que a Carta Magna é carente de conceitos verdadeiramente constitucionais. Sob tal aspecto, no RE nº 651.703/PR-RG, o Ministro Luiz Fux¹⁵² esclarece que:

Os conceitos conotados por seus enunciados podem identificar-se com aqueles consagrados em dispositivos já vigentes, mas essa identidade não é necessária. Nem mesmo a necessidade de se proceder à exegese rigorosamente jurídica do texto constitucional implica a inexorável incorporação, pela Constituição, de conceitos infraconstitucionais.

Com efeito, deve-se ressaltar que o art. 110, do CTN, não veicula norma de interpretação constitucional, posto evidente que não é possível engendrar-se interpretação autêntica da Constituição feita pelo legislador infraconstitucional, na medida em que este não pode balizar ou direcionar o intérprete da Constituição. (...) Deveras, mercê de ostentar o status de lei complementar, não poderia o código estabelecer normas sobre a interpretação da Constituição, sob pena de restar vulnerado o princípio da sua supremacia.

Ademais, é cediço que a Constituição é carente de conceitos verdadeiramente constitucionais, pelo que o princípio da interpretação da lei conforme a Constituição pode ganhar cores de uma interpretação da Constituição conforme a lei. No entanto, a referida assertiva não significa que os conceitos constitucionais são necessariamente aqueles encontrados na lei ordinária.

Assim, embora se deva conferir deferência à interpretação adotada pelo legislador ordinário, reputando-se válida a chamada interpretação da Constituição conforme a lei, a mesma não se pode conferir caráter absoluto, cessando nas zonas onde não houver certeza quanto ao real alcance do texto constitucional.

Dessa forma, nem todo serviço de telecomunicação pode ser tributado pelo Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS). Sob outro prisma, é possível a autuação pelos fiscos municipais, desde que o serviço esteja enquadramento em suas listas anexas para fins de incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

Recentemente, no dia 19 de março de 2021, a tributação sobre as operações de secretariado por rádio-chamada (atividade de *paging*) foi pauta no âmbito do Supremo Tribunal Federal¹⁵³. Questionava-se se as atividades de *paging* se enquadrariam como serviço de comunicação ou prestação de serviços de secretaria em geral, enquadrável no subitem 17.02 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003, com a respectiva incidência do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) ou do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS). Com relação a tais operações, alude Francisco Ramos Mangieri:

¹⁵² Trecho do voto do Ministro Luiz Fux (p. 17 e 19). STF – RE nº 651.703/PR-RG, Min. Luiz Fux, Plenário, julgamento em 29/09/2016, DJ 26/04/2017 (Tema 581 da Repercussão Geral).

¹⁵³ STF – RE nº 660.970/RJ-RG, Rel. Min. Marco Aurélio, Redator do acórdão: Min. Luiz Fux, Pleno, julgamento em 19/03/2021, publicado em 04/05/2021.

O 'paging' pode ser definido como um serviço de rádio chamada, que consiste na transmissão de recados feita por uma central de assinante do serviço. Exemplo: uma pessoa, interessada em falar com o assinante do serviço de 'paging', telefona para a central de comunicação. Essa, por sua vez, anota o recado e o transmite ao assinante por meio de um aparelho denominado pager, que o mesmo porta consigo. (...)

Na verdade, o assinante do serviço não paga para comunicar-se, mas sim para ter direito a um serviço de secretaria, em que são anotados e transmitidos os avisos a ele destinados. Destarte, (...) somos da opinião que o serviço de 'paging' é sujeito unicamente ao ISS, perfeitamente enquadrável no subitem 17.02 da vigente lista de serviços tributáveis. Eis o seu teor: '17.02 – Datilografia, digitação, estenografia, expediente, secretaria em geral, resposta audível, redação, edição, interpretação, revisão, tradução, apoio e infra-estrutura administrativa e congêneres'.¹⁵⁴

Pelo fato de tais operações serem obsoletas e já se encontrarem substituídas por outras tecnologias, o Supremo Tribunal Federal recuou e revisou o reconhecimento da repercussão geral sobre a matéria, haja vista a evolução dos meios de comunicação nos últimos anos, deixando de se pronunciar sobre a incidência do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) naquela situação.

De outro giro, a definição do serviço de valor adicionado (SVA) também pode ser encontrada na Lei nº 9.472/1997, em seu artigo 61, *caput*, que assim dispõe:

Art. 61. Serviço de valor adicionado é a atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte e com o qual não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações.

Perceba que o serviço de valor adicionado (SVA) não constitui o próprio serviço de telecomunicação, mas lhe acrescenta novas utilidades relacionadas a acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações. O serviço de valor adicionado (SVA) é, portanto, um serviço acessório, condicionado à existência do serviço principal (telecomunicação). Daí porque o § 1º do artigo 61 da Lei nº 9.472/1997¹⁵⁵ dispõe que o serviço de telecomunicação dá suporte ao serviço de valor adicionado (SVA). Assim, os serviços de

¹⁵⁴ MANGIERI, Francisco Ramos. *ISS – Teoria – Prática – Questões Polêmicas*. 3ª ed. Bauru: Edipro, 2003, p. 151-152.

¹⁵⁵ Art. 61. (...)
§ 1º. Serviço de valor adicionado não constitui serviço de telecomunicações, classificando-se seu provedor como usuário do serviço de telecomunicações que lhe dá suporte, com os direitos e deveres inerentes a essa condição.

valor adicionado (SVA) visam, apenas, tornar a telecomunicação mais eficiente, otimizando a prestação de serviço.

Resta apenas considerar que os serviços de valor adicionado (SVA) não são, em regra, prestados pelas operadoras de telefonia, mas por elas oferecidos¹⁵⁶. Isso porque as operadoras de telefonia fornecem suas redes de telecomunicações para que um terceiro possa realizar a prestação do serviço de valor adicionado (SVA). Afinal, existe, de um lado, a *entidade exploradora do serviço de telefonia* e, de outro, o *provedor*, pessoa jurídica que provê o serviço de valor adicionado (SVA), valendo-se da estrutura de telecomunicações das concessionárias de telefonia para comercialização de seus serviços agregados.¹⁵⁷

Tais serviços são cobrados na fatura telefônica, desde que autorizados pelo consumidor, e os valores são repassados ao efetivo prestador, verdadeiro contribuinte do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), salvo quando a lei atribuir a responsabilidade a terceiro – no caso, as empresas de telecomunicações – relacionado com o fato gerador, por força do artigo 128 do Código Tributário Nacional¹⁵⁸. Por se tratar de atividades-acessórias, os serviços de valor adicionado (SVA) também não estão sujeitos à incidência do imposto estadual.

Delimitado o alcance das locuções *serviços de comunicação*, *serviços de telecomunicação* e *serviços de valor adicionado (SVA)*, compreendido que apenas em relação ao primeiro (atividade-fim) incide o imposto estadual e adotadas definições distintas para cada conceito, passa-se a análise da expressão *circulação de mercadorias* para fins de incidência do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS). O termo *mercadoria*

¹⁵⁶ Não se deve confundir serviço de valor adicionado (SVA) com serviço de comunicação multimídia (SCM). O serviço de comunicação multimídia (SCM), segundo a Agência Nacional de Telecomunicações – ANATEL, “é um serviço fixo de telecomunicações de interesse coletivo, prestado em âmbito nacional e internacional, no regime privado, que possibilita a oferta de capacidade de transmissão, emissão e recepção de informações multimídia, permitindo inclusive o provimento de conexão à internet, utilizando quaisquer meios a assinantes dentro de uma área de prestação de serviço”. Assim, além de ter como principal característica a transmissão de dados, o serviço de comunicação multimídia (SCM) é um serviço de telecomunicação e, portanto, é prestado pelas próprias operadoras de telefonia.

¹⁵⁷ O serviço de valor adicionado (SVA), por não se tratar de serviço de telecomunicação, não está sujeito ao controle regulatório da Agência Nacional de Telecomunicações – ANATEL. Não é à toa que tramita na Câmara dos Deputados, o Projeto de Lei nº 7.851/2017, de autoria do deputado André Figueiredo (PDT/CE), que visa regulamentar o poder regulatório da Agência Nacional de Telecomunicações – ANATEL sobre a cobrança de serviço de valor adicionado (SVA) nas contas de telefone dos consumidores, a partir da alteração dos artigos 3º e 61 da Lei nº 9.472/1997 (Lei Geral de Telecomunicações).

¹⁵⁸ Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

está indissociavelmente ligado à história do comércio. Embora intuitiva sua compreensão, associada a tudo aquilo que o comerciante adquire para revender, a construção do conceito de mercadoria não é das tarefas mais singelas. No escólio de Hugo de Brito Machado:

Mercadorias são coisas móveis. São coisas porque bens corpóreos, que valem por si, e não pelo que representam. Coisas, portanto, em sentido restrito, no qual não se incluem os bens tais como os créditos, as ações, o dinheiro, entre outros. E coisas móveis porque em nosso sistema jurídico os imóveis recebem disciplinamento legal diverso, o que os exclui do conceito de mercadorias. (...) ¹⁵⁹

José Xavier Carvalho de Mendonça reconhece a possibilidade de se referir a mercadoria para designar os bens materiais e imateriais, como direitos e créditos, contudo tanto as leis nacionais como o uso comum empregam o termo em uma acepção mais restrita, qual seja, a de coisa corpórea ¹⁶⁰. Mercadoria também não pode ser confundida com o produto, em que pese este ter uma significação mais ampla. Pela clareza da explanação, transcrevam-se as palavras de Américo Masset Lacombe:

(...) no sentido comum de ambos os vocábulos, verificamos que produto tem uma significação mais ampla que mercadoria, cujo sentido é envolvido pelo significado da palavra produto. Toda mercadoria é um produto, no sentido de que ou é produzido pela natureza ou pela atividade humana, ou pela combinação de ambas. Mas, nem todo produto é mercadoria, uma vez que, para tanto, necessita ser objeto de mercancia. Produto é toda coisa móvel corpórea. Ou será um produto da natureza ou da atividade humana. Entretanto, para se definir mercadoria, não será suficiente dizer tratar-se de coisa móvel e corpórea, sendo necessário acrescentar que é toda coisa suscetível de circulação mercantil. ¹⁶¹

Mercadoria, portanto, é inerente à própria atividade de comercialização ¹⁶². O Supremo Tribunal Federal, em mais de uma oportunidade, asseverou a necessidade do intuito comercial para que houvesse a incidência do imposto estadual. No RE nº 79.951/SP, em cotejo com a Emenda Constitucional nº 1/1969, o Ministro Carlos Fulgêncio da Cunha Peixoto observou que

¹⁵⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 32ª ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 375.

¹⁶⁰ MENDONÇA, José Xavier Carvalho de. *Tratado de direito comercial brasileiro*. 4ª ed., v. V, livro III, parte I. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1946, p. 29.

¹⁶¹ LACOMBE, Américo Masset. *Imposto de Importação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979, p. 14.

¹⁶² Recomenda-se, também a leitura de: HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 15ª ed. São Paulo: Atlas, 2006, p. 428; MARTINS, Fran. *Curso de direito comercial*. 35ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 377.

o conceito de mercadoria tinha sua definição no Direito Comercial. Colaciona-se trecho de seu voto de vista:

(...) mercadoria tem seu conceito muito bem definido no direito comercial, a ponto de Videri observar que um mesmo objeto pode ser coisa em mãos de uma pessoa e mercadoria em mãos de outra. É que a própria palavra mercadoria põe de manifesto seu destino ao mercado e, assim, será coisa o objeto destinado para fim de consumo e mercadoria o destinado à especulação através da revenda. (...) O maquinário importado pela impetrante destina-se ao seu uso próprio, constituindo típico capital fixo e, portanto, não pode ser caracterizado como mercadoria.¹⁶³

Embora o precedente trate da incidência ou não do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (ICM) sobre a importação de bens de capital, restou claro que a gênese do conceito de mercadoria era os *atos de comércio*, ao afastar a tributação quando o bem não fosse destinado à revenda. Posteriormente, com a promulgação da Constituição de 1988 e a sua alteração com a Emenda Constitucional nº 33/2001, a importação dos bens de capital passou a ser matriz de incidência do citado imposto¹⁶⁴, não porque houve alteração do critério mercantil, mas porque a materialidade do ICMS-importação – cuja matriz de incidência era a entrada jurídica do bem estrangeiro em território nacional – não se confundiria com a materialidade *circulação de mercadorias*.

O Supremo Tribunal Federal chegou à mesma conclusão ao analisar a incidência do imposto estadual sobre a alienação de salvados de sinistro pelas seguradoras. Na oportunidade, na ADI nº 1.648/MG, restou afastada a tributação, ante à impossibilidade da caracterização da alienação desses bens como circulação de mercadoria, uma vez que o bem salvo de sinistro já não mais integra a cadeia produtiva, só existindo em função do término do ciclo de sua vida econômica. Convém destacar trecho do voto do Ministro Cezar Peluso:

¹⁶³ STF – RE nº 79.951/SP, Rel. Ministro Carlos Thompson Flores, Pleno, Julgamento: 18/09/1975, DJ 21/11/1975.

¹⁶⁴ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

§ 2º. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

IX - incidirá também:

a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

O aspecto material da hipótese de incidência gravita, no ICMS, ao redor de três conceitos centrais: operações, circulação e mercadorias. A Constituição autoriza-lhe a incidência somente onde coexistam esses elementos, como tais todos igualmente necessários; e, a *contrario sensu*, veda-lhe a imposição na ausência de qualquer deles. (...) E tenho para mim, sem nenhuma dúvida, que os salvados de sinistro não são mercadorias. Mercadoria é ‘o bem corpóreo da atividade profissional do produtor, industrial e comerciante, tendo por objeto a sua distribuição para consumo, compreendendo-se no estoque da empresa’.

(...) O bem salvo de sinistro já não integra a cadeia produtiva, cujo último elo foi a venda do bem ao consumidor final, e que se encerrou definitivamente com o sinistro. Sua destinação posterior não é capaz de lhe conferir o predicado de mercadoria, porque não é produzida ou adquirida com o intuito de venda ou revenda, mas apenas em decorrência do dever de sub-rogação assumido pela seguradora. (...)

Sendo assim, não me parece lícito cogitar da habitualidade das operações, nem de seu caráter profissional, como elementos capazes de desvirtuar o caráter não-mercantil da venda de salvados. A prática, profissional e habitual, de operações com coisas que não são mercadorias, nem têm a destinação destas, não as transforma, é claro, naquilo que não são por natureza. (...)

Os salvados não são mercadorias, porque só existem em função do término do ciclo da vida econômica do bem. Não há nenhuma adição de valor, senão aniquilação completa e abrupta de sua utilidade econômica, que se reduz, com o sinistro, à condição de sucata. Esta não é, nem pode ser considerada mercadoria para a seguradora que a vende em decorrência de um sinistro.¹⁶⁵

O entendimento ainda restou consagrado na Súmula Vinculante nº 32¹⁶⁶, editada pela Corte. Perceba que a destinação comercial¹⁶⁷ continuou se mantendo como um dos critérios orientadores para que o imposto estadual se valesse da materialidade *circulação de mercadorias* como matriz de incidência. E como a destinação comercial estaria atrelada à mudança de titularidade da mercadoria, com a sua venda ou revenda, a tributação do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) passou a estar condicionada à transferência de propriedade¹⁶⁸. Nesse sentido, analisando a Constituição anterior, alude Aliomar Baleeiro:

¹⁶⁵ STF – ADI nº 1.648/MG, Rel. Min. GILMAR MENDES, PLENO, Julgamento: 16/02/2011, DJe 09/12/2011.

¹⁶⁶ Súmula Vinculante nº 32. O ICMS não incide sobre alienação de salvados de sinistro pelas seguradoras.

¹⁶⁷ Tanto é assim que a Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir) estabelece os critérios *habitualidade, volume e intuito comercial* para definir o contribuinte do ICMS-circulação, demonstrando a necessidade de destinação comercial do bem. Dessa forma, oportuno transcrever o artigo 4º do citado diploma: “Art. 4º. Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”.

¹⁶⁸ A transferência de titularidade era exigida pelo Supremo Tribunal Federal desde a época do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (ICM), predecessor do atual imposto estadual, e tal entendimento se manteve até os dias atuais. Vide os seguintes precedentes: STF – RE nº 75.026/RS-ED, Rel. Min. Xavier de Albuquerque, Tribunal Pleno, DJ 09/12/1975; RE nº 93.523/AM, Rel. Min. Cordeiro Guerra, Segunda Turma, DJ 24/09/1982; Rp nº 1.181/PA, Min. Rafael Mayer, Tribunal Pleno, DJ 08/11/1984; Rp nº 1.355/PB, Rel. Min.

O imposto incide sobre ‘operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes’, conforme dispõe o art. 23, II, da Emenda nº 1/69. Essa operação, quase sempre, consiste em um negócio jurídico de compra e venda, transmitindo-se o domínio da mercadoria do sujeito passivo a terceiro. Mas pode ser outro negócio jurídico, que importe em alienação e saída da coisa, como a troca, a doação etc.

Não pode ser, em nossa opinião, fato material ou físico, como a simples deslocação da mercadoria, que permanece na propriedade e posse do comerciante, produtor ou industrial. Do contrário, a mercadoria furtada obrigaria a vítima do furto a pagar ICM, porque houve ‘saída’ (STF, ERE nº 75.026, Rel. Xavier, no DJ de 09.12.1975, p. 9.162).¹⁶⁹

Sob esse aspecto, o Supremo Tribunal Federal, em acórdão lavrado pelo Ministro João Baptista Cordeiro Guerra, no RE nº 93.523/AM, posicionou-se no sentido de que o simples deslocamento físico de mercadoria pelo proprietário, sem circulação econômica ou jurídica, não legitimaria a incidência do imposto¹⁷⁰. Em outras palavras, o fato da mera saída material do bem do estabelecimento não é apto a se subsumir à matriz de incidência *circulação de mercadorias*. No RE nº 158.834-9/SP, o Ministro Marco Aurélio reiterou que a circulação física de uma mercadoria não gera incidência do imposto, visto que não há transmissão de posse ou propriedade de bens. Destaquem-se as palavras do citado Ministro¹⁷¹:

(...) jamais esta Corte potencializou o vocábulo ‘saída’, isto para definir o enquadramento dos casos concretos, nos fatos geradores de que cuida o Decreto-Lei n. 406/68. Sempre perquiriu a natureza, em si, do ato jurídico que a estaria a motivar, apegando-se à circunstância de o texto constitucional referir-se ao tributo como alusivo a operações relativas à circulação de mercadorias. É certo que, nem sempre, faz-se indispensável a existência de uma compra e venda mercantil, havendo atos jurídicos relevantes para efeitos da incidência do tributo. Nem por isso caminhou no sentido de assentar o deslocamento físico como suficiente, por si só, a atrair a incidência do tributo. A saída apenas física de um certo bem não é molde a motivar a cobrança do imposto de circulação de mercadorias. Requer-se, como consta do próprio texto constitucional, a existência de uma operação que faça circular algo possível de ser definido como mercadoria, pressupondo, portanto, como aliás ressaltado por Aliomar Baleeiro em ‘Direito Tributário Brasileiro, a transferência de domínio’.

Oscar Corrêa, Tribunal Pleno, DJ 10/04/1987; RE nº 113.090/PB, Rel. Min. Djaci Falcão, Segunda Turma, DJ 12/06/1987.

¹⁶⁹ BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 19ª ed. rev. e atual. por Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 492-493.

¹⁷⁰ EMENTA: O simples deslocamento físico da mercadoria pelo seu proprietário, sem circulação econômica ou jurídica, não legitima a incidência do ICM. Recurso extraordinário não conhecido. (STF – RE nº 93.523/AM, Rel. Min. JOÃO BAPTISTA CORDEIRO GUERRA, SEGUNDA TURMA, RTJ 105/164)

¹⁷¹ Trecho do voto do Ministro Marco Aurélio. STF – RE nº 158.834-9/SP, Min. Redator p/acórdão: Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, DJe 05/09/2003.

Colacione-se também a seguinte ementa, referente ao AI nº 693.714 AgR¹⁷², de relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. SAÍDA FÍSICA DE BENS DE UM ESTABELECIMENTO PARA OUTRO DE MESMA TITULARIDADE. NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS. PRECEDENTES DA CORTE. AGRAVO IMPROVIDO.

I - A jurisprudência da Corte é no sentido de que o mero deslocamento físico de bens entre estabelecimentos, sem que haja transferência efetiva de titularidade, não caracteriza operação de circulação de mercadorias sujeita à incidência do ICMS.

II - Recurso protelatório. Aplicação de multa.

III - Agravo regimental improvido.

Além disso, por via oblíqua, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao julgar o tema relativo à incidência do ICMS-importação por meio de arrendamento mercantil internacional, em sede de repercussão geral, decidiu pela não incidência do imposto, naquela ocasião, por não ter havido transferência de titularidade da mercadoria, ressalvando a hipótese de antecipação da opção de compra, já que esta modalidade de contrato trata de bem suscetível de devolução¹⁷³. Em outra oportunidade, a Corte reasentou o entendimento acerca da necessidade de circulação jurídica, por ambas as Turmas, quando do julgamento das situações envolvendo circulação interestadual de mercadorias¹⁷⁴.

No plano infraconstitucional, o Superior Tribunal de Justiça, de maneira idêntica, editou a Súmula nº 166, dispondo que “*não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte*” e reafirmou tal orientação, sob a sistemática de julgamento de recursos repetitivos¹⁷⁵, consignando que “*a circulação de mercadorias versada no dispositivo constitucional refere-se à circulação jurídica, que pressupõe efetivo ato de mercancia, para o qual concorrem a finalidade de obtenção de lucro e a transferência de titularidade*”, de sorte que “*o deslocamento de bens ou mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, por si, não se subsume à hipótese de incidência do ICMS, porquanto, para a ocorrência do fato imponible é imprescindível a circulação de mercadoria com a transferência da propriedade*”.

¹⁷² STF – AI nº 693.714 AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, DJe 21/08/2009.

¹⁷³ STF – RE nº 540.829/SP-RG, Rel. Min. GILMAR MENDES, Rel. p/ Acórdão: Min. LUIZ FUX, PLENÁRIO, Julgamento: 11/09/2014, DJe 18/11/2014.

¹⁷⁴ STF – AgR no ARE nº 1.033.286/DF, Rel. Min. LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, Julgamento: 12/05/2017, DJe 12/06/2017; e AgR no RE nº 1.039.439/RS, Rel. Min. RICARDO LEWANDOWSKI, SEGUNDA TURMA, Julgamento: 18/12/2017, DJe 07/02/2018.

¹⁷⁵ STJ – REsp nº 1.125.133/SP, Rel. Min. LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, Julgamento: 25/08/2010, DJe 10/09/2010.

Os posicionamentos do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça privilegiam a circulação jurídica do bem (transferência de titularidade) em detrimento da circulação física (no espaço) ou econômica (ao longo da cadeia produtiva). Não é à toa que, em julgado de abril de 2020, no ARE nº 665.134/MG-RG, o Supremo Tribunal Federal julgou o Tema nº 520 da repercussão geral e fixou a tese segundo a qual *“o sujeito ativo da obrigação tributária de ICMS incidente sobre mercadoria importada é o Estado-membro no qual está domiciliado ou estabelecido o destinatário legal da operação que deu causa à circulação da mercadoria, com a transferência de domínio”*.

Embora a discussão central estivesse relacionada à delimitação da sujeição ativa na operação de importação, a tese também explicitou a questão relacionada à *“transferência de domínio”*. E para compreender o alcance de tal expressão (*“transferência de domínio”*), convém colacionar as palavras do Ministro Edson Fachin quando do julgamento dos embargos de declaração:

Por sua vez, na conceitualização do termo ‘destinatário final’, para efeitos dessa exação tributária, esses precedentes apontam que a disponibilidade jurídica precede a econômica, isto é, o sujeito passivo do fato gerador é o destinatário legal da operação da qual resulta a transferência de propriedade da mercadoria.

No entanto, é de se atentar que o aspecto formal não prevalece sobre o conteúdo, sendo o sujeito passivo quem dá causa à ocorrência da circulação de mercadoria, caracterizada pela transferência do domínio. Em outras palavras, eventuais vícios ou defeitos do negócio jurídico tributado (a exemplo da falsidade, erro, omissão, inexatidão, dolo, fraude, simulação), não devem influenciar na definição do destinatário final.¹⁷⁶ (**grifos nossos**)

Em que pese o Supremo Tribunal Federal tenha atribuído à circulação jurídica certa precedência em relação às demais disponibilidades (física e econômica), havia dispositivos na Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), que exigiam o recolhimento do imposto na hipótese de circulação física. Colacionem-se:

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

§ 3º. Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte:

II - é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular;

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

¹⁷⁶ Trecho do voto do Ministro Edson Fachin (p. 22/23 do acórdão). STF – ARE nº 665.134 ED/MG, Min. Rel. Edson Fachin, Pleno, julgamento em 11/11/2020, DJ 03/12/2020.

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, **ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;**

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

§ 4º. **Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:**

I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;

III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente. (grifos nossos)

Em 04 de setembro de 2017, o ex-governador do Estado do Rio Grande do Norte, Robinson Faria, ajuizou uma Ação Declaratória de Constitucionalidade¹⁷⁷, perante o Supremo Tribunal Federal, sob o argumento de que a ausência de declaração expressa de inconstitucionalidade dos dispositivos da Lei Kandir sobre o tema gera instabilidade jurídica e exige o pronunciamento da Corte. Ademais, não seria possível extrair da Constituição Federal uma predisposição axiológica por uma ou outra acepção jurídica – circulação jurídica, física ou econômica – que justificasse a opção adotada pelos Tribunais Superiores, sobretudo porque, se o Poder Legislativo é o ator constitucional com legitimidade democrática, deveria ser privilegiada interpretação por ele conferida, por meio da lei.

No dia 12 de abril de 2019, a Procuradoria-Geral da República opinou pelo não conhecimento da ADC nº 49/RN-MC, uma vez que não haveria controvérsia judicial relevante considerando que a matéria restou pacificada no Supremo Tribunal Federal e no Superior Tribunal de Justiça, através de sistemáticas que vinculam as instâncias inferiores (recursos repetitivos – REsp nº 1.125.133/SP e repercussão geral – RE nº 540.829/SP). Segundo a manifestação da Procuradoria-Geral da República, a ação declaratória de constitucionalidade somente poderia ser ajuizada nas situações em que se demonstrasse a existência de decisões judiciais antagônicas e em proporções substanciais (a denominada *controvérsia judicial relevante*). Assim, somente nas hipóteses de risco ao princípio da presunção de constitucionalidade das leis se admitiria o uso da ação declaratória de constitucionalidade, o que não teria se caracterizado em razão de jurisprudência dos Tribunais Superiores no sentido de não incidência do imposto estadual no deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte (circulação física). Veja-se trecho da manifestação¹⁷⁸:

¹⁷⁷ STF – ADC nº 49/RN-MC, Rel. Min. EDSON FACHIN. O relator, ao entender que a questão possuía “notável relevância e especial significado para a ordem social e a segurança jurídica”, determinou a aplicação analógica do rito abreviado previsto na Lei nº 9.868/1999 (Lei das Ações Diretas de Inconstitucionalidade).

¹⁷⁸ Trecho da manifestação do Vice-Procurador-Geral da República, Luciano Mariz Maia, no exercício do cargo de Procurador-Geral, no bojo da ADC nº 49/RN-MC, sob a relatoria do Ministro Edson Fachin.

O Superior Tribunal de Justiça, responsável pela uniformização da interpretação de normas infraconstitucionais, firmou entendimento no sentido da não incidência do ICMS no deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte (Súmula n.º 166). Essa compreensão foi reafirmada em recurso repetitivo (Resp. 1.125.133/SP, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 10.9.2010), onde consignou-se que ‘a circulação de mercadorias versada no dispositivo constitucional refere-se à circulação jurídica, que pressupõe efetivo ato de mercancia, para o qual concorrem a finalidade de obtenção de lucro e a transferência de titularidade’, de modo que ‘o deslocamento de bens ou mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, por si, não se subsume à hipótese de incidência do ICMS, porquanto, para a ocorrência do fato impositivo é imprescindível a circulação de mercadoria com a transferência da propriedade’.

O Supremo Tribunal Federal, por ambas as turmas, consolidou jurisprudência de que ‘a mera saída física do bem de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte, sem que ocorra a transferência efetiva de sua titularidade, não configura hipótese de incidência do ICMS, ainda que se trate de circulação interestadual de mercadoria’ (ARE 1.033.286-AgR, 1.ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 12.6.2017; RE 1.039.439-AgR, 2.ª Turma, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJe 7.2.2018). Em repercussão geral, o Plenário Supremo Tribunal Federal, ao julgar tema relativo à incidência do ICMS na importação de mercadoria por meio de arrendamento mercantil internacional, decidiu pela não incidência do imposto justamente por não haver transferência da titularidade da mercadoria (RE 540.829/SP, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 18.11.2014). (...)

Em que pese a relevância dos argumentos apontados pelo requerente, pelas autoridades interessadas e pela Advocacia-Geral da União — no sentido de que a definição do conteúdo jurídico de ‘circulação de mercadorias’, para efeito de incidência do ICMS, é matéria reservada ao domínio normativo da lei —, não há como afirmar existente controvérsia judicial relevante quando a matéria já foi pacificada no Superior Tribunal de Justiça e no Supremo Tribunal Federal, por meio de sistemática que vincula as instâncias inferiores.

Ocorre que, em 19 de abril de 2021, o pedido formulado na ADC n.º 49/RN foi julgado improcedente, declarando-se a inconstitucionalidade dos artigos 11, § 3º, II, 12, I, quanto ao trecho “ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”, e 13, § 4º, todos da Lei Complementar n.º 87, de 13 de setembro de 1996. (Lei Kandir). Na ocasião, o Ministro Edson Fachin, relator do acórdão, citando a doutrina de Luiz Guilherme Marinoni, entendeu que o pressuposto da declaração de constitucionalidade repousa na divergência entre Judiciário e Legislativo, o que se verificava no caso. Quanto ao mérito, asseverou que a circulação sobre a qual incide o imposto é a jurídica, afastando a física e a econômica, conforme trecho de seu voto¹⁷⁹, acompanhado por unanimidade pelos demais Ministros:

A hipótese de incidência do tributo é, portanto, a operação jurídica praticada por comerciante que acarrete circulação de mercadoria e transmissão de sua titularidade ao consumidor final. A operação somente pode ser tributada quando envolve essa transferência, a qual não pode ser apenas física e econômica, mas também jurídica. (...)

¹⁷⁹ STF – ADC n.º 49/RN, Rel. Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgamento em 19/04/2021, com publicação pendente.

Dessa forma, interpretando-se segundo a Constituição da República, a circulação de mercadorias que gera incidência de ICMS é a jurídica. Entendo, assim, que o mero deslocamento entre estabelecimentos do mesmo titular, na mesma unidade federada ou em unidades diferentes, não é fato gerador de ICMS, sendo este o entendimento consolidado nesta Corte, guardiã da Constituição, que o aplica há anos e até os dias atuais.

Ainda que algumas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular possam gerar reflexos tributários, a interpretação de que a circulação meramente física ou econômica de mercadorias gera obrigação tributária é inconstitucional. Ao elaborar os dispositivos aqui discutidos houve, portanto, excesso por parte do legislador.

De outro giro, o alcance da expressão “*circulação de mercadoria*” decorre de disposição da Constituição e do que dispuser a Lei Complementar. Neste esteio, há situações em que as operações com circulação de mercadoria estarão vinculadas a uma prestação de serviços, o que envolve os denominados *contratos complexos (operações mistas)*. No RE nº 144.795/SP, a Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal, sob a relatoria do Ministro Ilmar Galvão, analisou a operação de fornecimento de alimentos e bebidas, com simultânea prestação de serviço no próprio estabelecimento do contribuinte, e entendeu pela incidência do ICMS-circulação¹⁸⁰. Senão vejamos trecho do voto do citado Ministro:

Na verdade, o que se verifica é que o legislador, diante da dificuldade que se oferecia, nessas operações mistas, para a distinção entre mercadoria e serviço, indispensável à dupla tributação, adotou a unicidade, mediante critério, de nítido caráter compensatório, pelo qual os serviços relacionados, ainda que acompanhados de fornecimento de mercadorias, são tributados pelo ISS, enquanto o fornecimento de mercadorias, com prestação de serviços não relacionados, ficam sujeitos ao ICMS, considerado, em ambos os casos, o valor total da operação. (...)

O fornecimento de alimentação e bebidas, para consumo no próprio estabelecimento, caso de restaurantes, bares, boates, etc., compreende-se na hipótese de mercadoria fornecida com prestação de serviços, pelo singelo motivo de que não se acham relacionados em lei complementar, como exigido pela Constituição (art. 156, IV), os serviços envolvidos na operação, prestados por cozinheiros, **maitres** e garçons. Assim sendo, sem que haja espaço para a mínima dúvida, estão sujeitos ao ICMS.¹⁸¹ (**grifos originais**)

Há uma diferença entre *fornecimento de mercadoria com simultânea prestação de serviço* e *prestação de serviços com fornecimento de mercadorias* que decorre da análise da preponderância no caso concreto do fornecimento de mercadoria ou da prestação de serviço.

¹⁸⁰ A disposição é também encontrada na Lei Kandir, no inciso I do artigo 2º, segundo o qual “*o imposto incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares*”. O raciocínio é reforçado pelo item 17.11 da lista anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que afasta a incidência de ISS nessas situações. Vide: 17.11 – Organização de festas e recepções; bufê (exceto o fornecimento de alimentação e bebidas, que fica sujeito ao ICMS).

¹⁸¹ Trecho do voto do Ministro Ilmar Galvão (p. 104 e 107). STF – RE nº 144.795/SP, Min. Rel. Ilmar Galvão, Primeira Turma, julgamento em 19/10/1993, DJ 12/11/1993.

Conforme afirmado pela Corte Constitucional (RE nº 144.795/SP), o *fornecimento de mercadoria com simultânea prestação de serviço* é tributado pelo Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), cujo entendimento é também observado no âmbito do Superior Tribunal de Justiça¹⁸². Em contrapartida, a *prestação de serviços com fornecimento de mercadorias* sofre a incidência apenas do Imposto sobre Serviços (ISS), posicionamento também consolidado no Tribunal da Cidadania¹⁸³.

O tema também não passou despercebido pela doutrina. Nesta toada, convém destacar as ponderações de Bernardo Ribeiro de Moraes:

Devemos ressaltar, também, que a distinção entre serviço (bem imaterial) e mercadoria (bem material) é difícil, podendo-se afirmar que apenas em teoria é possível fazer-se a separação entre os dois. Na prática, o isolamento total de cada uma das aludidas atividades é quase impossível. Quem presta serviços de limpeza (fornece bem imaterial), fornece cera e utiliza certos materiais de consumo (bens imateriais). (...) Da mesma forma, tal complexidade se apresenta ao examinarmos, na prestação de serviços, o que representa fornecimento de trabalho e o que representa fornecimento de materiais. Um electricista, v.g., ao consertar um automóvel, fornece seu trabalho (conserta) e, ao mesmo tempo, materiais (lâmpadas, fios, fitas isolantes, etc.). A modista de alta costura, ao receber pano de sua cliente para a confecção de um vestido, ao realizar seu serviço, emprega, além de sua arte (trabalho), materiais (linha, botões, forro, etc.). (...)

A diferenciação entre o fornecimento de serviços e o de mercadorias está, pois, na preponderância funcional da utilidade fornecida, tendo em vista a pessoa do fornecedor (vendedor de bens ou de serviços) e não de seu destinatário (comprador). O importante é o conhecimento da atividade de quem fornece (vende) e não de quem compra, bem como do que se fornece (serviço ou mercadoria).¹⁸⁴

Com efeito, no julgamento da Medida Cautelar na ADI nº 1.945/MT¹⁸⁵, o Supremo Tribunal Federal assentou que o conceito constitucional de circulação de mercadoria

¹⁸² O Superior Tribunal de Justiça corrobora do mesmo entendimento, conforme se extrai de sua Súmula nº 163 que assim dispõe: “O fornecimento de mercadorias com a simultânea prestação de serviços em bares, restaurantes e estabelecimentos similares constitui fato gerador do ICMS a incidir sobre o valor total da operação”.

¹⁸³ Novamente, o entendimento também se encontra consolidado no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, nos termos das Súmulas nºs 135 (“O ICMS não incide na gravação e distribuição de filmes e videoteipes”) e 156 (“A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS”).

¹⁸⁴ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços*. Editora RT, 1984, p. 407-408.

¹⁸⁵ Ação Direta de Inconstitucionalidade. Direito Tributário. ICMS. EMENTA: (...) 8. ICMS. Incidência sobre softwares adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados (art. 2º, § 1º, item 6, e art. 6º, § 6º, ambos da Lei impugnada). Possibilidade. Inexistência de bem corpóreo ou mercadoria em sentido estrito. Irrelevância. O Tribunal não pode se furtar a abarcar situações novas, consequências concretas do mundo real, com base em premissas jurídicas que não são mais totalmente corretas. O apego a tais diretrizes jurídicas acaba por enfraquecer o texto constitucional, pois não permite que a abertura dos dispositivos da

prescindiria de um suporte físico, de sorte que passou a tributar as operações envolvendo programas de computadores (*softwares* de prateleira) com o imposto estadual. Na oportunidade, o Ministro Nelson Jobim apresentou a seguinte explicação:

O que se tem no comércio de programas de computação? Transfere-se um determinado bem que, no caso específico, é uma linguagem matemática binária que compõe os programas de 'software', dependendo da natureza e sofisticação. Pois bem. Como é que se transfere através de um mecanismo eletrônico, se não se tinha acesso à internet? O programa era conduzido ao consumidor pelas vias de um disquete - não estou falando em CD ROM, e, sim, em programas de incorporação. Muito bem. Quando se difunde a internet, o que se cria? Cria-se a possibilidade de você, em vez de receber, comprar um disquete com o programa e, se tratar do disquete, colocar no disco rígido, você é adquire o mesmo programa, acessando o 'site' da empresa distribuidora e escolhe o programa que você quer; paga por mês com cartão de crédito ou pelo sistema de 'cleanbox', em que você tem uma caixa eletrônica no sistema da internet, com o depósito de valores em moeda nacional conversível em moeda estrangeira - você compra isso. E como isso é transferido para o seu disco rígido do seu computador? Pelo sistema que eles denominam 'download', ou seja, acessa, depois de feitos todos os mecanismos, você autoriza, e o computador fica parado uns 10, 15 minutos, dependendo do tamanho do programa, e você incorpora para dentro do programa. Qual é a diferença entre um e outro? É que a linguagem matemática binária que compõe o 'software' ou é transmitida tendo como base um disquete ou por meio do sistema da internet. Adquiro, então, o que se contém dentro do disquete ou aquilo que me é transmitido via sistema de internet. Qual a diferença entre um bem e outro? Nenhuma. O que eu adquiri foi um sistema de 'software'. A diferença fundamental foi a forma pela qual me foi transferido esse sistema. Ou eu exijo que o consumidor vá à livraria, à empresa, à loja vendedora para comprar um disco desse tamanho que, ao fim e ao cabo, vem numa caixa desse tamanho - ninguém sabe o porquê disso, mas a caixa é enorme, e os discos são sempre iguais - ou eu adquiro, por essa forma, para não me incomodar com o disquete e caixa, e fico com o bem. O que houve foi? Houve a transmissão de um bem que é o mesmo que me foi transmitido; a diferença é a forma pela qual se transmite: ou se transmite pelo sistema material, sistema de disco rígido, ou pelo sistema de internet. O que está sendo adquirido por mim? É o disco ou exatamente aquilo que se contém no disco; que é aquilo que não é transmitido pelo disco, é transmitido pelo sistema da internet? Em alguns casos é permitido um determinado tipo de reprodução de uso, outros programas não o admitem; você tem que pagar um diferencial, e, se não o faz, a transmissão vem e você não consegue copiar, pois ele tem um sistema de segurança - salvo um técnico especialista, um 'hacker' para conseguir abri-lo. Então, posso, em alguns casos, recebido pela internet, colocar um disquete no meu sistema, copio programa para dentro daquilo e transfiro para um outro computador. Em alguns casos, pode precisar duas ou três vezes pelos contratos - é uma questão de direito autoral, como foi dito pelo Sr. Ministro Moreira Alves. Dir-se-á: Não. Não pode porque não é mercadoria. (...)

Então, veja, a energia elétrica compõe elemento da base e semelhança e a energia elétrica não é um sinal binário matemático, mas algo que não coincide com um bem corpóreo no sentido estrito da expressão que está sendo utilizado. Não sei, pelo menos alguém até agora não conseguiu agarrar a energia elétrica. Toda vez que tentei agarrar tive problemas. Creio que todos já tiveram o mesmo problema. A energia elétrica dá choque e o programa de computador dá acessos.

Não está dizendo aqui, por esse dispositivo, que a energia elétrica é excepcionalmente base do ICMS. Não, a energia elétrica é tratada como mercadoria na Constituição.

Constituição possa se adaptar aos novos tempos, antes imprevisíveis. (...) (STF - ADI nº 1.945-MC/MT, Rel. Min. OCTAVIO GALLOTTI, Rel. p/ Acórdão: Min. GILMAR MENDES, PLENO, Julgamento em 26/05/2010, DJe 14/03/2011.)

Tanto é que essa letra ‘b’ diz que na hipótese da transmissão interestadual não é cobrável de um Estado para o outro. Essa regra se justifica porque o sistema do ICMS no Brasil é sistema da origem e no destino. Quem percebe o ICMS é o Estado de origem do próprio produtor, é imposto sobre produto e não sobre consumo.¹⁸⁶

E arremata afirmando que a transferência se dá por sistema de *download*, para justificar a incidência do imposto estadual:

Então, veja, se isento, se digo que a evasão fiscal não está abrangida pelo ICMS, a transmissão de um programa, pela via da transferência eletrônica de dados, estou dizendo que não estou cobrando o programa, mas o bem corpóreo. Por que não tem bem corpóreo não estou comprando? Estou comprando o programa. Começa a entrar em limites, ou seja, a linguagem utilizada no sistema da Constituição pelo ICMS começa a bater com sistemas modernos de comercialização, de transferências. O caminho todo é dessa forma, ou seja, vai-se utilizar cada vez mais esse sistema de inter-relações através do sistema da internet. A prestação de serviços, inclusive, se produz hoje basicamente pela internet. Nenhuma empresa mais, Ministro Sepúlveda Pertence, recebe naquela hipótese de não incidir em si mesmo, porque é serviço. A transferência de serviço encomendado não é por sistema de disquete, é por sistema de ‘download’, por sistema meramente de comunicação.¹⁸⁷

Ocorre que, em 18 de fevereiro de 2021, o Supremo Tribunal Federal julgou o mérito da ADI nº 1.945/MT em conjunto com a ADI nº 5.659/MG. Embora se tenha compreendido, à época, pela incidência do imposto estadual, quando do julgamento da medida cautelar na ADI nº 1.945/MT, recentemente, a Corte conferiu interpretação conforme a Constituição Federal ao artigo 2º da Lei Complementar nº 87/1996, excluindo o licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador (operações de *softwares*) das hipóteses de incidência do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), e definindo que, no caso, incidiria o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS). Nesse sentido, convém destacar trechos do voto proferido pelo Ministro Dias Toffoli, relator do caso, na ADI nº 5.659/MG:

No julgamento da medida cautelar na ADI nº 1.945/MT, o Tribunal avançou e passou a considerar ser possível a incidência do ICMS alcançar o *software* comercializado por meio de transferência eletrônica de dados, o que inclui o *download* do bem via *internet*, não suspendendo, assim, dispositivo de lei estadual que continha previsão nesse sentido. A Corte, pode-se assim dizer, apontou para a direção de que a expressão mercadoria não estaria limitada a ‘bem corpóreo objeto de atos de comércio ou destinado a sê-lo’. (...)

Do que foi exposto até aqui se depreende que a Corte tem considerado constitucional a incidência do ICMS sobre operações de comercialização de *software* de prateleira

¹⁸⁶ Inferências do Ministro Nelson Jobim no julgamento da ADI nº 1.945-MC/MT (fls. 37/39 do voto).

¹⁸⁷ Inferências do Ministro Nelson Jobim no julgamento da ADI nº 1.945-MC/MT (fls. 37/39 do voto).

(aquele comercializado no varejo com os consumidores em geral, gravado em um corpo tangível, como disquete, CD, DVD etc.). Também se depreende disso que a Corte sinalizou, por força do julgamento daquela medida cautelar, ser válida a cobrança do imposto em relação a operações com *software* padronizado e comercializado por meio de transferência eletrônica de dados, na forma de *download* via *internet*. (...)

Entendo, todavia, que a tradicional distinção entre *software* de prateleira (padronizado) e por encomenda (personalizado) parece não mais ser suficiente para a definição da competência para tributação dos negócios jurídicos com programas de computador em suas diversas modalidades, da mesma forma que a Suprema Corte, em diversos julgados, tem superado a velha dicotomia entre obrigação de fazer e obrigação de dar, notadamente nos contratos tidos por complexos (v.g. *leasing* financeiro, contratos de franquia).

Vide que os *softwares* que, inicialmente, eram transacionados em suportes físicos passaram a ser oferecidos quase que integralmente em ambiente virtual, primeiramente por meio de *download* (customizável ou não) e, mais recentemente, com o surgimento da infraestrutura em nuvem, por meio de acesso direto à *internet*.

Dessa perspectiva, creio que devemos avançar. O primeiro julgado da Corte data de 1998. A decisão em que se indeferiu a medida cautelar na ADI 1.945 foi tomada em 2010.¹⁸⁸

Cumprido ressaltar que, em seu voto na ADI nº 5.659/MG, o Ministro Dias Toffoli reconhece que, “*no caso do Brasil, não existe, na Constituição Federal, disposição expressa no sentido de que o ICMS mercadoria abrangeria apenas bens corpóreos que são objeto de comércio ou destinados a sê-lo, nem no sentido de que toda e qualquer operação com bens incorpóreos (não tangíveis) deve ser considerada prestação de serviço para efeito do ISS*”¹⁸⁹. E, após longa explanação, finaliza seu raciocínio compreendendo pela incidência do imposto municipal, nos seguintes termos:

Dessa perspectiva, nos termos da orientação tradicional do Supremo Tribunal Federal, **o simples fato de o serviço encontrar-se definido em lei complementar como tributável pelo ISS já atrairia, em tese, a incidência tão somente desse imposto sobre o valor total da operação e afastaria a do ICMS.**

Seguindo essa diretriz, o licenciamento ou a cessão de direito de uso de *software*, seja ele padronizado (customizado ou não), seja por encomenda, independentemente de a transferência do uso ocorrer via *download* ou por meio de acesso à nuvem, enquadrando-se no subitem **1.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03** – sem prejuízo de que, no caso do modelo *Software-as-a-Service (SaaS)*, outras utilidades disponibilizadas ao usuário possam ser desmembradas do licenciamento e submetidas à tributação nos subitens 1.03 e 1.07 – **já teriam o condão de extirpar eventuais dúvidas que poderiam existir acerca da incidência do ISS nas transações com programas de computador.** (...)

Associo a esse critério objetivo, positivado no direito nacional, **a noção de que a elaboração de um software é um serviço que resulta do esforço humano**, seja o *software* (i) **feito por encomenda**, voltado ao atendimento de necessidades específicas de um determinado usuário; (ii) **padronizado**, fornecido em larga escala no varejo; (iii) **customizado**, o qual contempla características tanto do *software*

¹⁸⁸ Trecho do voto do relator, o Ministro Dias Toffoli. STF – ADI nº 5.659/MG, Rel. Min. Dias Toffoli, Pleno, julgamento em 18/02/2021.

¹⁸⁹ STF – ADI nº 5.659/MG, Rel. Min. Dias Toffoli, Pleno, julgamento em 18/02/2021.

padronizado quanto do *software* por encomenda; iv) disponibilizado via *download*, cujo instalador é transmitido eletronicamente de um servidor remoto para o computador do próprio usuário; (v) disponibilizado via computação em nuvem.

Início este tópico afirmando que, no contrato de licenciamento de uso do *software*, o modo pelo qual o usuário tem acesso a suas funcionalidade e utilidades não é relevante para a correta qualificação jurídica dos fatos jurídicos tributáveis (v.g. *download*, *streaming*).

No caso de fornecimento de *software* personalizado por meio do comércio eletrônico direto, parece não haver dúvidas de que deve incidir o ISS sobre tal operação, mesmo se considerando o entendimento firmado no RE nº 176.626/SP e sinalizado na ADI nº 1.945-MC. Anote-se que esse tributo sempre incidiu sobre a operação relativa a *software* personalizado gravado em suporte físico realizada por meio do comércio tradicional ou do comércio eletrônico indireto. **Isso preserva a neutralidade tributária e a não discriminação.**

Afora isso, no licenciamento ou na cessão de direito de uso de *software* desse tipo, há inequivocamente serviço, qual seja, o desenvolvimento de um programa de computador personalizado.¹⁹⁰ (grifos originais)

Além disso, o citado Ministro alude que o *software* não deixa de ser um produto do engenho humano, uma criação intelectual, direcionados ao desenvolvimento de um programa de computador, ainda que diante de uma replicação para comercialização com diversos usuários.

Em contrapartida, nesse mesmo julgamento, embora o Ministro Marco Aurélio reconheça a incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) nas operações com *softwares*, afasta a incidência do imposto estadual sob a perspectiva da transferência da titularidade do bem incorpóreo, o que o afastaria da noção de mercadoria. Destaque-se trecho de seu voto:

Software é criação intelectual, produto do engenho humano, revelando imprescindível esforço com a finalidade de desenvolvê-lo. Ao ser disponibilizado, não pressupõe transferência de propriedade, mostrando-se impróprio tomá-lo como mercadoria.

O desenvolvimento para terceiro, sem retenção de titularidade do direito autoral, pressupõe, no núcleo da incidência, obrigação de fazer, disponibilização de serviço.

Não se discute que a operação com *software* padronizado ou customizado possa integrar-se por obrigação de dar bem digital. É justamente em razão de constituir forma de negócio jurídico complexo, cuja atividade-fim consiste em direito real de uso sobre coisa alheia, que não há falar em mercadoria de modo a justificar a incidência do ICMS.

Serviço pressupõe, como núcleo do fato gerador, ato humano, seja material, seja imaterial. Eventual existência de obrigação de dar, como atividade-meio, não transforma em circulação de mercadoria operação que é essencialmente prestação de serviço. (...)

O contrato de licenciamento assegura direito real de uso do *software*, bem incorpóreo. A operação é materializada mediante disponibilização em nuvem ou download de cópia do código-executável, inteligível ao *hardware*, superadas as mídias física,

¹⁹⁰ Trecho do voto do relator, o Ministro Dias Toffoli. STF – ADI nº 5.659/MG, Rel. Min. Dias Toffoli, Pleno, julgamento em 18/02/2021.

magnética e óptica, com a finalidade de viabilizar o uso e gozo do direito autoral e propriedade intelectual.¹⁹¹

Por fim, no bojo da ADI nº 5.958/DF, sob a relatoria da Ministra Cármen, as cláusulas do Convênio ICMS nº 106, de 05 de outubro de 2017, firmado no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, que criaram o conceito de *mercadoria digital*, foram questionadas, sob diversos fundamentos, entre eles a potencial bitributação entre Estados e Municípios nas operações envolvendo as novas tecnologias, sobretudo o *download* e o *streaming*.

Na ocasião, a Corte se manifestou no sentido de que, se o licenciamento ou a cessão de direito de uso de programas de computador (operações de *softwares*) restaram afastados das hipóteses de incidência do imposto estadual, quando do julgamento conjunto das ADIs nºs 1.945/MT e 5.659/MG, o citado Ato Convenial teria perdido sua eficácia ante a atualização da jurisprudência em relação à tributação dos *softwares*, já que regulamentou disposição da Lei Complementar nº 87/1996 tida como inconstitucional. Nesta toada, ADI nº 5.958/DF foi julgada prejudicada pelo Supremo Tribunal Federal, de sorte que incide em tais operações o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

1.3 A Complexidade da Tributação

Com o passar do tempo, o sistema tributário tem se tornado cada vez mais complexo e menos transparente do que poderia ser, o que tem dificultado a avaliação da carga tributária experimentada pelos contribuintes. Sob essa perspectiva, a PEC nº 45/2019 é bastante clara e apresenta em sua Justificativa a necessidade de redução da complexidade da tributação como um dos motivos para a alteração do Sistema Tributário Nacional, conforme se observa no trecho a seguir:

Quando consideradas em conjunto, as distorções estruturais dos tributos brasileiros sobre bens e serviços e sua enorme complexidade resultam em uma série de consequências negativas. (...)

Uma das principais características do modelo proposto é o respeito à autonomia dos Estados e Municípios na gestão de sua receita, sem, no entanto, gerar a complexidade que resulta da incidência de múltiplos tributos. (...)

¹⁹¹ Trecho do voto do Ministro Marco Aurélio. STF – ADI nº 5.659/MG, Rel. Min. Dias Toffoli, Pleno, julgamento em 18/02/2021.

Em suma, o modelo proposto na presente emenda busca preservar a autonomia dos entes federativos na administração de suas receitas, sem, no entanto, gerar complexidade para os contribuintes. (...)

O inciso IV busca garantir que o IBS seja utilizado exclusivamente para gerar receita tributária, despidendo o imposto de quaisquer funções extrafiscais. Além de subjetivos e ineficientes economicamente, os benefícios no âmbito do IVA geram complexidade, contencioso e pressão de interesses setoriais sobre o sistema tributário. Este inciso garante a uniformidade efetiva de alíquotas e, também, evita as inúmeras distorções hoje existentes em razão da diferenciação da tributação resultante da concessão de incentivos e benefícios tributários. (...)

Em linha com as melhores práticas internacionais (e com a maioria dos IVAs modernos), propõe-se que o IBS tenha uma alíquota uniforme para todos os bens e serviços, ainda que podendo variar entre Estados e Municípios. A alíquota uniforme elimina a necessidade de classificação de bens e serviços, reduzindo a complexidade e o contencioso relativo ao imposto, além de fechar o espaço para pressões setoriais e dar grande transparência para os consumidores/eleitores sobre o custo de financiamento da União, dos Estados e dos Municípios.

Embora o termo “complexidade” não se encontre explícito na Justificativa da PEC nº 110/2019, a Proposta não deixou de se preocupar com o problema ao determinar que *“a ideia é simplificar o atual sistema, permitindo a unificação de tributos sobre o consumo e, ao mesmo tempo, reduzindo o impacto sobre os mais pobres”*; isto porque se adota neste trabalho que a ideia de simplificar contrapõe-se a própria noção de complexidade.

Com efeito, há fatores que promovem a complexidade fiscal nos sistemas tributários. Entre eles, é possível citar o pouco envolvimento de economistas em sua construção, já que, em algumas nações, os sistemas tributários são estruturados pelos denominados “burocratas” (funcionários públicos) e revisados por formuladores de políticas públicas do poder executivo¹⁹². Tal constatação revela que não há um filtro teórico pelo qual os sistemas tributários estejam obrigados a se submeter durante sua criação, o que os tornam complexos desde o início. É evidente que a ausência desse filtro teórico não anula o desempenho de outros, como neutralidade da arrecadação, baixos custos de administração, equidade, dentre outros.

Além disso, a corrida arrecadatória é também um fator de promoção da complexidade, na medida em que subsiste uma necessidade de expansão da atividade pública e somente é possível expandir com disponibilidade financeira. Tudo isso é intensificado ao se considerar o *lobby* em certos nichos de mercado, bem como o fator “tempo”, considerando-se neste ponto

¹⁹² TANZI, Vito. Complexidade na tributação: origem e consequências. Traduzido Ariel Kövesi e Daniel Leib Zugman. In: *Transparência fiscal e desenvolvimento: homenagem ao professor Isaias Coelho*. Coordenação Eurico Marcos Diniz de Santi... [et al.]. 1ª ed. São Paulo: FISCOsoft, 2013, p. 201. Embora este fator seja citado por Vito Tanzi, tal afirmação não é adequada à realidade brasileira, sobretudo porque a elaboração das disposições normativas, em âmbito tributário, conta com a participação da Receita Federal ou de Ministérios, cujos quadros funcionais são preenchidos por economistas. Ademais, os parlamentares também contam com assessores devidamente especializados.

que o funcionamento do sistema tributário a longo prazo tende a torná-lo mais complexo. Colacione-se trecho de um estudo elaborado por Vito Tanzi:

Considerando que a necessidade de mais receita tributária tem aumentado na maioria dos países durante as últimas décadas (em virtude da expansão da atividade do setor público), e que o número de objetivos que se espera que os sistemas tributários satisfaçam nas sociedades modernas aumentou, os sistemas tributários se tornaram menos simples e menos transparentes. O número crescente de objetivos que se espera que os sistemas tributários modernos satisfaçam oferece desculpas para grupos particulares de pressão praticarem *lobby* em busca de tratamento especial para suas atividades. Não é surpresa que, com o passar do tempo, os altos números de ‘gastos tributários’, ‘incentivos fiscais’, ‘desonerações fiscais’ e outros tipos de ‘privilégios fiscais’ (transparentes e menos transparentes) introduzidos nos sistemas tributários de muitos países, tornaram os sistemas progressivamente mais complexos. (...) Como regra geral, *quanto mais tempo um sistema tributário permanecer em funcionamento, mais complexo se torna.*¹⁹³

E a política de *lobby* traz consigo uma espécie de assimetria na disponibilidade da informação, já que “*os indivíduos são livres para se organizarem em grupos protegerem suas posições e promoverem seus objetivos*”¹⁹⁴. Assim, a complexidade surge do próprio processo democrático que permite a incorporação de vários interesses em prol da defesa de objetivos específicos de determinado grupo, em detrimento da sociedade como um todo, dentro do cenário político.

Segundo Adam Smith¹⁹⁵, um bom tributo e um bom sistema tributário devem observar quatro características, quais sejam: segurança, conveniência, economia e equidade. A complexidade fiscal pode impedir que sejam satisfeitas essas propriedades elencadas por Adam Smith. Ademais, a despeito dos tributos sobre a renda serem mais suscetíveis à complexidade, a tributação sobre o consumo não está imune a tal questão.

Não se poderia deixar de mencionar mais dois pontos relacionados à complexidade: *custos de conformidade e administrativos* e *evasão fiscal*. Sistemas tributários complexos, além de serem ineficientes e não equitativos, criam custos para a Administração Pública (custos administrativos), no que concerne à própria fiscalização, ao gerenciamento de informações e a aplicação da legislação, bem como para os próprios contribuintes (custos de conformidade), no que tange ao cumprimento de inúmeras obrigações acessórias e na determinação das regras de

¹⁹³ TANZI, Vito. Op. cit., p. 205.

¹⁹⁴ Idem, p. 209-210.

¹⁹⁵ *Apud* TANZI, Vito. Op. cit., p. 216.

due compliance. Não é à toa que o Brasil está entre os países que gastam mais de 1.000 (mil) horas, por ano, para preparar, registrar e pagar (ou reter) seus tributos¹⁹⁶.

A alta complexidade da tributação gera aos contribuintes insatisfações com o próprio sistema tributário e, conseqüentemente, enfraquece a legitimidade do papel do Estado na Economia. Nesse contexto, surge o planejamento tributário, como forma de suprimir, reduzir ou postergar o dever de pagar o tributo. Ressalte-se que a expressão “planejamento tributário” é utilizada aqui no sentido dado por Luís Cesar Souza de Queiroz¹⁹⁷, seja para: i) “*designar o procedimento explicitamente autorizado pelo ordenamento jurídico (procedimento lícito), que pode ser usado com o propósito de possibilitar que o contribuinte incorra numa menor carga tributária*” (favor fiscal); ii) “*designar o procedimento, implicitamente autorizado pelo ordenamento jurídico (procedimento lícito), que pode ser usado com o propósito de incorrer numa menor carga tributária*” (elisão); e iii) “*designar o procedimento que o ordenamento jurídico proíbe (procedimento ilícito) que seja adotado, que não pode ser usado com o propósito de incorrer numa menor carga tributária*” (evasão). Não é objeto deste trabalho o aprofundamento sobre as diversas teorias relacionadas à nomeação, ao uso e aos requisitos de cada uma das situações jurídicas apresentadas.

Considerando todos os aspectos explanados, não é difícil constatar que a complexidade tributária é um conceito multidimensional, de sorte que cada agente envolvido com a tributação terá uma percepção diversa sobre o que seja complexo. Christopher Evans e Bihn Tran-Nam¹⁹⁸ exemplificam três atores que lidam com o sistema tributário: o advogado tributarista, o contador e o empresário (ou agente econômico).

Para o advogado – e aqui também se inclui o advogado público (e procuradores) – a complexidade está relacionada à dificuldade com o conhecimento, interpretação e aplicação da gama de textos tributários esparsos. Já o contador enxerga a complexidade do sistema a partir do tempo gasto com o cumprimento de diversas obrigações acessórias, ou mesmo com um planejamento tributário, sobretudo porque, no Brasil, seus atos estão submetidos à eventual responsabilização, seja profissional, cível ou penal. Por fim, para o agente econômico, a

¹⁹⁶ Dado informado por Vito Tanzi. TANZI, Vito. Op. cit., p. 225.

¹⁹⁷ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Limites do planejamento tributário. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coordenação). *Direito Tributário – Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 738.

¹⁹⁸ *Apud* PAULA, Daniel Giotti de. *A praticabilidade no direito tributário: controle jurídico da complexidade*. Rio de Janeiro: Ágora 21, 2018, p. 64-65.

complexidade está relacionada ao tempo e aos custos quanto ao cumprimento das regras tributárias, atendendo-se ao já denominado *due compliance*.

Nessa linha, Christopher Evans e Bihn Tran-Nam procuraram mensurar o grau de complexidade em subespécies, nos seguintes termos: *a*) o total de tributos nos vários níveis de governo em um país (complexidade política); *b*) cumprimento do código tributário em termos de páginas (complexidade jurídico-positiva ou jurídica em sentido estrito); *c*) a compreensibilidade da legislação tributária (complexidade jurídico-positiva ou jurídica em sentido estrito); *d*) a extensão do uso de consultores tributários profissionais pelos contribuintes (complexidade de *compliance* ou de conformidade); *e*) custos tributários operacionais, ou seja, o total dos custos administrativos e de conformidade (complexidade gerencial e de conformidade) e *f*) o tamanho do contencioso tributário (complexidade jurídica em sentido amplo ou efetiva complexidade)¹⁹⁹.

No contexto brasileiro, a complexidade se apresenta sob todas as facetas antes citadas pelos seguintes motivos: *a*) a tributação relativa ao consumo é dividida entre os três níveis da Federação (complexidade política); *b*) as normas constitucionais, embora detalhem muitos aspectos da tributação, estão vazadas em textos de elevado grau de abstração²⁰⁰ (complexidade jurídico-positiva ou jurídica em sentido estrito); *c*) a legislação tributária é extremamente extensa, de modo que a congregação de todos os atos normativos em único documento representaria um compêndio de cerca de 112 (cento e doze) milhões de laudas²⁰¹ (complexidade jurídico-positiva ou jurídica em sentido estrito); *d*) no ano de 2020, o Brasil estava em primeiro lugar no *ranking* entre os países que mais gastavam tempo para o cumprimento da legislação tributária – cerca de 1.501 (mil, quinhentos e uma) horas/ano – segundo o Banco Mundial (complexidade de *compliance* ou de conformidade e complexidade gerencial)²⁰²; e *e*) nos

¹⁹⁹ *Apud* PAULA, Daniel Giotti de. Op. cit., p. 73-74.

²⁰⁰ *Apud* PAULA, Daniel Giotti de. Op. cit., p. 77. A nosso ver, Daniel Giotti de Paula utiliza a expressão “grau de abstração” para se referir ao texto. Na hipótese de se referir à própria norma ou a conceitos, o mais prudente seria o uso do termo “indeterminação”.

²⁰¹ *Apud* PAULA, Daniel Giotti de. Op. cit., p. 78. Daniel Giotti de Paula cita tais números, a partir de estudo realizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação – IBPT, disponível em: <<https://ibpt.com.br/normas-tributarias-em-vigor-equivalem-a-livro-de-112-milhoes-de-paginas/>>, acessado em 26/04/2021.

²⁰² *Apud* PAULA, Daniel Giotti de. Op. cit., p. 80. Daniel Giotti de Paula cita relatório de 2017 (*Doing Business 2017*), no qual eram gastas cerca de 2.038 horas/ano. Ocorre que, a partir de novo relatório realizado pelo Banco Mundial em 2020 (*Doing Business 2020*), os números caíram para 1.501 horas/ano de tempo gasto no cumprimento da legislação tributária. Disponível em: <<https://portugues.doingbusiness.org/pt/data/exploretopics/paying-taxes>>, acessado em 26/04/2021.

Tribunais Superiores, em 2019, as execuções fiscais representavam cerca de 39% (trinta e nove por cento) dos casos pendentes em todo Judiciário e 70% de todas as execuções pendentes, com taxa de congestionamento de 87%, “ou seja, de cada cem processos de execução fiscal que tramitaram no ano de 2019, apenas 13 foram baixados”. Ademais, “o maior impacto das execuções fiscais está na Justiça Estadual, que concentra 85% dos processos. A Justiça Federal responde por 15%; a Justiça do Trabalho por 0,27%; e a Justiça Eleitoral por apenas 0,01%”²⁰³ (complexidade jurídica em sentido amplo ou efetiva complexidade)²⁰⁴.

Dessa forma, essa é a razão pela qual se afirma que a tributação na realidade brasileira é complexa, com alto grau de litigiosidade. Em capítulo próprio, será analisado se as propostas de alteração do Sistema Tributário Nacional (PEC nº 45/2019 e PEC nº 110/2019) reduzem os problemas relacionados à complexidade ou apresentam novas complexidades.

1.4 O desestímulo à competitividade

A partir dos anos 90, a política fiscal assumiu uma posição de destaque enquanto instrumento de competitividade. Quando se avalia a competitividade de um dado país, região ou localidade, leva-se em consideração o ambiente macroeconômico, a qualidade das instituições²⁰⁵, a qualidade das infraestruturas, a qualificação dos recursos humanos, a flexibilidade da legislação laboral, o desenvolvimento e sofisticação do mercado financeiro, bem como o desenvolvimento tecnológico e a inovação.

O conceito de competitividade é abrangente, motivado pela existência de múltiplos enfoques. Não é à toa que Milton dos Santos assevera que “o conceito de competitividade mostra-se bastante escorregadio na literatura de cunho organizacional, pois diversos são seus enfoques e mesmo autores consagrados assumem a dificuldade de lhe dar uma definição

²⁰³ Apud PAULA, Daniel Giotti de. Op. cit., p. 81. Daniel Giotti de Paula cita relatório do CNJ (Justiça em Números 2017 – ano base 2016) em seu trabalho. Contudo, as informações trazidas a este trabalho se referem ao mais recente relatório do CNJ (Justiça em Números 2020 – ano base 2019). Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2020/08/WEB_V2_SUMARIO_EXECUTIVO_CNJ_JN2020.pdf>, acessado em 26/04/2021.

²⁰⁴ Apud PAULA, Daniel Giotti de. Op. cit., p. 73-83.

²⁰⁵ Considerados aqui a confiabilidade e eficiência dos serviços públicos e das Administrações Públicas em geral, o funcionamento do sistema judicial, entre outros.

abrangente e sustentável”²⁰⁶. No glossário da Financiadora de Estudos e Projetos (FINEP)²⁰⁷, empresa pública vinculada ao Ministério da Ciência e Tecnologia²⁰⁸, citando Fábio Celso de Macedo Soares, o termo *competitividade* é definido no seguinte sentido:

No sentido estrito significa a capacidade de competir. No passado recente tem substituído a palavra "desenvolvimento" nos documentos de política econômica, sobretudo as industrial e tecnológica. Normalmente tem sido interpretada como a capacidade que os produtos gerados internamente têm de competir com seus similares produzidos no exterior, tanto no que se refere à importação como à exportação. No curto prazo a competitividade se traduz em preços, e é influenciada sobretudo pelas políticas cambial, fiscal e monetária e pelo crescimento econômico, já que este gera modernização. No longo prazo ela reflete a qualidade e a confiabilidade dos produtos, em geral expressas no prestígio da marca. A política de inovação é eficaz e decisiva para a competitividade apenas no longo prazo.

Dessa forma, considerando que a competitividade se traduz em preços e é influenciada sobretudo pela política fiscal e pelo crescimento econômico, ousamos afirmar que a existência de tributos com taxas reduzidas, de simplicidade, compreensão e estabilidade da legislação fiscal são fatores que contribuem para estimular a concorrência e, conseqüentemente, um mercado competitivo. Ademais, a redução de deduções, isenções e benefícios fiscais também contribui para o estímulo da competitividade, na medida em que coíbe que apenas alguns setores gozem de tratamento tributário diferenciado²⁰⁹.

É evidente que a competitividade já se encontrava desestimulada em virtude dos diversos incentivos – financeiros e não-financeiros – e benefícios fiscais, concedidos aos contribuintes de forma não criteriosa e, por vezes, sem fundamento constitucional.

²⁰⁶ SANTOS, Milton dos. *Contribuição à Compreensão do Conceito de Competitividade nas Organizações*. 2010, p. 13. Disponível em: <http://sistema.semead.com.br/9semead/resultado_semead/trabalhosPDF/11.pdf>, acessado em 29/04/2021.

²⁰⁷ SOARES, Fábio Celso de Macedo *apud* FINEP. *Termos e Conceitos*. Disponível em: <<http://www.finep.gov.br/component/content/article/52-biblioteca/glossario/4849-glossario#:~:text=Termos%20e%20Conceitos,%C3%A1rea%20de%20ci%C3%A2ncia%20e%20tecnologia.&text=O%20conjunto%20de%20conceitos%20%C3%A9,do%20corpo%20funcional%20da%20Finep.>>, acessado em 29/04/2021.

²⁰⁸ **Decreto nº 1.808/1996**

Art. 1º. A Financiadora de Estudos e Projetos - FINEP, empresa pública vinculada ao Ministério da Ciência e Tecnologia, nos termos do Decreto nº 1.361, de 1º de janeiro de 1995, passa a reger-se pelo Estatuto Anexo a este Decreto.

²⁰⁹ Em sua Justificativa, a PEC nº 45/2019 afirma que “a vedação a benefícios fiscais busca evitar o risco de que setores específicos busquem um tratamento diferenciado no âmbito do IBS, o que inevitavelmente leva a distorções competitivas e alocativas. A adoção de um regime uniforme de tributação para todos os bens e serviços favorece a discussão democrática entre os consumidores/eleitores e o governo, pois torna absolutamente transparente o custo de financiamento das ações do poder público”.

De outro giro, a competitividade se intensificou com o desenvolvimento tecnológico e a inovação. Na evolução da espécie humana, a Pré-história era conhecida como a História dos povos pré-letrados (ou povos ágrafos) e representou um período de vida anterior à invenção da escrita. Nesta época da história, os seres humanos eram denominados de *homens das cavernas*, em virtude das pinturas rupestres aos quais faziam uso para se comunicar. Tal período é dividido pelos historiadores como Paleolítico ou Período da Pedra Lascada²¹⁰, Neolítico ou Período da Pedra Polida²¹¹ e Idade dos Metais²¹². Após esta Era, surge a escrita envolvendo os clássicos períodos históricos conhecidos por: *i*) Idade Antiga ou Antiguidade²¹³, marcada pela queda do Império Romano do Ocidente; *ii*) Idade Média²¹⁴, período em que Constantinopla é tomada pelos turcos otomanos; *iii*) Idade Moderna²¹⁵, cujo fim é demarcado pela Revolução Francesa; e *iv*) Idade Contemporânea²¹⁶, caracterizado por acontecimentos como a Independência do Brasil e a Revolução Industrial²¹⁷.

Com efeito, a Revolução Industrial é caracterizada por quatro fases, demonstrando que, embora não linear, o processo de transformação e desenvolvimento tecnológico é sempre contínuo. Delimitando todas as fases da Revolução Industrial, convém colacionar as lições de Horácio Wanderlei Rodrigues, Gabriela Natacha Bechara e Leilane Serratine Grubba²¹⁸:

²¹⁰ Corresponde à origem do homem até 8.000 a.C. aproximadamente (cerca de 4,4 milhões de anos).

²¹¹ Corresponde ao período de 8.000 a.C. a 5.000 a.C. aproximadamente.

²¹² Corresponde ao período de 5.000 a.C. a 4.000 a.C. aproximadamente.

²¹³ Com a invenção da escrita pelos Sumérios, corresponde ao período de 4.000 a.C. a 476 d.C. (queda do Império Romano do Ocidente).

²¹⁴ Corresponde ao período de 476 d.C. a 1453 d.C. (tomada de Constantinopla pelos turcos otomanos).

²¹⁵ Corresponde ao período de 1453 d.C. a 1789 d.C. (Revolução Francesa).

²¹⁶ Corresponde ao período de 1789 d.C. até os dias atuais.

²¹⁷ Existem historiadores, como Juliana Bezerra, Mestre em História da América Latina e União Europeia pela Universidade de Alcalá, Espanha, que reconheçam a existência de discussões quanto ao fim da Idade Contemporânea (BEZERRA, Juliana. *Idade Contemporânea*. Disponível em: <<https://www.todamateria.com.br/idade-contemporanea/>>, acessado em 27/04/2021). Já Antonio Gasparetto Junior, Mestre em História pela UFJF, afirma que “alguns historiadores já arriscam a dizer que estamos vivendo a História Pós-Contemporânea. Embora o termo não seja dos melhores, essa nova concepção se baseia no fato de que a soberania dos Estados Unidos, a grande potência mundial da era Contemporânea, tenha sido abalada com o atentado. Daí novas relações mundiais se desencadeariam” (GASPARETTO JUNIOR, Antonio. *História Contemporânea*. Disponível em: <<https://www.infoescola.com/historia/historia-contemporanea/>>, acessado em 27/04/2021).

²¹⁸ RODRIGUES, Horácio Wanderlei; BECHARA, Gabriela Natacha; GRUBBA, Leilane Serratine. Era digital e controle da informação. *Revista Em Tempo*, [S.l.], v. 20, n. 1, nov. 2020. ISSN 1984-7858. Disponível em: <<https://revista.univem.edu.br/emtempo/article/view/3268>>. Acesso em: 27 apr. 2021. doi: <https://doi.org/10.26729/et.v20i1.3268>.

Por sua vez, em um passado relativamente recente, temos uma série de revoluções industriais. Assim, o processo de transformação e desenvolvimento tecnológico volta a acontecer e revela-se contínuo desde então, ainda que não necessariamente linear.

A primeira revolução industrial se inicia no século XVIII com a mecanização, a criação do tear e da força à vapor, inaugurando novas possibilidades e desfazendo-se de um passado até então essencialmente agrícola, baseado na produção manual e artesanal, dando lugar a energia mecânica.

Tem-se assim, em substituição à sociedade agrícola, o surgimento da sociedade industrial e a primeira revolução industrial (indústria 1.0), que introduz a possibilidade do uso de produção mecanizada a partir do carvão, do ferro e das máquinas a vapor.

Doravante, a segunda revolução industrial (indústria 2.0), já no final do século XIX, introduz a produção em larga escala, a linha de montagem, o uso da eletricidade, do petróleo e da combustão, possibilitando a produção em massa.

Em seguida, a partir da metade do século XX, tem-se a terceira revolução industrial (indústria 3.0), também chamada de revolução digital ou do computador, ao contribuir com o desenvolvimento da eletrônica e da automação, da robótica, dos computadores, com a criação da internet e o desenvolvimento e popularização de equipamentos eletrônicos.

É durante a terceira revolução industrial que se observa o surgimento, estabelecimento e a ascensão ao poder das telecomunicações e da tecnologia da informação, que auferem nova importância à informação, transformando-a em matéria prima.

Essa jornada de desenvolvimento tecnológico finalmente culmina com a quarta revolução industrial (indústria 4.0), em que os sistemas cibernéticos, a internet das coisas (*internet of things – IoT* em inglês), a computação na nuvem, a robótica, nanotecnologia, impressões em 3D e a inteligência artificial (IA) ganham cada vez mais espaço e aderência na vida humana, passando a coexistir com os avanços alcançados no passado.

É na Terceira Revolução Industrial, em meados dos anos 90, que surge a *internet*, revolucionando o mundo com o desenvolvimento e popularização de equipamentos eletrônicos. O aperfeiçoamento de novas tecnologias, a partir de sistemas cibernéticos, *internet* das coisas, computação na nuvem, robótica, nanotecnologia, impressões em 3D e inteligência artificial, ganham maior relevância com a Quarta Revolução Industrial²¹⁹. Em um contexto geral, o fogo é substituído pela energia elétrica, a máquina datilográfica dá espaço aos computadores, os aparelhos celulares são trocados pelos *smartphones*, os livros de papel passam a perder espaço para os *e-books* e os conteúdos de acesso condicionado das *TVs por Assinatura* começam a deixar de ser interessantes em relação à tecnologia verticalizada e mais direcionada ao desejo do cliente. A *Era das Escolhas Pessoais* passa a ceder à *Era dos Algoritmos*.

Com efeito, a Lei nº 12.485, de 12 de setembro de 2011, mais conhecida como a *Lei da TV Paga*, buscou regulamentar a distribuição de conteúdo pelas prestadoras de *Serviço de Acesso Condicionado*²²⁰. Ocorre que a evolução tecnológica permitiu que novos serviços

²¹⁹ No contexto do surgimento da *internet* e do desenvolvimento tecnológico, identifica-se a Era Digital, também denominada de Era da Informação ou Tecnológica.

²²⁰ **Lei nº 12.485/2011**

Art. 2º. Para os efeitos desta Lei, considera-se:

XXIII - Serviço de Acesso Condicionado: serviço de telecomunicações de interesse coletivo prestado no regime privado, cuja recepção é condicionada à contratação remunerada por assinantes e destinado à distribuição de

adentrassem ao mercado competitivo e dividissem o espaço com as *TVs por Assinatura* (Serviços de Acesso Condicionado). O segmento das *OTTs de Vídeo*²²¹, liderado pela Netflix, consiste em serviços *online* de distribuição de vídeo, preponderantemente via *streaming*²²². Entretanto, estes novos bens e serviços, oriundos da Economia Digital, ainda não se encontram regulamentados, sendo certo que o arcabouço legal existente – no caso, a Lei nº 12.485, de 12 de setembro de 2011 – é incompatível com as plataformas digitais das *OTTs de Vídeo*, por existir um descompasso regulatório resultante da rigidez imposta apenas às empresas de TV por Assinatura²²³.

Não bastasse a assimetria regulatória, há também certa assimetria fiscal entre as atividades prestadas pelas *OTTs de Vídeo* e empresas de TV por Assinatura. Com efeito, a Lei nº 12.485, de 12 de setembro de 2011, dispõe sobre os serviços de comunicação audiovisual de acesso condicionado, cuja definição se encontra elencada em seu inciso VI do artigo 2º, nos seguintes termos:

Art. 2º. Para os efeitos desta Lei, considera-se:

VI - Comunicação Audiovisual de Acesso Condicionado: complexo de atividades que permite a emissão, transmissão e recepção, por meios eletrônicos quaisquer, de imagens, acompanhadas ou não de sons, que resulta na entrega de conteúdo audiovisual exclusivamente a assinantes;

conteúdos audiovisuais na forma de pacotes, de canais nas modalidades avulsa de programação e avulsa de conteúdo programado e de canais de distribuição obrigatória, por meio de tecnologias, processos, meios eletrônicos e protocolos de comunicação quaisquer.

²²¹ A sigla *OTT* significa *Over The Top* e é comumente utilizada para algo realizado em escalas excessivas ou além de limites razoáveis, segundo o dicionário Oxford (https://www.lexico.com/definition/over_the_top, acessado em 27/04/2021). Segundo Carlos Emmanuel Joppert Ragazzo e Isabel Cristina Veloso de Oliveira, “*OTT (Over The Top) trata-se do fornecimento de aplicações de telefonia, streaming de vídeo, mensagens instantâneas e chats por meio da internet, geralmente baseados em plataformas multiuso, a exemplo de computadores, SmartTVs, videogames e celulares. Como define a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OECD), o termo OTT se refere a vídeos, músicas e outros serviços prestados por meio da Internet, em detrimento das redes gerenciadas próprias dos provedores (OECD, 2013)*”. (RAGAZZO, Carlos Emmanuel Joppert; OLIVEIRA, Isabel Cristina Veloso de. Regulação e novas tecnologias: verticalização das OTTs de Vídeo. In: *Revista da Faculdade de Direito da UFRGS nº 37*. Porto Alegre – RS: dez. 2017, p. 205)

²²² Maurine Morgan Pimentel Feitosa afirma que, segundo o dicionário Houaiss, “*streaming significa a tecnologia usada para captar, como um fluxo contínuo, som ou imagens num computador, a qual possibilita ouvi-los ou visionar as imagens antes de a informação como um todo haver sido baixada para computador*” (FEITOSA, Maurine Morgan Pimentel. *O conflito de competência entre o ICMS e o ISS: um estudo de casos na Era da Internet*. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 106-107). Ressalte-se que o artigo 2º, III, do PL nº 8.889/2017, define o *streaming* como o direito de acesso ao conteúdo audiovisual, mediante o uso de recursos de telecomunicações que lhe sirvam de suporte, a pedido do destinatário e em momento por ele determinado.

²²³ RAGAZZO, Carlos Emmanuel Joppert; OLIVEIRA, Isabel Cristina Veloso de. Regulação e novas tecnologias: verticalização das OTTs de Vídeo. In: *Revista da Faculdade de Direito da UFRGS nº 37*. Porto Alegre – RS: dez. 2017, p. 211-216.

O serviço de comunicação prestado pelas empresas de TV por Assinatura se amolda ao critério material da regra matriz de incidência tributária do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS)²²⁴, conforme se extrai do artigo 2º, III, da Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir), que ora se transcreve:

Art. 2º. O imposto incide sobre:

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

Em contrapartida, embora ainda não haja regulação das *OTTs de Vídeo*, o PL nº 8.889/2017, que tramita perante a Câmara dos Deputados, apresenta parâmetros acerca do tipo de conteúdo apresentado pelas plataformas digitais. O artigo 2º, I, da Proposição, define conteúdo audiovisual como aquele “*resultante de atividade de produção destinada à fixação ou transmissão de imagens, acompanhadas ou não de som, que tenham a finalidade de criar a impressão de movimento, independentemente dos processos de captação, do suporte utilizado inicial ou posteriormente para fixá-las ou transmiti-las, ou dos meios utilizados para sua veiculação, reprodução, transmissão ou difusão*”.

A disponibilidade deste conteúdo por demanda é compreendida como atividade destinada ao direito de acesso, mediante o uso de recursos de telecomunicações que lhe sirvam

²²⁴ Colacione-se ementa de acórdão do Superior Tribunal de Justiça que corrobora com a afirmação de que as Tvs por Assinatura são tributadas pelo ICMS-Comunicação:

“TRIBUTÁRIO. ICMS. SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÃO VIA SATÉLITE. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA. ART. 11, § 6º, DA LEI COMPLEMENTAR 87/96. IMPOSTO RECOLHIDO EM PARTES IGUAIS PARA AS UNIDADES DA FEDERAÇÃO EM QUE ESTIVEREM LOCALIZADOS O PRESTADOR E O TOMADOR.

1. Discute-se nos autos a competência para cobrança de ICMS sobre serviços de comunicação via satélite na modalidade TV por assinatura cujo fatos geradores ocorreram posteriormente à vigência da Lei Complementar 102/2000.
2. Nos termos do art. 11, inciso III, alínea "c-1", da Lei Complementar 87/96 (com redação da Lei Complementar 102/2000), regra geral, para os serviços de comunicação via satélite, a cobrança do ICMS compete a unidade da Federação em que está situado o domicílio do tomador. Todavia, o § 6º do referido artigo traz uma exceção para os casos de serviços não medidos e cujo preço seja cobrado por períodos definidos.
3. Nos serviços de televisão por assinatura, o pagamento não é variável pelo tempo de utilização. O assinante opta por um pacote de canais e por ele pagará um valor fixo mensalmente. Logo, entende-se que o serviço prestado pela recorrente é não medido e o preço será cobrado por períodos definidos, qual seja, mensal. Desse modo, aplica-se ao caso dos autos o disposto no art. 11, § 6º, da Lei Complementar 87/96, segundo o qual se deve recolher o ICMS em partes iguais para as unidades da Federação em que estiverem localizados o prestador e o tomador. Recurso especial provido.” (STJ – REsp nº 1.497.364/GO, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/09/2015, DJe 14/09/2015)

de suporte, a pedido do destinatário e em momento por ele determinado (*streaming*)²²⁵. O que se tem é um meio de satisfação das necessidades imateriais (utilidade), consubstanciado no conceito não restritivo de serviços, adotado recentemente pelo Supremo Tribunal Federal.

Assim, as atividades prestadas pelas *OTTs de Vídeo* se amoldam ao campo de incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), por expressa previsão no subitem 1.09 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003²²⁶, com redação dada pela Lei Complementar nº 157/2016, ressalvada expressamente a hipótese de distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado (TV por Assinatura), de que trata a Lei nº 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS). Inclusive, Marcus Abraham assinala a diferença de tributação entre as TVs por Assinatura e as *OTTs de Vídeo*, da seguinte forma:

Sobre o serviço de comunicação para fins de incidência do ICMS, devemos considerar comunicação e transporte de mensagem, por qualquer meio (inclusive eletrônica), sempre de forma onerosa, entre o emissor e o receptor. Inclui-se no conceito a geração, emissão, recepção, transmissão, retrotransmissão, repetição e a ampliação. Se, todavia, a transmissão de sinais de televisão ou radiofusão sonora for gratuita, como ocorre com a televisão e rádio abertas, não incidirá o imposto. Para os canais pagos do tipo TV a Cabo (NET, SKY etc), incidirá imposto. Já para os serviços de disponibilização de conteúdo de áudio e vídeo que envolva *streaming* de dados de *Internet*, como *Netflix*, *Spotify* etc., a incidência é de ISS (item 1.09 da lista de serviços de ISS, LC nº 116/2003).²²⁷

Urge salientar que a exceção prevista no item 1.09 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003 não parece autorizar que toda distribuição de conteúdo pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado (TV por Assinatura), de que trata a Lei no 12.485, de 12 de setembro de 2011, está sujeita apenas ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de

²²⁵ Art. 2º. Para os efeitos desta lei entende-se:

III – provimento de conteúdo audiovisual por demanda (CAvD) – atividade destinada à oferta de conteúdo audiovisual para aquisição avulsa, destinado à preservação pelo destinatário (“download”) ou ao direito de acesso ao mesmo (“streaming”), mediante o uso de recursos de telecomunicações que lhe sirvam de suporte, a seu pedido e em momento por ele determinado;

²²⁶ 1 – Serviços de informática e congêneres.

1.09 – Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei no 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS). **(Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)**

²²⁷ ABRAHAM, Marcus. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 358-359.

Comunicação (ICMS). Nas hipóteses em que envolver provimento de conteúdo audiovisual por demanda, via *download* ou *streaming*, incidirá o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), ainda que o prestador seja as operadoras de TV por Assinatura, já que a tributação deve recair sobre o exercício da atividade e não considerando a natureza jurídica da pessoa jurídica prestadora do serviço.

Em sentido semelhante à conclusão acima, há precedente no âmbito do Tribunal de Impostos e Taxas (TIT), do Estado de São Paulo, no bojo do Processo nº 4068138-5²²⁸. Para tanto, convém destacar o voto de preferência do juiz Edison Aurélio Corazza (p. 22):

Requeri preferência para manifestar minha divergência quanto ao entendimento de todos os votos que me precederam de que a exceção prevista no item 1.09 da lista Anexa à Lei Complementar nº 157/16 caracterizaria o serviço ali listado e prestado pelo contribuinte como prestação de serviço de comunicação, sujeito à tributação do ICMS:

Assim dispões o determinado item:

‘1.09 - Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei nº 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS).’

O mencionado item traz exceção à regra da incidência do ISS sobre os serviços de streaming e ‘download temporário’ para empresas de Serviço de Acesso condicionado, esse sim, sujeito ao ICMS.

Isso porque não é lógico nem jurídico que um determinado serviço tenha tributação diversa em função da natureza do seu prestador. Um mesmo serviço não pode ter ao mesmo tempo a natureza de serviço de comunicação e a natureza de serviço de outra natureza. A exceção, no meu entender, refere-se unicamente a não incidência do ISS, função constitucional da lei complementar, e não a determinação da incidência do ICMS. O serviço tributado pelo ICMS, no caso, é somente a prestação de Serviço de Acesso Condicionado, serviço diverso da disponibilização de áudio e vídeo.

Isto posto, acompanho o voto dos meus colegas MARIA DO ROSÁRIO PEREIRA ESTEVES e EDUARDO SOARES DE MELO, conhecendo parcialmente o Recurso Fazendário e negando-lhe provimento e divergindo no quanto acima destacado quanto o Recurso do Contribuinte, conhecendo-o parcialmente e dando provimento na parte conhecida relativa ao item 4 do AIIM. (grifos nossos)

Embora não se tenha um estudo analítico em mãos, ousamos afirmar que a supracitada assimetria fiscal poderia – pelo menos em tese – distorcer o mercado e a competitividade, em virtude dos preços ofertados pela disponibilização dos serviços de Tvs por Assinatura ou de *OTTs de Video*. Afinal, a *repercussão econômica* do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), entendida como o repasse do custo fiscal ao

²²⁸ TIT/SP – Processo/AIIM nº 4068138-5, DRT 05, Rel. Cacilda Peixoto, Voto de preferência: Edison Aurélio Corazza, Câmara Superior, julgamento em 17 de setembro de 2019.

consumidor no preço do bem ou serviço, pode ser mais onerosa do que a do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS). Em decorrência disso, não se descarta que a diferença entre os preços dos serviços ofertados por cada um dos segmentos (Tvs por Assinatura e *OTTs de Video*) pode, ainda, induzir o consumidor ao consumo compulsivo.

1.5 A guerra fiscal entre estados e municípios: conflito entre o ISS e o ICMS

A guerra fiscal é uma questão relevante para o Direito Tributário, porque se apresenta como um problema não solucionável ou de difícil solução. A expressão *guerra fiscal*, cunhada neste trabalho, deve ser tomada no sentido atribuído por Maurine Morgan Pimentel Feitosa, segundo a qual “*é aqui empregada para designar a competição fiscal predatória entre entes federativos, seja horizontal – que se dá ente entes da mesma espécie – seja vertical – que se perfaz entre entes de esferas distintas*”²²⁹.

Entre os Estados e Municípios, o conflito sempre se mostrou latente, não só nas situações que envolvessem bens incorpóreos, como os *softwares*, mas também nas situações em que envolviam contratos mistos ou complexos, com fornecimento de mercadorias e prestação de serviços simultaneamente. Sob esse prisma, a PEC nº 45/2019 elenca razões em sua Justificativa relacionadas aos problemas com a guerra fiscal. Colacionem-se:

Um terceiro problema do modelo brasileiro resulta da cobrança predominante- mente na origem do ICMS nas operações interestaduais e do ISS nas operações intermunicipais, contrariando o desenho do IVA, que é um imposto cobrado no destino. Este modelo estimulou a guerra fiscal entre estados e municípios – afetando o equilíbrio da estrutura federativa brasileira –, além de gerar um viés antiexportação no sistema tributário do país. (...)

A guerra fiscal do ICMS é bom exemplo de estrutura tributária que influencia negativamente a produtividade brasileira, pois induz a alocação de investimentos em locais onde a produção se faz de forma menos eficiente, não apenas em estados pobres, mas também nos estados mais ricos do país. (...)

Ao extinguir-se a possibilidade de qualquer concessão de benefícios fiscais no âmbito do IBS, extingue-se também a guerra fiscal do ICMS e do ISS. (...)

Em suma, caso esta proposta de emenda constitucional seja aprovada, o resultado será uma enorme simplificação do sistema tributário brasileiro, da qual resultará uma melhoria expressiva do ambiente de negócios e um grande aumento do potencial de crescimento do Brasil. A mudança eliminará a guerra fiscal fratricida entre Estados e entre Municípios, sem, no entanto, reduzir a autonomia dos entes federativos na gestão de suas receitas.

²²⁹ FEITOSA, Maurine Morgan Pimentel. *O conflito de competência entre o ICMS e o ISS: um estudo de casos na Era da Internet*. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 22.

Com o advento de bens e serviços de natureza incorpórea, como *softwares* e a *internet*, e a celebração de negócios jurídicos cada vez mais complexos, o Supremo Tribunal Federal, órgão de mais elevada competência para dirimir conflitos de natureza constitucional, ao longo do tempo, passou a estabelecer limites interpretativos dos conceitos de serviço e de mercadoria.

Em 1998, no RE nº 176.626/SP, o Supremo Tribunal Federal apreciou a possibilidade de incidência do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) sobre *softwares* e outros bens dotados de natureza incorpórea. Embora naquela ocasião, a Corte ainda mantivesse a interpretação de que a mercadoria seria um bem corpóreo produzido especificamente para a venda, os “*softwares* de prateleira” poderiam ser tributados pelo imposto estadual, rechaçada a incidência nos demais casos. Semelhante posicionamento foi adotado em outros julgamentos²³⁰.

Passados pouco mais de uma década, no julgamento da Medida Cautelar na ADI nº 1.945/MT²³¹, o Supremo Tribunal Federal alterou seu entendimento e entendeu pela irrelevância da existência de bem corpóreo, como requisito para enquadramento do produto como mercadoria e incidência do imposto estadual. Contudo, em 18 de fevereiro de 2021, quando do julgamento do mérito da citada ação constitucional de controle concentrado, a Corte superou seu posicionamento e passou a compreender que o licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador (operações de *softwares*) deveria ser tributado pelo imposto municipal e não mais pelo Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS).

Sob perspectiva diversa, o alcance da expressão “*circulação de mercadoria*” decorre de disposição da Constituição e do que dispuser a Lei Complementar. Neste esteio, há situações em que as operações com circulação de mercadoria estarão vinculadas a uma prestação de serviços, o que envolve os denominados *contratos complexos (operações mistas)*. Há situações em que as operações com circulação de mercadoria estão vinculadas a uma prestação de serviços, o que levou a Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal a se posicionar no bojo do RE nº 144.795/SP. Restou estabelecido que há diferença entre *fornecimento de mercadoria*

²³⁰ STF – RE nº 199.464/SP, Rel. Min. ILMAR GALVÃO, PRIMEIRA TURMA, Julgamento em 02/03/1999, DJ 30/04/1999.

²³¹ STF – ADI nº 1.945-MC/MT, Rel. Min. OCTAVIO GALLOTTI, Rel. p/ Acórdão: Min. GILMAR MENDES, PLENO, Julgamento em 26/05/2010, DJe 14/03/2011.

com simultânea prestação de serviço e prestação de serviços com fornecimento de mercadorias, decorrente da análise da preponderância no caso concreto do fornecimento de mercadoria ou da prestação de serviço.

Assim, o fornecimento de mercadoria com simultânea prestação de serviço é tributado pelo do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), enquanto a prestação de serviços com fornecimento de mercadorias sofre a incidência apenas do Imposto sobre Serviços (ISS).

Outra questão de contenda entre os impostos estadual e municipal é a relacionada à tributação das novas tecnologias, sobretudo a partir da criação do conceito de *mercadoria digital*, definido nas cláusulas do Convênio ICMS nº 106, de 29 de setembro de 2017, firmado no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ. Não é à toa que o Estado de São Paulo editou o Decreto nº 63.099, de 22 de dezembro de 2017, estabelecendo o recolhimento em termos semelhantes aos discriminados no citado Convênio, ao mesmo tempo que o Município de São Paulo editou a Lei nº 16.757, de 14 de novembro de 2017, incluindo o item 1.09 em sua legislação, de conteúdo semelhante ao da Lei Complementar nº 157, de 30 de dezembro de 2016. Ambas as legislações visavam tributar as operações de *download*²³² e *streaming*²³³.

Cabe esclarecer que o Estado de São Paulo não foi o único a editar lei para tributar operações pelo imposto estadual. Com efeito, o Estado de Santa Catarina, por meio da recente Lei nº 17.736, de 18 de junho de 2019, alterou a Lei Catarinense nº 10.297, de 26 de dezembro de 1996, para que o imposto estadual passasse a incidir sobre “a disponibilização de bens digitais, tais como softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, mediante transferência eletrônica de dados e quando se caracterizarem mercadorias”²³⁴.

²³² Maurine Morgan Pimentel Feitosa afirma que, segundo o dicionário Houaiss, “download é o ‘ato de fazer cópia de uma informação, gerando um arquivo, que se encontra num computador remoto’” (FEITOSA, Maurine Morgan Pimentel. *O conflito de competência entre o ICMS e o ISS: um estudo de casos na Era da Internet*. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 106). Ressalte-se que o artigo 2º, III, do PL nº 8.889/2017, define o *download* como a aquisição avulsa de conteúdo audiovisual, destinado à preservação pelo destinatário.

²³³ Vide nota de rodapé nº 222.

²³⁴ Art. 1º. O art. 2º da Lei nº 10.297, de 26 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação, reenumerando-se seu parágrafo único para § 1º:

“Art. 2º. (...)”

VIII - a disponibilização de bens digitais, tais como softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, mediante transferência eletrônica de dados e quando se caracterizarem mercadorias.

Diferentemente do que ocorrera no Estado de São Paulo, a intenção do Estado de Santa Catarina foi promover tranquilidade ao setor de *software*, permitindo a incidência do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) com base no entendimento do Supremo Tribunal Federal da época firmado na medida cautelar da ADI nº 1.945/MT.

De toda forma, atualmente, as Leis Estaduais Paulista e Catarinense estão equivocadas ao pretender tributar as operações de *download* e *streaming* ou o licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador (operações de *softwares*), ambos pelo Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS). Afinal, após o julgamento do mérito da ADI nº 1.945/MT, em conjunto com a ADI nº 5.659/MG, o Supremo Tribunal Federal excluiu o licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador (operações de *softwares*) das hipóteses de incidência do imposto estadual e esclareceu que as operações seriam tributadas pelo Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

Ademais, as legislações daqueles Estados foram editadas com apoio no Convênio ICMS nº 106, de 29 de setembro de 2017, cuja constitucionalidade foi questionada na ADI nº 5.958/DF. Na ocasião, a ação foi julgada prejudicada, em virtude de perda superveniente do seu objeto. Isso porque, ao conferir interpretação conforme à Constituição da República ao artigo 2º da Lei Complementar nº 87/1996, com a exclusão do licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador das hipóteses de incidência do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), a Corte teria realizado uma atualização de sua jurisprudência em relação à tributação dos *softwares*. Dessa forma, embora não fosse objeto da ADI nº 5.659/MG, o Convênio ICMS nº 106/2017 perdeu sua eficácia, já que regulamentou disposição da Lei Complementar nº 87/1996 tida como inconstitucional.

Perceba que, invariavelmente, a delimitação da base tributável possível relativa ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços

§ 1º. (...)

§ 2º. Para fins de incidência do disposto no inciso VIII do *caput* deste artigo, o bem digital será considerado mercadoria quando a sua disponibilização ao consumidor final ou usuário:

I – compreender a transferência de sua titularidade, inclusive do direito de dispor do bem digital; e

II – não estiver compreendida na competência tributária dos Municípios” (NR)

Art. 2º. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, observado, quanto aos seus efeitos, o disposto no art. 150, inciso III, alíneas “b” e “c”, da Constituição Federal.

de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) se encontra sempre em pauta perante o Supremo Tribunal Federal, o que demonstra como a guerra fiscal entre Estados e Municípios está longe do fim.

2 AS PROPOSTAS CONSTITUCIONAIS DE ALTERAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO RELATIVA AO CONSUMO

2.1 Por que denominar Propostas de Alteração do Sistema Tributário Nacional e não Propostas de Reforma Tributária?

Ao longo de um extenso período, o Estado, como atualmente é conhecido, sofreu diversas alterações, consubstanciando-se no que pode ser denominado de Estado Social e Democrático de Direito. Em sua conformação atual, o Estado tomou para si a responsabilidade de atender a uma gama de políticas públicas, cuja implementação está condicionada à captação de recursos. Em um cenário de escassez, como a exploração do próprio patrimônio do Estado não é suficiente para atender a todas as demandas sociais contempladas na Constituição Federal, é necessário buscar outras fontes de recursos que viabilizem a concretização de sua missão constitucional. Daí decorre a elevada importância do tributo, cuja natureza jurídica é de receita pública derivada.

A maior ou menor autonomia política, administrativa e financeira dos Entes da Federação depende da estrutura de Federalismo adotada pelo Estado, bem como da forma pela qual a atribuição²³⁵ da competência tributária²³⁶ foi outorgada pelo Constituinte. Nesse contexto, o Federalismo Fiscal não só nasce como forma de Estado, como acompanha a sua

²³⁵ Tecnicamente, a expressão “atribuição de competência” nos parece mais adequada do que o uso do termo “repartição de competência”. Afinal, para Luís Cesar Souza de Queiroz, se a competência já surge demarcada pelo Constituinte, não há uma repartição em si, mas uma verdadeira atribuição. Vide: QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Imposto sobre a renda: o conceito constitucional de renda e a recente visão do STF. In: QUEIROZ, Luís Cesar Souza de; GOMES, Marcus Lívio (Org.). *Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2015, p. 245-246; QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. 2ª ed. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2017, p. 175.

²³⁶ A competência tributária não deve ser entendida apenas como o poder de instituir o tributo, em abstrato, mas sob uma perspectiva mais abrangente. Sobre seu alcance, leciona Roque Antonio Carrazza: “Noutro dizer, a competência tributária é a habilitação ou, se preferirmos, a faculdade potencial que a Constituição confere a determinadas pessoas, para que tributem. Obviamente, quem pode tributar (criar unilateralmente o tributo, a partir de faculdades constitucionais) pode, igualmente, aumentar a Carga tributária (agravando a alíquota ou a base de cálculo do tributo, ou ambas), diminuí-la (adotando o procedimento inverso) ou, até, suprimi-la, por intermédio da não tributação pura e simples ou do emprego do mecanismo jurídico das isenções. De fato, quem pode tributar, pode também aumentar o tributo, minorá-lo, isentá-lo ou, até, não tributar, observadas, sempre, obviamente, as diretrizes constitucionais. Tudo vai depender de uma decisão política, a ser tomada pela própria entidade tributante”. In: CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 17ª ed. rev e ampl. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 35.

evolução, revelando todas as suas dimensões²³⁷ ao longo de uma paulatina incorporação de características mais ou menos descentralizadoras. Assim, o Estado Federal se reconhece soberano e cada ente político, que o compõe, é dotado de autonomia. O poder político passa a ser exercido de forma compartilhada entre o ente central (União) e os periféricos (Estados, Distrito Federal e Municípios), com competências exclusivas, privativas e concorrentes, em uma estrutura estatal não unitária.

A atribuição constitucional de competências confere à cada ente federado, por meio dos tributos, a liberdade de exercer, sem embaraços, todos os poderes que decorram do pacto federativo, delimitando um espaço de autodeterminação dentro do qual o ente pode agir livre de interferências externas, de sorte que sua autonomia política pressupõe sua própria autonomia financeira.

Todavia, um exacerbado grau de concentração das atribuições constitucionais ao ente central pode enfraquecer a autonomia financeira e, por consequência, política dos entes menos aquinhoados pela atribuição da competência tributária, sobretudo quando se leva em conta, por exemplo, que aos Municípios se reserva uma minúscula parcela da arrecadação tributária. Inclusive, talvez, essa tenha sido a preocupação do Constituinte em adotar no Brasil, na contramão do modelo consagrado pelos países europeus e latino-americanos²³⁸, uma tributação sobre o consumo tripartida entre os três níveis da Federação.

Ocorre que, ao dividir a tributação do consumo entre todos os entes, não foram ultrapassados os desafios gerados pelos pontos de interseção entre as materialidades, o que gera uma atuação mais acentuada da doutrina e da jurisprudência na atividade interpretativa, com o fito de coibir os eventuais abusos perpetrados pelos fiscos, no que tange à corrida arrecadatória para o aumento de suas receitas públicas, e pelos contribuintes, em relação ao uso de planejamentos tributários inválidos nas zonas de penumbra do alcance da norma. Acrescentado a isso, a modernidade trouxe novos questionamentos com a Economia Digital e, não só

²³⁷ O termo “dimensões” é utilizado em sentido semelhante ao proposto por Ingo Wolfgang Sarlet e Paulo Bonavides ao tratar dos direitos fundamentais e suas gerações. Em que pese a evolução do federalismo, a sua concepção descentralizadora não afasta características centralizadoras, colocando os Estados e os Municípios em posição de subordinação perante a União Federal. Dessa forma, não se trata de “gerações” do federalismo fiscal, porque não há o abandono por completo da centralidade normativa em nível federal, existindo verdadeira sobreposição de um caráter colaborativo entre os entes federados a um federalismo por subordinação menos arraigado, o que revela a existência de um processo quantitativo e cumulativo. Sobre a utilização dos termos “dimensões” e “gerações”, vide as obras: SARLET, Ingo Wolfgang. *A Eficácia dos Direitos Fundamentais*. 8ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 55; BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 26ª ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2011, p. 563.

²³⁸ Tal modelo opta por um modelo de imposto único, incidente sobre o valor agregado, mais conhecido como Imposto sobre o Valor Agregado (IVA).

ocasionou mudanças significativas no seio social, como agravou as dificuldades já existentes ao criar outros bens e serviços destinados à população, porém não regulados suficientemente pelo Poder Legislativo. Nesse sentido, a partilha da tributação sobre o consumo mais representou um Federalismo competitivo²³⁹ do que um Federalismo cooperativo.

Buscando simplificar a tributação, as Propostas de alteração do Sistema Tributário Nacional, entre elas a PEC nº 45/2019 e a PEC nº 110/2019, visam unificar as principais materialidades sobre o consumo em um único imposto. As propostas são audaciosas, não no sentido histórico, mas no sentido de ter a aptidão de alterar toda uma estrutura de federalismo e de repartição constitucional de receitas públicas: seja sob a ótica de uma centralização arrecadatória nas mãos de um Comitê Gestor Nacional, desvinculado dos entes da Federação (PEC nº 45/2019); ou seja pela inversão dos repasses fiscais, que passa a ser de responsabilidade dos Estados (PEC nº 110/2019), diversamente do modelo *de cima para baixo* presente na Ordem Constitucional vigente.

Não se pode perder de vista que a alteração do Sistema Tributário Nacional pretendida com a PEC nº 45/2019 ou com a PEC nº 110/2019 não foi motivada pelo surgimento das novas tecnologias. A possibilidade de tributação dos bens e serviços digitais jamais foi causa, mas apenas consequência da unificação dos impostos sobre o consumo, em nome da simplificação e praticabilidade das operações. Se por um lado, uma centralização normativa adotada pela alteração do sistema pode supostamente²⁴⁰ vir a afetar o pacto federativo, por outro acaba por minimizar as incertezas dos conflitos entre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) e o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), não se exigindo do operador do direito, à primeira vista, um esforço exegético mais profundo, quanto à construção de uma teoria evolutiva de um conceito pré-constituído, a exemplo do cunhado na expressão *serviços de qualquer natureza*. Ademais, de forma reflexa, as referidas propostas de alteração do Sistema Tributário Nacional, poderiam, em tese, solucionar um problema ocasionado pela assimetria fiscal existente entre as *Tvs por Assinatura* (Serviço de Acesso Condicionado) e as

²³⁹ A expressão “Federalismo competitivo” deve ser compreendida sob o aspecto da corrida predatória entre os entes federados pela arrecadação de seus tributos exclusivos que, porventura, estejam em confluência com materialidades pertencentes a tributos de outro ente da Federação.

²⁴⁰ Supostamente e não concretamente. Afinal, ao longo deste estudo, será analisado se, de fato, há violação ao pacto federativo, já que a concentração da receita, através da PEC nº 45/2019, não ficará nas mãos da União, mas de um Comitê Gestor Nacional, desvinculado dos entes da Federação. Ademais, nos termos da PEC nº 110/2019, serão analisados os impactos que o deslocamento da responsabilidade da União aos Estados de efetuar o repasse das receitas tributárias aos demais entes da Federação pode ocasionar no sistema. Trata-se de uma nova estrutura de federalismo, bem distinta do regramento vigente de repasses de receitas fiscais.

OTTs de Vídeo, estimulando a competitividade e desestimulando comportamentos nocivos do consumidor, como o consumo compulsivo.

De outro giro, antes de analisar as alterações promovidas pela PEC nº 45/2019 e PEC nº 110/20019, é imperioso responder ao seguinte questionamento: por que denominar *Propostas de alteração do Sistema Tributário Nacional* e não *Propostas de Reforma Tributária*?

Em que pese os cabeçalhos de ambas as Propostas se utilizarem da expressão “*Altera o Sistema Tributário Nacional*”, no campo dedicado à JUSTIFICATIVA/JUSTIFICAÇÃO, a expressão *reforma tributária* é suscitada mais de uma vez, conforme trechos a seguir:

PEC Nº 45/2019	PEC Nº 110/2019
<p>“A presente Proposta de Emenda à Constituição, tem como objetivo propor uma <u>ampla reforma</u> do modelo brasileiro de tributação de bens e serviços, através da substituição de cinco tributos atuais por um único imposto sobre bens e serviços (IBS). (...)”</p> <p>A <u>reforma da tributação</u> sobre o consumo no Brasil é urgente por várias razões. As falhas do modelo brasileiro de tributação de bens e serviços prejudicam sobremaneira o crescimento do país, além de gerar distorções competitivas e impossibilitar o conhecimento, pelos cidadãos, da carga tributária incidente sobre os bens e serviços que consomem.”</p>	<p>“A <u>Reforma Tributária</u> é fundamental para o desenvolvimento do país. Por sua relação direta com as forças produtivas, com a acumulação de bens e com o consumo, a sua configuração ajuda a determinar o próprio dinamismo das forças econômicas.</p> <p>A presente proposta reproduz <u>texto de reforma tributária</u> já aprovado por Comissão Especial da Câmara dos Deputados, que teve como idealizador e relator o Deputado Luiz Carlos Hauly. A proposta já foi discutida em cerca de 170 palestras e 500 reuniões técnicas.</p> <p>Trata-se de <u>reforma fundamental</u> para o desenvolvimento do país.”</p>

Com efeito, a reforma mais acentuada do Sistema Tributário Brasileiro ocorreu em 1965, por meio da Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, que redesenhou a atribuição constitucional de competência e a repartição de receitas, com, por exemplo, a centralização dos impostos nas mãos da União e o repasse obrigatório de parte da arrecadação federal aos Estados e Municípios. Contudo, o Ato Complementar nº 40/1968 teria restringido as transferências da União para os Fundos de Participação dos Estados e dos Municípios (FPE e FPM), reduzindo suas autonomias²⁴¹. O modelo da década de 60 foi mantido pela Constituição Federal de 1988.

Ocorre que toda reforma tributária pode ocasionar conflitos intrafederativos complexos, seja vertical (União e Estados; Estados e Municípios) ou horizontal (Estados entre si ou

²⁴¹ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do tributo no Brasil*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005, p. 137.

Municípios entre si), não havendo alinhamento entre os interesses dos diversos entes da Federação. Além disso, há conflitos entre as Fazendas Públicas e os contribuintes. Isso porque o tributo é o instrumento pelo qual o Estado (*lato sensu*) custeia suas atividades públicas, havendo quem entenda que, ao mesmo tempo, para o contribuinte, representa uma norma de rejeição social²⁴².

A falta de um modelo de tributação uniforme para todos os setores da economia – embora se pretenda que a neutralidade seja um vetor do sistema tributário²⁴³ – também gera conflitos entre contribuintes na busca de frear tratamentos fiscais diferenciados. Assim, a realização de uma reforma tributária eficaz envolve diversos aspectos políticos envolvidos.

Entre algumas Proposição que tramitam – ou estão em vias de tramitação – seja no plano constitucional ou infraconstitucional, o presente trabalho abordará a PEC nº 45/2019 (Projeto Baleia Rossi), de iniciativa da Câmara dos Deputados, e a PEC nº 110/2019 (Projeto Hauly), de iniciativa do Senado Federal. Ambas as Propostas têm por finalidade simplificar a tributação, aumentar a eficiência fiscal e reduzir a complexidade do Sistema Tributário, sobretudo considerando o emaranhado de disposições esparsas por todo o ordenamento jurídicos, ainda que tais dificuldades não atinjam a todos os contribuintes²⁴⁴. Assim, a *simplificação* é um dos pilares de uma reforma ideal. Além disso, qualquer alteração do sistema deve observar a manutenção da integridade da forma federativa do Estado, garantindo a autonomia política e financeira de todos os entes políticos. Portanto, o *modelo federativo* é também um dos pilares de uma reforma ideal.

O terceiro pilar de uma reforma ideal está relacionado à *justiça*. Um Sistema Tributário somente é justo se pautado no valor da solidariedade, objetivo fundamental da República Federativa do Brasil²⁴⁵, e se considerado os seguintes aspectos: (i) a carga tributária em si; (ii)

²⁴² Sobre o tributo ser uma norma de rejeição social, Ives Gandra afirma que “o tributo é norma de rejeição social. Assim deve ser estudado pela economia, pelas finanças e pelo direito, ofertando os especialistas dessas áreas o modelo ideal para o político, a fim de que a norma indesejável tenha sua carga de rejeição reduzida à menor expressão possível. Qualquer estudo fora desta percepção fenomênica corre o risco de ter o destino de Ícaro, que não deveria voar nem muito perto do sol, nem muito perto da terra, para que suas asas não batessem nas árvores ou a cera das penas não fosse derretida pelo calor do astro-rei”. MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Curso de direito financeiro*. 12ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 371.

²⁴³ Sobre a pretensão da neutralidade ser um dos vetores do sistema tributário: ROCHA, Sergio André. *Justiça é um dos pilares da reforma tributária ideal*. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-jul-18/sergio-rocha-justica-entre-pilares-reforma-tributaria-ideal>>, acessado em 28/04/2021.

²⁴⁴ Para os contribuintes que se utilizam do recolhimento dos tributos pelo regime do Simples ou do lucro presumido, a complexidade é menos acentuada.

²⁴⁵ Segundo o artigo 3º da Constituição Federal, “constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária”.

a distribuição da carga tributária pelos fatos econômicos, com a redução da regressividade do Sistema Tributário Nacional; e (iii) a alocação da carga tributária em função da capacidade econômica dos contribuintes.

Tomando como premissa os três pilares apresentados²⁴⁶, não podem ser denominadas por “reformas tributárias” Proposições que, embora busquem a simplificação, não se propõem a alcançar uma justiça fiscal. A PEC nº 45/2019, por exemplo, limita-se tão-somente a alterar os tributos relacionados ao consumo²⁴⁷, deixando de fora a tributação sobre a renda e o patrimônio. Tal situação contribui para a má distribuição da carga tributária²⁴⁸. Segundo Sergio André Rocha, “quanto maior a riqueza, menor é o impacto da tributação. Esse modelo é o contrário de um sistema justo, que tributa a renda das pessoas (seja ela poupada ou consumida) de forma progressiva, aumentando a alíquota do tributo conforme a capacidade contributiva aumenta”²⁴⁹.

Nesse contexto, surge a denominada *regressividade*. O uso do termo *regressividade* neste trabalho não está relacionado à técnica de tributação vinculada à capacidade contributiva²⁵⁰, mas ao Sistema Tributário. Em outras palavras, a existência da técnica da progressividade – apenas para o Imposto de Renda – não foi o suficiente para reduzir a regressividade do próprio Sistema Tributário, sobretudo porque os mais pobres tendem a consumir integralmente a sua renda, já que continuam sendo onerados com a mesma carga fiscal

²⁴⁶ A “simplificação”, o “modelo federativo” e a “justiça” compõem os três pilares de uma reforma tributária ideal, segundo Sergio André Rocha. Vide: ROCHA, Sergio André. *Justiça é um dos pilares da reforma tributária ideal*. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-jul-18/sergio-rocha-justica-entre-pilares-reforma-tributaria-ideal>>, acessado em 28/04/2021.

²⁴⁷ Conforme assentado no início do Capítulo 1 (item 1.1) deste trabalho, o termo *consumo* é utilizado em sua acepção ampla, considerando não apenas as transações de toda a cadeia de consumo, como também as que não seriam propriamente consumo.

²⁴⁸ Gabriel Quintanilha e Christiane Romêo, na coluna ‘Opinião’ do Jornal O Globo, de 17/01/2018, afirmam que a PEC nº 45/2019 não atingirá seu objetivo e denominam a reforma de “deforma tributária”. Disponível em: <https://oglobo.globo.com/opiniao/a-deforma-tributaria-22294335>. Acessado em 20/08/2019, às 04:32.

²⁴⁹ ROCHA, Sergio André. *Justiça é um dos pilares da reforma tributária ideal*. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-jul-18/sergio-rocha-justica-entre-pilares-reforma-tributaria-ideal>>, acessado em 28/04/2021.

²⁵⁰ Enquanto técnica de tributação, vinculada à capacidade contributiva, a progressividade é expressamente prevista para o Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, na forma do artigo 153, § 2º, I, da Constituição Federal, que ora se transcreve:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

III - renda e proventos de qualquer natureza;

§ 2º. O imposto previsto no inciso III:

I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

que os mais ricos. Isso decorre da já citada afirmação de que “*quanto maior a riqueza, menor é o impacto da tributação*”²⁵¹.

Segundo estatísticas da Receita Federal do Brasil²⁵², no ano de 2018, o consumo representa a parcela mais significativa da carga tributária brasileira (cerca de 44,74%), cujo ônus fiscal é repercutido ao consumidor final no preço dos bens e serviços. Assim, o Sistema Tributário atual tributa proporcionalmente mais os mais pobres do que os ricos. Nesse contexto, a forma mais adequada de aferir a regressividade de tributos sobre o consumo é avaliar a despesa de consumo e não a renda corrente, razão pela qual, para Melina Rocha e Leonel Cesarino Pessoa²⁵³, “*a única regressividade presente neste debate é a relativa ao gasto tributário: os benefícios das desonerações e o valor que se deixa de arrecadar em virtude das reduções de imposto aumentam conforme se aumenta a renda ou o consumo dos beneficiários*”.

Por sua vez, a PEC nº 110/2019 tem um propósito mais amplo do que a PEC nº 45/2019, pois não se limita a alterar a tributação relativa ao consumo, mas também promove modificações em parcela da tributação relativa à propriedade e à renda e busca reduzir o impacto sobre os mais pobres, conforme se infere de trechos de sua Justificação:

A proposta reestrutura todo o sistema tributário brasileiro. A ideia é simplificar o atual sistema, permitindo a unificação de tributos sobre o consumo e, ao mesmo tempo, reduzindo o impacto sobre os mais pobres. Aumenta-se gradativamente os impostos sobre a renda e sobre o patrimônio e melhora-se a eficácia da arrecadação, com menos burocracia. (...)

Além disso, é extinta também a CSLL, incorporada pelo IR, que por isso terá suas alíquotas ampliadas. (...)

O ITCMD, que passa a ser de competência federal (mas cuja receita é destinada aos municípios), coloca-se a previsão de ajuda das administrações municipais na fixação do valor dos bens imóveis.

O IPVA passa a atingir aeronaves e embarcações, mas exclui veículos comerciais destinados à pesca e ao transporte público de passageiros e cargas, o que faz excluir veículos usados pelo grosso da população e faz recair o imposto apenas sobre aquelas pessoas com maior capacidade contributiva.

Ainda em relação ao IPVA, cuja receita passa a ser integralmente dos Municípios, para evitar a continuação da ‘guerra fiscal’ hoje existente e eventual leniência na definição da legislação do tributo, estamos propondo que lei complementar defina

²⁵¹ ROCHA, Sergio André. Op. cit., disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-jul-18/sergio-rocha-justica-entre-pilares-reforma-tributaria-ideal>>, acessado em 28/04/2021.

²⁵² Apud GASSEN, Valcir; D’ARAÚJO, Pedro Júlio Sales; PAULINO, Sandra Regina da F. *Tributação sobre Consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos*. Disponível em: <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/2177-7055.2013v34n66p213>>, acessado em 28/04/2021.

²⁵³ ROCHA, Melina; PESSOA, Leonel Cesarino. *Regressividade e alíquotas diferenciadas nos tributos sobre o consumo*. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/politicas-tributarias/regressividade-e-aliquotas-diferenciadas-nos-tributos-sobre-o-consumo-15012021>>, acessado em 28/04/2021.

alíquotas máximas e mínimas e estabeleça parâmetros para a concessão de benefícios fiscais.

De fato, na PEC nº 110/2019, o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza não só passa a incorporar a parcela de arrecadação da contribuição sobre o lucro líquido²⁵⁴, a partir do sexto exercício subsequente ao da publicação da Emenda Constitucional²⁵⁵, como também passa a incidir também sobre verbas indenizatórias, naquilo que superar o valor do gasto ou do patrimônio material indenizado²⁵⁶. Todavia, quanto a este último ponto (incidência sobre verba indenizatória), não há como infirmar que este fator contribuirá para a redução da regressividade do sistema e a busca da justiça fiscal.

Em relação ao imposto de transmissão *causa mortis* e doação, o seu deslocamento para a justiça federal, com a supressão da exigência de lei complementar para a sua instituição nos casos de doador domiciliado ou residente no exterior ou se o *de cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior²⁵⁷, também não contribui para a redução da regressividade do sistema e a busca da justiça fiscal. Embora esta lei complementar não tenha sido editada até o presente momento, os Estados se valem do § 3º do artigo 24 da

²⁵⁴ ADCT, Art. 6º. Entre o sexto e o décimo quarto exercícios subsequentes ao da publicação desta Emenda Constitucional:

II- parcela da arrecadação do imposto de que trata o art. 153, III, da Constituição Federal, será destinada ao financiamento da seguridade social, calculada da seguinte forma:

- a) apurar-se-á coeficiente da participação da contribuição social de que trata o art. 195, I, "c", da Constituição Federal, na soma da arrecadação desta com a do imposto de que trata o art. 153, III, da Constituição Federal, verificada entre o início do segundo e o final do quarto exercícios subsequentes ao de publicação desta Emenda Constitucional;

²⁵⁵ ADCT, Art. 16. Esta Emenda Constitucional entra em vigor:

II - a partir do sexto exercício subsequente ao de sua publicação em relação às alterações promovidas nos seguintes dispositivos:

- a) aos arts. 146; 149; 150; 153, IX e §§ 1º e 7º; 156-A; 157; 158, V e parágrafo único; 159; 159-A; 161, II, III e V; 167; 195; 198; 212; 239, todos da Constituição Federal;

Art. 17. Ficam revogados, a partir do sexto exercício subsequente ao da publicação desta Emenda Constitucional:

- I - os arts. 153, IV e V do caput e §§ 3º e 5º; 155, I e II do caput e §§ 1º a 5º; 156, III do caput e § 3º; 157, II; 158, IV; 159, II e III e § 4º; 161, I; 177, § 4º; 195, I, "b" e "c" e IV e § 12.

²⁵⁶ Art. 153. (...)

§ 2º. (...)

III- incidirá também sobre verbas indenizatórias, naquilo que superar o valor do gasto ou do patrimônio material indenizado.

²⁵⁷ Art. 153. (...)

§ 7º. O imposto previsto no inciso IX atenderá ao seguinte:

- I - incidirá também se o doador tiver domicílio ou residência no exterior ou se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior;

Constituição Federal²⁵⁸ e do § 3º do artigo 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias²⁵⁹ para o exercício de sua competência²⁶⁰, de sorte que a herança e a doação são alcançadas, mesmo que o bem ou o titular se encontrem no exterior. A alteração apenas traz segurança jurídica diante da existência de precedentes controvertidos nos Tribunais²⁶¹, já que há posicionamento no sentido de que a competência plena dos Estados, veiculados nos citados dispositivos, só poderia ser exercida nas hipóteses de ausência de lei federal (ordinária) e não de lei complementar nacional²⁶².

Quanto ao imposto sobre a propriedade de veículos automotores, a PEC nº 110/2019 amplia a sua base de incidência e passa a tributar também os aquáticos e aéreos²⁶³. Atualmente, a tributação é restrita à propriedade de veículos automotores terrestres, com base em uma interpretação histórica de tal tributo, cuja origem seria a taxa rodoviária única (TRU). Ademais, os veículos de uso comercial destinados exclusivamente à pesca ou ao transporte público de passageiros ou de cargas são excluídos da incidência, nos termos da lei complementar²⁶⁴. Em

²⁵⁸ Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:
§ 3º. Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

²⁵⁹ Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores.
§ 3º. Promulgada a Constituição, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão editar as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto.

²⁶⁰ No Estado do Rio de Janeiro, a questão era disciplinada por lei ordinária do próprio ente, conforme se infere dos artigos 8º e 9º, II a IV, ambos da Lei Estadual nº 1.427/1989 (aplicável aos fatos geradores ocorridos até 01/07/2016) e do artigo 5º, II, “b” e “d”, da Lei Estadual nº 7.174/2015.

²⁶¹ No Estado de São Paulo, na Arguição de Inconstitucionalidade nº 0004604-24.2011.8.26.0000, julgada em 30/03/2011, o Tribunal de Justiça daquele Estado decidiu pela necessidade de lei complementar. Já no Processo nº 0011110-17.2012.8.26.0053, o mesmo Tribunal aplicou o § 3º do artigo 24 da Constituição Federal e o § 3º do artigo 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, permitindo que o tema fosse objeto de lei ordinária do próprio Estado.

²⁶² BRIGAGÃO, Gustavo. *Sem lei complementar, não há ITD em doação e herança provenientes do exterior*. Publicado em 16/07/2014, disponível em: <[²⁶³ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir:
III - imposto sobre propriedade de veículos automotores terrestres, aquáticos e aéreos;](https://www.conjur.com.br/2014-jul-16/consultor-tributario-nao-incide-itd-lei-complementar#:~:text=Sem%20lei%20complementar%2C%20n%C3%A3o%20h%C3%A1,e%20heran%C3%A7a%20provenientes%20do%20exterior&text=Foi%20em%20junho%201809%20que,de%20raiz%20(bens%20im%C3%B3veis).&text=Os%20Estados%20mantiveram%20a%20compet%C3%Aancia,1%C2%B0%20e%202%C2%B0).>, acessado em 28/04/2021.</p>
</div>
<div data-bbox=)

²⁶⁴ Art. 155. (...)
§ 6º. (...)

III - não incidirá sobre veículos de uso comercial destinados exclusivamente à pesca ou ao transporte público de passageiros ou de cargas, nos termos da lei complementar.

que pese este alargamento da base indique que os mais afortunados poderão ter seus bens patrimoniais tributados, esta mudança não parece suficiente para a redução da regressividade.

Nesse sentido, a PEC nº 110/2019 possui um objeto mais amplo do que a PEC nº 45/2019 e tem maior proximidade com o que poderia se denominar de *Reforma Tributária*. Todavia, como a PEC nº 110/2019 também não se propõe a alcançar uma justiça fiscal, tampouco uma redução desejada na regressividade, adota-se neste trabalho o entendimento de que as Propostas se consubstanciam em meras alterações do Sistema Tributário Nacional e não em Reformas Tributárias.

2.2 O Imposto sobre Bens e Serviços (IBS – PEC nº 45/2019)

A primeira proposta de alteração do Sistema Tributário Nacional a ser analisada é a veiculada pela PEC nº 45/2019 (Projeto Baleia Rossi), de iniciativa da Câmara dos Deputados. A Proposta, bastante difundida e defendida pelo ex-Presidente da Câmara, o deputado Rodrigo Maia, tem por escopo criar o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). O novo imposto possui algumas inovações no Sistema Tributário como a existência de um Comitê Gestor Nacional, responsável pela concentração do montante arrecadado e sua respectiva distribuição aos entes da Federação na proporção das alíquotas individuais aplicáveis e nas perdas de receitas com as quais a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios se submeterão após a substituição do Imposto sobre produtos industrializados (IPI), do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS). Tal sistemática visa tornar mais eficiente a repartição das receitas arrecadadas e o aproveitamento dos créditos. Como consequência, todo o contencioso judicial tributário é concentrado em face do Comitê Gestor Nacional, cuja representação judicial e extrajudicial será exercida de forma coordenada pelos procuradores da

Fazenda Nacional, dos Estados e dos Municípios²⁶⁵, bem como a competência para julgar tais demandas passará a ser da justiça federal²⁶⁶.

Outra questão processual trazida pela PEC nº 45/2019 foi a criação de uma nova hipótese de interposição de recurso especial, quando envolver a lei complementar que disciplina o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). A nova disposição constitucional parece condensar as previsões já existentes nas alíneas “a” e “c”²⁶⁷ do inciso III do artigo 105 da Constituição Federal na alínea “d”²⁶⁸. Todavia, a inclusão da alínea “d” se apresenta desnecessária, já que, quando se editou as Leis Complementares nºs 87/96 (ICMS) e 116/03 (ISS), por exemplo, não houve necessidade de se alargar a hipótese de interposição do recurso especial para solucionar os conflitos que as envolvessem, ainda que tais leis tivessem aplicabilidade em âmbito nacional.

De outro giro, cumpre ressaltar que a PEC nº 45/2019 manteve os regimes especiais ou simplificados ofertados às microempresas e às empresas de pequeno porte ao incluir o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), disciplinado no artigo 152-A, entre os tributos enumerados no artigo 146, III, “d”, da Constituição Federal²⁶⁹. A razão é simples: se as microempresas e as

²⁶⁵ Art. 152-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços, que será uniforme em todo o território nacional, cabendo à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exercer sua competência exclusivamente por meio da alteração de suas alíquotas.

§ 6º. A lei complementar referida no caput criará o comitê gestor nacional do imposto sobre bens e serviços, integrado por representantes da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios, a quem caberá: V – representar, judicial e extrajudicialmente, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios nas matérias relativas ao imposto sobre bens e serviços.

(...)

§ 7º A representação judicial e extrajudicial do comitê gestor será exercida de forma coordenada pelos procuradores da Fazenda Nacional, dos Estados e dos Municípios.

²⁶⁶ Art. 109. Aos juízes federais compete processar e julgar:

I - as causas em que a União, entidade autárquica, empresa pública federal ou o comitê gestor nacional do imposto sobre bens e serviços a que se refere o art. 152-A forem interessados na condição de autores, réus, assistentes ou oponentes, exceto as de falência, as de acidentes de trabalho e as sujeitas à Justiça Eleitoral e à Justiça do Trabalho;

²⁶⁷ Art. 105. Compete ao Superior Tribunal de Justiça:

III - julgar, em recurso especial, as causas decididas, em única ou última instância, pelos Tribunais Regionais Federais ou pelos tribunais dos Estados, do Distrito Federal e Territórios, quando a decisão recorrida:

a) contrariar tratado ou lei federal, ou negar-lhes vigência;
c) der a lei federal interpretação divergente da que lhe haja atribuído outro tribunal.

²⁶⁸ Art. 105. Compete ao Superior Tribunal de Justiça:

III - julgar, em recurso especial, as causas decididas, em única ou última instância, pelos Tribunais Regionais Federais ou pelos tribunais dos Estados, do Distrito Federal e Territórios, quando a decisão recorrida:

d) contrariar ou negar vigência à lei complementar que disciplina o imposto sobre bens e serviços a que se refere o art. 152-A, ou lhe der interpretação divergente da que lhes haja atribuído outro tribunal.

²⁶⁹ Art. 146. Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 152-A, 155, II, das contribuições sociais previstas no art. 195, I, e §§ 12 e 13 e da contribuição a que se refere o art. 239.

empresas de pequeno porte detêm a possibilidade de gozar de regimes especiais ou simplificados para o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), a intenção do Constituinte foi mantê-la para o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), na condição de tributo substituto.

Todavia, a nova redação do artigo 146, III, alínea “d”, da Constituição Federal, manteve a menção ao artigo 155, II, fazendo referência ao citado Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), sem limitar a sua vigência no tempo, uma vez que a partir do décimo ano subsequente ao ano de referência o inciso II do artigo 155 estaria revogado²⁷⁰.

O inciso V do § 1º do artigo 146 da Constituição Federal em conjunto com o § 2º do mesmo dispositivo permite ao contribuinte a opção de recolher ou não o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) pelo regime unificado do Supersimples. Optando pelo recolhimento unificado, a apropriação e a transferência de créditos – umas das principais características do novo imposto – não serão permitidas.

Já o artigo 152-A trazido pela PEC nº 45/2019 é um dos mais relevantes para fins de compreensão do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), pois é o dispositivo que retrata as principais características deste novo tributo. Pela sua importância, convém transcrever o *caput* deste artigo:

Art. 152-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços, que será uniforme em todo o território nacional, cabendo à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exercer sua competência exclusivamente por meio da alteração de suas alíquotas.

Inicialmente, é preciso observar que o tributo é identificado pela expressão *Imposto sobre Bens e Serviços* e não como *Imposto sobre Operações com Bens e Serviços*²⁷¹. Essa distinção é essencial quando da delimitação da materialidade do imposto, pois, da forma como apresentado pela PEC nº 45/2019, a referência a imposto “sobre bens e serviços”, em rigor,

²⁷⁰ Art. 6º. Ficam revogados, a partir do décimo ano subsequente ao ano de referência, os seguintes dispositivos: I – da Constituição Federal: art. 153, IV e § 3º; art. 155, II e §§ 2º a 5º; art. 156, III e § 3º; art. 158, IV e parágrafo único; art. 159, II e §§ 2º e 3º; art. 161, I; e art. 195, I, “b”, IV e §§ 12 e 13; e

²⁷¹ Diferente da PEC nº 45/2019, a expressão *Imposto sobre Operações com Bens e Serviços* é utilizada na PEC nº 110/2019.

permitiria a tributação da própria propriedade ou da mera titularidade de direitos²⁷², o que, a passos apressados, poderia traduzir na afirmação de que a PEC nº 45/2019 estaria veiculando um tributo sobre a propriedade e não sobre o consumo. Por essa razão, assim como consta na PEC nº 110/2019, o tributo deveria ser identificado como *Imposto sobre Operações com Bens e Serviços*.

O novo imposto será instituído por lei complementar. Ao envolver as três esferas da Administração (federal, estadual e municipal), o tributo detém caráter nacional, razão pela qual a lei complementar instituidora também é nacional. Da leitura do *caput* do mencionado dispositivo, também é possível extrair que cada ente poderá alterar suas próprias alíquotas, revelando uma competência compartilhada, ainda que reduzida²⁷³, concedida pela Constituição Federal²⁷⁴ à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios.

Em sequência, o § 1º do artigo 152-A demanda algumas observações que, para uma melhor organização, será analisado por etapas. O inciso I elenca as hipóteses de incidência do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) nos seguintes termos:

- § 1º. O imposto sobre bens e serviços:
 I – incidirá também sobre:
 a) os intangíveis;
 b) a cessão e o licenciamento de direitos;
 c) a locação de bens;
 d) as importações de bens, tangíveis e intangíveis, serviços e direitos;

A grande novidade está relacionada ao fato de que a incidência recai não só sobre bens tangíveis, mas demarca expressamente a tributação também sobre os bens intangíveis. Não se deve restringir a figura dos “intangíveis” ao conceito de “bens incorpóreos”. Nas palavras de Marco Aurélio Greco:

²⁷² Este entendimento é defendido por Luís Cesar Souza de Queiroz, em palestra proferida no II CONGRESSO DE ÉTICA FISCAL, no dia 10 de setembro de 2019, no auditório da sede da Procuradoria Regional da República da 2ª Região. QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Reforma tributária e realização dos valores constitucionais*. II CONGRESSO DE ÉTICA FISCAL, 2019. O congresso foi noticiado na página eletrônica daquela Instituição, no seguinte link: <<http://www.mpf.mp.br/regiao2/sala-de-imprensa/noticias-r2/dias-9-e-10-9-no-rio-mpf-sedia-ii-congresso-de-etica-fiscal>>, acessado em 29/04/2021.

²⁷³ Sugere-se a leitura do rodapé de nº 2 acerca da forma reduzida do exercício da competência compartilhada.

²⁷⁴ Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:
 I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico;

Art. 30. Compete aos Municípios:

III - instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei;

Quando se menciona a figura dos ‘intangíveis’, não se está referindo a algo que seja novidade. Apesar disso, é preciso, desde logo, esclarecer que não vou restringir a análise àquilo que a doutrina do Direito Civil já explorou, há muitos séculos, no âmbito do conceito de ‘bens incorpóreos’. (...)

Não é este o tema exclusivo desta análise; não pretendo examinar apenas a tributação dos bens incorpóreos seja da perspectiva da sua titularidade, seja dos negócios jurídicos que os tenham por objeto.

O tema é mais amplo. Em grandes linhas, a ideia dos intangíveis abrange tudo que não possa ser fisicamente tocado, mas que tem um valor econômico aferível. Ou seja, tudo que não é possível captar fisicamente, mas que possui valor dentro do processo econômico e no mercado. Esta singela menção já aponta na direção de que, por ser algo que se identifica dentro do processo econômico com determinado valor, isto indica, automaticamente, que pode ser denotador de capacidade contributiva e, onde existir capacidade contributiva – diz a experiência tributária e a própria Constituição – há espaço para a tributação. Na medida em que, dentro do processo econômico, existe algum bem ou realidade com o valor econômico, isto implica manifestação de capacidade contributiva e, portanto, abre-se (pelo menos em tese) um espaço para a tributação. (...)

Para tanto, porém, é preciso ter, no mínimo, um conceito (e não uma definição) de intangível para com ela principiar a uma circunscrição da parcela da realidade que possa merecer um tratamento específico. Intangível pode ser entendido como qualquer fator não físico que contribua, ou seja, empregado na produção ou prestação de serviços, ou de que se espere a geração de benefícios produtivos futuros aos indivíduos ou empresas que controlam o uso de tais fatores. Em suma, qualquer fator não físico da produção ou da prestação de serviços.²⁷⁵

Ademais, a tributação da cessão e do licenciamento de direitos, bem como da locação de bens, permite superar uma antiga discussão acerca da inútil distinção entre “obrigação de fazer” e “obrigação de dar” para fins de delimitação da incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS); discussão esta que levou o Supremo Tribunal Federal a editar a conhecida Súmula Vinculante nº 31²⁷⁶. Luís Cesar Souza de Queiroz²⁷⁷ defende que, por força do Código Civil²⁷⁸, confere-se à cessão e ao licenciamento de direitos a natureza de bem, visando facilitar a sua proteção jurídica. Clóvis Beviláqua²⁷⁹ destacava que:

²⁷⁵ GRECO, Marco Aurélio. Sobre o futuro da tributação: a figura dos intangíveis. In: *Revista de Direito Tributário Atual* nº 25. Coord. Fernando Aurelio Zilveti. São Paulo: Dialética, 2011, p. 109.

²⁷⁶ Súmula Vinculante nº 31. É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis.

²⁷⁷ Conforme palestra proferida no II CONGRESSO DE ÉTICA FISCAL, no dia 10 de setembro de 2019, no auditório da sede da Procuradoria Regional da República da 2ª Região. QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Reforma tributária e realização dos valores constitucionais*. II CONGRESSO DE ÉTICA FISCAL, 2019. O congresso foi noticiado na página eletrônica daquela Instituição, no seguinte link: <<http://www.mpf.mp.br/regiao2/sala-de-imprensa/noticias-r2/dias-9-e-10-9-no-rio-mpf-sedia-ii-congresso-de-etica-fiscal>>, acessado em 29/04/2021.

²⁷⁸ Art. 83. Consideram-se móveis para os efeitos legais:

- I - as energias que tenham valor econômico;
- II - os direitos reais sobre objetos móveis e as ações correspondentes;
- III - os direitos pessoais de caráter patrimonial e respectivas ações.

²⁷⁹ BEVILÁQUA, Clóvis *apud* SCHREIBER, Anderson. *Manual de direito civil: contemporâneo*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 274.

(...) para o direito, o bem é uma utilidade, porém, com extensão maior do que a utilidade econômica, porque a economia gira dentro de um círculo determinado por estes três pontos: o trabalho, a terra e o valor; ao passo que o direito tem por objeto interesses, que se realizam dentro desse círculo, e interesses outros, tanto do indivíduo quanto da família e da sociedade.

Com efeito, o estudo dos bens e as suas infundáveis classificações em abstrato vêm perdendo espaço para a análise de seu papel funcional dentro da relação jurídica, de sorte que “*para cada bem, portanto, definido com sua específica destinação, finalidade e função, o ordenamento reserva regime jurídico que o singulariza*”²⁸⁰. Inclusive, foi sob essa perspectiva que o Supremo Tribunal Federal²⁸¹ analisou a extensão da imunidade tributária concedida a “*livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão*” pela Constituição Federal, a livros eletrônicos (*e-books*) e a suportes dedicados exclusivamente a acessá-los. Nas palavras de Anderson Schreiber²⁸²:

Foi esta a perspectiva adotada pelo STF ao examinar a extensão da imunidade tributária concedida pela Constituição a “*livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão*” (art. 150, VI, d), a livros eletrônicos (*e-books*) e os suportes dedicados exclusivamente a acessá-los. Concluiu o tribunal que “o art. 150, VI, d, da Constituição não se refere apenas ao método gutenberguiano de produção de livros, jornais e periódicos. O vocábulo ‘papel’ não é, do mesmo modo, essencial ao conceito desses bens finais. O suporte das publicações é apenas o continente (*corpus mechanicum*) que abrange o conteúdo (*corpus mysticum*) das obras. O corpo mecânico não é o essencial ou o condicionante para o gozo da imunidade, pois a variedade de tipos de suporte (tangível ou intangível) que um livro pode ter aponta para a direção de que ele só pode ser considerado como elemento acidental no conceito de livro. A imunidade de que trata o art. 150, VI, d, da Constituição, portanto, alcança o livro digital (*e-book*).

Nesse sentido, considerando o seu papel funcional dentro da relação jurídica, a cessão e o licenciamento de direitos são bens e, portanto, sujeitos à incidência do novo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS).

Já o inciso II do § 1º do citado artigo 152-A reforça a exclusiva regulamentação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) por meio de lei complementar, nos seguintes termos:

²⁸⁰ TEPEDINO, Gustavo. Livro (eletrônico) e o perfil funcional dos bens jurídicos na experiência brasileira. In: VICENTE, Dário Moreira *et al.* *Estudos de direito intelectual em homenagem ao Prof. Dr. José de Oliveira Ascensão*. Coimbra: Almedina, 2015, p. 272.

²⁸¹ STF – RE nº 330.817/RJ, Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno; RE nº 595.676/RJ, Rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, ambos julgados em 08/03/2017.

²⁸² SCHREIBER, Anderson. *Manual de direito civil: contemporâneo*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 276.

Art. 152-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços, que será uniforme em todo o território nacional, cabendo à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exercer sua competência exclusivamente por meio da alteração de suas alíquotas.

§ 1º. O imposto sobre bens e serviços:

II – será regulado exclusivamente pela lei complementar referida no caput deste artigo;

É fato que o *caput* do artigo 152-A já define expressamente que “*lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços*”, sendo certo que a lei instituidora do tributo já costuma trazer todos os critérios de definição da regra matriz de incidência tributária²⁸³ por força do princípio da legalidade. Nesse sentido, a lei complementar instituidora já traz consigo a sua regulamentação principal, sobretudo pelo fato de que tal tributo “*será uniforme em todo o território nacional*”.

Ademais, o inciso I do § 2º contém disposição no sentido de que “*a competência para alteração da alíquota pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios será exercida por lei do respectivo ente*”, permitindo que cada ente promova a alteração de sua respectiva alíquota do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), por meio de lei específica.

Em um primeiro momento, poderia se afirmar que o comando previsto no inciso II do § 1º do citado artigo 152-A seria dispensável e até contraditório. Quando o inciso II do § 1º determina que “*será regulado exclusivamente pela lei complementar referida no caput deste artigo*”, não se trata de mera reprodução do texto do *caput*; afinal, *verba cum effectu sunt accipienda* (“as palavras têm efeito”). Na verdade, o objetivo do comando é definir que todos os entes federados poderão delimitar a sua alíquota, em razão do exercício da competência compartilhada²⁸⁴ para legislar sobre Direito Tributário, porém o tributo será instituído exclusivamente por lei complementar nacional, editada pela União, já que o imposto deverá ser uniforme em todo o território nacional.

O inciso III do § 1º do artigo 152-A regula a não cumulatividade do imposto, compensando-se o devido em cada operação com aquele incidente nas etapas anteriores. Trata-

²⁸³ Trata-se dos critérios material, subjetivo, espacial, temporal e quantitativo.

²⁸⁴ CRFB/1988, Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:
I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico;

Art. 30. Compete aos Municípios:

III - instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei;

se de técnica de aproveitamento de crédito que evita a denominada *tributação em cascata*. Com efeito, o mecanismo da não cumulatividade no Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) é mais amplo do que o existente na maior parte dos tributos a serem substituídos, como o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e a Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS)²⁸⁵. Explica-se.

Primeiramente, deve ser ressaltado que o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) é um imposto cumulativo por natureza, de sorte que, no Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), o mecanismo da não cumulatividade se aplicaria irrestritamente a todos os serviços por ele tributados. Além disso, o regime da não cumulatividade do novo imposto tem espectro mais amplo (não cumulatividade financeira) do que as restrições previstas na Constituição Federal²⁸⁶ para o regime atual (não cumulatividade física)²⁸⁷, expurgando a anomalia do “crédito físico” e assegurando a devolução dos créditos acumulados (“créditos financeiros”), qualquer que seja a sua origem. Destacam-se trechos da Justificativa da PEC nº 45/2019:

No inciso III garante-se a não-cumulatividade do IBS da forma simples como ela deve ser: o imposto que incide nas etapas anteriores, sendo destacado em documento fiscal, gera crédito para as etapas posteriores. Deve-se extinguir a anomalia do “crédito físico” e deve-se assegurar a devolução dos créditos acumulados, qualquer que seja a sua origem, caso contrário não se garante a não-cumulatividade. Essa sistemática assegura que o imposto sobre bens e serviços arrecadado durante as etapas de produção e circulação seja exatamente o mesmo caso ele fosse cobrado apenas do consumidor final. As únicas exceções ao regime de crédito amplo (a serem reguladas na lei complementar) devem ser aquelas relativas ao consumo pessoal, uma vez que o

²⁸⁵ Atualmente, existem os regimes cumulativo e não-cumulativo para as Contribuições para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e para o Programa de Integração Social (PIS), de modo que a alteração do Sistema Tributário Nacional não só extinguiria ambos os tributos como daria tratamento unificado ao Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) no que tange ao regime não-cumulativo.

²⁸⁶ Art. 155. (...)

§ 2º. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

- I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;
- II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:
 - a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;
 - b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

²⁸⁷ Este entendimento é defendido por Luís Cesar Souza de Queiroz, em palestra proferida no II CONGRESSO DE ÉTICA FISCAL, no dia 10 de setembro de 2019, no auditório da sede da Procuradoria Regional da República da 2ª Região. QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Reforma tributária e realização dos valores constitucionais*. II CONGRESSO DE ÉTICA FISCAL, 2019. O congresso foi noticiado na página eletrônica daquela Instituição, no seguinte link: <<http://www.mpf.mp.br/regiao2/sala-de-imprensa/noticias-r2/dias-9-e-10-9-no-rio-mpf-sedia-ii-congresso-de-etica-fiscal>>, acessado em 29/04/2021.

regime não-cumulativo do IBS não deve ser utilizado para desonerar o consumo dos sócios da empresa, ou mesmo de seus empregados.

No inciso IV, é possível observar comando segundo o qual “*não será objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação das alíquotas nominais*”. Já se vislumbrava a *ratio* desta norma, em relação ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), no artigo 88, II, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias²⁸⁸, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 37/2002, mas de forma mais simples e reduzida. O aprimoramento desta redação se deu com a Lei Complementar nº 157/2016, que incluiu o artigo 8º-A à Lei Complementar nº 116/2003 com a seguinte redação:

Art. 8º-A. A alíquota mínima do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza é de 2% (dois por cento). (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)
 § 1º. O imposto não será objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima estabelecida no **caput**, exceto para os serviços a que se referem os subitens 7.02, 7.05 e 16.01 da lista anexa a esta Lei Complementar. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

Ressalte-se que o preceito da PEC nº 45/2019 é semelhante, porém mais amplo²⁸⁹, pois não há exceções²⁹⁰ à regra já prevista na referida legislação infraconstitucional. A intenção é

²⁸⁸ Art. 88. Enquanto lei complementar não disciplinar o disposto nos incisos I e III do § 3º do art. 156 da Constituição Federal, o imposto a que se refere o inciso III do caput do mesmo artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002)

II - não será objeto de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resulte, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima estabelecida no inciso I. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002)

²⁸⁹ Tal entendimento é defendido por Luís Cesar Souza de Queiroz, em palestra proferida no II CONGRESSO DE ÉTICA FISCAL, no dia 10 de setembro de 2019, no auditório da sede da Procuradoria Regional da República da 2ª Região. QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Reforma tributária e realização dos valores constitucionais*. II CONGRESSO DE ÉTICA FISCAL, 2019. O congresso foi noticiado na página eletrônica daquela Instituição, no seguinte link: <<http://www.mpf.mp.br/regiao2/sala-de-imprensa/noticias-r2/dias-9-e-10-9-no-rio-mpf-sedia-ii-congresso-de-etica-fiscal>>, acessado em 29/04/2021.

²⁹⁰ Pela Lei Complementar nº 116/2003, a vedação à concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros é excepcionada em relação aos seguintes serviços:

7.02 – Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS);

garantir que o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) tenha uniformidade em todo território nacional, sem possibilidade de guerra fiscal entre os entes federados, seja ela vertical ou horizontal. Ademais, sem isenções ou outros benefícios tributários, garante-se também a efetividade da técnica da não cumulatividade, prevista no citado inciso III do § 1º do artigo 152-A, com o aproveitamento de todos os créditos das etapas anteriores.

No inciso V do § 1º do artigo 152-A, é possível observar a existência de uma imunidade²⁹¹ incidente sobre as exportações, assegurada a manutenção dos créditos. Adota-se o termo “imunidade” ante a elevada vagueza da expressão “não incidência”. Com efeito, o benefício em comento já existe para o Imposto sobre produtos industrializados (IPI) e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) respectivamente:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

IV - produtos industrializados;

§ 3º. O imposto previsto no inciso IV:

III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

7.05 – Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS); e

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

²⁹¹ Na visão de Ricardo Lobo Torres, “*imunidade é limitação do poder de tributar fundada na liberdade absoluta, tendo por origem os direitos morais e por fonte a Constituição, escrita ou não; possui eficácia declaratória, é irrevogável e abrange assim a obrigação principal que a acessória*” (TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia* (Volume III). 3ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 491). Já Luís Cesar Souza de Queiroz adota a definição segundo a qual “*imunidade é o complemento limitativo do elemento declaração prescritiva descrito pelo antecedente das normas constitucionais de produção normativa – a que informa a criação da norma complementar de produção normativa tributária e a que informa a produção da norma tributária –, que conforma a competência do legislador infraconstitucional (inclusive o que produz o veículo emenda condicional) para criar normas jurídicas com o propósito mediato ou imediato de exigir tributos, à medida que impede que determinados critérios (pessoais ou materiais) venham a integrar o antecedente ou o conseqüente da norma tributária*” (QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. 2ª ed. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2017, p. 103). Por fim, José Souto Maior Borges compreende que “*a regra de imunidade configura, desta sorte, hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada. Quando se destaca no ordenamento jurídico um setor normativo autônomo – as regras tributárias – a análise constata a existência de duas modalidades distintas pelas quais se manifesta o fenômeno denominado não-incidência: I) a não-incidência genérica ou pura e simples, e II) a não-incidência juridicamente qualificada ou especial; não-incidência por determinação constitucional, de lei ordinária ou complementar. A imunidade tributária inclui-se, pois, nesta segunda alternativa*” (BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 218).

§ 2º. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

X - não incidirá:

a) sobre operações que destinem ao exterior produtos industrializados, excluídos os semi-elaborados definidos em lei complementar;

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Resta evidente que dois dos cinco tributos a serem substituídos já possuíam a imunidade sobre as exportações. Quanto ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), cabe destacar que a norma constitucional atual²⁹² é de eficácia limitada, cuja aplicação está condicionada à existência de uma lei complementar. Nesse sentido, trata-se de verdadeira isenção, uma vez que compete à Lei Complementar nº 116/2003²⁹³ excluir as exportações de serviços do campo tributável do referido imposto. Em sentido semelhante, encontram-se isentas da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) as receitas oriundas de exportações de mercadorias para o exterior, na forma do artigo 14, II e § 1º, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001²⁹⁴.

O inciso VI do § 1º do artigo 152-A dispõe que o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) “*terá alíquota uniforme para todos os bens, tangíveis e intangíveis, serviços e direitos, podendo variar entre Estados, Distrito Federal e Municípios*”. Tendo em vista que cada ente federado poderá atribuir sua própria alíquota, a interpretação deste inciso é no sentido de que a União aplicará alíquota uniforme em todo território nacional (alíquota nominal), independentemente se a operação se der ou não entre estados ricos e pobres, por exemplo. O comando dessa norma não só é dirigida ao ente central (União), que não pode cobrar alíquotas diversas em regiões diferentes, como também informa a impossibilidade de todos os entes (União, Estados, Distrito

²⁹² Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

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

§ 3º. Em relação ao imposto previsto no inciso III do *caput* deste artigo, cabe à lei complementar: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002)

II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

²⁹³ Art. 2º. O imposto não incide sobre:

I – as exportações de serviços para o exterior do País;

²⁹⁴ Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:

II - da exportação de mercadorias para o exterior;

§ 1º. São isentas da contribuição para o PIS/PASEP as receitas referidas nos incisos I a IX do **caput**.

Federal e Municípios) fixarem alíquotas diversas, em seus respectivos territórios²⁹⁵, como efeito do uso do termo “uniforme”²⁹⁶.

Ainda no âmbito da alíquota do novo imposto, dispõe o texto do § 2º do artigo 152-A da PEC nº 45/2019:

§ 2º. A alíquota do imposto aplicável a cada operação será formada pela soma das alíquotas fixadas pela União, pelos Estados ou Distrito Federal e pelos Municípios, observado o seguinte:

I – a competência para alteração da alíquota pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios será exercida por lei do respectivo ente;

II – na ausência de disposição específica na lei federal, estadual, distrital ou municipal, a alíquota do imposto será a alíquota de referência, fixada nos termos do art. 119 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

A primeira informação relevante diz respeito ao montante em que essa alíquota pode alcançar. Segundo o *caput* do citado dispositivo, a alíquota do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) será formada pela soma das alíquotas fixadas por cada ente da Federação, sendo certo que a atribuição para alterar a alíquota da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios será exercida por lei própria dos respectivos entes (central e periféricos). Não se pode olvidar que a inexistência de lei específica da Administração Direta acarreta a aplicação da alíquota de referência, fixada nos termos do artigo 119 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Destaca-se que a redação proposta para o citado artigo 119 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias apenas determina que, do terceiro ao décimo ano subsequentes ao ano de referência, as alíquotas de referência do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) serão fixadas de modo a compensar todos aqueles tributos substituídos. Em contrapartida, o artigo 117 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias determina que o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) será cobrado exclusivamente pela União, à alíquota de 1% (um por cento), no primeiro e no segundo anos subsequentes ao ano de referência.

²⁹⁵ Posicionamento defendido por Luís Cesar Souza de Queiroz, em palestra proferida no II CONGRESSO DE ÉTICA FISCAL, no dia 10 de setembro de 2019, no auditório da sede da Procuradoria Regional da República da 2ª Região. QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Reforma tributária e realização dos valores constitucionais*. II CONGRESSO DE ÉTICA FISCAL, 2019. O congresso foi noticiado na página eletrônica daquela Instituição, no seguinte link: <<http://www.mpf.mp.br/regiao2/sala-de-imprensa/noticias-r2/dias-9-e-10-9-no-rio-mpf-sedia-ii-congresso-de-etica-fiscal>>, acessado em 29/04/2021.

²⁹⁶ Ademais, a PEC nº 45/2019 justifica que “a alíquota uniforme elimina a necessidade de classificação de bens e serviços, reduzindo a complexidade e o contencioso relativo ao imposto, além de fechar o espaço para pressões setoriais e dar grande transparência para os consumidores/eleitores sobre o custo de financiamento da União, dos Estados e dos Municípios”, conforme Justificativa daquela Proposição.

Não é difícil constatar que a Constituição Federal entrega toda a disciplina do novo imposto à lei complementar nacional, salvo no que tange às alíquotas. Neste caso, a competência – ainda que reduzida – é pulverizada, na medida em que todos os entes, por meio de suas leis ordinárias, poderão dispor sobre suas próprias alíquotas, não se vislumbrando expressa definição aos seus limites mínimos e máximos; embora se tenha certeza de que a alíquota total corresponde à soma das alíquotas atribuídas por todos os entes. Todavia, o fato de inexistir alíquotas mínimas ou máximas para o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), diversamente do que ocorre no atual Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS)²⁹⁷, cumpre ressaltar que o mínimo existencial²⁹⁸ e a vedação à instituição de tributo com efeito confiscatório²⁹⁹ balizam a delimitação das alíquotas mínimas e máximas, respectivamente.

O § 3º do artigo 152-A³⁰⁰ põe fim à antiga discussão acerca da tributação ser na origem ou no destino quanto às operações interestaduais e intermunicipais, determinando que o novo imposto será devido no Estado, Distrito Federal ou Município de destino, com a aplicação da alíquota respectiva daquele ente. Tal comando contribui para a redução da guerra fiscal e o tema será abordado no Capítulo 4 deste trabalho (item 4.2).

Já o § 4º determina que “*os débitos e créditos serão escriturados por estabelecimento e o imposto será apurado e pago de forma centralizada*”. A razão deste dispositivo consta na Justificativa da Proposição, nos seguintes termos:

²⁹⁷ **Lei Complementar nº 116/2003**

Art. 8º. As alíquotas máximas do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza são as seguintes:
II – demais serviços, 5% (cinco por cento).

Art. 8º-A. A alíquota mínima do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza é de 2% (dois por cento).

²⁹⁸ Segundo Micaela Dominguez Dutra, “*o mínimo existencial, de acordo com a carta constitucional, abrange a garantia de atendimento das necessidades vitais básicas vinculadas a moradia, alimentação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, depois de atendido a tais necessidades, pode o cidadão ser apontado como possível contribuinte, antes não; e deve o Legislador observar, ao instituir ou majorar tributos, exatamente estes pontos e garanti-los, sob pena de ofensa ao princípio ora sob análise*” (DUTRA, Micaela Dominguez. A aplicação do princípio da capacidade contributiva aos tributos no sistema tributário nacional. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Editora Fórum, n. 35. p. 115-137, 2008, p. 120).

²⁹⁹ CRFB/88, Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

³⁰⁰ Art. 152-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços, que será uniforme em todo o território nacional, cabendo à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exercer sua competência exclusivamente por meio da alteração de suas alíquotas.

§ 3º. Nas operações interestaduais e intermunicipais:

I – incidirá a alíquota do Estado ou Distrito Federal e do Município de destino;

II – o imposto pertencerá ao Estado ou Distrito Federal e ao Município de destino.

Através do § 4º do art. 152-A se evita a anomalia do sistema atual, em que o ICMS e o ISS são apurados e pagos por cada estabelecimento físico. No sistema proposto, a despeito de a escrituração ser realizada por estabelecimento para fins de repartição das receitas entre os entes federativos, o contribuinte apura e paga o imposto de forma centralizada, consolidando os débitos e créditos de seus vários estabelecimentos no país, independentemente de sua localização.

O dispositivo não é claro e convém suscitar algumas considerações. A primeira delas diz respeito à escrituração dos débitos e créditos por estabelecimento. No sistema atual, tal comando poderia, em tese, acarretar externalidades negativas como a criação de estabelecimentos fictícios pelos contribuintes, sem estrutura para oferecimento de bens e serviços a serem tributados, apenas com o objetivo de gozar de uma tributação mais baixa e financeiramente mais rentável. Contudo, o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) não só pertencerá ao Estado ou Distrito Federal e ao Município de destino como incidirá, na operação interestadual ou intermunicipal, a alíquota correspondente de destino, na forma do já citado § 3º do artigo 152-A. Isso coíbe práticas como a criação de estabelecimentos fictícios pelos contribuintes, em determinadas municipalidades, com o objetivo de recolher, por exemplo, um Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) mais baixo, já que a regra consiste no recolhimento do tributo no local em que resida ou esteja domiciliado o prestador.

O segundo problema está relacionado à apuração e ao pagamento do novo imposto de forma centralizada. O dispositivo é ambíguo e dá margem a dois pontos de vista: *a*) a apuração e o pagamento podem ser interpretados sob a ótica de quem paga (contribuinte); e *b*) a apuração e o pagamento podem ser interpretados sob a ótica de quem recebe (fiscos). Sob o primeiro prisma, o § 4º não explica como o contribuinte poderá escriturar por cada estabelecimento (escrituração pulverizada pela quantidade de estabelecimentos existentes) e, ao mesmo tempo, apurar e recolher centralizadamente (apuração e recolhimento únicos). Nesse ponto, indaga-se: haveria uma segunda contabilidade somando todas as apurações de cada estabelecimento para se chegar a um valor cheio, onde se aplicaria a alíquota correspondente e se recolheria um montante à título de Imposto sobre Bens e Serviços (IBS)? Ou cada estabelecimento apuraria individualmente seu próprio imposto e, posteriormente, todo tributo devido seria somado, com recolhimento em guia única de forma centralizada³⁰¹?

De outro giro, sob o prisma de quem recebe a receita (fiscos), a centralização da apuração e do pagamento pode ser atribuída ao Comitê Gestor Nacional a quem caberá a

³⁰¹ Na Justificativa da PEC nº 45/2019, encontra-se a afirmação segundo a qual “o pagamento será unificado, ou seja, os créditos e débitos dos estabelecimentos serão consolidados, gerando uma única apuração e um único recolhimento de IBS por contribuinte”. Embora esta pareça ser a resposta para as indagações, caberá à lei complementar esclarecer a questão.

distribuição das receitas a todos os entes envolvidos nas operações com bens e serviços. Contudo, não se sabe ao certo a natureza jurídica deste órgão, tampouco a estrutura jurídica pela qual se valerá (autarquia, empresa pública, outras), uma vez que toda disposição estará concentrada na mencionada lei complementar nacional.

Ainda que caiba à lei complementar apontar as respostas para tais indagações, saliente-se que o Centro de Cidadania Fiscal – CCiF, em seus estudos³⁰², concluiu que:

O método de apuração seria o sistema de débito e crédito, no qual os contribuintes recolhem periodicamente o valor correspondente à diferença entre o imposto lançado nas vendas e o imposto incidente em suas compras. A escrituração dos débitos e créditos e a apuração do imposto seria feita por estabelecimento, mas o pagamento seria feito de forma consolidada e centralizada por CNPJ (matriz), compensando-se créditos e débitos de todos os estabelecimentos (matriz e filiais), mesmo quando estiverem localizados em diversos municípios. (grifos originais)

O § 5º do artigo 152-A determina que a lei complementar nacional distribuirá a receita arrecadada com o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) entre todos os entes da Federação de forma proporcional ao saldo líquido entre débitos e créditos da parcela da exação atribuível a cada um. O mecanismo é diverso do existente nas disposições constitucionais vigentes, na qual a União fica obrigada a entregar parcela de sua arrecadação aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios nos termos do que dispõem as redações atuais dos artigos 157 a 159 da Constituição Federal. Estando a nova forma de partilha das receitas condicionada ao *modus operandi* da lei complementar nacional, a ser editada pela União, fica o seguinte questionamento: até que ponto o ente central poderá ou não ter maior ingerência sobre as regras de repasse das receitas do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), facilitando ou dificultando a distribuição do produto arrecadado entre os demais entes periféricos?

No § 6º, constata-se a figura do denominado Comitê Gestor Nacional, integrado por representantes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Conforme já mencionado, não se sabe ao certo a natureza jurídica deste órgão, contudo, a PEC nº 45/2019 elenca algumas de suas atribuições. Para uma melhor compreensão, transcrevam-se os comandos de cada inciso separadamente:

§ 6º. A lei complementar referida no caput criará o comitê gestor nacional do imposto sobre bens e serviços, integrado por representantes da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios, a quem caberá:

³⁰² Centro de Cidadania Fiscal – CCiF. *Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços*. Versão 2.2, 2019, p. 07. Disponível em: < https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/NT-IBS-v2_2.pdf>, acessado em 29/04/2021.

I – editar o regulamento do imposto, o qual será uniforme em todo o território nacional;

O inciso I afirma que caberá ao Comitê Gestor Nacional editar o regulamento do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). Perceba que, além da lei complementar nacional, existirá um regulamento infralegal que deliberará sobre questões que não estejam reservadas ao comando do artigo 146 da Constituição Federal. A possibilidade de atos infralegais dispõem sobre matéria tributária, desde que observada a limitação constitucional do princípio da legalidade, é reconhecida pelo Código Tributário Nacional³⁰³.

§ 6º. (...)

II – gerir a arrecadação centralizada do imposto;

IV – operacionalizar a distribuição da receita do imposto, nos termos estabelecidos no parágrafo 5º deste artigo;

Já os incisos II e IV devem ser interpretados conjuntamente, uma vez que determinam que o Comitê Gestor Nacional providenciará a gerência centralizada da arrecadação do imposto e operacionalizará a distribuição da receita. Tais comandos estão ligados às disposições contidas nos §§ 4º e 5º, mantidas todas as observações anteriores atribuídas àqueles dispositivos.

§ 6º. (...)

III – estabelecer os critérios para a atuação coordenada da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios na fiscalização do imposto;

O inciso III determina que o Comitê Gestor Nacional estabelecerá “*os critérios para a atuação coordenada da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios na fiscalização do imposto*”. Todos os entes federados atuarão na fiscalização do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e, por consequência, em sua cobrança. A intenção do Constituinte parece tentar garantir que não haverá subordinação entre o ente central e os periféricos, tampouco evasão por parte dos contribuintes, haja vista a atuação compartilhada, através de um comitê integrado por representantes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

³⁰³ Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

No entanto, a disposição do inciso III do § 6º do artigo 152-A da PEC nº 45/2019 remete a uma conhecida e ineficiente³⁰⁴ experiência no âmbito do Super Simples – conhecido também por Simples Nacional. Trata-se do Sistema Único de Fiscalização, Lançamento e Contencioso (SEFISC), desenvolvido com a missão de possibilitar o controle das ações fiscais – estejam iniciadas, em desenvolvimento e encerradas – relacionadas aos contribuintes enquadrados no Regime do Simples Nacional, cuja competência de fiscalizar o cumprimento das obrigações principais e acessórias seria outorgada ao órgão da Administração Tributária de todos os entes políticos.

O Sistema Único de Fiscalização, Lançamento e Contencioso (SEFISC) seria administrado pelo Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN), órgão constituído por quatro representantes da União, dois representantes dos Estados e do Distrito Federal e dois representantes dos Municípios que, em coordenação com tais entes, concentraria a arrecadação do Imposto de Renda (IR), do Imposto sobre Produto Industrializado (IPI), do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), além das Contribuições para o Programa de Integração Social (PIS), para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e Sobre o Lucro Líquido (CSLL), conforme dispõe a Lei Complementar nº 123/2006.

Ocorre que os Estados e os Municípios se opuseram intensamente a essa forma de repasse, uma vez que a sistemática lhes tolhia o poder de arrecadar tributos. Afinal, grande parte das empresas se encontra no Regime do Simples Nacional – sem contabilizar os Microempreendedores Individuais – de modo que a sua maioria não estava sob a fiscalização direta dos Estados e Municípios. Além disso, a ideia de um Comitê Gestor representava um modelo ineficiente de fiscalização, demonstrando que o compartilhamento interfederativo

³⁰⁴ Segundo Ricardo de Almeida, o Sistema Único de Fiscalização, Lançamento e Contencioso (SEFISC) é ineficiente, em razão de sua implementação tardia e complicada, diante dos elevados níveis de inadimplência do Super Simples que alavancam as perdas de arrecadação para patamares superiores a 15% das renúncias formais. ALMEIDA, Ricardo. *Vilão das finanças nacionais: Simples Nacional vem se tornando o maior buraco das finanças públicas do país*. Publicado em 27/09/2017 e disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/vilao-das-financas-nacionais-27092017>>, acessado em 29/04/2021. Tal entendimento foi defendido pelo mesmo autor em palestra proferida no II CONGRESSO DE ÉTICA FISCAL, no dia 09 de setembro de 2019, no auditório da sede da Procuradoria Regional da República da 2ª Região. ALMEIDA, Ricardo. *As propostas de reforma tributária na visão dos Municípios*. II CONGRESSO DE ÉTICA FISCAL, 2019. O congresso foi noticiado na página eletrônica daquela Instituição, no seguinte link: <<http://www.mpf.mp.br/regiao2/sala-de-imprensa/noticias-r2/dias-9-e-10-9-no-rio-mpf-sedia-ii-congresso-de-etica-fiscal>>, acessado em 29/04/2021.

acabava sendo um fracasso e gerava – como ainda gera – um impacto significativo de desoneração e sonegação fiscal no país.

§ 6º. (...)

V – representar, judicial e extrajudicialmente, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios nas matérias relativas ao imposto sobre bens e serviços.

§ 7º. A representação judicial e extrajudicial do comitê gestor será exercida de forma coordenada pelos procuradores da Fazenda Nacional, dos Estados e dos Municípios.

O inciso V do § 6º e o § 7º trazem uma regra complexa e até inexecutável em termos práticos. Segundo tal dispositivo, cabe ao Comitê Gestor Nacional “*representar, judicial e extrajudicialmente, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios nas matérias relativas ao imposto sobre bens e serviços*”, de modo que “*a representação judicial e extrajudicial do comitê gestor será exercida de forma coordenada pelos procuradores da Fazenda Nacional, dos Estados e dos Municípios*”. A atribuição do Comitê Gestor Nacional é regulamentar, gerir a arrecadação centralizada e distribuir a receita do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) entre os entes federados, além de coordenar a atuação dos fiscos federal, estaduais e municipais em sua fiscalização e cobrança, conforme se infere da Justificativa da PEC nº 45/2019:

Já o § 6º do art. 152-A prevê a criação do comitê gestor nacional do IBS, que será composto por representantes da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios. A criação do comitê gestor – que será responsável pela regulamentação, bem como pela gestão da arrecadação centralizada e pela distribuição da receita do IBS – reforça o caráter nacional do imposto. O comitê gestor será responsável também pela coordenação da atuação dos fiscos federal, estaduais e municipais na fiscalização e na cobrança do IBS, assim como pela representação judicial e extrajudicial dos três níveis de governo nas questões relativas ao imposto.

Nesse sentido, a atuação do Comitê Gestor Nacional não está relacionada com a fiscalização e cobrança do tributo, de forma direta, mas apenas com relação à coordenação de todos os fiscos e à partilha das receitas fiscais. Isso porque parece equivocada que os entes da Federação deixem de ser os sujeitos ativos ou passivos da relação jurídico-tributária, passando a ser substituídos pelo Comitê. Ademais, é complexo vislumbrar como o Comitê será autor ou réu de uma ação judicial e como procuradores da Fazenda Nacional, dos Estados e dos Municípios trabalharão de forma coordenada para atuar em nome do Comitê e não das próprias Fazendas à qual cada um está vinculado. Outra questão é a omissão no dispositivo quanto aos procuradores do Distrito Federal. As críticas feitas a esta regra serão desenvolvidas mais à frente.

Já o § 8º dispõe que “*cabe à lei complementar disciplinar o processo administrativo do imposto sobre bens e serviços, que será uniforme em todo o território nacional*”. Considerando que, atualmente, o processo administrativo de cada ente federado possui nuances e peculiaridades específicas, a uniformidade garante homogeneidade nos trâmites administrativos quanto às formas de impugnação, prazos e quantidade de instâncias. A regra visa estar em harmonia com a atuação coordenada entre todos os entes da Federação.

Por fim, o § 9º do artigo 152-A garante a devolução parcial, através de mecanismos de transferência de renda, do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) recolhido pelos contribuintes de baixa renda, nos termos da lei complementar nacional, sem que tal prática esbarre na vedação de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor³⁰⁵.

Cabe ainda mencionar a disposição prevista no artigo 159-A que vincula à alíquota do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) a algumas destinações³⁰⁶, acarretando a alteração do artigo 167, IV, da Constituição Federal³⁰⁷. Ademais, nos termos do artigo 159-E, parágrafo único, I e

³⁰⁵ Art. 152-A. (...)

§ 9º. Excetua-se do disposto no inciso IV do § 1º a devolução parcial, através de mecanismos de transferência de renda, do imposto recolhido pelos contribuintes de baixa renda, nos termos da lei complementar referida no caput.

³⁰⁶ Art. 159-A. A alíquota do imposto sobre bens e serviços fixada pela União será formada pela soma das alíquotas singulares vinculadas às seguintes destinações: I – seguridade social; II – financiamento do programa do seguro-desemprego e do abono de que trata o § 3º do art. 239; III – financiamento de programas de desenvolvimento econômico, nos termos do § 1º do art. 239; IV – Fundo de Participação dos Estados; V – Fundo de Participação dos Municípios; [Digite texto] VI – programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, nos termos do art. 159, I, “c”; VII – transferência aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados; VIII – manutenção e desenvolvimento do ensino; IX – ações e serviços públicos de saúde; X – recursos não vinculados, sendo a alíquota singular associada a esta destinação correspondente à diferença entre a alíquota federal do imposto e as alíquotas singulares a que se referem os incisos I a IX deste artigo.

³⁰⁷ REDAÇÃO ATUAL

Art. 167. São vedados:

IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

REDAÇÃO DA PEC Nº 45/2019

Art. 167. São vedados:

IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, as

II, “as alíquotas singulares relativas às destinações de que tratam os incisos IV a VII do art. 159-A e o inciso III do art. 159-B não poderão ser fixadas em percentual inferior ao das respectivas alíquotas singulares de referência, apuradas nos termos do art. 119 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias”, bem como “a soma das alíquotas singulares de que tratam os incisos VIII e IX do art. 159-A não poderá ser fixada em percentual inferior ao da soma das respectivas alíquotas singulares de referência, apuradas nos termos do art. 119 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias”. O propósito é balizar a alíquota, porém a eficácia de tais disposições está condicionada às desonerações relativas aos respectivos tributos atuais, com o fito de não gerar *bis in idem*.

Diferente do sistema constitucional de repartição de receitas de impostos vigente, que não se confunde com vinculação de receita, a PEC nº 45/2019 cria um verdadeiro imposto com destinação afetada, semelhante às atuais contribuições especiais. A regra de destinação de receitas deste dispositivo vem replicar a regra já contida nos tributos a serem substituídos, quais sejam a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e a Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS).

2.3 O Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS – PEC nº 110/2019)

O segundo projeto de alteração do Sistema Tributário Nacional a ser analisado é o veiculado pela PEC nº 110/2019 (Projeto Haully), de iniciativa do Senado Federal, cuja finalidade também é simplificar a tributação, com a unificação de tributos sobre o consumo, aumentar a eficiência fiscal e reduzir o impacto sobre os mais pobres. A fim de cotejar tal proposta com a PEC nº 45/2019 e delimitar o objeto deste trabalho, apenas serão analisados os dispositivos da PEC nº 110/2019 relacionados ao Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS).

Com efeito, o novo imposto visa substituir nove tributos, tais como o Imposto sobre produtos industrializados (IPI), o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), a Contribuição

destinações previstas nos arts. 159-A a 159-C, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo; (NR)

para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), a Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), de forma semelhante à PEC nº 45/2019, somando-se ainda o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF), a Contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), a Contribuição ao Salário-Educação e a Cide-Combustíveis.

Na mesma linha trazida pela PEC nº 45/2019, a PEC nº 110/2019 apresenta uma questão processual semelhante com a criação de uma nova hipótese de interposição de recurso especial, quando envolver a lei complementar que disciplina o Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS). Repita-se: a PEC nº 110/2019 parece condensar as previsões já existentes nas alíneas “a” e “c”³⁰⁸ do inciso III do artigo 105 da Constituição Federal na alínea “d”³⁰⁹. Todavia, a inclusão da alínea “d” se apresenta desnecessária, já que, quando se editou as Leis Complementares nºs 87/96 (ICMS) e 116/03 (ISS), não houve necessidade de se alargar a hipótese de interposição do recurso especial para solucionar os conflitos que as envolvessem, ainda que tais leis tivessem aplicabilidade em âmbito nacional.

De igual maneira, a PEC nº 110/2019 não só manteve o regime especial e simplificado ofertado às microempresas e às empresas de pequeno porte ao incluir o Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS) entre os tributos enumerados (artigo 155, IV), em substituição ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), à Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e à Contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), bem como alargou as hipóteses de tratamento diferenciado, com a inclusão do Imposto de Renda (artigo 153, III) e do Imposto Seletivo incidente sobre operações com petróleo e seus derivados, combustíveis e lubrificantes de qualquer origem, gás natural, cigarros e outros produtos do fumo, energia elétrica, serviços

³⁰⁸ Art. 105. Compete ao Superior Tribunal de Justiça:

III - julgar, em recurso especial, as causas decididas, em única ou última instância, pelos Tribunais Regionais Federais ou pelos tribunais dos Estados, do Distrito Federal e Territórios, quando a decisão recorrida:

a) contrariar tratado ou lei federal, ou negar-lhes vigência;
c) der a lei federal interpretação divergente da que lhe haja atribuído outro tribunal.

³⁰⁹ Art. 105. Compete ao Superior Tribunal de Justiça:

III - julgar, em recurso especial, as causas decididas, em única ou última instância, pelos Tribunais Regionais Federais ou pelos tribunais dos Estados, do Distrito Federal e Territórios, quando a decisão recorrida:

d) contrariar as leis complementares relativas ao imposto a que se refere o art. 155, IV, bem como a regulamentação de que trata o art. 155, § 7º, I, negar-lhes vigência ou lhes der interpretação divergente da que lhes tenha atribuído outro tribunal.

de telecomunicações, bebidas alcoólicas e não alcoólicas, e veículos automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos (artigo 153, VIII)³¹⁰.

A PEC nº 110/2019 ainda inclui o inciso IV ao artigo 146 da Constituição Federal, segundo o qual cabe à lei complementar “*definir os critérios e a forma pela qual poderá ser realizada a devolução de tributos incidentes sobre bens e serviços adquiridos por famílias de baixa renda*”. Tal disposição é similar à prevista no artigo 152-A, § 9º, da PEC nº 45/2019³¹¹.

Já o artigo 155, IV, trazido pela PEC nº 110/2019 é um dos mais relevantes para fins de compreensão do Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS), pois é o dispositivo que retrata as principais características deste novo tributo. Pela sua importância, convém transcrever seu inciso IV e § 7º:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir:
IV -por intermédio do Congresso Nacional, imposto sobre operações com bens e serviços, ainda que se iniciem no exterior.

§ 7º. O imposto de que trata o inciso IV do caput deste artigo será instituído por lei complementar, apresentada nos termos do disposto no art. 61, §§ 3º e 4º, e atenderá ao seguinte:

Inicialmente, é preciso observar que o tributo é identificado pela expressão *Imposto sobre Operações com Bens e Serviços*. Ao contrário do apresentado pela PEC nº 45/2019, cuja referência ao imposto “sobre bens e serviços”, em rigor, permitiria a tributação da própria propriedade ou da mera titularidade de direitos³¹², a PEC nº 110/2019 caminhou bem ao incluir o termo “operações”, o que demonstra que se está veiculando um tributo sobre o consumo.

A segunda diferença entre as propostas reside no fato de que, enquanto a PEC nº 45/2019 cria um imposto de competência nacional, a PEC nº 110/2019 entrega aos Estados e ao Distrito

³¹⁰ Art. 146. Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso dos impostos previstos nos arts. 153, III e VIII, e 155, IV, e das contribuições sociais previstas no art. 195, I, e § 13;

³¹¹ Art. 152-A. (...)

§ 9º. Excetua-se do disposto no inciso IV do § 1º a devolução parcial, através de mecanismos de transferência de renda, do imposto recolhido pelos contribuintes de baixa renda, nos termos da lei complementar referida no *caput*.

³¹² Este entendimento é defendido por Luís Cesar Souza de Queiroz, em palestra proferida no II CONGRESSO DE ÉTICA FISCAL, no dia 10 de setembro de 2019, no auditório da sede da Procuradoria Regional da República da 2ª Região. QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Reforma tributária e realização dos valores constitucionais*. II CONGRESSO DE ÉTICA FISCAL, 2019. O congresso foi noticiado na página eletrônica daquela Instituição, no seguinte link: <<http://www.mpf.mp.br/regiao2/sala-de-imprensa/noticias-r2/dias-9-e-10-9-no-rio-mpf-sedia-ii-congresso-de-etica-fiscal>>, acessado em 29/04/2021.

Federal a prerrogativa de instituir o Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS), por meio do Congresso Nacional.

Em sequência, o § 7º do artigo 155 demanda algumas observações que, para uma melhor organização, será analisado por etapas. O inciso I, lido de forma conjunta com o inciso XI, dispõe sobre a uniformidade e regulamentação do Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS) nos seguintes termos:

§ 7º. O imposto de que trata o inciso IV do caput deste artigo será instituído por lei complementar, apresentada nos termos do disposto no art. 61, §§ 3º e 4º, e atenderá ao seguinte:

I - será uniforme em todo o território nacional e terá regulamentação única, vedada a adoção de norma estadual autônoma, ressalvadas as hipóteses previstas em lei complementar;

XI - lei complementar estabelecerá as matérias da regulamentação única prevista no inciso I deste parágrafo que dependerão de aprovação por resolução do Senado Federal.

A previsão é a de que o Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS) seja instituído mediante lei complementar por meio do Congresso Nacional. Contudo, a iniciativa para a apresentação do respectivo projeto caberá, nos termos do art. 61, § 3º, exclusivamente a: *“I- Governadores de Estado e do Distrito Federal e Prefeitos; II - Assembleias Legislativas, Câmara Legislativa e Câmaras de Vereadores, manifestando-se, cada uma delas, pela maioria relativa de seus membros; III - bancadas estaduais de Deputados Federais ou Senadores; IV - comissão mista de Deputados Federais e Senadores, instituída para esse fim”*. Além disso, há uma determinação no sentido de ser garantida a representação de todas as Regiões do País, bem como de Estados, Distrito Federal e Municípios (art. 61, § 4º). Esse aspecto é relevante para fins de apreciação da questão relativa ao federalismo fiscal.

A determinação de que o tributo *“será uniforme em todo o território nacional e terá regulamentação única”* está em consonância com o fato de que o novo imposto será instituído por lei complementar, evitando que haja uma guerra fiscal entre os Estados da Federação. A PEC nº 110/2019 não dá maiores explicações sobre a vedação da adoção de norma estadual autônoma, com as devidas ressalvas, uma vez que sua disciplina está reservada à lei complementar; contudo, parece que a expressão *“vedada a adoção de norma estadual autônoma”* seria semelhante ao que atualmente existe no Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), cuja deliberação dos Estados está condicionada à edição de convênios e protocolos, através do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ.

§ 7º. (...)

II - será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, sendo assegurado:

- a) o crédito relativo às operações com bens e serviços empregados, usados ou consumidos na atividade econômica, ressalvadas as exceções relativas a bens ou serviços caracterizados como de uso ou consumo pessoal;
- b) o crédito integral e imediato, quando cabível, na aquisição de bens do ativo imobilizado
- c) o aproveitamento de saldos credores acumulados;

Assim como o inciso III do § 1º do artigo 152-A da PEC nº 45/2019, o inciso II do § 7º do artigo 155 da PEC nº 110/2019 regula a não-cumulatividade do imposto, compensando-se o devido em cada operação com o montante cobrado nas etapas anteriores. Mais uma vez, trata-se de técnica de aproveitamento de crédito que evita a denominada *tributação em cascata*. A não-cumulatividade no Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS) é reflexo de mecanismo já existente nos seus tributos predecessores como o Imposto sobre produtos industrializados (IPI), o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e a Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS)³¹³.

Na PEC nº 110/2019, o regime da não cumulatividade também ostenta espectro mais amplo (não cumulatividade financeira) do que as restrições previstas na Constituição Federal³¹⁴ para o regime atual (não cumulatividade física)³¹⁵, expurgando a anomalia do “crédito físico” e assegurando a devolução dos créditos acumulados (“créditos financeiros”), qualquer que seja a sua origem. Isso é reforçado porque expressamente são assegurados o “*crédito relativo às*

³¹³ Assim como afirmado anteriormente para a PEC nº 45/2019, o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) é um imposto cumulativo por natureza, de modo que, no Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS), o mecanismo da não cumulatividade se aplicaria irrestritamente a todos os serviços por ele tributados.

³¹⁴ Art. 155. (...)

§ 2º. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

- I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;
- II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:
 - a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;
 - b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

³¹⁵ Este entendimento é defendido por Luís Cesar Souza de Queiroz, em palestra proferida no II CONGRESSO DE ÉTICA FISCAL, no dia 10 de setembro de 2019, no auditório da sede da Procuradoria Regional da República da 2ª Região. QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Reforma tributária e realização dos valores constitucionais*. II CONGRESSO DE ÉTICA FISCAL, 2019. O congresso foi noticiado na página eletrônica daquela Instituição, no seguinte link: <<http://www.mpf.mp.br/regiao2/sala-de-imprensa/noticias-r2/dias-9-e-10-9-no-rio-mpf-sedia-ii-congresso-de-etica-fiscal>>, acessado em 29/04/2021.

operações com bens e serviços empregados, usados ou consumidos na atividade econômica”³¹⁶ e o “*aproveitamento de saldos credores acumulados*”.

É importante destacar que a alínea “c” do inciso II do artigo 155 da PEC nº 110/2019 assegura “*o aproveitamento de saldos credores acumulados*”. Em que pese a proposta não demonstrar de que forma se daria tal aproveitamento, acredita-se que seja através da restituição dos saldos acumulados, quando não for possível a compensação. A regra não encontra disposição semelhante na PEC nº 45/2019 e é evidente que caberá a lei complementar disciplinar o mecanismo para o aproveitamento de tal saldo.

§ 7º. (...)

III - incidirá também:

- a) nas importações, a qualquer título;
- b) nas locações e cessões de bens e direitos;
- c) nas demais operações com bens intangíveis e direitos;

O inciso IV do artigo 155 da PEC nº 110/2019 já fornece elementos ao dispor que o novo imposto será instituído sobre “*operações com bens e serviços*”, mas é no inciso III do § 7º do mesmo dispositivo que as hipóteses de incidência são expressamente elencadas. O uso dos termos “também” (inciso III) e “demais” (alínea “c”) parece ter o propósito de dar um espectro amplo à incidência do imposto em situações que envolvam operações com bens e serviços, independentemente da origem e tipo.

Assim como na PEC nº 45/2019, repita-se, a novidade deste novo imposto está relacionada ao fato de que a incidência recai não só sobre bens tangíveis, mas demarca expressamente a tributação também sobre os bens intangíveis, não os restringindo ao conceito de “bens incorpóreos”. Ademais, reforça-se o já dito anteriormente no sentido de que a tributação da locação e da cessão de bens e direitos permite superar uma antiga discussão no que tange à inútil distinção entre “obrigação de fazer” e “obrigação de dar” para fins de delimitação da incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS); discussão esta que levou o Supremo Tribunal Federal a editar a conhecida Súmula Vinculante nº 31³¹⁷.

³¹⁶ Com a ressalva dos créditos decorrentes de operações com bens e serviços caracterizados como de uso ou consumo pessoal.

³¹⁷ Conforme já aludido neste trabalho, Luís Cesar Souza de Queiroz defende que, por força do Código Civil, confere-se à cessão de direitos a natureza de bem, visando facilitar a sua proteção jurídica. A afirmação foi realizada em palestra proferida no II CONGRESSO DE ÉTICA FISCAL, no dia 10 de setembro de 2019, no auditório da sede da Procuradoria Regional da República da 2ª Região. QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Reforma tributária e realização dos valores constitucionais*. II CONGRESSO DE ÉTICA FISCAL, 2019. O congresso foi noticiado na página eletrônica daquela Instituição, no seguinte link: <<http://www.mpf.mp.br/regiao2/sala-de-imprensa/noticias-r2/dias-9-e-10-9-no-rio-mpf-sedia-ii-congresso-de-etica-fiscal>>, acessado em 29/04/2021.

Ressalte-se que os bens passaram a ser estudados sob a análise de seu papel funcional dentro da relação jurídica³¹⁸, o que levou o Supremo Tribunal Federal³¹⁹ a estender a imunidade tributária concedida a “*livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão*” a livros eletrônicos (*e-books*) e a suportes dedicados exclusivamente a acessá-los.

Não obstante, existiria ainda um Imposto Seletivo, de competência da União, que incidiria sobre operações com petróleo e seus derivados, combustíveis e lubrificantes de qualquer origem, gás natural, cigarros e outros produtos do fumo, energia elétrica, serviços de telecomunicações, bebidas alcoólicas e não alcoólicas, e veículos automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos. Atualmente, tais materialidades são tributadas pelo Imposto sobre produtos industrializados (IPI), Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) em parte, pela Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), a Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e a Cide-Combustíveis.

Ocorre que surgem dúvidas se algumas das materialidades do artigo 153, VIII, da PEC nº 110/2019 também poderiam ser tributadas pelo Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS) ou se, quanto a este último, haveria uma residualidade em relação ao Imposto Seletivo; ou, ainda, se eventual dupla tributação ocorreria apenas nas hipóteses de importação a qualquer título, já que ambos os impostos (federal e estadual) possuem tal disposição. A questão surge porque os incisos, que tratam de fixação de alíquotas, parecem demonstrar que há uma sobreposição de incidência de ambos os impostos. Transcrevam-se os dispositivos relacionados:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

VIII - operações com petróleo e seus derivados, combustíveis e lubrificantes de qualquer origem, gás natural, cigarros e outros produtos do fumo, energia elétrica, serviços de telecomunicações a que se refere o art. 21, XI, bebidas alcoólicas e não alcoólicas, e veículos automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos;

§ 6º. O imposto de que trata o inciso VIII atenderá ao seguinte:

I - incidirá também nas importações, a qualquer título;

IV - não poderá ter alíquota superior à do imposto previsto no art. 155, IV, exceto no caso de cigarros e outros produtos do fumo e de bebidas alcoólicas;

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir:

³¹⁸ TEPEDINO, Gustavo. Op. cit., p. 272; SCHREIBER, Anderson. Op. cit., p. 276.

³¹⁹ STF – RE nº 330.817/RJ, Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno; RE nº 595.676/RJ, Rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, ambos julgados em 08/03/2017.

IV - por intermédio do Congresso Nacional, imposto sobre operações com bens e serviços, ainda que se iniciem no exterior.

§ 7º. O imposto de que trata o inciso IV do caput deste artigo será instituído por lei complementar, apresentada nos termos do disposto no art. 61, §§ 3º e 4º, e atenderá ao seguinte:

III - incidirá também:

a) nas importações, a qualquer título;

IV - terá uma alíquota padrão, assim entendida a aplicável a todas as hipóteses não sujeitas a outro enquadramento;

V - a alíquota aplicável às operações sujeitas também ao imposto de que trata o art. 153, VIII, não poderá ser superior à alíquota padrão;

A PEC nº 110/2019 entrega a solução nas mãos da Lei Complementar, conforme se extrai da Justificação da Proposição, nos seguintes termos:

O Imposto Seletivo, por sua vez, incidirá sobre produtos específicos, como petróleo e derivados; combustíveis e lubrificantes; cigarros; energia elétrica e serviços de telecomunicações.

Lei complementar definirá quais os produtos e serviços estarão incluídos no Imposto Seletivo. Sobre os demais produtos, incidirá o IBS estadual.

Na hipótese de incidência de ambos os impostos (federal e estadual), estar-se-ia diante de uma hipótese de bitributação autorizada pelo Constituinte Derivado. Bitributação consiste em atribuir a dois entes tributantes a competência de instituir seus tributos sobre um mesmo fato comum. Não é a primeira vez que a Constituição Federal autoriza a bitributação no ordenamento jurídico. Convém destacar as palavras de Leandro Paulsen³²⁰:

A Constituição vedou expressamente a bitributação e o bis in idem relativamente aos impostos, ao estabelecer competências tributárias privativas em favor de cada ente político e determinar que eventual exercício da competência residual pela União se desse sobre fato gerador e base de cálculo distintos dos atinentes às bases econômicas já previstas no texto constitucional (art. 154, I). Tal vedação, pois, diz respeito aos impostos entre si, excepcionados, apenas, por expressa autorização constitucional, os impostos extraordinários de guerra (art. 154, II). A reserva de bases econômicas em caráter privativo só passível de ser excepcionada pelo imposto extraordinário de guerra diz respeito, ressaltado, exclusivamente à competência para a instituição de impostos.

³²⁰ PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 11ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 142.

Assim, no exercício da competência extraordinária, para fins de instituição do Imposto Extraordinário de Guerra (IEG), com base no artigo 154, II, da Constituição Federal³²¹, a União pode invadir as materialidades econômicas atribuídas a Estados e Municípios³²².

Por fim, merece ser destacado que, enquanto a PEC nº 110/2019 traz a ideia de um imposto seletivo incidente sobre cigarros e outros produtos do fumo e de bebida alcólicas, com possibilidade de alíquotas majoradas, a PEC nº 45/2019 apresenta um dispositivo semelhante³²³, porém mais abrangente, destinado a desestimular o consumo de determinados bens, serviços ou direitos, sem delimitá-los³²⁴.

§ 7º. (...)

VI - não incidirá:

- a) nas exportações, garantidos a manutenção e o aproveitamento do imposto cobrado nas operações anteriores;
- b) sobre a mera movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira;
- c) nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita;

No inciso VI do § 7º do artigo 155, é possível observar a existência de imunidades³²⁵ incidentes sobre: a) as exportações, assegurada a manutenção dos créditos; b) a mera

³²¹ Art. 154. A União poderá instituir:

II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

³²² RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Tributos (teoria geral e espécies)*..., p. 19.

³²³ Art. 154. A União poderá instituir:

III – impostos seletivos, com finalidade extrafiscal, destinados a desestimular o consumo de determinados bens, serviços ou direitos.

³²⁴ Na Justificativa da PEC nº 45/2019, afirma-se que a inclusão de impostos *seletivos* “*tem como objetivo onerar o consumo de bens e serviços geradores de externalidades negativas ou cujo consumo se deseja desestimular, como cigarros e bebidas alcólicas*”. Perceba que cigarros e bebidas alcólicas apenas são citados de forma exemplificativa, cabendo à Lei Complementar demarcar sobre quais bens e serviços recairá a incidência destes impostos.

³²⁵ Conforme já exposto, na visão de Ricardo Lobo Torres, “*imunidade é limitação do poder de tributar fundada na liberdade absoluta, tendo por origem os direitos morais e por fonte a Constituição, escrita ou não; possui eficácia declaratória, é irrevogável e abrange assim a obrigação principal que a acessória*” (TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia* (Volume III). 3ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 491). Já Luís Cesar Souza de Queiroz adota a definição segundo a qual “*imunidade é o complemento limitativo do elemento declaração prescritiva descrito pelo antecedente das normas constitucionais de produção normativa – a que informa a criação da norma complementar de produção normativa tributária e a que informa a produção da norma tributária –, que conforma a competência do legislador infraconstitucional (inclusive o que produz o veículo emenda condicional) para criar normas jurídicas com o propósito mediato ou imediato de exigir tributos, à medida que impede que determinados critérios (pessoais ou materiais) venham a integrar o antecedente ou o conseqüente da norma tributária*” (QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. 2ª ed. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2017, p. 103). Por fim, José Souto Maior Borges compreende que “*a regra de imunidade configura, desta sorte, hipótese de*

movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira; c) nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita.

Com relação à alínea “a”, em moldes semelhantes à PEC nº 45/2019, o benefício em comento já existe para o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS)³²⁶. Já na hipótese da alínea “b”, parece que a PEC nº 110/2019 resolveu agraciar com a imunidade materialidade que, até pouco tempo atrás, era tributada pela Contribuição Provisória sobre a Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF)³²⁷. Por fim, a alínea “c” replica o benefício existente já no Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS)³²⁸ desde a Emenda Constitucional nº 42/2003.

§ 7º. (...)

VII - sem prejuízo do disposto nos arts.156-A e 158, V, o imposto pertencerá ao Estado de destino do bem ou serviço, nos termos da lei complementar, que poderá estabelecer:

a) cobrança em todo território nacional centralizada em um único estabelecimento;

não-incidência constitucionalmente qualificada. Quando se destaca no ordenamento jurídico um setor normativo autônomo – as regras tributárias – a análise constata a existência de duas modalidades distintas pelas quais se manifesta o fenômeno denominado não-incidência: I) a não-incidência genérica ou pura e simples, e II) a não-incidência juridicamente qualificada ou especial; não-incidência por determinação constitucional, de lei ordinária ou complementar. A imunidade tributária inclui-se, pois, nesta segunda alternativa” (BORGES, José Souto Maior. Teoria Geral da Isenção Tributária. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 218).

³²⁶ CRFB/1988, Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

§ 2º. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

X - não incidirá:

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

³²⁷ Lei nº 9.311/1996, Art. 2º O fato gerador da contribuição é:

VI - qualquer outra movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira que, por sua finalidade, reunindo características que permitam presumir a existência de sistema organizado para efetivá-la, produza os mesmos efeitos previstos nos incisos anteriores, independentemente da pessoa que a efetue, da denominação que possa ter e da forma jurídica ou dos instrumentos utilizados para realizá-la.

³²⁸ CRFB/1988, Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

§ 2º. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

X - não incidirá:

d) nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

- b) exigência integral do imposto no Estado de origem da operação com o bem ou serviço e repasse ao Estado de destino;
- c) utilização de câmara de compensação, que poderá ser implementada por tipo de bem ou serviço ou por setor de atividade econômica;

Assim como no § 3º do artigo 152-A da PEC nº 45/2019, o inciso VII do § 7º do artigo 155 da PEC nº 110/2019 põe fim à antiga discussão acerca da tributação na origem ou no destino, determinando que o novo imposto será devido ao Estado de destino, com a aplicação da alíquota respectiva daquele ente³²⁹. A alínea “a” estabelece que a lei complementar poderá estabelecer a *“cobrança em todo território nacional centralizada em um único estabelecimento”*. A redação desta proposta é menos problemática do que a prevista na PEC nº 45/2019, uma vez que não se cogita que a escrituração dos débitos e créditos sejam realizadas por cada estabelecimento (escrituração pulverizada pela quantidade de estabelecimentos existentes). Contudo, fica a seguinte indagação: a expressão *centralizada em um único estabelecimento* faz referência à matriz do contribuinte?

A alínea “b” contém previsão baseada em princípio que denominamos de *eficiência arrecadatória*. Pelo *princípio da eficiência arrecadatória*, é possível que o Estado de origem exija integralmente o Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS) do contribuinte e, posteriormente, repasse o produto da arrecadação ao Estado de destino. Por fim, a alínea “c” traz mecanismo de compensação entre origem e destino, sem explicitar de que forma se daria tal compensação.

§ 7º. (...)

VIII - não poderá ser objeto de isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia, remissão ou qualquer outro tipo de incentivo ou benefício fiscal ou financeiro vinculado ao imposto, exceto, se estabelecido por lei complementar, em relação a operações com os seguintes produtos ou serviços:

- a) alimentos, inclusive os destinados ao consumo animal;
- b) medicamentos;
- c) transporte público coletivo de passageiros urbano e de caráter urbano;
- d) bens do ativo imobilizado;
- e) saneamento básico;
- f) educação infantil, ensino fundamental, médio e superior e educação profissional;

De modo semelhante ao inciso IV do § 1º do artigo 152-A da PEC nº 45/2019, o inciso VIII do § 7º do artigo 155 da PEC nº 110/2019 apresenta disposição segundo a qual *“não poderá ser objeto de isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido,*

³²⁹ Conforme já mencionado quando da análise da PEC nº 45/2019, a determinação de recolhimento do imposto no destino contribui para a redução da guerra fiscal, cujo tema será abordado no Capítulo 4 deste trabalho (item 4.2).

anistia, remissão ou qualquer outro tipo de incentivo ou benefício fiscal ou financeiro vinculado ao imposto”, exceto se a lei complementar dispuser em contrário em relação às seguintes operações com produtos ou serviços: a) alimentos, inclusive os destinados ao consumo animal; b) medicamentos; c) transporte público coletivo de passageiros urbano e de caráter urbano; d) bens do ativo imobilizado; e) saneamento básico; e f) educação infantil, ensino fundamental, médio e superior e educação profissional.

Conforme mencionado anteriormente, já se vislumbrava a *ratio* desta norma, em relação ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), no artigo 88, II, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias³³⁰, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 37/2002, mas de forma mais simples e reduzida. O aprimoramento desta redação se deu com a Lei Complementar nº 157/2016, que incluiu o artigo 8º-A à Lei Complementar nº 116/2003³³¹.

Todavia, o preceito veiculado pela PEC nº 110/2019 apresenta ressalvas diversas das constantes na referida legislação infraconstitucional, assemelhando-se apenas a exceção relacionada às operações com transporte público coletivo de passageiros urbano e de caráter urbano³³². Embora pareça que a PEC nº 110/2019 tenha um conteúdo mais restrito quanto à proibição de desonerações fiscais para o Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS), ao apresentar mais exceções do que a legislação infraconstitucional vigente, cumpre ressaltar

³³⁰ Art. 88. Enquanto lei complementar não disciplinar o disposto nos incisos I e III do § 3º do art. 156 da Constituição Federal, o imposto a que se refere o inciso III do caput do mesmo artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002)

II - não será objeto de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resulte, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima estabelecida no inciso I. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002)

³³¹ Art. 8º-A. A alíquota mínima do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza é de 2% (dois por cento). (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

§ 1º. O imposto não será objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima estabelecida no **caput**, exceto para os serviços a que se referem os subitens 7.02, 7.05 e 16.01 da lista anexa a esta Lei Complementar. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

³³² Pela Lei Complementar nº 116/2003, a vedação à concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros é excepcionada em relação aos seguintes serviços:

- 7.02 – Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS);
- 7.05 – Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS); e
- 16.01 – Serviços de transporte coletivo municipal rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros.

que parte das materialidades ressaltadas diz respeito a bens e serviços essenciais ao cidadão, conexos ao mínimo existencial, de sorte que o legislador sequer deveria cogitar a sua tributação. Sobre o tema, pondera Micaela Dominguez Dutra³³³:

O mínimo existencial, de acordo com a carta constitucional, abrange a garantia de atendimento das necessidades vitais básicas vinculadas a moradia, alimentação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, depois de atendido a tais necessidades, pode o cidadão ser apontado como possível contribuinte, antes não; e deve o Legislador observar, ao instituir ou majorar tributos, exatamente estes pontos e garanti-los, sob pena de ofensa ao princípio ora sob análise.

Para Luís Cesar Souza de Queiroz³³⁴, a melhor técnica para os casos de tributação de bens e serviços, conexos ao mínimo existencial, é a do imposto negativo. Ressalte-se que o mecanismo do imposto negativo corresponde a pagamentos efetuados pelo Governo a cidadãos de baixa renda ou no limite da pobreza. Inclusive, tal mecanismo é mencionado nos estudos do Centro de Cidadania Fiscal – CCiF³³⁵. Senão vejamos:

Embora as famílias pobres despendam uma parcela maior de sua renda na aquisição de produtos da cesta básica, as famílias ricas despendem, em termos absolutos, um valor maior na aquisição desses produtos.⁵ Neste contexto, é mais eficaz, do ponto de vista distributivo, arrecadar o imposto sobre os produtos da cesta básica e transferir o montante arrecadado para as famílias mais pobres. Tal modelo pode ser implementado através da elevação do valor alocado aos programas de transferência de renda (como o Bolsa Família), ou através de um regime de “isenção personalizada”, no qual o imposto pago pelas famílias de menor renda em seu consumo (identificado através do registro do CPF nas compras) é devolvido a essas famílias no mês subsequente, através dos cartões dos programas sociais, observado um limite por família.

A PEC nº 110/2019, inclusive, apresenta um mecanismo de devolução de tributos incidentes sobre operações com bens e serviços, adquiridos por famílias de baixa renda, nos termos do artigo 146, IV³³⁶. Atualmente, os exemplos mais próximos de um imposto negativo

³³³ DUTRA, Micaela Dominguez. Op. cit., p. 120.

³³⁴ Tal entendimento foi defendido em palestra proferida no II CONGRESSO DE ÉTICA FISCAL, no dia 10 de setembro de 2019, no auditório da sede da Procuradoria Regional da República da 2ª Região. QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Reforma tributária e realização dos valores constitucionais*. II CONGRESSO DE ÉTICA FISCAL, 2019. O congresso foi noticiado na página eletrônica daquela Instituição, no seguinte link: <<http://www.mpf.mp.br/regiao2/sala-de-imprensa/noticias-r2/dias-9-e-10-9-no-rio-mpf-sedia-ii-congresso-de-etica-fiscal>>, acessado em 29/04/2021.

³³⁵ Centro de Cidadania Fiscal – CCiF. *Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços*. Versão 2.2, 2019, p. 11. Disponível em: <https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/NT-IBS-v2_2.pdf>, acessado em 29/04/2021.

³³⁶ Art. 146. Cabe à lei complementar:

IV - definir os critérios e a forma pela qual poderá ser realizada a devolução de tributos incidentes sobre bens e serviços adquiridos por famílias de baixa renda.

são o Bolsa Família e os atuais auxílios-emergenciais, estes últimos criados com o objetivo de suavizar os impactos ocasionados pela pandemia da COVID-19.

A intenção do Constituinte, com o VIII do § 7º, é garantir que o Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS) tenha uniformidade em todo território nacional, sem possibilidade de guerra fiscal entre os Estados. Ademais, sem isenções ou outros benefícios tributários, garante-se também a efetividade da técnica da não-cumulatividade, prevista no inciso II do § 7º do artigo 155 da PEC nº 110/2019, com o aproveitamento do montante cobrado nas etapas anteriores.

§ 7º. (...)

IX - não integrará sua própria base de cálculo ou a do imposto de que trata o art. 153, VIII;

Essa disposição adota o denominado “cálculo por fora”, sistemática presente no Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), mas completamente diversa da existente no âmbito do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), que se utiliza do conhecido “cálculo por dentro”, nos termos do artigo 155, § 2º, XII, alínea “i”, da Constituição Federal³³⁷ e do artigo 13, § 1º, I, da Lei Complementar nº 87/1996³³⁸.

§ 7º. (...)

X- poderá ser cobrado de acordo com a liquidação financeira das operações;

O inciso X dispõe que o Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS) poderá ser cobrado de acordo com a liquidação financeira das operações. Embora caiba à lei complementar disciplinar o trâmite da liquidação financeira das operações, com procedimento

³³⁷ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

§ 2º. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

XII - cabe à lei complementar:

i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço. (Incluída pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

³³⁸ Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

§ 1º. Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do **caput** deste artigo: (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

uniforme em todos os Estados, o dispositivo em xeque leva a crer que a tributação poderá estar condicionada ao efetivo pagamento das operações. Ocorre que a liquidação financeira, entendida como o momento do efetivo pagamento, pode não ocorrer na mesma data da operação, hipótese em que a tributação é diferida. Este aspecto se aproxima das situações que envolvam a tributação da renda variável, no âmbito do Mercado de Capitais.

Interessante disposição é a prevista no artigo 155-A da PEC nº 110/2019, que demonstra a existência de cooperação entre Estados, Distrito Federal e Municípios. Transcreve-se o dispositivo:

Art. 155-A. A regulamentação, a arrecadação, a fiscalização e a cobrança do imposto previsto no art. 155, IV, bem como de outros tributos ou responsabilidades que lhe sejam delegados por convênio, serão realizadas por conjunto de 20 20 administrações tributárias dos Estados, Distrito Federal e Municípios, cabendo à lei complementar:

- I - dispor sobre as regras de organização e funcionamento integrado, em âmbito nacional, das administrações tributárias em cada Estado, Distrito Federal e Município, bem como as responsabilidades das autoridades tributárias responsáveis pela fiscalização e constituição do crédito tributário de impostos e contribuições;
- II- definir outros tributos a serem arrecadados, fiscalizados ou cobrados nos termos deste artigo, podendo ser delegados por meio de convênio;
- III - estabelecer regras unificadas para o processo administrativo tributário;

Parágrafo único. Sem prejuízo do disposto no caput, os Municípios poderão ter suas próprias administrações tributárias locais para lançamento e fiscalização de tributos de suas competências e controle dos repasses das receitas que lhes pertençam, sendo-lhes ainda assegurada, na forma prevista em convênio, atuação na fiscalização de outros tributos de seu interesse

Um pouco diversa da sistemática da PEC nº 45/2019, com o seu Comitê Gestor Nacional, a PEC nº 110/2019 dispõe que a regulamentação, a arrecadação, a fiscalização e a cobrança do Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS) serão realizadas por um conjunto de Administrações tributárias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, cabendo à lei complementar dispor sobre as regras de organização e funcionamento integrado, em âmbito nacional, destas Administrações, bem como as responsabilidades das autoridades tributárias responsáveis pela fiscalização e constituição do crédito tributário³³⁹. Perceba que a

³³⁹ PEC nº 110/2019, Art. 162-B. Fica criado o Comitê Gestor da Administração Tributária Nacional, composto por representantes da administração tributária estadual, distrital e municipal para administrar e coordenar, de modo integrado, as atribuições previstas no presente artigo, cabendo-lhe estabelecer, nos termos de lei complementar: I - a instituição de regulamentações e obrigações acessórias unificadas, em âmbito nacional, e a harmonização e divulgação de interpretações relativas à legislação; II - a gestão compartilhada de banco de dados, cadastros, sistemas de contas e informações fiscais referentes aos tributos estaduais, distritais e municipais; III - a emissão de diretivas gerais para as autoridades tributárias estaduais, distritais e municipais; IV - a coordenação de fiscalizações integradas em âmbito nacional, bem como a arrecadação, cobrança e distribuição de recursos aos entes federados; V - os procedimentos a serem adotados para a implantação e funcionamento da Escola Nacional de Administração Tributária, visando a capacitação, formação e aperfeiçoamento, em âmbito nacional, das autoridades tributárias; VI - a forma pela qual seus dirigentes

arrecadação será administrada por uma espécie de “associação de fiscos estaduais”, denominada de Comitê Gestor da Administração Tributária Nacional, sem dar maiores informações sobre tal sistemática, cuja disciplina também será objeto da lei complementar.

Além disso, a lei complementar definirá outros tributos a serem arrecadados, fiscalizados ou cobrados, podendo ser delegados por meio de convênio, além de estabelecer as regras unificadas para o processo administrativo tributário, cuja última previsão é semelhante – porém, não idêntica – à do artigo 152-A, § 8º, da PEC nº 45/2019. Considerando que o processo administrativo de cada Estado e Município possui nuances e peculiaridades específicas, a uniformidade garante homogeneidade nos trâmites administrativos quanto às formas de impugnação, prazos e quantidade de instâncias. A regra visa estar em harmonia com a atuação coordenada entre Estados, Distrito Federal e Municípios.

Ademais, a PEC nº 110/2019 traz a possibilidade de que os Municípios possam ter suas próprias administrações tributárias locais para lançamento e fiscalização de tributos de suas competências e controle dos repasses das receitas que lhes pertençam, sendo-lhes ainda assegurada, na forma prevista em convênio, atuação na fiscalização de outros tributos de seu interesse. Tal sistemática é próxima à já existente em relação ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR)³⁴⁰, cuja totalidade da arrecadação pertence aos Municípios na hipótese de fiscalização e cobrança por tal ente³⁴¹.

Por fim, há que se destacar que a substituição de nove tributos, com a atribuição do Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS) aos Estados e ao Distrito Federal, acarretou a alteração da Seção VI da Constituição Federal, referente à “Repartição das Receitas Tributárias”. Diferentemente do que dispõe a atual Carta Magna, cabe aos Estados e ao Distrito Federal entregar as receitas auferidas aos demais entes. Nesse sentido, a PEC nº 110/2019

serão escolhidos pelos governadores dos Estados e Distrito Federal, prefeitos das capitais e demais Municípios.

³⁴⁰ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

VI - propriedade territorial rural;

§ 4º. O imposto previsto no inciso VI do *caput*: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

III - será fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

³⁴¹ Art. 158. Pertencem aos Municípios:

II - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados, cabendo a totalidade na hipótese da opção a que se refere o art. 153, § 4º, III; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

determina que 35,57% do produto de arrecadação do Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS) pertencerão à União³⁴² e 22,91% pertencerão aos Municípios³⁴³.

A sistemática trazida pela PEC nº 110/2019 demonstra uma alteração de paradigma, na medida em que a maior parte da receita tributária, antes concentrada nas mãos do ente central, é deslocada para as mãos de um ente periférico que, no caso, é o Estado.

³⁴² Art. 156-A. Do produto da arrecadação do imposto previsto no art. 155, IV, trinta e cinco inteiros e cinquenta e sete centésimos por cento pertencem à União, observado o disposto no art. 159, IV.

³⁴³ Art. 158. Pertencem aos Municípios:

V - vinte e dois inteiros e noventa e um centésimos por cento do produto da arrecadação do imposto previsto no art. 155, IV;

3 AS PROPOSTAS CONSTITUCIONAIS DE ALTERAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO RELATIVA AO CONSUMO E OS RISCOS PARA O FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO

3.1 A origem do Federalismo e o modelo norte-americano

Antes de adentrar em sua gênese e em seu primeiro modelo, como forma de Estado, é preciso compreender o que se almeja abordar com o termo *Federalismo*. Preliminarmente, cabe destacar que o citado termo apresenta significação polissêmica, conforme identificado no *Dicionário de Política*, segundo a qual “na Cultura política, o termo *Federalismo* é usado para designar dois objetos diferentes. Numa primeira acepção clara, mas delimitada, designa a teoria do Estado federal. Numa segunda acepção, um tanto obscura, se refere a uma visão global da sociedade”³⁴⁴. Primando pelo segundo significado em detrimento do primeiro, Norberto Bobbio³⁴⁵ refere-se ao Federalismo como modelo constitucional de formação do Estado, dotado de características próprias, que o distinguem dos outros tipos de Estado:

Se o primeiro significado não é controvertido, porque se baseia na teoria do Estado federal, modelo constitucional que foi objeto de numerosos estudos, que ilustraram em seus aspectos fundamentais sua estrutura e seu funcionamento, ele é sem dúvida redutivo. De fato, de um lado o conhecimento de um Estado não é completo, se não se tomam em consideração as características da sociedade, que permitem manter e fazer funcionar as instituições políticas. Portanto, se o Estado federal é um Estado dotado de características próprias, que o distinguem dos outros tipos de Estado, devemos conjecturar que tenham algum caráter federal os comportamentos daqueles que vivem nesse Estado. De outro lado, devemos relevar a presença de comportamentos federalistas também fora dos Estados federais: na Europa, durante os séculos XIX e XX, inicialmente indivíduos isolados, em seguida verdadeiros movimentos organizados utilizaram os princípios federalistas para definir suas atitudes políticas.

Estas duas observações parecem indicar a superioridade do segundo modo de conceber o Federalismo, isto é, entendido como uma doutrina social de caráter global como o liberalismo ou o socialismo, que não se reduz, portanto, ao aspecto institucional, mas comporta uma atitude autônoma para com os valores, a sociedade, o curso da história e assim por diante. Para este segundo significado o ponto de referência obrigatório é a utopia de Proudhon, que, porém, embora tenha dado sob certos aspectos uma contribuição efetiva à teoria do Federalismo, não baseando a sua concepção numa definição científica da estrutura social e deixando historicamente indeterminado seu projeto federalista, não soube dar uma definição satisfatória.

³⁴⁴ BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. *Dicionário de Política*. 11ª ed. Tradução Carmen C. Varriale, Gaetano Lo Mónaco e outros. Brasília: Universidade de Brasília, 1989, p. 475.

³⁴⁵ *Ibidem*, p. 475.

Diversamente da acepção perfilhada por Norberto Bobbio, adota-se a significação do termo Federalismo como “*preferência ou tendência de formação estatal*”³⁴⁶, compreendida como o estudo da gênese, dos elementos e das características dos Estados federados, própria da Teoria do Estado Federal, inclusive de seus traços distintivos em relação às demais coletividades territoriais, e passa-se a análise de sua origem histórica.

O Federalismo, como forma de Estado, nasce a partir da evolução do Estado Moderno, impregnada pelas ideias iluministas de Charles-Louis Montesquieu que, em sua obra “Do Espírito das Leis”, de 1748, no Livro XI, aborda a *Teoria da Separação dos Poderes do Estado*, para quem o regime democrático somente poderia conviver com um território de grandes dimensões sob a ótica de uma república federativa. Segundo o filósofo francês³⁴⁷:

Se uma república é pequena, ela é destruída por uma força estrangeira, se é grande, destrói-se por um vício interno.

Esse duplo inconveniente contamina igualmente as democracias e as aristocracias, sejam elas boas ou más. O mal está na própria coisa: nada há que possa remediar.

Assim, há grandes indícios de que os homens teriam sido obrigados a viver sempre sob o governo de um só, se não tivessem imaginado um tipo de constituição que possui todas as vantagens, internas de governo republicano a força externa de monarquia. Refiro-me à república federativa.

Esta forma de governo é uma convenção pela qual vários Corpos políticos consentem em tornar-se cidadãos de um Estado maior que querem formar. É uma sociedade de sociedades, que dela fazem uma nova, que pode ser aumentada pela união de novos associados.

O Federalismo surge concomitantemente com a noção de Federação e de Estado Federal. Em virtude desse fato, não é incomum a doutrina se utilizar das expressões *Federalismo* e *Federação* como se sinônimas fossem, razão pela qual cumpre apresentar a distinção entre os termos proposta por José Alfredo de Oliveira Baracho³⁴⁸:

(...) tem-se distinguido federalismo e federação, apesar de certa parte da doutrina entender que essa distinção constitui dois aspectos diferentes do mesmo fenômeno. O termo federalismo, em uma primeira perspectiva, vincula-se as idéias, valores e concepções do mundo, que exprime filosofia compreensiva da adversidade na unidade. A federação é entendida como forma de aplicação direta do federalismo, objetivando incorporar as unidades autônomas ao exercício de um governo central,

³⁴⁶ Ao tratar do Federalismo, Marcos César Gonçalves de Oliveira o caracteriza por esta expressão. OLIVEIRA, Marcos César Gonçalves de. *O Federalismo e a Função Social dos Bens Públicos sob a Ótica do Interesse Local*. 2010. Dissertação (Mestrado em Direito, Relações Internacionais e Desenvolvimento) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de Goiânia – PUC/GO, Goiânia, p. 17.

³⁴⁷ MONTESQUIEU, Charles-Louis *apud* RAMOS, Dircêo Torrecilhas. *Federalismo Assimétrico*. São Paulo: Plêiade, 1998, p. 42.

³⁴⁸ BARACHO, José Alfredo de Oliveira. A cláusula federativa e a proteção da forma de Estado na Constituição de 1988. *Revista de Direito Administrativo*, v. 202. Rio de Janeiro: Renovar, out./dez. 1995, p. 50.

sob bases constitucionais rigorosas. Vincula-se, também, o federalismo ao pluralismo, bem como à idéia de descentralização.

A ideia de descentralização, através da distribuição de poder entre os entes, é delineada por Uadi Lammêgo Bulos³⁴⁹ para quem “*é a federação, portanto, uma genuína técnica de distribuição do poder, destinada em coordenar competências constitucionais das pessoas políticas de Direito Público Interno*”. Com orientação idêntica, Celso Ribeiro Bastos³⁵⁰ afirma que a Federação é “*a forma de Estado pela qual se objetiva distribuir o poder, ao preservar a autonomia dos entes políticos que a compõem*”.

Assim, as formas e os tipos de Estado repousam nas noções de “centralização” e de “descentralização” quanto ao modelo de organização territorial, política, administrativa e financeira, institucionalizado pela imposição dos respectivos Diplomas Fundamentais. Assim, em virtude da singularidade com a qual cada Estado se organiza internamente, não é uma tarefa simples classificá-lo em categorias estanques e tal dificuldade foi bem observada pela Ministra Cármen Lúcia Antunes Rocha³⁵¹, em sua obra:

A própria classificação das formas de Estado passa, atualmente, por uma profunda mudança. Os modelos oferecidos pela doutrina constitucional não guardam correspondência exata com o que os povos estão buscando viver, e não dispõe ela, ainda, de formas mais coerentes com o que se experimenta. Os paradigmas que se têm catalogado são inexatos para o que os sistemas constitucionais oferecem e, principalmente, para o que os povos querem experimentar segundo uma base jurídica nova e que ainda não se sedimentou propostas definitivas.

A concepção de Estado Unitário foi aos poucos perdendo sua qualidade quase que exclusivamente centralizadora e passou a incorporar características descentralizadoras, própria de um Estado Federal. Com propriedades tão distintas e paradoxais, surge uma forma estatal híbrida denominada Estado Regional. Esta versão intermediária de Estado é desenvolvida por Raul Machado Horta³⁵², segundo a qual:

O Estado Unitário acha-se submetido a um processo de renovação estrutural, que decorre da ampliação do grau de descentralização, para alcançar as formas mais avançadas do regionalismo. O Estado Unitário com descentralização regional, como

³⁴⁹ BULOS, Uadi Lammêgo. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 722.

³⁵⁰ BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito constitucional: de acordo com a Constituição de 1988*. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 145.

³⁵¹ ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. *República e Federação do Brasil*. Belo Horizonte: Del Rey, 1997, p. 169.

³⁵² HORTA, Raul Machado. *Direito Constitucional*. Belo Horizonte: Del Rey, 2002, p. 305.

ele se encontra organizado na Constituição da República Italiana de 1947, e na Constituição da Espanha Monárquica de 1978, representa o ensaio de nova forma estatal – o Estado Regional –, tipo intermediário, que se localiza nas fronteiras do Estado Unitário e do Estado Federal.

Com o fim da Guerra de Independência, é instaurada a Convenção de Filadélfia, para a elaboração da Constituição Americana de 1787, que passa a enxergar o Estado Federal em sua acepção moderna, como expressão do Direito Constitucional³⁵³. Isso porque, segundo Bernard Schwartz³⁵⁴, os Estados Unidos se formaram “*mediante a união voluntária de treze soberanias autônomas, anteriormente vinculadas entre si pelos débeis laços da Confederação formada depois da Revolução*”. Não restam dúvidas de que o declínio da Confederação das Treze Colônias³⁵⁵ e a necessidade de um federalismo moderno reacenderam o embate entre aqueles que defendiam um governo central mais forte e os que propugnavam pela manutenção da autonomia local. Assim, buscando conciliar os anseios nacionais e subnacionais, restou estabelecido um poder central efetivo nas mãos de apenas um ente, dotado de soberania, com capacidade para tomar e implementar decisões a nível nacional, dentro de um espectro limitado de competências, bem como garantir a conservação de autodeterminação das ex-colônias inglesas, quanto às competências outorgadas pelo poder soberano, delimitado por um campo maior de atribuições de competências. De forma bastante elucidativa, pondera Maurine Morgan Pimentel Feitosa³⁵⁶:

No entanto, o insucesso da confederação levou à necessidade de seu aperfeiçoamento. Dessa forma, já em 1787, os representantes dos Estados reuniram-se por meio da Convenção de Filadélfia para procederem à revisão dos ‘Artigos da Confederação’. Passou-se, então, de uma confederação a uma federação, na qual os entes transferiram a sua soberania ao ente político central, mas conservaram sua autonomia. Cumpre esclarecer que o termo soberania designa o poder de autodeterminação plena, não estando condicionado a nenhum outro poder, eterno ou interno. A expressão autonomia, por sua vez, significa a capacidade de autodeterminação dentro do círculo de competências traçado pelo poder soberano. Ou seja, a formação do Estado Federal americano implicou que apenas o ente central fosse dotado de soberania, a partir da união de Estados autônomos, que se reuniram

³⁵³ SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 37ª ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 101.

³⁵⁴ SCHWARTZ, Bernard. *Direito Constitucional Americano*. Tradução Carlos Neyfeld. Rio de Janeiro: Forense, 1966, p. 45.

³⁵⁵ Correspondiam as Treze Colônias da Confederação: Massachusetts, Rhode Island, Connecticut, Nova Hampshire, Nova Jérsei, Nova Iorque, Pensilvânia, Delaware, Virgínia, Maryland, Carolina do Norte, Carolina do Sul e Geórgia.

³⁵⁶ FEITOSA, Maurine Morgan Pimentel. *O conflito de competência entre o ICMS e o ISS: um estudo de casos na Era da Internet*. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 24.

em prol de interesses comuns, no que se convencionou chamar de ‘federalismo por agregação’ ou ‘federalismo centrípeto’.

Na realidade Norte-Americana, o Federalismo sofreu modificações ao longo do tempo; no início, os Estados Unidos experimentaram o denominado Federalismo Dualista (*Dual Federalism*), no qual os poderes do Governo Federal eram enumerados e limitados pela Constituição, cabendo aos Estados as competências e atribuições residuais, não outorgadas expressa e taxativamente ao Governo Central. Perceba que há uma zona de justaposição entre os ordenamentos do ente central e dos periféricos, já que ambos os governos (federal e estadual) atuam simultaneamente, sobre o mesmo território e pessoas, nos limites de suas respectivas atribuições de competência³⁵⁷.

Com efeito, o Federalismo Dualista foi perdendo força, seja pelos embates travados na Suprema Corte, seja pela queda da Bolsa de Valores de 1929³⁵⁸, exsurgindo a necessidade de que o Governo Central pudesse atuar nas esferas de soberania do estado nas hipóteses de existência de interesse nacional. Nesse contexto, o Presidente Franklin Roosevelt promove a implementação da política do *New Deal* e dá espaço ao denominado Novo Federalismo (*New Federalism*), sob a proteção da “Cláusula do Bem-Estar Geral”. Para a sua concretização, era permitida ao Governo central a ampliação de sua competência para impor tributos com fins regulatórios, com larga margem de discricionariedade na aplicação de recursos públicos. Analisando o modelo cooperativo do Novo Federalismo, assevera Janice Helena Ferreri Morbidelli³⁵⁹:

Todavia, com o passar dos anos, o Federalismo clássico, intra-estadual, interno ou dualista, inaugurado em 1787, passou a sofrer transformações em seu conceito ortodoxo. As pressões políticas, os confrontos e conflitos gerados pelas crises do Estado, as injunções sócio-econômicas, a revolução industrial e tecnológica não suportaram a ortodoxia do sistema. O desenvolvimento nessa direção culminou com o aumento das atribuições da União, a qual, concomitantemente, foi ganhando relevância. Esse fato marcou a evolução do federalismo americano, fazendo surgir a expressão *new federalism*, para superar o conceito anterior de *dual federalism*, com sua original distribuição de autoridade entre a União e os Estados-membros.

³⁵⁷ A expressão “atribuição de competência” dispensa um rigor técnico mais acentuado do que o uso do termo “repartição de competência”. Afinal, para Luís Cesar Souza de Queiroz, se a competência já surge demarcada pelo Constituinte, não há uma repartição em si, mas uma verdadeira atribuição. QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Imposto sobre a renda: o conceito constitucional de renda e a recente visão do STF. In: QUEIROZ, Luís Cesar Souza de; GOMES, Marcus Lívio (Org.). *Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2015, p. 245-246.

³⁵⁸ Crise conhecida como a *Grande Depressão* ou *Crash*.

³⁵⁹ MORBIDELLI, Janice Helena Ferreri. *Um Novo Pacto Federativo para o Brasil*. São Paulo: Celso Bastos, 1999, p. 28.

Todavia, o modelo cooperativo do Novo Federalismo, assentado na “Cláusula do Bem-Estar Geral”, apoiava-se em uma pesada política de repasses e subvenções do Governo Central aos entes periféricos, acarretando como efeito colateral uma perigosa dependência financeira destes com aquele, o que ocasionou o “*entorpecimento da vontade local – ministrada em doses fartas sob o invólucro do Federalismo cooperativo*”³⁶⁰. A Constituição dos Estados Unidos da América de 1787 parece apontar para o fato de que, no Federalismo Norte-Americano, há predominância do Governo Central em relação aos Governos dos Estados³⁶¹. Inclusive, o exercício válido do Poder Federal torna ineficaz o exercício dos poderes dos Estados, quando incompatíveis, como bem assenta Bernard Schwartz³⁶²:

O federalismo, nos Estados Unidos, caracteriza-se agora pelo predomínio da autoridade federal. O sistema social e econômico americano tem estado sujeito cada vez mais à regulamentação e ao controle por Washington. O poder do Governo nacional sobre o comércio é interpretado de modo a sujeitar até mesmo empreendimentos com somente efeito remoto sobre a economia nacional a minuciosas normas federais. E, à medida que a autoridade da Nação a este respeito cresceu, a dos estados sofreu correspondente decréscimo, pois a ação estadual, no sistema americano, é barrada quando é validamente exercido o poder federal incompatível com ela.

Em sentido semelhante, Augusto Zimmermann³⁶³:

Apoiando-se nos recursos financeiros superiores do governo central, o federalismo cooperativo tem sido uma expressão da crescente concentração do poder de Washington. Afinal, não se poderia negar que as subvenções federais para despesas administrativas estaduais aumentam o controle da União sobre os Estados. E, assim, um antigo e sábio ditado popular, ‘quem paga a conta escolhe o prato’, contém um inquestionável elemento de verdade em relação a este tipo de cooperação federal. Bernard Schwartz indica que ‘o federalismo nos Estados Unidos não é mais controlado pelo conceito de igualdade entre os Estados e a Nação’, porque ‘o

³⁶⁰ LOBO, Rogério Leite. *Federalismo Fiscal Brasileiro: Discriminação das Rendas Tributárias e Centralidade Normativa*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 17.

³⁶¹ Vide, por exemplo, o Artigo VI da Constituição Americana, segundo o qual “*Todas as dívidas e compromissos contraídos antes da adoção desta Constituição serão tão válidos contra os Estados Unidos sob o regime desta Constituição, como o eram durante a Confederação. Esta Constituição e as leis complementares e todos os tratados já celebrados ou por celebrar sob a autoridade dos Estados Unidos constituirão a lei suprema do país; os juizes de todos os Estados serão sujeitos a ela, ficando sem efeito qualquer disposição em contrário na Constituição ou nas leis de qualquer dos Estados. Os Senadores e Representantes acima mencionados, os membros das legislaturas dos diversos Estados, e todos os funcionários do Poder Executivo e do Judiciário, tanto dos Estados Unidos como dos diferentes Estados, obrigam-se-ão por juramento ou declaração a defender esta Constituição. Nenhum requisito religioso poderá ser erigido como condição para a nomeação para cargo público*”. **(tradução e grifos nossos)**

³⁶² SCHWARTZ, Bernard. *O Federalismo Norte-Americano Atual: Uma Visão Contemporânea*. Tradução Elcio Cerqueira. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1984, p. 74.

³⁶³ ZIMMERMANN, Augusto. *Teoria Geral do Federalismo Democrático*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1999, p. 281.

equilíbrio entre o poder estadual e o poder nacional foi completamente alterado. Cada vez mais, o sistema americano foi sendo caracterizado pela supremacia do Governo de Washington.

As lideranças governamentais e as autoridades judiciárias têm buscado resgatar um modelo de Federalismo mais igualitário, na tentativa de reverter o quadro de sujeição econômica no qual os entes periféricos foram arremessados, em que pese tal sujeição se ancorar na incapacidade financeira que os Governos locais detêm em desempenhar todas as atribuições a que lhe foram outorgadas constitucionalmente.

3.2 O Federalismo cooperativo do modelo alemão

Historicamente, a Alemanha praticou todos os gêneros de confederações até se transformar em um Estado Federal³⁶⁴. Todavia, o Federalismo cooperativo alemão, em contraposição ao modelo norte-americano, nasce a partir da experiência pós-guerra, com a promulgação da Lei Fundamental de 1949, na tentativa de extirpar todas as externalidades negativas proporcionadas pelo nazismo autoritário de Adolf Hitler³⁶⁵. Ocorre que, inicialmente, a citada Lei Fundamental de 1949 desconsiderou as individualidades regionais na divisão territorial interna, relegando a segundo plano as vontades locais em detrimento dos anseios das “potências ocupantes” do pós-guerra. É nesse contexto que surge o Conselho Federal, órgão deliberativo cuja finalidade era dar voz às individualidades regionais relegadas, conforme aponta Konrad Hesse³⁶⁶:

Essas condições da estatalidade federal moderna conduziram a uma ampla unitarização material do estado federal constituído pela Lei Fundamental. As

³⁶⁴ Para José Alfredo de Oliveira Baracho, “a Alemanha conheceu e praticou todos os gêneros de confederações, desde as mais primitivas até o Império Federativo, passando por escalas intermediárias. As ligas das cidades, sendo a mais célebre a Liga Hanseática da Idade Média, é um dos exemplos mais notáveis; as federações entre pequenos principados; a verdadeira Confederação de Estados de 1815 a 1866, enfim de 1866 a 1870, o Estado Federal propriamente dito”. BARACHO, José Alfredo de Oliveira. *Teoria Geral do Federalismo*. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 165.

³⁶⁵ Segundo Aspásia Camargo, havia uma necessidade de que surgisse “uma democracia moderna que livrasse a Alemanha do peso da experiência autoritária e centralista do nazismo de Hitler”. CAMARGO, Aspásia. Federalismo cooperativo e princípio da subsidiariedade: notas sobre a experiência recente no Brasil e na Alemanha. In: *Federalismo no Brasil e na Alemanha*. São Paulo: Fundação Konrad-Adenauer, 2001, p. 81.

³⁶⁶ HESSE, Konrad. *Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha*. 20ª ed. Tradução de Dr. Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998, p. 183.

iniciativas e a influência da federação aumentaram consideravelmente não só nas áreas da legislação, mas também naquelas do poder executivo e judicial. Mesmo lá onde aos estados ainda restou a possibilidade de configuração própria, encontra-se uma ampla autocoordenação da federação e estados, nomeadamente, porém, dos estados entre si, com o efeito de uma adaptação material da situação jurídico-estadual e de uma prática administrativa uniforme. Em instituições comunitárias dos estados, assim como da federação e dos estados, aparece uma tendência fortalecida para a cooperação. À perda da peculiaridade individual e da vida própria política nos estados corresponde, nisso, um aumento de peso daquele órgão pelo qual os estados tomam parte no poder federal: do Conselho Federal, no qual não se corporificam as forças políticas iguais, como no Parlamento Federal e Governo Federal, e no qual se faz valer o elemento especificamente administrativo nos estados. O que os estados perderam em possibilidade de configuração autônoma eles ganharam em influência sobre o estado-total.

Não é difícil perceber que o modelo alemão de Federalismo não estimulava a competição entre os estados e o Governo central como fazia a concepção federalista norte-americana, mas, ao contrário, propugnava pelo aspecto cooperativo, partindo de um pacto de compromisso entre todos os entes federativos, baseado sobretudo no Princípio da Subsidiariedade. Precisas são as anotações de Aspásia Camargo³⁶⁷:

O novo Federalismo democrático alemão, de inspiração social e religiosa, consubstanciou-se sob a hegemonia do Partido Democrata Cristão e de seu líder Konrad Adenauer, que teceram um modelo federativo inteiramente original, baseado na cooperação e no princípio de subsidiariedade. Já o dualismo americano foi calcado no regime presidencialista e na autonomia entre os poderes, tanto quanto na competição e autonomia dos estados. Esse Federalismo competitivo é muito diferente do Federalismo cooperativo alemão, baseado em mecanismos de integração e interpretação e no princípio da subsidiariedade.

O Princípio da Subsidiariedade revelava uma ordenação no sentido de que a atribuição de competência à comunidade menor poderia solucionar mais adequadamente os problemas e as necessidades locais, cabendo à coletividade mais vasta e elevada (Governo central) uma atuação complementar ou suplementar. Em outras palavras, o Governo central apenas atuaria quando o ente periférico fosse incapaz de, por si só, solucionar as demandas regionais e locais. Isso ocorre porque o modelo cooperativo faz surgir um sistema vertical de outorga de competências, sem ocorrer um total abandono de sua atribuição horizontal. Dessa forma, garante-se a autonomia dos entes regionais e locais e uma natural descentralização em relação

³⁶⁷ CAMARGO, Aspásia. Federalismo cooperativo e princípio da subsidiariedade: notas sobre a experiência recente no Brasil e na Alemanha. In: *Federalismo no Brasil e na Alemanha*. São Paulo: Fundação Konrad-Adenauer, 2001, p. 81.

ao exercício das funções do Estado (*lato sensu*). Nesse sentido, instigantes são as considerações de Silvia Faber Torres³⁶⁸:

A subsidiariedade, sob a análise desse aspecto jurídico-político em que se insere, vem contrabalançar a tendência natural de acúmulo de poder pelo centro, com o legitimar a intervenção das instâncias superiores somente quando as inferiores não puderem executar certas funções e, ainda assim, se concorrerem os pressupostos da necessidade e eficácia. Diz-se, então, que entre as conseqüências que logicamente defluem da aplicação política do princípio se destaca a descentralização, concebida como modo de potencializar a eficiência e a eficácia das medidas realizadas, pela maior proximidade daqueles a que são efetivamente dirigidas. Pode, dessa forma, finalmente, ser compreendida como um dos princípios básicos do Federalismo, cumprindo-lhe nortear a atribuição, a cada ente federativo, das competências que é capaz de executar eficazmente.

Por outro lado, denota-se um certo enfraquecimento do Princípio da Subsidiariedade, caracterizado pelo acúmulo no poder político e financeiro do ente central e uma acomodação dos entes periféricos. Por essa razão, dentro da estrutura federalista do Estado, impõe-se uma adequada compreensão e aplicação do princípio em voga, evitando-se que haja um desvio centrípeto do modelo cooperativo. Novamente, colacionam-se as palavras de Silvia Faber Torres³⁶⁹:

De fato, o Federalismo cooperativo adequadamente considerado compreende uma cooperação subsidiária – notando-se que a subsidiariedade implica, sobretudo, uma ajuda ao ente menor quanto às tarefas que ele não consegue realizar por si com eficácia – sem que, com isso, se enseje uma perda injustificada de competência dos Estado membros em benefício do ente central. Ao revés, fortalecem-se os entes regionais e locais, que obtêm maiores condições de prestar com eficácia os serviços públicos aos cidadãos, dilargam-se as manifestações de solidariedade e alcança-se, com maior eficiência, o objetivo maior do Estado, que é a realização do bem comum.

Não é à toa que as dificuldades enfrentadas atualmente pela Federação alemã, no que tange ao inter-relacionamento entre as esferas de governo, foram observadas por Raymundo Juliano Feitosa³⁷⁰:

1. que não é suficiente para delinear e dar substantividade à atividade financeira inseri-la em algumas disposições, com caráter constitucional, que concedam determinadas

³⁶⁸ TORRES, Silvia Faber. *O Princípio da Subsidiariedade no Direito Público Contemporâneo*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 214.

³⁶⁹ TORRES, Silvia Faber. *Op. Cit.*, p. 225-226.

³⁷⁰ FEITOSA, Raymundo Juliano. A Constituição Financeira como Questão Crucial do Direito Constitucional. In: *Revista de Direito Tributário nº 80*. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 129-130.

competências, uma vez que a concreção vem dada pelas disponibilidades de fontes de financiamento;

2. que a própria dinâmica do desenvolvimento do Estado – a distribuição da força entre os diversos estados-membros – põe em constantes confrontações as relações entre as distintas partes da Federação, o que obriga a acomodações e arranjos institucionais que, em consequência, demandam mudanças significativas;

3. por último, fica evidente que a solução adotada, isto é, a distribuição em função de figuras impositivas – o modelo alemão – não é de todo satisfatória e revela principalmente um fato de dificuldade nos casos de reforma tributária.

Em que pese as diferenças conceituais e históricas, há certas similitudes entre os modelos americano e alemão sob a ótica da dependência econômica dos estados em relação ao Governo central quanto aos repasses verticais, revelando uma crise de dinâmica centrípeta³⁷¹, de modo que o enfraquecimento dos entes locais seria derivado da globalização, já que tal fenômeno não resguarda a integridade das peculiaridades socioculturais. De todo modo, a Federação alemã já vem tomando providências em sua política fiscal no que tange ao controle de suas bases tributárias e na estipulação de alíquotas pelos entes subnacionais, como bem alude Dietmar Wellisch³⁷²:

Therefore, the task of strengthening the tax autonomy of local governments has high priority in Germany and in other EU countries. In this regard, it is important not only that local governments can freely choose the tax base; it is equally important that they are not restricted in setting their desired tax rates once the tax bases are chosen.

Esta guinada alemã, em direção ao fortalecimento financeiro dos governos locais, restou observada por Marcos Ribeiro de Moraes³⁷³, cujo estudo sobre o tema ora se transcreve:

De qualquer maneira, já existe um movimento de mudança das regras a configurar as relações financeiras intergovernamentais alemãs. Tal processo já foi denotado em duas direções. Primeiro, os governos locais têm sido objeto preferencial de no que se refere à reestruturação da divisão de receitas entre as jurisdições governamentais; nos últimos anos, as comunidades aumentaram sua inserção no compartilhamento direto dos principais impostos. Em segundo lugar, o Tribunal Constitucional Federal julgou procedentes as reclamações daqueles antigos Estados que se sentem lesados com o atual esquema de transferências compensatórias intergovernamentais.”

³⁷¹ Os poderes e as competências são concentrados no Governo central, cujas receitas arrecadadas nele também se concentram.

³⁷² “Portanto, a busca pelo fortalecimento da autonomia tributária dos governos locais assume grande prioridade na Alemanha e nos outros países da União Europeia. A este respeito, é importante que não apenas os governos locais possam escolher livremente as bases tributárias; é igualmente importante que não sofram restrições na estipulação das alíquotas desejadas, uma vez escolhidas as bases de incidência dos tributos” (tradução nossa). WELLISCH, Dietmar. *Theory of Public Finance in a Federal State*. Cambridge: Cambridge University Press, 2000, p. 195.

³⁷³ MORAES, Marcos Ribeiro de. *As Relações Intergovernamentais na República Federal da Alemanha*. São Paulo: Fundação Konrad-Adenauer, 2001, p. 295.

De toda forma, é imperioso esclarecer que a existência de uma crise de dinâmica centrípeta, com relação a certa concentração de competências e poderes nas mãos do Governo central, não é o suficiente para comprometer o modelo cooperativo de Federalismo como forma de Estado.

3.3 O Surgimento do Federalismo e sua Evolução no Contexto Brasileiro

No período imperial, já se vislumbrava uma certa crítica ao Estado Monárquico Unitarista no qual se encontrava imerso o Brasil Colônia. Em que pese a afirmação de Paulo Bonavides³⁷⁴ no sentido de que “*a história política do Brasil, desde os primórdios da nossa colonização, gravita em redor de dois polos distintos: o unitarismo, sinônimo de centralização, autoritarismo e opressão; e o federalismo, sinônimo de descentralização, liberdade e autonomia*”, não se deve conduzir a tal generalização, já que a convivência entre o poder da Coroa Portuguesa (poder central) e o das Câmaras Municipais (poder local) já apontava a essência de traços federativos.

Com efeito, em 7 de setembro de 1822, o Brasil proclamou sua independência em relação a Portugal e, em razão disso, a nação brasileira recém-independente começou a lidar com a necessidade de uma nova estruturação de sua unidade nacional. Foi nesse contexto que exurgiu dois movimentos opostos liderados por José Bonifácio e Gonçalves Ledo. Enquanto José Bonifácio ansiava por um governo forte e centralizador, Gonçalves Ledo saía em defesa de uma monarquia constitucional representativa, cuja condução do Brasil seria protagonizada pelo Parlamento, com a descentralização administrativa e a implementação de autonomia às províncias³⁷⁵. Ao fim e ao cabo, as ideias de José Bonifácio restaram vencedoras, ocorrendo, em 1 dezembro de 1822, a coroação de Dom Pedro I como Imperador e Defensor Perpétuo do Brasil.

³⁷⁴ BONAVIDES, Paulo. *Política e Constituição – Os Caminhos da Democracia*. Rio de Janeiro: Forense, 1985, p. 395.

³⁷⁵ CUNHA, Paulo Ferreira da. *Raízes da República – Introdução Histórica ao Direito Constitucional*. Coimbra, Almedina, 2006, p. 260.

O atendimento aos anseios por um governo forte e centralizador não anulou as investidas dos defensores dos ideais federalistas que, em oportunidades anteriores e posteriores à independência do Brasil, defenderam tal movimento em prol da descentralização³⁷⁶.

Sob a inspiração da Constituição Francesa de 1814, Dom Pedro I outorga a Constituição Imperial de 1824 e consagra o Estado Unitário, de modo que o território é dividido em vinte províncias, dirigidas por presidentes designados pelo Imperador e subordinadas ao seu poder central. Assim, toda aparelhagem estatal era conduzida pelo monarca, no exercício dos poderes Moderador e Executivo.

Somente em 7 de abril de 1831, inicia-se um novo movimento federalista em virtude da abdicação de Dom Pedro I à Coroa e da implementação do período regencial³⁷⁷, já que seu filho, Pedro de Alcântara, futuramente chamado de Dom Pedro II, ainda era muito jovem para assumir o poder. Pouco mais de três anos após a abdicação, a Regência Permanente Trina editou o Ato Adicional de 1834 (Lei nº 16 de agosto de 1834) que, além de criar um poder legislativo provincial³⁷⁸, permitiu que cada Assembleia Legislativa Provincial legislasse acerca de assuntos de interesses regionais. Sobre o tema, alude Aureliano Cândido Tavares Bastos³⁷⁹:

Não foi o Ato Adicional, não, um pensamento desconexo e isolado na história do nosso desenvolvimento político (...). Inspirou-o a democracia. Ele aboliu o Conselho de Estado, ninho dos retrógrados auxiliares de D. Pedro; decretou uma regência nomeada pelo povo e permitiu que nossa pátria ensaiasse o governo eletivo durante um grande número de anos: fez mais, criou o poder legislativo provincial. Não é lícito menosprezar obra semelhante.

A conquista descentralizadora, de viés federalista, não durou muito tempo, sendo derrubada pela Lei nº 105 de 12 de maio de 1840³⁸⁰, denominada Lei de Interpretação, editada

³⁷⁶ Entre essas oportunidades, podem ser citadas a Inconfidência Mineira de 1789, a Confederação do Equador de 1824 e a Revolução Farroupilha de 1835 a 1845. CUNHA, Paulo Ferreira da. *Op. cit.*, p. 269.

³⁷⁷ O período regencial compreendeu o decênio de 1831 a 1840, sucedendo-se, durante esta década, quatro regências: a Provisória Trina, a Permanente Trina, a Una de Feijó e a Una de Araújo Lima.

³⁷⁸ “Art. 1º. O direito reconhecido e garantido pelo art. 71 da Constituição será exercitado pelas Camaras dos Districtos e pelas Assembléas, que, substituindo os Conselhos Geraes, se estabelecerão em todas as Provincias com o titulo de Assembléas Legislativas Provincias”. BRASIL. Lei nº 16 de 12 de agosto de 1834. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lim/LIM16.htm. Acessado em 15/08/2019, às 19:52.

³⁷⁹ BASTOS, Aureliano Cândido Tavares *apud* OLIVEIRA, Marcos César Gonçalves de. *Op. cit.*, p. 41.

³⁸⁰ “Art. 2º. A faculdade de crear, e supprimir Empregos Municipaes, e Provinciaes, concedida ás Assembléas de Provincia pelo § 7º do art. 10 do Acto Adicional, sómente diz respeito ao numero dos mesmos Empregos, sem alteração da sua natureza, e atribuições, quando forem estabelecidos por Leis Geraes relativas a objectos sobre os quaes não podem legislar as referidas Assembléas”.

no fim da Regência Una de Araújo Lima, restabelecendo a centralidade nas mãos da Coroa e limitando a autonomia das províncias. Ocorre que, em 3 de dezembro de 1870, o “Manifesto de Itu” é publicado pelo Partido Republicano, cujas ideias fixadas naquele documento serviram de base para a consolidação da República brasileira e podem ser encontradas na obra de Augusto Zimmermann³⁸¹, segundo a qual:

(...) A autonomia das Províncias é, para nós, mais do que um interesse imposto pela solidariedade dos direitos e das relações provinciais, é princípio cardeal e solene que inscrevemos na nossa bandeira. O regime da federação, baseado, portanto, na independência recíproca das Províncias, elevando-se à categoria de Estados próprios, unicamente ligados pelo vínculo da mesma nacionalidade e da solidariedade dos grandes interesses da representação e da defesa exterior, é aquele que adotamos no nosso programa como sendo o único capaz de manter a comunhão da família brasileira.

Com o paulatino declínio do Império, como era de se esperar, os ideais republicanos ultrapassaram as barreiras do Partido e ganharam a adesão de alguns monarquistas que conciliavam a existência de federalismo, sem que se abandonasse o princípio monárquico³⁸². Dentre os adeptos, encontravam-se Joaquim Nabuco e Rui Barbosa.

É nesse sentido que, tomando por base o exemplo Norte-Americano e sua vasta extensão territorial, Rui Barbosa apontava as diferenças regionais e defendia a existência de um sistema descentralizado, capaz de atender as necessidades locais. Nessa linha, pondera o jurista baiano³⁸³:

Num Estado como o Brasil, com uma superfície cuja vastidão compreende mais de oito milhões e trezentos mil quilômetros quadrados, um mundo completo no âmbito das suas fronteiras, com todas as zonas, todos os climas, todas as constituições geológicas, todos os relevos de solo, uma natureza adaptável a todos os costumes, a todas as fases da civilização, a todos os ramos da actividade humana, um meio físico e um meio moral variáveis na mais indefinida escala, - o regime da administração local necessita de variar também ilimitadamente, segundo esses acidentes incalculavelmente múltiplos, heterogêneos, opostos, como uma espécie de liga plástica, amoldável a todas essas divergências naturais e sociais num povo esparso em

“Art. 3º. O § 11 do mesmo art. 10 sómente comprehende aquelles Empregados Provinciaes, cujas funcções são relativas a objectos sobre os quaes podem legislar as Assembléas Legislativas de Provincia, e por maneira nenhuma aquelles que são creados por Leis Geraes relativas a objectos da competencia do Poder Legislativo Geral”. BRASIL. Lei nº 105 de 12 de maio de 1840. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lim/LIM105.htm. Acessado em 15/08/2019, às 20:50.

³⁸¹ Manifesto do Partido Republicano, Itu, 3 de dezembro de 1870. ZIMMERMANN, Augusto. Op. cit., p. 364.

³⁸² CARVALHO, José Murillo de. *Pontos e Bordados – Escritos de História e Política*. Belo Horizonte: Editora UFMG, 1998, p. 172.

³⁸³ BARBOSA, Rui *apud* OLIVEIRA, Marcos César Gonçalves de. Op. cit., p. 43.

território apenas inferior ao Império britânico, à Rússia, à China e à República americana.

Finalmente, por meio do Decreto nº 1, de 15 de novembro de 1889, é proclamada a República Federativa no Brasil, de caráter nitidamente centrífugo, com a derrocada do Estado Unitário e a ascensão das Províncias locais, reunidas pelo laço da Federação³⁸⁴. A nova configuração do Estado brasileiro, completamente diversa da anterior, não levou a uma quebra da unidade nacional, com potencialidade de rompimento dos estados membros; ao contrário, a manutenção da unidade tinha por objetivo preservar a própria diversidade. Na esteira de Francisco Pedro Jucá³⁸⁵, “*a adoção do federalismo, mesmo centrífugo na origem como sustenta a maioria dos estudiosos, foi opção importante para manutenção da unidade nacional, pois, de alguma forma, construiu a unidade pela preservação das diversidades*”.

É interessante observar que cada Estado, no exercício de sua legítima soberania, poderia eleger seus corpos deliberantes e seus Governos locais³⁸⁶. Perceba que, ao invés do termo “autonomia”, é utilizado o termo “soberania”, o que demonstra que o Decreto nº 1, de 15 de novembro de 1889, teve como premissa o Federalismo Dualista Norte-Americano, atribuindo igualdade jurídica entre todos os Estados-membros e denotando um perfil completamente descentralizador de Estado Federal.

Em 24 de fevereiro de 1891, é promulgada a Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, cujo sistema federativo adotado era quase que idêntico ao modelo praticado na Constituição dos Estados Unidos de 1787. Criticando a absorção do sistema norte-americano, sem adaptar às singularidades do Brasil, discorre Júlio de Castilhos³⁸⁷:

Por circunstâncias peculiares, que não se dão no Brasil, na América do Norte o movimento partiu dos Estados para o Centro. Eram os Estados que tinham demasia força e, portanto, tornava-se necessário proteger a União. Mas aqui se dá o contrário; aqui é preciso proteger os Estados contra a absorção central. Esta diferença é capital e, a meu ver, tem sido, por assim dizer, a causa pela qual se hão de equivocado alguns

³⁸⁴ “Art. 2º. As Províncias do Brasil, reunidas pelo laço da Federação, ficam constituindo os Estados Unidos do Brasil”. BRASIL. Decreto nº 1, de 15 de novembro de 1889. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1851-1899/D0001.htm. Acessado em 15/08/2019, às 23:58.

³⁸⁵ JUCÁ, Francisco Pedro. Reflexões sobre o Federalismo brasileiro. *Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política*, Ano 5, nº 2. São Paulo: out.-dez 1997, p. 197.

³⁸⁶ “Art. 3º. Cada um desses Estados, no exercício de sua legítima soberania, decretará oportunamente a sua constituição definitiva, elegendo os seus corpos deliberantes e os seus Governos locais”. BRASIL. Decreto nº 1, de 15 de novembro de 1889. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1851-1899/D0001.htm. Acessado em 15/08/2019, às 23:58.

³⁸⁷ CASTILHOS, Júlio *apud* ZIMMERMANN, Augusto. Op. cit., p. 298.

dos nossos mais distintos colegas, que querem identificar a situação do Brasil com a dos Estados Unidos da América do Norte, quando as condições são inteiramente diversas.

A Constituição de 1891, com suas posteriores emendas constitucionais, não só garantiu a tripartição dos poderes (Legislativo, Executivo e Judiciário), no plano horizontal, bem como, no plano vertical, consagrou a plena autonomia dos Estados-membros³⁸⁸ e, de certa forma, dos Municípios, ainda que não se atribuisse expressamente qualquer imposto à competência municipal, cuja matéria foi relegada à Constituição Estadual³⁸⁹, e consolidou limites para eventuais intervenções do poder central³⁹⁰. O condicionamento da autonomia municipal, no que tange ao seu peculiar interesse, à organização dos Estado-membros, foi objeto de crítica pela doutrina³⁹¹, restando aos Municípios um papel subalterno na República Federativa de 1891. Segundo Hely Lopes Meirelles³⁹²:

Durante os 40 anos em que vigorou a Constituição de 1891 não houve verdadeira autonomia municipal no Brasil. O hábito do centralismo, a opressão do coronelismo e a incultura do povo transformaram os Municípios em feudos de políticos truculentos, que desmandavam nos ‘seus’ distritos de influência, como se o Município fosse propriedade particular e o eleitorado um rebanho dócil em seu poder.

Embora a Constituição de 1891 tenha atribuído competência exclusiva à União³⁹³ e aos Estados-membros³⁹⁴ para a instituição de tributos, previu o Constituinte uma espécie de

³⁸⁸ Vide artigos 2º e 4º, ambos da Constituição de 1891. BRASIL. Constituição de 1891. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm. Acessado em 16/08/2019, às 00:31.

³⁸⁹ Vide artigos 6º, II, “f” e 68, ambos da Constituição de 1891. BRASIL. Constituição de 1891. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm. Acessado em 16/08/2019, às 00:31.

³⁹⁰ Vide artigo 6º da Constituição de 1891. BRASIL. Constituição de 1891. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm. Acessado em 16/08/2019, às 00:31.

³⁹¹ “Frequentemente distanciadas das capitais estaduais, empobrecidas e dominadas pela truculência dos coronéis, os Municípios foram totalmente esquecidos pelo sistema político da Primeira República. Promoveu-se o simples federalismo dual, nos moldes da teoria clássica, neste País com dimensões continentais e pouquíssima tradição de descentralização democrática. Em certo sentido, o Estado federal brasileiro nasceu muito mais com a aparência jurídica federativa do que propriamente através de sua realidade pragmática; donde a verdadeira Federação se faz com a implementação dos poderes efetivamente autônomos, aproximados e adaptados aos interesses e controle das respectivas comunidades”. ZIMMERMANN, Augusto. Op. cit., p. 306-307.

³⁹² MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito municipal brasileiro*. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 39-40.

³⁹³ Vide artigo 7º da Constituição de 1891. BRASIL. Constituição de 1891. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm. Acessado em 16/08/2019, às 00:31.

³⁹⁴ Vide artigo 9º da Constituição de 1891. BRASIL. Constituição de 1891. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm. Acessado em 16/08/2019, às 00:31.

competência residual³⁹⁵, cujo exercício podia se dar cumulativamente entre União e Estados-membros, com relação a outras fontes de receita que não estivessem discriminadas nos artigos 7º e 9º daquele Diploma Fundamental, tampouco incidissem sobre: a) o trânsito pelo território de um Estado, ou na passagem de um para outro; b) produtos de outros Estados da República ou estrangeiros; e c) os veículos de terra e água que os transportassem³⁹⁶.

3.3.1 A Constituição de 1934 e a Delimitação das Competências Tributárias Municipais

A ditadura imposta por Getúlio Dornelles Vargas reconfigurou o pacto federativo existente. Através do Decreto nº 19.398, de 11 de novembro de 1930³⁹⁷, o Congresso Nacional, as Assembleias Legislativas Estaduais e as Câmaras Municipais foram dissolvidas e o exercício dos poderes Executivo e Legislativo passou a se concentrar nas mãos do Governo Federal Provisório, de modo que interventores federais substituíram governantes estaduais em suas funções. Assim, os interventores atuavam como meros mandatários do poder central, desprovidos de legitimidade e autonomia. Todavia, em 1932, deflagrou-se a Revolução Constitucionalista, forçando a convocação e a instauração da Assembleia Constituinte, cujo trâmite legislativo transcorreu entre os dias 7 de maio a 9 de junho de 1933.

Em 16 de julho, restou promulgada a Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1934 representando um novo momento no Federalismo brasileiro, uma vez que o modelo dualista cedeu ao modelo cooperativo. Pela importância das considerações, cite-se novamente Augusto Zimmermann³⁹⁸:

Se a Nova Constituição manteve como forma de governo a República Federativa, o modelo político que inspirou os seus elaboradores produziu uma perigosa centralização, com o agigantamento dos poderes conferidos ao Governo Federal. As matérias de competência privativa da União foram extensivamente enumeradas e

³⁹⁵ Vide artigo 12 da Constituição de 1891. BRASIL. Constituição de 1891. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm. Acessado em 16/08/2019, às 00:31.

³⁹⁶ Vide artigo 11, nº 1º, da Constituição de 1891. BRASIL. Constituição de 1891. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm. Acessado em 16/08/2019, às 00:31.

³⁹⁷ BRASIL. Decreto nº 19.398, de 11 de novembro de 1930. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1930-1949/D19398impressao.htm. Acessado em 16/08/2019, às 01:55.

³⁹⁸ ZIMMERMANN, Augusto. Op. cit., p. 317

altamente ampliadas, quando comparadas à Carta de 1891. Admitia, todavia, alguns casos de legislação supletiva, concorrente ou complementar dos Estados-membros, a fim de atender às peculiaridades locais, suprimindo lacunas e deficiências da legislação federal.

Dentre todas as inovações, duas interessam ao presente estudo: a atribuição expressa de competência tributária aos Municípios para certas materialidades tributáveis³⁹⁹ e a previsão, no âmbito estadual, do Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC), cujo sucessor é o atual Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS)⁴⁰⁰.

Pouco mais de três anos da outorga da Constituição de 1934, Getúlio Vargas adotou um regime de intervenção permanente, dissolveu o Congresso e outorgou a Constituição de 1937, instituindo o chamado Estado Novo. O Estado Novo correspondia a um estado unitário, onde tudo estava subordinado e condicionado ao poder central. O enfraquecimento do regionalismo e o fortalecimento do estado unitário restaram evidenciados com o episódio conhecido como “Festa da Bandeira”⁴⁰¹, denotando que a existência de uma Federação era apenas no plano formal, sobretudo porque os Estados permaneceram submetidos à União – além da supressão da tributação sobre o consumo de combustíveis de motor de explosão no âmbito da competência estadual – bem como a incipiente autonomia dos Municípios restou extinta, com a exclusão do imposto cedular sobre a renda de imóveis rurais de sua competência.

³⁹⁹ Art. 13. Os Municípios serão organizados de forma que lhes fique assegurada a autonomia em tudo quanto respeite ao seu peculiar interesse; e especialmente:

§ 2º. Além daqueles de que participam, *ex vi* dos arts. 8º, § 2º, e 10, parágrafo único, e dos que lhes forem transferidos pelo Estado, pertencem aos Municípios: I - o imposto de licenças; II - os impostos predial e territorial urbanos, cobrado o primeiro sob a forma de décima ou de cédula de renda; III - o imposto sobre diversões públicas; IV - o imposto cedular sobre a renda de imóveis rurais; V - as taxas sobre serviços municipais. BRASIL. Constituição de 1934. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm. Acessado em 16/08/2019, às 02:26.

⁴⁰⁰ Art. 8º. Também compete privativamente aos Estados:

I - decretar impostos sobre:

e) vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive os industriais, ficando isenta a primeira operação do pequeno produtor, como tal definido na lei estadual; BRASIL. Constituição de 1934. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm. Acessado em 16/08/2019, às 02:26.

⁴⁰¹ A Festa da Bandeira consistiu no ato de cremação de todas as bandeiras estaduais.

3.3.2 Os Entraves da Constituição de 1946 e a Emenda Constitucional nº 18/1965

Em 1939, eclodiu a Segunda Guerra Mundial que se estendeu até 1945. O fim do conflito enfraqueceu o regime ditatorial brasileiro em virtude do movimento de busca pelas liberdades democráticas. Nesse contexto, em fevereiro de 1945, Getúlio Vargas promulgou a Lei Constitucional nº 9, alterando a Constituição de 1937 e convocando eleições. Ocorre que a desconfiança de prorrogação do estado de exceção levou os generais Goes Monteiro e Eurico Gaspar Dutra a liderar movimento que depôs Getúlio Vargas da presidência no dia 29 de outubro de 1945.

Assim, em 12 de novembro de 1945, a Lei Constitucional nº 13 conferiu ao Parlamento “poderes constitucionais” para a elaboração de uma nova Constituição, inspirada em ideais democráticos. A nova Constituição é promulgada em 18 de setembro de 1946, na qual é restabelecida a autonomia política dos Estados e a dos Municípios no tocante à administração de assuntos de seu “peculiar interesse”. A importância desta Carta Magna para os Municípios é identificada por Celso Ribeiro Bastos⁴⁰², para quem:

A Constituição de 46 foi sem dúvida a Constituição mais municipalista que tivemos. Foram muitos os constituintes que se bateram pela causa. Lembremos aqui, exemplificativamente, Ataliba Nogueira, grande combatedor do ideal municipalista. Procurou-se, enfim, dar uma competência certa e irrestringível ao Município centrada na idéia da autonomia em torno de seu peculiar interesse.

Inclusive, a Constituição de 1946 trouxe diversas limitações ao poder de tributar, como a previsão de que os tributos terão caráter pessoal e deverão respeitar a capacidade econômica dos contribuintes⁴⁰³, o surgimento dos princípios da legalidade e da anualidade do orçamento⁴⁰⁴. Ademais, houve alterações pontuais nas competências privativas dos entes federados, como a imposição tributária sobre lubrificantes, combustíveis, minerais e energia elétrica pela União⁴⁰⁵,

⁴⁰² BASTOS, Celso Ribeiro. Op. cit., p. 56.

⁴⁰³ Art. 202. Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.

⁴⁰⁴ Art. 141. A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, a segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes:
§ 34 - Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça; nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvada, porém, a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra. (Vide Emenda Constitucional nº 7, de 1964)

⁴⁰⁵ Art. 15. Compete à União decretar impostos sobre:

bem como o deslocamento da tributação da propriedade territorial rural para o mesmo ente, passando a tratar de um imposto de competência federal, a partir da Emenda Constitucional nº 10/1964⁴⁰⁶. Já a Emenda Constitucional nº 5/1961 inovou na competência tributária dos Estados, ao retirar a tributação da transmissão de propriedade imóvel *inter vivos* e das indústrias e profissões de suas mãos e entregar aos Municípios⁴⁰⁷.

Quanto à contribuição de melhoria e às taxas, a Carta Magna de 1946 estabeleceu a competência concorrente de todos os entes para a sua instituição⁴⁰⁸, bem como vedou que criassem preferências entre eles⁴⁰⁹ e estabelecessem diferença de bens, em razão de sua procedência⁴¹⁰. Por fim, de maneira indiscriminada, a Constituição de 1946, em seu artigo 30, inciso III, trouxe comando segundo o qual a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderiam cobrar “*quaisquer outras rendas que possam provir do exercício de suas atribuições e da utilização de seus bens e serviços*”. Tal norma, além de revelar conteúdo extremamente aberto, vai de encontro às limitações constitucionais ao poder de tributar, representando um verdadeiro *cheque em branco* nas mãos das Fazendas Públicas.

Em 1961, deflagrou-se uma crise institucional no Brasil, com a renúncia de Jânio Quadros, levando setores do exército a resistir a posse de João Goulart, vulgo Jango, à presidência do Brasil. Nesse período, o sistema parlamentarista foi instituído, por meio da aprovação do Ato Adicional nº 04/1961. Contudo, em 1963, o sistema presidencialista foi reinstaurado e João Goulart, sob a influência de Leonel Brizola, seu cunhado, iniciou uma

III - produção, comércio, distribuição e consumo, e bem assim importação e exportação de lubrificantes e de combustíveis líquidos ou gasosos de qualquer origem ou natureza, estendendo-se esse regime, no que for aplicável, aos minerais do País e à energia elétrica;

⁴⁰⁶ Art. 15. Compete à União decretar impostos sobre:

VII - Propriedade territorial rural. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 10, de 1964)

⁴⁰⁷ Art. 29. Além da renda que lhes é atribuída por força dos §§ 2º, 4º, 5º e 9º do art. 15, e dos impostos que, no todo ou em parte, lhes forem transferidos pelo Estado, pertencem aos Municípios os impostos: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 10, de 1964)

III - sobre transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos* e sua incorporação ao capital de sociedades; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 5, de 1961)

V - de indústrias e profissões; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 5, de 1961)

⁴⁰⁸ Art. 30. Compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar:

I - contribuição de melhoria, quando se verificar valorização do imóvel, em consequência de obras públicas;

II - taxas;

⁴⁰⁹ Art. 31. A União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado:

I - criar distinções entre brasileiros ou preferências em favor de uns contra outros Estados ou Municípios;

⁴¹⁰ Art. 32. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios não poderão estabelecer diferença tributária, em razão da procedência, entre bens de qualquer natureza.

campanha para a efetivação da reforma agrária e de outras de cunho social, denominadas de “reformas de base”. Foi nesse contexto que foi promulgada a Emenda Constitucional nº 18/1965.

A Emenda Constitucional nº 18/1965 não só criou o Sistema Tributário Nacional, como redesenhou o modelo de competência tributária previsto até então. Embora o novo modelo tenha apontado para uma certa descentralização no início da década de 60⁴¹¹, na época, a reforma tinha por objetivo a redução da autonomia dos entes periféricos para instituir tributos e a centralização do poder político e financeiro, através da distribuição dos recursos arrecadados pela União⁴¹². Ato contínuo, foi editada a Lei nº 5.172/1966, mais conhecida como o Código Tributário Nacional, que representou – como ainda representa – a base normativa infraconstitucional para o Direito Tributário.

Com efeito, interessantes inovações foram trazidas pela Emenda Constitucional nº 18/1965 como a instituição dos empréstimos compulsórios⁴¹³ e do imposto extraordinário de guerra⁴¹⁴, ambos de competência da União, a consagração de princípios limitadores do poder de tributar (legalidade⁴¹⁵, vedação à restrição ao tráfego de pessoas⁴¹⁶ e imunidades⁴¹⁷) e a

⁴¹¹ Segundo Fabio Giambiagi e Ana Cláudia Além, “em 1965, o contexto da reforma tributária se iniciava após uma certa descentralização ocorrida no início da década – ainda num contexto democrático –, o governo central mantinha ao redor de 55% dos recursos disponíveis para o setor público, cabendo a Estados e municípios cerca de 35% e 10% dos mesmos, respectivamente” (GIAMBIAGI, Fabio; ALÉM, Ana Cláudia. *Finanças públicas*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008, p. 256).

⁴¹² DORNELLES, Francisco. *O sistema tributário da constituição de 1988*, nov. de 2013, p. 04. Disponível em: <<http://www.joserobertoafonso.com.br/sistema-tributario-daconstituicao-de-1988-dornelles/>>, acessado em 19 de abril de 2021.

⁴¹³ Art. 4º. Somente a União, em casos excepcionais definidos em lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios.

⁴¹⁴ Art. 17. Compete à União, na iminência ou no caso de guerra externa, instituir, temporariamente, impostos extraordinários, compreendidos ou não na enumeração constante dos artigos 8º e 16, suprimidos, gradativamente, no prazo máximo de cinco anos, contados da celebração da paz.

⁴¹⁵ Art. 2º. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I - Instituir ou majorar tributo sem que a lei o estabeleça, ressalvados os casos previstos nesta Emenda;

⁴¹⁶ Art. 2º. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
III - estabelecer limitações ao tráfego, no território nacional, de pessoas ou mercadorias, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais;

⁴¹⁷ Art. 2º. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
IV - cobrar impostos sobre:
a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros;
b) templos de qualquer culto;
c) o patrimônio, a renda ou serviços de Partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos fixados em lei complementar;
d) o papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros.

tripartição da tributação do consumo entre os três níveis da Federação, semelhante ao atual arcabouço normativo, onerando a indústria⁴¹⁸ – considerando a tributação sobre o produto industrializado e não sobre a operação de industrialização – o comércio⁴¹⁹ e a prestação de serviços⁴²⁰, além de estabelecer um mecanismo de repartição de receitas tributárias, mediante a transferência de recursos do ente central aos periféricos⁴²¹.

3.3.3 A densificação do Federalismo na Constituição de 1967 e a Emenda Constitucional nº 1/1969

Na madrugada de 31 de março de 1964, a alta cúpula das Forças Armadas iniciou um conjunto de eventos que culminou no conhecido Golpe Militar de 64 em 1º de abril, que encerrou o governo democrático de João Goulart, iniciando o período de ditadura militar, cuja institucionalização se efetivou através da promulgação da Constituição de 1967⁴²².

A nova Carta Magna reconfigurou o Federalismo e representou um retrocesso democrático, ao preservar os *fatores reais de poder*, tendendo à centralização típica de governos autoritários como observado no Estado Novo (1937-1945). Assim, constatou-se uma proeminência da União a partir da centralização político-administrativa e da hegemonia financeira, já que a Constituição de 1967 discriminou somente normas limitativas à autonomia dos Estados, subordinando sua auto-organização aos denominados *princípios estabelecidos* pelo Constituinte Federal⁴²³. Restou conferido à União predomínio tributário sem precedentes,

⁴¹⁸ Art. 11. Compete à União o impôsto sôbre produtos industrializados.

⁴¹⁹ Art. 12. Compete aos Estados o impôsto sôbre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores.

⁴²⁰ Art. 15. Compete aos Municípios o impôsto sôbre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados.

⁴²¹ Art. 20. Serão distribuídas pela União:

I - aos Municípios da localização dos imóveis, o produto da arrecadação do impôsto a que se refere o artigo 8º, nº I;

II - aos Estados e aos Municípios, o produto da arrecadação, na fonte, do impôsto a que se refere o art. 8º, nº II, incidente sôbre a renda das obrigações de sua dívida pública e sôbre os proventos dos seus servidores e dos de suas autarquias.

⁴²² Em que pese a Constituição de 1967 ter se autoproclamado “promulgada”, a sua imposição pelo regime de ditadura militar a aproxima mais de uma Constituição “outorgada”.

⁴²³ Art. 13. Os Estados se organizam e se regem pelas Constituições e pelas leis que adotarem, respeitadas, dentre outros princípios estabelecidos nesta Constituição, os seguintes: I - os mencionados no art. 10, nº VII;

uma vez que aos Estados coube apenas decretar impostos sobre a transmissão de bens imóveis, de direitos reais sobre imóveis, direitos à aquisição de imóveis e a circulação de mercadorias⁴²⁴, enquanto aos Municípios, competiu-lhes tributar a propriedade urbana e os serviços de qualquer natureza⁴²⁵.

A primeira grande mudança da Constituição de 1967 em relação à Emenda Constitucional nº 18/1965 foi reservar à lei complementar o papel de estabelecer as normas gerais em matéria tributária, sobretudo no que tange aos conflitos de competência e às limitações ao poder de tributar⁴²⁶. Contudo, a permissão de isenção heterônoma⁴²⁷ – na qual a União concede isenções a tributos dos Estados e Municípios atendendo a relevante interesse social ou econômico nacional – representou verdadeira afronta à forma federativa de Estado.

No mais, a Constituição de 1967 possibilitou que a repartição de receitas tributárias fosse realizada pelos Estados, com a transferência de parcela do seu Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (ICM)⁴²⁸ com os Municípios, não restringindo os repasses obrigatórios apenas sob a responsabilidade da União como se vislumbrava na Emenda Constitucional nº 18/1965.

II - a forma de investidura nos cargos eletivos; III - o processo legislativo; IV - a elaboração orçamentária e a fiscalização orçamentária e financeira, inclusive a aplicação dos recursos recebidos da União e atribuídos aos Municípios; V - as normas relativas aos funcionários públicos; VI - proibição de pagar a Deputados estaduais mais de dois terços dos subsídios atribuídos aos Deputados federais; VII - a emissão de títulos da dívida pública fora dos limites estabelecidos por lei federal. VIII - a aplicação, aos servidores estaduais e municipais, de limites máximos de retribuição estabelecidos, em lei federal. (Incluído pelo Ato Complementar nº 40, de 1968)

⁴²⁴ Art. 24. Compete aos Estados e ao Distrito Federal decretar impostos sobre:

- I - transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza e acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como sobre direitos à aquisição de imóveis;
- II - operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes. (Redação dada pelo Ato Complementar nº 40, de 1968)

⁴²⁵ Art. 25. Compete aos Municípios decretar impostos sobre: (Vide Decreto nº 93.449, de 1986)

- I - propriedade predial e territorial urbana;
- II - serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar.

⁴²⁶ Art. 19. Compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios arrecadar:

- § 1º. Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre os conflitos de competência tributária entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder tributário.

⁴²⁷ Art. 20. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

- § 2º - A União, mediante lei complementar, atendendo, a relevante interesse social ou econômico nacional, poderá conceder isenções de impostos federais, estaduais e municipais.

⁴²⁸ Art. 24. Compete aos Estados e ao Distrito Federal decretar impostos sobre:

- § 7º. Do produto da arrecadação do imposto a que se refere o item II, oitenta por cento constituirão receita dos Estados e vinte por cento, dos Municípios. As parcelas pertencentes aos Municípios serão creditadas em contas especiais, abertas em estabelecimentos oficiais de crédito, na forma e nos prazos fixados em lei federal.

O nova Ordem Constitucional também trouxe a regra da desvinculação de receita de todos os tributos a determinado órgão, fundo ou despesa⁴²⁹, comando que não existia nas Constituições anteriores.

O advento do Ato Institucional nº 5/1968 representou o ápice do regime autoritário da ditadura militar. Nesse período, a Junta Militar, instituída pelo Ato Institucional nº 16/1969, outorgou a Emenda Constitucional nº 1/1969. Manteve-se o sistema traçado pelo Constituinte de 1967, porém suprimiu a exigência de prévia autorização orçamentária para a instituição de tributos (princípio da anualidade) e exigiu somente a anterioridade tributária⁴³⁰. No que tange ao Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (ICM), suas isenções somente poderiam ser concedidas ou revogadas via Convênio celebrado e ratificado pelos Estados⁴³¹, conforme disposto em lei complementar⁴³². Já no Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), a inovação foi em relação à possibilidade de a lei complementar fixar as alíquotas máximas do imposto⁴³³.

Por fim, a Emenda Constitucional nº 1/1969 ampliou a competência tributária da União ao permitir a instituição das contribuições de intervenção no domínio econômico e o interesse da previdência social ou de categorias profissionais⁴³⁴. A incorporação do Ato Institucional nº

⁴²⁹ Art. 65. O orçamento anual dividir-se-á em corrente e de capital e compreenderá obrigatoriamente as despesas e receitas relativas a todos os Poderes, órgãos e fundos, tanto da Administração Direta quanto da Indireta, excluídas apenas as entidades que não recebam subvenções ou transferências à conta do orçamento.

§ 3º. Ressalvados os impostos únicos e as disposições desta Constituição e de leis complementares, nenhum tributo terá a sua arrecadação vinculada a determinado órgão, fundo ou despesa. A lei poderá, todavia, instituir tributos cuja arrecadação constitua receita do orçamento de capital, vedada sua aplicação no custeio de despesas correntes.

⁴³⁰ Art. 153. A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

§ 29. Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça, nem cobrado, em cada exercício, sem que a lei o houver instituído ou aumentado esteja em vigor antes do início do exercício financeiro, ressalvados a tarifa alfandegária e a de transporte, o imposto sobre produtos industrializados e o imposto lançado por motivo de guerra e demais casos previstos nesta Constituição.

⁴³¹ Art. 23. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

§ 6º. As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos fixados em convênios, celebrados e ratificados pelos Estados, segundo o disposto em lei complementar.

⁴³² Trata-se da Lei Complementar nº 24/1975.

⁴³³ Art. 24. Compete aos municípios instituir imposto sobre:

II - serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar.

§ 4º. Lei complementar poderá fixar as alíquotas máximas do imposto de que trata o item II.

⁴³⁴ Art. 21. Compete à União instituir imposto sobre:

§ 2º. A União pode instituir:

5/1968 às Disposições Transitórias da Emenda Constitucional nº 1/1969⁴³⁵ e a ampliação da competência tributária federal, somadas à atribuição dada ao Presidente da República de fechar o Congresso, cassar mandatos e suspender direitos políticos⁴³⁶, demonstrou que o Federalismo e a autonomia dos Estados e Municípios passaram a existir apenas no papel, já que o poder acabou centralizado na União, nas mãos dos militares

3.3.4 A Carta Democrática de 1988 e o papel da lei complementar na resolução dos conflitos de competência

Após a criação do Sistema Tributário Nacional, a partir da edição da Emenda Constitucional nº 18/1965 e suas posteriores Ordens Constitucionais, a Constituição de 1988 buscou – ao menos tentou – fortalecer o Federalismo cooperativo entre todos os entes políticos, dotando Estados e Municípios de autonomia. Uma inovação trazida pela nova Ordem Democrática foi a previsão do princípio da isonomia⁴³⁷ e da vedação à utilização do tributo com efeito de confisco⁴³⁸, com a manutenção das limitações constitucionais criadas pelas Constituições anteriores.

Não obstante, o fortalecimento das limitações ao poder de tributar não deixou passar despercebido o mecanismo de centralização de competências, ao se prever um extenso rol de

I - contribuições, nos termos do item I deste artigo, tendo em vista intervenção no domínio econômico e o interesse da previdência social ou de categorias profissionais; e

⁴³⁵ Art. 182. Continuam em vigor o Ato Institucional nº 5, de 13 de dezembro de 1968, e os demais Atos posteriormente baixados.

⁴³⁶ Art. 185. São inelegíveis para os cargos de Presidente e Vice-Presidente da República, de Governador e Vice-Governador, de Prefeito e Vice-Prefeito, e demais cargos eletivos, os cidadãos que, mediante decreto do Presidente da República, com fundamento em Ato Institucional, hajam sofrido a suspensão dos seus direitos políticos.

⁴³⁷ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

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

⁴³⁸ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

contribuições de titularidade da União. E mais: tal espécie tributária não se sujeita à repartição obrigatória do produto de arrecadação com os entes periféricos⁴³⁹.

Ainda assim, o ponto nodal da Carta Magna de 1988 foi – como ainda é – a manutenção da tripartição da tributação sobre o consumo, instituída a partir da Emenda Constitucional nº 18/1965, com a atribuição do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) à União, do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) aos Estados e do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) aos Municípios⁴⁴⁰. Ocorre que a garantia de uma fatia da arrecadação fiscal a cada um dos entes políticos esbarra em limites interpretativos quanto ao correto enquadramento do fato imponible à hipótese de incidência tributária, sobretudo entre os impostos estadual e municipal. Nesta senda, a insegurança jurídica ocasionada reforça o crescimento da litigiosidade.

Como a Constituição Federal não apresenta – ao menos de forma direta – resposta ao problema, surge a figura da lei complementar e o seu papel na resolução dos conflitos de competência entre os entes da Federação, bem como a existência ou não de limites do legislador complementar na definição do alcance de conceitos constitucionais. O Constituinte de 1988 exigiu, em seu artigo 146⁴⁴¹, que lei complementar de caráter nacional dispusesse sobre

⁴³⁹ Já tivemos a oportunidade de se debruçar sobre o tema, conforme se infere do seguinte trecho: “*Resta claro que a desvinculação do produto de arrecadação retira da contribuição o seu elemento diferenciador em relação aos demais tributos, transformando o montante desafetado em verdadeiro imposto disfarçado. Dessa forma, os entes periféricos ficam à mercê da dissimulação do ente central. Em outras palavras, a União não está obrigada a repartir o que auferiu, uma vez que a Constituição Federal apenas determina a divisão do produto de arrecadação angariado com seus impostos privativos (artigo 153 da Carta Magna) e não com suas demais espécies tributárias, entre elas as contribuições. Perceba que a existência dogmática de contribuições, que na verdade são impostos disfarçados, vai de encontro ao estabelecido no artigo 159, I e III, da Constituição da República (...)*”. CHAGAS, Renan Menezes. A revinculação das receitas da seguridade social e a reversibilidade da desnaturação das contribuições sociais: inconstitucionalidade da Emenda Constitucional nº 103/2019. In: *Revista eletrônica da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro - PGE-RJ*, Rio de Janeiro, v. 2 n. 3, set./dez. 2019. Disponível em: <<https://revistaelectronica.pge.rj.gov.br:4432/atualidades/2020/01/a-revinculacao-das-receitas-da-seguridade-social-e-a-reversibilidade-da-desnaturacao-das-contribuicoes-sociais-inconstitucionalidade-da-emenda-constitucional-n-1032019>>.

⁴⁴⁰ Ressaltando que o Distrito Federal exerce a competência dos Estados e dos Municípios, na forma do artigo 32, § 1º, da Constituição Federal.

⁴⁴¹ Art. 146. Cabe à lei complementar:

- I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
- II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;
- III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
 - a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
 - b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
 - c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

conflitos de competência, limitações constitucionais ao poder de tributar e normas gerais em matéria tributária. Embora as funções da lei complementar estejam estabelecidas em três incisos, José Souto Maior Borges⁴⁴² afirma que as hipóteses dos incisos I e II já estão englobadas no inciso III, cujo conteúdo é mais abrangente. De todo modo, a lei complementar mencionada no artigo 146 da Carta Magna é uma norma de produção normativa, pois regula a criação, modificação e extinção da norma fiscal impositiva⁴⁴³.

Ao examinar o conteúdo do artigo 146 da Constituição Federal, Luís Cesar Souza de Queiroz afirma que a lei complementar não só assume o papel de veicular norma de produção normativa, como também veicula norma de conduta tributária. Destaquem-se trechos da obra do citado autor⁴⁴⁴:

Esclarecido esse ponto, pode-se enfrentar uma outra importante questão: qual o papel da *lei complementar tributária* no Direito Positivo Brasileiro, em outros termos, que tipo de norma (de conduta ou de produção normativa) pode o instrumento introdutor de normas *lei complementar tributária* veicular segundo o Direito Positivo brasileiro? Essa questão passa pela conhecida discussão acerca da superioridade hierárquica da lei complementar (em rigor, da norma veiculada pela lei complementar) em relação à lei ordinária (em rigor, da norma veiculada pela lei ordinária).

Desde já, vale asseverar: a norma veiculada pela lei complementar será superior se ela apresentar-se como norma de produção normativa em relação àquela veiculada pela lei ordinária, segundo as determinações do Direito Positivo brasileiro.

Nesse sentido, é correto dizer que a norma veiculada pela lei complementar tributária, segundo o Direito Positivo brasileiro, pode ser uma norma de conduta ou uma norma de produção normativa.

Quando a lei complementar tributária veicular norma de conduta (norma impositiva tributária), ela terá a mesma hierarquia de uma lei ordinária. É totalmente irrelevante (para os fins de apurar-se a posição na estrutura escalonada das normas) o fato de a lei complementar ter como característica procedimental a aprovação por um *quorum* superior ao exigido para a lei ordinária (art. 69 – CRFB).

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

⁴⁴² BORGES, José Souto Maior. Normas de direito tributário: velho tema sob perspectiva nova. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 123, São Paulo, jun. 2013, p. 50-56 e 62.

⁴⁴³ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Sujeição passiva tributária*. 3ª ed. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2016, p. 105. O termo *norma de produção normativa* encontra similitude semântica com os termos *regras de conhecimento* ou *de alteração* (HART, Herbert. *O conceito de direito*. Tradução de Armino Ribeiro Mendes. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996.), *norma de competência* (ROSS, Alf. *Sobre el derecho y la justicia*. Buenos Aires: Editorial Universitaria de Buenos Aires, 1994.), *norma superior* (KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Tradução de João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1991.), *norma de estrutura* (BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. Tradução de Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. Brasília/São Paulo: UNB/Polis, 1990.) e *sobrenorma* (VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. São Paulo: Saraiva, 1989.).

⁴⁴⁴ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Sujeição passiva tributária*. 3ª ed. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2016, p. 104.

Assim, além de reforçar a norma constitucional, a lei complementar também se caracteriza por seu papel de inovação no mundo jurídico. Segundo Maurine Morgan Pimentel Feitosa⁴⁴⁵, “*diante do princípio democrático, a primazia para a realização da ponderação entre valores constitucionais é conferida ao Poder Legislativo, que dispõe de uma margem de escolha para realizar essa ponderação, pois não é um mero executor de decisões já integralmente contidas na Constituição*”.

Embora se conheça o conceito mínimo das materialidades tributáveis, é imperioso cogitar de seu alcance máximo, quando da delimitação da regra matriz de incidência tributária⁴⁴⁶. Nessa toada, a Constituição Federal entrega ao legislador complementar a prerrogativa de definir, no caso concreto, o imposto devido, de modo que a interpretação da norma deve ter como ponto de partida a solução oferecida pela lei complementar, desfrutando a mesma de presunção de constitucionalidade reforçada. Sobre o tema, discorre Gustavo da Gama Vital de Oliveira⁴⁴⁷:

A nosso ver, o processo de definição precisa começar pelo exame da solução oferecida pela lei complementar, instrumento eleito pela CF para ‘demarcação das fronteiras’ de cada um dos impostos mencionados na CF. É evidente que a solução oferecida pela lei complementar não pode ser soberana, insindicável à apreciação da jurisdição constitucional. Todavia, a superação do critério adotado pela lei complementar deve exigir ônus argumentativo reforçado, capaz de comprovar o manifesto descompasso do critério adotado pelo Legislador e a materialidade econômica indicada na CF.

Nesse sentido, na solução do conflito de competência em matéria tributária⁴⁴⁸, a lei complementar ostenta o papel de reforçar o perfil constitucional traçado para cada tributo. Cumpre salientar que o cerne da atividade interpretativa – quanto ao esclarecimento das zonas de penumbra da norma – não se encontra na exigência em estabelecer um conceito mínimo,

⁴⁴⁵ FEITOSA, Maurine Morgan Pimentel. *O conflito de competência entre o ICMS e o ISS: um estudo de casos na Era da Internet*. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 47.

⁴⁴⁶ Sobre a distinção entre limites mínimos e máximos, vide: QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. 2ª ed. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2017, p. 180-183 e 187-196.

⁴⁴⁷ OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. Federalismo fiscal, jurisdição constitucional e conflitos de competência em matéria tributária: o papel da lei complementar. In: GOMES, Marcus Lívio; VELLOSO, Andrei Pitten (Org.). *Sistema constitucional tributário: dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários*. Estudos em homenagem ao Ministro Luiz Fux. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 199-200.

⁴⁴⁸ Roque Antonio Carrazza e Sacha Calmon Navarro Coêlho afirmam que o conflito de competência é aparente. Vide: CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 28ª ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2012, p. 881-882; COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988*. 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 86-88.

mas em delimitar o alcance de um conceito máximo. Em outras palavras, conforme já afirmado, não existem dúvidas quanto ao ponto de partida (conceito mínimo), mas há diversas imprecisões no que tange ao ponto de chegada (conceito máximo), cabendo à lei complementar informar e definir a extensão do conceito escolhido pelo Constituinte para fins de tributação⁴⁴⁹.

3.4 Os impactos das propostas de alteração do Sistema Tributário Nacional no contexto do federalismo fiscal

3.4.1 A PEC nº 45/2019 e a centralização normativa na lei complementar nacional

Conforme suscitado no capítulo anterior, o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) da PEC nº 45/2019, de iniciativa da Câmara dos Deputados, substituirá o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e a Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS).

O novo imposto terá caráter nacional, ao envolver as três esferas da Administração (federal, estadual e municipal), e será instituído por lei complementar, editada pela União. Contudo, cada ente da Federação poderá alterar suas próprias alíquotas, de modo que a carga tributária do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) corresponderá à soma das alíquotas atribuídas por cada um, ficando cada qual com a correspondente parcela do total arrecadado.

Com a perda do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), no âmbito estadual, e do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), no âmbito municipal⁴⁵⁰, bem como com a centralização normativa nas mãos da União ante a competência para a instituição do IBS por lei complementar nacional, muito se questionou se tal medida não

⁴⁴⁹ Para aprofundamento do tema, recomenda-se novamente a seguinte leitura: QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. 2ª ed. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2017, p. 180-183 e 187-196.

⁴⁵⁰ Lembrando que o Distrito Federal pode instituir atualmente ambos os impostos, na forma do artigo 32, § 1º, da Constituição Federal, e os perderá com a PEC nº 45/2019.

enfraqueceria ainda mais a autonomia dos entes periféricos, sobretudo porque ambos os impostos são as principais fontes de arrecadação, respectivamente, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Isso porque, no Brasil, com a promulgação da Constituição Federal de 1988, a Federação restou descentralizada em três esferas (“Federalismo de três níveis”), reconhecendo-se a autonomia plena dos Municípios⁴⁵¹. A autonomia deve ser enxergada sob seu aspecto financeiro, de modo que não há como se falar em autonomia política ou administrativa sem a existência de uma autonomia financeira. Não se deve perder de vista que a expressão “Federalismo Fiscal” abrange uma gama de noções que estão vinculadas ao aspecto financeiro do relacionamento havido entre os entes políticos, desdobrando-se, ainda, na verificação da compatibilidade entre os encargos administrativos acometidos aos entes federativos e as rendas destinadas a cada qual para o imprescindível custeio. Nesse contexto, Sacha Calmon Navarro Coêlho⁴⁵² afirma que “*a Constituição de 1988 promoveu uma grande descentralização das fontes de receitas tributárias, conferindo aos Estados e Municípios mais consistência (autonomia financeira dos entes políticos periféricos, base, enfim, da autonomia política e administrativa dos mesmos)*”.

Com efeito, o modelo de atribuição de competência inaugurado pela Carta Política de 1988 já sofre crítica, porque, para Rogério Leite Lobo⁴⁵³, mesmo com a descentralização das fontes de receitas tributárias, há uma tendência centralizadora do Federalismo Fiscal brasileiro, em virtude de uma progressiva, mas tenaz, resistência do Governo central (União) em implementar e desdobrar em toda a sua plenitude o projeto estrutural que teria sido engendrado pelo Poder Constituinte. Isso porque, segundo Eduardo Wiesner⁴⁵⁴, a partir de dados coletados da Secretaria da Receita Federal, no período de 1991 a 2001, houve uma estagnação no processo de descentralização financeira, na medida em que a arrecadação da União Federal cresceu de

⁴⁵¹ Reconhecendo a descentralização da Federação em três esferas e a consequente autonomia dos municípios, vide: LOBO, Rogério Leite. *Federalismo fiscal brasileiro: discriminação das rendas tributárias e centralidade normativa*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p.47-48 / BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 26ª ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2011, p. 345. Em sentido contrário, não reconhecendo a autonomia dos municípios na condição de ente que compõe a Federação: CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 28ª ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2012, p. 106 / CASTRO, José Nilo de. *Direito municipal positivo*. Belo Horizonte: Del Rey, 2010, p. 57-58.

⁴⁵² COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. rev. e atual. Rio: Forense, 2010, p. 110.

⁴⁵³ LOBO, Rogério Leite. *Federalismo fiscal brasileiro: discriminação das rendas tributárias e centralidade normativa*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 138.

⁴⁵⁴ WIESNER, Eduardo. *Fiscal Federalism in Latin America: from entitlements to markets*. Washington D.C.: Inter-American Development Bank, 2003, p. 64.

65,48% para 68,73%, enquanto a dos entes periféricos decresceu de 34,52% para 31,28%. Talvez, seja este o fato que justifique a posição de Rogério Leite Lobo, sobretudo porque, passados mais de três décadas desde promulgação da Constituição Cidadã, Estados e Municípios não atingiram sua plena autonomia financeira.

Ademais, desde a Constituição de 1891 até o advento da Emenda Constitucional nº 18/1965, a competência residual era compartilhada entre União e Estados, bem como na centralizadora Constituição de 1967, a competência residual também poderia ser explorada pelos Municípios. Ocorre que a Constituição de 1988, além de outorgar a competência residual exclusivamente à União⁴⁵⁵, não detém mecanismos que possam impedir eventuais abusos perpetrados por este ente – que, na maioria das vezes, vale-se da instituição de contribuições especiais para fugir da obrigação de repartir as receitas de seus impostos, entre eles os residuais⁴⁵⁶, o que demonstra que há certa resistência do Governo Central. Sobre o tema, colacionem-se as lições de Rogério Leite Lobo⁴⁵⁷:

É curioso e sintomático da atrofia financeira das demais unidades federadas, aliás, que União não venha explorando a sua competência residual no fulcro do art. 154, I, da CF/88, Preferindo aumentar a arrecadação com a instituição e a cobrança de impostos disfarçados de “contribuições sociais” incidentes sobre as mais variadas bases (CPMF, PIS e COFINS sobre a receita bruta, etc.), com base no art. 195, § 4º, ou mediante a promulgação de Emendas Constitucionais. Mais recentemente tem-se assistido também à criação de CIDE’s em ostensiva superposição a bases de incidência próprias de impostos partilháveis, como, *v.g.*, a CIDE-‘*Royalties*’ em substituição ao IR sobre as remessas ao exterior. Pois, se tais procedimentos descortinam uma estratégia para não dividir com os Estados-membros e municípios as receitas resultantes (art. 157, II, e art. 159, I, da CF/88), então tanto pior para o nosso *Federalismo cooperativo*.

Enfim, o simples fato de os demais entes federativos não terem sido aquinhoados com algum nível de competência residual – através da qual pudessem mitigar os efeitos negativos da rigidez absoluta do sistema de discriminação de rendas como estipulado na Constituição – já consolida por si seguro indicador da altaneira posição da União em detrimento daqueles, na linha da tendência centralizadora que vigora no nosso Federalismo Fiscal. Quando se percebe a magnitude dos benefícios que são negados às demais unidades federadas por conta dessa orientação, então mais nítidas aparecem suas consequências negativas.

⁴⁵⁵ Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

⁴⁵⁶ Art. 157. Pertencem aos Estados e ao Distrito Federal:

II - vinte por cento do produto da arrecadação do imposto que a União instituir no exercício da competência que lhe é atribuída pelo art. 154, I.

⁴⁵⁷ LOBO, Rogério Leite. *Op. cit.*, p. 151-152.

Em sentido semelhante, embora tratando especificamente das situações de desvinculação de receitas da União, destacam-se as palavras de Luís Cesar Souza de Queiroz⁴⁵⁸:

Neste caso, preconiza-se que a desvinculação transformaria as contribuições especiais em impostos disfarçados, com relação aos quais os demais entes constitucionais não participam do produto da respectiva arrecadação. Desse modo, a União, ao criar ou aumentar as contribuições especiais desvinculadas, não precisa repartir com os Estados, o Distrito Federal e os Municípios o respectivo produto de arrecadação, diversamente do que ocorreria se tivesse majorado os impostos referentes a sua competência ordinária (art. 153 c/c arts. 157 e 158 da Constituição) ou se tivesse instituído os denominados impostos residuais (art. 154, I c/c art. 157, II, da Constituição).

Outrossim, a centralização normativa em sede complementar também seria um entrave à autonomia plena dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, uma vez que a edição de normas gerais em matéria tributária estaria nas mãos da União. Convém destacar a visão de Ricardo Lobo Torres⁴⁵⁹:

A manutenção de instrumentos autoritários de Governo, como a lei complementar e a medida provisória, tem contribuído também para o desequilíbrio federativo. Sabe-se que a lei complementar, entulho autoritário que não encontra paralelo nos sistemas jurídicos das nações civilizadas, surgiu e se estratificou com o objetivo primordial de centralizar nas mãos do Governo Federal o poder normativo em matéria financeira, deixando aos Estados e Municípios a competência meramente residual para dispor sobre os aspectos periféricos de suas finanças.

Sacha Calmon Navarro Coelho⁴⁶⁰ argumenta que o Constituinte teria optado pelo fortalecimento das prerrogativas do Poder Central, no âmbito da tributação, razão pela qual o tema teria sido reservado à lei complementar, de modo que o federalismo fiscal brasileiro seria *“normativamente centralizado, financeiramente repartido e administrativamente descentralizado”*.

No contexto da Constituição de 1988, não existe consenso se a PEC nº 45/2019 violaria ou não o Pacto Federativo por retirar dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios dois tributos de extrema relevância arrecadatória, além de concentrar quase toda normatividade do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) nas mãos da União. Saliente-se, ainda, que o Pacto

⁴⁵⁸ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Critério finalístico e o controle de constitucionalidade das contribuições. In: MACEDO, Alberto (et al.). *Congresso Nacional de Estudos Tributários – Sistema Tributário Brasileiro e a Crise Atual*. 6º Vol. São Paulo: Noeses, 2009, p. 661.

⁴⁵⁹ TORRES, Ricardo Lobo. A nova ordem tributária e a descentralização fiscal. In: *Revista de direito tributário*, nº 75. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 264.

⁴⁶⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Op. cit., p. 109.

Federativo foi erigido sob cláusula pétrea pelo Constituinte, por força do artigo 60, § 4º, I, da Constituição Federal⁴⁶¹, não podendo ser objeto de deliberação a proposta de emenda constitucional tendente a aboli-lo.

Com efeito, para o deputado federal e relator na Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania, João Roma (PRB/BA), não haveria ofensa ao Pacto Federativo, uma vez que a atribuição da possibilidade de os entes periféricos alterarem as alíquotas de referência do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) seria suficiente para garantir as suas respectivas autonomias, além da vedação à concessão de incentivos fiscais que fortaleceria o princípio em comento. Transcreva-se trecho de seu voto⁴⁶²:

Consideramos que a manutenção da autonomia estadual e municipal, com a autonomia para alteração das alíquotas de referência para mais ou para menos conforme suas necessidades é indicativo mais do que suficiente da manutenção do núcleo essencial do Pacto Federativo.

Adicionalmente, o federalismo cooperativo assegurado pela Constituição Federal pode, inclusive, ser aprimorado com a Proposta de Emenda Constitucional em tela, na medida em que o modelo proposto possibilitará que os repasses de receita efetuados entre os entes federativos, previstos constitucionalmente e relacionados aos impostos a serem substituídos, sejam automáticos no IBS, evitando a ocorrência de retenções e atrasos nos repasses, como infelizmente tem ocorrido em alguns Estados no período recente. Neste contexto, a proposta efetivamente aumenta a independência financeira dos entes.

A vedação da concessão de incentivos fiscais também resulta no fortalecimento do Pacto Federativo e na diminuição da interferência dos entes nos repasses efetuados entre si. Como os atuais IPI e ICMS possuem parcelas que são destinadas a entes diferentes daqueles competentes para sua instituição e arrecadação, Estados, Distrito Federal e Municípios acabam sendo prejudicados pelos benefícios fiscais que diminuem a arrecadação desses impostos.

Debruçando-se sobre os aspectos da alteração do Sistema Tributário Nacional, apresentados pela PEC nº 45/2019, Sergio André Rocha⁴⁶³ pondera sobre a essencialidade da preservação do Pacto Federativo, porém, alude que a controvérsia surge a respeito da concretização da autonomia financeira dos entes Federação, seja pela atribuição de competências tributárias relevantes a cada ente federativo ou mediante a repartição das receitas

⁴⁶¹ Art. 60, § 4º. Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:
I - a forma federativa de Estado;

⁴⁶² Voto apresentado em 14/05/2019, pelo deputado federal João Roma na PEC nº 45/2019. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=DC1CDFD48346F5C834CD9BDD5D090370.proposicoesWebExterno2?codteor=1747193&filename=Tramitacao-PEC+45/2019> acessado em 11/03/2020.

⁴⁶³ ROCHA, Sergio André. Justiça é um dos pilares da reforma tributária ideal. *Consultor Jurídico*, Coluna Opinião. 2019, 18 de julho. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-jul-18/sergio-rocha-justica-entre-pilares-reforma-tributaria-ideal>> acessado em 03/03/2020.

tributárias. No mais, elenca a complexidade do Sistema e os conflitos intrafederativos e interfederativos, nos seguintes termos:

Em primeiro lugar, considerando o modelo de federalismo fiscal presente na Constituição Federal de 1988, uma reforma tributária evidencia conflitos intrafederativos complexos. União Federal de um lado, estados e municípios de outro; estados entre si; municípios entre si; e estados contra municípios. Os interesses dos diversos entes federativos não são necessariamente alinhados.

Além desses conflitos intrafederativos, há conflitos entre o Estado (considerado aqui em sentido amplo) e os contribuintes. Para o Estado, a tributação é instrumental para a manutenção de um determinado nível de arrecadação, necessária para o custeio das atividades públicas. Portanto, enquanto os contribuintes buscam a redução da carga tributária, não raro as reformas tributárias acabam resultando no seu incremento.

Em acréscimo à questão da carga tributária em si, a questão federativa gera um outro nível de conflito entre Estado e contribuintes, relativo à complexidade do sistema tributário nacional. Com efeito, os diversos níveis de competência tributária criam um emaranhado complexo, difícil de interpretar, além de sobreposições de competência que várias vezes colocam o contribuinte no centro de disputas interfederativas.

Parte da doutrina pátria compreende que a repartição de receitas não é suficiente para garantir a autonomia dos entes periféricos, exigindo-se a garantia de um mínimo de competências tributárias próprias atribuídas aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios. Nesse contexto, Flávio Bauer Novelli⁴⁶⁴ afirma a necessidade de uma *autonomia normativa*, nos seguintes termos:

É bem verdade – ninguém entende negá-lo – que a autonomia financeira da União e dos Estados-membros indiscutivelmente representa um elemento vital da complexa autonomia federativa, e que, conseqüentemente, não pode deixar de considerar-se a existência daquela como impreterível à substância da própria federação. Não é menos verdade, porém – e parece ter sido demonstrado – que, em última instância, e mormente num ordenamento tributário como o nosso, no qual a Constituição federal veda taxativamente os tributos discriminatórios e confiscatórios, ao amparo dum sistema de amplo controle jurisdicional de constitucionalidade das leis – a autonomia financeira dos entes políticos independe da existência e do alcance da garantia da imunidade tributária recíproca. Ela tem sim, como se percebe, o seu fundamento material e sua verdadeira medida na distribuição da competência legislativa (autonomia normativa) em matéria tributária, ou seja, na atribuição, diretamente pela Constituição Federal, de poderes impositivos próprios e de fontes de receita, independentes e adequadas, respectivamente, à União e às unidades federadas.

Celso Ribeiro Bastos⁴⁶⁵ afirma que “*sem independência econômica e financeira, não pode haver qualquer forma de autonomia na gestão da coisa pública*”. Nessa linha, extrai-se o argumento segundo o qual o exercício das atribuições materiais conferidas aos entes periféricos

⁴⁶⁴ NOVELLI, Flávio Bauer. Norma Constitucional Inconstitucional? A propósito do art. 2º, § 2º, da Emenda Constitucional nº 3/93. *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro, jan./mar. 1995, p. 39.

⁴⁶⁵ BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito financeiro e Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 125.

não pode depender exclusivamente do exercício da competência tributária do ente central; até porque a participação de um ente na partilha do produto da arrecadação do tributo de outro ente (sistema de repartição de receitas tributárias) não pode traduzir o elemento central da autonomia financeira dos entes periféricos, mas sim um mecanismo que garanta a mínima sustentabilidade fiscal dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e reduza o descompasso entre as atribuições materiais e as receitas tributárias outorgadas pela Constituição Federal. Nesse diapasão, são as palavras de Ricardo Lodi Ribeiro:

Nesse cenário, a participação de um ente na partilha do produto da arrecadação do tributo da competência de outro ente, longe de traduzir-se em elemento central do sistema, deve significar uma sintonia fina destinada a atender aos Estados e Municípios cujo incipiente desenvolvimento econômico não permita a sustentabilidade fiscal com base na arrecadação de tributos de sua própria competência. Aliás, não é razoável que em um País como o nosso onde a maioria dos Municípios tem a vocação rural, o sistema tributário nacional atribua ao ente local tributos nitidamente de matiz urbana como o ISS e o IPTU, condenando a maioria deles ao parasitismo fiscal, com a inevitabilidade da inexistência de instituição e de arrecadação de tributos próprios e a dependência completa não só das transferências constitucionalmente obrigatórias, como das transferências voluntárias da União e dos Estados, o que fragiliza sobremaneira a autonomia local, a partir do adesismo às políticas dos entes centrais. Neste contexto, pouca valia tem o parágrafo único do artigo 11 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LC nº 101/00), que condiciona a realização de transferências voluntárias à instituição, previsão e efetiva arrecadação dos impostos pelos entes federativos. Ora, não há responsabilidade fiscal na instituição e arrecadação tributárias que não observem o princípio da economicidade, com a criação de cara estrutura administrativa para a instituição e arrecadação de tributos onde não há base econômica que os suportem.

Portanto, demonstrado o caráter ancilar das transferências da receita dos impostos de competência dos entes centrais aos periféricos no regime de distribuição de rendas, é imperioso concluir que somente por meio do exercício de sua própria competência tributária, os Estados e os Municípios podem garantir o cumprimento de suas prioridades, e não as da União, preservando sua autonomia em relação a esta. Assim, se, hipoteticamente, toda a arrecadação dos Estados, ou quase toda, dependesse de tributos federais, os contornos legislativos adotados pela União, atendendo a um interesse que os poderes federais consideram prioritário, como a opção pela neutralidade ao invés da extrafiscalidade, por exemplo, poderia impedir que os Estados atingissem as suas próprias prioridades.⁴⁶⁶

Não é à toa que, no bojo da PEC nº 45/2019, os deputados federais Talíria Petrone (PSOL/RJ) e Marcelo Freixo (PSOL/RJ) apresentaram objeção à proposta, sob o argumento de que haveria violação ao Pacto Federativo. Convém destacar trecho do voto em separado⁴⁶⁷:

⁴⁶⁶ RIBEIRO, Ricardo Lodi. A reforma tributária viola o federalismo fiscal e a capacidade contributiva.

Plataforma Academia, publicado em 03/04/2019. Disponível em: <https://www.academia.edu/38735334/A_REFORMA_TRIBUT%C3%81RIA_VIOLA_O_FEDERALISMO_FISCAL_E_A_CAPACIDADE_CONTRIBUTIVA?fbclid=IwAR28XMjleK9wT9WUFQEbE-Hh7sKEFNrsOBasBv8zjuk5oTIMcuVli73UWjc> acessado em 04/03/2020.

⁴⁶⁷ Voto em separado, apresentado em 15/05/2019, pelos deputados federais Talíria Petrone e Marcelo Freixo na PEC nº 45/2019. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=894982B729494FDB9E084B4E>

(...) Todavia, não escapa do olhar mais atento, o intenso cerceamento da capacidade de autogestão aplicado aos Estados e Municípios. A harmonia federativa pressupõe o atendimento à repartição constitucional de competências, sem imposição hierárquica entre os Entes que integram a República.

Ocorre que a possibilidade de determinado membro da Federação atender às obrigações sociais que lhe são impostas pelo Texto Magno depende umbilicalmente do exercício de sua competência tributária. Isto é, de poder gerir sua mais essencial fonte de receita de modo a sustentar-se financeiramente e, de forma ainda mais importante, promover o desenvolvimento setorial e regionalizado que entender conveniente. (...)

Retirar a possibilidade de determinado membro da Federação de realizar sua política fiscal por meio do balanceamento específico da tributação, com a escusa de se combater a guerra fiscal, é condenar as regiões menos competitivas à permanente estagnação frente a metrópoles e polos de produção já desenvolvidos. A proposta, ao tentar adotar método de tributação unificado e centralizado com amparo no que é feito em países mais desenvolvidos, se esquece da dimensão continental e das imensas desigualdades sociais e econômicas do Brasil.

A centralização da decisão do emprego de recursos públicos apenas reforçará a já crítica necessidade de peregrinação de governadores e prefeitos à capital federal para suplicar por recursos. (...)

É imperioso compreender que a autonomia não se cinge ao exercício competência tributária (autonomia normativa), podendo ser composta de outras fontes de arrecadação, sobretudo porque, desde que resguardado certo grau de autonomia de cada ente, não existe obstáculo à transferência de competências de uma esfera da Federação para outra⁴⁶⁸ ou ainda a sua extinção. De toda forma, não se verifica uma completa supressão de autonomia normativa dos entes periféricos na PEC nº 45/2019, pois a definição da alíquota do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) é compartilhada entre todos os entes da Federação (competência tributária reduzida) é aplicada sobre uma ampla base de cálculo.

Ademais, na edição do regulamento do imposto único, há o compartilhamento de competência entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios, o que demonstra que há também certa autonomia normativa, ainda que reduzida.

Não foi à toa que, ao longo dos anos, não se cogitou que algumas alterações constitucionais teriam violado a cláusula pétrea do federalismo, como a promovida pela Emenda Constitucional nº 3/1993 ao extinguir o Imposto sobre Venda a Varejo de Combustíveis (IVVC) – cuja competência era dos Municípios – e o Adicional de Imposto sobre a Renda – cuja competência era dos Estados. Em outras palavras, quando se fala em Pacto

D74595AA.proposicoesWebExterno1?codteor=1748156&filename=Tramitacao-PEC+45/2019> acessado em 04/03/2020.

⁴⁶⁸ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 143.

Federativo, retornar-se à questão atinente à autonomia financeira como pressuposto da autonomia política e administrativa; isso porque, em um cenário de escassez de recursos para o atendimento das inúmeras demandas sociais contempladas pela Carta Magna, a supressão de receitas públicas não pode ser tolerada.

Com efeito, o Estado Federal brasileiro se estrutura da seguinte forma: o poder político é exercido por inúmeros entes governamentais, um central e outros tantos periféricos, cabendo a Constituição a atribuição das respectivas competências. Sob essa perspectiva, apenas a União, não como um ente da Federação, mas como representante da nação brasileira, é soberana, enquanto os demais entes da Federação são dotados de autonomia, de sorte que a autonomia federativa de cada ente corresponde à liberdade de exercer sem embaraços todos os poderes que decorrem do Pacto Federativo⁴⁶⁹.

Assim, há quem entenda⁴⁷⁰ que a PEC nº 45/2019 é constitucional, desde que haja a manutenção da autonomia dos Estados e Municípios, ainda que as receitas não sejam decorrentes do exercício da competência tributária plena dos respectivos entes (competência tributária reduzida ou autonomia normativa reduzida). É imprescindível esclarecer que a União não pode impor condições aos entes periféricos, tampouco manipulá-los, a ponto de torná-los subservientes ao poder central, sob pena, segundo Fernando Facury Scaff⁴⁷¹, de transformar os Estados, o Distrito Federal e os Municípios em autarquias federais, o que deslegitimaria o Pacto Federativo e colocaria em xeque a alteração do Sistema Tributário Nacional pretendida.

Afinal, a federalização da tributação sobre o consumo, com o fim do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), representaria, em tese, uma perda significativa de receitas para os Estados, cujo montante é maior do que todas as outras receitas

⁴⁶⁹ Já tivemos a oportunidade de abordar o assunto em: CHAGAS, Renan Menezes. A revinculação das receitas da seguridade social e a reversibilidade da desnaturação das contribuições sociais: inconstitucionalidade da Emenda Constitucional nº 103/2019. In: *Revista eletrônica da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro - PGE-RJ*, Rio de Janeiro, v. 2 n. 3, set./dez. 2019. Disponível em: <<https://revistaelectronica.pge.rj.gov.br:4432/atualidades/2020/01/a-revinculacao-das-receitas-da-seguridade-social-e-a-reversibilidade-da-desnaturacao-das-contribuicoes-sociais-inconstitucionalidade-da-emenda-constitucional-n-1032019>> acessado em 04/03/2020.

⁴⁷⁰ Entre os adeptos da constitucionalidade, pode-se citar Eduardo Maneira, Alexandre Tortato e Demetrius Nichele Macei, que manifestaram tal posicionamento na audiência pública do dia 22 de maio de 2019, realizada na Câmara dos Deputados. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=IRz_34dU77I&feature=youtu.be&fbclid=IwAR1AytQUKdGSmyxdz8TBewEwMfpL_ITKBUcoaQcSvJw_RJYIU_7ubZkUZnE> acessado em 04/03/2020.

⁴⁷¹ SCAFF, Fernando Facury. Reforma tributária, a cláusula pétrea do federalismo e o STF. *Consultor Jurídico*, Coluna Contas à Vista. 2019, 16 de abril. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-abr-16/contas-vista-reforma-tributaria-clausula-petrea-federalismo-stf>> acessado em 03/03/2020.

estaduais somadas. Tal fenômeno também poderia ser observado no Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) em relação aos Municípios. Todavia, nos estudos elaborados pelo Centro de Cidadania Fiscal (CCiF)⁴⁷², a manutenção da competência para a definição da alíquota do imposto único (autonomia normativa compartilhada e reduzida) e o alargamento de sua base de cálculo são vitais para a sobrevivência financeira dos Estados e Municípios, pois não só suavizariam a perda de receitas por parte dos Estados e Municípios como possivelmente aumentariam o PIB potencial, de sorte que o eventual impacto negativo da mudança tenderia a ser compensado pelo aumento da arrecadação decorrente do maior crescimento.

De toda forma, com a exclusão das principais competências estaduais e municipais – o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), respectivamente – seria difícil obter um consenso político, de modo que o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) enfrentaria uma complexa discussão de legitimidade constitucional.

3.4.2 A PEC nº 110/2019 e a Discriminação Vertical de Rendas: a Inversão do modelo Constitucional Vigente de Repasses Fiscais

Conforme descrito no capítulo anterior, o Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS) da PEC nº 110/2019, de iniciativa do Senado Federal, substituirá o Imposto sobre produtos industrializados (IPI), o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), a Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), de forma semelhante à PEC nº 45/2019, somando-se ainda o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF), a Contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), a Contribuição ao Salário-Educação e a Cide-Combustíveis.

⁴⁷² Vide “Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços”, p. 12-15, elaborado pelo Centro de Cidadania Fiscal (CCiF), no seguinte link: < https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/NT-IBS-v2_2.pdf>, acessado em 20/04/2021.

O Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS) será instituído mediante lei complementar nacional, por meio do Congresso Nacional, de modo que o tributo “*será uniforme em todo o território nacional e terá regulamentação única*”. Contudo, a iniciativa para a apresentação do respectivo projeto caberá exclusivamente a Governadores de Estado e do Distrito Federal e Prefeitos; Assembleias Legislativas, Câmara Legislativa e Câmaras de Vereadores, manifestando-se, cada uma delas, pela maioria relativa de seus membros; bancadas estaduais de Deputados Federais ou Senadores; e comissão mista de Deputados Federais e Senadores, instituída para esse fim (artigo 61, § 3º)⁴⁷³.

Além disso, aspecto relevante para o federalismo fiscal é a inclusão de determinação na Constituição Federal, segundo a qual, nos projetos apresentados na forma do § 3º do artigo 61, deverão estar representadas todas as Regiões do País e ao menos um terço dos Estados e Distrito Federal; ou um terço dos Municípios ou Municípios em que o conjunto da população corresponda, no mínimo, a um terço da população nacional, nas hipóteses de iniciativa municipal (artigo 61, § 4º)⁴⁷⁴.

Embora ambas as Proposições sejam instituídas por lei complementar nacional, na PEC nº 110/2019, a competência para instituir o Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS) é atribuída somente aos Estados e ao Distrito Federal. Tal sistemática é completamente diversa da PEC nº 45/2019, na qual o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) é instituído pela União, mas sua alíquota também é definida pelos entes periféricos (autonomia normativa reduzida de Estados, Distrito Federal e Municípios).

⁴⁷³ **PEC nº 110/2019**

Art. 1º. A Constituição Federal passa a vigorar com os seguintes artigos alterados ou acrescidos:

"Art. 61

§ 3º A iniciativa para a apresentação dos projetos de lei complementar que tratem do imposto previsto no art. 155, IV, caberá exclusivamente a:

- I- Governadores de Estado e do Distrito Federal e Prefeitos;
- II - Assembleias Legislativas, Câmara Legislativa e Câmaras de Vereadores, manifestando-se, cada uma delas, pela maioria relativa de seus membros;
- III - bancadas estaduais de Deputados Federais ou Senadores;
- IV - comissão mista de Deputados Federais e Senadores, instituída para esse fim."

⁴⁷⁴ **PEC nº 110/2019**

Art. 1º. A Constituição Federal passa a vigorar com os seguintes artigos alterados ou acrescidos:

"Art. 61

§ 4º Nos projetos apresentados na forma do § 3º deste artigo deverão estar representadas todas as Regiões do País e pelo menos:

- I- um terço dos Estados e Distrito Federal; ou
- II - um terço dos Municípios ou Municípios em que o conjunto da população corresponda, no mínimo, a um terço da população nacional, nas hipóteses de iniciativa municipal previstas nos incisos I e II do § 3º deste artigo."

De outro giro, sob a ótica da repartição de receitas fiscais, no Sistema Constitucional vigente, a União está responsável pelo repasse obrigatório aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios de parcela do produto de arrecadação de alguns de seus tributos privativos, na forma dos artigos 157 a 159 da Constituição Federal, que assim dispõem:

Art. 157. Pertencem aos Estados e ao Distrito Federal:

I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;

II - vinte por cento do produto da arrecadação do imposto que a União instituir no exercício da competência que lhe é atribuída pelo art. 154, I.

Art. 158. Pertencem aos Municípios:

I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;

II - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados, cabendo a totalidade na hipótese da opção a que se refere o art. 153, § 4º, III; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Art. 159. A União entregará: (Vide Emenda Constitucional nº 55, de 2007)

I - do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados, 49% (quarenta e nove por cento), na seguinte forma: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 84, de 2014)

a) vinte e um inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal; (Vide Lei Complementar nº 62, de 1989)

b) vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Municípios; (Vide Lei Complementar nº 62, de 1989)

c) três por cento, para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, através de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, ficando assegurada ao semi-árido do Nordeste a metade dos recursos destinados à Região, na forma que a lei estabelecer;

d) um por cento ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de dezembro de cada ano; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 55, de 2007)

e) 1% (um por cento) ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de julho de cada ano; (Incluída pela Emenda Constitucional nº 84, de 2014)

II - do produto da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados, dez por cento aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados.

III - do produto da arrecadação da contribuição de intervenção no domínio econômico prevista no art. 177, § 4º, 29% (vinte e nove por cento) para os Estados e o Distrito Federal, distribuídos na forma da lei, observada a destinação a que se refere o inciso II, c, do referido parágrafo. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 44, de 2004)

De modo semelhante, os Estados também estão obrigados a repartir parcela de seus impostos com os Municípios, da seguinte forma:

Art. 158. Pertencem aos Municípios:

- III - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios;
- IV - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Pela análise das normas constitucionais atuais, sob um eixo horizontal de repartição de receitas, resta claro que o Constituinte optou por concentrar a competência tributária nas mãos do ente central, atribuindo aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios uma outorga subsidiária de receitas próprias. A divisão teria sido realizada considerando não só as atribuições materiais entregues à cada ente da Federação pela Constituição Federal, mas também o grau de eficiência de cada esfera de governo na concretização dessas atribuições. Nesse contexto, conforme já mencionado, há quem defenda que a atribuição de competência ao ente periférico poderia solucionar mais adequadamente os problemas e as necessidades locais, cabendo ao Governo central uma atuação complementar ou suplementar⁴⁷⁵.

Ainda sobre o tema, analisando a competição fiscal na Europa, em especial o federalismo alemão, Jorge Celso Fleming de Almeida Filho afirma que os impostos sobre a renda e os relativos ao consumo são partilhados entre os Governos Federal e Estadual, enquanto os impostos sobre a propriedade estão sob a competência dos entes locais, sem que houvesse notícias de qualquer de atividade tributária predatória entre os agentes políticos. Cumprem destacar as ponderações do citado autor⁴⁷⁶:

A Constituição alemã trata da partilha de competência e receitas tributárias entre os níveis de governo. Os impostos sobre renda (IR) e valor adicionado (IVA) são partilhados entre governos federal e estadual, sendo o IR a principal fonte de arrecadação do país, seguido pelo IVA.

Além da competência concorrente para os impostos conjuntos (IR e IVA), existem também competências exclusivas. Nesse contexto, competem ao ente central as tarifas alfandegárias e os impostos seletivos sobre petróleo, tabaco e bebidas alcoólicas, exceto a cerveja, e aos governos estaduais o imposto sobre veículo automotor, o imposto seletivo sobre venda de cervejas e o imposto sobre herança. Os impostos sobre a propriedade ficaram na competência dos municípios.

É interessante perceber que, embora se trate de um modelo federativo com compartilhamento das principais bases tributárias (renda e consumo), não há notícias de competição tributária prejudicial, seja ela vertical ou horizontal.

Ademais, na tentativa de garantir um federalismo cooperativo e sob um eixo vertical de discriminação de rendas, o Constituinte determinou que os entes maiores partilhassem seu

⁴⁷⁵ Sobre o Princípio da Subsidiariedade, vide: TORRES, Silvia Faber. *Op. cit.*, p. 214.

⁴⁷⁶ ALMEIDA FILHO, Jorge Celso Fleming de. Competição fiscal: uma visão panorâmica. In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; IBRAHIM, Fábio Zambitte; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de (Org.). *Estudos de federalismo e guerra fiscal*. Vol. 1. Rio de Janeiro: Gramma, 2017, p. 139-140.

produto de arrecadação com os entes menores, em um modelo *de cima para baixo*⁴⁷⁷. Com efeito, a PEC nº 110/2019, ao instituir o Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS) e excluir nove tributos, entrega aos Estados e ao Distrito Federal a competência tributária para cobrar a nova exação. Por consequência, há uma inversão no modelo constitucional vigente, na medida em que os Estados passam a se responsabilizar pelo repasse à União de parcela do produto de arrecadação do novo imposto, evidenciando uma partilha *de baixo para cima*.

A inversão da sistemática vertical de repasses de receitas não é novidade no ordenamento jurídico brasileiro. A Constituição de 1891 permitia que Estados tributassem a importação de mercadorias estrangeiras destinadas ao consumo em seu território, com a reversão do produto de arrecadação ao Tesouro Federal (União)⁴⁷⁸. No mesmo sentido, a Constituição de 1934 continha disposição no sentido de que 30% (trinta por cento) dos impostos arrecadados pelos Estados, baseados em sua competência residual, deveriam ser repassados à União⁴⁷⁹.

De outro giro, existe posicionamento segundo o qual o sistema tributário deveria gravitar em torno dos Municípios, onde se localiza o *núcleo social básico de todas as Nações*, cabendo a tal ente o dever de repassar as receitas à União e aos Estados. Na hipótese, a atuação municipal está mais próxima ao contribuinte e, conseqüentemente, aos anseios locais, de modo que teria maior capacidade e geraria com mais eficiência a arrecadação tributária. Nesse sentido, convém destacar a posição de Francisco Glycerio de Freitas⁴⁸⁰:

Os governos municipais, como entidades representativas, estariam sujeitos à imposição de contribuir com uma quota de recursos, também proporcionais à capacidade coletiva, para o fornecimento dos recursos aos estados e à Nação, para as despesas previstas. (...) É preciso compreender que todo o território da Nação está submetido ao regime municipal e que o interesse fiscal tem tanto maiores garantias de exata arrecadação, quanto mais direta for e mais próxima estiver do contribuinte.

⁴⁷⁷ A União repassaria parcela de seu produto de arrecadação aos Estados, Distrito Federal e Municípios, enquanto os Estados realizariam o repasse apenas aos Municípios.

⁴⁷⁸ Art. 9º - É da competência exclusiva dos Estados decretar impostos:

§ 3º - Só é lícito a um Estado tributar a importação de mercadorias estrangeiras, quando destinadas ao consumo no seu território, revertendo, porém, o produto do imposto para o Tesouro federal.

⁴⁷⁹ Art. 10 - Compete concorrentemente à União e aos Estados:

VII - criar outros impostos, além dos que lhes são atribuídos privativamente.

Parágrafo único - A arrecadação dos impostos a que se refere o número VII será feita pelos Estados, que entregarão, dentro do primeiro trimestre do exercício seguinte, trinta por cento à União, e vinte por cento aos Municípios de onde tenham provindo. Se o Estado faltar ao pagamento das cotas devidas à União ou aos Municípios, o lançamento e a arrecadação passarão a ser feitos pelo Governo federal, que atribuirá, nesse caso, trinta por cento ao Estado e vinte por cento aos Municípios.

⁴⁸⁰ FREITAS, Francisco Glycerio. *Doutrina constitucional do imposto*. São Paulo: Livraria Martins, 1945, p. 37.

Em um país de dimensão continental como o Brasil, não é recomendável que se atribua aos Municípios tamanha responsabilidade pelos seguintes motivos: primeiro, nem todos os Municípios são estruturados para promover a fiscalização e cobrança de seus tributos, de forma eficaz, quiçá para assumir o ônus de repassar aos demais entes parcela do produto de arrecadação; segundo, a pulverização da fiscalização e cobrança entre 5.570 (cinco mil, quinhentos e setenta) Municípios acarretaria um emaranhado de receitas a serem contabilizadas e uniformizadas, bem como uma gama de obrigações acessórias, causando embaraço no próprio repasse fiscal.

Não obstante, a outorga de competência aos Estados e ao Distrito Federal, promovida pela PEC nº 110/2019, para fins de instituição do Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS), parece razoável, porque descentraliza a concentração de arrecadação de receitas tributárias nas mãos da União e, ainda, garante-se a observância dos interesses regionais, sem riscos de embaraço fiscalizatório em relação ao novo tributo.

4 ANÁLISE DAS PROPOSTAS CONSTITUCIONAIS DE ALTERAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO RELATIVA AO CONSUMO COMO CONTRIBUIÇÃO PARA A REDUÇÃO DOS PROBLEMAS DE DELIMITAÇÃO DE CONCEITOS RELATIVOS À COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA, DE GUERRA FISCAL, DE COMPLEXIDADE DA TRIBUTAÇÃO E DE DESESTÍMULO À COMPETITIVIDADE

4.1 A unificação das materialidades do ISS e do ICMS soluciona os problemas de delimitação de conceitos, no que tange à demarcação da competência tributária, em especial no caso do *download* e do *streaming*?

Em 1965, o Brasil experimentou a maior reforma tributária em sua história, cuja tributação sobre o consumo foi repartida entre as três esferas da Federação. Sem paralelo em outros países, criou-se um sistema, no qual a União, os Estados e os Municípios passaram a onerar a indústria, o comércio e a prestação de serviços com seus respectivos tributos⁴⁸¹. A tradicional descentralização de competência em duas esferas (União e Estados), observadas nos demais ordenamentos jurídicos do mundo, deu lugar a um federalismo tripartido, em que aos Municípios também foram garantidas autonomias legislativa, política e administrativa.

Em que pese a alteração e criação de diversos diplomas, não houve tentativa mais ampla de reforma do que a ocorrida em 1965, de modo que o país vive atualmente em um verdadeiro *boom* tecnológico, mas submetido a regras de tributação obsoletas; regras estas criadas na época do regime militar, onde sequer se dimensionava o poder do que hoje se denomina de *internet* e as atividades que lhe são acessórias. Dessa forma, os novos arranjos empresariais trouxeram complexos desafios e o avanço das regras de tributação não acompanhou o das novas tecnologias, sobretudo no que tange a certas utilidades como o *download*, o *streaming*, o *SaaS* (*Software as a Service*), a *internet das coisas*, a inteligência artificial, as plataformas *Blockchain*, dentre outras.

⁴⁸¹ Imposto sobre Produtos industrializados (IPI), o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), respectivamente.

As operações com bens corpóreos deixaram de ser a única forma de circulação de produtos e serviços e a virtualização dos negócios jurídicos tornaram remotas as contratações. Em decorrência de um vácuo legislativo, contribuintes passaram a se utilizar das zonas de incerteza jurídica para reduzir a carga tributária, bem como, no plano internacional, a tensão entre os Estados da residência e de fonte se deu com relação à forma de tributação das atividades decorrentes da *Economia Digital*. Nesse contexto, na década de 90, com o início do comércio eletrônico, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) definiu princípios e regras, voltando a enfrentar o tema em 2015, com a criação do Projeto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), relacionado à *Economia Digital*⁴⁸².

Com efeito, a expressão *Economia Digital* é própria da evolução tecnológica e busca convergir tecnologias da informação e da comunicação, por meio da rede e da *internet*. Trata-se de uma infraestrutura global de telecomunicações que permite às pessoas e às organizações a possibilidade de planejamento e interação. Na definição de Fábio Queirós:

A expressão ‘economia digital’, apesar de num primeiro momento parecer querer apontar para algo de absolutamente novo e único, não é senão um meio diverso de actuação económica cuja principal novidade é, essencialmente, a sua extensão. Ou seja, enquanto novo meio de actuação, pela sua qualidade imaterial e, inerentemente, flexível, é altamente adaptável a praticamente todos os sectores económicos pré-existentes. Assim sendo, torna-se, principalmente, um novo meio de trabalho e não uma parte autónoma do que é, no fundo, a economia.

O principal factor a ponderar, que poderemos posteriormente considerar como sendo um impulsionador central na “economia digital”, reside na disseminação absolutamente maciça que as Tecnologias de Informação e Comunicação tiveram em praticamente todos os sectores económicos, normalmente procurando sempre um mesmo conjunto de objectivos: maior produtividade, maior alcance de mercado e menores custos operacionais.⁴⁸³

Se por um lado, o sistema tributário brasileiro é fundado na estrita legalidade – com a vedação do uso de analogia para se criar imposições de incidência não previstas em lei⁴⁸⁴ – e remonta a década de 60; por outro, a descoberta de novas tecnologias e o crescimento do mercado digital impelem a adaptação da legislação tributária à realidade da Economia Digital.

⁴⁸² Dentre os quinze planos de ação, o Plano de Ação nº 1 (*Action Plan 1*) é voltado à economia digital.

⁴⁸³ QUEIRÓS, Fábio. *A Economia Digital: novos desafios para um regime estabelecido*. 2016. Dissertação (Mestrado em Direito Fiscal) – Faculdade de Direito, Universidade de Lisboa, Lisboa, p. 15-16.

⁴⁸⁴ CTN, Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:
§ 1º. O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

Assim, a tributação dessas novas riquezas culmina em diversos conflitos de competências entre Estados e Municípios quanto à incidência de seus respectivos impostos.

Com efeito, o Convênio ICMS nº 106, de 29 de setembro de 2017, firmado no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, criou o conceito de *mercadoria digital*, colocando os contribuintes em situação de insegurança jurídica e de bitributação⁴⁸⁵.

Para tanto, convém colacionar as cláusulas do citado Ato Convenial:

Cláusula primeira. As operações com bens e mercadorias digitais, tais como softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, que sejam padronizados, ainda que tenham sido ou possam ser adaptados, comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados observarão as disposições contidas neste convênio.

Cláusula segunda. As operações com os bens e mercadorias digitais de que trata este convênio, comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados anteriores à saída destinada ao consumidor final ficam isentas do ICMS.

Cláusula terceira. O imposto será recolhido nas saídas internas e nas importações realizadas por meio de site ou de plataforma eletrônica que efetue a venda ou a disponibilização, ainda que por intermédio de pagamento periódico, de bens e mercadorias digitais mediante transferência eletrônica de dados, na unidade federada onde é domiciliado ou estabelecido o adquirente do bem ou mercadoria digital.

A apreciação de mercadoria, como um conceito não limitado a bens corpóreos, não é novidade na doutrina, reconhecendo José Xavier Carvalho de Mendonça a possibilidade de se referir a mercadoria para designar os bens materiais e imateriais, como direitos e créditos, embora tanto as leis nacionais como o uso comum empregam o termo em uma acepção mais restrita, qual seja, a de coisa corpórea⁴⁸⁶.

Nos tribunais, o Supremo Tribunal Federal, órgão competente responsável por dirimir conflitos de natureza constitucional, ao longo do tempo, passou a estabelecer limites interpretativos do conceito de mercadoria, com o advento de bens e serviços de natureza incorpórea.

Em 1998, o Supremo Tribunal Federal apreciou a possibilidade de incidência do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) sobre *softwares* e outros bens dotados de natureza incorpórea, já que, naquela ocasião, a Corte ainda mantinha a

⁴⁸⁵ Entenda bitributação como a situação jurídica pela qual dois entes, de forma simultânea, exercem a sua competência tributária, por meio de seus respectivos tributos, sobre um mesmo e único fato imponible.

⁴⁸⁶ MENDONÇA, José Xavier Carvalho de. *Tratado de direito comercial brasileiro*. 4ª ed., v. V, livro III, parte I. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1946, p. 29.

interpretação de que a mercadoria seria um bem corpóreo produzido especificamente para a venda. Contudo, os “*softwares* de prateleira” poderiam ser tributados pelo imposto estadual. Cumpre colacionar as palavras do Ministro Sepúlveda Pertence em seu voto:

Estou, de logo, em que o conceito de mercadoria efetivamente não inclui os bens incorpóreos, como os direitos em geral: mercadoria é bem corpóreo objeto de atos de comércio ou destinado a sê-lo.

Ora, no caso, o que se pretende é a declaração de inexistência de relação jurídica de natureza tributária entre a autora e o Estado, relativamente às operações de ‘licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador’: trata-se, pois, de operações que têm como objeto um direito de uso, bem incorpóreo insuscetível de ser incluído no conceito de mercadoria e, conseqüentemente, de sofrer a incidência do ICMS. (...)

É esse ‘direito de exclusivo’ - que não é mercadoria, nem se aliena com o licenciamento de seu uso que se deve declarar fora do raio de incidência do ICMS, como exatamente concluíra, nos lindes do pedido, a decisão recorrida.

Dessa exclusão, entretanto, não resulta que de logo se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do mesmo tributo a circulação de cópias ou exemplares de programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo, isto é, do chamado ‘*software* de prateleira’.⁴⁸⁷

À época, somente era possível a incidência sobre os *softwares* vendidos através do varejo, os denominados *off the shelf*, uma vez que constituiriam mercadorias postas no comércio. Todavia, restou rechaçada a incidência do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) nos demais casos, uma vez que a natureza incorpórea de certos bens ainda era um obstáculo intransponível para fins de enquadramento no conceito de mercadoria. Semelhante posicionamento foi adotado em outros julgamentos⁴⁸⁸.

Ocorre que, passado pouco mais de uma década, o Supremo Tribunal Federal alterou seu entendimento e entendeu pela irrelevância da existência de bem corpóreo, como requisito para enquadramento do produto como mercadoria, uma vez que as premissas jurídicas e concretas do mundo real se modificam ao longo do tempo, devendo a Constituição se adaptar aos novos tempos e à evolução das relações comerciais⁴⁸⁹. Trazendo interessantes considerações, na ocasião do julgamento da Medida Cautelar na ADI nº 1.945/MT, o Ministro

⁴⁸⁷ STF – RE nº 176.626/SP, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, PRIMEIRA TURMA. Julgamento em 10/11/1998, DJ 11/12/1998.

⁴⁸⁸ STF – RE nº 199.464/SP, Rel. Min. ILMAR GALVÃO, PRIMEIRA TURMA, Julgamento em 02/03/1999, DJ 30/04/1999.

⁴⁸⁹ STF - ADI nº 1.945-MC/MT, Rel. Min. OCTAVIO GALLOTTI, Rel. p/ Acórdão: Min. GILMAR MENDES, PLENO, Julgamento em 26/05/2010, DJe 14/03/2011.

Gilmar Mendes aduziu que *“no plano da hermenêutica, em que a mudança na realidade afeta a interpretação do texto constitucional de alguma forma, ou vai afetar ou poderá afetar”*⁴⁹⁰.

Na oportunidade, o Ministro Eros Roberto Grau não somente ressaltou as ponderações do Ministro Gilmar Mendes, no sentido de que a realidade altera o significado dos textos, como também afirmou que *“o movimento da vida e da realidade é que dá o significado normativo dos textos”*⁴⁹¹. Na mesma esteira, o Ministro Carlos Ayres Britto aludiu que *“o ser das coisas é o movimento, e as palavras, para efeito de movimento, são coisas. Hoje temos uma realidade virtual, isso é tão verdadeiro que a própria expressão ‘realidade virtual’ é paradoxal; seria paradoxal há dez anos, porque virtual era o oposto do real. E hoje já falamos de realidade virtual eliminando toda e qualquer contradição”*⁴⁹².

Com efeito, retornando à análise do Convênio ICMS nº 106, de 29 de setembro de 2017, em suas disposições, o recolhimento do imposto ocorreria *“nas saídas internas e nas importações realizadas, por meio de site ou de plataforma eletrônica, que efetue a venda ou a disponibilização, ainda que por intermédio de pagamento periódico, de bens e mercadorias digitais mediante transferência eletrônica de dados”*. Não é à toa que o Estado de São Paulo editou o Decreto nº 63.099, de 22 de dezembro de 2017, estabelecendo o recolhimento em termos semelhantes aos discriminados no citado Convênio, nos quais se transcrevem:

Art. 1º. Ficam acrescentados, com a redação que se segue, os dispositivos adiante indicados ao Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - RICMS, aprovado pelo Decreto nº 45.490, de 30 de novembro de 2000:

I - o inciso IV ao artigo 16:

IV - o site ou a plataforma eletrônica que realize a venda ou a disponibilização, ainda que por intermédio de pagamento periódico, de bens e mercadorias digitais mediante transferência eletrônica de dados (Lei 6.374/1989, artigo 12).

Todavia, o Convênio ICMS nº 106, de 29 de setembro de 2017, e o Decreto Estadual Paulista nº 63.099, de 22 de dezembro de 2017, restaram editados somente após a vigência da Lei Complementar nº 157, de 30 de dezembro de 2016, que já havia acrescentado o item 1.09 à lista anexa da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, com a seguinte redação:

⁴⁹⁰ Considerações do Ministro Gilmar Mendes no julgamento da ADI nº 1.945-MC/MT (fl. 81 do voto).

⁴⁹¹ Ponderações do Ministro Eros Roberto Grau no julgamento da ADI nº 1.945-MC/MT (fl. 85 do voto).

⁴⁹² Ilacões do Ministro Carlos Ayres Britto no julgamento da ADI nº 1.945-MC/MT (fl. 86 do voto).

Lista de Serviços Anexa à LC nº 116/2003

1 - Serviços de informática e congêneres.

1.09 - Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei nº 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS). (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

Constata-se que, antes da edição do Convênio ICMS nº 106, de 29 de setembro de 2017, e do Decreto Estadual Paulista nº 63.099, de 22 de dezembro de 2017, as *OTTs de Vídeo* (Netflix) já se enquadravam em um dos serviços previstos na lei complementar que disciplina o imposto municipal. Inclusive, pouco antes da edição do Decreto Estadual Paulista, o Município de São Paulo editou a Lei nº 16.757, de 14 de novembro de 2017, incluindo o item 1.09⁴⁹³ em sua legislação, de conteúdo semelhante ao da Lei Complementar nº 157, de 30 de dezembro de 2016.

Portanto, repita-se, a edição do Convênio ICMS nº 106, de 29 de setembro de 2017, e do Decreto Estadual Paulista nº 63.099, de 22 de dezembro de 2017, acentuou o conflito, na medida em que fomentou uma guerra fiscal, entre o Estado e o Município paulistas, pela tributação das operações de *download* e *streaming*.

O imbróglio gerado com a possibilidade de tributação das novas tecnologias pelo Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) e Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) levou a Associação Brasileira das Empresas de Tecnologia da Informação e Comunicação – Brasscom a tomar paralelamente duas medidas: *i*) questionar a constitucionalidade do Convênio ICMS nº 106, de 29 de setembro de 2017, através do ajuizamento da ADI nº 5.958/DF, sob a relatoria da Ministra Cármen Lúcia⁴⁹⁴; e *ii*) questionar a legalidade do Decreto Estadual Paulista nº 63.099, de 22 de dezembro de 2017, por meio da impetração de Mandado de Segurança Coletivo, sob o nº 1010278-54.2018.8.26.0053.

Em defesa, a Fazenda Estadual de São Paulo arguiu que o Decreto e o Convênio não inovavam no ordenamento jurídico, mas apenas regulamentavam uma materialidade

⁴⁹³ 1.09 - Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei nº 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS).

⁴⁹⁴ Anteriormente, o relator era o Ministro Dias Toffoli. Todavia, por força do artigo 38 do RISTF, houve a substituição da relatoria pela Ministra Cármen Lúcia.

preexistente, na medida em que o conceito constitucional de circulação de mercadoria prescindiria de um suporte físico, nos termos do decidido na supracitada Medida Cautelar na ADI nº 1.945/MT⁴⁹⁵. Portanto, deveria ter sido dado tratamento jurídico idêntico aos *softwares* de prateleira e aos *softwares* obtidos através de *download*. O Estado de São Paulo se pautou nas inferências do Ministro Nelson Jobim no bojo da Medida Cautelar na ADI nº 1.945/MT:

O que se tem no comércio de programas de computação? Transfere-se um determinado bem que, no caso específico, é uma linguagem matemática binária que compõe os programas de 'software', dependendo da natureza e sofisticação. Pois bem. Como é que se transfere através de um mecanismo eletrônico, se não se tinha acesso à internet? O programa era conduzido ao consumidor pelas vias de um disquete - não estou falando em CD ROM, e, sim, em programas de incorporação. Muito bem. Quando se difunde a internet, o que se cria? Cria-se a possibilidade de você, em vez de receber, comprar um disquete com o programa e, se tratar do disquete, colocar no disco rígido, você é adquire o mesmo programa, acessando o 'site' da empresa distribuidora e escolhe o programa que você quer; paga por mês com cartão de crédito ou pelo sistema de 'cleanbox', em que você tem uma caixa eletrônica no sistema da internet, com o depósito de valores em moeda nacional conversível em moeda estrangeira - você compra isso. E como isso é transferido para o seu disco rígido do seu computador? Pelo sistema que eles denominam 'download', ou seja, acessa, depois de feitos todos os mecanismos, você autoriza, e o computador fica parado uns 10, 15 minutos, dependendo do tamanho do programa, e você incorpora para dentro do programa. Qual é a diferença entre um e outro? É que a linguagem matemática binária que compõe o 'software' ou é transmitida tendo como base um disquete ou por meio do sistema da internet. Adquiro, então, o que se contém dentro do disquete ou aquilo que me é transmitido via sistema de internet. Qual a diferença entre um bem e outro? Nenhuma. O que eu adquiri foi um sistema de 'software'. A diferença fundamental foi a forma pela qual me foi transferido esse sistema. Ou eu exijo que o consumidor vá à livraria, à empresa, à loja vendedora para comprar um disco desse tamanho que, ao fim e ao cabo, vem numa caixa desse tamanho - ninguém sabe o porquê disso, mas a caixa é enorme, e os discos são sempre iguais - ou eu adquiro, por essa forma, para não me incomodar com o disquete e caixa, e fico com o bem. O que houve foi? Houve a transmissão de um bem que é o mesmo que me foi transmitido; a diferença é a forma pela qual se transmite: ou se transmite pelo sistema material, sistema de disco rígido, ou pelo sistema de internet. O que está sendo adquirido por mim? É o disco ou exatamente aquilo que se contém no disco; que é aquilo que não é transmitido pelo disco, é transmitido pelo sistema da internet? Em alguns casos é permitido um determinado tipo de reprodução de uso, outros programas não o admitem; você tem que pagar um diferencial, e, se não o faz, a transmissão vem e você não consegue copiar, pois ele tem um sistema de segurança - salvo um técnico especialista, um 'hacker' para conseguir abri-lo. Então, posso, em alguns casos, recebido pela internet, colocar um disquete no meu sistema, copio programa para dentro daquilo e transfiro para um outro computador. Em alguns casos, pode precisar

⁴⁹⁵ Ação Direta de Inconstitucionalidade. Direito Tributário. ICMS. EMENTA: (...) 8. ICMS. Incidência sobre softwares adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados (art. 2º, § 1º, item 6, e art. 6º, § 6º, ambos da Lei impugnada). Possibilidade. Inexistência de bem corpóreo ou mercadoria em sentido estrito. Irrelevância. O Tribunal não pode se furtar a abarcar situações novas, consequências concretas do mundo real, com base em premissas jurídicas que não são mais totalmente corretas. O apego a tais diretrizes jurídicas acaba por enfraquecer o texto constitucional, pois não permite que a abertura dos dispositivos da Constituição possa se adaptar aos novos tempos, antes imprevisíveis. (...) (STF - ADI nº 1.945-MC/MT, Rel. Min. OCTAVIO GALLOTTI, Rel. p/ Acórdão: Min. GILMAR MENDES, PLENO, Julgamento em 26/05/2010, DJe 14/03/2011.)

duas ou três vezes pelos contratos - é uma questão de direito autoral, como foi dito pelo Sr. Ministro Moreira Alves. Dir-se-á: Não. Não pode porque não é mercadoria. (...)

Então, veja, a energia elétrica compõe elemento da base e semelhança e a energia elétrica não é um sinal binário matemático, mas algo que não coincide com um bem corpóreo no sentido estrito da expressão que está sendo utilizado. Não sei, pelo menos alguém até agora não conseguiu agarrar a energia elétrica. Toda vez que tentei agarrar tive problemas. Creio que todos já tiveram o mesmo problema. A energia elétrica dá choque e o programa de computador dá acessos.

Não está dizendo aqui, por esse dispositivo, que a energia elétrica é excepcionalmente base do ICMS. Não, a energia elétrica é tratada como mercadoria na Constituição. Tanto é que essa letra 'b' diz que na hipótese da transmissão interestadual não é cobrável de um Estado para o outro. Essa regra se justifica porque o sistema do ICMS no Brasil é sistema da origem e no destino. Quem percebe o ICMS é o Estado de origem do próprio produtor, é imposto sobre produto e não sobre consumo.⁴⁹⁶

E arremata afirmando que a transferência se dá por sistema de *download*, para justificar a incidência do imposto estadual:

Então, veja, se isento, se digo que a evasão fiscal não está abrangida pelo ICMS, a transmissão de um programa, pela via da transferência eletrônica de dados, estou dizendo que não estou cobrando o programa, mas o bem corpóreo. Por que não tem bem corpóreo não estou comprando? Estou comprando o programa. Começa a entrar em limites, ou seja, a linguagem utilizada no sistema da Constituição pelo ICMS começa a bater com sistemas modernos de comercialização, de transferências. O caminho todo é dessa forma, ou seja, vai-se utilizar cada vez mais esse sistema de inter-relações através do sistema da internet. A prestação de serviços, inclusive, se produz hoje basicamente pela internet. Nenhuma empresa mais, Ministro Sepúlveda Pertence, recebe naquela hipótese de não incidir em si mesmo, porque é serviço. A transferência do serviço encomendado não é por sistema de disquete, é por sistema de 'download', por sistema meramente de comunicação.⁴⁹⁷

O Estado de São Paulo buscou minimizar os conflitos estabelecidos pelo Decreto nº 63.099, de 22 de dezembro de 2017, ao esclarecer que os conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto estariam sujeitos à incidência do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) somente na hipótese de cessão definitiva (*download*) dos mesmos, ficando de fora do campo tributável a cessão temporária (*streaming*). Colaciona-se a Portaria CAT nº 24, de 23 de março de 2018:

Art. 1º. Nas operações com bens e mercadorias digitais realizadas por meio de transferência eletrônica de dados destinadas a consumidor final domiciliado ou estabelecido no Estado de São Paulo deverão ser observadas as disposições desta portaria.

⁴⁹⁶ Inferências do Ministro Nelson Jobim no julgamento da ADI nº 1.945-MC/MT (fls. 37/39 do voto).

⁴⁹⁷ Inferências do Ministro Nelson Jobim no julgamento da ADI nº 1.945-MC/MT (fls. 37/39 do voto).

Parágrafo único. Para fins do disposto nesta portaria, **são considerados bens e mercadorias digitais** todos aqueles não personificados, inseridos em uma cadeia massificada de comercialização, como eram os casos daqueles postos à venda em meios físicos, por exemplo:

1. softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, que sejam padronizados (de prateleira), ainda que tenham sido ou possam ser adaptados, independentemente de serem utilizados pelo adquirente mediante "download" ou em nuvem;
2. **conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto, com cessão definitiva ("download")**, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos. **(grifos nossos)**

Ocorre que foi deferida liminar no Mandado de Segurança Coletivo nº 1010278-54.2018.8.26.0053 e confirmada em sede de sentença com a concessão da segurança. Naquela oportunidade, entendeu-se que sequer havia “*transferência de titularidade por download, mas apenas uma cessão de direito de uso do programa, com direito de acesso ao software na “nuvem” e a disponibilização do conteúdo via internet, sem cessão definitiva*”⁴⁹⁸. A sentença foi objeto de recurso de apelação e, atualmente, o feito teve seu andamento suspenso pela 10ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo ante a instauração de um Incidente de Inconstitucionalidade Cível, distribuído sob o nº 0047908-29.2018.8.26.0000, perante o Órgão Especial, em 14 de novembro de 2018, que também trata da análise da constitucionalidade do Decreto Estadual Paulista nº 63.099, de 22 de dezembro de 2017.

Com efeito, o Incidente de Inconstitucionalidade Cível nº 0047908-29.2018.8.26.0000 não foi conhecido pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, sob o argumento de que o Decreto Estadual Paulista nº 63.099, de 22 de dezembro de 2017, não se trata de decreto autônomo, mas de norma secundária, editada em razão da Lei Estadual Paulista nº 6.374, de 01 de março de 1989, o que se cogitaria apenas eventual ilegalidade ou inconstitucionalidade reflexa. Colacione-se trecho do acórdão exarado pelo Desembargador Renato Sartorelli:

Em que pese o entendimento sufragado pelo v. aresto de fls. 243/247, o confronto de validade dos atos normativos impugnados, que estariam em tese eivados de inconstitucionalidade, faz-se frente às Leis Complementares Federais nºs 24/1975 e 87/1996 e à Lei Estadual nº 6.374/1989, de natureza, portanto, infraconstitucional, não havendo parâmetro para o controle de constitucionalidade da norma.

⁴⁹⁸ Transcreva-se trecho da sentença: “Para a operação ser objeto de incidência do ICMS é necessária a circulação jurídica do bem, isto é, a transferência de titularidade, como já decidido pelo STF julgamento do RE 540829/SP, fato que não ocorre no licenciamento de uso de software, no qual o titular da propriedade cede tão somente o seu uso e gozo ao usuário, de forma temporária ou perpétua, mas não a disponibilidade do software. Na verdade, não existe uma transferência de titularidade por download, mas apenas uma cessão do direito de uso do programa, com direito de acesso ao software na “nuvem” e a disponibilização do conteúdo via ‘internet’, sem cessão definitiva afastando-se, portanto, a existência de operação de circulação de mercadoria”. (TJSP – Mandado de Segurança Coletivo nº 1010278-54.2018.8.26.0053, Juíza SIMONE GOMES RODRIGUES CASORETTI, 9ª Vara de Fazenda Pública, Julgamento: 30/08/2018, Publicação: 06/09/2018)

Assim, o exame da suposta ilegalidade do Convênio nº 106/2017 e do Decreto Estadual nº 63.099/2017, e a consequente recusa de sua aplicação no caso concreto, deverá ter lugar ao ensejo do julgamento pelo órgão fracionário, não se sujeitando à cláusula de reserva de plenário (artigos 97 da Constituição Federal e 949, inciso II, do NCPC), afastando-se, ipso facto, a incidência da Súmula Vinculante nº 10 do E. Supremo Tribunal Federal.⁴⁹⁹

Já na ADI nº 5.958/DF, em que se discutia a existência ou não de bitributação entre o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS)⁵⁰⁰, o Procurador-Geral da República, Augusto Aras, defendeu a constitucionalidade do Convênio ICMS nº 106, de 29 de setembro de 2017, nos seguintes termos:

Com o avanço tecnológico que possibilita aquisição de mercadorias digitais padronizadas por transferência eletrônica de dados (via download ou streaming), o Supremo Tribunal Federal entendeu incidir o ICMS sobre *software* adquirido por meio eletrônico (...).
(...)

A conclusão a que chegou o STF não é contraditória com a orientação anterior. Se o bem ou mercadoria digital (*softwares*, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres) é posto para venda no comércio (seja por meio físico ou digital), incidirá o ICMS. Todavia, se esses produtos digitais forem desenvolvidos por encomenda do adquirente, incidirá o ISS.

Quanto à incidência do ISS, dos itens 1.01 a 1.09 da Lista de Serviços Anexa à Lei Complementar 116/2003, com redação dada pela Lei Complementar 157/2016, apenas os itens 1.04 e 1.05 cuidam de mercadorias digitais. Os aludidos itens merecem ser interpretados de acordo com a jurisprudência do STF, de modo que as operações que envolvam a aquisição de mercadorias digitais padronizadas por transferência eletrônica de dados são tributadas por ICMS.

O aspecto material da hipótese de incidência do ISS, nos termos do art. 156, III, da CF, envolve prestação de serviço que abrange o negócio jurídico firmado entre o tomador e o prestador. Os itens 1.04 e 1.05 da Lista de Serviço Anexa à LC 116/2003 limitam-se aos *softwares* e jogos eletrônicos desenvolvidos por encomenda e de acordo com necessidades do usuário (customizado). Nesse caso, há típica prestação de serviço cujo conteúdo econômico é tributado por ISS e não por ICMS. Portanto, não há que se falar em bitributação.⁵⁰¹

Para o Procurador-Geral da República, o Supremo Tribunal Federal, no bojo da Medida Cautelar na ADI nº 1.945/MT, ao analisar a aquisição de mercadorias digitais padronizadas por transferência eletrônica de dados, teria permitido a incidência do imposto estadual, sem

⁴⁹⁹ Trecho do acórdão proferido pelo Desembargador Renato Sartorelli (fls. 18/19). TJSP – Inc. Inconst. nº 0047908-29.2018.8.26.0000, Rel. Des. Renato Sartorelli, Órgão Especial, Julgamento em 14/08/2019, Publicação em 15/08/2019.

⁵⁰⁰ Ressalte-se que a bitributação apenas foi um dos fundamentos suscitados no bojo da ADI nº 5.958/DF.

⁵⁰¹ Manifestação do Procurador-Geral da República, Augusto Aras, no bojo da ADI nº 5.958/DF (fls. 16/18).

diferenciar o *download* do *streaming*. Ressalte-se que, conforme já abordado, em 18 de fevereiro de 2021, a Corte julgou o mérito da ADI nº 1.945/MT, em conjunto com a ADI nº 5.659/MG, e conferiu interpretação conforme a Constituição Federal ao artigo 2º da Lei Complementar nº 87/1996, excluindo o licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador (operações de *softwares*) das hipóteses de incidência do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), superando o entendimento consagrado quando da apreciação daquela medida cautelar.

No voto proferido na ADI nº 5.659/MG, o Ministro Dias Toffoli consignou que não haveria como “*desconsiderar, para o deslinde da presente controvérsia, a legítima opção do legislador complementar de, por meio do subitem 1.05 da lista anexa à LC nº 116/03, fazer incidir o imposto municipal, e não o estadual, sobre o licenciamento ou a cessão de direito de uso de programas de computador*”; afinal, cabe à lei complementar dirimir os conflitos de competência em matéria tributária, por força dos artigos 146, I⁵⁰² e 156, III⁵⁰³, ambos da Constituição Federal. Ademais, ressaltou-se que o desenvolvimento de um programa de computador personalizado corresponde à prestação de um serviço, bem como não há como separar de maneira clara a obrigação de dar (a transferência do bem digital) da obrigação de fazer, mesmo na hipótese de *software* padronizado. Colacionem-se trechos do voto do Ministro Dias Toffoli:

Associo a esse critério objetivo, positivado no direito nacional, a noção de que a elaboração de um software é um serviço que resulta do esforço humano, seja o software (i) feito por encomenda, voltado ao atendimento de necessidades específicas de um determinado usuário; (ii) padronizado, fornecido em larga escala no varejo; (iii) customizado, o qual contempla características tanto do software padronizado quanto do software por encomenda; (iv) disponibilizado via download, cujo instalador é transmitido eletronicamente de um servidor remoto para o computador do próprio usuário; (v) disponibilizado via computação em nuvem.

Início este tópico afirmando que, no contrato de licenciamento de uso do software, o modo pelo qual o usuário tem acesso a suas funcionalidade e utilidades não é relevante para a correta qualificação jurídica dos fatos jurídicos tributáveis (v.g. download, streaming).

No caso de fornecimento de software personalizado por meio do comércio eletrônico direto, parece não haver dúvidas de que deve incidir o ISS sobre tal operação, mesmo se considerando o entendimento firmado no RE nº 176.626/SP e sinalizado na ADI nº 1.945-MC. Anote-se que esse tributo sempre incidiu sobre a operação relativa a

⁵⁰² Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

⁵⁰³ Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

software personalizado gravado em suporte físico realizada por meio do comércio tradicional ou do comércio eletrônico indireto. Isso preserva a neutralidade tributária e a não discriminação.

Afora isso, no licenciamento ou na cessão de direito de uso de software desse tipo, há inequivocamente serviço, qual seja, o desenvolvimento de um programa de computador personalizado.

De mais a mais, mesmo se admitindo que o fornecimento software personalizado envolva, além do esforço para a confecção do programa de computador destinado ao uso por determinado cliente (obrigação de fazer), a própria transferência de um bem digital (obrigação de dar), continua a ser correta, a meu ver, a incidência sobre ela do imposto municipal.

Isso porque, analisando-se o caso dessa perspectiva, também há, aqui, uma operação complexa, aplicando-se à hipótese a orientação já citada. Note-se que não é possível, no licenciamento ou na cessão de direito de uso de software personalizado ou mesmo padronizado, separar de maneira clara a obrigação de dar (a transferência do bem digital) da obrigação de fazer, 'seja no que diz com seu objeto, seja no que concerne ao valor específico da contrapartida financeira'.

No que se refere ao software padronizado, em qualquer de suas formas, considero que incide o ISS sobre seu fornecimento, considerando, aqui, uma atualização de nossa jurisprudência.

Reafirmo que o software é produto do engenho humano, é criação intelectual, sendo essa sua característica fundamental. Ou seja, faz-se imprescindível a existência de esforço humano direcionado para o desenvolvimento de um programa de computador. Não há como, a meu ver, desconsiderar esse elemento, ainda que estejamos diante de software que é replicado para comercialização com diversos usuários.

Nesse contexto, por influência do julgamento de mérito das ADIs nºs 1.945/MT e 5.659/MG, no dia 08 de março de 2021, o Supremo Tribunal julgou prejudicada a ADI nº 5.958/DF pela perda superveniente do seu objeto. Isso porque, ao conferir interpretação conforme à Constituição da República ao artigo 2º da Lei Complementar nº 87/1996, com a exclusão do licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador das hipóteses de incidência do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), a Corte teria realizado uma atualização de sua jurisprudência em relação à tributação dos *softwares*. Soma-se a isso o fato de que, embora não fosse objeto da ADI nº 5.659/MG, o Convênio ICMS nº 106/2017 perdeu sua eficácia, já que regulamentou disposição da Lei Complementar nº 87/1996 tida como inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal. Senão vejamos trecho do voto da Ministra Cármen Lúcia:

13. Deve ser realçado, quanto ao Convênio n. 106/2017 do Conselho Nacional de Política Fazendária - Confaz, também questionado nesta via, que, embora não tenha sido objeto expresso da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.659, perdeu a sua eficácia jurídica desde daquele julgamento, por se tratar de ato regulamentador do art. 2º da Lei Complementar n. 87/1996, editado com base na interpretação tida como inconstitucional por este Supremo Tribunal.

Não há dúvida sobre a caducidade do Convênio n. 106/2017 do Conselho Nacional de Política Fazendária – Confaz desde o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.569 (Relator o Ministro Dias Toffoli), cabendo remarcar, ademais, que a Administração Pública submete-se aos efeitos erga omnes e

vinculantes das decisões do Supremo Tribunal proferidas no controle abstrato de constitucionalidade (§ 2º do art. 102 da Constituição da República).

14. Pelo exposto, julgo prejudicada a presente ação direta de inconstitucionalidade pela perda superveniente do objeto (inc. IX do art. 21 do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal).”

Ressalte-se que o julgamento da ADI nº 5.659/MG, na qual se reconheceu que o Convênio ICMS nº 106/2017 perdera sua eficácia, impacta diretamente no Mandado de Segurança Coletivo nº 1010278-54.2018.8.26.0053, em trâmite perante a 10ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, que questiona a legalidade do Decreto Estadual Paulista nº 63.099, de 22 de dezembro de 2017, editado com o fito de regulamentar o citado Ato Convenial no âmbito do Estado de São Paulo.

Considerando todo esse contexto apresentado, questiona-se se as propostas de alteração do Sistema Tributário Nacional seriam eficientes ou não na solução do conflito, entre Estados e Municípios, ante a unificação das materialidades do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) e do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS).

No âmbito da unificação das materialidades dos impostos sobre o consumo, o que se busca com a alteração do Sistema Tributário Nacional é reduzir a denominada *complexidade política*, trazida pela atribuição de competências próprias a cada ente federado e pulverização da tributação sobre o consumo nos três níveis da Federação, além da previsão (desnecessária) de competências residuais ou suplementares. Sobre complexidade política, valem ressaltar as palavras de Daniel Giotti de Paula:

Quanto à complexidade política, o sistema tributário brasileiro adquire incomparabilidade por várias circunstâncias.

A dificuldade começa pela federação brasileira a ser constituída por quatro entes, cada um deles com competências próprias e um deles, o Distrito Federal, acumulando as competências tributárias de Estados e Municípios.

Embora várias federações também concedam *status* de ente político aos Municípios, o sistema jurídico nacional possui uma peculiaridade de promover um detalhado sistema de atribuição de competências, com cada ente tendo sua parcela de aptidão para instituir tributo, não necessitando, em tese, do exercício de competências residuais ou suplementares.⁵⁰⁴

E tal complexidade política não se dá somente pelo fato de se atribuir competências tributárias aos Municípios, mas, repita-se, por se pulverizar a tributação sobre o consumo entre todos os entes da Federação. Ademais, diferentemente de outros ordenamentos jurídicos, a

⁵⁰⁴ PAULA, Daniel Giotti de. Op. cit., p. 74-75.

atribuição de competência é realizada em sede constitucional, cabendo a legislação infraconstitucional apenas regular a delimitação elaborada pelo Constituinte e solucionar eventuais conflitos. Se por um lado a atribuição de competências, pela Constituição Federal, representa uma fixação de limites ao poder de tributar de cada ente, por outro, intensifica a complexidade, uma vez que as normas constitucionais estão vazadas em textos de elevado grau de abstração. Não é à toa que restou consolidado, na teoria constitucional, a abertura das normas constitucionais, com o intuito de dar maior plasticidade à Carta Magna para que sua interpretação possa se adaptar a novas realidades, sem alterações formais em seu texto⁵⁰⁵.

Com efeito, em virtude da abertura das normas constitucionais, o Supremo Tribunal Federal encarou três fases em sua jurisprudência em relação ao conceito de serviço: *i*) a adoção do conceito econômico; *ii*) a adoção do conceito civil; e *iii*) a adoção do conceito civil, sob uma perspectiva de interpretação não restritiva, considerando aspectos do conceito econômico. A abertura normativa da Constituição permitiu que, recentemente, a Corte se valesse de um conceito de serviço não restritivo para adequar um Sistema Tributário da década de 60 aos dias atuais.

Embora o excerto do voto do Ministro Luiz Fux⁵⁰⁶, no RE nº 651.703/PR, pareça caminhar no sentido de adoção do conceito econômico de serviço, o Supremo Tribunal Federal recuou e adotou expressamente o seu conceito civil, mas sob uma perspectiva não restritiva, considerando aspectos econômicos, ao vincular o critério *obrigação de fazer* como norte para a delimitação das situações de incidência (ou não) do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), conforme se infere de trecho do voto do Ministro Toffoli⁵⁰⁷, na ADI nº 3.142/DF:

⁵⁰⁵ SARMENTO, Daniel; SOUZA NETO, Cláudio Pereira de. *Direito constitucional: teoria, história e métodos de trabalho*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2012, p. 359.

⁵⁰⁶ STF – RE nº 651.703/PR, Min. Luiz Fux, Plenário, DJ 26/04/17 (Tema 581 da Repercussão Geral). Para Luiz Fux, “a classificação (*obrigação de dar e obrigação de fazer*) escapa à ratio que o legislador constitucional pretendeu alcançar, ao elencar os serviços no texto constitucional tributáveis pelos impostos (v.g., serviços de comunicação – tributáveis pelo ICMS, art. 155, II, CRFB/88; serviços financeiros e securitários – tributáveis pelo IOF, art. 153, V, CRFB/88; e, residualmente, os demais serviços de qualquer natureza – tributáveis pelo ISSQN, art. 156, III, CRFB/88), qual seja, a de captar todas as atividades empresariais cujos produtos fossem serviços sujeitos a remuneração no mercado. Sob este ângulo, o conceito de prestação de serviços não tem por premissa a configuração dada pelo Direito Civil, mas relacionado ao oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador”.

⁵⁰⁷ STF – ADI nº 3.142/DF, Min. Dias Toffoli, Plenário, Julgamento em 05/08/2020, DJE 09/10/2020. Mais uma vez, o Ministro Marco Aurélio restou vencido.

Em suma, dos julgados da Corte citados é possível depreender algumas orientações: (1) no caso em que a operação tributada revelar como a essência dela, de modo chapado, simples obrigação de dar – como, por exemplo, uma mera locação de bens móveis – inviável será a incidência do ISS relativamente a ela (Súmula Vinculante nº 31); (2) no caso em que a operação tributada revelar obrigação de fazer, possível é a incidência do ISS; (3) no caso de relação mista ou complexa, sendo possível claramente segmentar uma circunstância não sujeita ao ISS (como uma obrigação de dar), ‘seja no que diz com o seu objeto, seja no que concerne ao valor específico da contrapartida financeira’, inviável é a incidência do imposto tão somente quanto a essa circunstância; (4) no caso de relação mista ou complexa em que não seja possível essa clara segmentação, estando a operação tributada definida em lei complementar como serviço de qualquer natureza, nos termos do art. 156, III, da Constituição Federal, é cabível, a priori, a incidência do imposto municipal.

Em relação ao último caso (4), reitero que, apenas a princípio, será possível a cobrança do ISS. Isso porque, por exemplo, determinadas relações mistas ou complexas podem envolver, simultaneamente, circulação de mercadorias e prestações de serviços, provocando dúvidas quanto à cobrança desse tributo ou do ICMS.⁵⁰⁸

Isso demonstra, conforme já dito, que o adequado procedimento hermenêutico não depende de codificação⁵⁰⁹, de sorte que a existência de um grau de vinculação da interpretação com um critério econômico pode ser mais ou menos intenso a depender do tributo em exame, como bem observado pela doutrina pátria⁵¹⁰. Embora se reconheça Bernardo Ribeiro Moraes e Ricardo Lodi Ribeiro como adeptos do conceito econômico de serviço, oriundo da Teoria Econômica, parece-nos que tais autores, na verdade, estão mais próximos do que ousamos denominar de *Teoria Mitigada*, que embasa um *conceito intermediário de serviço*. Afinal, ambos os autores não afastam a noção de *serviço* como obrigação de fazer, mas apenas rechaçam o esgotamento do seu conceito a este tipo de obrigação. Convém destacar as palavras de Bernardo Ribeiro Moraes:

Serviço, portanto, vem a ser o **resultado da atividade humana na criação de um bem que não se apresenta sob a forma de bem material**, v.g., a atividade do transportador, do locador de bens móveis, do médico, etc. O conceito econômico de ‘prestação de serviços’ (fornecimento de bem imaterial) não se confunde e nem se equipara ao conceito de “prestação de serviços” do direito civil, que é conceituado como fornecimento apenas de trabalho (prestação de serviços é o fornecimento, mediante remuneração, de trabalho a terceiros). **O conceito econômico, não se apresentando acanhado, abrange tanto o simples fornecimento de trabalho (prestação de serviços de direito civil) como outras atividades**, v.g.: locação de

⁵⁰⁸ STF – RE nº 651.703/PR, Min. Luiz Fux, Plenário, DJ 26/04/17 (Tema 581 da Repercussão Geral).

⁵⁰⁹ BEISSE, Heinrich. O Critério Econômico na Interpretação das Leis Tributárias Segundo a Mais Recente Jurisprudência Alemã. In: Brandão Machado (coord.). *Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. 1984, p. 6.

⁵¹⁰ Segundo Ricardo Lodi Ribeiro, “os impostos sobre a propriedade se baseiam numa interpretação que preserva os conceitos de Direito Privado; já os impostos sobre a renda e o consumo, por se constituírem de conceitos tecnológicos ou elaborados pelo próprio Direito Tributário, melhor se abrem à interpretação econômica”. RIBEIRO, Ricardo Lodi. A Interpretação da Lei Tributária. *Revista dos Procuradores da Fazenda Nacional*, v. 5, 2003, p. 22.

bens móveis, transporte, publicidade, hospedagem, diversões públicas, cessão de direitos, depósito, execução de obrigações de não fazer, etc. (venda de bens imateriais).⁵¹¹ (grifo nosso)

Com expressa crítica ao esgotamento do conceito de *serviço* a uma mera obrigação de fazer, elucida Ricardo Lodi Ribeiro:

De fato, a conformação da competência constitucional para a tributação dos serviços que irá limitar a definição do fato gerador pela lei complementar e pela lei municipal não parte da formatação que a lei civil confere ao contrato de prestação de serviços. (...) Por isso, **a expressão constitucional ‘serviços de qualquer natureza’ não se esgota em uma obrigação de fazer, englobando também a colocação pelo prestador de bens à disposição de outrem**, como aliás, reconhecia expressamente o art. 71, § 1º do CTN, contemporâneo à EC nº 18/1965 que criou o imposto.⁵¹²

E finaliza arrematando:

A dinâmica atual parte de uma racionalidade mais complexa, em que **a incidência do ISS não se confunde com as obrigações de fazer**, mas em utilidades econômicas oferecidas pelo prestador, a partir da atividade imaterial, podendo envolver a disponibilização de bens ao usuário, mas não a circulação econômica destes pelas etapas da cadeia produtiva.⁵¹³

A afirmação de que “*a incidência do ISS não se confunde com as obrigações de fazer*”, utilizada por Ricardo Lodi Ribeiro, não deve ser interpretada isoladamente como se o conceito de serviço não mais representasse uma obrigação de fazer. Não é isso que se quis afirmar. Pelo contrário, o citado autor apenas pretendeu esclarecer que a incidência do imposto municipal não guarda plena identidade com a expressão *obrigação de fazer*, ou seja, não se exaure neste tipo de obrigação e a ela não se limita. Pensar de forma diversa seria ignorar sua afirmação anterior no sentido de que “*a expressão constitucional ‘serviços de qualquer natureza’ não se esgota em uma obrigação de fazer, englobando também a colocação pelo prestador de bens à disposição de outrem*”; afinal, as palavras têm efeito (*verba cum effectu sunt accipienda*).

A pretensão de uma *Teoria Mitigada* seria a de conglobar o conceito civil de serviço, inerente ao esforço humano empreendido em benefício de outrem (obrigação de fazer), com aspectos de seu conceito econômico, relacionados à satisfação das necessidades imateriais

⁵¹¹ MORAES, Bernardo Ribeiro. *Doutrina e Prática do Imposto Sobre Serviços*. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 1984, p. 42-43.

⁵¹² RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Tributos (teoria geral e espécies)*. Niterói: Impetus, 2013, p. 321.

⁵¹³ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Tributos...*, p. 323.

(utilidade). Sua base estaria relacionada à amplitude semântica e não restritiva atribuída à expressão “serviços de qualquer natureza”, que se caracteriza pela opção do Constituinte em atribuir aos Municípios a residualidade da tributação sobre os serviços, não compreendidos pelas competências estadual (ICMS) e federal (IPI e IOF).

Assim, seja adotando a noção de *conceito intermediário*, proposta neste trabalho, ou o posicionamento do Supremo Tribunal Federal (adoção do *conceito civil*, sob uma perspectiva não restritiva, considerando aspectos econômicos), a mais recente *definição de serviço* perpassa por uma ideia de tributação da intangibilidade, na qual as novas tecnologias, oriundas da Economia Digital, estão inseridas. E, sob esse prisma, é salutar a compreensão de que o comando do artigo 110 do Código Tributário Nacional⁵¹⁴ não veicula norma de interpretação constitucional, pois ao legislador infraconstitucional não cabe balizar ou direcionar o intérprete da Constituição Federal⁵¹⁵. Contudo, a legislação tributária pode estabelecer seus próprios efeitos, desde que limitados pelos conceitos constitucionais já expressa ou implicitamente utilizados.

Nesse diapasão, enquanto não se tenha um imposto que unifique as materialidades do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) e do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), adota-se o termo *serviço*, em uma acepção não restritiva, para fins de tributação das novas tecnologias, em especial o *download* e o *streaming*, desde que haja previsão de tais serviços na lista anexa vinculada à Lei Complementar nº 116/2003.

A ressalva da previsão da lista anexa é necessária, já que o legislador infraconstitucional, ante à pulverização da tributação sobre o consumo, não deu o mesmo tratamento aos impostos estaduais e municipais. Enquanto a tributação da prestação de serviço é condicionada à previsão em uma lista taxativa – sendo o rol exemplificativo quanto aos congêneres – a tributação da

⁵¹⁴ Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

⁵¹⁵ Para Andrei Pitten Velloso, “apesar de o texto constitucional empregar o signo ‘serviço’, que conota um conceito específico no direito privado, se for concluído, com base na interpretação constitucional, que a Constituição não utilizou o conceito de direito privado, não incidirá o art. 110 do Código Tributário Nacional, pela não-configuração de sua hipótese. Em suma, tal preceito obsta a alteração dos conceitos constitucionais (ou seja, dos conceitos ‘utilizados (...) pela Constituição’), já determinados pelo labor interpretativo, sem veicular diretrizes hermenêuticas. (...) A solução problemática, pois, há de ser buscada na exegese da Constituição, e não na dos arts. 109 e 110 do Código Tributário Nacional”. (VELLOSO, Andrei Pitten. *Conceitos e competências tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 99-100)

mercadoria e dos serviços de comunicação e de transporte intermunicipal e interestadual é condicionada ao alcance da interpretação da norma, com relação ao que venha a ser os conceitos de mercadoria, comunicação e transporte intermunicipal e interestadual, revelando critérios distintos para a identificação do critério material da regra matriz de incidência tributária.

De toda forma, a proposta de unificação das materialidades tributárias, com a instituição de um novo imposto, não o condiciona a lista alguma, uma vez que sua incidência recai sobre os bens e serviços tangíveis e intangíveis, indiscriminadamente, com a ressalva das situações em que incida o imposto seletivo. Assim, a extinção do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) e do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) solucionaria os imbrólios ocasionados pelo esforço em tentar definir às expressões “serviços”, “comunicação”, “telecomunicação”⁵¹⁶ e “valor adicionado”.

Inclusive, desde a década de 90, o Supremo Tribunal Federal já reconhecia que parte da doutrina clamava pela criação de apenas um imposto incidente sobre a cadeia de consumo. No RE nº 144.795/SP, a Primeira Turma da Corte, sob a relatoria do Ministro Ilmar Galvão, sinalizou tal necessidade, discorrendo que *“sustentam alguns tributaristas que o ideal residiria na instituição de um tributo único para circulação de mercadoria e prestação de serviço, com distribuição equitativa do produto entre os estados e as municipalidades”*⁵¹⁷.

Além disso, a clássica distinção entre obrigação de dar *versus* obrigação de fazer e as situações relacionadas a tributação da locação de bens móveis – com a aplicação ou o afastamento da Súmula Vinculante nº 31 – passam também a não ter mais relevância, considerando que o Imposto sobre (Operações com) Bens e Serviços (IBS), de ambas as Propostas (PEC nº 45/2019⁵¹⁸ e PEC nº 110/2019⁵¹⁹), materializam a locação entre os critérios

⁵¹⁶ Embora a PEC nº 110/2019 procure condensar várias materialidades em um único imposto, percebe-se que os serviços de telecomunicações são entregues à União, com a inclusão do inciso VIII ao artigo 153 da Constituição Federal, conforme se infere abaixo:

“Art. 153. (...)

VIII- operações com petróleo e seus derivados, combustíveis e lubrificantes de qualquer origem, gás natural, cigarros e outros produtos do fumo, energia elétrica, serviços de telecomunicações a que se refere o art. 21, XI, bebidas alcoólicas e não alcoólicas, e veículos automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos;”

⁵¹⁷ Trecho do voto do Ministro Ilmar Galvão. RE nº 144.795/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, julgamento em 19/10/1993, publicação em 12/11/1993.

⁵¹⁸ Art. 152-A. (...)

§ 1º. O imposto sobre bens e serviços:

I – incidirá também sobre:

c) a locação de bens;

⁵¹⁹ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir:

materiais da regra matriz de incidência tributária. Neste aspecto, a unificação das materialidades reduz a dificuldade de conceituação, sobretudo porque o novo imposto detém ampla incidência fiscal.

4.2 **A unificação das materialidades do ISS e do ICMS soluciona os problemas da guerra fiscal entre Estados e Municípios?**

Antes de se adentrar em tal indagação, é imperioso ressaltar que as propostas de alteração do Sistema Tributário Nacional não têm por finalidade dirimir o conflito da guerra fiscal vertical no âmbito da tributação das novas tecnologias, em especial nas operações envolvendo o *download* e *streaming*. Pelo contrário, as Proposições tiveram por objeto contribuir para a redução da competição fiscal sob dois pontos de vista: *i*) tributação na *origem x destino* quanto às operações interestaduais e intermunicipais; e *ii*) excesso de incentivos/benefícios fiscais largamente concedido pelos entes federados.

Quanto ao primeiro ponto, nas operações interestaduais e intermunicipais, o § 3º do artigo 152-A da PEC nº 45/2019 determina que o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) será devido no Estado, Distrito Federal ou Município de destino, com a aplicação da alíquota respectiva daqueles entes. Em contrapartida, o inciso VII do § 7º do artigo 155 da PEC nº 110/2019 dispõe que o Imposto sobre Operação com Bens e Serviços (IBS) será devido ao Estado de destino, também com a aplicação da alíquota respectiva daquele ente. Transcrevam-se os citados dispositivos:

PEC Nº 45/2019

Art. 152-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços, que será uniforme em todo o território nacional, cabendo à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exercer sua competência exclusivamente por meio da alteração de suas alíquotas.

§ 3º. Nas operações interestaduais e intermunicipais:

I – incidirá a alíquota do Estado ou Distrito Federal e do Município de destino;

IV - por intermédio do Congresso Nacional, imposto sobre operações com bens e serviços, ainda que se iniciem no exterior.

§ 7º. O imposto de que trata o inciso IV do caput deste artigo será instituído por lei complementar, apresentada nos termos do disposto no art. 61, §§ 3º e 4º, e atenderá ao seguinte:

III - incidirá também:

c) nas demais operações com bens intangíveis e direitos;

II – o imposto pertencerá ao Estado ou Distrito Federal e ao Município de destino.

PEC Nº 110/2019

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir:

IV – por intermédio do Congresso Nacional, imposto sobre operações com bens e serviços, ainda que se iniciem no exterior.

§ 7º. O imposto de que trata o inciso IV do caput deste artigo será instituído por lei complementar, apresentada nos termos do disposto no art. 61, §§ 3º e 4º, e atenderá ao seguinte:

VII – sem prejuízo do disposto nos arts.156-A e 158, V, o imposto pertencerá ao Estado de destino do bem ou serviço, nos termos da lei complementar, que poderá estabelecer:

- a) cobrança em todo território nacional centralizada em um único estabelecimento;
- b) exigência integral do imposto no Estado de origem da operação com o bem ou serviço e repasse ao Estado de destino;
- c) utilização de câmara de compensação, que poderá ser implementada por tipo de bem ou serviço ou por setor de atividade econômica.

Nas operações interestaduais e intermunicipais, a tributação na origem, além de contrariar o desenho do Imposto sobre o Valor Agregado (IVA), devido exclusivamente no destino, afeta o equilíbrio da estrutura federativa brasileira, tolhendo a plena autonomia política e financeira dos entes federados posicionados no destino da operação. Em outras palavras, os Estados e Municípios de destino, onde os bens e serviços são consumidos, são preteridos na arrecadação fiscal, já que a distribuição da receita não é proporcional ao consumo de cada ente federado envolvido na operação. Essa estrutura do Sistema Tributário induz a uma alocação ineficiente dos investimentos em locais de baixa produtividade, seja em Estados e Municípios pobres ou ricos do país.

Quanto ao segundo ponto, merece ser destacado que ambas as Proposições buscam evitar inúmeras distorções decorrentes da concessão indiscriminada de incentivos e benefícios tributários, proibindo a edição de normas sobre o tema no âmbito do novo Imposto sobre (Operações com) Bens e Serviços (IBS), conforme se infere a seguir:

PEC Nº 45/2019

Art. 152-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços, que será uniforme em todo o território nacional, cabendo à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exercer sua competência exclusivamente por meio da alteração de suas alíquotas.

§ 1º. O imposto sobre bens e serviços:

IV – não será objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação das alíquotas nominais;

PEC Nº 110/2019

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir:

IV – por intermédio do Congresso Nacional, imposto sobre operações com bens e serviços, ainda que se iniciem no exterior.

§ 7º. O imposto de que trata o inciso IV do caput deste artigo será instituído por lei complementar, apresentada nos termos do disposto no art. 61, §§ 3º e 4º, e atenderá ao seguinte:

VIII – não poderá ser objeto de isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia, remissão ou qualquer outro tipo de incentivo ou benefício fiscal ou financeiro vinculado ao imposto, exceto, se estabelecido por lei complementar, em relação a operações com os seguintes produtos ou serviços:

- a) alimentos, inclusive os destinados ao consumo animal;
- b) medicamentos;
- c) transporte público coletivo de passageiros urbano e de caráter urbano;
- d) bens do ativo imobilizado;
- e) saneamento básico;
- f) educação infantil, ensino fundamental, médio e superior e educação profissional.

A proibição de concessão de incentivos visa preservar o equilíbrio concorrencial e coibir o denominado *privilégio odioso*. Sobre a odiosidade de privilégios fiscais, destacam-se os ensinamentos de Ricardo Lobo Torres:

Privilégio odioso é a autolimitação do poder fiscal, por meio da Constituição ou da lei formal, consistente na permissão, destituída de razoabilidade, para que alguém deixe de pagar os tributos que incidem genericamente sobre todos os contribuintes ou receba, com alguns poucos, benefícios inextensíveis aos demais.

O privilégio, tanto o odioso quanto o legítimo, é autolimitação porque o próprio ente tributante limita o exercício de sua competência. Ao contrário da imunidade, em que a soberania tributária já nasce limitada pela liberdade individual, que lhe é preexistente, no privilégio é o próprio poder fiscal que se limita. A doutrina de inspiração positivista, ao definir a imunidade como autolimitação, atribui-lhe equivocadamente característica típica da isenção.

O privilégio tem por fonte principal a lei ordinária. Mas nada obsta a que apareça também na Constituição, como tantas vezes ocorre no texto de 1988.

A odiosidade do privilégio, como qualquer desigualdade inconstitucional, decorre da falta de razoabilidade para a sua concessão. Se o privilégio não atender ao ideal da justiça, se se afastar do fundamento ético, se discriminar entre pessoas iguais ou se igualar pessoas desiguais, se for excessivo, se desrespeitar os princípios constitucionais da tributação será considerado odioso.⁵²⁰

Não é à toa que, em substituição ao uso de tais incentivos e benefícios pelos Estados, a PEC nº 45/2019 sugere que a União se responsabilizará pela alocação de recursos, além de criar mecanismos mais eficientes de redução das desigualdades, com o intuito de promover e reforçar a política de desenvolvimento regional. Contudo, tal regulamentação não é definida na emenda constitucional, mas deverá ser detalhada em legislação infraconstitucional.

Já a PEC nº 110/2019, embora também vede a desoneração fiscal, atribui ao legislador complementar a possibilidade de conformação de algumas exceções, sendo a maioria delas vinculadas ao mínimo existencial do cidadão que sequer deveriam ser objeto de tributação.

⁵²⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia* (Volume III). 3ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 367-368.

Ademais, em seu artigo 15, a Proposta garante a continuidade dos incentivos fiscais e do tratamento tributário diferenciado à Zona Franca de Manaus, pelo prazo estabelecido nos artigos 40, 92 e 92-A, todos do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, já que a sua condição de área de livre comércio tem como propósito fomentar e desenvolver aquela região.

Todavia, não há como deixar de mencionar que a própria Justificativa da PEC nº 45/2019 afirma que, “*embora seja altamente ineficiente, a guerra fiscal ainda é vista como um importante instrumento de desenvolvimento regional por parte de alguns Estados*”. Sob tal prisma, Danilo Jorge Vieira discorre sobre a conjuntura negativa da guerra fiscal:

Com base neste outro enfoque, a guerra fiscal pode ser caracterizada mais apropriadamente como um fenômeno derivado não da conduta independente dos entes subnacionais em si, mas da ineficácia do aparato regulatório constituído para acomodar e compatibilizar os distintos e conflitantes projetos jurisdicionais de modernização econômica que habitualmente coexistem e permeiam a Federação. A incapacidade dos instrumentos disponíveis para compatibilizar e conciliar os interesses em jogo é o fator responsável pela distorção das rotineiras e persistentes políticas de incentivo implementadas pelas instâncias subnacionais para estimular investimentos em suas regiões (...).⁵²¹

De toda forma, a redução da guerra fiscal, a partir da criação de um imposto que substitui vários outros, deve ser analisada isoladamente em cada proposta. Na PEC nº 110/2019, o Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS) poderá, em tese, reduzir a guerra fiscal, seja horizontal ou vertical, uma vez que haverá unificação das materialidades, concentradas apenas nas mãos dos Estados, a quem caberão realizar a repartição obrigatória do produto de arrecadação aos demais entes.

Em contrapartida, na PEC nº 45/2019, embora o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) seja criado por lei complementar editada pela União, a sua alíquota é definida pela soma de todas as alíquotas atribuídas por cada ente tributante. Em outras palavras, a alíquota geral do novo imposto corresponde ao montante somado das alíquotas nominais da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, conforme exemplo constante na Justificativa da proposta, que ora se transcreve:

Como cada ente federativo terá sua alíquota, a alíquota final do IBS será formada pela soma das alíquotas federal, estadual e municipal. Se, por exemplo, a alíquota federal do IBS for 7%, a alíquota do Estado de São Paulo for 11% e a alíquota do município de Campinas for 2%, as vendas em Campinas e para Campinas sofrerão a incidência do IBS à alíquota de 20%.

⁵²¹ VIEIRA, Danilo Jorge. A Guerra Fiscal no Brasil: caracterização e análise das disputas interestaduais por investimentos em período recente a partir das experiências de MG, BA, PR, PE e RJ. In: *Governos estaduais no federalismo brasileiro: capacidades e limitações governativas em debate*. Org. Aristides Monteiro Neto. Brasília: Ipea, 2014, p. 149-150.

Ocorre que a PEC nº 45/2019 parece deixar de antever um outro problema: ao se permitir que os entes subnacionais estabeleçam suas próprias alíquotas isoladamente, considerando um regime de competitividade, pode acontecer de certos nichos empresariais se sentirem estimulados a procurar Municípios e Estados que detenham alíquotas nominais mais baixas, para que o valor recolhido de imposto seja menor e, portanto, mais atrativo.

Nesta senda, se não houver a delimitação na lei complementar nacional de uma alíquota nominal mínima, a ser estabelecida por Estados e Municípios, uma nova modalidade de guerra fiscal poderá eclodir no âmbito do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), já que os entes subnacionais terão a discricionariedade de reduzi-las a ponto de distorcer a concorrência do mercado, bem como os contribuintes se valerão desta realidade para idealizar planejamentos tributários e minimizar seus custos.

De outro giro, com o advento das novas tecnologias, Estados e Municípios disputaram uma verdadeira corrida arrecadatória no que tange à tributação das operações envolvendo o *download* e o *streaming*. O cerne da contenda residia na dúvida quanto ao enquadramento dessas materialidades no conceito de serviços ou mercadoria digital. Ocorre que o Supremo Tribunal Federal estabeleceu um conceito de serviço não restritivo, o que levou ao reconhecimento da inconstitucionalidade da incidência do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) nessas operações. Desta feita, as operações envolvendo o *download* e o *streaming* estão sob a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

De toda forma, a unificação das materialidades do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) contribui para dirimir o conflito, pois bens e serviços passam a ser tributados pelo mesmo imposto, dispensando-se a análise dos limites máximos que um conceito jurídico pode ostentar.

4.3 As propostas de alteração do Sistema Tributário Nacional representam um redutor de complexidade ou apresentam novas complexidades?

As propostas de alteração do Sistema Tributário Nacional apresentadas neste trabalho (PEC nº 45/2019 e PEC nº 110/2019) tem por objetivo reduzir a complexidade do sistema tributário, conforme novamente se infere de trecho de uma das Justificativas apresentadas⁵²²:

Quando consideradas em conjunto, as distorções estruturais dos tributos brasileiros sobre bens e serviços e sua enorme complexidade resultam em uma série de consequências negativas. (...)

Uma das principais características do modelo proposto é o respeito à autonomia dos Estados e Municípios na gestão de sua receita, sem, no entanto, gerar a complexidade que resulta da incidência de múltiplos tributos. (...)

Em suma, o modelo proposto na presente emenda busca preservar a autonomia dos entes federativos na administração de suas receitas, sem, no entanto, gerar complexidade para os contribuintes. (...)

O inciso IV busca garantir que o IBS seja utilizado exclusivamente para gerar receita tributária, despidendo o imposto de quaisquer funções extrafiscais. Além de subjetivos e ineficientes economicamente, os benefícios no âmbito do IVA geram complexidade, contencioso e pressão de interesses setoriais sobre o sistema tributário. Este inciso garante a uniformidade efetiva de alíquotas e, também, evita as inúmeras distorções hoje existentes em razão da diferenciação da tributação resultante da concessão de incentivos e benefícios tributários. (...)

Em linha com as melhores práticas internacionais (e com a maioria dos IVAs modernos), propõe-se que o IBS tenha uma alíquota uniforme para todos os bens e serviços, ainda que podendo variar entre Estados e Municípios. A alíquota uniforme elimina a necessidade de classificação de bens e serviços, reduzindo a complexidade e o contencioso relativo ao imposto, além de fechar o espaço para pressões setoriais e dar grande transparência para os consumidores/eleitores sobre o custo de financiamento da União, dos Estados e dos Municípios.⁵²³

De sua leitura, constata-se que a intenção das Propostas é: *i*) unificar os tributos e pôr fim a uma tributação sobre o consumo dividida entre os três níveis da Federação (complexidade política); *ii*) reduzir os custos para a Administração Pública, no que concerne à própria fiscalização, ao gerenciamento de informações e a aplicação da legislação, bem como para os próprios contribuintes (complexidade de *compliance* ou de conformidade e complexidade gerencial); *iii*) não dar espaço ao *lobby* e às pressões setoriais (complexidade do processo democrático⁵²⁴); e *iv*) reduzir o tamanho do contencioso tributário (complexidade jurídica em sentido amplo ou efetiva complexidade).

Todavia, embora as Proposições (PEC nº 45/2019 e PEC nº 110/2019) busquem amenizar alguns aspectos – mas, não todos – relacionados à complexidade do sistema tributário,

⁵²² A PEC nº 110/2019 não apresenta o termo “complexidade” em sua Justificativa. Contudo, a Proposição não deixou de se preocupar com o problema ao determinar que “a ideia é simplificar o atual sistema, permitindo a unificação de tributos sobre o consumo e, ao mesmo tempo, reduzindo o impacto sobre os mais pobres”.

⁵²³ Trecho da Justificativa da PEC nº 45/2019.

⁵²⁴ Essa subespécie de complexidade restou extraída da teoria de Vito Tanzi. Vide: TANZI, Vito. Op. cit., p. 205-206.

merecem ser destacadas algumas implicações para o contencioso administrativo e judicial tributário relacionado ao Imposto sobre (Operações com) Bens e Serviços (IBS). A intenção do Poder Constituinte Reformador é não só reduzir a litigiosidade, como também alcançar uniformidade nos trâmites dos processos administrativos, além de concentrar e otimizar a demanda judicial na justiça federal. Ocorre que, analisando detidamente os dispositivos constitucionais, vislumbram-se alguns problemas de ordem prática que, a nosso ver, são intransponíveis, trazendo mais complexidade do que solução.

A primeira questão observada diz respeito à criação de uma nova hipótese de interposição de recurso especial, quando envolver a lei complementar que discipline o novo imposto. Conforme já mencionado, as disposições da PEC nº 45/2019⁵²⁵ e da PEC nº 110/2019⁵²⁶ parecem condensar as previsões já existentes nas alíneas “a” e “c” do inciso III do artigo 105 da Constituição Federal⁵²⁷. A norma em comento é dispensável, porque, quando se editou as Leis Complementares nºs 87/96 (ICMS) e 116/03 (ISS), não houve necessidade de se alargar a hipótese de interposição do recurso especial para solucionar os conflitos que as envolvessem, ainda que tais leis tivessem aplicabilidade em âmbito nacional.

Em que pese a nova hipótese de interposição de recurso especial não trazer maiores questões, alerta-se para questões processuais que podem vir a ser um novo complicador, tais como a definição do juízo competente para julgar as demandas e da legitimidade ativa e passiva das relações jurídico-tributárias. Pela importância do debate, passa-se a análise dos pontos sensíveis de cada Proposta.

Conforme já delineado no Capítulo 2, a PEC nº 45/2019 (Projeto Baleia Rossi) cria a figura do Comitê Gestor Nacional, órgão responsável pela concentração do montante

⁵²⁵ Art. 105. Compete ao Superior Tribunal de Justiça:

III - julgar, em recurso especial, as causas decididas, em única ou última instância, pelos Tribunais Regionais Federais ou pelos tribunais dos Estados, do Distrito Federal e Territórios, quando a decisão recorrida:
d) contrariar ou negar vigência à lei complementar que disciplina o imposto sobre bens e serviços a que se refere o art. 152-A, ou lhe der interpretação divergente da que lhes haja atribuído outro tribunal.

⁵²⁶ Art. 105. Compete ao Superior Tribunal de Justiça:

III - julgar, em recurso especial, as causas decididas, em única ou última instância, pelos Tribunais Regionais Federais ou pelos tribunais dos Estados, do Distrito Federal e Territórios, quando a decisão recorrida:
d) contrariar as leis complementares relativas ao imposto a que se refere o art. 155, IV, bem como a regulamentação de que trata o art. 155, § 7º, I, negar-lhes vigência ou lhes der interpretação divergente da que lhes tenha atribuído outro tribunal.

⁵²⁷ Art. 105. Compete ao Superior Tribunal de Justiça:

III - julgar, em recurso especial, as causas decididas, em única ou última instância, pelos Tribunais Regionais Federais ou pelos tribunais dos Estados, do Distrito Federal e Territórios, quando a decisão recorrida:
a) contrariar tratado ou lei federal, ou negar-lhes vigência;
c) der a lei federal interpretação divergente da que lhe haja atribuído outro tribunal.

arrecadado com o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e sua respectiva distribuição à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios. Dessa forma, todo o contencioso judicial tributário passa a estar concentrado em face do Comitê Gestor Nacional, cuja representação judicial e extrajudicial será exercida de forma coordenada pelos procuradores da Fazenda Nacional, dos Estados e dos Municípios, nos termos do artigo 152-A, § 6º, V, que assim dispõe:

Art. 152-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços, que será uniforme em todo o território nacional, cabendo à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exercer sua competência exclusivamente por meio da alteração de suas alíquotas.

§ 6º. A lei complementar referida no caput criará o comitê gestor nacional do imposto sobre bens e serviços, integrado por representantes da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios, a quem caberá:

V – representar, judicial e extrajudicialmente, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios nas matérias relativas ao imposto sobre bens e serviços.

Além disso, ante a unificação de cinco tributos – três federais, um estadual e um municipal – a competência para julgar tais demandas passará a ser da justiça federal. Colacione-se o dispositivo da Proposta:

Art. 109. Aos juízes federais compete processar e julgar:

I - as causas em que a União, entidade autárquica, empresa pública federal ou o comitê gestor nacional do imposto sobre bens e serviços a que se refere o art. 152-A forem interessados na condição de autores, réus, assistentes ou oponentes, exceto as de falência, as de acidentes de trabalho e as sujeitas à Justiça Eleitoral e à Justiça do Trabalho;

Por se tratar de um novo imposto instituído pela União, de caráter nacional, constata-se a concentração de eventual contencioso judicial tributário na justiça federal. Em termos práticos, a opção do Poder Reformador não nos parece viável. Explica-se: a República Federativa de Brasil é detentora de uma grande dimensão continental, com regiões completamente heterogêneas entre si. Nessa linha, em algumas localidades, o acesso à justiça é mais restrito, existindo várias únicas que cumulam todos os tipos de demanda. Sob tal prisma, se já existe dificuldade no acesso à justiça estadual, não há como imaginar que a justiça federal alcançará a todos, sobretudo porque o quantitativo de varas federais não se compara ao de varas estaduais. Ademais, para fins de análise de contendas envolvendo matéria tributária, o sistema conta com vinte e sete Tribunais estaduais (TJs) e apenas cinco Tribunais Federais (TRFs), estes últimos divididos por regiões.

Não é possível afirmar de antemão se o deslocamento da competência da justiça estadual para a justiça federal causaria inchaço da máquina judiciária, uma vez que as varas federais

passariam a analisar os casos relacionados ao Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), mas reduziria o contencioso dos tributos substituídos, tais como o Imposto sobre produtos industrializados (IPI), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e a Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS). A extinção do sistema de benefícios tributários e o aperfeiçoamento da sistemática de aproveitamentos de créditos reduziriam também as inúmeras discussões atualmente travadas no âmbito federal. É evidente que essas reduções ocorreriam de médio a longo prazo. Contudo, o acesso à justiça deve ser garantido a todas às pessoas, não podendo ser tolhido, ainda que via emenda constitucional, sob pena de inobservância do *princípio da inafastabilidade da tutela jurisdicional*⁵²⁸, protegido por cláusula pétrea⁵²⁹.

De outro giro, o inciso V do § 6º e o § 7º do artigo 152-A trazem uma regra complexa e até inexecutável em termos práticos. Segundo tais dispositivos, cabe ao Comitê Gestor Nacional “*representar, judicial e extrajudicialmente, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios nas matérias relativas ao imposto sobre bens e serviços*”, de modo que “*a representação judicial e extrajudicial do comitê gestor será exercida de forma coordenada pelos procuradores da Fazenda Nacional, dos Estados e dos Municípios*”. A atribuição do Comitê Gestor Nacional é regulamentar, gerir a arrecadação centralizada e distribuir a receita do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) entre os entes federados, além de coordenar a atuação dos fiscos federal, estaduais e municipais em sua fiscalização e cobrança. Nesse sentido, parece equivocado que os entes da Federação deixem de ser os sujeitos ativos ou passivos da relação jurídico-tributária, passando a ser substituídos pelo Comitê, em qualquer situação.

Em regra, o titular da competência material tributária coincide com o destinatário da arrecadação. Em outras palavras, o ente federado responsável pela instituição, fiscalização e cobrança do tributo é o titular da receita auferida, compondo a lide em todas as ações tributárias, sendo na condição de parte autora ou ré. Ocorre que as atuais regras constitucionais de repartição de receitas tributárias levaram a doutrina e a jurisprudência a estabelecer critérios que excepcionassem a regra em determinadas situações. Convém transcrever os dispositivos da Constituição Federal de 1988 pertinentes:

⁵²⁸ Art. 5º. (...)

XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito;

⁵²⁹ Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

§ 4º. Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

IV - os direitos e garantias individuais.

Art. 157. Pertencem aos Estados e ao Distrito Federal:

I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituïrem e mantiverem;

Art. 158. Pertencem aos Municípios:

I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituïrem e mantiverem;

A primeira situação excepcionada é sobre o imposto de renda retido na fonte dos servidores públicos de cada ente federado e suas autarquias e fundações. Em que pese a competência material tributária ser da União, para instituir o imposto de renda⁵³⁰, os Estados, Distrito Federal e os Municípios são os titulares do produto de arrecadação de tal tributo, quando este é retido na fonte em razão do vínculo de direito público entre o ente federado, suas autarquias e fundações e seus servidores. Nesse sentido, o Superior Tribunal de Justiça⁵³¹ entendeu que, como o produto de arrecadação sequer saía dos cofres públicos dos entes periféricos, a legitimidade passiva para responder a uma eventual ação de repetição de indébito tributário não poderia ser da União.

Entretanto, na hipótese de cobrança do crédito tributário, seria possível aos entes periféricos promover a execução fiscal em face de seus servidores quando da não retenção do imposto de renda? Em um primeiro momento, dois precedentes isolados permitiram que os respectivos entes federados, ao quais os servidores eram vinculados, promovessem a cobrança do crédito tributário. Colacionem os julgados:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS DO DEVEDOR. IMPOSTO DE RENDA. MUNICIPALIDADE. DESTINAÇÃO DO PRODUTO ARRECADADO. LEGITIMIDADE TRIBUTÁRIA ATIVA.

1 – A CONSTITUIÇÃO FEDERAL PRETÉRITA, EM SEU ARTIGO 24, PAR. 2, DESTINA AOS COFRES DOS MUNICÍPIOS O PRODUTO DA ARRECADÇÃO DO IR SOBRE OS RENDIMENTOS DO TRABALHO, RESSALVANDO-SE QUE ALUDIDO DISPOSITIVO NÃO FAZ DISTINÇÃO ALGUMA SOBRE A ESPÉCIE DE RENDIMENTOS, SE COM VÍNCULO OU SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO. 2 – A ATUAL CARTA MAGNA, AO TRATAR DO TEMA, VEIO A AFASTAR QUAISQUER DÚVIDAS, POIS ESTABELECEU EM SEU ARTIGO 158, I, QUE DESTINAM-SE AOS MUNICÍPIOS O PRODUTO ARRECADADO A TÍTULO DE IMPOSTO DE RENDA SOBRE OS RENDIMENTOS PAGOS A QUALQUER TÍTULO.

⁵³⁰ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

III - renda e proventos de qualquer natureza;

⁵³¹ Inclusive, restou editada a Súmula nº 447, segundo a qual “os Estados e o Distrito Federal são partes legítimas na ação de restituição de imposto de renda retido na fonte proposta por seus servidores”. Em que pese o caso paradigma tratar dos Estados e do Distrito Federal, o entendimento consagrado é plenamente aplicável aos Municípios em virtude do *princípio da simetria*.

3 – ILEGITIMIDADE ATIVA DA EXEQUENTE PARA A EXIGÊNCIA DO TRIBUTO, POIS EMBORA A COMPETÊNCIA PARA A SUA INSTITUIÇÃO LHE SEJA INERENTE, A DESTINAÇÃO DO PRODUTO ARRECADADO É DIRIGIDA AOS COFRES DE OUTRA PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PÚBLICO - OS MUNICÍPIOS.

4 – REMESSA OFICIAL NÃO PROVIDA.⁵³² (**grifo nosso**)

TRIBUTÁRIO. VEREADOR. IMPOSTO DE RENDA NA FONTE. LEGITIMAÇÃO ATIVA.

- IMPOSTO DE RENDA INCIDENTE SOBRE REDIMENTOS PAGOS A SERVIDORES MUNICIPAIS PERTENCE AO PRÓPRIO MUNICÍPIO, QUE DEVE PROCEDER AO DESCONTO NA FONTE. À UNIÃO FEDERAL FALTA CAPACIDADE ATIVA PARA EXIGI-LO, CASO A MUNICIPALIDADE NÃO O FAÇA.

- VERSANDO TODAVIA A QUESTÃO SOBRE AS PARCELAS DO VENCIMENTO QUE OS SERVIDORES JULGAM ISENTAS OU IMUNES À TRIBUTAÇÃO, CONTRA O ENTENDIMENTO DA RECEITA FEDERAL, E POR ISSO EXCLUÍDAS DAS RESPECTIVAS DECLARAÇÕES, COMPETENTE PARA EXIGI-LA É A UNIÃO FEDERAL.

- IMPROPRIEDADE DA VIA MANDAMENTAL PARA O DESLINDE DA MATÉRIA DE FATO.⁵³³ (**grifo nosso**)

Analisando os artigos 157, I e 158, I, ambos da Constituição Federal, não parece que os precedentes caminharam em direção à melhor interpretação sobre o tema. O Constituinte originário apenas determinou que o produto da arrecadação do imposto de renda retido na fonte pertencesse ao ente ao qual os servidores fossem vinculados. Em momento algum, a norma constitucional entregou a titularidade da competência material tributária aos Estados, ao Distrito Federal ou aos Municípios. A doutrina já se debruçou sobre o tema, conforme os ensinamentos de Leandro Paulsen:

O art. 157, I e o art. 158, I, são dispositivos que tratam da repartição de receitas tributárias. Não cuidam, de modo algum, de distribuição de competência tributária. A competência para instituição do IR é da União (art. 153, III), que o faz por lei federal. O sujeito ativo é, também, a União, sendo tal tributo administrado pela SRF. Os Estados, o DF e os Municípios são simples destinatários do produto da arrecadação do imposto que incide na fonte sobre a renda e proventos pagos por eles. Nesses casos, aliás, os Estados, DF e Municípios figuram enquanto substitutos tributários (obrigados à retenção e ao recolhimento do IR na qualidade de empregadores como qualquer outra pessoa jurídica), mas, em seguida à retenção, em vez de recolherem em favor da União, farão o recolhimento em seu próprio favor em face de serem destinatários constitucionais da respectiva receita. (...)

Não influi na condição de sujeito ativo. A condição de destinatários de parcela do produto da arrecadação de impostos da competência de outros entes políticos não eleva os Estados e Municípios a seus sujeitos ativos. Não se pode confundir o plano da relação jurídico-tributária, que se dá entre credor (sujeito ativo: titular das prerrogativas de fiscalizar, lançar e exigir o pagamento) e devedor do tributo (sujeito passivo: obrigado ao pagamento) com o plano da pura e simples destinação dos

⁵³² TRF/3 – REO nº 25984/SP 92.03.025984-8, Rel. Juiz Conv. Manoel Alvares, 4ª Turma, Publicação: 25/08/1998.

⁵³³ TRF/2 – REO nº 091.0215460-9, Des. Fed. Clelio Erthal, 1ª Turma, Publicação: 25/08/1992.

valores que venham a ser arrecadados (destinatários: aqueles a quem os recursos enviados).⁵³⁴

Se a intenção do Constituinte fosse entregar a possibilidade de cobrança do imposto de renda retido na fonte de seus respectivos servidores aos entes periféricos, teria realizado de forma clara como fez com o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), permitindo que os Municípios exercessem a capacidade tributária e ainda ficassem com cem por cento do produto de arrecadação⁵³⁵. Se não há autorização expressa pela Constituição Federal, não cabe ao intérprete fazer-se entender por autorizado, sobretudo quando se trata de normas de competência tributária, com tamanha rigidez constitucional. Não é à toa que há precedentes mais recentes rechaçando a possibilidade dos entes periféricos, suas autarquias e fundações promoverem a cobrança do imposto de renda de seus servidores que, porventura, tenha sido deixado de ser retido na fonte. Colacionem-se as ementas:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - EXECUÇÃO FISCAL EM VARA FEDERAL - EXECUTADO CITADO - **COBRANÇA DE IRPF DECLARADO E NÃO PAGO - TITULARIDADE DA UNIÃO (ART. 153, III, DA CF/88)**.

1. **O imposto de renda é tributo da União (art. 153, III, da CF/88), quando "retido na fonte" sobre rendimentos de servidores estaduais, seu produto pertence ao Estado-Membro (art. 157, I, da CF/88). Não retido na época própria, portanto, cabe ao Fisco Federal autuar o contribuinte, objetivando o recolhimento do tributo para, tão-logo haja êxito na cobrança, repasse ao destinatário final (Estado-Membro): [a] tratando-se de ação para que não haja retenção ou objetivando repetição do IRRF (já recolhido, pois) atinente aos rendimentos ou proventos de servidor público estadual, ela é exclusiva do Estado-membro (responsável pela retenção e destinatário imediato e final [art. 157, I, da CF/88]), por isso, aliás, a demanda é da competência da Justiça Estadual; e [b] tratando-se, todavia, de IRRF sequer retido do pagamento ao contribuinte, apenas a União é parte legítima para promover a autuação e exigir a exação, por isso, aliás, a demanda é da competência da Justiça Federal.**

2. Apelação provida.⁵³⁶ **(grifo nosso)**

⁵³⁴ PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 12ª ed. São Paulo: Livraria do Advogado Editora, 2010, p. 419.

⁵³⁵ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

VI - propriedade territorial rural;

§ 4º. O imposto previsto no inciso VI do caput:

III - será fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal.

Art. 158. Pertencem aos Municípios:

II - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados, cabendo a totalidade na hipótese da opção a que se refere o art. 153, § 4º, III;

⁵³⁶ TRF/1 – AC nº 2004.38.00.046192-0, Des. Fed. Luciano Tolentino Amaral, 7ª Turma, Publicação: 13/04/2012.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. C.F., **ART. 157, I, REPARTIÇÃO DAS RECEITAS TRIBUTÁRIAS, DESTINA-SE AOS ESTADOS E DF O IRRF INCIDENTE SOBRE PAGAMENTOS FEITOS POR ESTES ENTES FEDERADOS. ART. 153, III. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DA UF PARA INSTITUIR E COBRAR O IR.** INDEFERIDOS OS PEDIDOS DE SUSPENSÃO DOS EFEITOS DA SENTENÇA PROLATADA EM M.S. E DE EXPEDIÇÃO DE OFÍCIO À S.R.F.

- **O art. 157, I da Constituição Federal, trata da repartição das receitas tributárias, ao destinar aos Estados e ao Distrito Federal o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos por eles a qualquer título.**

- **Tal dispositivo não se confunde, como pretende a Embargante, com a competência tributária da União para instituição do IR (art. 153, III). Assim o sujeito ativo é a União e a atribuição para administrar o tributo em questão é da Secretaria da Receita Federal.**

- **Preliminares de ilegitimidade de parte da União Federal e de carência de ação afastadas.** Também não se caracterizou a litigância de má-fé por parte da Fazenda Nacional pois com a cobrança do IRRF está apenas cumprindo com o seu dever de ofício, emanado da Constituição Federal.

- Correta a imposição do auto de infração, em 27.03.2000, que originou a Certidão de Dívida Ativa ora impugnada, pois tal lançamento foi efetuado para obstar a decadência e ficou com sua exigibilidade suspensa até a decisão final do mérito da ação do mandado de segurança n. 97.1303286-1, distribuído perante a 2ª Vara Federal de Bauru.

- Denegada a segurança, com trânsito em julgado ocorrido em 26.03.2001, não há ilegalidade alguma no ajuizamento do executivo fiscal feito pela União Federal em 2002.

- Em decorrência está prejudicado o pedido de suspensão dos efeitos da sentença porque não mais se apresentam as hipóteses previstas no art. 265, IV, "a" do Código de Processo Civil.

Indeferidos também os pedidos de expedição de ofício à Embargada.

- Apelação a que se nega provimento.⁵³⁷ (**grifo nosso**)

Cumpra esclarecer que há duas situações distintas: na hipótese de ação para que não haja retenção ou objetivando repetição do imposto de renda retido na fonte – já recolhido, portanto – atinente aos rendimentos ou proventos do servidor público, a legitimidade passiva é exclusiva do respectivo ente ao qual esteja vinculado, sendo a demanda, aliás, de competência da Justiça Estadual; no entanto, tratando-se de imposto de renda que sequer tenha sido descontado do pagamento do contribuinte, apenas a União é parte legítima para promover a autuação e exigir a exação (legitimidade ativa), sendo a demanda de competência da Justiça Federal. Considerando o exposto, é possível que o titular da competência material outorgada pela Constituição Federal não coincida com o destinatário do

⁵³⁷ TRF/3 – AC nº 0012157-87.2003.4.03.6108, Juiz Conv. RUBENS CALIXTO, Turma D, Julgamento: 30/03/2011.

produto da arrecadação. A competência tributária é incindível e não pode ser delegada por força de lei⁵³⁸, ainda que não seja exercida pelo ente tributante⁵³⁹.

Diante de todo o contexto, a representação de todos os entes federados pelo Comitê Gestor Nacional, sugerida pela PEC nº 45/2019, é inviável, ainda que tal representação seja realizada de forma coordenada pelos procuradores da Fazenda Nacional, dos Estados e dos Municípios. Não é possível vislumbrar, por exemplo, o Comitê, na condição de órgão regulamentador, gestor de arrecadação centralizada e distribuidor de receita, imiscuir-se sobre os atos de lançamento realizados pelas autoridades fiscais vinculadas aos entes políticos, sobretudo porque a constituição do crédito tributário é de competência privativa, pessoal, vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional⁵⁴⁰. Nesse sentido, não há como um órgão não participante do lançamento fiscal, ainda que de forma coordenada com os procuradores da Fazenda Nacional, dos Estados e dos Municípios, responder por demandas que discutam a constituição do crédito ou a própria relação jurídico-tributária como um todo.

Por fim, quanto ao processo administrativo, o § 8º do artigo 152-A dispõe que a lei complementar o disciplinará no âmbito do imposto sobre bens e serviços e que será uniforme em todo o território nacional. A regra visa estar em harmonia com a atuação coordenada entre todos os entes da Federação, principalmente pelo fato de que o processo administrativo de cada ente federado possui nuances e peculiaridades específicas e a uniformidade garante homogeneidade nos trâmites administrativos quanto às formas de impugnação, prazos e quantidade de instâncias. Em que pese o esforço da PEC nº 45/2019 em reduzir a complexidade, as críticas realizadas ao processo judicial também são aplicáveis à via administrativa. Repita-se: não é possível vislumbrar o Comitê, mero órgão arrecadatório, imiscuir-se sobre os atos de lançamento fiscal realizados pelas autoridades administrativas vinculadas a cada ente político,

⁵³⁸ O Código Tributário Nacional, em seu artigo 7º, determina que *“a competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra (...)”*.

⁵³⁹ O Código Tributário Nacional, em seu artigo 8º, determina que *“o não-exercício da competência tributária não a defere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído”*.

⁵⁴⁰ Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

sobretudo porque a constituição do crédito tributário é de competência privativa, pessoal, vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Apresentadas algumas críticas com relação à PEC nº 45/2019, passa-se a análise dos aspectos processuais da PEC nº 110/2019. Com efeito, conforme já suscitado, o artigo 155, § 7º, inciso VII, alínea “b” contém previsão baseada em princípio que denominamos de *eficiência arrecadatória*. Pelo *princípio da eficiência arrecadatória*, é possível que o Estado de origem exija integralmente o Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS) do contribuinte e, posteriormente, repasse o produto da arrecadação ao Estado de destino. Nesta sistemática, vislumbra-se um suposto problema de ordem prática: a fiscalização e cobrança são realizadas pelo Estado de origem e o produto de arrecadação é repassado ao Estado de destino. Diferente da PEC nº 45/2019, cujo óbice da ilegitimidade é intransponível, na PEC nº 110/2019 é possível aplicar a solução segundo a qual o Estado de origem responda pelas demandas que discutam a relação jurídico-tributária, o crédito tributário e o próprio lançamento fiscal, restando ao Estado de destino apenas a discussão atinente à eventual repetição do indébito, salvo se ainda não houver havido o repasse fiscal. A solução apresentada é viável, porque já é utilizada na mencionada sistemática do imposto de renda retido na fonte dos servidores vinculados aos respectivos entes federados.

Somado a isso, o artigo 155-A da PEC nº 110/2019 traz disposição que demonstra a existência de cooperação entre Estados, Distrito Federal e Municípios⁵⁴¹. Diversa da PEC nº 45/2019, com o seu Comitê Gestor Nacional, a PEC nº 110/2019 dispõe que a regulamentação, a arrecadação, a fiscalização e a cobrança do Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS) serão realizadas por um conjunto de Administrações tributárias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, cabendo à lei complementar dispor sobre as regras de organização e funcionamento integrado, em âmbito nacional, destas Administrações, bem como as

⁵⁴¹ Art. 155-A. A regulamentação, a arrecadação, a fiscalização e a cobrança do imposto previsto no art. 155, IV, bem como de outros tributos ou responsabilidades que lhes sejam delegados por convênio, serão realizadas por conjunto de 20 20 administrações tributárias dos Estados, Distrito Federal e Municípios, cabendo à lei complementar:

- I - dispor sobre as regras de organização e funcionamento integrado, em âmbito nacional, das administrações tributárias em cada Estado, Distrito Federal e Município, bem como as responsabilidades das autoridades tributárias responsáveis pela fiscalização e constituição do crédito tributário de impostos e contribuições;
- II- definir outros tributos a serem arrecadados, fiscalizados ou cobrados nos termos deste artigo, podendo ser delegados por meio de convênio;
- III - estabelecer regras unificadas para o processo administrativo tributário;

Parágrafo único. Sem prejuízo do disposto no caput, os Municípios poderão ter suas próprias administrações tributárias locais para lançamento e fiscalização de tributos de suas competências e controle dos repasses das receitas que lhes pertençam, sendo-lhes ainda assegurada, na forma prevista em convênio, atuação na fiscalização de outros tributos de seu interesse.

responsabilidades das autoridades tributárias responsáveis pela fiscalização e constituição do crédito tributário. Em outras palavras, a arrecadação será administrada por uma espécie de “associação de fiscos”, denominada de Comitê Gestor da Administração Tributária Nacional, cuja disciplina também será objeto da lei complementar.

Além disso, a lei complementar definirá outros tributos a serem arrecadados, fiscalizados ou cobrados, podendo ser delegados por meio de convênio, além de estabelecer as regras unificadas para o processo administrativo tributário, cuja esta última previsão é semelhante – porém, não idêntica – ao artigo 152-A, § 8º, da PEC nº 45/2019. Perceba que todas as críticas apresentadas à PEC nº 45/2019, no que tange à titularidade da competência material e do destinatário do produto da arrecadação, são também aplicáveis à PEC nº 110/2019.

Por fim, a PEC nº 110/2019 traz a possibilidade de que os Municípios possam ter suas próprias administrações tributárias locais para lançamento e fiscalização de tributos de suas competências e controle dos repasses das receitas que lhes pertencam, sendo-lhes ainda assegurada, na forma prevista em convênio, atuação na fiscalização de outros tributos de seu interesse. Conforme já delineado, tal sistemática é próxima a já existente em relação ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR)⁵⁴², cuja totalidade da arrecadação pertence aos Municípios na hipótese de fiscalização e cobrança por tal ente⁵⁴³.

Em resumo, a PEC nº 45/2019 apresenta aspectos processuais deletérios e intransponíveis, criando um verdadeiro “jabuti subindo em árvore”, situação que parece ser amenizada na PEC nº 110/2019, em que as soluções já existentes – como os mecanismos do Imposto de Renda Retido da Fonte (IRRF) dos servidores vinculados aos respectivos entes federados e do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) – são, em tese, suficientes para atender a eventual judicialização.

⁵⁴² Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

VI - propriedade territorial rural;

§ 4º. O imposto previsto no inciso VI do *caput*: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

III - será fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

⁵⁴³ Art. 158. Pertencem aos Municípios:

II - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados, cabendo a totalidade na hipótese da opção a que se refere o art. 153, § 4º, III; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Portanto, as propostas representam um certo redutor de complexidade, mas, no âmbito da complexidade jurídica em sentido amplo (ou efetiva complexidade), ventilam comandos inexecutáveis dos pontos de vista prático e processual.

4.4 **As propostas de alteração do Sistema Tributário Nacional teriam a aptidão de estimular a competitividade, sobretudo no caso das *TVs por assinatura e das OTTs de vídeo*?**

Conforme afirmado no item 1.4 do Capítulo 1 deste trabalho, a existência de tributos com taxas reduzidas, de simplicidade, compreensão e estabilidade da legislação fiscal são fatores que contribuem para estimular a concorrência e, conseqüentemente, um mercado competitivo. Ademais, a redução de deduções, isenções e benefícios fiscais também contribui para o estímulo da competitividade, na medida em que coíbe que apenas alguns setores gozem de tratamento tributário diferenciado. Nesse contexto, uma das justificativas presentes em ambas as proposições é aumentar a competitividade e coibir suas distorções. Colacionem-se trechos das Justificativas de ambas as propostas:

PEC Nº 45/2019

“A reforma da tributação sobre o consumo no Brasil é urgente por várias razões. As falhas do modelo brasileiro de tributação de bens e serviços prejudicam sobremaneira o crescimento do país, além de gerar distorções competitivas e impossibilitar o conhecimento, pelos cidadãos, da carga tributária incidente sobre os bens e serviços que consomem.”

PEC Nº 110/2019

“Sem alterar a carga tributária, espera-se conseguir menor custo de produção; aumento da competitividade; menor custo de contratação; mais empregos; maior poder de consumo; volta do círculo virtuoso e crescimento importante da economia.”

As distorções competitivas foram identificadas pela PEC nº 45/2019 e PEC nº 110/2019, tendo como causa a concessão indiscriminada de incentivos fiscais, conforme se inferem das Justificativas a seguir:

PEC Nº 45/2019

“Por outro lado, a vedação a benefícios fiscais busca evitar o risco de que setores específicos busquem um tratamento diferenciado no âmbito do IBS, o que inevitavelmente leva a distorções competitivas e alocativas. A adoção de um regime uniforme de tributação para todos os bens e serviços favorece a discussão democrática

entre os consumidores/eleitores e o governo, pois torna absolutamente transparente o custo de financiamento das ações do poder público.”

PEC Nº 110/2019

“No IBS em geral não é permitida a concessão de incentivos fiscais, havendo, no entanto, exceções, entre as quais destacamos a do transporte público de passageiros.”

Por tal motivo, ambas as Propostas apresentam dispositivos que vedam a concessão de incentivos fiscais, nos seguintes termos:

PEC Nº 45/2019

Art. 152-A. (...)

§ 1º. O imposto sobre bens e serviços:

IV - não será objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação das alíquotas nominais;

PEC Nº 110/2019

Art. 155. (...)

§ 7º. O imposto de que trata o inciso IV do caput deste artigo será instituído por lei complementar, apresentada nos termos do disposto no art. 61, §§ 3º e 4º, e atenderá ao seguinte:

VIII - não poderá ser objeto de isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia, remissão ou qualquer outro tipo de incentivo ou benefício fiscal ou financeiro vinculado ao imposto, exceto, se estabelecido por lei complementar, em relação a operações com os seguintes produtos ou serviços:

- a) alimentos, inclusive os destinados ao consumo animal;
- b) medicamentos;
- c) transporte público coletivo de passageiros urbano e de caráter urbano;
- d) bens do ativo imobilizado;
- e) saneamento básico;
- f) educação infantil, ensino fundamental, médio e superior e educação profissional;

Todavia, uma alteração tão significativa no cenário fiscal, com a criação de um imposto sobre o consumo, em substituição a alguns outros, poderia inviabilizar alguns setores econômicos, sob o prisma do investimento, ou levar a uma forte redução de margens, com consequente perda de capital⁵⁴⁴. De toda forma, por vias reflexas, as propostas de alteração do Sistema Tributário Nacional solucionam parcialmente algumas externalidades negativas entre as *Tvs por Assinatura* e as *OTTs de Vídeo*, este último liderado pela Netflix.

O segmento das *OTTs de Vídeo* consiste em serviços *online* de distribuição de vídeo, preponderantemente via *streaming*. Entretanto, estes novos bens e serviços, oriundos da Economia Digital, ainda não se encontram regulamentados, sendo certo que o arcabouço legal

⁵⁴⁴ Tal afirmação pode ser extraída da própria Justificativa da PEC nº 45/2019, em <
https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=node0181o7vzo015dcz48gw2f1acvi243398.node0?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019>, acessado em 05/03/2021.

existente – no caso, a Lei nº 12.485, de 12 de setembro de 2011 – é incompatível com as plataformas digitais, por existir um descompasso regulatório resultante da rigidez imposta apenas às empresas de TV por Assinatura⁵⁴⁵.

Não bastasse a assimetria regulatória, há também certa assimetria fiscal entre as atividades prestadas pelas *OTTs de Vídeo* e empresas de TV por Assinatura. Isso porque os serviços prestados pelas TVs por Assinatura estão reservados à incidência do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), por se tratar de serviço de comunicação, enquanto as *OTTs de Vídeo* se amoldam à interpretação não restritiva atribuída ao conceito de prestação serviço, sendo, portanto, tributadas pelo Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS). Ressalte-se que o setor de telecomunicações também é tributado pela União Federal, por meio das contribuições setoriais⁵⁴⁶.

Neste contexto, a tributação não isonômica gera distorção no mercado, uma vez que os serviços ofertados pela Netflix detêm um preço mais competitivo que as empresas de TVs por Assinatura, como Sky, NET, Oi TV, Claro TV e assemelhadas, ainda que essas últimas ofereçam também serviços de *streaming*⁵⁴⁷. Perceba que o desequilíbrio no mercado desestimula a competitividade e pode induzir comportamentos humanos, como o abandono de um seguimento pelo outro ou a contratação desenfreada do consumidor por um serviço, apenas porque o valor é bastante baixo e atrativo.

Portanto, as propostas de alteração do Sistema Tributário Nacional, ao promover a unificação do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS)

⁵⁴⁵ RAGAZZO, Carlos Emmanuel Joppert; OLIVEIRA, Isabel Cristina Veloso de. Regulação e novas tecnologias: verticalização das OTTs de Vídeo. In: *Revista da Faculdade de Direito da UFRGS* nº 37. Porto Alegre – RS: dez. 2017, p. 211-216.

⁵⁴⁶ Vide a contribuição denominada “Condecine”, prevista no artigo 32 da Medida Provisória nº 2.228-1/01. A Condecine pode ser dividida em Condecine título, Condecine remessa e Condecine “teles”. O Conselho Superior de Cinema (CSC) havia aprovado, por unanimidade, proposta que prevê o modelo híbrido de cobrança da Condecine VoD, cujo recolhimento poderá se dar através de Catálogo ou Assinatura/Transação (Condecine Catálogo ou Condecine por Assinatura ou Transação) (<https://www.ancine.gov.br/pt-br/sala-imprensa/noticias/conselho-superior-do-cinema-aprova-modelo-h-brido-de-cobran-de-condecine>, acessado em 09/03/2019). Contudo, o modelo que adotava duas fórmulas distintas de cálculo da Condecine VoD foi abandonado, mantendo apenas o cálculo de incidência da contribuição por faturamento, a fim de garantir maior agilidade e efetividade para o Estado e uma variedade de conteúdo ao consumidor e, por consequência, uma maior circulação das obras (<https://teletime.com.br/27/05/2020/grupo-fecha-proposta-de-condecine-para-servicos-de-video-sob-demanda-vod/>, acessado em 09/02/2021).

⁵⁴⁷ Nesse caso, a Sky, NET, Oi TV, Claro TV e assemelhadas não só recolhem o imposto estadual pelo serviço de comunicação audiovisual prestado, como também estão obrigadas ao recolhimento do imposto municipal em relação à parte de *streaming*.

e do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), em tese, solucionam parcialmente o problema de desestímulo à competitividade, ocasionado pela assimetria fiscal entre as *Tvs por Assinatura* e as *OTTs de Vídeo*, de sorte que ambos os segmentos passarão a comungar do mesmo tratamento tributário, sofrendo a incidência de um mesmo tributo, sem alíquotas díspares.

Por consequência, a competitividade estaria novamente estimulada entre os segmentos e a litigiosidade seria reduzida.

CONCLUSÃO

Embora se tenha notícia acerca da criação de Comissão Mista Temporária, através do Ato Conjunto do Presidente do Senado Federal e do Presidente da Câmara dos Deputados nº 01/2020, “*destinada a consolidar o texto da Reforma Constitucional Tributária*”, a pretensão deste trabalho foi analisar isoladamente as Propostas de Emenda à Constituição (PECs) nºs 45/2019 e 110/2019 e suas características, de sorte que seja possível não só apontar as ineficiências do Sistema Tributário atual, sob a perspectiva da tributação relativa ao consumo de bens tangíveis e intangíveis, como também avaliar os riscos de tais proposições para o federalismo fiscal brasileiro e seus principais benefícios pretendidos, a partir da substituição de vários tributos pelo Imposto sobre (Operações com) Bens e Serviços (IBS).

Com efeito, a tributação relativa ao consumo é cindida entre os três níveis da Federação e isto é um fator que gera complexidade e litigiosidade ao Sistema Tributário Nacional. Ademais, o excesso de incentivos fiscais concedidos fortalece a guerra fiscal entre Estados e Municípios, no âmbito do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), bem como distorce a competitividade entre sociedades empresárias pertencentes ao mesmo nicho.

No Capítulo 1, procurou-se tratar da delimitação conceitual e de alguns fatores deletérios para o Sistema Tributário, como complexidade tributária, desestímulo à competitividade e guerra fiscal. Existe uma dificuldade por parte dos operadores do Direito em conceituar certas materialidades tributáveis, em especial *serviços, comunicação e mercadorias*. Por vezes, esses três conceitos podem se aproximar no caso concreto e causar imbróglios. O conceito de *serviços* vem sendo aperfeiçoado pelo Supremo Tribunal Federal ao longo do tempo, não se limitando apenas a noção de obrigação de fazer, consubstanciado em um esforço humano em favor de outrem.

Nesse sentido, sob o prisma de uma interpretação não restritiva, o conceito de serviço ganha contornos econômicos, passando a tributar operações com intangíveis, sem se afastar de sua acepção clássica de obrigação de fazer. Isso porque o comando do artigo 110 do Código Tributário Nacional não veicula norma de interpretação constitucional, pois ao legislador infraconstitucional não cabe balizar ou direcionar o intérprete da Constituição Federal. Assim, a legislação tributária pode estabelecer seus próprios efeitos, desde que limitados pelos conceitos constitucionais já expressa ou implicitamente utilizados.

Diante disso, o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) passou a incidir não só sobre os contratos mistos ou complexos (prestação de serviço com fornecimento concomitante de mercadoria, contrato de *leasing* financeiro, cessão de direito de uso de marca, locação de bens móveis não segmentadas da prestação de serviço, atividade das operadoras de planos de saúde, franquia), como também sobre o licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador (operações com *softwares*), da qual o *download* e o *streaming* são exemplos, desde que haja previsão de tais serviços na lista anexa vinculada à Lei Complementar nº 116/2003, cujo rol dos congêneres é meramente exemplificativo (taxatividade anunciativa).

Perceba que o conceito de serviço ganhou novos contornos ao longo dos anos, de cunho econômico, sem que se abandonasse a sua estrutura clássica de esforço humano empreendido em favor de terceiros, consubstanciado em uma obrigação de fazer. Assim, o Supremo Tribunal Federal encontra-se na terceira fase de sua jurisprudência, a partir da adoção do conceito civil sobre serviço, sob uma perspectiva de interpretação não restritiva, considerando aspectos do conceito econômico.

Todavia, para o futuro, não se pode abandoar a ideia de que, talvez, a Corte caminhe em direção a uma quarta fase e venha a construir um *conceito intermediário de serviços*, com o surgimento de uma teoria que ousamos denominar de *Teoria Mitigada*. A pretensão de uma *Teoria Mitigada* seria a de conglobar o conceito civil de serviço, inerente ao esforço humano empreendido em benefício de outrem (obrigação de fazer), com aspectos de seu conceito econômico, relacionados à satisfação das necessidades imateriais (utilidade). Sua base estaria relacionada à amplitude semântica e não restritiva atribuída à expressão “serviços de qualquer natureza”, que se caracteriza pela opção do Constituinte em atribuir aos Municípios a residualidade da tributação sobre os serviços, não compreendidos pelas competências estadual (ICMS) e federal (IPI e IOF).

Em relação ao conceito de *comunicação*, a sua tributação pressupõe a participação cumulativa do *emissor*, da *mensagem*, do *canal* e do *receptor*, somada a onerosidade da prestação de serviço, sem a necessidade de que o destinatário compreenda o conteúdo da mensagem. Não basta que o serviço de comunicação esteja à disposição do usuário, mas que haja efetiva prestação, sob pena de se tributar meros atos preparatórios, acessórios ou intermediários que viabilizem a fruição do serviço. Isso porque a tributação recai sobre os atos de execução e não sobre o contrato de prestação de serviço de comunicação.

Já o conceito de *mercadoria* ganhou novos contornos. Se antes apenas estava vinculado a um aspecto tangível, corpóreo e material, hoje, admite-se a sua circulação despicienda de um suporte físico, desde que o bem esteja voltado à mercancia e haja transferência de titularidade.

Contudo, a criação de um conceito de mercadoria digital, cuja materialidade já era tributada pelo Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), foi rechaçada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento da ADI nº 5.958/DF. Na oportunidade, a Corte julgou a ação constitucional prejudicada, porque o Convênio ICMS nº 106, de 29 de setembro de 2017, já se encontrava sem eficácia desde o julgamento da ADI nº 5.659/MG (em conjunto com a ADI nº 1.945/MT), que afastou a incidência do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) sobre o licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador (operações com *softwares*) e ainda delimitou que cabe à lei complementar dirimir conflitos de competência – o que teria sido feito pela Lei Complementar nº 157/2016, ao incluir o subitem 1.09 na lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003.

De outro giro, o primeiro fator deletério para o Sistema Tributário é a complexidade da tributação que pode se apresentar em vários níveis, tais como: *a)* o total de tributos nos vários níveis de governo em um país (complexidade política); *b)* cumprimento do código tributário em termos de páginas (complexidade jurídico-positiva ou jurídica em sentido estrito); *c)* a compreensibilidade da legislação tributária (complexidade jurídico-positiva ou jurídica em sentido estrito); *d)* a extensão do uso de consultores tributários profissionais pelos contribuintes (complexidade de *compliance* ou de conformidade); *e)* custos tributários operacionais, ou seja, o total dos custos administrativos e de conformidade (complexidade gerencial e de conformidade) e *f)* o tamanho do contencioso tributário (complexidade jurídica em sentido amplo ou efetiva complexidade). No contexto brasileiro, a complexidade se apresenta sob todas as facetas citadas.

Já a competitividade é medida a partir da existência de tributos com taxas reduzidas, de simplicidade, compreensão e estabilidade da legislação fiscal e de um baixo número de deduções, isenções e benefícios fiscais. Em razão dos diversos incentivos – financeiros e não-financeiros – e benefícios fiscais, concedidos indiscriminadamente aos contribuintes, apresenta-se o segundo fator deletério para o Sistema Tributário: o desestímulo à competitividade. Inclusive, para coibir o desequilíbrio concorrencial e o privilégio odioso, as Propostas de Emenda à Constituição proíbem a concessão de incentivos no âmbito do Imposto sobre (Operações com) Bens e Serviços (IBS).

Além disso, há uma assimetria fiscal entre os segmentos dos Serviços de Acesso Condicionado (Tvs por Assinatura) e das *OTTs de Video*. Isso porque, enquanto o primeiro sofre a incidência do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS),

por se tratar de serviços de comunicação audiovisual, o segundo se amolda ao conceito não restritivo de serviços e, portanto, é tributado pelo Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS). Perceba que, por conta desse fato, os preços ofertados pela Netflix e assemelhadas são mais atrativos, causando um desequilíbrio no mercado e induzindo comportamentos humanos negativos, como a contratação desenfreada do consumidor por tal serviço (consumo compulsivo).

O terceiro fator deletério para o Sistema Tributário é a guerra fiscal. Com efeito, o conflito entre Estados e Municípios sempre se mostrou latente, não só nas situações que envolvessem contratos mistos ou complexos, com fornecimento de mercadorias e prestação de serviços simultaneamente, mas também operações com bem incorpóreos, como os *softwares*. Este último se intensificou com o surgimento das novas tecnologias, sobretudo a partir da criação do conceito de *mercadoria digital*. Nesse contexto, o Estado de São Paulo editou o Decreto nº 63.099, de 22 de dezembro de 2017, estabelecendo o recolhimento em termos semelhantes aos discriminados no Convênio ICMS nº 106, de 29 de setembro de 2017, ao mesmo em tempo que o Município de São Paulo editou a Lei nº 16.757, de 14 de novembro de 2017, incluindo o item 1.09 em sua legislação, de conteúdo semelhante ao da Lei Complementar nº 157, de 30 de dezembro de 2016. Ambas as legislações visavam tributar as operações de *download* e *streaming*.

Cabe esclarecer que, diferentemente do que ocorrera no Estado de São Paulo, a intenção do Estado de Santa Catarina, ao editar a Lei nº 17.736, de 18 de junho de 2019, foi promover tranquilidade ao setor de *software*, permitindo a incidência do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) com base no entendimento do Supremo Tribunal Federal da época firmado na medida cautelar da ADI nº 1.945/MT.

Todavia, atualmente, as Leis Estaduais Paulista e Catarinense estão equivocadas ao pretender tributar as operações de *download* e *streaming* ou o licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador (operações de *softwares*), ambos pelo Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), uma vez que, após o julgamento do mérito da ADI nº 1.945/MT, em conjunto com a ADI nº 5.659/MG, e da ADI nº 5.958/DF, o Ato Convenial na qual tais leis se apoiaram restou declarado ineficaz pelo Supremo Tribunal Federal.

No Capítulo 2, tratou-se das duas principais Propostas de Emenda à Constituição (PEC nº 45/2019 e PEC nº 110/2019). As PECs nºs 45/2019 e 110/2019 buscam promover a criação

de um novo imposto, integrando as materialidades de tributos sobre o consumo e alterando a atribuição da competência tributária e a repartição do produto de arrecadação.

Enquanto a PEC nº 45/2019 substituiu o Imposto sobre produtos industrializados (IPI), o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e a Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a PEC nº 110/2019 promove a substituição de nove tributos, sendo os cinco primeiros semelhantes à PEC nº 45/2019, somando-se ainda o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF), a Contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), a Contribuição ao Salário-Educação e a Cide-Combustíveis.

Ademais, ambas as Propostas criam hipótese de interposição de recurso especial, quando envolver a lei complementar que disciplina o Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS). A nova disposição constitucional parece condensar as previsões já existentes nas alíneas “a” e “c” do inciso III do artigo 105 da Constituição Federal na alínea “d”. Todavia, a inclusão da alínea “d” se apresenta desnecessária, já que, quando se editou as Leis Complementares nºs 87/96 (ICMS) e 116/03 (ISS), não houve necessidade de se alargar a hipótese de interposição do recurso especial para solucionar os conflitos que as envolvessem, ainda que tais leis tivessem aplicabilidade em âmbito nacional.

Nada obstante, considerando a necessidade de se observar os pilares da *simplificação*, do *modelo federativo* e da *justiça*, é correto afirmar que as Propostas apresentadas não veiculam uma verdadeira reforma tributária ideal, mas apenas promovem alterações no Sistema Tributário Nacional, a nível constitucional. Ademais, a PEC nº 45/2019 se limita a tratar da tributação sobre o consumo, enquanto as alterações promovidas pela PEC nº 110/2019 na tributação da renda e do patrimônio não são suficientes para atingir o ideal de justiça fiscal.

No Capítulo 3, abordou-se o surgimento e as características dos tipos de Federalismo, bem como de que forma as alterações propugnadas pelas Propostas de Emenda à Constituição impactaram em sua estrutura. Com efeito, o nascimento de um Federalismo Fiscal no Brasil passou a ser observado na Constituição de 1891, que garantiu autonomia aos Estados-membros, enquanto aos Municípios restou um papel subalterno, condicionado à organização determinada pelos Estados-membros. Na Constituição de 1934, a capacidade contributiva é instituída ao mesmo tempo que é atribuída competência concorrente a todos os entes federados para a criação de suas taxas e contribuições de melhoria. Contudo, é ofertado um *cheque em branco* às

Fazendas Públicas ao permitir que possam cobrar tributos sobre *quaisquer outras rendas*. O advento da Emenda Constitucional nº 18/1965 não apenas criou o Sistema Tributário Nacional como descentralizou o poder político nas mãos da União, ainda que tenha permitido a tributação dos empréstimos compulsórios e do imposto extraordinário de guerra. Ademais, ampliou o rol das limitações ao poder de tributar, estabelecendo os princípios da legalidade, da vedação à restrição ao tráfego de pessoas, bem como as imunidades. Por fim, restou tripartido a tributação sobre o consumo entre os três níveis da Federação, semelhante ao atual arcabouço normativo, onerando a indústria, o comércio e a prestação de serviços.

Na contramão das garantias alcançadas ao longo das mudanças da Ordem Constitucional, a Constituição de 1967 representou um retrocesso democrático, inclusive enfraquecendo o Federalismo fiscal, já que a autodeterminação dos Estados passou a ser subordinada à União. A centralização normativa foi reforçada com a permissão atribuída ao ente central de conceder isenção heterônoma a tributos dos entes periféricos. Além disso, foi reservada à lei complementar a função de estabelecer normas gerais em matéria tributária, em especial as destinadas à resolução dos conflitos de competência e às limitações constitucionais ao poder de tributar. A Constituição de 1967 previu ainda a obrigatoriedade de Estados realizarem repasses fiscais aos Municípios, bem como criou a regra de desvinculação do produto de arrecadação de todos os tributos a órgão, fundo ou despesa.

Em sequência, editou-se a Emenda Constitucional nº 1/1969 que extinguiu o princípio da anualidade tributária e exigiu somente a observância do princípio da anterioridade de exercício. Em relação ao Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (ICM), a concessão de isenção foi restringida à celebração de Convênio aprovado por todos os Estados; quanto ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), os Municípios passaram a fixar suas alíquotas máximas. Já a União, teve sua competência tributária novamente ampliada, sendo-lhe permitida a instituição das Contribuições de Intervenção sobre o Domínio Econômico (CIDEs) e as de interesse da previdência ou de categorias profissionais.

Impulsionada pela redemocratização do país, foi promulgada a Carta Magna de 1988 que, além de prever os princípios da isonomia e da vedação da utilização do tributo com efeito confiscatório, tentou fortalecer o Federalismo cooperativo. Contudo, a previsão de um extenso rol de contribuições nas mãos da União, cujas receitas não são repartidas com Estados e Municípios, impediu a plena autonomia dos entes periféricos e exacerbou o denominado *federalismo competitivo*, compreendido aqui como a corrida predatória entre os entes federados pela arrecadação de seus tributos exclusivos que, porventura, estejam em confluência com materialidades pertencentes a tributos de outro ente da Federação.

Nesta senda, em análise da PEC nº 45/2019, questiona-se se a centralização normativa do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) em lei complementar Nacional, editada pela União, preservaria o Pacto Federativo e garantiria aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a autonomia financeira necessária na concretização de seus objetivos constitucionais. Isso porque a atribuição constitucional de competências confere à cada ente federado a liberdade de exercer, sem embaraços, todos os poderes que decorram do pacto federativo.

Cumprе salientar que a centralização arrecadatória nas mãos de um Comitê Gestor Nacional, desvinculado dos entes da Federação, remete a uma conhecida e ineficiente experiência no âmbito do Simples Nacional, referente ao Sistema Único de Fiscalização, Lançamento e Contencioso (SEFISC), cuja arrecadação é administrada pelo Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN). Os Estados e Municípios se opuseram intensamente a essa forma de repasse, uma vez que a sistemática lhes tolhia o poder de arrecadar tributos. Afinal, a maioria das empresas não estava sob as suas respectivas fiscalizações diretas, demonstrando que o compartilhamento interfederativo acaba sendo um fracasso e gera um impacto significativo de desoneração e sonegação fiscal no país.

Em que pese a autodeterminação do ente federado não se cingir apenas à competência tributária, podendo ser composta de outras fontes de arrecadação, alerta-se para o cuidado com um exacerbado grau de concentração das atribuições constitucionais ao ente central. A unificação das materialidades do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) pode representar uma perda significativa de receitas aos Estados e Municípios, respectivamente⁵⁴⁸, cujo montante é maior do que todas as outras receitas estaduais e municipais somadas. De toda forma, a eventual exclusão dessas competências estaduais e municipais, com a criação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) poderia carecer de legitimidade constitucional, já que seria difícil obter um consenso político.

De outro giro, a PEC nº 110/2019 promove uma inversão do modelo constitucional vigente – *de cima para baixo* – ao entregar a responsabilidade dos repasses fiscais do produto de arrecadação do Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS) aos Estados. A inversão da sistemática vertical de repasses de receitas não é novidade no ordenamento jurídico brasileiro, tendo previsão na Constituição de 1891 e na Constituição de 1934. Nessa linha, a outorga de competência aos Estados e ao Distrito Federal, promovida pela PEC nº 110/2019,

⁵⁴⁸ E, evidentemente, para o Distrito Federal que exerce ambas as competências.

para fins de instituição do Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS), é razoável, porque descentraliza a concentração de receitas tributárias nas mãos da União e, ainda, garante-se a observância dos interesses regionais, sem riscos de embaraço fiscalizatório em relação ao novo tributo.

Ressalte-se que existe um posicionamento segundo o qual o sistema tributário deveria gravitar em torno dos Municípios, onde se localiza o *núcleo social básico de todas as Nações*, cabendo a tal ente o dever de repassar as receitas à União e aos Estados, visto que a atuação municipal está mais próxima ao contribuinte e, conseqüentemente, aos anseios locais, de modo que teria maior capacidade e geraria com mais eficiência a arrecadação tributária. Não obstante, em um país de dimensão continental como o Brasil, não é recomendável que se atribua aos Municípios tamanha responsabilidade por não serem estruturados para promover a fiscalização e cobrança de seus tributos, de forma eficaz, e pela pulverização da fiscalização. Afinal, a realização de cobrança por milhares de Municípios acarretaria um emaranhado de receitas a serem contabilizadas e uniformizadas, bem como uma gama de obrigações acessórias, causando embaraço no próprio repasse fiscal.

Por fim, no Capítulo 4, buscou-se delinear se as PECs n^{os} 45/2019 e 110/2019 trouxeram ou não soluções aos problemas de conceituação de materialidades e às demais externalidades do Sistema Tributário, relacionados à complexidade da tributação, ao desestímulo da competitividade e à guerra fiscal. A unificação das materialidades dos impostos sobre o consumo visa reduzir a denominada *complexidade política*, trazida pela atribuição de competências próprias a cada ente federado e pulverização da tributação sobre o consumo nos três níveis da Federação, além da previsão (desnecessária) de competências residuais ou suplementares.

Destaque-se que a incerteza jurídica, ocasionada pela tripartição da tributação sobre o consumo, somada ao engessamento de um Sistema Tributário Nacional da década de 60, não poderia levar a uma intributabilidade indiscriminada. Assim, enquanto não se tem um imposto que unifique as materialidades dos impostos estaduais e municipais, os operadores do direito precisam responder aos anseios sociais e solucionar conflitos pelos quais a atividade legiferante ainda não foi capaz de acompanhar.

Convém destacar que a exigência de previsão na lista anexa é necessária, já que o legislador infraconstitucional, ante à pulverização da tributação sobre o consumo, não deu o mesmo tratamento aos impostos estaduais e municipais. Enquanto a tributação da prestação de serviço é condicionada à previsão em uma lista taxativa – sendo o rol exemplificativo quanto

aos congêneres – a tributação da mercadoria e dos serviços de comunicação e de transporte intermunicipal e interestadual é condicionada ao alcance da interpretação da norma.

Portanto, com a unificação das materialidades tributárias, não será mais necessária uma lista de serviços, uma vez que a incidência do imposto único recai sobre os bens e serviços tangíveis e intangíveis, bem como tornar-se-ão menos relevantes as avaliações conceituais relacionadas às expressões *serviços*, *comunicação*, *telecomunicação* e *valor adicionado*, embora, na PEC nº 110/2019, os serviços de telecomunicações passam a ser de competência da União, por conta da inclusão do inciso VIII ao artigo 153 da Constituição Federal.

Quanto às soluções para a guerra fiscal, embora ambas as Proposições (PEC nº 45/2019 e PEC nº 110/2019) busquem evitar inúmeras distorções decorrentes da concessão indiscriminada de incentivos e benefícios tributários, proibindo a edição de normas sobre o tema, a sua redução, a partir da criação de apenas um imposto, deve ser analisada isoladamente em cada proposta. Na PEC nº 110/2019, o Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS) poderá, em tese, reduzir a guerra fiscal, seja horizontal ou vertical, uma vez que haverá unificação das materialidades, concentradas apenas nas mãos dos Estados, a quem caberão realizar a repartição obrigatória do produto de arrecadação aos demais entes.

Em contrapartida, na PEC nº 45/2019, ainda que se crie mecanismos mais eficientes de redução das desigualdades, com o intuito de promover e reforçar a política de desenvolvimento regional, o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) será instituído por lei complementar da União, mas sua alíquota será definida pela soma de todas as alíquotas atribuídas por cada ente tributante. Em outras palavras, a alíquota geral do novo imposto corresponde ao montante somado das alíquotas nominais de todos os entes políticos. A Proposição, portanto, ao se permitir que os entes subnacionais estabeleçam suas próprias alíquotas isoladamente, considerando um regime de competitividade, dá margem a certos nichos empresariais de se sentirem estimulados a procurar Municípios e Estados que detenham alíquotas nominais mais baixas, para que o valor recolhido de imposto seja menor e, portanto, mais atrativo.

Nesta toada, se não houver a delimitação na lei complementar nacional de uma alíquota nominal mínima, a ser estabelecida por Estados e Municípios, uma nova modalidade de guerra fiscal poderá eclodir no âmbito do novo imposto, já que tais entes terão a discricionariedade de reduzi-las a ponto de distorcer a concorrência do mercado, bem como os contribuintes se valerão desta realidade para idealizar planejamentos tributários e reduzir seus custos.

Quanto às soluções para redução da complexidade tributária, embora as Proposições (PEC nº 45/2019 e PEC nº 110/2019) busquem amenizar alguns de seus aspectos, mas não todos, merecem ser destacadas algumas implicações para o contencioso administrativo e

judicial tributário relacionado ao Imposto sobre (Operações com) Bens e Serviços (IBS). A intenção do Poder Constituinte Reformador não só é reduzir a litigiosidade, como também alcançar uniformidade nos trâmites dos processos administrativos, além de concentrar e otimizar a demanda judicial na justiça federal. Ocorre que, analisando detidamente os dispositivos constitucionais, vislumbram-se alguns problemas de ordem prática que, a nosso ver, são intransponíveis, trazendo mais complexidade do que solução.

Do ponto de vista prático, segundo a PEC nº 45/2019, a competência do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) passa a ser da justiça federal, sem analisar os efeitos deletérios desta mudança, já que a República Federativa de Brasil é detentora de uma grande dimensão continental, com regiões completamente heterogêneas entre si. Nessa linha, se em algumas localidades o acesso à justiça estadual já é restrito, imaginar que a justiça federal alcançará a todos, considerando que o quantitativo de varas federais é incomparavelmente menor ao de varas estaduais, é negligenciar a própria realidade que nos circunda.

Note-se que não é possível afirmar de antemão se a mudança da competência da justiça estadual para a justiça federal causaria inchaço da máquina judiciária, uma vez que as varas federais passariam a analisar os casos relacionados ao Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), mas reduziria o contencioso dos tributos substituídos, tais como o Imposto sobre produtos industrializados (IPI), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e a Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), embora a médio e longo prazo. A extinção do sistema de benefícios tributários e o aperfeiçoamento da sistemática de aproveitamentos de créditos reduziriam também as inúmeras discussões atualmente travadas no âmbito federal. Contudo, o acesso à justiça deve ser garantido a todas às pessoas, inclusive a curto prazo, não podendo ser tolhido, ainda que via emenda constitucional, sob pena de inobservância de cláusula pétrea.

Já do ponto de vista procedimental, o Comitê Gestor Nacional passa a atuar como representante judicial e extrajudicial da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Todavia, a atribuição do Comitê é regulamentar, gerir a arrecadação centralizada e distribuir a receita do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) entre os entes federados, além de coordenar a atuação dos fiscos federal, estaduais e municipais em sua fiscalização e cobrança. Nesse sentido, parece equivocada que os entes da Federação deixem de ser os sujeitos ativos ou passivos da relação jurídico-tributária, passando a ser substituídos pelo Comitê, em qualquer situação, ainda que a representação seja realizada de forma coordenada pelos procuradores da Fazenda Nacional, dos Estados e dos Municípios. Não é possível vislumbrar, por exemplo, o Comitê, órgão regulamentador, gestor da arrecadação centralizada e distribuidor da receita,

imiscuir-se sobre os atos de lançamento fiscal realizados pelas autoridades fiscais vinculadas aos entes políticos, sobretudo porque a constituição do crédito tributário é de competência privativa, pessoal, vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. Nesse sentido, não há como um órgão não participante do lançamento fiscal responder por demandas que discutam a constituição do crédito ou a própria relação jurídico-tributária como um todo. As críticas realizadas ao processo judicial também são aplicáveis à via administrativa.

Já com relação aos aspectos processuais da PEC nº 110/2019, é possível que o Estado de origem exija integralmente o Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS) do contribuinte e, posteriormente, repasse o produto da arrecadação ao Estado de destino. Trata-se de princípio que denominamos de *eficiência arrecadatória*. Nesta sistemática, a fiscalização e cobrança são realizadas pelo Estado de origem, porém, diferente da PEC nº 45/2019, cujo óbice da ilegitimidade é intransponível, na PEC nº 110/2019 é possível aplicar a solução segundo a qual o Estado de origem responda pelas demandas que discutam a relação jurídico-tributária, o crédito tributário e o próprio lançamento fiscal, restado ao Estado de destino apenas a discussão atinente à eventual repetição do indébito, salvo se ainda não houver havido o repasse fiscal.

Portanto, as propostas, sobretudo a PEC nº 45/2019, apresentam questões que precisam ser enfrentadas pelo Congresso Nacional, tendo em vista que, embora representem um certo redutor de complexidade, no âmbito da complexidade jurídica em sentido amplo (ou efetiva complexidade), ventilam comandos inexecutáveis dos pontos de vista prático.

Por outro lado, a unificação das materialidades soluciona um problema de assimetria fiscal existente entre as *TVs por Assinatura* (Serviço de Acesso Condicionado) e *OTTs de Vídeo*, que desestimulava a competitividade e induzia o consumidor a comportamentos nocivos, como o consumo compulsivo. Isso porque a tributação não isonômica gera distorção no mercado, uma vez que os serviços ofertados pela Netflix detêm um preço mais competitivo que as empresas de TVs por Assinatura, como Sky, NET, Oi TV, Claro TV e assemelhadas.

Portanto, o problema de desestímulo à competitividade é parcialmente resolvido, de sorte que ambos os segmentos passarão a comungar do mesmo tratamento tributário, sofrendo a incidência de um mesmo tributo, sem alíquotas díspares. Ressalte-se que a alteração do Sistema Tributário Nacional não foi motivada pelo surgimento das novas tecnologias, para que pudessem ser alcançadas pela tributação.

Em razão de todo o exposto, parece razoável compreender que a realidade social está em constante mudança, de modo que a tributação precisa ser adequada a uma nova Era, inconcebível quando da criação do Sistema Tributário Nacional na década de 60.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

ALMEIDA FILHO, Jorge Celso Fleming de. Competição fiscal: uma visão panorâmica. In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; IBRAHIM, Fábio Zambitte; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de (Org.). *Estudos de federalismo e guerra fiscal*. Rio de Janeiro: Gramma, 2017. v. 1.

ALVES, Ana Clara da Rosa. *Questões práticas do ISS: O Imposto sobre Serviços e as Atividades-Meio*. São Paulo: ÔnixJur, 2011.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

ÁVILA, Humberto. Imposto sobre a prestação de serviços de qualquer natureza – ISS: Normas constitucionais aplicáveis: Precedentes do Supremo Tribunal Federal. Hipótese de incidência, base de cálculo e local da prestação. Leasing financeiro: análise de incidência. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 122, nov. 2005.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

_____. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 19. ed. rev. e atual. por Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BALTHAZAR, Ubaldino Cesar. *História do tributo no Brasil*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.

BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS: do texto à norma*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

BARACHO, José Alfredo de Oliveira. A cláusula federativa e a proteção da forma de Estado na Constituição de 1988. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 202, p. 49-60, out./dez. 1995.

BARRETO, Aires F. *Curso de Direito Tributário Municipal*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. ICMS e ISS: serviços de comunicação e de valor adicionado. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 81, 2001.

_____. *ISS na Constituição e na lei*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009.

_____. *Teoria Geral do Federalismo*. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito constitucional: de acordo com a Constituição de 1988*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 1990.

_____. *Curso de Direito financeiro e tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

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

BEISSE, Heinrich. O Critério Econômico na Interpretação das Leis Tributárias Segundo a Mais Recente Jurisprudência Alemã. In: NOGUEIRA, Brandão Machado (coord.). *Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984.

BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. Tradução de Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. Brasília/São Paulo: UNB/Polis, 1990.

BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. *Dicionário de Política*. 11. ed. Tradução Carmen C. Varriale, Gaetano Lo Mônaco e outros. Brasília: Universidade de Brasília, 1989.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 26. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2011.

_____. *Política e Constituição: Os Caminhos da Democracia*. Rio de Janeiro: Forense, 1985.

BORGES, José Souto Maior. Normas de direito tributário: velho tema sob perspectiva nova. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 123, jun. 2013.

_____. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. ICMS e serviços de comunicação internacional. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 61, out. 2000.

BULOS, Uadi Lammêgo. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2008.

CABRAL, Antonio do Passo. A Técnica do Julgamento-alerta na Alteração de Jurisprudência Consolidada. *Revista do Ministério Público do Rio de Janeiro*, Rio de Janeiro, n. 56, abr./jun. 2015.

CALIENDO, Paulo. *Curso de direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CAMARGO, Aspásia. Federalismo Cooperativo e Princípio da Subsidiariedade: notas sobre a experiência recente no Brasil e na Alemanha. In: *Federalismo no Brasil e na Alemanha*. São Paulo: Fundação Konrad-Adenauer, 2001.

CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. Interpretação do Sistema Constitucional Tributário. In: _____. *Escritos de Direito Constitucional e de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Gramma, 2016.

CANTO, Gilberto Ulhoa. *Direito tributário aplicado: pareceres*. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1992.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 28. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2012.

_____. *ICMS*. 17. ed. rev e ampl. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARRIÓ, Genaro Rubén. *Notas sobre derecho y lenguaje*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1990. Primeira Parte, III, 1-4.

CARVALHO, José Murillo de. *Pontos e Bordados: Escritos de História e Política*. Belo Horizonte: Editora UFMG, 1998.

CASQUET, Pedro. *O conceito de serviço e a constituição brasileira*. São Paulo: Almedina, 2014.

CASTRO, José Nilo de. *Direito municipal positivo*. Belo Horizonte: Del Rey, 2010.

CHAGAS, Renan Menezes. A revinculação das receitas da seguridade social e a reversibilidade da desnaturação das contribuições sociais: inconstitucionalidade da Emenda Constitucional nº 103/2019. *Revista eletrônica da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro - PGE-RJ*, Rio de Janeiro, v. 2 n. 3, set./dez. 2019. Disponível em: <https://revistaelectronica.pge.rj.gov.br:4432/atualidades/2020/01/a-revinculacao-das-receitas-da-seguridade-social-e-a-reversibilidade-da-desnaturacao-das-contribuicoes-sociais-inconstitucionalidade-da-emenda-constitucional-n-1032019>. Acesso em: 20 jan. 2021.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 86-88.

_____. *Curso de direito tributário brasileiro*. 11. ed. rev. e atual. Rio: Forense, 2010.

COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

CUNHA, Paulo Ferreira da. *Raízes da República: Introdução Histórica ao Direito Constitucional*. Coimbra, Almedina, 2006.

CUNHA, Raphaella Benetti da. *A prestação dos serviços de comunicação como núcleo da hipótese de incidência do ICMS e a sustentabilidade empresarial*. 2008. Dissertação (Mestrado em Direito Empresarial e Cidadania), Centro Universitário Curitiba – UNICURITIBA, Curitiba.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e tipo*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.

DIDIER JUNIOR, Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. *Curso de direito processual: teoria da prova, direito probatório, teoria do precedente, decisão judicial, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela*. 10. ed. Salvador: Juspodivm, 2015. v. 2.

DORNELLES, Francisco. *O sistema tributário da constituição de 1988*, nov. de 2013, p. 04. Disponível em: <http://www.joserobertoafonso.com.br/sistema-tributario-daconstituicao-de-1988-dornelles/>. Acesso em: 19 abr. 2021.

DUTRA, Micaela Dominguez. A aplicação do princípio da capacidade contributiva aos tributos no sistema tributário nacional. *Revista Fórum de Direito Tributário*, n. 35. p. 115-137, 2008.

FALCÃO, Amilcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

FEITOSA, Maurine Morgan Pimentel. *O conflito de competência entre o ICMS e o ISS: um estudo de casos na Era da Internet*. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

FEITOSA, Raymundo Juliano. A Constituição Financeira como Questão Crucial do Direito Constitucional. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 80, 2000.

FREITAS, Francisco Glycerio. *Doutrina constitucional do imposto*. São Paulo: Livraria Martins, 1945.

GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e método*. Tradução de Flavio Paulo Meurer. 3. ed. Petrópolis: Vozes, 1999.

GASPAR, Walter. *ISS: Teoria e prática*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1994.

GASSEN, Valcir; D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales; PAULINO, Sandra Regina da F. Tributação sobre Consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos. *Seqüência*, Florianópolis, v. 34, n. 66, p. 231-234, jul. 2013. Disponível em:

<https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/2177-7055.2013v34n66p213>.
Acesso em: 19 abr. 2021

GIAMBIAGI, Fabio; ALÉM, Ana Cláudia. *Finanças públicas*. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

GRECO, Marco Aurélio. *Internet e direito*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2000.

_____. Sobre o futuro da tributação: a figura dos intangíveis. *Revista de Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 25, 2011.

HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

_____. *ISS: doutrina e prática*. São Paulo: Atlas, 2008.

HART, Herbert. *O conceito de direito*. Tradução de Armindo Ribeiro Mendes. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996.

HESSE, Konrad. *Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha*. 20. ed. Tradução de Dr. Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998.

HORTA, Raul Machado. *Direito Constitucional*. Belo Horizonte: Del Rey, 2002.

JEVONS, W. Stanley. *The theory of political economy*. Versão traduzida: A teoria da economia política. São Paulo: Nova Cultural, 1996.

JUCÁ, Francisco Pedro. Reflexões sobre o Federalismo brasileiro. *Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política*, São Paulo, v. 5, n. 2, out./dez 1997.

LACOMBE, Américo Masset. *Imposto de Importação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979.

LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Tradução de José Lamego. 5. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2009.

LEHNER, Moris. Considerações Econômicas e Tributação conforme a Capacidade Contributiva. Sobre a possibilidade de Uma Interpretação Teleológica de Normas com Finalidades Arrecadatórias. In: SCHOUERI, Luiz Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (coord.). *Direito Tributário. Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998.

LOBO, Rogério Leite. *Federalismo Fiscal Brasileiro: Discriminação das Rendas Tributárias e Centralidade Normativa*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Tradução de João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1991.

MACEDO, José Alberto Oliveira. *Conflitos de competência na tributação do consumo*. 2013. Tese de Doutorado (Doutorado em Direito Econômico, Financeiro e Tributário), Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo – USP, São Paulo, 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 32. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. Tributação na internet. In: MARTINS, Ives Gandra (Org.). *Tributação na internet*. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2001.

MANGIERI, Francisco Ramos. *ISS: Teoria – Prática – Questões Polêmicas*. 3. ed. Bauru: Edipro, 2003.

MARTINS, Fran. *Curso de direito comercial*. 35. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Curso de direito financeiro*. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

MARTINS, Sérgio Pinto. *Manual do Imposto sobre Serviços*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito municipal brasileiro*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MELO, José Eduardo Soares de. *ISS: teoria e prática*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

MENDONÇA, José Xavier Carvalho de. *Tratado de direito comercial brasileiro*. 4. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1946. v. 5, livro III, parte I.

MORAES, Bernardo Ribeiro. *Doutrina e Prática do Imposto Sobre Serviços*. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 1984.

MORAES, Marcos Ribeiro de. *As Relações Intergovernamentais na República Federal da Alemanha*. São Paulo: Fundação Konrad-Adenauer, 2001.

MORBIDELLI, Janice Helena Ferreri. *Um Novo Pacto Federativo para o Brasil*. São Paulo: Celso Bastos, 1999.

MOREIRA, André Mendes. *A tributação dos serviços de comunicação*. São Paulo: Dialética, 2006.

MOREIRA, André Mendes; TEIXEIRA, Alice Gontijo Santos. *A publicidade e propaganda e as fronteiras entre ISSQN e ICMS*. 2014. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2014/12/A-PUBLICIDADE-E-PROPAGANDA-E-AS-FRONTTEIRAS-ENTRE-ISSQN-E-ICMS.pdf>. Acesso em 19 abr. 2021.

NOVELLI, Flávio Bauer. Norma Constitucional Inconstitucional? A propósito do art. 2º, § 2º, da Emenda Constitucional nº 3/93. *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro, jan./mar. 1995, p. 21-57.

OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. Federalismo fiscal, jurisdição constitucional e conflitos de competência em matéria tributária: o papel da lei complementar. In: GOMES, Marcus Lívio; VELLOSO, Andrei Pitten (org.). *Sistema constitucional tributário: dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários: Estudos em homenagem ao Ministro Luiz Fux*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

OLIVEIRA, Marcos César Gonçalves de. *O Federalismo e a Função Social dos Bens Públicos sob a Ótica do Interesse Local*. 2010. Dissertação (Mestrado em Direito, Relações Internacionais e Desenvolvimento) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de Goiânia – PUC/GO, Goiânia, 2010.

PAULA, Daniel Giotti de. *A praticabilidade no direito tributário: controle jurídico da complexidade*. Rio de Janeiro: Ágora 21, 2018.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

_____. *Direito Tributário Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 12. ed. São Paulo: Livraria do Advogado Editora, 2010.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

QUEIRÓS, Fábio. *A Economia Digital: novos desafios para um regime estabelecido*. 2016. Dissertação (Mestrado em Direito Fiscal) – Faculdade de Direito, Universidade de Lisboa, Lisboa, 2016.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Critério finalístico e o controle de constitucionalidade das contribuições. In: MACEDO, Alberto et al. (org.). *Congresso Nacional de Estudos Tributários – Sistema Tributário Brasileiro e a Crise Atual*. São Paulo: Noeses, 2009. v. 6.

_____. Imposto sobre a renda: o conceito constitucional de renda e a recente visão do STF. In: QUEIROZ, Luís Cesar Souza de; GOMES, Marcus Lívio (org.). *Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2015.

_____. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. 2. ed. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2017.

_____. *Interpretação e aplicação tributárias: contribuições da hermenêutica e de teorias da argumentação*. Rio de Janeiro: GZ Editora. No prelo 2021.

_____. Limites do planejamento tributário. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito Tributário: Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

_____. *Sujeição passiva tributária*. 3. ed. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2016.

RAGAZZO, Carlos Emmanuel Joppert; OLIVEIRA, Isabel Cristina Veloso de. Regulação e novas tecnologias: verticalização das OTTs de Vídeo. *Revista da Faculdade de Direito da UFRGS*, Porto Alegre, n. 37, p. 201-218, dez. 2017.

RAMOS, Dircêo Torrecilhas. *Federalismo Assimétrico*. São Paulo: Plêiade, 1998.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. A Interpretação da Lei Tributária. *Revista dos Procuradores da Fazenda Nacional*, v. 5, 2003.

_____. A reforma tributária viola o federalismo fiscal e a capacidade contributiva. *Plataforma Academia*, 3 abr. 2019. Disponível em: https://www.academia.edu/38735334/A_REFORMA_TRIBUT%C3%81RIA_VIOLA_O_FEDERALISMO_FISCAL_E_A_CAPACIDADE_CONTRIBUTIVA?fbclid=IwAR28XMjleK9wT9WUFQEbE-Hh7sKEFNrsOBasBv8zjuk5oTIMcuVli73UWjc. Acesso em 20 abr. 2021.

_____. *Tributos (teoria geral e espécies)*. Niterói: Impetus, 2013.

ROBERT, Cinthia; MAGALHÃES, José Luiz Quadros de. *Teoria do Estado, Democracia e Poder Local*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002.

ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. *República e Federação do Brasil*. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.

ROCHA, Sergio André. Justiça é um dos pilares da reforma tributária ideal. *Consultor Jurídico*, Coluna Opinião. 18 jul. 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-jul-18/sergio-rocha-justica-entre-pilares-reforma-tributaria-ideal>. Acesso em: 20 maio 2021.

RODRIGUES, Horácio Wanderlei; BECHARA, Gabriela Natacha; GRUBBA, Leilane Serratine. Era digital e controle da informação. *Revista Em Tempo*, [S.l.], v. 20, n. 1, nov.

2020. DOI: <https://doi.org/10.26729/et.v20i1.3268>. Disponível em: <https://revista.univem.edu.br/emtempo/article/view/3268>. Acesso em: 27 abr. 2021.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio Franco da. *Manual de direito tributário*. 2. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2012.

ROSS, Alf. *Sobre el derecho y la justicia*. Buenos Aires: Editorial Universitaria de Buenos Aires, 1994.

SANTOS, Milton dos. *Contribuição à Compreensão do Conceito de Competitividade nas Organizações*. São Paulo: FEA/USP, 2010. Disponível em: http://sistema.semead.com.br/9semead/resultado_semead/trabalhosPDF/11.pdf. Acesso em: 27 abr. 2021.

SARLET, Ingo Wolfgang. *A Eficácia dos Direitos Fundamentais*. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

SARMENTO, Daniel; SOUZA NETO, Cláudio Pereira de. *Direito constitucional: teoria, história e métodos de trabalho*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2012.

SCAFF, Fernando Facury. Reforma tributária, a cláusula pétrea do federalismo e o STF. *Consultor Jurídico*, Coluna Contas à Vista, 16 abr. 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-abr-16/contas-vista-reforma-tributaria-clausula-petrea-federalismo-stf>. Acesso em: 27 abr. 2021.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

SCHREIBER, Anderson. *Manual de direito civil: contemporâneo*. 3. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

SCHWARTZ, Bernard. *Direito Constitucional Americano*. Tradução Carlos Neyfeld. Rio de Janeiro: Forense, 1966.

_____. *O Federalismo Norte-Americano Atual: Uma Visão Contemporânea*. Tradução Elcio Cerqueira. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1984.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 37. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2014.

SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. *Direito tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro, 2009.

TANZI, Vito. Complexidade na tributação: origem e consequências. Traduzido Ariel Kövesi e Daniel Leib Zugman. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CHRISTOPOULOS, Basile

Georges; ZUGMAN, Daniel Leib; BASTOS, Frederico Silva (coord.). *Transparência fiscal e desenvolvimento: homenagem ao professor Isaias Coelho*. São Paulo: FISCOsoft, 2013.

TEPEDINO, Gustavo. Livro (eletrônico) e o perfil funcional dos bens jurídicos na experiência brasileira. In: VICENTE, Dário Moreira et al. (org.). *Estudos de direito intelectual em homenagem ao Prof. Dr. José de Oliveira Ascensão*. Coimbra: Almedina, 2015.

TORRES, Heleno Taveira. Reforma tributária infraconstitucional precisa avançar. *Consultor Jurídico*, Coluna Consultor Tributário, 5 jun. 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-jun-05/consultor-tributario-reforma-tributaria-infraconstitucional-avancar>. Acesso em: 20 maio 2021.

TORRES, Ricardo Lobo. A nova ordem tributária e a descentralização fiscal. *Revista de direito tributário*, São Paulo, n. 75, 1999.

_____. Interpretação e Integração da Lei Tributária. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Interpretação e Aplicação da Lei Tributária*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários - ICET, 2010.

_____. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992.

_____. O princípio da tipicidade no direito tributário. *Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico*, Salvador, n. 5, fev./abr. 2006.

_____. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. 3. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3.

TORRES, Silvia Faber. *O Princípio da Subsidiariedade no Direito Público Contemporâneo*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

VARSANO, Ricardo. *A evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas*. Rio de Janeiro: IPEA, 1996, p. 2. Disponível em: <file:///E:/UERJ/SUPORTE/A%20EVOLU%C3%87%C3%83O%20DO%20SISTEMA%20TRIBUT%C3%81RIO%20-%20IPEA.pdf>. Acesso em: 20 maio 2021.

VELLOSO, Andrei Pitten. *Conceitos e competências tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005.

VIEIRA, Danilo Jorge. A Guerra Fiscal no Brasil: caracterização e análise das disputas interestaduais por investimentos em período recente a partir das experiências de MG, BA, PR, PE e RJ. In: Monteiro Neto, Aristides (org.). *Governos estaduais no federalismo brasileiro: capacidades e limitações governativas em debate*. Brasília: Ipea, 2014.

VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. São Paulo: Saraiva, 1989.

WELLISCH, Dietmar. *Theory of Public Finance in a Federal State*. Cambridge: Cambridge University Press, 2000.

WIESNER, Eduardo. *Fiscal Federalism in Latin America: from entitlements to markets*. Washington D.C.: Inter-American Development Bank, 2003.

XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade na tributação*. São Paulo: Editora Revistas dos Tribunais, 1978.

_____. *Tipicidade de Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001.

XAVIER, Bianca Ramos. *O controle judicial das decisões proferidas pelo Carf favoráveis ao contribuinte*. 2014. Tese de Doutorado (Doutorado em Direito – Direito Tributário), Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP, São Paulo, 2014.

ZIMMERMANN, Augusto. *Teoria Geral do Federalismo Democrático*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1999.

ANEXO 1 -Proposta de Emenda Constitucional n.º, 45 de 2019

(Do Sr. Baleia Rossi e outros)

Altera o Sistema Tributário Nacional edá
outras providências

As Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, nos termos do § 3º do art. 60 da Constituição Federal, promulgam a seguinte Emenda ao texto constitucional:

Art. 1o A Constituição Federal passa a vigorar com os seguintes artigos alterados ou acrescidos:

“Art. 105.

.....

III -

.....

d) contrariar ou negar vigência à lei complementar que disciplina o imposto sobre bens e serviços a que se refere o art. 152-A, ou lhe der interpretação divergente da que lhes haja atribuído outro tribunal.

.....” (NR)

“Art. 109.

.....

I - as causas em que a União, entidade autárquica, empresa pública federal ou o comitê gestor nacional do imposto sobre bens serviços a que se refere o art. 152-A forem interessados na condição de autores, réus, assistentes ou oponentes, exceto as de falência, as de acidentes de trabalho e as sujeitas à Justiça Eleitoral e à Justiça do Trabalho;

.....” (NR)

“Art. 146.

.....

III -

.....

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 152- A, 155, II, das contribuições sociais previstas no art. 195, I, e §§12 e 13 e da contribuição a que se refere o art. 239.

§1º(renumerado)

.....

V- o contribuinte poderá optar pelo pagamento do imposto sobre bens e serviços a que se refere o art. 152-A, hipótese em que a parcela a ele relativa não será cobrada pelo regime unificado de que trata este parágrafo.

§2º Na hipótese de o recolhimento do imposto sobre bens e serviços a que se refere o art. 152-A ser feito de forma conjunta por meio do regime unificado de que trata o § 1º deste artigo não será permitida a apropriação e a transferência de créditos.” (NR)

“Art. 152-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços, que será uniforme em todo o território nacional, cabendo à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exercer sua competência exclusivamente por meio da alteração de suas alíquotas.

§1o. O imposto sobre bens e serviços: I – incidirá também sobre:

- a) os intangíveis;
- b) a cessão e o licenciamento de direitos;
- c) a locação de bens;

II as importações de bens, tangíveis e intangíveis, serviços e direitos; – será regulado exclusivamente pela lei complementar referida no caput deste artigo;

III – será não-cumulativo, compensando-se o imposto devido em cada operação com aquele incidente nas etapas anteriores;

IV – não será objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em carga

tributária menor que a decorrente da aplicação das alíquotas nominais;

V – não incidirá sobre as exportações, assegurada a manutenção dos créditos;

VI – terá alíquota uniforme para todos os bens, tangíveis e intangíveis, serviços e direitos, podendo variar entre Estados, Distrito Federal e Municípios.

§ 2º A alíquota do imposto aplicável a cada operação será formada pela soma das alíquotas fixadas pela União, pelos Estados ou Distrito Federal e pelos Municípios, observado o seguinte:

I – a competência para alteração da alíquota pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios será exercida por lei do respectivo ente;

II – na ausência de disposição específica na lei federal, estadual, distrital ou municipal, a alíquota do imposto será a alíquota de referência, fixada nos termos do art. 119 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

§ 3º Nas operações interestaduais e intermunicipais:

I – incidirá a alíquota do Estado ou Distrito Federal e do Município de destino;

II – o imposto pertencerá ao Estado ou Distrito Federal e ao Município de destino.

§ 4º Os débitos e créditos serão escriturados por estabelecimento e o imposto será apurado e pago de forma centralizada.

§ 5º A receita do imposto sobre bens e serviços será distribuída entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios proporcionalmente ao saldo líquido entre débitos e créditos do imposto atribuível a cada ente, nos termos da lei complementar referida no caput.

§ 6º A lei complementar referida no caput criará o comitê gestor nacional do imposto sobre bens e serviços, integrado por representantes da União, dos

Estados e do Distrito Federal e dos Municípios, a quem caberá:

I – editar o regulamento do imposto, o qual será uniforme em todo o território

nacional;

II – gerir a arrecadação centralizada do imposto;

III – estabelecer os critérios para a atuação coordenada da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios na fiscalização do imposto;

IV – operacionalizar a distribuição da receita do imposto, nos termos estabelecidos no parágrafo 5º deste artigo;

V – representar, judicial e extrajudicialmente, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios nas matérias relativas ao imposto sobre bens e serviços.

VI

§ 7º A representação judicial e extrajudicial do comitê gestor será exercida de forma coordenada pelos procuradores da Fazenda Nacional, dos Estados e dos Municípios.

§ 8º Cabe à lei complementar disciplinar o processo administrativo do imposto sobre bens e serviços, que será uniforme em todo o território nacional.

§ 9º Excetua-se do disposto no inciso IV do § 1º a devolução parcial, através de mecanismos de transferência de renda, do imposto recolhido pelos contribuintes de baixa renda, nos termos da lei complementar referida *nocaput*.”

“Art. 154.

.....

III – impostos seletivos, com finalidade extrafiscal, destinados a desestimular o consumo de determinados bens, serviços ou direitos.”(NR)

“Art. 159-A. A alíquota do imposto sobre bens e serviços fixada pela União será formada pela soma das alíquotas singulares vinculadas às seguintes destinações:

I – seguridade social;

II – financiamento do programa do seguro-desemprego e do abono de que trata o § 3º do art. 239;

III – financiamento de programas de desenvolvimento econômico, nos termos do § 1º

do art. 239;

VI – Fundo de Participação dos Estados; V – Fundo de Participação dos Municípios; – programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, nos termos do art. 159, I, “c”;

VII – transferência aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados;

VIII – manutenção e desenvolvimento do ensino; IX – ações e serviços públicos de saúde;

X – recursos não vinculados, sendo a alíquota singular associada a esta destinação correspondente à diferença entre a alíquota federal do imposto e as alíquotas singulares a que se referem os incisos I a IX deste artigo.”

“Art. 159-B. A alíquota do imposto sobre bens e serviços fixada pelos Estados e pelo Distrito Federal será formada pela soma das alíquotas singulares vinculadas às seguintes destinações:

I – manutenção e desenvolvimento do ensino; II – ações e serviços públicos de saúde;

III – transferência aos municípios de cada Estado;

IV – outras destinações previstas na Constituição do Estado ou do Distrito Federal;

V – recursos não vinculados, sendo a alíquota singular associada a esta destinação correspondente à diferença entre a alíquota estadual ou distrital do imposto e as alíquotas singulares a que se referem os incisos I a IV deste artigo.” “Art. 159-C. A alíquota do imposto sobre bens e serviços fixada pelos Municípios será formada pela soma das alíquotas singulares vinculadas às seguintes destinações:

I – manutenção e desenvolvimento do ensino; II – ações e serviços públicos de saúde;

III – outras destinações previstas na lei orgânica do Município;

IV – recursos não vinculados, sendo a alíquota singular associada a esta destinação

correspondente à diferença entre a alíquota municipal do imposto e as alíquotas singulares a que se referem os incisos I a III deste artigo.”

“Art. 159-D. A receita do imposto sobre bens e serviços arrecadada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios será distribuída entre as destinações de que tratam os arts. 159-A, 159-B e 159-C, na proporção da participação de cada alíquota singular na alíquotatotal.”

“Art. 159-E. Na ausência de disposição específica na legislação federal, estadual, distrital ou municipal, as alíquotas singulares de que tratam os arts. 159-A, 159-B e 159-C corresponderão:

I – no caso das alíquotas singulares de que tratam os incisos I a IX do art. 159-A, às alíquotas singulares de referência apuradas nos termos do § 1º do art. 119 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;

II – no caso das alíquotas singulares de que tratam os incisos I a III do art. 159-B, às alíquotas singulares de referência apuradas nos termos do § 2º do art. 119 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;

III – no caso das alíquotas singulares de que tratam os incisos I e II do art. 159-C, às alíquotas singulares de referência apuradas nos termos do § 3º do art. 119 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Parágrafo único. As alíquotas singulares poderão ser alteradas por lei da respectiva unidade federada, observadas as seguintes restrições:

I – as alíquotas singulares relativas às destinações de que tratam os incisos IV a VII do art. 159-A e o inciso III do art. 159-B não poderão ser fixadas em percentual inferior ao das respectivas alíquotas singulares de referência, apuradas nos termos do art. 119 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;

II – a soma das alíquotas singulares de que tratam os incisos VIII e IX do art. 159-A não poderá ser fixada em percentual inferior ao da soma das respectivas alíquotas singulares de referência, apuradas nos termos do art. 119 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;

III – a soma das alíquotas singulares de que tratam os incisos I e II do art. 159-B não poderá ser fixada em percentual inferior ao da soma das respectivas alíquotas singulares de referência, apuradas nos termos do art. 119 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;

IV– a soma das alíquotas singulares de que tratam os incisos I e II do art. 159-C não poderá ser fixada em percentual inferior ao da soma das respectivas alíquotas singulares de referência, apuradas nos termos do art. 119 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.”

“Art. 159-F. A nenhuma unidade federada poderá ser destinada parcela superior a vinte por cento do montante a que se refere o inciso VII do art. 159- A, devendo o eventual excedente ser distribuído entre os demais participantes, mantido, em relação a esses, o critério de partilha nele estabelecido.

Parágrafo único. Os Estados entregarão aos respectivos Municípios vinte e cinco por cento dos recursos que receberem nos termos deste artigo, observados os critérios estabelecidos no art. 159-G, I e II.”

“Art. 159-G. As parcelas destinadas aos Municípios nos termos do inciso III do art. 159-B serão creditadas conforme os seguintes critérios:

I – três quartos na proporção da respectiva população;

II – um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos territórios, lei federal.”

“Art. 161. Cabe à lei complementar:

.....

IV – dispor sobre o cálculo das parcelas a que se referem os arts. 159-A, 159-B e 159-C, observado o disposto no art. 159-D.

.....” (NR)

“Art. 167.:

.....

IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a

repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, as destinações previstas nos arts. 159-A a 159-C, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo;

.....” (NR)

“Art. 198.

.....

§ 2º Além dos recursos a que se referem o inciso IX do art. 159-A, o inciso II do art. 159-B e o inciso II do art.159-C, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios aplicarão, anualmente, em ações e serviços públicos de saúde recursos mínimos derivados da aplicação de percentuais calculados sobre:

I – no caso da União, a receita corrente líquida do respectivo exercício financeiro, excluída aquela relativa ao imposto de que trata

o art. 152-A, não podendo ser inferior a 15% (quinze por cento);

.....” (NR)

“Art. 212.

.....

§ 7º A destinação prevista no caput:

I – não se aplica à receita própria da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios com o imposto de que trata o art. 152-A;

II – inclui os valores a que se referem o inciso VIII do art.

159-A, o inciso I do art. 159-B e o inciso I do art. 159-C.”

(NR)

Art. 2º. O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar com os seguintes artigos alterados ou acrescidos:

“Art. 60.

.....

II - os Fundos referidos no inciso I do caput deste artigo serão constituídos por 20% (vinte por cento) dos recursos a que se referem os incisos I, II e III do art. 155; o inciso II do caput do art. 157; os incisos II e, III e IV do caput do art. 158; as alíneas a e b do inciso I e o inciso II do caput do art. 159; os incisos IV, V e

VII do art. 159-A; e o inciso III do art. 159-B; bem como por 80% (oitenta por cento) dos recursos a que se refere o inciso I do art. 159-B, todos da Constituição Federal, e distribuídos entre cada Estado e seus Municípios, proporcionalmente ao número de alunos das diversas etapas e modalidades da educação básica presencial, matriculados nas respectivas redes, nos respectivos âmbitos de atuação prioritária estabelecidos nos §§ 2º e 3º do art. 211 da Constituição Federal;

.....” (NR)

“Art. 115. O Presidente da República enviará ao Congresso Nacional, no prazo de cento e oitenta dias contados da publicação desta emenda constitucional, projeto de lei relativo à lei complementar a que se refere o art. 152-A da Constituição.

§ 1º A lei complementar a que se refere o art. 152-A da Constituição estabelecerá prazos para:

I – a indicação dos representantes da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios que integrarão o comitê gestor nacional a que se refere o parágrafo 6º do art. 152-A da Constituição Federal;

II – a publicação, pelo comitê gestor nacional, do regulamento do imposto a que se refere o art. 152-A da Constituição Federal.

§ 2º Na hipótese de os Estados ou os Municípios não indicarem seus respectivos representantes no prazo previsto no inciso I do parágrafo anterior, caberá ao Presidente da República fazer a indicação, no prazo de trinta dias.

§ 3º Na hipótese de o Comitê Gestor Nacional não publicar, no prazo previsto no inciso II do parágrafo 1º, o regulamento do imposto a que se refere o art. 152-A da Constituição Federal, caberá ao Presidente da República publicar o regulamento, no prazo de 90 dias.”

“Art. 116. A substituição dos impostos a que se referem o art. 153, IV, o art. 155, II, o

art. 156, III, das contribuições a que se referem o art. 195, I, “b” e IV e da contribuição para o Programa de Integração Social, a que se refere o art. 239 pelo imposto sobre bens e serviços a que se refere o art. 152-A, todos da Constituição, atenderá aos critérios estabelecidos nos arts. 117 a 120 deste Ato, nos termos da lei complementar a que se refere o art. 152-A da Constituição.

Parágrafo único. Para fins do disposto nos arts. 117 a 120 deste Ato, considera-se ano de referência:

I – o ano em que for publicado o regulamento do imposto a que se refereo art. 152-A da Constituição, caso a publicação ocorra até 30 de junho;

II– o ano subsequente àquele em que for publicado o regulamento do imposto a que se refere o art. 152-A da Constituição, caso a publicação ocorra após 30 de junho.”

“Art. 117. No primeiro e no segundo anos subsequentes ao ano de referência:

I – o imposto sobre bens e serviços será cobrado exclusivamente pela União, à alíquota de 1% (um por cento);

II – as alíquotas das contribuições a que se referem o art. 195, I, “b” e IV da Constituição Federal serão reduzidas em montante equivalente à estimativa de receita do imposto sobre bens e serviços decorrente da aplicação do disposto no inciso I.

§ 1º As alíquotas a que se refere o inciso II do caput serão fixadas pelo Senado Federal com base em estudo técnico elaborado pelo Tribunal de Contas da União, não podendo ser alteradas no período referido no caput.

§ 2º A receita do imposto a que se refere o inciso I do caput será destinada àseguridade social, observado o disposto no art. 76 deste Ato.”

“Art. 118. Do terceiro ao nono ano subsequentes ao ano de referência, as alíquotas dos impostos a que se referem o art. 153, IV, o art. 155, II, o art. 156, III, das contribuições a que se referem o art. 195, I, “b” e IV e da contribuição para o Programa de Integração Social, a que se refere o art. 239, todos da Constituição, serão progressivamente reduzidas, sendo fixadas nas seguintes proporções das alíquotas previstas nas respectivas legislações:

I – 7/8 (sete oitavos) no terceiro ano; II –

6/8 (seis oitavos) no quarto ano; III – 5/8

(cinco oitavos) no quinto ano; IV – 4/8

(quatro oitavos) no sexto ano; V – 3/8 (três

oitavos) no sétimo ano; VI – 2/8 (dois

oitavos) no oitavo ano; VII – 1/8 (um

oitavo) no nono ano.

Parágrafo único. No fim do nono ano subsequente ao ano de referência, otributos referidos no caput deste artigo serão extintos.”

“Art. 119. Do terceiro ao décimo ano subsequentes ao ano de referência, as alíquotas de referência do imposto sobre bens e serviços da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios serão fixadas de modo a compensar:

I – no caso da União, a redução da receita do imposto a que se refere o art. 153, IV, das contribuições a que se referem o art. 195, I, “b” e IV e da contribuição para o Programa de Integração Social, a que se refere o art. 239 da Constituição, deduzindo-se deste valor o aumento da receita dos impostos a que se refere o art. 154, III da Constituição;

II – no caso dos Estados, a redução da receita do imposto a que se refere o art. 155, II da Constituição;

III – no caso dos Municípios, a redução da receita do imposto a que se refere o art. 156, III da Constituição;

IV – no caso do Distrito Federal, a redução da receita dos impostos a que se referem os artigos 155, II e 156, III da Constituição.

§ 1º As alíquotas singulares de referência correspondentes às destinações previstas nos incisos I a IX do art. 159-A da Constituição serão fixadas de modo a compensar, respectivamente:

I – a redução da receita das contribuições a que se referem o art. 195, I, “b” e IV da Constituição, aplicando-se o disposto no art. 76 deste Ato;

II – 60% (sessenta por cento) da redução da receita da contribuição para o Programa de Integração Social, a que se refere o art. 239 da Constituição, aplicando-se o disposto no art. 76 deste Ato;

III – 40% (quarenta por cento) da redução da receita da contribuição para o Programa de Integração Social, a que se refere o art. 239 da Constituição, aplicando-se o disposto no art. 76 deste Ato;

IV – 21,5% (vinte e um inteiros e cinco décimos por cento) da redução da receita do imposto a que se refere o art. 153, IV da Constituição;

V – 24,5% (vinte e quatro inteiros e cinco décimos por cento) da redução da receita do imposto a que se refere o art. 153, IV da Constituição;

VI – 3% (três por cento) da redução da receita do imposto a que se refere o art. 153, IV da Constituição;

VII – 10% (dez por cento) da redução da receita do imposto a que se refere o art. 153, IV da Constituição;

VIII – 7,92% (sete inteiros e noventa e dois centésimos por cento) da redução da receita do imposto a que se refere o art. 153, IV da Constituição;

IX – 15% (quinze por cento) da redução da receita corrente líquida da União decorrente da variação da receita dos tributos a que se refere o inciso I do caput deste artigo.

§ 2º As alíquotas singulares de referência correspondentes às destinações previstas nos

incisos I a III do art. 159-B da Constituição serão fixadas de modo a compensar, respectivamente:

- I – 18,75% (dezoito inteiros e setenta e cinco centésimos por cento) da redução da receita do imposto a que se refere o art. 155, II da Constituição;
- II – 9% (nove por cento) da redução da receita do imposto a que se refere o art. 155, II da Constituição;
- III – 25% (vinte e cinco por cento) da redução da receita do imposto a que se refere o art. 155, II da Constituição.

§ 3º As alíquotas singulares de referência correspondentes às destinações previstas nos incisos I e II do art. 159-C da Constituição Federal serão fixadas de modo a compensar, respectivamente:

- I – 25% (vinte e cinco por cento) da redução da receita do imposto a que se refere o art. 156, III da Constituição;
- II – 15% (quinze por cento) da redução da receita do imposto a que se refere o art. 156, III da Constituição.

§ 4º Observada metodologia estabelecida na lei complementar a que se refere o art. 152-A da Constituição, as alíquotas de referência e as alíquotas singulares de referência a que se referem este artigo serão fixadas:

- I – pelo Senado Federal, no ano anterior a sua vigência, com base em estudo técnico elaborado pelo Tribunal de Contas da União;
- II – com base na arrecadação, em períodos anteriores, dos tributos a que se refere o artigo anterior e do imposto sobre bens e serviços, sendo admitida a correção de eventuais desvios quando da fixação das alíquotas de referência relativas ao ano subsequente.”

“Art. 120. Do terceiro ao quinquagésimo primeiro ano subsequentes ao ano de referência, o montante da receita do imposto sobre bens e serviços transferido a cada Estado, Distrito Federal e Município corresponderá à soma das seguintes parcelas:

I – o valor equivalente à redução da receita própria com os impostos a que se referem os artigos 155, II e 156, III da Constituição decorrente da redução das alíquotas na forma prevista no art. 118 deste Ato, atualizado monetariamente, observado o disposto no parágrafo 2º;

II – o acréscimo ou a redução da receita própria do imposto sobre bens e serviços decorrente da elevação ou redução da alíquota do imposto relativamente à respectiva alíquota de referência, apurados com base nos critérios estabelecidos no § 5º do art. 152-A da Constituição.

§ 1º A diferença, a maior ou a menor, entre a receita total do imposto sobre bens e serviços, exclusive a parcela atribuível à União, e o valor apurado na forma do caput será distribuída entre os Estados, o Distrito Federal e os Municípios proporcionalmente ao saldo líquido entre débitos e créditos do imposto atribuível a cada ente federado, apurado com base nas alíquotas de referência.

§ 2º Do vigésimo terceiro ao quinquagésimo primeiro ano subsequentes ao ano de referência, a parcela correspondente ao inciso I do caput será reduzida à razão de 1/30 (um trinta avos) por ano.

§ 3º A partir do quinquagésimo segundo ano subsequente ao ano de referência, a receita do imposto sobre bens e serviços será distribuída entre os entes federados nos termos estabelecidos no § 5º do art. 152-A da Constituição.

§ 4º Caberá ao comitê gestor nacional, de que trata o § 6º do art. 152-A da Constituição Federal, operacionalizar a distribuição da receita do imposto nos termos referidos neste artigo.”

alterados:

Art. 3o A Constituição Federal passa a vigorar com os seguintes artigos“Art. 146.

.....

 III -

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 152- A edas contribuições sociais previstas no art. 195, I, e § 14.

.....” (NR)

“Art. 150.

.....

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

.....

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição.

.....” (NR)

“Art. 153.

.....

IV – (Revogado)

.....

§ 1o É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, e V.

.....

§ 3º (Revogado)

.....” (NR)

“Art. 155.

..... II – (Revogado)

.....
.....

§ 2º (Revogado)

§ 3º (Revogado)

§ 4º (Revogado)

§ 5º (Revogado)

.....” (NR)

“Art. 156.

.....

III – (Revogado)

.....

§ 3º (Revogado)” (NR)

“Art. 158.

.....

IV – (Revogado)

Parágrafo único. (Revogado)” (NR)

“Art. 159.

I - do produto da arrecadação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, 49% (quarenta e nove por cento), na seguinte forma:

.....

II – (Revogado)

.....

.....

§ 2º (Revogado)

§ 3º (Revogado)

.....” (NR)

“Art. 161.

I – (Revogado)

.....

.....” (NR)

“Art. 195.

I-

.....

b) (Revogado)

.....

.....

IV – (Revogado)

.....

§ 12. (Revogado)

§ 13. (Revogado)

§ 14. A lei poderá definir setores de atividade econômica para os quais a contribuição de que trata o inciso I, “a”, do caput deste artigo poderá ser substituída, total ou parcialmente, por contribuição incidente sobre a receita ou faturamento.” (NR)

“Art. 239. A arrecadação decorrente da contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, financiará, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o § 3º deste artigo.

.....

§ 3º Aos empregados que percebam de empregadores sujeitos ao imposto sobre bens e serviços ou que contribuem para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, até dois salários mínimos de remuneração mensal, é assegurado o pagamento de um salário mínimo anual, computado neste valor o rendimento das contas individuais, no caso daqueles que já participavam dos referidos programas, até a data da promulgação desta Constituição.

.....” (NR)

Art. 4º. O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar com os seguintes artigos alterados ou revogados:

“Art. 60.

.....

II - os Fundos referidos no inciso I do caput deste artigo serão constituídos por 20% (vinte por cento) dos recursos a que se referem os incisos I e III do art. 155; o inciso II do caput do art. 157; os incisos II e III do caput do art. 158; as alíneas a e b do inciso I do caput do art. 159; os incisos IV, V e VII do art. 159-A; e o inciso III do art. 159-B; bem como por 80% (oitenta por cento) dos recursos a que se refere o inciso I do art. 159-B, todos da Constituição Federal, e distribuídos entre cada Estado e seus Municípios, proporcionalmente ao número de alunos das diversas etapas e modalidades da educação básica presencial, matriculados nas respectivas redes, nos respectivos âmbitos de atuação prioritária estabelecidos nos §§ 2º e 3º do art. 211 da Constituição Federal;

.....
” (NR)

“Art. 91. (Revogado)”

Art. 5º. Esta Emenda Constitucional entra em vigor:

- I – em relação aos arts. 1º e 2º, na data de sua publicação;
- II – em relação aos arts. 3º e 4º, a partir do 10º ano subsequente ao ano de referência, assim entendido aquele definido nos termos do parágrafo único do art. 116 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, com a redação dada pelo art. 2º desta Emenda Constitucional.

Art. 6º. Ficam revogados, a partir do décimo ano subsequente ao ano de referência, os seguintes dispositivos:

- I – da Constituição Federal: art. 153, IV e § 3º; art. 155, II e §§ 2º a 5º; art. 156, III e § 3º; art. 158, IV e parágrafo único; art. 159, II e §§ 2º e 3º; art. 161, I; e art. 195, I, “b”, IV e §§ 12 e 13; e
- II – do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias: art. 91.”

JUSTIFICATIVA

A presente Proposta de Emenda à Constituição, tem como objetivo propor uma ampla reforma do modelo brasileiro de tributação de bens e serviços, através da substituição de cinco tributos atuais por um único imposto sobre bens e serviços (IBS). Os tributos que

serão substituídos pelo IBS são: (i) imposto sobre produtos industrializados (IPI); (ii) imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS); (iii) impostos sobre serviços de qualquer natureza (ISS); (iv) contribuição para o financiamento da seguridade social (Cofins); e (v) contribuição para o Programa de Integração Social (PIS). O IBS terá as características de um bom imposto sobre o valor adicionado (IVA), modelo adotado pela maioria dos países para a tributação do consumo de bens e serviços.

As mudanças sugeridas no texto constitucional têm como referência a proposta de reforma tributária desenvolvida pelo Centro de Cidadania Fiscal (CCiF), instituição independente constituída para pensar melhorias do sistema tributário brasileiro com base nos princípios da simplicidade, neutralidade, equidade e transparência.

O modelo proposto busca simplificar radicalmente o sistema tributário brasileiro, sem, no entanto, reduzir a autonomia dos Estados e Municípios, que manteriam o poder de gerir suas receitas através da alteração da alíquota do IBS.

Para permitir um ajuste suave das empresas e das finanças estaduais e municipais às mudanças, são sugeridos dois mecanismos de transição: um relativo à substituição dos tributos atuais pelo IBS e outro relativo à distribuição da receita do IBS entre os Estados e os Municípios.

Por fim, propõe-se a substituição dos atuais critérios de vinculação e partilhada receita do IPI, do ICMS, do ISS, da Cofins e do PIS por um sistema que garanta maior flexibilidade na gestão do orçamento e maior transparência para os contribuintes, sem, no entanto, prejudicar nenhuma das áreas beneficiadas pelas atuais destinações de receita destes tributos.

Os efeitos esperados da mudança proposta são extremamente relevantes, caracterizando-se não apenas por uma grande simplificação do sistema tributário brasileiro – com a consequente redução do contencioso tributário e do custo burocrático de recolhimento dos tributos –, mas também, e principalmente, por um significativo aumento da produtividade e do PIB potencial do Brasil.

A seguir é feito um detalhamento das mudanças propostas. Na primeira seção,

introdutória, é feita uma descrição sumária dos problemas do atual sistema brasileiro de tributação de bens e serviços, explicando-se como a migração para o modelo do IVA resolveria esses problemas. A segunda seção é dedicada a uma explicação mais detalhada do modelo proposto, enquanto na terceira seção é feita uma descrição, item a item, das mudanças sugeridas no texto da Constituição Federal. Por fim, na quarta seção são feitos alguns comentários finais.

1. Introdução

A reforma da tributação sobre o consumo no Brasil é urgente por várias razões. As falhas do modelo brasileiro de tributação de bens e serviços prejudicam sobremaneira o crescimento do país, além de gerar distorções competitivas e impossibilitar o conhecimento, pelos cidadãos, da carga tributária incidente sobre os bens e serviços que consomem.

Um primeiro problema do modelo brasileiro é a fragmentação da base de incidência. Enquanto a maioria dos países tributa o consumo através de um único imposto não-cumulativo sobre o valor adicionado (IVA), o Brasil adota uma multiplicidade de impostos sobre a produção e o consumo de bens e serviços. Temos o Imposto municipal sobre Serviços (ISS), o Imposto estadual sobre a Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), o Imposto federal sobre Produtos Industrializados (IPI) e as Contribuições federais para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

Em segundo lugar, nenhum desses tributos possui as características adequadas ao modelo de tributação sobre o consumo mediante cobrança não-cumulativa sobre o valor adicionado, o que acaba provocando um aumento do custo dos investimentos, a oneração desproporcional da produção nacional relativamente à de outros países, além de um enorme contencioso entre o fisco e os contribuintes.

O ISS é um imposto cumulativo por natureza. A não-cumulatividade do ICMS é frustrada pela não devolução de créditos acumulados e pela existência de uma série de restrições à recuperação de créditos, com destaque para a impossibilidade de tomada de créditos em relação a parte da energia elétrica e dos serviços de telecomunicação.

O IPI tem sua incidência interrompida na cadeia de valor adicionado, o que gera um grande contencioso, além de dificuldades para definição de industrialização e para a classificação dos produtos na tabela de incidência (TIPI), baseada na Nomenclatura Comum

do Mercosul (NCM).

O PIS e a Cofins tiveram sua incidência ampliada para alcançar a receita total em 1998, passando a ser cobrados sobre receitas financeiras além do faturamento da venda de bens e serviços, o que causou enorme confusão no entendimento sobre a natureza dessa tributação. Adicionalmente, o estabelecimento, por norma da Receita Federal, de restrições ao conceito de insumo, resultou em grande contencioso na aplicação do regime não-cumulativo dessas contribuições. A incidência apenas sobre pessoas jurídicas também gera desigualdade em relação a negócios (muitas vezes de grande porte) organizados e geridos por pessoas físicas.

Um terceiro problema do modelo brasileiro resulta da cobrança predominantemente na origem do ICMS nas operações interestaduais e do ISS nas operações intermunicipais, contrariando o desenho do IVA, que é um imposto cobrado no destino. Este modelo estimulou a guerra fiscal entre estados e municípios – afetando o equilíbrio da estrutura federativa brasileira –, além de gerar um viés antiexportação no sistema tributário do país.

Essas distorções são agravadas pela profusão de alíquotas e pela absurda quantidade de exceções, benefícios fiscais e regimes especiais que caracterizam o PIS, a Cofins, o IPI, o ICMS e o ISS.

Quando consideradas em conjunto, as distorções estruturais dos tributos brasileiros sobre bens e serviços e sua enorme complexidade resultam em uma série de consequências negativas.

Em primeiro lugar, ensejam efeitos econômicos indesejados. Além de onerarem exportações e investimentos, induzem à adoção de formas de organização da produção e comercialização de bens e serviços pouco eficientes. A guerra fiscal do ICMS é bom exemplo de estrutura tributária que influencia negativamente a produtividade brasileira, pois induz a alocação de investimentos em locais onde a produção se faz de forma menos eficiente, não apenas em estados pobres, mas também nos estados mais ricos do país.

Em segundo lugar, geram enorme contencioso e custos de conformidade altíssimos para padrões mundiais, como já demonstrado em vários estudos. O resultado é não apenas redução da produtividade, mas também aumento da insegurança jurídica, prejudicando os

investimentos.

Em terceiro lugar, impedem a transparência da carga tributária de tributos que são cobrados das empresas, mas pagos pelo consumidor. Ao contrário do IVA, no qual o montante de imposto pago pelo consumidor corresponde ao recolhido pelas empresas ao longo da cadeia, no Brasil a multiplicidade de alíquotas, benefícios e regimes especiais tornam impossível saber qual o montante de tributos cobrado ao longo da cadeia de produção e comercialização de qualquer bem ou serviço.

Todos esses problemas poderiam ser resolvidos a partir da aproximação dos tributos brasileiros sobre bens e serviços às características que foram se pacificando por gerações na tributação do consumo por meio do IVA. Mas a transição do modelo brasileiro para um modelo com as características do IVA não é simples, por diversas razões.

Por um lado, há uma série de investimentos que foram feitos com base no sistema tributário atual, com todas as suas distorções. Uma mudança muito rápida do atual modelo para um modelo do tipo IVA poderia inviabilizar competitivamente algumas empresas, ou levar a uma forte redução de margens, com conseqüente perda de capital. Adicionalmente, grandes alterações no sistema tributário tendem a resultar em mudanças de preços relativos, o que pode gerar resistência por parte de alguns setores econômicos. Por outro lado, há várias questões federativas envolvidas na mudança:

- (i) no modelo atual os Estados e Municípios possuem autonomia na gestão de seus impostos, e a forma federativa de Estado é uma das cláusulas pétreas da Constituição;
- (ii) a migração da tributação nas transações interestaduais e intermunicipais para o destino afeta a distribuição da receita entre Estados e Municípios, o que tende a gerar resistência por parte dos perdedores; e
- (iii) embora seja altamente ineficiente, a guerra fiscal ainda é vista como um importante instrumento de desenvolvimento regional por parte de alguns Estados.

Por fim, os atuais tributos sobre bens e serviços, além de serem partilhados com outros entes federados, possuem uma série de destinações previstas na Constituição. A consolidação de vários tributos em um único IVA, mantidos as atuais vinculações e critérios

de partilha, pode resultar em um aumento da rigidez orçamentária, que já é extremamente elevada no Brasil.

A proposta de reforma tributária desenvolvida pelo Centro de Cidadania Fiscal, que serve de base para esta emenda, procura resolver ou, pelo menos, minimizar essas dificuldades através vários mecanismos, entre os quais se destacam:

- (i) substituição dos cinco tributos atuais sobre bens e serviços por um único imposto, mas preservação da autonomia dos entes federativos através da possibilidade de fixação das alíquotas e da atuação coordenada na cobrança, fiscalização e arrecadação do imposto;
- (ii) transição para que as empresas possam se adaptar ao novo regime e não tenham seus investimentos atuais prejudicados;
- (iii) transição para que os entes federativos ajustem num horizonte de longoprazo aos efeitos da migração para um modelo de cobrança no destino; e
- (iv) redução da rigidez orçamentária, através da substituição das atuais vinculações e partilhas por um sistema baseado em alíquotas singulares do imposto (cuja soma corresponde à alíquota total), gerenciáveis individualmente.

No item a seguir apresentam-se, de forma resumida, as principais características do modelo incorporado nesta emenda constitucional.

2. Principais características do modelo proposto

Como mencionado no início desta justificativa, a base da proposta é a substituição de cinco tributos atuais – PIS, Cofins, IPI, ICMS e ISS – por um único imposto do tipo IVA, denominado imposto sobre bens e serviços (IBS).

Pela proposta, o novo imposto sobre bens e serviços (IBS):

- (i) incidirá sobre base ampla de bens, serviços e direitos, tangíveis e intangíveis, independentemente da denominação, pois todas as utilidades destinadas ao consumo devem ser tributadas;
- (ii) será cobrado em todas as etapas de produção e comercialização, independentemente da forma de organização da atividade;
- (iii) será totalmente não-cumulativo;
- (iv) não onerará as exportações, já que contará com mecanismo para devolução ágil dos créditos acumulados pelos exportadores;

- (v) não onerará os investimentos, já que crédito instantâneo será assegurado ao imposto pago na aquisição de bens de capital;
- (vi) incidirá em qualquer operação de importação (para consumo final ou como insumo);
- (vii) terá caráter nacional e legislação uniforme, sendo instituído por lei complementar e tendo sua alíquota formada pela soma das alíquotas federal, estadual e municipal;
- (viii) garantirá o exercício da autonomia dos entes federativos por meio de lei ordinária que altere a alíquota de competência do respectivo ente;
- (ix) terá alíquota uniforme para todos os bens, serviços ou direitos no território do ente federativo;
- (ix) nas operações interestaduais e intermunicipais pertencerá ao Estado e ao Município de destino.

O modelo é complementado pela criação de um imposto seletivo federal, que incidirá sobre bens e serviços geradores de externalidades negativas, cujo consumo se deseja desestimular, como cigarros e bebidas alcoólicas. A incidência do imposto seletivo seria monofásica, sendo a tributação realizada apenas em uma etapa do processo de produção e distribuição (provavelmente na saída da fábrica) e nas importações.

As principais características do modelo proposto são descritas a seguir, sendo agrupadas em cinco temas:

- a) características do IBS;
- b) tratamento das questões federativas;
- c) transição para os contribuintes;
- d) transição na distribuição federativa da receita; e
- e) tratamento das vinculações e partilhas.

A) Características do IBS

As características propostas para o imposto sobre bens e serviços (IBS) são basicamente aquelas de um bom IVA, as quais estão bem estabelecidas na literatura.

A incidência sobre uma base ampla de bens, serviços, intangíveis e direitos é importante,

porque o objetivo do imposto é tributar o consumo em todas as suas formas. Com a nova economia, a fronteira entre bens, serviços e direitos torna-se cada vez mais difusa, sendo essencial que o imposto alcance todas as formas assumidas pela atividade econômica no processo de agregação de valor até o consumo final.

A incidência em todas as etapas do processo produtivo e a não-cumulatividade plena (também conhecida como “crédito financeiro”) são essenciais para que todo imposto pago nas etapas anteriores da cadeia de produção e comercialização seja recuperado. Na prática isso é equivalente a dizer que o imposto pago pelo consumidor final corresponde exatamente à soma do imposto que foi recolhido em cada uma das etapas de produção e comercialização do bem ou do serviço adquirido.

É preciso ter cuidado, no entanto, para que bens e serviços de consumo pessoal não sejam contabilizados como insumos e não sejam tributados. A função da não-cumulatividade é garantir o ressarcimento integral do imposto incidente sobre bens e serviços utilizados na atividade produtiva, mas não desonerar o consumo dos proprietários e dos empregados das empresas, o qual deve ser tributado normalmente.

No tocante ao tratamento do comércio exterior, de vez que visam tributar o consumo final, os IVAs são cobrados de acordo com o princípio do destino, o que significa que o IBS não será cobrado nas exportações, mas se devolverão rápida e integralmente os créditos acumulados pelos exportadores. Por outro lado, o IBS incidirá nas importações, seja por pessoa física ou jurídica, gerando crédito no caso de importação feita por contribuinte sujeito ao imposto.

O modelo de tributação no destino – caracterizado pela desoneração das exportações e tributação das importações – tem duas características importantes. A primeira é que este modelo não distorce o comércio exterior, ou seja, a tributação é a mesma para o bem ou serviço produzido internamente ou importado. A segunda é que o imposto pertence ao país de destino, o que é essencial em um tributo cujo objetivo é tributar o consumo, e não a produção.

A alíquota do IBS deverá incidir “por fora”, ou seja, sobre o preço dos bens e serviços sem o IBS e sem os tributos que estão sendo substituídos pelo IBS. A regulamentação desta característica do imposto, no entanto, será feita apenas na lei complementar.

Outras características importantes do IBS são a garantia de crédito integral imediato para os bens e serviços adquiridos em processos de investimento (com bens de capital) e a rápida devolução de eventuais saldos credores acumulados por exportadores ou investidores. Tais características garantem uma desoneração completa dos investimentos, reforçando a característica básica do IBS, que é de ser um imposto que incide apenas sobre o consumo.

Embora a regulamentação do prazo de devolução dos créditos seja delegada para a lei complementar, a proposta é que seja muito curto (em princípio apenas 60 dias, prazo suficiente para identificar se há indícios de fraude na originação dos créditos cujo ressarcimento está sendo demandado).

Por fim, duas características muito importantes que estão sendo propostas para o IBS são a adoção de uma alíquota uniforme para todos os bens e serviços (embora podendo variar entre Estados e Municípios) e a vedação a qualquer benefício fiscal no âmbito do imposto.

A adoção de alíquota uniforme evita as questões de classificação – e o consequente aumento do contencioso e do custo de conformidade tributária – que inevitavelmente acompanham modelos com múltiplas alíquotas. De fato, há um amplo consenso na literatura internacional de que IVAs com alíquota uniforme são superiores àqueles com múltiplas alíquotas. Não por acaso, a grande maioria dos IVAs criados nos últimos 25 anos no mundo tem apenas uma alíquota.

Por outro lado, a vedação a benefícios fiscais busca evitar o risco de que setores específicos busquem um tratamento diferenciado no âmbito do IBS, o que inevitavelmente leva a distorções competitivas e alocativas. A adoção de um regime uniforme de tributação para todos os bens e serviços favorece a discussão democrática entre os consumidores/eleitores e o governo, pois torna absolutamente transparente o custo de financiamento das ações do poder público.

Tributos sobre o consumo – como o IBS e os IVAs em geral – devem ter como função essencial a arrecadação, visando o financiamento adequado de políticas públicas, não sendo adequados para o alcance de outros objetivos de políticas públicas. De fato, em praticamente nenhum país do mundo os IVAs são utilizados para fins de política setorial

ou regional. Mesmo como instrumento de política social, os IVAs não são eficientes.

Isto não significa que o modelo não deva contemplar medidas que mitiguem o efeito regressivo da tributação do consumo. Para tanto, propõe-se um modelo em que grande parte do imposto pago pelas famílias mais pobres seja devolvido através de mecanismos de transferência de renda. Este modelo seria viabilizado pelo cruzamento do sistema em que os consumidores informam seu CPF na aquisição de bens e serviços (já adotado por vários Estados brasileiros) com o cadastro único dos programas sociais. Trata-se de um mecanismo muito menos custoso e muito mais eficiente do ponto de vista distributivo que o modelo tradicional de desoneração da cesta básica de alimentos.

B) Tratamento das questões federativas

Uma das principais características do modelo proposto é o respeito à autonomia dos Estados e Municípios na gestão de sua receita, sem, no entanto, gerar a complexidade que resulta da incidência de múltiplos tributos. Neste modelo, para os contribuintes o IBS será um único imposto, com legislação uniforme e recolhido de forma centralizada, mas para os entes federativos será como se cada um tivesse o seu próprio imposto, na medida em que terão autonomia na fixação da alíquota do imposto.

Para compatibilizar essas duas dimensões do IBS, propõe-se que a alíquota percebida pelo contribuinte seja a soma das alíquotas federal, estadual e municipal e que, nas transações interestaduais e intermunicipais, seja aplicada sempre a alíquota do Estado e do Município de destino.

Operacionalmente, o modelo funcionará da seguinte forma. Haverá três alíquotas de referência do IBS – uma federal, uma estadual e uma municipal – que serão calibradas de forma a repor a perda de receita dos tributos que estão sendo substituídos pelo IBS. Pela proposta, as alíquotas de referência serão calculadas pelo Tribunal de Contas da União e aprovadas pelo Senado Federal. Para a União, a alíquota de referência do IBS será aquela que repõe a perda de receita com o PIS, a Cofins e o IPI, descontado o ganho de receita decorrente da criação do imposto seletivo; para os Estados será aquela que repõe a receita do ICMS do conjunto dos Estados; e para os Municípios será a que repõe a receita de ISS do conjunto dos municípios do país.

A União, os Estados e os Municípios poderão fixar sua alíquota do IBS em valor distinto

da alíquota de referência, por meio de lei ordinária. Na ausência de lei do ente federativo fixando a alíquota em valor distinto, a alíquota do IBS será a alíquota de referência.

Embora seja garantida a prerrogativa dos entes federativos de fixar sua alíquota (não a base de cálculo, que será uniforme em todo o país), ela não pode variar entre quaisquer bens, serviços ou direitos. Por exemplo, se a alíquota estadual de referência do IBS for 10%, o Estado de São Paulo poderá reduzi-la para 9% ou aumentá-la para 11%, mas alíquota fixada se aplicará a todas as operações, não sendo possível adotar uma alíquota maior ou menor somente para televisores ou automóveis.

Como cada ente federativo terá sua alíquota, a alíquota final do IBS será formada pela soma das alíquotas federal, estadual e municipal. Se, por exemplo, a alíquota federal do IBS for 7%, a alíquota do Estado de São Paulo for 11% e a alíquota do município de Campinas for 2%, as vendas em Campinas e para Campinas sofrerão a incidência do IBS à alíquota de 20%.

Para o contribuinte o relevante será apenas a alíquota total, não havendo diferenciação entre os entes federativos no cumprimento de obrigações principal ou acessórias. Ou seja, o contribuinte apurará os débitos e créditos do IBS e recolherá o imposto mediante procedimentos unificados e guia única, a exemplo do que ocorre com o regime do SIMPLES Nacional.

Como o IBS é um imposto sobre o consumo, nas operações entre entes federativos deverá ser aplicado o princípio do destino, ou seja, o imposto pertencerá ao Estado e ao Município de destino da operação. Como mencionado anteriormente, nas transações interestaduais e intermunicipais incidirá a alíquota do Estado e do Município de destino.

Para implementar a tributação no destino, será necessário que haja escrituração individual em cada estabelecimento do mesmo contribuinte. Mas o pagamento será unificado, ou seja, os créditos e débitos dos estabelecimentos serão consolidados, gerando uma única apuração e um único recolhimento de IBS por contribuinte.

A operacionalização da distribuição da receita entre os Estados e Municípios, proporcionalmente aos débitos e créditos atribuíveis a cada ente federativo, será regulamentada pela lei complementar. Apenas a título de exemplo, pelo modelo proposto a receita atribuível ao Estado "A" será calculada a partir da soma do saldo entre débitos e

créditos da parcela estadual do imposto dos estabelecimentos localizados em seu território, somando-se a parcela estadual do imposto incidente nas vendas de outros Estados para o Estado “A” (a qual já será cobrada com base na alíquota do Estado “A”) e subtraindo-se o imposto incidente nas vendas do Estado “A” para outros Estados. Vale notar que este modelo só é factível por conta da ampladissemiação do uso da nota fiscal eletrônica no Brasil.

A arrecadação do IBS e a distribuição da receita entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios serão geridas por um comitê gestor nacional, que será composto por representantes da União, dos Estados e dos Municípios, reforçando o caráter federativo do imposto. O comitê gestor será responsável também pela edição do regulamento do IBS e pela representação judicial e extrajudicial dos entes federativos nas questões relativas ao imposto.

A fiscalização do IBS será feita de forma coordenada pelos fiscos das três esferas de governo, com base em critérios estabelecidos pelo comitê gestor nacional.

Por fim, o processo administrativo para solução de conflitos no âmbito do IBS deverá ser desenhado por lei complementar, contando com a representação dos vários entes federativos. O processo judicial será executado em âmbito federal, mas com a participação coordenada dos procuradores de todos os entes federativos, segundo critérios estabelecidos pelo comitê gestor nacional.

Em suma, o modelo proposto na presente emenda busca preservar a autonomia dos entes federativos na administração de suas receitas, sem, no entanto, gerar complexidade para os contribuintes.

Ao extinguir-se a possibilidade de qualquer concessão de benefícios fiscais no âmbito do IBS, extingue-se também a guerra fiscal do ICMS e do ISS. Para promover o desenvolvimento regional, em substituição ao uso de benefícios fiscais pelos Estados, propõe-se que haja a alocação de recursos da União para reforçar a política de desenvolvimento regional. A regulamentação dos valores e da forma de aplicação destes recursos não é, no entanto, definida na presente emenda à Constituição, devendo ser detalhada em legislação infraconstitucional.

Por fim, uma última mudança proposta com impacto federativo relevante é a alteração dos critérios de distribuição da cota-parte do ICMS, que é a parcela correspondente a 25% da receita do ICMS que é transferida aos Municípios do Estado. Atualmente, três quartos da cota-parte do ICMS são distribuídos proporcionalmente ao valor adicionado nos Municípios e um quarto com base em lei estadual. A distribuição da cota-parte com base no valor adicionado gera grandes distorções distributivas, pois beneficia desproporcionalmente pequenos municípios nos quais estão localizadas grandes unidades produtoras, em detrimento de municípios com grande população, mas poucas empresas.

Pela proposta, seria mantida a destinação de parte da receita estadual do IBS para os Municípios do Estado (cota-parte do IBS), bem como a definição em lei estadual dos critérios de distribuição de um quarto deste montante. Em contrapartida, a distribuição dos demais três quartos da cota-parte do IBS seria feita proporcionalmente à população dos Municípios e não mais ao valor adicionado, resultando em uma distribuição muito mais justa da receita entre os Municípios.

C) Transição para os contribuintes

Para viabilizar a migração do atual sistema de tributação de bens e serviços para o novo modelo propõem-se duas transições: uma contemplando a progressiva redução dos atuais tributos e sua substituição pelo IBS (transição para os contribuintes); outra contemplando o ajuste na distribuição da receita entre os Estados e Municípios, em função da adoção do princípio do destino (transição na distribuição federativa da receita). Neste item apresenta-se em maior detalhe a transição proposta para os contribuintes, sendo a transição na distribuição federativa da receita detalhada no item subsequente.

A substituição dos tributos atuais pelo IBS será feita em dez anos, sendo os dois primeiros anos um período de teste e os oito anos seguintes o período de transição propriamente dito. No período de teste o IBS será cobrado à alíquota de 1%, sendo o aumento de arrecadação compensado pela redução das alíquotas da Cofins, não afetando, portanto, os Estados e Municípios. Já no período de transição todas as alíquotas do ICMS, do ISS, do IPI, do PIS e da Cofins (ad valorem e ad rem, internas e interestaduais) serão reduzidas em 1/8 por ano, sendo estes cinco tributos extintos no oitavo ano.

Um dos objetivos do período de teste é o de fazer eventuais ajustes no IBS, pois se trata de um imposto novo, cuja operação precisa ser conhecida pelos contribuintes e pelo fisco.

Outro objetivo do período de teste é o de conhecer o potencial de arrecadação do IBS, pois isso permite fazer a transição mantendo-se a carga tributária constante. Como a receita dos cinco tributos atuais é conhecida, sabe-se que a perda de receita destes tributos no primeiro ano da transição será de 1/8 desta receita. Como a receita do IBS com uma alíquota de 1% é conhecida, sabe-se quanto terá de ser elevada a alíquota de referência do IBS (ou, mais precisamente, a soma das alíquotas de referência federal, estadual e municipal) para repor a perda de receita dos cinco tributos atuais no período.

Ou seja, o modelo proposto permite fazer a transição mantendo-se a carga tributária constante, sem gerar riscos de aumento da carga para os contribuintes, mas também sem gerar riscos de perda de receita para os entes federativos.

O detalhamento do procedimento de cálculo das alíquotas de referência do IBS caberá à lei complementar, mas a presente emenda já estabelece as principais diretrizes para este cálculo. Pela proposta, a calibragem das alíquotas de referência do IBS será feita de modo a repor, em cada ano da transição, a estimativa de perda de receita dos cinco tributos atuais decorrente da redução de suas alíquotas naquele ano. Eventuais erros de calibragem poderão ser corrigidos em anos subsequentes. As alíquotas de referência federal, estadual e municipal do IBS em cada ano da transição serão calculadas pelo TCU e aprovadas pelo Senado Federal.

Na regulamentação deste procedimento pela lei complementar, ficará claro que o processo de redução das alíquotas dos tributos atuais será simples. Ao invés de alterar as alíquotas na legislação, o que seria muito complexo, a redução será aplicada diretamente na emissão dos documentos fiscais. Ou seja, no primeiro ano da transição, a alíquota a ser aplicada no cálculo dos tributos atuais quando da emissão dos documentos fiscais será de 7/8 da alíquota prevista na legislação; no segundo ano da transição será de 6/8; e assim sucessivamente.

Todo o processo de transição toma como referência o ano em que for publicado o regulamento do IBS. Se o regulamento for publicado no primeiro semestre do ano, a cobrança do IBS (à alíquota de 1%) se iniciará no ano subsequente. Se for publicado no segundo semestre, a cobrança do IBS se iniciará no segundo ano subsequente. Isto significa que as empresas e o fisco terão pelo menos seis meses para se preparar entre a publicação

do regulamento e o início da cobrança do imposto.

Vale ressaltar que a fixação das alíquotas de referência do IBS ao longo da transição, na forma descrita neste item, não impede que a União, os Estados e os Municípios fixem suas alíquotas, mesmo durante a transição, em valor distinto do da alíquota de referência. A garantia de manutenção da carga tributária durante a transição é o padrão que resulta do modelo proposto, mas não há restrição a que os entes federativos decidam cobrar mais ou menos de seus consumidores, como, aliás, não há restrições hoje (exceto em alguns casos) a que elevem ou reduzam as alíquotas de seus impostos.

A razão para a transição relativamente longa (dois anos de teste mais oito anos de transição) é que há muitos investimentos que foram realizados com base no sistema tributário atual. Uma transição muito curta poderia ser traumática para as empresas, que poderiam se tornar não competitivas, levando a uma perda de capital, ou mesmo ao fechamento das empresas.

Por outro lado, o prazo de transição precisa ser curto o suficiente para que os novos investimentos sejam feitos com base no novo modelo e não no velho sistema tributário, o que é essencial para que a mudança no sistema tributário induza uma mudança na forma de organização da produção, a qual pode ter um impacto muito positivo para a produtividade do país já nos primeiros anos da transição.

Em princípio o prazo de transição proposto, de dez anos, atende bem a esses dois imperativos. É longo o suficiente para permitir um ajuste não traumático por parte das empresas que realizaram investimentos, mas é curto o suficiente para que os novos investimentos passem a ser realizados com base no novo sistema tributário.

D) Transição na distribuição federativa da receita

Com a adoção do princípio do destino – cujo efeito é fazer com que a distribuição da receita seja proporcional ao consumo – haverá uma redistribuição da arrecadação entre Estados e entre Municípios. Ainda que no longo prazo todos sejam beneficiados pelo maior crescimento da economia resultante da mudança no sistema tributário, no curto prazo haveria o risco de que alguns Estados e Municípios fossem prejudicados.

Para mitigar a possibilidade de perda de receita por parte de alguns Estados e

Municípios, propõe-se um modelo de transição na distribuição da receita do IBS entre os entes federativos que dilui por um prazo muito longo o impacto da mudança. O modelo proposto só é viável porque a receita do IBS é arrecadada de forma centralizada, sendo então distribuída entre os Estados e os Municípios.

Pela proposta, nos primeiros vinte anos contados do início da transição, a distribuição da receita do IBS será feita de modo a repor, para cada Estado e para cada Município, o valor correspondente à redução da receita de ICMS e de ISS em cada ano da transição, corrigido pela inflação. Neste período, apenas a diferença entre o valor da receita do IBS correspondente à alíquotade referência e o valor que repõe a receita do ICMS e do ISS será distribuído pelo critério de destino.

Ou seja, este modelo garante que nos primeiros vinte anos nenhum Estado e nenhum Município terá uma redução do valor real de sua receita em decorrência da mudança do sistema tributário (exceto na hipótese, altamente improvável, de a parcela estadual e municipal da receita do IBS vir a ser menor que a redução da receita do ICMS e do ISS corrigida pela inflação). Mas neste período já haveria uma lenta migração para a distribuição da receita pelo princípio do destino, na medida em que o crescimento real da receita do IBS já seria distribuído proporcionalmente ao consumo em cada Estado e Município.

Nos trinta anos subsequentes, a parcela que repõe a perda de receita dos Estados e Municípios com o ICMS e o ISS será progressivamente reduzida (ao ritmo de 1/30 por ano), havendo convergência completa para a distribuição da receita do IBS pelo princípio do destino apenas no quinquagésimo ano contado do início da transição.

Durante todo este período de cinquenta anos, a variação da receita (para maior ou menor) decorrente de mudanças na alíquota estadual ou municipal relativamente à alíquota de referência será integralmente apropriada como ganho ou perda de receita do Estado ou do Município que alterou a alíquota.

Ou seja, se um Estado ou Município optar por onerar ou desonerar seus consumidores através de uma elevação ou redução da alíquota do IBS, o ganho ou perda de receita será apenas do Estado ou do Município, não sendo considerado no cálculo da compensação dos efeitos da transição dos tributos atuais para o IBS.

E) Tratamento das vinculações e partilhas

Uma última característica importante do modelo proposto é a substituição dos atuais critérios de vinculação e partilha da receita dos tributos substituídos pelo IBS por um novo sistema que visa dar maior flexibilidade para os gestores públicos e transparência para os contribuintes, sem, no entanto, desproteger as áreas atualmente beneficiadas pela destinação da receita dos tributos atuais.

Pelo modelo proposto, cada uma das destinações do ICMS, do ISS, do IPI, do PIS e da Cofins atualmente previstas na Constituição Federal, nas Constituições Estaduais e nas Leis Orgânicas dos Municípios será substituída por uma alíquota singular do IBS, cuja soma corresponde à alíquota total do imposto de cada ente. A receita do IBS de cada ente federativo será distribuída entre cada uma das destinações proporcionalmente à participação da respectiva alíquota singular sobre a alíquota total do IBS.

No caso da União, a alíquota federal do IBS será composta pela soma de alíquotas singulares vinculadas às seguintes destinações:

- (i) seguridade social (destinação atual da Cofins);
- (ii) financiamento do programa do seguro-desemprego e do abono salarial (destinação atual de 60% da receita do PIS);
- (iii) financiamento de programas de desenvolvimento econômico (destinação atual de 40% da receita do PIS, transferida ao BNDES);
- (iv) Fundo de Participação dos Estados (destinação atual de 21,5% da receita do IPI);
- (v) Fundo de Participação dos Municípios (destinação atual de 24,5% da receita do IPI);
- (vi) programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste (destinação atual de 3% da receita do IPI);
- (vii) transferências aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados (destinação atual de 10% da receita do IPI);
- (viii) manutenção e desenvolvimento do ensino (destinação atual de 18% da receita do IPI, líquida das transferências aos Estados e Municípios, nos termos dos itens
- (ix) , “v” e

- (x) “vii”, acima);
- (xi) (ix) ações e serviços públicos de saúde (destinação atual de 15% da receita corrente líquida resultante da arrecadação do PIS, da Cofinse do IPI); e
- (xii) (x) recursos de alocação livre (correspondente à receita do PIS, da Cofins e do IPI não vinculada às destinações descritas acima).

Na redação da emenda, considerou-se como sendo de alocação livre a parcela da receita do PIS e da Cofins atualmente desvinculada por conta do mecanismo de Desvinculação de Receitas da União (DRU), previsto no art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Quando a DRU for extinta, haverá um ajuste das alíquotas singulares, com a redução da alíquota singular relativa aos recursos de alocação livre (item “x” da lista acima) e o aumento das alíquotas singulares relativa às destinações atuais do PIS e da Cofins (itens “i”, “ii” e “iii” da lista acima).

No caso dos Estados, a alíquota estadual do IBS será composta pela soma de alíquotas singulares vinculadas às seguintes destinações: (i) transferência aos municípios do Estado (destinação atual de 25% da receita do ICMS); (ii) manutenção e desenvolvimento do ensino (destinação atual de 25% da receita do ICMS, líquida das transferências aos municípios, de que trata o item “i” desta lista); (iii) ações e serviços públicos de saúde (destinação atual de 12% da receita do ICMS, líquida das transferências aos municípios, de que trata o item “i” desta lista); (iv) outras destinações do ICMS eventualmente previstas na Constituição do Estado; e (v) recursos de alocação livre (correspondente à receita do ICMS não vinculada às demais destinações desta lista).

No caso dos Municípios, a alíquota municipal do IBS será composta pela soma de alíquotas singulares vinculadas às seguintes destinações:

- (i) manutenção e desenvolvimento do ensino (destinação atual de 25% da receita do ISS);
- (ii) ações e serviços públicos de saúde (destinação atual de 15% da receita do ISS);
- (iii) outras destinações do ISS eventualmente previstas na Lei Orgânica do Município;
e
- (iv) recursos de alocação livre (correspondente à receita do ISS não vinculada às demais destinações desta lista).

Por fim, no caso do Distrito Federal, a alíquota distrital do IBS será composta pela soma de alíquotas singulares que correspondem às destinações do ICMS e do ISS descritas acima, além de outras destinações destes impostos eventualmente previstas em sua Constituição.

A exemplo do proposto para a alíquota total da União, dos Estados e dos Municípios, propõe-se que sejam fixadas alíquotas singulares de referência que são aquelas que correspondem exatamente à vinculação atual da receita do ICMS, do ISS, do PIS, da Cofins e do IPI a cada uma das destinações descritas nos parágrafos acima. As alíquotas singulares de referência serão calculadas pelo TCU e aprovadas pelo Senado Federal, sendo fixadas a cada ano da transição.

A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios terão autonomia na fixação das alíquotas singulares acima ou abaixo das respectivas alíquotas de referência, observadas algumas restrições.

A primeira restrição diz respeito às alíquotas singulares vinculadas à destinação de recursos a outros entes da federação, as quais não poderão ser fixadas em valor inferior à respectiva alíquota de referência. Este é o caso das alíquotas singulares relativas à destinação de recursos ao FPE, ao FPM, aos Fundos Constitucionais de Financiamento e à compensação dos Estados pela desoneração da exportação de produtos industrializados, bem como daquela relativa à destinação de recursos da parcela estadual do IBS aos municípios (cota-parte do IBS).

A segunda restrição diz respeito à destinação de recursos à manutenção e desenvolvimento do ensino e às ações e serviços públicos de saúde. Neste caso, propõe-se que a soma das alíquotas singulares – da União, de cada Estado e de cada Município – relativas a estas destinações não possa ser fixada em valor inferior à soma das respectivas alíquotas de referência. Ouseja, protege-se a destinação de recursos à educação e à saúde, mas abre-se alguma flexibilidade para a alocação de recursos entre estas duas áreas, o que faz sentido, pois Estados ou Municípios com população envelhecida precisam de mais recursos para a saúde e menos para a educação que aqueles com população jovem, e vice-versa.

Na ausência de disposição específica na legislação federal, estadual ou municipal, as alíquotas singulares serão as respectivas alíquotas singulares de referência aprovadas pelo

Senado Federal.

O texto da emenda constitucional também prevê que a alíquota singular relativa à parcela de alocação livre da União, dos Estados e dos Municípios será calculada pela diferença entre a alíquota total do respectivo ente e as demais alíquotas singulares. Isto significa que caso algum ente modifique a alíquota total do IBS e não altere as alíquotas singulares, o aumento ou redução da alíquota será integralmente feito na alíquota singular relativa à parcela de alocação livre.

O motivo desta mudança proposta no sistema de vinculações e partilhas é dar mais flexibilidade e transparência na gestão do orçamento público, sem desproteger áreas atualmente protegidas pela Constituição.

A título de exemplo, se atualmente um Estado quiser ampliar suas despesas com segurança pública em R\$ 1 bilhão e financiar com o aumento da arrecadação do ICMS, ele terá de arrecadar mais de R\$ 2 bilhões de ICMS para que sobre R\$ 1 bilhão a ser alocado em segurança pública. Isto ocorre porque 25% do aumento da receita de ICMS terá de ser destinados aos municípios e, do que resta, 25% terá de ser alocados para a saúde e 12% para a educação.

Pela proposta, se o Estado quiser ampliar as despesas com segurança em R\$ 1 bilhão, ele elevará a alíquota específica do IBS relativa aos recursos de alocação livre de modo a arrecadar apenas R\$ 1 bilhão, que poderão ser integralmente destinados à segurança pública. Note-se que nem os municípios, nem a educação e nem a saúde foram prejudicados, pois não houve redução da receita destinada a estas finalidades, mas a elevação da receita do IBS foi apenas a suficiente para atender a finalidade que justificou o aumento da alíquota do imposto.

Este modelo não apenas reduz a grande rigidez que caracteriza o atual regime fiscal do Brasil, como também dá grande transparência ao custo para os consumidores/eleitores do financiamento de cada política pública. Contribui-se, assim, para elevar o grau de responsabilidade política do país, ao tornar mais claro para os eleitores o custo do financiamento do orçamento da União, de seu Estado e de seu Município.

3. Detalhamento do texto da emenda

A seguir apresentam-se as mudanças sugeridas no texto da Constituição Federal, visando

a implementação das mudanças no sistema tributário descritas acima. Para facilitar a compreensão, é feita uma descrição de cada dispositivo incluído, alterado ou excluído no texto da Constituição Federal.

a) Mudanças no texto da Constituição com vigência imediata

O artigo 1º da proposta introduz as mudanças no texto da Constituição Federal relacionadas à criação do imposto sobre bens e serviços (IBS), asquais teriam vigência imediata com a publicação da Emenda Constitucional. As mudanças sugeridas são detalhadas a seguir.

No art. 105, III, “d”, garante-se a competência do Superior Tribunal de Justiça para julgamento das questões relativas ao IBS (cuja criação está prevista no art. 152- A), dado o caráter nacional (e não meramente federal) da lei complementar que o instituirá.

A alteração do art. 109, I assegura a competência da justiça federal para o julgamento de causas relativas ao IBS, através da inclusão de referência ao comitê gestor nacional do IBS, a quem cabe a representação judicial e extrajudicial da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios nas causas relativas ao IBS.

A alteração do art. 146, III, d, objetiva incluir o IBS entre os tributos abrangidos pelo SIMPLES Nacional.

A inclusão do inciso V no § 1º do art. 146 (anteriormente parágrafo único) tem como objetivo permitir que o optante pelo SIMPLES Nacional possa recolher o IBS de forma segregada, se assim o desejar. A ideia é que as empresas optantes pelo SIMPLES Nacional possam continuar nesse sistema para o recolhimento dos demais tributos e optar pelo regime não-cumulativo do IBS se lhes for economicamente mais favorável. Esta mudança é complementada pela inclusão do § 2º no art. 146, a qual explicita que os contribuintes que optarem pelo recolhimento do IBS através do SIMPLES Nacional não poderão se apropriar de nem transferir créditos do imposto a terceiros. A impossibilidade de aplicação da não-cumulatividade no regime do SIMPLES Nacional decorre da obediência a um dos principais vetores do IVA, que é propiciar um sistema uniforme de incidência e simplicidade de apuração e arrecadação.

O art. 152-A trata da instituição do IBS e estabelece as principais características do

imposto, conforme se descreve a seguir.

O caput do art. 152-A estabelece que o IBS será instituído por lei complementar de caráter nacional, a exemplo do que ocorre com a Lei Complementar nº 116, que uniformizou a incidência do imposto sobre serviços (ISS). Entretanto, diferentemente do que ocorre com o ISS, a competência da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Município somente será exercida por meio da alteração de suas alíquotas. Não é permitida qualquer outra disposição relativa ao IBS na legislação dos entes federativos, garantindo-se efetividade à uniformidade nacional do imposto e, ao mesmo tempo, autonomia financeira dos entes na gestão de seus orçamentos.

O § 1º do art. 152-A enumera as principais características e valores do IBS. No inciso I, elencam-se operações que estão incluídas na tributação do IBS, explicitando que sua denominação (bens e serviços) deve ser interpretada no sentido mais amplo possível, alcançando também as operações com intangíveis e direitos e a locação de bens. É importante anotar que a melhor interpretação sempre deverá considerar que o objetivo deste imposto é tributar o consumo, qualquer que seja ele. Assim, operações com bens intangíveis, como o streaming de músicas e vídeos, assim como as operações que envolvem a transferência do direito de uso, gozo ou disposição de bens tangíveis e intangíveis, sejam imóveis, softwares, licenças de comercialização ou distribuição etc., devem ser tributadas pelo IBS. O contribuinte do imposto incidente sobre o consumo é o consumidor final. É apenas a preponderância da eficiência na arrecadação que impõe a cobrança sobre as empresas envolvidas na cadeia de produção e circulação. Dá-se, assim, ao imposto sobre o consumo o formato de imposto sobre o valor agregado (IVA), recolhido pelos agentes econômicos.

Atendendo ao princípio do destino e ao objetivo de tributar bens e serviços produzidos domesticamente e importados de forma isonômica, na alínea “d” do inciso I, se estabelece que o IBS incide também nas importações de quaisquer utilidades.

No inciso II, busca-se evitar a fragmentação legal que caracteriza atualmente a legislação tributária, com inúmeras leis, medidas provisórias e mesmo decretos-lei que tratam do mesmo assunto. Assim, por determinação constitucional, qualquer disposição inicial ou alteração posterior do IBS deve ser feita na mesma lei complementar. Essa determinação é importante, pois a fragmentação legislativa cria situações como a revogação tácita de

dispositivos, que induzem a erros e dificultam a interpretação da legislação.

No inciso III garante-se a não-cumulatividade do IBS da forma simples como ela deve ser: o imposto que incide nas etapas anteriores, sendo destacado em documento fiscal, gera crédito para as etapas posteriores. Deve-se extinguir a anomalia do “crédito físico” e deve-se assegurar a devolução dos créditos acumulados, qualquer que seja a sua origem, caso contrário não se garante a não-cumulatividade. Essa sistemática assegura que o imposto sobre bens e serviços arrecadado durante as etapas de produção e circulação seja exatamente o mesmo caso ele fosse cobrado apenas do consumidor final. As únicas exceções ao regime de crédito amplo (a serem reguladas na lei complementar) devem ser aquelas relativas ao consumo pessoal, uma vez que o regime não-cumulativo do IBS não deve ser utilizado para desonerar o consumo dos sócios da empresa, ou mesmo de seus empregados.

O inciso IV busca garantir que o IBS seja utilizado exclusivamente para gerar receita tributária, despidendo o imposto de quaisquer funções extrafiscais. Além de subjetivos e ineficientes economicamente, os benefícios no âmbito do IVA geram complexidade, contencioso e pressão de interesses setoriais sobre o sistema tributário. Este inciso garante a uniformidade efetiva de alíquotas e, também, evita as inúmeras distorções hoje existentes em razão da diferenciação da tributação resultante da concessão de incentivos e benefícios tributários.

O inciso V deixa claro que a não cobrança do IBS nas exportações ocorre sem prejuízo da manutenção dos créditos, característica essencial da tributação no destino, que visa garantir que haja uma real não-incidência em benefício da competitividade das exportações brasileiras para o exterior.

No inciso VI estabelece-se que a alíquota do IBS será uniforme para todos os bens, serviços e direitos. Com a adoção de alíquota uniforme, garante-se a impossibilidade de captura do sistema tributário por interesses setoriais e eliminam-se as perversas consequências, em termos de contencioso e de custo de conformidade, dos sistemas de alíquotas múltiplas, além dos planejamentos tributários decorrentes da classificação dos bens ou serviços. Além disso, a alíquota uniforme garante transparência do tributo cobrado por cada ente federativo, permitindo o exercício da cidadania mediante a participação dos cidadãos na discussão sobre a carga tributária.

O § 2º do art. 152-A deixa claro que o IBS é, do ponto de vista da aplicação da legislação e dos contribuintes, um único imposto, formado pela soma de três alíquotas: federal, estadual ou distrital e municipal.

O inciso I desse parágrafo assegura que, embora o IBS seja instituído em caráter nacional por meio de lei complementar, a autonomia federativa dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios fique garantida pela faculdade de alterar as alíquotas por lei ordinária.

Já o inciso II do § 2º estabelece que, na ausência de lei – federal, estadual, distrital ou municipal – que fixe a alíquota em valor distinto, a alíquota do imposto será a alíquota de referência, que é aquela que repõe a receita atual dos tributos substituídos pelo IBS. Ou seja, a alíquota de referência federal do IBS é aquela que repõe a receita do IPI, do PIS e da Cofins (deduzida a receita obtida com a cobrança dos impostos seletivos); a alíquota de referência estadual do IBS é aquela que repõe a receita do ICMS do conjunto dos Estados; e a alíquota de referência municipal do IBS é aquela que repõe a receita do ISS do conjunto dos municípios. Os critérios para o cálculo das alíquotas de referência do IBS são definidos no art. 119 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

O § 3º do art. 152-A alinha o IBS com o princípio do destino nas operações interestaduais e intermunicipais. Pelo modelo proposto, a alíquota a ser aplicada é aquela do Estado e do Município de destino, e o produto da arrecadação decorrente da incidência dessa alíquota pertence ao Estado e ao Município onde está localizado o destinatário da operação, seja ele contribuinte do imposto ou consumidor final.

Através do § 4º do art. 152-A se evita a anomalia do sistema atual, em que o ICMS e o ISS são apurados e pagos por cada estabelecimento físico. No sistema proposto, a despeito de a escrituração ser realizada por estabelecimento para fins de repartição das receitas entre os entes federativos, o contribuinte apura e paga o imposto de forma centralizada, consolidando os débitos e créditos de seus vários estabelecimentos no país, independentemente de sua localização.

O § 5º do art. 152-A estabelece o critério de distribuição da receita do IBS entre a União, cada Estado e cada Município, a qual será feita com base no saldo líquido entre débitos

e créditos atribuível a cada ente. Quando tomado em conjunto com o disposto no § 3º do mesmo artigo e com a aplicação plena da não-cumulatividade, este dispositivo resulta na distribuição da receita proporcionalmente ao consumo final realizado no território de cada ente federativo, que é o resultado da aplicação do princípio do destino.

Já o § 6º do art. 152-A prevê a criação do comitê gestor nacional do IBS, que será composto por representantes da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios. A criação do comitê gestor – que será responsável pela regulamentação, bem como pela gestão da arrecadação centralizada e pela distribuição da receita do IBS – reforça o caráter nacional do imposto. O comitê gestor será responsável também pela coordenação da atuação dos fiscos federal, estaduais e municipais na fiscalização e na cobrança do IBS, assim como pela representação judicial e extrajudicial dos três níveis de governo nas questões relativas ao imposto.

O §7º do art. 152-A complementa o parágrafo anterior ao estabelecer que a representação judicial ou extrajudicial do comitê gestor do IBS será feita, de forma coordenada, pelas procuradorias da Fazenda Nacional, dos Estados e dos Municípios.

O §8º do art. 152-A, por sua vez, atribui à lei complementar o papel de regular, em nível nacional, o contencioso administrativo relativo ao IBS.

Por fim, o § 9º do art. 152-A excetua da vedação à concessão de isenções e benefícios fiscais a criação de um mecanismo voltado a devolver aos consumidores de baixa renda, através de instrumentos de transferência de renda, parcela do IBS pago em suas aquisições de bens e serviços. Na medida em que se propõe a adoção de uma alíquota uniforme para todos os bens e serviços, esse dispositivo visa melhorar o impacto distributivo da tributação do consumo, através de um mecanismo muito mais eficiente que a desoneração da cesta básica.

Através da inclusão do inciso III no art. 154, introduz-se na Constituição a possibilidade de criação de impostos seletivos, que têm como objetivo onerar o consumo de bens e serviços geradores de externalidades negativas ou cujo consumo se deseja desestimular, como cigarros e bebidas alcoólicas.

Os arts. 159-A a 159-G, incluídos na Constituição pela presente emenda, têm como objetivo criar o sistema de alíquotas singulares, que irá regular a destinação da receita do

IBS a finalidades específicas, substituindo o atual regime de vinculações e partilhas do PIS, da Cofins, do IPI, do ICMS e do ISS. A descrição detalhada do funcionamento do novo sistema proposto encontra-se no item 2.e. desta Justificativa.

Os arts. 159-A a 159-C estabelecem as destinações das alíquotas singulares da parcela federal, estadual e distrital e municipal, respectivamente, do IBS. Já o art. 159-D estabelece que a receita do IBS da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios será distribuída entre as destinações previstas nos artigos anteriores proporcionalmente à participação de cada alíquota singular na alíquota total do imposto.

No art. 159-E estabelece-se que, na ausência de disposição específica na lei federal, estadual ou municipal, as alíquotas singulares do IBS corresponderão às respectivas alíquotas singulares de referência (fixadas nos termos do art. 119 do ADCT), que são aquelas que repõem as parcelas dos tributos substituídos pelo IBS vinculadas a cada uma das destinações previstas nos arts. 159-A a 159-C. Já o parágrafo único deste artigo estabelece que as alíquotas singulares relacionadas à transferência de recursos a outras unidades da federação não poderão ser fixadas em percentual inferior à respectiva alíquota de referência e que a soma das alíquotas singulares relacionadas à destinação de recursos à saúde e à educação (da União, dos Estados e dos Municípios) não poderá ser inferior à soma das respectivas alíquotas de referência.

O art. 159-F apenas reproduz, para a alíquota singular do IBS relacionada à transferência de recursos da União aos Estados e ao Distrito Federal proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados, os dispositivos constitucionais atuais relativos ao IPI, que constam dos §§ 2º e 3º do art. 159. Tais dispositivos estabelecem que nenhuma unidade federada poderá receber mais de 20% do total destes recursos e que os Estados entregarão aos respectivos Municípios 25% destes recursos, observados os critérios de distribuição da cota-parte do IBS.

No art. 159-G são estabelecidos os critérios de distribuição da cota-parte do IBS (parcela estadual do IBS transferida aos respectivos municípios). A proposta é que três quartos deste montante seja distribuído proporcionalmente à população de cada Município e um quarto de acordo com o disposto em lei estadual. A mudança no critério de distribuição relativamente à cota-parte do ICMS visa uma distribuição mais justa destes recursos relativamente ao critério atual, baseado predominantemente no valor adicionado por

Município.

Através da inclusão do inciso IV no caput do art. 161 busca-se apenas esclarecer que a lei complementar disporá sobre a forma de cálculo da distribuição das parcelas da receita do IBS da União, dos Estados e dos Municípios relativas a cada alíquota singular do IBS.

Já a modificação do inciso IV do caput do art. 167 tem como objetivo excluir as destinações relacionadas às alíquotas singulares do IBS da vedação à vinculação da receita de impostos.

As alterações introduzidas no § 2º do art. 198 (inclusive no inciso II deste parágrafo) estabelecem que os recursos correspondentes às alíquotas singulares do IBS da União, dos Estados e dos Municípios vinculadas às ações e serviços públicos de saúde substituirão: no caso da União, a parcela da receita corrente líquida do IPI, do PIS e da Cofins destinada às ações e serviços públicos de saúde; e, no caso dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, a parcela do ICMS e do ISS vinculada às ações e serviços públicos de saúde.

Por fim, através da inclusão do § 7º no art. 212, se estabelece que as destinações correspondentes às alíquotas singulares do IBS da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vinculadas à manutenção e ao desenvolvimento do ensino substituem a destinação atual de uma porcentagem da receita do IPI, do ICMS e do ISS.

b) Mudanças no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias com vigência imediata

O art. 2º da proposta introduz as mudanças no texto do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) relacionadas à criação do imposto sobre bens e serviços (IBS), as quais entrarão em vigor com a publicação da Emenda Constitucional. As mudanças sugeridas são detalhadas a seguir.

O inciso II do art. 60 do ADCT é modificado de forma a adaptar a regulamentação do FUNDEB às mudanças decorrentes da criação do IBS e da substituição do atual regime de vinculações e partilhas pelo modelo de alíquotas singulares do IBS.

O art. 115 do ADCT, incluído pela atual proposta de emenda, estabelece um prazo para envio ao Congresso Nacional, pelo Presidente da República, do projeto da lei complementar

que regulará o IBS. Através do § 1º deste artigo define-se que a Lei Complementar que regula o IBS estabelecerá prazos para a indicação dos representantes da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios que comporão o comitê gestor nacional do IBS, bem como para a publicação, pelo comitê gestor, do regulamento do IBS. Os §§ 2º e 3º deste artigo estabelecem que, na hipótese de descumprimento destes prazos, caberá ao Presidente da República fazer a indicação dos representantes dos Estados e Municípios no comitê gestor, bem como publicar o regulamento do IBS na forma de Decreto Presidencial. O objetivo dos dispositivos deste artigo é apenas o de buscar evitar um improvável bloqueio à introdução do IBS, pois o imposto só começará a ser cobrado após a publicação de seu regulamento.

Os arts. 116 a 120 do ADCT, incluídos por esta proposta de emenda, regulamentam a transição do atual sistema de tributação de bens e serviços para o sistema baseado no IBS.

O art. 116 do ADCT, além de explicitar que a substituição do ICMS, do ISS, do IPI, do PIS, da Cofins e da Cofins-importação pelo IBS será regulada pelos arts. 117 a 120 do ADCT, define o ano de referência, que é o ano anterior ao início da cobrança do IBS. Pela proposta, o ano de referência será o ano de publicação do regulamento do IBS, caso este seja publicado no primeiro semestre do ano, ou o ano subsequente ao de publicação do regulamento do IBS, caso este seja publicado no segundo semestre do ano.

O art. 117 do ADCT regulamenta o período de teste do IBS, que ocorrerá nos primeiros e nos segundos anos subsequentes ao ano de referência. Estabelece-se que, neste período, a alíquota do IBS será de 1% e que a estimativa de arrecadação do novo imposto será compensada pela redução das alíquotas da Cofins e da Cofins-importação conforme critérios definidos pelo Senado Federal, com base em cálculos elaborados pelo Tribunal de Contas da União (TCU). Também se estabelece que, durante este período, a receita do IBS será destinada à seguridade social, observada a incidência da DRU, caso esta esteja em vigor na época.

A progressiva substituição do ICMS, do ISS, do IPI, do PIS, da Cofins e da Cofins-importação pelo IBS é regulamentada pelos arts. 118 e 119 do ADCT, que tratam do período de transição para o novo modelo.

O art. 118 do ADCT estabelece a progressiva redução das alíquotas dos tributos

substituídos pelo IBS, ao ritmo de 1/8 por ano relativamente às alíquotas previstas nas respectivas legislações. Esta redução será iniciada no terceiro subsequente ao ano de referência e será completada no décimo ano subsequente ao ano de referência, quando o ICMS, o ISS, o IPI, o PIS, a Cofins e a Cofins-importação serão extintos.

Já o art. 119 do ADCT trata do critério para a fixação das alíquotas de referência do IBS (federal, estadual e municipal), que são aquelas que repõem, a cada ano da transição, a redução da receita dos tributos substituídos pelo IBS. Neste contexto, a alíquota federal de referência do IBS é aquela que repõe a redução da receita do IPI, do PIS, da Cofins e da Cofins-importação; a alíquota estadual de referência do IBS é aquela que repõe a receita do ICMS do conjunto dos Estados do país e a alíquota municipal de referência do IBS é aquela que repõe a receita do ISS do conjunto dos municípios do país.

Os §§ 1º a 3º do art. 119 do ADCT tratam dos critérios de cálculo das alíquotas singulares de referência da União, dos Estados e dos Municípios, os quais são fixados com base nas porcentagens de destinação atuais do IPI, do ICMS, do ISS, do PIS, da Cofins e da Cofins-importação, conforme descrito no item 2.e. desta Justificativa.

Já o § 4º do art. 119 do ADCT estabelece que as alíquotas de referência e as alíquotas singulares de referência serão fixadas pelo Senado Federal no ano anterior a sua vigência, com base em cálculos realizados pelo TCU. A metodologia de cálculo das alíquotas de referência será detalhada na lei complementar que regula o IBS, mas a presente proposta de emenda deixa claro que tomará por base a arrecadação do IBS e dos tributos por ele substituídos em períodos anteriores à fixação das alíquotas de referência, podendo eventuais desvios serem corrigidos em períodos subsequentes.

Por fim, o art. 120 do ADCT regulamenta a transição na distribuição da receita do IBS entre os Estados e os Municípios. No caput do artigo se estabelece que, nos quarenta e nove anos contados a partir do início da redução das alíquotas do ICMS e do ISS, o valor da receita do IBS transferido a cada Estado, Distrito Federal e Município corresponderá à soma de: (i) o valor equivalente à redução de sua receita de ICMS e de ISS em cada ano da transição, atualizado monetariamente; e (ii) o acréscimo ou redução da receita de IBS do ente resultante de eventuais alterações de sua alíquota do imposto relativamente à alíquota de referência. Tal mecanismo garante que, se a alíquota do IBS do Estado ou Município for a alíquota de referência, sua parcela da receita do IBS será equivalente à perda de

receita de ICMS ou ISS, corrigida pela inflação. Se, no entanto, o Estado ou Município alterar a alíquota do IBS relativamente à alíquota de referência, o ganho ou perda de receita do imposto será integralmente absorvido pelo ente.

Como a receita do IBS tende a ser maior (e pode, eventualmente, ser menor) que o montante que repõe a redução da receita real de ICMS e de ISS, o § 1º do art. 120 do ADCT estabelece que este diferencial de receita será distribuído entre os Estados e Municípios proporcionalmente ao saldo entre débitos e créditos do imposto atribuível a cada ente, apurado com base nas alíquotas estadual e municipal de referência. Na prática isto significa que o crescimento real da receita do IBS (ou uma improvável queda real) será distribuído pelo princípio do destino, ou seja, proporcionalmente ao consumo de cada Estado ou Município.

O § 2º do art. 120 do ADCT estabelece que do vigésimo primeiro ao quadragésimo nono ano, contados a partir da redução das alíquotas do ICMS e do ISS, a parcela do IBS que repõe a receita real do ICMS e do ISS será progressivamente reduzida, ao ritmo de 1/30 por ano. Isto significa que a reposição integral da perda de receita dos Estados e dos Municípios será mantida durante vinte anos e que, do vigésimo primeiro ao quadragésimo nono ano, esta parcela será progressivamente reduzida. Na prática, esta redução progressiva da reposição da receita dos tributos substituídos pelo IBS implica em que parcela crescente da receita do IBS será distribuída nos termos do § 1º deste artigo, ou seja, pelo princípio do destino. O processo de transição para a distribuição integral da receita do IBS pelo princípio do destino (nos termos previstos no § 5º do art. 152-A da Constituição) será finalizado no quinquagésimo ano, conforme estabelecido no § 3º do art. 120 do ADCT.

A operacionalização da transição na distribuição da receita do IBS entre os Estados e os Municípios será feita pelo comitê gestor nacional do imposto, conforme estabelece o § 4º do art. 120 do ADCT.

c) Mudanças no texto da Constituição com vigência diferida

O art. 3º da proposta trata das modificações no texto da Constituição Federal que entrarão em vigor no décimo ano subsequente ao ano de referência, quando serão extintos o IPI (art. 153, IV da Constituição e § 3º do mesmo artigo), o ICMS (art. 155, II e §§ 2º a 5º do mesmo artigo), o ISS (art. 156, III e § 3º do mesmo artigo), a Cofins (art. 195, I, “b”), a Cofins-importação (art. 195, IV) e o PIS (art. 239). O ano de referência é aquele definido nos termos

do parágrafo único do art. 116 do ADCT, sendo fixado com base na data de publicação do regulamento do IBS.

De modo geral, todas as revogações e alterações de dispositivos constitucionais feitos através do art. 3º da presente proposta têm como objetivo ajustar o texto constitucional à revogação dos cinco tributos substituídos pelo IBS, eliminando não apenas os dispositivos que instituem tais tributos, mas também ajustando a redação dos dispositivos que a eles fazem referência.

Alguns dos dispositivos revogados (em particular aqueles que constam dos arts. 158 e 159 da Constituição) estabelecem critérios de vinculação e partilha da receita dos tributos revogados que são substituídos pelo modelo baseado em alíquotas singulares, nos termos ora proposto.

Nas alterações promovidas no art. 195, revogam-se o § 12 (que dispõe que a lei estabelecerá os setores para os quais a Cofins e a Cofins-importação serão não-cumulativas) e o § 13 (que define que o disposto no § 12 será aplicado na hipótese de substituição da contribuição patronal sobre a folha por contribuição incidente sobre a receita ou o faturamento). Estes dois parágrafos são substituídos pelo § 14, que mantém o disposto no atual texto constitucional, eliminando a referência à Cofins e à Cofins-importação.

Por fim, as alterações promovidas no art. 239 da Constituição eliminam a referência à contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), mas mantêm a referência à contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep). O motivo para a manutenção do Pasep é que este incide sobre a folha de pagamentos dos servidores públicos, base de incidência que não está sendo substituída pelo IBS. Já as mudanças propostas no art. 3º deste artigo visam substituir a referência aos empregadores que contribuem para o PIS pela referência aos empregadores que contribuem para o IBS, como base para o direito à percepção do abono salarial pelos empregados.

Mudanças no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias com vigência Diferida O art. 4º da proposta trata das modificações no texto do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias que entrarão em vigor no décimo ano subsequente ao ano de referência, quando serão extintos os tributos substituídos pelo IBS.

A primeira mudança diz respeito ao inciso II do caput do art. 60 (recursos do FUNDEB),

do qual são excluídas as referências ao ICMS (art. 155, II da Constituição), à Cota-parte do ICMS (art. 157, IV da Constituição) e à destinação de 10% da receita do IPI aos Estados, proporcionalmente ao valor das exportações de produtos industrializados (art. 159, II). Vale notar que todas estas destinações serão substituídas pela destinação de parte da receita do IBS.

A segunda mudança é a revogação do art. 91, que trata da compensação dos Estados e do Distrito Federal por conta da desoneração de ICMS nas exportações de produtos primários e semielaborados. Como o próprio § 2º deste artigo prevê que a compensação cessará quando o ICMS for cobrado predominantemente no destino, e como o IBS, que substitui o ICMS, é cobrado no destino, entende-se que o dispositivo se torna desnecessário.

d) Outros dispositivos O art. 5º da proposta define de sua vigência, estabelecendo que: (i) os arts. 1º e 2º (que tratam das mudanças no texto da Constituição e do ADCT decorrentes da criação do IBS) entram em vigor imediatamente; e (ii) que os arts. 3º e 4º (que tratam das mudanças no texto da Constituição e do ADCT decorrentes da revogação do IPI, do ICMS, do ISS, da Cofins, da Cofins-importação e do PIS) entram em vigor no décimo ano subsequente ao ano de referência.

Já o art. 6º da proposta trata da revogação dos dispositivos constitucionais relativos aos tributos substituídos pelo IBS e do art. 91 do ADCT, no décimo ano subsequente ao ano de referência.

4. Comentários finais

Como mencionado no início desta justificativa, a presente Proposta de Emenda à Constituição tem como objetivo promover uma radical simplificação do sistema brasileiro de tributação de bens e serviços, cujas distorções resultam em iniquidades e, principalmente, em uma enorme redução da produtividade e do potencial de crescimento do Brasil.

A base da proposta é a substituição de cinco tributos atuais – IPI, ICMS, ISS, PIS e Cofins – por um único imposto sobre bens e serviços (IBS). Tal mudança, no entanto, não resultará em redução da autonomia dos entes federativos, na medida em que os Estados e os Municípios poderão administrar a alíquota do IBS. Este modelo é possível, pois a alíquota do IBS será composta pela soma das alíquotas federal, estadual e municipal do imposto.

Com este desenho consegue-se que o IBS seja, para o contribuinte, um único imposto – com legislação uniforme e cobrança centralizada. Mas para os Estados e Municípios é como se cada ente federativo possuísse seu próprio imposto, cuja alíquota pode ser modificada atendendo às necessidades das finanças locais.

As características do IBS são aquelas de um bom imposto sobre o valor adicionado (IVA), padrão mundial de tributação do consumo. Entre estas características destacam-se:

- (i) a incidência sobre uma base ampla de bens e serviços (incluindo intangíveis e direitos);
- (ii) a aplicação plena do princípio da não-cumulatividade, caracterizada pela recuperação integral do imposto incidente nas etapas anteriores do processo de produção e comercialização dos bens e serviços;
- (iii) a desoneração completa das exportações e dos investimentos;
- (iv) a recuperação integral e tempestiva dos créditos acumulados pelos contribuintes; (v) a aplicação do princípio do destino, pelo qual – nas exportações, ou nas transações internas entre os entes federativos – o imposto pertence ao país ou ao Estado e Município de destino. Um imposto com estas características é, efetivamente, um imposto sobre o consumo, ainda que cobrado ao longo da cadeia de produção e comercialização.

Em linha com as melhores práticas internacionais (e com a maioria dos IVAs modernos), propõe-se que o IBS tenha uma alíquota uniforme para todos os bens e serviços, ainda que podendo variar entre Estados e Municípios. A alíquota uniforme elimina a necessidade de classificação de bens e serviços, reduzindo a complexidade e o contencioso relativo ao imposto, além de fechar o espaço para pressões setoriais e dar grande transparência para os consumidores/eleitores sobre o custo de financiamento da União, dos Estados e dos Municípios.

De modo semelhante, propõe-se que o IBS não contemple qualquer forma de benefício fiscal, exceto um sistema de devolução para as famílias mais pobres, através de mecanismos de transferência de renda, de parcela do imposto incidente sobre suas aquisições. Com este modelo reduz-se significativamente, ou mesmo se reverte, o efeito regressivo da tributação do consumo, através de um sistema muito menos custoso e mais eficiente que a desoneração da cesta básica de alimentos.

Os benefícios para o Brasil da substituição dos atuais tributos sobre bens e serviços

pelo IBS são enormes: não apenas do ponto de vista da simplicidade, da eficiência econômica e da produtividade, mas também do ponto de vista distributivo. O grande problema é como superar as resistências de parte do setor empresarial e de alguns entes federativos à mudança.

Para mitigar essas resistências, propõem-se duas transições: uma para a substituição dos tributos atuais pelo IBS e outra na distribuição da receita do IBS entre os Estados e os Municípios.

Para a substituição dos tributos atuais pelo IBS, propõe-se uma transição em dez anos. Os primeiros dois anos seriam um período de teste do IBS, que seria cobrado a uma alíquota de 1% (reduzindo-se as alíquotas da Cofins para não haver aumento da carga tributária). Nos oito anos seguintes as alíquotas do ICMS, do ISS, do IPI, do PIS e da Cofins seriam progressivamente reduzidas, sendo a perda de receita desses tributos compensada pelo aumento da alíquota do IBS. Como o potencial de arrecadação do IBS será conhecido após o período de teste, é possível fazer a transição mantendo-se a carga tributária constante, sem criar risco para as finanças dos entes federativos, nem para os contribuintes.

O período de transição relativamente longo, de dez anos, é necessário para que empresas que realizaram investimentos com base no sistema tributário atual (e todas suas distorções) se adaptem ao IBS de forma suave, sem correr o risco de desvalorização dos investimentos já realizados, o que ocorreria no caso de uma transição muito rápida.

Já para a distribuição da receita do IBS entre os Estados e os Municípios, propõe-se uma transição ainda mais longa, de cinquenta anos. Nos primeiros vinte anos, o valor da receita atual do ICMS e do ISS de cada Estado e de cada Município, corrigido pela inflação, seria mantido. Apenas o crescimento real da receita do IBS seria distribuído pelo princípio do destino, ou seja, proporcionalmente ao consumo. Nos trinta anos subsequentes, a parcela que repõe a receita real do ICMS e do ISS seria progressivamente reduzida, alcançando-se a distribuição integral da receita do IBS pelo princípio do destino final dos cinquenta anos.

Com este modelo, espera-se que a resistência de Estados ou Municípios que eventualmente se sintam prejudicados pela mudança seja bastante mitigada, até porque todos os entes da federação serão beneficiados pelo maior crescimento da economia. É

importante notar que este modelo só é viável porque a receita do IBS é arrecadada de forma centralizada, sendo posteriormente distribuída para os entes federativos. A arrecadação do imposto e sua distribuição serão administradas por um comitê gestor composto por representantes da União, dos Estados e Distrito Federal e dos Municípios, reforçando o caráter federativo e integrador do IBS.

A proposta pressupõe que haverá a alocação de recursos da União para reforçar a política de desenvolvimento regional, criando mecanismos mais eficientes de redução das desigualdades regionais que a concessão de benefícios de ICMS, no âmbito da guerra fiscal.

Por fim, propõe-se a substituição do atual sistema de vinculação e partilhada receita do ICMS, do ISS, do IPI, do PIS e da Cofins por um novo modelo, baseado em alíquotas singulares do IBS (cuja soma corresponde à alíquota total do imposto), que podem ser gerenciadas individualmente. Haverá um piso para as alíquotas singulares relativas à destinação da receita da União para os Estados e Municípios e dos Estados para os Municípios, bem como para aquelas relativas à destinação de recursos para a educação e a saúde, de modo a garantir que não haverá perdas relativamente a situação atual.

A vantagem do novo modelo é que ele reduz muito a rigidez orçamentária, dando maior flexibilidade para a União, os Estados e os Municípios na gestão de sua receita e de seus orçamentos, bem como garantindo maior transparência para os eleitores sobre o custo do financiamento das políticas públicas.

Em suma, caso esta proposta de emenda constitucional seja aprovada, o resultado será uma enorme simplificação do sistema tributário brasileiro, da qual resultará uma melhoria expressiva do ambiente de negócios e um grande aumento do potencial de crescimento do Brasil. A mudança eliminará a guerra fiscal fratricida entre Estados e entre Municípios, sem, no entanto, reduzir a autonomia dos entes federativos na gestão de suas receitas. Por fim, com as alterações propostas ao texto constitucional, haverá uma grande redução da rigidez orçamentária e uma maior transparência, para os eleitores, do custo de financiamento do poder público, contribuindo para aumentar a responsabilidade política no país.

Sala das Sessões, em abril de 2019

Deputado **BALEIA ROSSI**
MDB/SP

ANEXO 2 – Proposta de Emenda Constitucional (PEC) nº 110/2019

**SENADO FEDERAL****PROPOSTA DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO Nº 110,
DE 2019**

Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências.

AUTORIA: Senador Davi Alcolumbre (DEM/AP) (1º signatário), Senador Acir Gurgacz (PDT/RO), Senadora Eliziane Gama (CIDADANIA/MA), Senadora Juíza Selma (PSL/MT), Senadora Kátia Abreu (PDT/TO), Senadora Leila Barros (PSB/DF), Senador Alessandro Vieira (CIDADANIA/SE), Senador Alvaro Dias (PODEMOS/PR), Senadora Mailza Gomes (PP/AC), Senadora Maria do Carmo Alves (DEM/SE), Senador Angelo Coronel (PSD/BA), Senador Antonio Anastasia (PSDB/MG), Senadora Renilde Bulhões (PROS/AL), Senador Arolde de Oliveira (PSD/RJ), Senadora Rose de Freitas (PODEMOS/ES), Senadora Simone Tebet (MDB/MS), Senadora Soraya Thronicke (PSL/MS), Senadora Zenaide Maia (PROS/RN), Senador Carlos Viana (PSD/MG), Senador Chico Rodrigues (DEM/RR), Senador Confúcio Moura (MDB/RO), Senador Dário Berger (MDB/SC), Senador Eduardo Braga (MDB/AM), Senador Eduardo Girão (PODEMOS/CE), Senador Eduardo Gomes (MDB/TO), Senador Elmano Férrer (PODEMOS/PI), Senador Esperidião Amin (PP/SC), Senador Fabiano Contarato (REDE/ES), Senador Flávio Arns (REDE/PR), Senador Flávio Bolsonaro (PSL/RJ), Senador Irajá (PSD/TO), Senador Izalci Lucas (PSDB/DF), Senador Jaques Wagner (PT/BA), Senador Jarbas Vasconcelos (MDB/PE), Senador Jayme Campos (DEM/MT), Senador Jorge Kajuru (PSB/GO), Senador Jorginho Mello (PL/SC), Senador Lasier Martins (PODEMOS/RS), Senador Lucas Barreto (PSD/AP), Senador Luis Carlos Heinze (PP/RS), Senador Luiz do Carmo (MDB/GO), Senador Major Olimpio (PSL/SP), Senador Marcelo Castro (MDB/PI), Senador Marcio Bittar (MDB/AC), Senador Marcos do Val (CIDADANIA/ES), Senador Marcos Rogério (DEM/RO), Senador Mecias de Jesus (PRB/RR), Senador Nelsinho Trad (PSD/MS), Senador Oriovisto Guimarães (PODEMOS/PR), Senador Paulo Paim (PT/RS), Senador Paulo Rocha (PT/PA), Senador Plínio Valério (PSDB/AM), Senador Randolfe Rodrigues (REDE/AP), Senador Roberto Rocha (PSDB/MA), Senador Rodrigo Cunha (PSDB/AL), Senador Rodrigo Pacheco

(DEM/MG), Senador Rogério Carvalho (PT/SE), Senador Romário (PODEMOS/RJ), Senador Styvenson Valentim (PODEMOS/RN), Senador Tasso Jereissati (PSDB/CE), Senador Telmário Mota (PROS/RR), Senador Vanderlan Cardoso (PP/GO), Senador Veneziano Vital do Rêgo (PSB/PB), Senador Wellington Fagundes (PL/MT), Senador Weverton (PDT/MA), Senador Zequinha Marinho (PSC/PA)



ORIGINAL

CCJF

5

PROPOSTA DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO Nº 110 DE 2019
(De autoria do Senador Davi Alcolumbre e outros)

Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências.

AS MESAS DA CÂMARA DOS DEPUTADOS E DO SENADO FEDERAL, nos termos do art. 60 da Constituição Federal, promulgam a seguinte Emenda ao texto constitucional:

Art. 1º A Constituição Federal passa a vigorar com os seguintes artigos alterados ou acrescidos:

“Art. 61.

.....

§ 3º A iniciativa para a apresentação dos projetos de lei complementar que tratem do imposto previsto no art. 155, IV, caberá exclusivamente a:

- I - Governadores de Estado e do Distrito Federal e Prefeitos;
- II - Assembleias Legislativas, Câmara Legislativa e Câmaras de Vereadores, manifestando-se, cada uma delas, pela maioria relativa de seus membros;
- III - bancadas estaduais de Deputados Federais ou Senadores;
- IV - comissão mista de Deputados Federais e Senadores, instituída para esse fim.

§ 4º Nos projetos apresentados na forma do § 3º deste artigo deverão estar representadas todas as Regiões do País e pelo menos:

- I - um terço dos Estados e Distrito Federal; ou
- II - um terço dos Municípios ou Municípios em que o conjunto da população corresponda, no mínimo, a um terço da população nacional, nas hipóteses de iniciativa municipal previstas nos incisos I e II do § 3º deste artigo.

§ 5º Não se aplica o disposto nos §§ 3º e 4º deste artigo aos projetos que tratem das normas gerais previstas no art. 146, III, ‘a’ a ‘d’, exceto quanto à definição dos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes do imposto.” (NR)

“Art. 105.

III -



d) contrariar as leis complementares relativas ao imposto a que se refere o art. 155, IV, bem como a regulamentação de que trata o art. 155, § 7º, I, negar-lhes vigência ou lhes der interpretação divergente da que lhes tenha atribuído outro tribunal.” (NR)

“Art. 146.....

III -

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso dos impostos previstos nos arts. 153, III e VIII, e 155, IV, e das contribuições sociais previstas no art. 195, I, e § 13;

IV - definir os critérios e a forma pela qual poderá ser realizada a devolução de tributos incidentes sobre bens e serviços adquiridos por famílias de baixa renda.” (NR)

“Art. 149.

§ 2º

I - não incidirão sobre:

a) as receitas decorrentes de exportação;

b) as operações sujeitas ao imposto de que trata o art. 153, VIII;

.....” (NR)

“Art. 150.

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

.....

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição.

.....” (NR)

“Art. 153.

VIII - operações com petróleo e seus derivados, combustíveis e lubrificantes de qualquer origem, gás natural, cigarros e outros produtos do fumo, energia elétrica, serviços de telecomunicações a que se refere o art. 21, XI, bebidas alcoólicas e não alcoólicas, e veículos automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos;

IX - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos.

§ 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I e II do caput deste artigo.

§ 2º

III - incidirá também sobre verbas indenizatórias, naquilo que superar o valor do gasto ou do patrimônio material indenizado.

.....

§ 6º O imposto de que trata o inciso VIII atenderá ao seguinte:

I - incidirá também nas importações, a qualquer título;

II - poderá ter alíquotas diferenciadas, nos termos da lei;

III - não incidirá na exportação de bens e serviços, estabelecendo a lei a forma de devolução do imposto que os onerar;

IV - não poderá ter alíquota superior à do imposto previsto no art. 155, IV, exceto no caso de cigarros e outros produtos do fumo e de bebidas alcoólicas;

V - será monofásico, na forma da lei;

VI - não integrará sua própria base de cálculo ou a do imposto de que trata o art. 155, IV.

§ 7º O imposto previsto no inciso IX atenderá ao seguinte:

I - incidirá também se o doador tiver domicílio ou residência no exterior ou se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior;

II - a lei que o instituir definirá:

a) a parcela do produto da arrecadação retida pela União para financiar as atividades de arrecadação, cobrança e fiscalização;

b) a forma pela qual as atividades mencionadas na alínea 'a' deste inciso poderão ser compartilhadas com os Municípios, inclusive quanto à determinação do valor de bens imóveis neles localizados." (NR)

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir:

I - imposto sobre transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;

II - imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

III - imposto sobre propriedade de veículos automotores terrestres, aquáticos e aéreos;



IV - por intermédio do Congresso Nacional, imposto sobre operações com bens e serviços, ainda que se iniciem no exterior.

.....

§ 6º

III - não incidirá sobre veículos de uso comercial destinados exclusivamente à pesca ou ao transporte público de passageiros ou de cargas, nos termos da lei complementar.

IV - terá alíquotas máximas e mínimas fixadas por lei complementar, que regulará a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

§ 7º O imposto de que trata o inciso IV do caput deste artigo será instituído por lei complementar, apresentada nos termos do disposto no art. 61, §§ 3º e 4º, e atenderá ao seguinte:

I - será uniforme em todo o território nacional e terá regulamentação única, vedada a adoção de norma estadual autônoma, ressalvadas as hipóteses previstas em lei complementar;

II - será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, sendo assegurado:

a) o crédito relativo às operações com bens e serviços empregados, usados ou consumidos na atividade econômica, ressalvadas as exceções relativas a bens ou serviços caracterizados como de uso ou consumo pessoal;

b) o crédito integral e imediato, quando cabível, na aquisição de bens do ativo imobilizado;

c) o aproveitamento de saldos credores acumulados;

III - incidirá também:

a) nas importações, a qualquer título;

b) nas locações e cessões de bens e direitos;

c) nas demais operações com bens intangíveis e direitos;

IV - terá uma alíquota padrão, assim entendida a aplicável a todas as hipóteses não sujeitas a outro enquadramento;

V - a alíquota aplicável às operações sujeitas também ao imposto de que trata o art. 153, VIII, não poderá ser superior à alíquota padrão;

VI - não incidirá:

a) nas exportações, garantidos a manutenção e o aproveitamento do imposto cobrado nas operações anteriores;

b) sobre a mera movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira;

c) nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita;

VII - sem prejuízo do disposto nos arts.156-A e 158, V, o imposto pertencerá ao Estado de destino do bem ou serviço, nos termos da lei complementar, que poderá estabelecer:

a) cobrança em todo território nacional centralizada em um único estabelecimento;

b) exigência integral do imposto no Estado de origem da operação com o bem ou serviço e repasse ao Estado de destino;

c) utilização de câmara de compensação, que poderá ser implementada por tipo de bem ou serviço ou por setor de atividade econômica;

VIII - não poderá ser objeto de isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia, remissão ou qualquer outro tipo de incentivo ou benefício fiscal ou financeiro vinculado ao imposto, exceto, se estabelecido por lei complementar, em relação a operações com os seguintes produtos ou serviços:

a) alimentos, inclusive os destinados ao consumo animal;

b) medicamentos;

c) transporte público coletivo de passageiros urbano e de caráter urbano;

d) bens do ativo imobilizado;

e) saneamento básico;

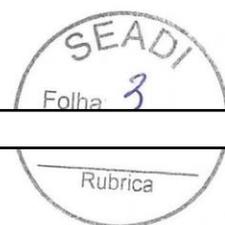
f) educação infantil, ensino fundamental, médio e superior e educação profissional;

IX - não integrará sua própria base de cálculo ou a do imposto de que trata o art. 153, VIII;

X - poderá ser cobrado de acordo com a liquidação financeira das operações;

XI - lei complementar estabelecerá as matérias da regulamentação única prevista no inciso I deste parágrafo que dependerão de aprovação por resolução do Senado Federal.” (NR)

“Art. 155-A. A regulamentação, a arrecadação, a fiscalização e a cobrança do imposto previsto no art. 155, IV, bem como de outros tributos ou responsabilidades que lhe sejam delegados por convênio, serão realizadas por conjunto de 20 20 administrações tributárias dos Estados, Distrito Federal e Municípios, cabendo à lei complementar:



I - dispor sobre as regras de organização e funcionamento integrado, em âmbito nacional, das administrações tributárias em cada Estado, Distrito Federal e Município, bem como as responsabilidades das autoridades tributárias responsáveis pela fiscalização e constituição do crédito tributário de impostos e contribuições;

II - definir outros tributos a serem arrecadados, fiscalizados ou cobrados nos termos deste artigo, podendo ser delegados por meio de convênio;

III - estabelecer regras unificadas para o processo administrativo tributário;

Parágrafo único. Sem prejuízo do disposto no caput, os Municípios poderão ter suas próprias administrações tributárias locais para lançamento e fiscalização de tributos de suas competências e controle dos repasses das receitas que lhes pertençam, sendo-lhes ainda assegurada, na forma prevista em convênio, atuação na fiscalização de outros tributos de seu interesse.” (NR)

“Art. 156.

§ 5º Lei complementar estabelecerá, em relação aos impostos previstos nos incisos I e II do caput deste artigo:

I - alíquotas mínimas;

II - limites para concessão de benefícios fiscais;

III - reajustes mínimos da base de cálculo, em caso de omissão do legislador local em atualizar o valor dos bens sujeitos à tributação.

§ 6º Os impostos de que trata o § 5º deste artigo poderão ser arrecadados, fiscalizados e cobrados pela União, mediante convênio que defina a entrega de parcela do produto da arrecadação destinada a financiar essas atividades e as atribuições que poderão ser compartilhadas com os Municípios.” (NR)

“Seção VI

Da Repartição das Receitas Tributárias

Art. 156-A. Do produto da arrecadação do imposto previsto no art. 155, IV, trinta e cinco inteiros e cinquenta e sete centésimos por cento pertencem à União, observado o disposto no art. 159, IV.”

“Art. 157.

III - vinte por cento do produto da arrecadação do imposto previsto no art. 153, VIII.” (NR)

“Art. 158.

III - o produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores terrestres licenciados em seus territórios;

.....

V - vinte e dois inteiros e noventa e um centésimos por cento do produto da arrecadação do imposto previsto no art. 155, IV;

VI - o produto da arrecadação do imposto federal sobre transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos.

Parágrafo único. As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso V do caput deste artigo, serão creditadas conforme os seguintes critérios:

I - oitenta e quatro inteiros e vinte e seis centésimos por cento pertencerá ao Município de destino do bem ou serviço, nos termos da lei complementar a que se refere o art. 155, § 7º, VII;

II - quinze inteiros e setenta e quatro centésimos por cento serão repassados de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal.” (NR)

“Art. 159.

I - do produto da arrecadação do imposto previsto no art. 153, III, e do imposto ou contribuição social que instituir no exercício da competência que lhe é atribuída pelos arts. 154, I, e 195, § 4º:

a) dezessete inteiros e noventa e dois centésimos por cento ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal;

b) dezoito inteiros e setenta e cinco centésimos por cento ao Fundo de Participação dos Municípios;

c) dois inteiros e cinco décimos por cento para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, através de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, ficando assegurada ao semiárido do Nordeste a metade dos recursos destinados à Região, na forma que a lei estabelecer;

d) oitenta e três centésimos por cento ao Fundo de Participação dos Municípios, que serão entregues no primeiro decêndio do mês de julho de cada ano;

e) oitenta e três centésimos por cento ao Fundo de Participação dos Municípios, que serão entregues no primeiro decêndio do mês de dezembro de cada ano;

.....

IV - dos recursos recebidos de acordo com o art. 156-A:

a) quatro inteiros e vinte e três centésimos por cento ao fundo de que trata o inciso I, ‘a’, do caput deste artigo;

b) quatro inteiros e quarenta e dois centésimos por cento ao fundo de que trata o inciso I, ‘b’, do caput deste artigo;



c) cinquenta e nove centésimos por cento para aplicação nos programas de financiamento de que trata o inciso I, 'c', do caput deste artigo;

d) dois décimos por cento ao fundo de que trata o inciso I, 'd', do caput deste artigo, entregues no prazo fixado no referido dispositivo;

e) dois décimos por cento ao fundo de que trata o inciso I, 'e', do caput deste artigo, entregues no prazo fixado no referido dispositivo;

f) um inteiro e noventa e sete centésimos por cento a fundo destinado aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados;

.....

§ 2º A nenhuma unidade federada poderá ser destinada parcela superior a vinte por cento do montante a que se refere o inciso IV, 'f', do caput deste artigo, devendo o eventual excedente ser distribuído entre os demais participantes, mantido, em relação a esses, o critério de partilha nele estabelecido.

§ 3º Os Estados entregarão aos respectivos Municípios vinte e cinco por cento dos recursos que receberem nos termos do inciso IV, 'f', do caput deste artigo, observados os critérios estabelecidos no art. 158, parágrafo único, I e II." (NR)

"Art. 159-A. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios constituirão:

I - fundo para reduzir a disparidade da receita per capita entre os Estados, com recursos destinados a investimentos em infraestrutura;

II - fundo com os mesmos objetivo e destinação, em relação aos Municípios.

§ 1º Considera-se receita per capita para fins do disposto neste artigo a receita dos impostos próprios arrecadada pelo ente federativo, deduzida das entregas constitucionais transferidas e adicionada das recebidas, e dividida pela população.

§ 2º A lei complementar de que trata o art. 161, II, 'c', poderá prever hipótese de:

I - destinação de parcela do produto da arrecadação de impostos, inclusive a proveniente de transferências, ao fundo;

II - retenção ou redução de valores dos fundos de que trata este artigo relativos a ente federativo que deixe de instituir e efetivamente arrecadar impostos de sua competência, autorizada a exclusão de sua participação no fundo."

"Art. 161."

II - estabelecer normas sobre a entrega dos recursos de que tratam:

a) os arts. 157, III, e 158, VI, aos Estados e aos Municípios, respectivamente;

b) o 159, especialmente sobre os critérios de rateio dos fundos previstos em seus incisos I e IV, objetivando promover o equilíbrio socioeconômico entre Estados e entre Municípios;

c) o art. 159-A, inclusive os critérios de determinação anual do valor a ser destinado aos fundos e de mensuração da receita per capita;

III - dispor sobre o acompanhamento, pelos beneficiários, do cálculo das quotas e da liberação das participações previstas nos arts. 156-A, 157, 158, 159 e 159-A.

IV - estabelecer as regras de distribuição da receita do imposto de que trata o art. 155, III, sobre veículos automotores aquáticos ou aéreos;

V - autorizar a distribuição de até dez por cento dos recursos do art. 158, parágrafo único, I, com base na população do Município.

.....” (NR)

“SEÇÃO VII

Da Administração Tributária

Art. 162-A. As administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios são atividades essenciais ao funcionamento do Estado, e gozam de autonomia administrativa, financeira e funcional, incumbindo-lhes o financiamento do Estado, por meio do ingresso das receitas.

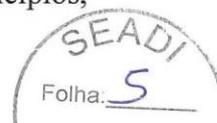
§ 1º Lei complementar, de iniciativa do Poder Executivo, estabelecerá as normas gerais aplicáveis às administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, dispondo, inclusive, sobre direitos, deveres, garantias e prerrogativas dos ocupantes dos cargos de suas carreiras específicas, mencionadas no inciso XXII do caput do artigo 37 da Constituição Federal.

§ 2º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios estabelecerão, por lei, normas específicas para a organização de suas administrações tributárias, observadas as disposições previstas na lei complementar de que trata o parágrafo anterior.

§ 3º A autoridade administrativa tributária de que trata este artigo é o integrante das carreiras de tributação, fiscalização e arrecadação da União, dos Estados, do Distrito Federal e municípios e seus congêneres, que exerçam atividades típicas e exclusivas de Estado.

§ 4º Às administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios são asseguradas a iniciativa de suas propostas orçamentárias dentro dos limites estabelecidos nas respectivas leis de diretrizes orçamentárias.

§ 5º Para a realização das suas atividades será assegurado às administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios,



percentual sobre o produto da sua arrecadação, nos termos do art. 167, IV e outras fontes estabelecidas em lei.

§ 6º É assegurada aos membros das administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, a percepção de parcela remuneratória vinculada ao desempenho institucional.

§ 7º À autoridade administrativa tributária mencionada neste artigo, aplica-se, como limite remuneratório, o subsídio mensal, em espécie, dos Ministros do Supremo Tribunal Federal.”

“Art. 162-B. Fica criado o Comitê Gestor da Administração Tributária Nacional, composto por representantes da administração tributária estadual, distrital e municipal para administrar e coordenar, de modo integrado, as atribuições previstas no presente artigo, cabendo-lhe estabelecer, nos termos de lei complementar:

I - a instituição de regulamentações e obrigações acessórias unificadas, em âmbito nacional, e a harmonização e divulgação de interpretações relativas à legislação;

II - a gestão compartilhada de banco de dados, cadastros, sistemas de contas e informações fiscais referentes aos tributos estaduais, distritais e municipais;

III - a emissão de diretivas gerais para as autoridades tributárias estaduais, distritais e municipais;

IV - a coordenação de fiscalizações integradas em âmbito nacional, bem como a arrecadação, cobrança e distribuição de recursos aos entes federados;

V - os procedimentos a serem adotados para a implantação e funcionamento da Escola Nacional de Administração Tributária, visando a capacitação, formação e aperfeiçoamento, em âmbito nacional, das autoridades tributárias;

VI - a forma pela qual seus dirigentes serão escolhidos pelos governadores dos Estados e Distrito Federal, prefeitos das capitais e demais Municípios.”
(NR)

“Art. 167.

IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 156-A, 157, 158, 159 e 159-A, a destinação de recursos para o financiamento das atividades previstas no art. 239 e para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado pelos arts. 153, § 7º, II, ‘a’, 156, § 6º, 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo;

.....

§ 4º É permitida a vinculação de receitas próprias geradas pelos impostos a que se referem os arts. 155 e 156, e dos 28 28 recursos de que tratam os arts. 157, 158 e 159, I, ‘a’ e ‘b’, e IV, ‘a’, ‘b’ e ‘f’, para a prestação de garantia ou contragarantia à União e para pagamento de débitos para com esta.” (NR)

“Art. 195.....

§ 13. Lei definirá os setores de atividade econômica para os quais a contribuição de que trata o inciso I, ‘a’, do caput deste artigo poderá ser substituída, total ou parcialmente, por contribuição incidente sobre receita ou faturamento.

§ 14. Lei poderá instituir outras fontes de custeio da previdência social em substituição, total ou parcial, à contribuição de que trata o inciso I, ‘a’, do caput deste artigo, inclusive mediante estabelecimento de adicional do imposto previsto no art. 155, IV.

§ 15. O valor remanescente dos recursos previstos no art. 156-A, após as entregas e destinações previstas nesta Constituição Federal, será integralmente utilizado no financiamento da seguridade social.” (NR)

“Art. 198.

§ 2o

II - no caso dos Estados e do Distrito Federal, o produto da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 155, dos recursos de que trata o art. 157 e das entregas previstas no art. 159, I, ‘a’, e IV, ‘a’ e ‘f’, deduzidas as parcelas que forem transferidas à União e aos respectivos Municípios;

III - no caso dos Municípios e do Distrito Federal, o produto da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 156 e dos recursos de que tratam os arts. 158 e 159, I, ‘b’, e IV, ‘b’, e § 3º

.....” (NR)

“Art. 212. A União aplicará, anualmente, nunca menos de sete inteiros e setenta e nove centésimos por cento, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino.

§ 1º A parcela da arrecadação de impostos transferida pela União aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, ou pelos Estados e Distrito Federal à União e aos respectivos Municípios, não é considerada, para efeito do cálculo previsto neste artigo, receita do governo que a transferir.

.....

§ 5º A União destinará à educação básica pública, como fonte adicional de financiamento, três inteiros e trinta e sete centésimos por cento da receita

resultante de impostos e transferências a que se referem o caput e o § 1º deste artigo.

§ 6º As cotas estaduais e municipais dos recursos de que trata o § 5º deste artigo serão distribuídas proporcionalmente ao número de alunos matriculados na educação básica nas respectivas redes públicas de ensino.” (NR)

“Art. 239. O fundo de custeio do programa do seguro-desemprego e do abono de que trata o § 3º deste artigo será financiado por parcela dos recursos de que trata o art. 156-A, nos termos da lei.

§ 1º Sem prejuízo das destinações previstas no caput, da parcela dos recursos mencionados no art. 156-A pertencentes à União, pelo menos onze inteiros e setenta e um centésimos por cento 30 30 serão destinados a financiar programas de desenvolvimento econômico, por meio do Banco de Desenvolvimento Econômico e Social, com critérios de remuneração que lhes preservem o valor.

.....

§ 3º Aos empregados que percebam de empregadores sujeitos ao imposto de que trata o art. 155, IV, até dois salários mínimos de remuneração mensal, é assegurado o pagamento de um salário mínimo anual, computado neste valor o rendimento das contas individuais, no caso daqueles que já participavam dos programas mencionados no § 2º deste artigo, até a data da promulgação desta Constituição.

.....” (NR)

Art. 2º O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar com o seguinte artigo alterado:

“Art. 60.

II - os Fundos referidos no inciso I do caput deste artigo serão constituídos por dezessete inteiros e oitenta e quatro centésimos por cento dos recursos a que se referem o inciso IV do caput do art. 155; o inciso III do art. 157; os incisos II, III, V e VI do caput do art. 158; e as alíneas ‘a’ e ‘b’ do inciso I e alíneas ‘a’, ‘b’ e ‘f’ do inciso IV do caput do art. 159, todos da Constituição Federal, e distribuídos entre cada Estado e seus Municípios, proporcionalmente ao número de alunos das diversas etapas e modalidades da educação básica presencial, matriculados nas respectivas redes, nos respectivos âmbitos de atuação prioritária estabelecidos nos §§ 2º e 3º do art. 211 da Constituição Federal.

.....” (NR)

Art. 3º A União instituirá, nos termos da lei, contribuição sobre operações com bens e serviços, que será cobrada de acordo com as regras de incidência estabelecidas para o imposto sobre bens e serviços, de que trata o art. 155, IV, da Constituição Federal.

7

§ 1º A contribuição de que trata o caput:

I - terá alíquota de até 1% (um por cento); e

II - somente incidirá sobre fatos geradores ocorridos no primeiro exercício subsequente ao da publicação desta Emenda Constitucional, não se lhe aplicando as vedações dos arts. 150, III, “b” e “c”; 154, I; e 195, § 6º, da Constituição Federal.

§ 2º O contribuinte poderá compensar o valor pago com a contribuição social prevista no art. 195, I, “b”, da Constituição Federal, preservando-se a destinação da contribuição compensada.

§ 3º Após o fim da exigência da contribuição de que trata o art. 195, I, “b”, da Constituição Federal, eventuais saldos credores acumulados serão restituídos em até sessenta dias.

§ 4º Caso a restituição prevista no § 3º deste artigo não ocorra no prazo nele fixado, o contribuinte poderá compensar o saldo credor acumulado na apuração do imposto sobre bens e serviços, deduzindo-se o valor compensado da participação da União no produto de sua arrecadação.

Art. 4º No período compreendido entre o início do segundo e o final do quinto exercícios subsequentes ao da publicação desta Emenda Constitucional, os impostos de que tratam os arts. 153, VIII, e 155, IV, da Constituição Federal, terão as alíquotas fixadas de forma a que suas arrecadações substituam as dos tributos previstos nos arts. 153, IV e V; 155, II; 156, III; 177, § 4º; 195, I, “b”, e IV; 212, § 5º; e 239, da Constituição Federal, com redação anterior à dada por esta Emenda Constitucional.

§ 1º A substituição de arrecadações que trata este artigo observará o seguinte:

I - no segundo exercício subsequente ao da publicação desta Emenda Constitucional, as alíquotas, ad valorem ou ad rem, dos impostos substitutos serão reduzidas a um quinto do percentual ou valor fixado na legislação para atender o disposto no caput deste artigo;

II - a partir do terceiro exercício subsequente ao da publicação desta Emenda Constitucional, as alíquotas, reduzidas na forma do inciso I deste parágrafo, serão acrescidas, a cada exercício, em um quinto do percentual ou valor mencionado no referido inciso, até serem integralmente aplicadas a partir do início do sexto exercício subsequente ao da publicação desta Emenda Constitucional;

III - as alíquotas dos tributos substituídos, aplicadas no exercício anterior ao do início da substituição de arrecadações, serão reduzidas em um quinto a cada exercício a partir do segundo exercício subsequente ao da publicação desta Emenda Constitucional;

IV - fica vedada a elevação ou restabelecimento de alíquotas dos tributos substituídos por parte dos entes federativos e do Senado Federal, no caso das alíquotas interestaduais do imposto de que trata o art. 155, II, da Constituição Federal, bem como a adoção de bases de cálculo especiais que elevem sua incidência no período de substituição das arrecadações.

§ 2º Lei complementar disporá sobre a substituição de arrecadações de que trata este artigo, inclusive quanto:



I - aos instrumentos de aferição da manutenção da carga tributária global relativa aos tributos substituídos, admitida sua redução em caso de aumento da carga tributária relativa aos tributos sobre a renda e o patrimônio (arts. 153, III, VI e VII; 155, I e III; 156, I e II; 195, I, “c”);

II - à eventual redução ou majoração, geral ou específica, de alíquotas dos impostos substitutos com o objetivo de atender o disposto no caput deste artigo, estabelecendo parâmetros de frustração de receitas que autorizem a não aplicação do art. 150, III, “b”, da Constituição Federal;

III - à forma pela qual o Poder Executivo federal e o Comitê Gestor da Administração Tributária Nacional proporão os ajustes que trata o inciso II deste parágrafo, que somente serão implementadas após aprovação por meio de decreto legislativo do Congresso Nacional.

§ 3º As alíquotas fixadas de acordo com o § 2º deste artigo serão aplicadas após o período referido no caput deste artigo até que lei, no caso do imposto previsto no art. 153, VIII, ou lei complementar, no caso do imposto previsto no art. 155, IV, ambos da Constituição Federal, disponha de forma diferente.

Art. 5º No período compreendido entre o início do segundo e o final do quinto exercícios subsequentes ao da publicação desta Emenda Constitucional, o produto da arrecadação dos impostos referidos nos arts. 153, VIII, e 155, IV, da Constituição Federal, será distribuído entre a União, cada Estado, o Distrito Federal e cada Município de acordo as seguintes regras:

I - a arrecadação dos impostos mencionados no caput será depositada em conta unificada;

II - sua distribuição será realizada de acordo com a participação percentual de cada ente federativo na arrecadação, líquida de restituições, dos impostos e contribuições previstos nos arts. 153, IV e V; 155, II; 156, III; 177, § 4º; 195, I, “b”, e IV; 212, § 5º; e 239, da Constituição Federal, com redação anterior à dada por esta Emenda Constitucional;

III - serão subtraídas da arrecadação do ente federativo as entregas realizadas de acordo com os arts. 158, III e IV; e 159; da Constituição Federal, e art. 91 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, todos com redação anterior à dada por esta Emenda Constitucional, e adicionadas à arrecadação do ente federativo que as recebeu;

IV - os cálculos serão feitos com base nas arrecadações e entregas ocorridas no período compreendido entre o início do quarto e o final do segundo exercícios anteriores ao da distribuição de recursos.

§ 1º Estabelecida a distribuição a que terão direito, a União, cada Estado, o Distrito Federal e cada Município observarão vinculação de receitas equivalente à participação percentual de receitas que no período a que se refere o inciso IV do caput deste artigo estiveram vinculadas ao financiamento da seguridade social (art. 195), da educação básica pública (art. 212, § 5º), do programa do seguro-desemprego e abono salarial (art. 239, caput), dos programas de desenvolvimento econômico, através do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (art. 239, §1º), e do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação - FUNDEB (art. 60, Ato das Disposições Constitucionais Transitórias).

§ 2º As aplicações mínimas nas ações e serviços públicos de saúde (art. 198, § 2º) e na manutenção e desenvolvimento do ensino (art. 212, caput) serão calculadas conforme o § 1º deste artigo, exceto no caso da União, que observará o disposto no art. 110 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

§ 3º O cálculo de que trata o § 1º deste artigo observará as desvinculações de receitas estabelecidas nos arts. 76 a 76-B do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

§ 4º O Tribunal de Contas da União efetuará o cálculo necessários para a aplicação do disposto deste artigo.

Art. 6º Entre o sexto e o décimo quarto exercícios subsequentes ao da publicação desta Emenda Constitucional:

I - a distribuição do produto da arrecadação dos impostos mencionados no caput do art. 5º desta Emenda Constitucional será realizada da seguinte forma:

a) no sexto exercício subsequente ao da publicação desta Emenda Constitucional, noventa por cento da distribuição será realizada com base em coeficiente de distribuição fixado de acordo com as regras previstas no art. 5º desta Emenda Constitucional e dez por cento, com base no texto constitucional com redação dada por esta Emenda Constitucional;

b) no sétimo exercício, apurar-se-á coeficiente de distribuição fixado de acordo com as regras previstas no art. 5º desta Emenda Constitucional, que permanecerá fixo até o décimo quarto exercício subsequente ao da publicação desta Emenda Constitucional, e os percentuais mencionados no inciso I serão de oitenta por cento e vinte por cento, respectivamente;

c) no oitavo exercício, os percentuais serão de setenta por cento e trinta por cento, respectivamente;

d) no nono exercício, sessenta por cento e quarenta por cento, respectivamente;

e) no décimo exercício, cinquenta por cento e cinquenta por cento, respectivamente;

f) no décimo primeiro exercício, quarenta por cento e sessenta por cento, respectivamente;

g) no décimo segundo exercício, trinta por cento e setenta por cento, respectivamente;

h) no décimo terceiro exercício, vinte por cento e oitenta por cento, respectivamente;

i) no décimo quarto exercício, dez por cento e noventa por cento, respectivamente;

j) a partir do décimo quinto exercício subsequente ao da publicação desta Emenda Constitucional, aplicar-se-ão integralmente as regras previstas no texto constitucional com redação dada por esta Emenda Constitucional;

II - parcela da arrecadação do imposto de que trata o art. 153, III, da Constituição Federal, será destinada ao financiamento da seguridade social, calculada da seguinte forma:

a) apurar-se-á coeficiente da participação da contribuição social de que trata o art. 195, I, "c", da Constituição Federal, na soma da arrecadação desta com a do imposto de que trata o art. 153, III, da Constituição Federal, verificada entre o início do segundo e o final do quarto exercícios subsequentes ao de publicação desta Emenda Constitucional;



b) no sexto exercício subsequente ao da publicação desta Emenda Constitucional, a parcela vinculada ao financiamento da seguridade social será de noventa por cento do montante equivalente à aplicação do coeficiente de que trata a alínea “a” deste inciso sobre a arrecadação do imposto nela mencionado;

c) no sétimo exercício, o percentual mencionado na alínea “b” deste inciso será de oitenta por cento;

d) no oitavo exercício, setenta por cento;

e) no nono exercício, sessenta por cento;

f) no décimo exercício, cinquenta por cento;

g) no décimo primeiro exercício, quarenta por cento;

h) no décimo segundo exercício, trinta por cento;

i) no décimo terceiro exercício, vinte por cento;

j) no décimo quarto exercício, dez por cento.

Parágrafo único. Nos cálculos de que trata o inciso II do caput deste artigo excluem-se as receitas do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, cujo produto da arrecadação pertence aos Estados, Distrito Federal e Municípios nos termos dos arts. 157, I, e 158, I, da Constituição Federal.

Art. 7º Lei complementar definirá a forma de aproveitamento dos saldos credores acumulados dos impostos e contribuições previstos nos arts. 153, IV; 155, II; 177, § 4º ; 195, I, “b”, e IV; e 239, da Constituição Federal, com redação anterior à dada por esta Emenda Constitucional.

Art. 8º A partir do início do décimo quinto exercício subsequente ao da publicação desta Emenda Constitucional, o produto da arrecadação do imposto de que trata o art. 153, IX, da Constituição Federal, será integralmente entregue aos Municípios e Distrito Federal nos termos dos arts. 158, VI, e 161, II, “a”, da Constituição Federal, observada a seguinte transição:

I - no sexto exercício subsequente ao da publicação desta Emenda Constitucional, noventa por cento do produto da arrecadação do imposto será distribuído entre os Estados e Distrito Federal de acordo com a participação percentual de cada um na arrecadação do imposto de que trata o art. 155, I, da Constituição Federal, ocorrida entre o início do segundo e o final do quarto exercícios subsequentes ao de publicação desta Emenda Constitucional, e dez por cento será distribuído entre os Municípios nos termos da lei complementar de que trata o art. 161, II, “a”, da Constituição Federal;

II - no sétimo exercício, os percentuais mencionados no inciso I serão de oitenta por cento e vinte por cento, respectivamente;

III - no oitavo exercício, setenta por cento e trinta por cento, respectivamente;

IV - no nono exercício, sessenta por cento e quarenta por cento, respectivamente;

V - no décimo exercício, cinquenta por cento e cinquenta por cento, respectivamente;

VI - no décimo primeiro exercício, quarenta por cento e sessenta por cento, respectivamente;

VII - no décimo segundo exercício, trinta por cento e setenta por cento, respectivamente;

VIII - no décimo terceiro exercício, vinte por cento e oitenta por cento, respectivamente;

IX - no décimo quarto exercício, dez por cento e noventa por cento, respectivamente.

Art. 9º O percentual de que trata o art. 158, III, da Constituição Federal, será de:

I - cinquenta e cinco por cento, no sexto exercício subsequente ao da publicação desta Emenda Constitucional;

II - sessenta por cento, no sétimo exercício;

III - sessenta e cinco por cento, no oitavo exercício;

IV - setenta por cento, no nono exercício;

V - setenta e cinco por cento, no décimo exercício;

VI - oitenta por cento, no décimo primeiro exercício;

VII - oitenta e cinco por cento, no décimo segundo exercício;

VIII - noventa por cento, no décimo terceiro exercício;

IX - noventa e cinco por cento, no décimo quarto exercício.

Art. 10. Até que produza efeitos a lei complementar a que se refere o art. 161, IV, da Constituição Federal, o produto da arrecadação do imposto de que trata o art. 155, III, da Constituição Federal, sobre veículos automotores aquáticos ou aéreos será distribuído por critério populacional.

Art. 11. A lei complementar de que trata o art. 159-A da Constituição Federal definirá parcela do fundo de que trata o inciso II do referido artigo, destinada a reduzir eventuais perdas de receitas dos Municípios em decorrência da aprovação desta Emenda Constitucional, dispondo sobre critérios de repartição dos recursos.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se até o décimo quinto exercício subsequente ao da publicação desta Emenda Constitucional.

Art. 12. A lei complementar de que trata o art. 162-A da Constituição Federal será apresentada no prazo máximo de cento e oitenta dias, contados da data da publicação desta Emenda Constitucional, observando-se que:

§ 1º Sem prejuízo do disposto no § 1º do art. 162-A da Constituição Federal, são integrantes da carreira de Auditoria Fiscal Tributária da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, os atuais servidores da administração tributária dos entes da federação, cujos cargos efetivos, na data da posse, ou até 31 de dezembro de 2018, fossem providos por concurso público, exigissem, como requisito de habilitação, a formação em nível superior e detivessem as competências exclusivas de fiscalização e constituição do crédito tributário pelo lançamento ou julgamento de seu processo administrativo fiscal.



§ 2º O previsto neste artigo não acarretará qualquer prejuízo ao servidor ativo, aposentado e pensionista, preservando-se todos os efeitos legais, inclusive para fins do disposto no inciso III do § 1º do art. 40 da Constituição Federal, resguardada a aplicação das regras de transição previstas nas Emendas Constitucionais nos 41, de 19 de dezembro de 2003, e 47, de 05 de julho de 2005.

§ 3º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, no prazo de até cento e oitenta dias após a publicação da lei complementar de que trata artigo, editarão leis adequando-se ao previsto neste artigo.

Art. 13. No período compreendido entre o início do segundo e o final do quinto exercícios subsequentes ao da publicação desta Emenda Constitucional:

I - a cobrança de tributos conforme o regime especial de que trata o art. 146, III, “d”, observará o seguinte:

a) as alíquotas aplicáveis permanecerão inalteradas, mantidas as respectivas destinações de arrecadação;

b) os créditos relativos aos tributos de que tratam os arts. 155, II, 195, I, “b”, e 239, da Constituição Federal, decorrentes da aquisição de bens e serviços de empresas optantes pelo regime especial serão aproveitados pelas não optantes, nos limites e condições fixados na legislação;

c) lei complementar definirá as hipóteses em que se dará o aproveitamento dos créditos mencionados na alínea “b” deste inciso na apuração do imposto de que trata o art. 155, IV, da Constituição Federal, observada a proporção da substituição de arrecadação prevista no art. 5º desta Emenda Constitucional;

II - a vedação estabelecida no art. 155, § 3º, da Constituição Federal, não se aplica aos impostos previstos nos arts. 153, VIII, e 155, IV, da Constituição Federal.

Art. 14. As alterações promovidas por esta Emenda Constitucional observarão as regras estabelecidas pelo Novo Regime Fiscal, de que trata a Emenda Constitucional no 95, de 2016, enquanto vigentes.

Art. 15. Fica garantida à Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, tratamento tributário diferenciado, pelo prazo estabelecido nos arts. 40, 92 e 92-A do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Parágrafo único. As pessoas jurídicas que realizem operações com bens e serviços na Zona Franca de Manaus, inclusive os destinados a consumo interno, industrialização em qualquer grau, beneficiamento, agropecuária, pesca, instalação e operação de indústrias e serviços de qualquer natureza, bem como a estocagem para reexportação, gozarão, nos termos da lei complementar de que trata o caput do § 7º do art. 155 da Constituição Federal, de crédito presumido do imposto sobre operações com bens e serviços fixado de forma a manter o diferencial de competitividade conferido, na data da promulgação desta Emenda Constitucional, pela legislação dos tributos por ela extintos às operações de que trata este artigo.

Art. 16. Esta Emenda Constitucional entra em vigor:

I - a partir do segundo exercício subsequente ao de sua publicação em relação às alterações promovidas nos seguintes dispositivos: arts. 61; 105; 153, VIII e § 6º; 155; 155-A; 161, IV; todos da Constituição Federal;

II - a partir do sexto exercício subsequente ao de sua publicação em relação às alterações promovidas nos seguintes dispositivos:

a) aos arts. 146; 149; 150; 153, IX e §§ 1º e 7º; 156-A; 157; 158, V e parágrafo único; 159; 159-A; 161, II, III e V; 167; 195; 198; 212; 239, todos da Constituição Federal;

b) ao art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;

III - a partir do décimo quinto exercício subsequente ao de sua publicação em relação ao art. 158, III e VI, da Constituição Federal;

IV - a partir da sua publicação em relação aos demais dispositivos.

Parágrafo único. As normas regulamentadoras das alterações no Sistema Tributário Nacional promovidas por esta Emenda Constitucional poderão ser editadas a partir da data da sua publicação.

Art. 17. Ficam revogados, a partir do sexto exercício subsequente ao da publicação desta Emenda Constitucional:

I - os arts. 153, IV e V do caput e §§ 3º e 5º ; 155, I e II do caput e §§ 1º a 5º ; 156, III do caput e § 3º ; 157, II; 158, IV; 159, II e III e § 4º ; 161, I; 177, § 4º ; 195, I, “b” e “c”, e IV e § 12;

II - os arts. 60, § 5º, e 91 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

JUSTIFICAÇÃO

A Reforma Tributária é fundamental para o desenvolvimento do país. Por sua relação direta com as forças produtivas, com a acumulação de bens e com o consumo, a sua configuração ajuda a determinar o próprio dinamismo das forças econômicas.

A presente proposta reproduz texto de reforma tributária já aprovado por Comissão Especial da Câmara dos Deputados, que teve como idealizador e relator o Deputado Luiz Carlos Hauly. A proposta já foi discutida em cerca de 170 palestras e 500 reuniões técnicas.

Trata-se de reforma fundamental para o desenvolvimento do país.

Embora se saiba que a Reforma da Previdência é essencial para a manutenção da sustentabilidade das contas públicas a médio prazo, a Reforma Tributária tem um papel muito mais imediato e direto sobre o cenário econômico. Nesse sentido, trazemos texto já bastante desenvolvido e maturado para que possamos dar celeridade ao debate do tema.



A proposta reestrutura todo o sistema tributário brasileiro. A ideia é simplificar o atual sistema, permitindo a unificação de tributos sobre o consumo e, ao mesmo tempo, reduzindo o impacto sobre os mais pobres. Aumenta-se gradativamente os impostos sobre a renda e sobre o patrimônio e melhora-se a eficácia da arrecadação, com menos burocracia.

Sem alterar a carga tributária, espera-se conseguir menor custo de produção; aumento da competitividade; menor custo de contratação; mais empregos; maior poder de consumo; volta do círculo virtuoso e crescimento importante da economia.

As mudanças visam a uma “reengenharia” do sistema tributário, com impacto semelhante ou até maior do que o ocorrido com o Plano Real (1994).

São extintos 9 tributos (IPI, IOF, PIS/Pasep, Cofins, Salário-Educação, Cide-Combustíveis, todos federais, ICMS estadual e o Imposto sobre Serviços - ISS municipal). No lugar deles, é criado um imposto sobre o valor agregado de competência estadual, chamado de Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS), e um imposto sobre bens e serviços específicos (Imposto Seletivo), de competência federal.

O IBS seria criado nos moldes do que existe em países industrializados, e sem tributar medicamentos e alimentos. Como será de competência estadual, mas com uma única legislação federal, a arrecadação deve ser administrada por uma associação de fiscos estaduais.

O Imposto Seletivo, por sua vez, incidirá sobre produtos específicos, como petróleo e derivados; combustíveis e lubrificantes; cigarros; energia elétrica e serviços de telecomunicações.

Lei complementar definirá quais os produtos e serviços estarão incluídos no Imposto Seletivo. Sobre os demais produtos, incidirá o IBS estadual.

Além disso, é extinta também a CSLL, incorporada pelo IR, que por isso terá suas alíquotas ampliadas.

O Imposto de Renda (IR) é mantido na esfera federal, bem como o ITR, que onera a propriedade rural.

Além da fusão ou extinção de tributos, há alteração das competências tributárias da União, estados, Distrito Federal e municípios.

Para evitar perdas de arrecadação para alguns entes federados, propõe-se a criação de dois fundos, que vão compensar eventuais disparidades da receita per capita entre estados e entre municípios.

Dentre as últimas mudanças incorporadas pela Comissão Especial da Câmara dos Deputados e já incorporadas neste texto apresentado, estão as que passamos a apresentar.

Em primeiro lugar, a concessão para que os Municípios tenham iniciativa na proposição de leis complementares que tratem do Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS).

No caso do Imposto Seletivo, especifica-se que os serviços de telecomunicação passíveis dessa taxa são apenas aqueles regulados pela União.

O ITCMD, que passa a ser de competência federal (mas cuja receita é destinada aos municípios), coloca-se a previsão de ajuda das administrações municipais na fixação do valor dos bens imóveis.

O IPVA passa a atingir aeronaves e embarcações, mas exclui veículos comerciais destinados à pesca e ao transporte público de passageiros e cargas, o que faz excluir veículos usados pelo grosso da população e faz recair o imposto apenas sobre aquelas pessoas com maior capacidade contributiva.

Ainda em relação ao IPVA, cuja receita passa a ser integralmente dos Municípios, para evitar a continuação da “guerra fiscal” hoje existente e eventual leniência na definição da legislação do tributo, estamos propondo que lei complementar defina alíquotas máximas e mínimas e estabeleça parâmetros para a concessão de benefícios fiscais.

No IBS em geral não é permitida a concessão de incentivos fiscais, havendo, no entanto, exceções, entre as quais destacamos a do transporte público de passageiros.

Vincula-se parte das receitas do IBS para o financiamento da Seguridade Social. Também destina-se parte do IBS como fonte de financiamento dos programas do BNDES, única instituição financeira que, de fato, realiza empréstimos e financiamentos de infraestrutura no País.

Há também previsão de que lei complementar disponha sobre critérios, forma e montante da compensação aos Municípios em caso de frustração de receitas. Para tanto, são utilizados recursos do fundo de equalização de receitas per capita, apelidado de Fundo de Solidariedade Fiscal, para, no período de quinze anos da transição, destacar parcela dos seus valores para reduzir eventuais perdas nas receitas municipais em decorrência da aprovação da Emenda Constitucional.

Ante o exposto, solicito apoio dos nobres pares para a aprovação da proposta.

Sala das Sessões

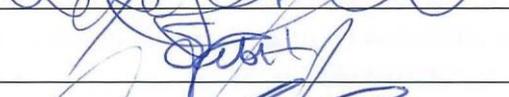
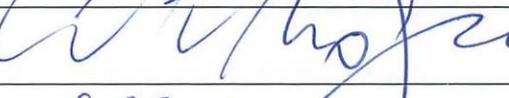
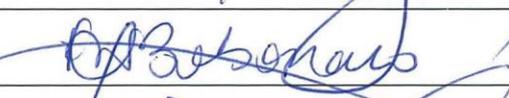
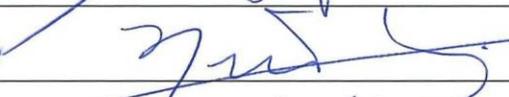
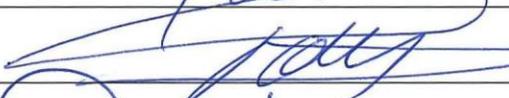
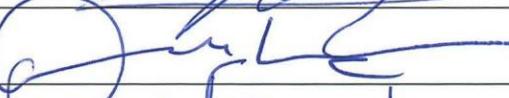
Senador DAVI ALCOLUMBRE

DEM/AP



PEC REFORMA TRIBUTÁRIA

Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências.

SENADOR	ASSINATURA
1. Dair Alcântara	
2. Roberto	
3. Álvaro Dias	
4. ZORGINHO MELO	
5. E. AMIN	
6. Clizziane Gama	
7. Weverton	
8. Mazon Olívio	
9. Felício	
10. Genivaldo	
11. Simon Tebet	
12. Rodrigo Tábora	
13. EDUARDO BRAGA	
14. FÁBIO BOLSONARO	
15. RANOLEE RODRIGUES	
16. Emerson Gonçalves	
17. WILSON BRUNETTO	
18. DARIO BERGER	
19. Nelson Trad Filho	
20. Paulo Sérgio	
21. ALESSANDRO VIEIRA	
22. Soraya Thronicke	
23. Maria do Carmo	

24.	Plênio Valério	Plênio Valério
25.	WASIER	J. J. J. J.
26.	KASUNU	[Signature]
27.	FANTORSCATA	[Signature]
28.	MANCOS DO VAL	[Signature]
29.	IZALCI WMS	[Signature]
30.	Mary Do [unclear]	[Signature]
31.	STYUFATOV VALÉRIUS	[Signature]
32.	DOMÍNIO BRAS	[Signature]
33.	Edundo Girão	[Signature]
34.	TASSO	[Signature]
35.	Ulrico Rodrigues	[Signature]
36.	CONTANATO	[Signature]
37.	Jerqui Luyue	[Signature]
38.	Maílza Gomes	[Signature]
39.	Roberto Cunha	[Signature]
40.	Renilde Bulhões	[Signature]
41.	Marcelo Bastos	[Signature]
42.	Jenair de Faria	[Signature]
43.	Wesley Gomes	[Signature]
44.	Franco Ramos	[Signature]
45.	Eliezer Fones	[Signature]



46.	Alves B. -	[Signature]
47.	Luiz do Carmo	[Signature]
48.	WELLINGTON FACUNDEI	[Signature]
49.	LUIS CARLOS FIGUE	[Signature]
50.	[Signature]	[Signature]
51.	[Signature]	[Signature]
52.	[Signature]	[Signature]
53.	[Signature]	[Signature]
54.	[Signature]	[Signature]
55.	CARLOS JIARA	[Signature]
56.	[Signature]	[Signature]
57.	[Signature]	[Signature]
58.	AROLDE DE OLIVEIRA	[Signature]
59.	[Signature]	OPIONISTO GONCALVES
60.	[Signature]	[Signature]
61.	[Signature]	[Signature]
62.	Zequinha Marinho	[Signature]
63.	Rogério Corvelo	[Signature]
64.	[Signature]	[Signature]
65.	[Signature]	[Signature]
66.	[Signature]	[Signature]
67.		
68.		
69.		

SEADI
 Folha: 13
 Rubrica

70.	
71.	
72.	
73.	
74.	
75.	
76.	
77.	
78.	
79.	
80.	
81.	
82.	
83.	
84.	
85.	
86.	
87.	
88.	
89.	
90.	
91.	