

FUNÇÕES ECONÔMICAS DO ESTADO, DESAFIOS DA FEDERAÇÃO E IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS

Ricardo Antonio Lucas Camargo

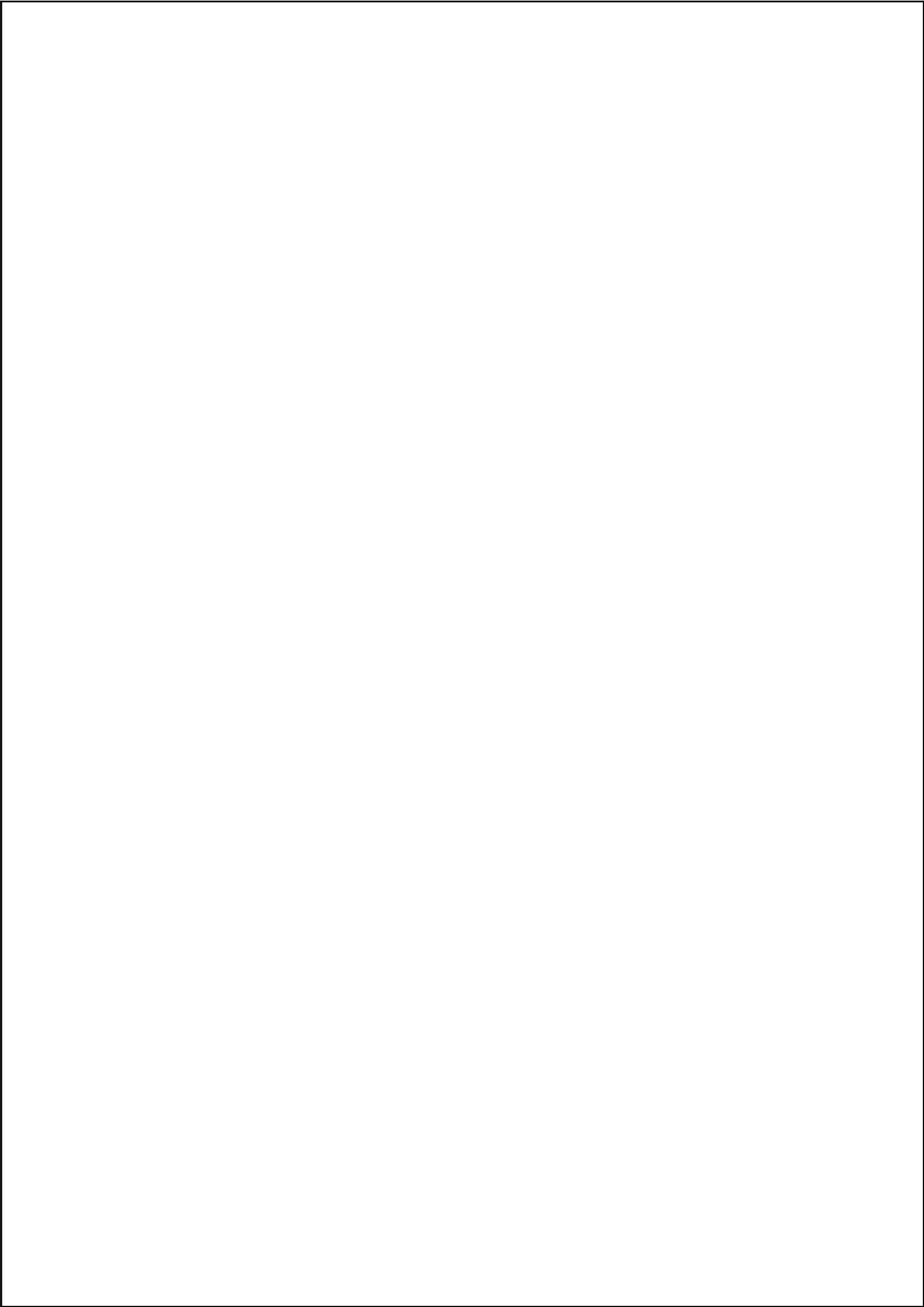


Funções econômicas do estado, desafios da federação e imposto sobre bens e serviços

Ricardo Antonio Lucas Camargo

Funções econômicas do estado, desafios da federação e imposto sobre bens e serviços

São Paulo
IBAP
2026



Copyright © 2026 by IBAP editora

Qualquer parte desta publicação pode ser reproduzida, desde que citada a fonte.

Autoria da capa: Sofia Helena Versiani Camargo¹

Normalização: Edna Karina da Silva

Diagramação: Gilmar Gomes de Barros

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

Ficha catalográfica elaborada pelo Bibliotecário Gilmar Gomes de Barros, CRB 14/1693

C172f Camargo, Ricardo Antonio Lucas

Funções econômicas do estado, desafios da federação e imposto sobre bens e serviços [recurso eletrônico] / Ricardo Antonio Lucas Camargo. Prefácio de Misabel de Abreu Machado Derzi. São Paulo : Instituto Brasileiro de Advocacia pública (IBAP), 2026.

104 p. ; 14,8 cm.

ISBN - versão eletrônica: 978-65-XXXX-XX-X

1. Ricardo Antonio Lucas Camargo. II. Misabel de Abreu Machado Derzi.
III. Finanças públicas (tributação). IV. Imposto sobre bens e serviços.
V. Funções econômicas do Estado. VI. Relações federativas na arrecadação.
VII. Título.

CDD 336.20981

Índice para catálogo sistemático:

Finanças públicas / tributação — Brasil:

336.20981

¹ Sobre a capa: “Chimaera”, de Sofia Helena Versiani Camargo (2026). Representação do monstro mitológico da Ásia Menor, que, por ter três cabeças, se assemelha a uma exação tributária com multiplicidade de credores, como é o caso do IBS.

SUMÁRIO

PREFÁCIO	7
INTRODUÇÃO	11
REFORMA TRIBUTÁRIA E AS FUNÇÕES ECONÔMICAS DO ESTADO DEFINIDAS NO ARTIGO 174 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL	13
GLOSAS ÀS REFLEXÕES DE MISABEL DERZI SOBRE O IMPOSTO SOBRE O VALOR AGREGADO E SUA INTRODUÇÃO NO BRASIL – 30 ANOS DEPOIS	18
O NOVO IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS COMO “UNIFICADOR” DOS IMPOSTOS INDIRETOS	22
REGIMES DIFERENCIADOS DO IBS E IGUALDADE TRIBUTÁRIA	27
O IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS E A “EXTRAFISCALIDADE”	66
VICISSITUDES DA SUBSTITUIÇÃO E RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIAS – EXPECTATIVAS DO IBS	78
O “COMITÊ GESTOR DO IBS” – UMA “ENTIDADE” EM BUSCA DE ENQUADRAMENTO	83
RELAÇÕES FEDERATIVAS E GESTÃO DE RECEITAS NA EMENDA CONSTITUCIONAL N. 132, DE 2023	94

Ricardo Antonio Lucas Camargo

Professor da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul e Professor Visitante da Università degli Studi di Firenze – Integrante do Centro de Pesquisa JusGov, junto à Faculdade de Direito da Universidade do Minho, Braga, Portugal – Doutor em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais – Ex-Presidente do Instituto Brasileiro de Advocacia Pública (2016-2018) – Membro do Instituto dos Advogados do Rio Grande do Sul - Procurador do Estado do Rio Grande do Sul - email: ricardocamargo3@hotmail.com . ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-7489-3054>

PREFÁCIO

Esta obra, intitulada *Funções Econômicas do Estado, Desafios da Federação e Imposto sobre Bens e Serviços*, de autoria do jurista *Ricardo Antonio Lucas Camargo*, professor da Universidade Federal do RS, professor visitante da Università degli studi di Firenze e Procurador do Estado do RS, reúne uma série de estudos, artigos e ensaios em sequência.

Apesar da diversidade temporal desses escritos, o leitor não deve supor uma desconexão, desvios teóricos e contradições. Ao contrário, seguem eles uma metodologia e linha reflexiva únicas, a saber, confrontar conceitos e conceituações dogmáticas e jurisprudenciais relevantes em face das profundas alterações estruturais, introduzidas pela reforma tributária do consumo, a partir da Emenda constitucional nº 132, de 2023 e da Lei Complementar nº 214, de 2025.

Realçamos um aspecto importante, que deverá guiar os leitores dessa obra na aventura de confrontar as funções do Direito Econômico, especialmente no campo da extrafiscalidade, à luz da Federação, em especial da “competência” compartilhada exercida pelo Comitê Gestor. Este pequeno prefácio, a rigor, explica por que razão ou razões, o autor, *Professor Ricardo Camargo*, escolheu abordar, preferencialmente, a extrafiscalidade e o exercício das funções econômicas do Estado por meio dos regimes diferenciados, relativos ao IBS. Na verdade, o capítulo relativo aos “*Regimes diferenciados do IBS e a Igualdade tributária*” é o mais longo deste livro.

A análise, contida nesta obra, embora se restrinja ao Imposto sobre Bens e Serviços, como alerta o autor, estimula novos debates e reflexões. Seleciono apenas um tema instigante, dentre tantos outros com potencialidade destacada, a ser desenvolvido em dissertações de mestrado e teses de doutorado, a saber: a constitucionalização das isenções, reduções de imposto e regimes diferenciados no IBS, causas, efeitos e consequências dogmáticas.

Sobre a constitucionalização da renúncia tributária total ou parcial, deveremos antes diferenciar o que se chama de especificidade (ou regimes específicos) daquilo que se convencionou chamar de diferenciação, ou regimes diferenciados, o último vindo a ser o aspecto escolhido pelo autor para focar a extrafiscalidade.

a) **O art. 156-A, §6º, da EC 132, cria regimes específicos para vários setores (que não são examinados nesta obra) que fugirão à regra geral da tributação não cumulativa, inerente ao IVA, a saber:** combustíveis e lubrificantes (I); serviços financeiros (II); sociedades cooperativas (III); serviços de hotelaria, parques de diversão e parques temáticos, agências de viagens e de turismo, bares e restaurantes, atividade esportiva desenvolvida por Sociedade Anônima de Futebol e aviação regional (IV); operações alcançadas por tratado ou convenção internacional, inclusive referentes a missões diplomáticas, repartições consulares, representações de organismos internacionais e respectivos funcionários acreditados (V); serviços de transporte coletivo de passageiros rodoviário intermunicipal e interestadual, ferroviário e hidroviário (VI).

Em relação a tais setores, a serem tributados de modo específico, a Emenda Constitucional nº 132/2023 apenas outorga competência à União, por meio de lei complementar federal para regradar a incidência do IBS, o qual deverá fugir à regra padrão, quer em relação às alíquotas ou ainda às bases de cálculo, e mais ainda, poderão configurar exceção à não cumulatividade geral, prevista no art. 156-A, §1º, VIII. Assim sendo, o art. 156-A, §6º, supra referido, somente outorga competência à União para disciplinar os regimes específicos, o que ocorreu com o advento da Lei Complementar nº 214/2025. A especificidade afasta, em consequência, tais setores de tributação **específica**, do campo dos benefícios fiscais ou tributários ou da renúncia para investimentos, inerente à extrafiscalidade na qual o Estado pode desempenhar suas funções econômicas. A especificidade supõe a existência de peculiaridades materiais em determinadas atividades econômicas, que demandariam – não incentivos ou benefícios facultativos e revogáveis propriamente – mas adaptações da norma de tributação de modo a ajustar o IVA a tais peculiaridades ínsitas. Responde a especificidade muito mais a uma questão de isonomia do que a incentivos para investimentos. Assim, por exemplo, pelo caixa de empresas de certos setores como agências financeiras em geral, planos de saúde, agências de turismo, cooperativas e outras passam valores de terceiros, que não são receita própria daquele contribuinte, tendo correspondência no passivo, e que devem ser devolvidos ou repassados a seus titulares. Tal realidade pode ter efeito nas bases de cálculo, nas alíquotas ou na forma de se aplicar a não cumulatividade.

Em decorrência, o *Professor Ricardo Camargo*, atento às peculiaridades dos regimes específicos que acabamos de mencionar, com razão preferiu tratar em minúcia apenas dos **regimes diferenciados**, que a Emenda Constitucional nº 132/2023 contempla a partir de seu artigo 9º. É que, apenas no seio de tais regimes diferenciados, poderá ou poderia haver o exercício das funções econômicas do Estado. Entretanto a grande novidade reside no fato de que o exercício de tais funções econômicas no IBS foi outorgado à União, proibindo-se aos Estados Federados e aos Municípios tal faculdade que tinham na Constituição Federal de 1988, em sua redação originária, em relação ao ICMS e ao ISSQN. Porém, nem mesmo a União, em relação ao IBS, terá competência ampla para fazer as escolhas políticas nos regimes diferenciados, ficando definidas a essência e os limites da renúncia e dos incentivos do IBS na própria Emenda nº 132, de 2023.

Repetimos, exatamente em relação aos regimes diferenciados, destaque-se o ineditismo de tal procedimento. Tradicional e classicamente, a Constituição apenas regula a competência para tributar e, conseqüentemente, para renunciar à tributação, sem conceder diretamente a isenção, a redução ou o regime especial. Fato inusitado, que não encontro em outras Constituições do planeta, reside nesta singularidade: a Emenda Constitucional nº 132, no afã de extinguir a chamada “guerra fiscal”, que se instalara entre os Estados Federados (embora a Lei Complementar nº 160/2018 já a tivesse substancialmente reduzido), não se limitou a enumerar os setores econômicos que, em leis infraconstitucionais, poderiam vir a ser beneficiados por uma tributação mais favorável do que aquela geral, porém imediata, direta e eficazmente concedeu a renúncia tributária possível no IBS, criando redução de alíquotas, alíquotas zero e até mesmo o que chama de “isenção”.

Esta obra, que comentamos, contém longo capítulo sobre os regimes

diferenciados, concedidos pela Emenda Constitucional nº 132/2023, em relação aos quais a Lei Complementar somente poderá editar normas para o fiel cumprimento da regra de renúncia, isenção ou redução de imposto já outorgada. O benefício, diretamente concedido em emenda à Constituição, já definindo alíquotas, quantitativamente postas para diferentes setores econômicos (alíquotas zero; isenções; redução de 100%, de 80%; de 60%; de 30%, regimes especiais), tudo isso limita o legislador complementar, impedindo-o de cassar o incentivo ou favor ou favorecimento, amputá-lo ou anulá-lo.

E mais. A extrafiscalidade no IBS, constitucionalizada a partir da Emenda Constitucional 132/2023, é campo delimitado e garantido pela proibição aos Estados Federados e aos Municípios, da concessão de quaisquer outros benefícios ou renúncia fiscal e tributária. Eis o teor do art. 156-A, §1º, X:... *“não será objeto de concessão de incentivos, benefícios financeiros ou fiscais relativos ao imposto ou de regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação, excetuadas as hipóteses previstas nesta Constituição.”* Assim, os Entes estaduais e municipais não terão mais liberdade política para modelarem seu principal imposto. Restou-lhes a possibilidade de manipulação de alíquotas, mas de modo tão restrito que tal faculdade impedirá qualquer política de atração de investimento dirigido ao desenvolvimento territorial e local diferenciado. Eis o teor das normas: *“art. 156-A, §1º, V: cada ente federativo fixará sua alíquota própria por lei específica; VI: a alíquota fixada pelo ente federativo na forma do inciso V será a mesma para todas as operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços, ressalvadas as hipóteses previstas nesta Constituição.”*

Inexiste competência estadual ou municipal para instituir e regular o IBS, limitando-se o poder de legislar dos entes federativos à fixação de alíquotas com severas restrições. Entretanto, nesse aspecto seguiu-se a tradição constitucional brasileira: a criação e regulação do IBS dependem do advento superveniente de lei complementar federal, conforme dispõe o art. 156-A da EC 132/2023. Mas não a renúncia fiscal ou tributária. Essa já vem concedida na própria Constituição (ou melhor, na emenda posta pelo poder derivado).

Em decorrência, o *Professor Ricardo Camargo*, ao trabalhar os regimes diferenciados do IBS deixou aberto um campo de indagações muito férteis, que merecerão novos desenvolvimentos em pesquisas de pós-graduação, a saber, setores beneficiados com redução de 100%; ou alíquotas zero; ou “isenção”, estarão protegidos como verdadeiras imunidades?

Como é sabido, a doutrina, tradicionalmente, define a imunidade como regra negativa ou denegatória de competência. E os dispositivos da Emenda Constitucional que consagram tais benefícios ou favorecimentos, integrantes dos regimes diferenciados, geram eficácia imediata: limitam negativamente a regra de competência da União para criar e disciplinar o IBS. O legislador complementar federal está impedido de cassar, amputar ou anular os regimes diferenciados... não acreditamos que as avaliações quinquenais previstas na emenda constitucional e na lei complementar terão o efeito de condicionar ou limitar temporalmente tais regimes diferenciados...

Este interessantíssimo livro do *Professor Ricardo Camargo* será de larguíssima utilidade para seus leitores, alunos, estudantes, pesquisadores, enfim, operadores do Direito em geral. E este prefácio pretende apenas realçar o alcance de alguns grandes temas, que este livro traz: as funções econômicas do Estado – no que tange ao IBS –

reduzem-se às regras e princípios da Constituição e estarão nela mesma, **esgotadas?** Claro à União, por meio dos tributos sobre a renda e de variados fundos criados, tem campo amplo de escolhas políticas. Tal concentração de poder no âmbito federal viola a cláusula pétrea do federalismo? E mais ainda: se a Emenda Constitucional nº 132, de 2023, delimita a competência legislativa, desenhando fixa e quantitativamente os seus limites negativos, proibidos ao legislador infraconstitucional, então, em que medida as isenções concedidas, as alíquotas zero e as reduções de 100% por cento do IBS aproximam-se das imunidades, tão classicamente desenhadas por *Aliomar Baleeiro*?

Caro leitor, esta obra do *Professor Ricardo Camargo* apenas inicia as profundas discussões que se seguirão. Já anseio pelos próximos volumes e recomendo-lhe a leitura necessária que propicia, para que possamos redesenhar as novas *limitações constitucionais ao poder de tributar*.

Misabel de Abreu Machado Derzi

Professora Titular e Emérita da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais

INTRODUÇÃO

A “simplificação tributária” tem sido amiúde reclamada, principalmente, pelos setores empresariais no Brasil, alegando o fortíssimo papel desempenhado pelos tributos no custo para o desempenho de suas atividades.

Ao lado do seu interesse na “simplificação”, está o interesse dos Poderes Públicos em não perderem receitas, em especial tendo em vista os encargos que recaem constitucionalmente sobre eles, dos quais não se podem demitir, e, por outro lado, asseguram maior possibilidade de ação autônoma, viabilizando a concreção do federalismo.

Por outra banda, comparecem, também, as dúvidas a respeito de qual tributo, efetivamente, gravaria as operações que se tivesse em consideração, rendendo ensejo a consideráveis batalhas judiciais.

Todas estas circunstâncias levaram a que se gestasse a reforma tributária sobre os impostos sobre o consumo, das três esferas federativas, que desaguou na Emenda Constitucional n. 132, de 2023.

Das exações nela disciplinadas, o presente livro vai debruçar-se sobre o Imposto sobre Bens e Serviços – o IBS –, pensado como substituto dos “impostos indiretos” existentes no Brasil desde a edição do Código Tributário Nacional – o Imposto sobre Produtos Industrializados, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, devidos, respectivamente, à União, ao Estado Membro e ao Município – e, considerando em especial as razões econômicas para a sua instituição, os problemas a ele relacionados serão tratados em ligação com a atuação do Estado sobre o domínio econômico.

Este tratamento se justifica a partir da própria pergunta que justificou a elaboração dos estudos que compõem este volume: como, a partir da reforma tributária, seriam afetadas, inclusive no que se refere à própria divisão constitucional de encargos na Federação brasileira, as funções econômicas definidas para o Estado na própria Constituição brasileira de 1988?

Para responder a esta pergunta, foram recolhidos e ordenados estudos do autor nascidos de pronunciamentos verbais e que guardam, entretanto, um nexo entre si e, portanto, viabilizam o tratamento do tema em caráter monográfico.

Pela ordem com que estão dispostos, é facilmente perceptível que o percurso do raciocínio se dá a partir do exame de um tema geral – Reforma tributária e funções econômicas do Estado –, descendo paulatinamente à especialização, pela reflexão acerca da introdução de um imposto aos moldes do IVA europeu nas digressões teóricas da Professora Misabel Derzi, o surgimento do IBS como tentativa de unificação dos “impostos indiretos”, a tensão entre a igualdade tributária e as hipóteses de regimes diferenciados do IBS, as hipóteses excepcionais em que admissível o emprego “extrafiscal” deste imposto, os possíveis conflitos decorrentes da disciplina da substituição e da responsabilidade tributárias, desaguando nos mecanismos de gestão voltados a assegurar o equilíbrio federativo, como o Comitê Gestor e a destinação do produto da arrecadação.

Ou seja, é adotado neste livro, para fins de exposição, o método dedutivo, e sempre tendo como perspectiva mais propriamente entender o direito positivo vigente do

que propor modificações legislativas.

Alguns temas frequentes em relação ao ICMS, como a “não-cumulatividade”, e algumas inovações, como o denominado “cash-back”, destinado a mitigar os efeitos “regressivos” que se costumavam identificar nesta exação em fase de substituição, não serão objeto de discussão específica nesta obra, que não se pretende um tratado exauriente sobre o IBS, mas tão-somente um exame do quanto ele afeta o desempenho, pelo Estado, das funções definidas no artigo 174 da Constituição brasileira de 1988.

REFORMA TRIBUTÁRIA E AS FUNÇÕES ECONÔMICAS DO ESTADO DEFINIDAS NO ARTIGO 174 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL¹

Poucos temas, sob o ponto de vista político, são tão conflituosos quanto os debates em torno da relação entre o Estado e a economia, e, em razão disto, o equacionamento desses conflitos somente pode dar-se por uma forma: mediante o estabelecimento de critérios gerais pelo direito positivo e pelo assegurar a eficácia desses critérios gerais.

Recordando lição antiga do saudoso Professor Washington Peluso Albino de Souza em sua “Teoria da Constituição Econômica”, a despeito da existência de “modelos ideológicos puros” em relação ao dado econômico – “livre mercado”, “Estado empresário”, “propriedade privada”, “função social da propriedade” -, em especial onde as Constituições são fruto da presença dos mais variados interesses no momento da respectiva elaboração, os mais variados elementos vão terminar por se fazerem presentes no respectivo Texto, compondo, como um todo, o tratamento constitucional do econômico.

Em uma Constituição que se pretendia transição para o socialismo, como o texto original da portuguesa de 1976, a liberdade de iniciativa econômica estava assegurada como um direito individual; na Lei Fundamental de Bonn, de 1949, voltada à conformação de uma “economia social de mercado”, está reproduzida a célebre dicção contida na Constituição de Weimar, de 1919, “a propriedade obriga”.

O projeto que é estabelecido, no Brasil, em relação à conformação das relações econômicas, sob o ponto de vista material, tem como ponto de partida, segundo decidido pelo Supremo Tribunal Federal na Ação Direta de Inconstitucionalidade 234/RJ, relatada pelo Min. José Néri da Silveira, o artigo 170 e os incisos em que se desdobra.

Os modos, no Brasil, por que se vai dar a atuação do Estado na concreção desse projeto têm como referenciais os artigos 173, 174 e 175 da Constituição, ou seja, na terminologia adotada por Eros Roberto Grau em seu “A ordem econômica na Constituição de 1988”, as hipóteses de atuação do Estado no domínio econômico – a figura do Estado empresário, que não será versada nesta palestra -, a atuação do Estado sobre o domínio econômico, que se refere aos papéis ou funções a serem desempenhadas pelo Estado em relação à economia, e que será o objeto de nossas considerações, e a prestação de serviços públicos, terreno que, mesmo numa economia de mercado, é considerado próprio do Poder Público, e que também não será objeto de nossas considerações nesta palestra.

Quando se vai falar nas funções econômicas do Estado, uma Constituição que facilita deveras o trabalho do teórico é a brasileira de 1988, cujo artigo 174 se encarregou de realizar a respectiva tipificação.

¹ Texto-base de pronunciamento do autor, a partir das pesquisas realizadas junto à Universidade do Minho sob a supervisão do Professor João Sergio Feio Antunes Ribeiro, no seminário “Direito Ambiental reflexões e perspectivas”, realizado na Escola Superior de Advocacia Pública da Procuradoria-Geral do Estado do Pará, em 18 de março de 2024, ao lado dos Professores Sheila Pitombeira e Ibraim Rocha.

Com efeito, os papéis que o Estado pode vir a desempenhar na conformação das relações econômicas são o de normatizador, fiscalizador, incentivador ou planejador, de acordo com o que se lê no aludido dispositivo.

Em alguns segmentos da Constituição, o exercício dessas funções se vê inclusive especificado (pense-se na disciplina da moeda, típica função de normatização, posta no inciso VI do artigo 22, na proteção ao consumidor, posta nos incisos XXXII do artigo 5º e V do artigo 170, típico exercício de fiscalização e tema em que a Professora Cláudia de Lima Marques pontifica, no apoio estatal ao desenvolvimento da ciência e tecnologia, no artigo 218, claro exemplo de fomento, em relação ao qual, três anos antes de entrar a Constituição atual em vigor, a Professora Ana Maria Ferraz Augusto defendeu sua tese de doutoramento na Universidade Federal de Minas Gerais, na organização do espaço urbano, posta no artigo 182, evidente manifestação do planejamento, tema em que se tem visto uma presença feminina bem significativa, cabendo registrar, aqui, dentre tantas, as Professoras Vanesca Prestes, Lucíola Cabral, Ana Maria Isar), mas a autorização, em termos gerais, para o respectivo exercício está posta no artigo 174.

Nenhuma das atuações materiais do Estado, como tive a oportunidade de ouvir, em 1986, em aula ministrada pela Professora (ainda me considero, mesmo com tantos anos de formado e atuando profissionalmente, seu aluno) Misabel de Abreu Machado Derzi, é gratuita, e desde que ele passou a concentrar o monopólio da coação – isto é, desde que se retirou do particular a possibilidade de fazer justiça com as próprias mãos –, para as realizar precisará de receita, seja de caráter – para utilizar a terminologia dos cultores do Direito Financeiro – “originário”, conceito que abarca aquelas modalidades de aporte de recursos que nascem de assunções voluntárias de obrigações em face do Poder Público, seja em caráter “derivado”, conceito que abarca aquelas modalidades de aporte de recursos que nascem de obrigações que emergem de um comando legal, independentemente de concordância do devedor.

É em torno de uma das manifestações da receita derivada – a mais frequente na vida social, diga-se de passagem, e, por esta razão, aquela que rendeu ensejo a mais discussões –, a tributação, que a nossa conversa vai gravitar, hoje.

Claro que se trata de uma das manifestações mais antipáticas do Estado: por mais que haja expressões do tipo “eu me orgulharia de pagar impostos se fosse o dinheiro respectivo gasto com lisura” para justificar a resistência dos contribuintes, a realidade é que ninguém, absolutamente ninguém, gosta de se situar numa posição de devedor, e mesmo o contribuinte cheio de civismo que diz “orgulhar-se de pagar impostos” pode ser equiparado, no máximo, ao herói de guerra que se orgulha de suas cicatrizes, mas preferiria bem não ter recebido os ferimentos respectivos.

Quem pensa que um Estado mínimo, que tivesse um número modesto de tarefas e confiasse a execução dos serviços públicos mais à iniciativa privada seria, sob o ponto de vista dos tributos, mais “barato”, esquece que os agentes privados a que se delegue a prestação desses serviços não irão atuar graciosamente, e que o dinheiro correspondente ao serviço da dívida pública também provém da massa de contribuintes.

De outra parte, apesar de a tributação continuar sendo a principal fonte de recursos financeiros, não é de hoje que ela se volta ao atendimento de funções que extrapolam esse aspecto estritamente “fiscal”.

Um exemplo disto são os gravames aduaneiros, cujo objetivo é muito mais a

proteção da produção nacional dos países que os empregam do que propriamente o aporte de recursos aos cofres públicos.

Claro que, atualmente, há questionamentos no âmbito doutrinário, caso do Professor Joaquim Freitas da Rocha, da Universidade do Minho, quanto à própria ideia de “extrafiscalidade”, já que, a despeito de o tratamento tributário diferenciado buscar, por vezes, a adoção de um comportamento que, sob o ponto de vista político, seja tido como relevante, pode ser ela empregada como uma forma de burlar os balizamentos dos tributos cujo escopo principal seja estritamente financeiro, isto é, simplesmente carrear recursos aos cofres públicos, em especial a capacidade contributiva.

Com fundamentação bem desenvolvida, foi tal ideia apresentada na Universidade do Minho, no dia 27 de abril de 2023, em conferência a que compareceram, além dos Professores da Universidade anfitriã, expositores da Università degli Studi di Firenze, da Universidade Federal de Minas Gerais, da Universidade de São Paulo e da Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

Seja como for, a tributação tem sido amplamente empregada para o desempenho das funções econômicas do Estado definidas no Texto da Constituição, isto é, tem sido amplamente empregada com este escopo que extrapolaria o simplesmente financeiro.

No final de dezembro de 2023, foi aprovada a Emenda Constitucional n. 132, que veiculou a reforma do sistema tributário da Constituição de 1988, dialogando, em especial, com os conflitos que nasciam a partir da gestão dos denominados “tributos indiretos”, conceito herdado da doutrina francesa, em especial de Louis Trotabas, contra o qual se insurgiu, fundamentadamente, Alfredo Augusto Becker em sua “Teoria geral do Direito Tributário”, e que, a despeito de tal insurgência, veio a lograr consagração no artigo 166 do Código Tributário Nacional e na Súmula 546 do Supremo Tribunal Federal.

Ao crescer ao artigo 145 da Constituição um § 3º, determinando que o sistema tributário observe os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente, a Emenda Constitucional 132 põe um grande desafio à doutrina, no sentido de esclarecer o que significaria cada um deles, ante a polissemia de cada uma das palavras presentes no dispositivo, ressalvada, claro, a defesa do meio ambiente, nos tempos atuais, semanticamente compreendida, embora materialmente negligenciada.

Vamos exemplificar como repercute a Emenda em questão em relação às funções econômicas do Estado definidas no artigo 174 da Constituição.

A função de “normatização” vem, desde já, em termos de indicar os efeitos da tributação sobre a “repartição”, isto é, sobre a participação de cada indivíduo no resultado das atividades econômicas, a partir de um título determinado – o salário, por decorrência do trabalho prestado, o lucro, por decorrência do risco na gestão de capital próprio, o juro, por decorrência do risco quanto à possibilidade de o devedor restituir o capital do credor, a renda, em função de outros títulos a que o ordenamento reconheça habilidade para a geração de frutos ou rendimentos -, buscando atenuar a regressividade da legislação tributária, como preconizado no § 4º que a Emenda em questão traz ao artigo 145.

Também se apresenta como típico exercício da função de normatização da economia a redação ofertada à letra “d” do inciso III do artigo 146 da Constituição, referente ao tratamento diferenciado e favorecido às microempresas e empresas de pequeno porte, com referência explícita ao ICMS, ao IBS, e às contribuições sociais.

Normatização, no sentido do desestímulo, embora sem proibição das atividades, está no inciso VIII acrescido ao artigo 153, conferindo à União o imposto sobre a produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente, traduzindo o que tanto Eros Roberto Grau como Luís Fernando Schoueri qualificariam como atuação do Estado sobre o domínio econômico por indução.

O § 3º do artigo 155 da Constituição, que enumera taxativamente os impostos a incidirem sobre as operações de energia elétrica e telecomunicações, acresce a sujeição ao IBS, criado pelo artigo 156-A, e sujeita, também, somente aos anteriormente referidos e ao previsto no inciso VIII do artigo 153 as operações relativas a derivados de petróleo, combustíveis e minerais. Na disciplina do novo Imposto sobre Bens e Serviços – o IBS, que irá substituir, em grande parte, o IPI federal, o ICMS estadual e o ISSQN municipal -, o artigo 156-A não deixa de traduzir o exercício da função de normação, aqui, traduzida como o que Eros Roberto Grau denominou “atuação por direção”, quando, entre outras disposições, disciplina no inciso VIII do seu § 5º as hipóteses de devolução do imposto a pessoas físicas com o escopo de reduzir as desigualdades remuneratórias.

A relação entre a função econômica fiscalizatória e a tributação comparece na sujeição do Presidente do Comitê Gestor do IBS – ao qual iremos nos referir quando falarmos do planejamento – ao dever, sob pena de se configurar crime de responsabilidade, de prestar esclarecimentos quando convocado pela Câmara dos Deputados, pelo Senado Federal ou qualquer uma de suas comissões, posta na redação ofertada ao artigo 50 da Constituição, a constitucionalização do dever de informação, no documento fiscal, do montante a ser recolhido a título de IBS, no inciso XIII do § 1º do artigo 156-A, a determinação da anulação do crédito passível de ser apropriado pelo contribuinte desse imposto na hipótese de a operação anterior relativa à mesma mercadoria ou serviço tenha sido alvo de isenção ou fosse imune, no inciso II do § 7º do mesmo artigo 156-A, entre outros exemplos.

Quanto ao uso do tributo para fins de incentivo, ou fomento, a reforma, tomando em consideração a experiência do que ficou conhecido na doutrina como “guerra fiscal”, o leilão de benefícios realizado por Governos locais para atrair empresas, manifestou uma significativa preocupação, sobretudo porque, quando não há distorção de sua finalidade, os incentivos, como bem lembrado pela Professora Ana Maria Ferraz Augusto em verbete na “Enciclopédia Saraiva de Direito”, no qual realizou a tipificação minuciosa tanto dos financeiros como dos não financeiros, são um dos grandes instrumentos à disposição do Estado para o desenvolvimento equilibrado dos espaços em que exerce sua autoridade.

Assim, exemplificando, temos o § 4º acrescido ao artigo 43, referente a observância de critérios de sustentabilidade para os incentivos regionais, a referência ao tratamento especial a ser ofertado às cooperativas pelas normas gerais de Direito Tributário na letra “c” do inciso III do artigo 146, a imunização ao ITCD para as transmissões e doações realizadas em prol de instituições sem fins lucrativos com finalidade de relevância pública e social no inciso VII do § 1º do artigo 155, a possibilidade de adoção, para o IPVA, de alíquotas diferenciadas em razão do tipo, valor, utilização e impacto ambiental, previsto no inciso II do § 6º do artigo 155, a interdição a que se utilize o novo Imposto sobre Bens e Serviços, de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios, para fins de benefícios ou incentivos, fora das hipóteses previstas na Constituição, por

força do inciso X do 1º do artigo 156-A, o tratamento do regime fiscal favorecido para os biocombustíveis e hidrogênio de baixa emissão de carbono no inciso VIII do § 1º do artigo 225.

O planejamento, embora desde o final da Ditadura Militar não venha sendo adotado entre nós, salvo no que se refere ao plano diretor municipal, não deixou de guardar relação com a reforma procedida pela Emenda Constitucional n. 132, de 2023, já que temos a criação de um órgão colegiado – ou, na redação da Lei Complementar 214, de 2025, “entidade” - para gerir o IBS, no artigo 156-B, além da consideração, no § 4º do artigo 43 da Constituição, dos incentivos como instrumentos de desenvolvimento regional, o que, em países de Primeiro Mundo, costuma ser feito mediante um plano aprovado por lei e que seria, a rigor, entre nós o exigível, em face do § 1º do artigo 174, também da Constituição.

A simples enumeração desses exemplos, por si, mostra por que seria impossível tratar com a profundidade desejável, em uma conferência, ou mesmo em um artigo, a repercussão da reforma tributária em cada uma das funções econômicas do Estado.

Basta, para hoje, indicar o dado que, mesmo no exercício da atividade forense, poderá justificar, ou não, o tratamento que se pode dar ao sujeito passivo da obrigação tributária, em termos de política econômica pública.

E, desde já, vê-se que o alegado “princípio da simplicidade” será um norte de nada simples alcance. Muito obrigado.

GLOSAS ÀS REFLEXÕES DE MISABEL DERZI SOBRE O IMPOSTO SOBRE O VALOR AGREGADO E SUA INTRODUÇÃO NO BRASIL – 30 ANOS DEPOIS²

A reforma tributária ocorrida em 2023, que segue sendo implementada, agora com a Lei Complementar 214, de 2025, rendeu ensejo a que se resgatasse texto publicado em 1995, nas páginas 62 a 71, da Revista Sequência, da Universidade Federal de Santa Catarina, para discussão perante o grupo de pesquisa “Sistemas Econômicos e Constituição Econômica”, mantido junto à Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

A Professora Misabel de Abreu Machado Derzi, sempre atenta às tendências de determinado senso comum a respeito dos tributos, conhecedora da experiência tributária europeia e das críticas, normalmente, feitas ao ICMS e ao ISSQN, suscitou, no ano de 1995, reflexão sobre o que significaria a introdução do Imposto sobre o Valor Agregado – IVA – entre nós.

À época em que escreveu esse artigo se pretendia, em nome da globalização, promover alterações no texto constitucional, embora, no âmbito tributário, estas não tivessem vindo, considerando o sempre enfatizado peso dos tributos no custo da atividade econômica, atribuído este peso a um pretenso “gigantismo” do Estado.

Já tinham ocorrido as privatizações da Usiminas, em 1991, da Companhia Siderúrgica Nacional, 1994, e preparava-se tanto a extinção da diferença entre empresa brasileira e empresa brasileira de capital nacional – operada pela Emenda Constitucional n. 6, de 1995 - como também a privatização da telefonia, da transmissão de energia elétrica e da Vale do Rio Doce.

Já havia, também, sido pronunciada a inconstitucionalidade de disposições da Emenda Constitucional n. 3, de 1993, que pretendia excepcionar o imposto provisório sobre movimentações financeiras das limitações normalmente postas para os tributos, notadamente as imunidades e a anterioridade.

A contribuição do período primeiro mandato do Presidente Fernando Henrique Cardoso foi a lei Kandir, a Lei Complementar 87, de 1996, que promoveu alterações profundas no que toca às normas gerais do ICMS, modificando o já vetusto decreto-lei 406, de 1968.

A reforma tributária relevante que ocorre, em termos constitucionais, vai dar-se já no segundo mandato de Fernando Henrique Cardoso, em 2000, quando se passa a admitir a progressividade do IPTU fora da hipótese do artigo 182 da Constituição

Já no primeiro Governo Lula, vem outra reforma atingindo o ICMS, em 2003, com a Emenda Constitucional 42, que, dialogando com a jurisprudência do supremo, veio a tornar possível a tributação, por este, das importações uso próprio.

² O presente texto nasce de intervenção oral em discussão realizada em grupo de pesquisa coordenado pelo autor na Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

A mesma Emenda 42 tornou imunes a impostos as transmissões de rádio e televisão, remuneradas exclusivamente por anúncio, imunidade que até então não tinham.

Mais tarde, bem mais tarde, nós vamos ver a Emenda 87 que tratou do ICMS no que diz respeito a operações interestaduais.

Em 2013, novamente, afetando o ICMS, veio a Emenda Constitucional 75 imunizando produtos culturais brasileiros.

Agora, em termos de modificar-se o regime de ICMS, ISS etc., não houve realmente até as propostas de emenda que acabaram culminando na Emenda Constitucional 132, de 2023.

Uma premissa importante em relação ao sistema tributário da Constituição de 88, mesmo do texto originário, é que ele se encontra muito mais vocacionado a estabelecer um equilíbrio entre as unidades federadas no território nacional do que o texto anterior, como observa a autora.

E essa ideia de equilíbrio vem a ser reforçada, inclusive, pela noção das normas gerais, que passam a ter uma dimensão bem diferente daquela que tinham na vigência da Constituição de 1967 e a Emenda número 1 de 69. As normas gerais foram recepcionadas, mas com uma índole completamente diferente. E por que diferente? Por uma razão muito simples: porque, apesar do texto de 67, editado sob a égide do Ato Institucional número 4, formalmente se proclamar federalista e consagrar como cláusula pétrea a federação, tinha um caráter francamente centralista em vários aspectos. Um deles: a União podia, mediante lei complementar, conceder isenções de tributos locais. Era uma forma que a União tinha de cercear os movimentos de eventuais opositoristas, embora estes só comesçassem a aparecer, mesmo, no âmbito dos executivos estaduais e municipais, a partir de 1982. Porque, até então, a eleição do governador era o colégio eleitoral que fazia. Foi assim com todos os Governadores entre 1966 e 1982: foram guindados ao poder pela via indireta. A partir de 82 houve eleições para governador no Brasil. A partir daí, sempre essa possibilidade de o Presidente General João Baptista Figueiredo ficar com raiva do Governador Franco Montoro em São Paulo, e manietá-lo com uma isenção tributária do ICM, que foi o imposto que antecedeu o ICMS. Então a disciplina do ICM no decreto-lei 406 de 68 foi recepcionada pela Constituição de 88, modificando-se, voltemos a dizer, o enfoque, mais voltado a assegurar a autonomia dos Estados e Municípios.

Já em face da Constituição de 1988, é esmaecida a compreensão das normas gerais como um instrumento de reforço dos poderes de controle da União sobre cada um dos pontos do território nacional, para serem compreendidas como padrões uniformes que abrem a possibilidade de exercerem as unidades menores a prerrogativa de gerir a obtenção e gastos dos recursos financeiros que viabilizem a prestação dos serviços públicos que lhes são exigíveis e as políticas públicas que, no espaço definido constitucionalmente, venham a adotar, sem que tenham de ser, necessariamente, alinhados os respectivos governos ao das unidades maiores.

Os instrumentos para evitar a fragmentação econômica do território nacional foram editados tendo em vista a possibilidade dos abusos na disciplina do velho ICM que não desapareceram com o ICMS.

A lei complementar número 24, de 1975, estabeleceu os requisitos para a

concessão de benefícios fiscais relativos ao ICM, exigindo o acordo de vontades entre os Estados para evitar que houvesse a competição entre os Estados pelo ingresso de empresas em seus territórios.

O Supremo Tribunal Federal tradicionalmente tem fulminado por inconstitucionalidade a concessão desses benefícios sem a observância do rito posto na lei complementar número 24.

Pensando nesta questão do equilíbrio, merece meditação a Lei Complementar 160, de 2017, que praticamente veio a dizer que mesmo que declarada a inconstitucionalidade da concessão desses benefícios fiscais, alguns a título de incentivo, outros ao outro título qualquer, eles podem vir a ser convalidados.

Essa lei complementar praticamente vai dizer: “combatemos a guerra fiscal, mas não é bem, bem, bem assim, porque, afinal de contas, como é que vão ficar os benefícios outorgados para os empresários?”

Como se, na realidade, os empresários, nesse particular, estivessem em numa posição de verdadeiras vítimas, que não tivessem nenhuma influência, inclusive, no financiamento das campanhas dos governadores, dos deputados, dos senadores e outros que tais, envolvidos diretamente na gestão desse imposto.

Aflora, também, no texto da Professora Misabel a questão da não cumulatividade como algo que vai contribuir para a neutralidade, aqui entendida como a disciplina da exação de modo que não contribuísse para falsear a concorrência. Uma das grandes preocupações na União Europeia é justamente o problema de os auxílios fiscais esvaziarem a igualdade entre os concorrentes. E é por isso que eles têm que ser muito bem justificados ali, o que não impede aos estados membros da União Europeia fazerem a sua Guerrinha fiscal de vez em quando. Embora se busque, a partir da noção de “neutralidade fiscal”, dar ao ICMS um sentido um pouquinho mais fiscal, entre aspas, e um pouquinho menos voltado a fins extrafiscais, cabe lembrar que qualquer tributo, seja ele de que natureza for, sempre vai ter efeitos extrafiscais.

Muitas pessoas fazem investimentos em paraísos fiscais, não com o escopo de produzirem utilidades, mas no sentido de obterem frutos, porque sabem que ali estes não vão sofrer gravames muito acentuados. Não me consta que as Bahamas sejam um dos países mais desenvolvidos do mundo. Agora, o que vai de dinheiro privado para lá é um volume bastante considerável.

E a professora Misabel, quando escreve este texto, está olhando para o tema do Mercosul. Quando foi constituído o Mercado Comum Europeu, na década de 50 do século passado, tomaram-se várias questões em consideração no que diz respeito a assegurar a própria legitimidade das decisões voltadas a formar este espaço. Tomaram-se em consideração questões relacionadas a trabalho, a previdência, por exemplo. Quando foi celebrado o tratado de Assunção, durante o governo Collor, essas questões passaram ao largo do ato constitutivo, porque então se vivia a euforia da queda do Muro de Berlim e se pretendia não somente promover a privatização de empresas estatais como a própria eliminação ou, pelo menos, redução do que se considerava como embaraços regulamentares à livre circulação de mercadorias e de capitais e ao exercício da atividade econômica privada.

O texto é um exemplo da grande preocupação da autora com o espírito copista que nós temos aqui no Brasil. Justamente porque a aparente unificação dos impostos indiretos

representada pelo Imposto sobre Produto Agregado terminou por, nos países europeus, fazer com que o respeito às peculiaridades de cada qual determinasse, inclusive, a adoção de alíquotas diferenciadas. Então, essa observação é bem importante. Essas questões das operações interestaduais e os desequilíbrios que muitas vezes elas geram, eu cheguei a tratar delas num livrinho de 2008, intitulado *ICMS e equilíbrio federativo na Constituição econômica*, e toquei nos instrumentos de compensação então existentes, como é o caso do diferencial de alíquotas.

E hoje, a emenda 132, ninguém podia imaginar que eles iam criar uma exação tributária com mais de um credor em caráter simultâneo. O mesmo fato gerando tributo com mais de um credor. E aí, a quem se dirige o contribuinte na hora que verificar que houve algum erro no pagamento? Ou ele não era devido? Ou então pagou a mais? A quem pedir?

E aí realmente as normas gerais vão ter que disciplinar essa matéria para nortear a atuação dos estados membros, dos municípios, justamente para que nós não caiamos naquela situação que nós vivíamos na vigência da Constituição de 46, antes das normas gerais de direito tributário e direito financeiro, e que Alfredo Augusto Becker corretamente qualificou em 1963 como um manicômio jurídico tributário brasileiro. Esta é uma obra que precisa ser mais revisitada, embora haja algumas ressalvas. Na segunda edição, de 1972, da sua *Teoria geral do direito tributário*, Becker não dialogou com a superveniência do código tributário nacional, e é isso que compromete a parte dogmática do seu livro, a despeito do incomensurável valor da parte teórica. Ele nega, sob o ponto de vista teórico, a distinção entre tributos diretos e tributos indiretos. Mas o artigo 166 do Código Tributário Nacional pressupõe essa distinção necessariamente. Então, pouco adianta a ele, a Geraldo Ataliba, e a tantos outros, com base em Gaston Jèze, rejeitarem essa distinção entre tributos diretos e indiretos, se o nosso Código Tributário adota essa posição, que, inclusive, vem a ser corroborada pelas Súmulas 71 e 546 do Supremo Tribunal Federal.

Pode-se dizer que o texto da Professora Misabel é datado, no sentido de que o IBS iria fazer, a partir de sua instituição, as vezes do IVA, extinguindo o ICMS e o ISSQN, mas se mostra pleno de atualidade, no sentido de se identificar o que assimilar da experiência de outros países, principalmente no que se refere aos erros na gestão do IVA, para se saber quais seriam os problemas previsíveis e evitáveis.

O NOVO IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS COMO “UNIFICADOR” DOS IMPOSTOS INDIRETOS³

Sempre vale observar que a obtenção de receitas para o Estado não se governa pela mesma lógica da obtenção de lucros pelo particular, porquanto o fato de aquele ter a si atribuído, em caráter exclusivo, o exercício legítimo da força, é para o fim de obter recursos para a prestação das atividades de interesse da coletividade, e não para o proveito puramente pessoal de quem administra.

As atribuições que se lançam sobre os ombros do Poder Público, das quais ele não se pode demitir e que ele não pode deixar de exercer, todas elas, impõem a realização de gastos, que, por seu turno, são rigorosamente delimitados pela legislação financeira, e é por este enfoque que se há de entender o sentido das fontes coativas (derivadas) de receita (Ribeiro, 2003, p. 35).

O ônus tributário normalmente – no caso dos impostos - se faz sentir no momento em que se materializa o fato econômico fundamental denominado “repartição”, isto é, no momento em que se dá a participação do devedor no resultado da atividade econômica (Souza, 2005, p. 544; Grupenmacher, 1992, p. 160), à exceção que têm como fato gerador a condição pura e simples de proprietário, como é o caso do IPTU, do IPVA e do ITR.

Para estes últimos, incide o ônus a cada ano em que se verifica a manutenção do devedor na condição de proprietário de imóvel urbano, de automóvel ou de imóvel rural; para os demais, é no momento em que se verifica o incremento de patrimônio do devedor, em razão de algum título – contrato de prestação de serviços, contrato de compra e venda, trabalho para terceiros, sucessão hereditária.

Não confundir, aliás, o momento em que se realiza o cálculo do ônus com o “fato gerador” do imposto: este pode ser a própria operação que antecede a realização do incremento de patrimônio – por exemplo, a industrialização, no caso do IPI, correspondente ao fato econômico fundamental “produção” -, mas somente quando ocorre o aludido incremento é que se pode, efetivamente, ter a respectiva “base de cálculo”, sobre a qual irá incidir o percentual estabelecido em lei para indicar o quanto deve ir para os cofres públicos, se a partir de subtração direta do patrimônio do devedor ou de subtração do montante repassado a quem contrata com o devedor.

Não é de hoje que se polemiza em torno da distinção entre tributos “diretos” e “indiretos”, que na macroeconomia assume certa importância em razão de conceitos como “renda nacional” e “renda disponível”, mas no Direito tem sido sempre objeto de grandes debates.

Embora, no plano doutrinário, haja controvérsia em torno da utilidade de tal distinção, o fato é que ela teve consagração legislativa no artigo 166 do Código Tributário Nacional, e na jurisprudência é a base das Súmulas 71 e 546 do Supremo Tribunal Federal.

³ O presente texto corresponde a parte de conferência pronunciada pelo autor na Faculdade de Direito do Ministério Público, em Porto Alegre/RS, no segundo semestre de 2024.

Criticada como “carecedora de base científica” (Boucard; Jèze, 1902, p. 625; Becker, 1963, p. 491; Carrazza, 2009, p. 476; Ataliba, 1978, p. 79), é vista tal distinção muito mais em função da percepção do contribuinte em relação à possibilidade de transferir, ou não, o ônus a terceiro, e foi com base nisto que se firmou como pressuposto para a respectiva restituição a prova de não ter sido realizada tal transferência (Baleeiro, 1976, p. 516; Morschbacher, 1984, p. 63-4; Castello, 2021, p. 13; Denari, 1998, p. 76; Torres, 2013, p. 262-3).

Os tributos cujo ônus é passível de transferência a terceiros, também conhecidos como “incidentes sobre o consumo”, teriam surgido ao final da Idade Média, com a formação dos Estados Nacionais, com o objetivo de alcançar as classes privilegiadas no dever de contribuírem para o erário (Nogueira, 1998, p. 266).

Essa possibilidade de repasse do ônus a terceiros, que irão arcar com a perda patrimonial correspondente ao pagamento do tributo em lugar do denominado “contribuinte de direito”, ingressa não só no raciocínio do tributarista, como também no do jurista, dentre os “processos desenvolvidos e reconhecidos em economia como tendentes a formar e assegurar os lucros” (Souza, 2002, p. 49).

O grau de litigiosidade gerado pelos tributos indiretos adotados no Brasil desde 1966 – falando do IPI, do antes ICM, hoje, ICMS, e do ISSQN – foi o que rendeu o ensejo a que entrasse em debate a proposta de emenda constitucional que se acabou convertendo na emenda número 132 de 2023.

Vejam-se alguns exemplos do Supremo Tribunal Federal, tanto na vigência da Constituição brasileira de 1988 como na de 1967, mostrando esses conflitos de incidência que conduziram a frequentes manifestações jurisprudenciais:

“AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. TRIBUTÁRIO. TRANSPORTE DE **MATERIAIS**. CONTRATOS NA MODALIDADE DE EPCI (ENGENHARIA, AQUISIÇÃO, **CONSTRUÇÃO** E INSTALAÇÃO). ATIVIDADES PRESTADAS PELA RECORRIDA. NATUREZA. ENQUADRAMENTO. INCIDÊNCIA DE **ICMS** OU **ISS**. NECESSIDADE DE REEXAME DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS E DA LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL PERTINENTE. IMPOSSIBILIDADE. APLICAÇÃO DA SÚMULA 279 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. OFENSA INDIRETA À CONSTITUIÇÃO FEDERAL. MAJORAÇÃO DE HONORÁRIOS. AGRAVO IMPROVIDO. I – Para dissentir da conclusão adotada pelo Juízo de origem e verificar a procedência dos argumentos consignados no apelo extremo, seria necessário o reexame do conjunto fático-probatório dos autos, o que é vedado pela Súmula 279/STF. Também seria imprescindível a interpretação da legislação infraconstitucional aplicável à espécie, de modo que eventual ofensa à Constituição Federal seria apenas indireta. II – Majorada a verba honorária fixada anteriormente, nos termos do art. 85, § 11, do Código de Processo Civil, observados os limites legais. III – Agravo ao qual se nega provimento” (Brasil. Supremo Tribunal. Agravo regimental no agravo em recurso extraordinário 1.457.567/SP. Relator: Min. Cristiano Zanin. DJ-e 29 fev 2024).

“Agravamento regimental no agravamento regimental no recurso extraordinário. Tributário. Conflito de incidência entre o ISSQN e o IPI e ICMS. **Industrialização** por encomenda. Prequestionamento. Existência. Efetivo debate dos temas constitucionais no acórdão recorrido. Súmula nº 279/STF. Não aplicação. 1. Os temas constitucionais objetos do recurso extraordinário foram submetidos a efetivo debate perante o Tribunal de origem. Preenchido o requisito do prequestionamento. 2. A decisão agravada não reexaminou fatos e provas, o que afasta a alegada incidência da Súmula nº 279/STF. 3. Na **industrialização** por encomenda, se o bem retorna à circulação, tal processo industrial representa apenas uma fase do ciclo produtivo da encomendante, não estando essa atividade, portanto, sujeita ao ISSQN, como é o caso dos presentes autos. Nesse sentido: AI nº 803.296/SP-AgR, Primeira Turma, de minha relatoria, DJe de 7/6/13; ADI nº 4.389/DF-MC, Relator o Ministro Joaquim Barbosa, DJe de 25/5/11. 4. Nego provimento ao agravamento regimental.” (Brasil. Supremo Tribunal Federal. Agravamento regimental no agravamento regimental no recurso extraordinário 606.960/ES. Relator: Min. Dias Toffoli. DJ-e 13 maio 2014).

“I.C.M. **MATERIAIS** PRODUZIDOS PELO CONSTRUTOR E EMPREGADOS NA OBRA, NA VIGÊNCIA DO DECRETO-LEI 406, ART. 9, § 2º, "a". 1. Na vigência do art. 9º, § 2º, "a", do Decreto-lei 406/68, estava sujeita só ao **imposto municipal de serviços e construção** civil, inclusive os **materiais** produzidos pelo prestador de serviços dentro ou fora do local da obra. O **ICM** recaía nos **materiais** adquiridos de terceiro, que ele fornecesse, e que, por isso, eram dedutíveis da base de cálculo do **imposto de serviços**. Interpretação a contrario sensu 2. Só depois da vigência do Decreto-lei 834 é que, pelo item 19 da lista anexa, o **ICM** passou a incidir nos **materiais** que o prestador de serviço produzisse fora do local da obra e nela aplicasse” (Brasil. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário 74.696/SP. Relator: Min. Aliomar Baleeiro. DJU 15 out 1973).

“I.C.M. MARMORE E GRANITO. BENEFICIAMENTOS QUE OS CONVERTEM EM PRODUTOS MANUFATURADOS OU INDUSTRIALIZADOS. EFEITOS QUANTO AS OPERAÇÕES QUE COM ELES SE REALIZAM. II. AS OPERAÇÕES QUE PRECEDEM AQUELE BENEFICIAMENTO SUJEITAM-SE AO IMPOSTO ÚNICO, PAGO PELO MINERADOR III AS DEMAIS PODEM COMPREENDER **ICM** ESPECIALMENTE QUANDO DA SAÍDA DO DO PRODUTO PRONTO PARA UTILIZAÇÃO E SUJEITO AO **IPI** RECURSO NÃO CONHECIDO” (Brasil. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário 69825/RS. Relator: Min. Thompson Flores. DJU 10 mar 1972).

Uma emenda que, a rigor, não vai extinguir o IPI totalmente, até porque existe a própria questão da Zona Franca de Manaus, mas vai extinguir em 2033 o ICMS e

o ISSQN, a serem substituídos pelo Imposto sobre Bens e Serviços – IBS, que será atribuído tanto aos Estados Membros quanto aos Municípios, para que não fiquem privados de uma fonte substancial de receita, mediante um sistema especial de gestão da arrecadação e da repartição dos recursos.

A maior parte da receita dos estados membros provém do ICMS, do município até que não tanto do ISSQN, porque o município arrecada muito do IPTU. De qualquer modo, sugeriu-se então a criação do imposto sobre bens e serviços em substituição a esses dois impostos, o ICMS e o ISSQN.

Na sua formulação constitucional, em alguns pontos, o IBS até vem dialogar com a jurisprudência que se construiu em torno do ICMS. Por exemplo, o Supremo Tribunal Federal sacramentou o cômputo do ICMS na sua própria base de cálculo; o IBS não será computado na sua própria base de cálculo. É expresso isso no texto da emenda 132. Então, já vemos aqui um diálogo com a jurisprudência que se formou em torno do ICMS.

Não há muito a ser decalcado da experiência do ICMS e do ISSQN, da discussão se é caso de ICMS, se é caso de ISSQN, porque o IBS, ao aglutiná-los, visaria fazer desaparecer a própria questão base do conflito, embora isso não queira dizer que nós não tenhamos muito a aprender dessa experiência, no sentido de saber por que se chegou a esta nova disciplina.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ATALIBA, Geraldo. Classificação científica dos tributos – regime jurídico das espécies tributárias. *In*: ATALIBA, Geraldo [org.]. **Elementos de Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, pp. 73-120.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário brasileiro**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1976.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1963.

BOUCARD, Max; JÈZE, Gaston. **Éléments de science des finances et de la législation financière**. 2. ed. Paris: V. Girard & E. Brière, 1902, t. 2.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

CASTELLO, Melissa Guimarães. **Um novo IVA? Os tributos sobre consumo e a economia digital**. São Paulo: Noeses, 2021.

DENARI, Zelmo. **Curso de Direito Tributário**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. ISS – momento em que se torna devido. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 61, pp. 159-163, maio/jun 1992.

MORSCHBACHER, José. **Repetição do indébito tributário indireto**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Imposto sobre Produtos Industrializados: as inconstitucionalidades, ilegalidades e invalidades das disposições que criaram três alíquotas em relação a um mesmo fato gerador: açúcar. *In*: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETTI, Fernando Aurelio (org.). **Direito Tributário – estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998, pp. 266-274.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, interpretação e elisão tributária**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

SOUZA, Washington Peluso Albino de. **Lições de Direito Econômico**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2002.

SOUZA, Washington Peluso Albino de. **Primeiras linhas de Direito Econômico**. 6. ed. São Paulo: LTr, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.

REGIMES DIFERENCIADOS DO IBS E IGUALDADE TRIBUTÁRIA

A busca do tratamento igualitário perante o Fisco, viabilizando uma previsibilidade maior para o resultado do cálculo econômico, em linha de princípio, afastaria a adoção de regimes diferenciados para os sujeitos passivos.

A isonomia, nesses casos, viria a conferir eficácia à aspiração de neutralidade para a tributação sobre o consumo, dando-se a bens e serviços de mesma natureza o mesmo tratamento, não se distinguindo entre bens nacionais e importados (Castello, 2021, p. 25; Schoueri, 2013, p. 354-5).

Pretende-se ofertar ao novo imposto sobre bens e serviços um regime uniforme (Constituição Federal, artigo 156-A, § 1º, IV), a despeito de ser cobrado por entidades autônomas entre si, a saber, os Estados membros, o Distrito Federal e os Municípios, reservada, ainda, aos Estados, a fixação da alíquota de acordo com lei de sua competência (Constituição Federal, artigo 156-A, § 1º, V).

A Lei Complementar 214, de 2025, no seu Título IV, disciplina os regimes diferenciados, nos artigos 125 (alíquota zero para os itens da cesta básica), 126, 127 (redução em trinta por cento das alíquotas em relação aos serviços prestados por profissionais liberais nele elencados, sujeitos à obrigatoriedade de registro em entidades de fiscalização), 128 a 142 (redução em sessenta por cento das alíquotas em relação às atividades econômicas de interesse público elencadas neles), 143 ao 156 (redução a zero da alíquota referente ao fornecimento de bens e serviços ali elencados a pessoas em situação considerada, pela lei, particularmente preocupante ou desenvolvimento de atividade de altíssima relevância), 157 (“isenção” – *rectius*, não incidência – dos serviços de transporte coletivo em regime de autorização, permissão e concessão), 158 a 163 (redução em sessenta por cento das alíquotas em relação a atividades voltadas à reabilitação urbana de zonas históricas e áreas críticas de recuperação e reconversão urbanísticas dos Municípios e do Distrito Federal), 164 a 167 (definição dos critérios para o produtor rural ser ou não contribuinte do IBS), 168 (apropriação de crédito presumido dos tributos incidentes sobre a aquisição de produtos ou serviços do produtor rural não contribuinte do IBS), 169 (apropriação de crédito presumido de aquisição de serviços de transportador autônomo não contribuinte do IBS), 170 (apropriação de créditos presumidos referentes à aquisição de resíduos sólidos para destinação ambientalmente sustentável) e 171 (apropriação de créditos presumidos de revenda de bens móveis adquiridos a pessoa não contribuinte do IBS).

O regime de alíquota zero para a cesta básica mereceu a seguinte disciplina no artigo 125:

Art. 125. Ficam reduzidas a zero as alíquotas do IBS e da CBS incidentes sobre as vendas de produtos destinados à alimentação humana relacionados no Anexo I desta Lei Complementar, com a especificação das respectivas classificações da NCM/SH, que compõem a Cesta Básica Nacional de Alimentos, criada nos termos do art. 8º da Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023.

Parágrafo único. Aplica-se o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 126 desta Lei Complementar às reduções de alíquotas de que trata o caput deste artigo.

A enumeração da Cesta Básica Nacional de Alimentos, como, aliás, a de todos os anexos da Lei Complementar 214, é taxativa, exaustiva, e somente aos itens que estejam expressamente mencionados nela será aplicável a alíquota zero prevista neste artigo 125; os demais submetem-se a outro regime de tributação.

Os alimentos mencionados neste artigo são considerados como marcados pela essencialidade, ao passo que os demais são tidos como integrantes dos hábitos alimentares dos brasileiros, mas não são tidos no mesmo grau de importância.

O artigo 126 estabelece os critérios gerais para os regimes diferenciados:

Art. 126. Ficam instituídos regimes diferenciados do IBS e da CBS, de maneira uniforme em todo o território nacional, conforme estabelecido neste Título, com a aplicação de alíquotas reduzidas ou com a concessão de créditos presumidos, assegurados os respectivos ajustes nas alíquotas de referência do IBS e da CBS, com vistas a reequilibrar a arrecadação.

§1º Atendidos os requisitos próprios, os regimes diferenciados de que trata este Capítulo aplicam-se, no que couber, à importação dos bens e serviços nele previstos.

§ 2º A alteração das operações com bens ou com serviços beneficiadas pelos regimes diferenciados de que trata este Capítulo, mediante acréscimo, exclusão ou substituição, somente entrará em vigor após o cumprimento do disposto nos §§ 9º e 11 do art. 156-A da Constituição Federal.

§ 3º O disposto no § 2º deste artigo não se aplica às hipóteses de que tratam o § 2º do art. 131, o § 2º do art. 132, o art. 134, o § 10 do art. 138, o § 2º do art. 144, o § 2º do art. 145 e o § 3º do art. 146 desta Lei Complementar desde que seus efeitos, considerados conjuntamente a cada período de revisão, não resultem em elevação superior a 0,02 (dois centésimos) ponto percentual da alíquota de referência da CBS, da alíquota de referência estadual do IBS ou da alíquota de referência municipal do IBS.

§ 4º As reduções de alíquotas de que trata este Título serão aplicadas sobre as alíquotas-padrão do IBS e da CBS de cada ente federativo, fixadas na forma do art. 14 desta Lei Complementar.

§ 5º A apropriação dos créditos presumidos previstos neste Título fica condicionada:

- I - à emissão de documento fiscal eletrônico relativo à operação pelo adquirente, com identificação do respectivo fornecedor; e
- II - ao efetivo pagamento ao fornecedor”.

Já o artigo 127, concede a redução de 30% na alíquota, tendo em vista o caráter francamente incerto dos ingressos decorrentes da prestação das atividades que estão elencadas nos respectivos incisos:

Art. 127. Ficam reduzidas em 30% (trinta por cento) as alíquotas do IBS e da CBS incidentes sobre a prestação de serviços pelos seguintes profissionais, que exercerem atividades intelectuais de natureza científica, literária ou artística, submetidas à fiscalização por conselho profissional:

- I - administradores;
- II - advogados;
- III - arquitetos e urbanistas;
- IV - assistentes sociais;
- V - bibliotecários;
- VI - biólogos;
- VII - contabilistas;
- VIII - economistas;
- IX - economistas domésticos;
- X - profissionais de educação física;
- XI - engenheiros e agrônomos;
- XII - estatísticos;
- XIII - médicos veterinários e zootecnistas;
- XIV - museólogos;
- XV - químicos;
- XVI - profissionais de relações públicas;
- XVII - técnicos industriais; e
- XVIII - técnicos agrícolas.

§ 1º A redução de alíquotas prevista no *caput* deste artigo aplica-se à prestação de serviços realizada por:

I - pessoa física, desde que os serviços prestados estejam vinculados à habilitação dos profissionais; e

II - pessoa jurídica que cumpra, cumulativamente, os seguintes requisitos:

- a) possuam os sócios habilitações profissionais diretamente relacionadas com os objetivos da sociedade e estejam submetidos à fiscalização de conselho profissional;
- b) não tenha como sócio pessoa jurídica;
- c) não seja sócia de outra pessoa jurídica;
- d) não exerça atividade diversa das habilitações profissionais dos sócios;
- e) sejam os serviços relacionados à atividade-fim prestados diretamente pelos sócios, admitido o concurso de auxiliares ou colaboradores.

§ 2º Para fins do disposto no inciso II do § 1º deste artigo, não impedem a redução de alíquotas de que trata este artigo:

I - a natureza jurídica da sociedade;

II - a união de diferentes profissionais previstos nos incisos I a XVIII do *caput* deste artigo, desde que a atuação de cada sócio seja na sua habilitação profissional; e

III - a forma de distribuição de lucros.

§ 3º Não se aplicam os §§ 1º e 2º deste artigo à prestação de serviços relacionada à profissão do inciso X do *caput* deste artigo efetuada

por pessoa jurídica, desde que submetida à fiscalização de conselho profissional.

Todas essas profissões, sem ofensa ao inciso XIII do artigo 5º da Constituição brasileira de 1988, submetem-se à fiscalização de conselho profissional mercê de exigirem conhecimento técnico especializado e de seus profissionais poderem, àqueles a que prestam serviços, causar danos em razão de imperícia.

Para que a atividade seja passível de tributação, mesmo sob este regime especial, há de ser prestada a terceiros, não há que ser exercício de prerrogativa inerente à fruição de um direito subjetivo: o “administrador” a que se refere o inciso I do artigo em questão, por exemplo, há de gerir bens e negócios alheios, não os próprios (Moraes, 1975:215; Baptista, 2005, p. 408).

Note-se que as profissões a que se referem os incisos em que o artigo em questão se desdobra, para se sujeitarem à exação em tela, devem ser exercidas em caráter autônomo, isto é, sem vínculo de subordinação, já que não é o empregado ou o servidor público o “prestador da atividade econômica”, aqui, entendido como o que “explora a atividade econômica”, para fins de gerar a riqueza que será objeto de tributação (Barreto, 2009, p. 60-1), por mais raras que sejam as situações em que algumas das profissões regulamentadas mencionadas neles – a exemplo do bibliotecário, disciplinado pela Lei 4.084, de 1962, e referido no inciso V do aludido artigo 127 (Correia, 1978, p. 300; Melo, 2008, p. 141) – sejam exercidas em caráter autônomo.

Este dispositivo, a rigor, não traduz materialização do exercício da função estatal de fomento da economia, mas sim de normação, voltada, ainda, a viabilizar o exercício das atividades que elenca, tendo em vista principalmente as dificuldades que a cercam.

Trata-se, aqui, antes de atuação por direção do que propriamente por indução, para utilizar a terminologia de Eros Roberto Grau: não são criados meios indiretos para se obter o comportamento desejado; há uma conformação voltada a definir diretamente as posições que se traduzem em direitos subjetivos, competências, ônus e deveres.

O artigo 128 elenca as atividades econômicas de interesse público e os produtos cuja acessibilidade se mostre de tal sensibilidade que justificam uma redução de 60% na alíquota:

Art. 128. Desde que observadas as definições e demais disposições deste Capítulo, ficam reduzidas em 60% (sessenta por cento) as alíquotas do IBS e da CBS incidentes sobre operações com:

I - serviços de educação;

II - serviços de saúde;

III - dispositivos médicos;

IV - dispositivos de acessibilidade próprios para pessoas com deficiência;

V - medicamentos;

VI - alimentos destinados ao consumo humano;

VII - produtos de higiene pessoal e limpeza majoritariamente consumidos por famílias de baixa renda;

VIII - produtos agropecuários, aquícolas, pesqueiros, florestais e extrativistas vegetais *in natura*;

IX - insumos agropecuários e aquícolas;

- X - produções nacionais artísticas, culturais, de eventos, jornalísticas e audiovisuais;
- XI - comunicação institucional;
- XII - atividades desportivas; e
- XIII - bens e serviços relacionados à soberania e à segurança nacional, à segurança da informação e à segurança cibernética.

Note-se que os serviços de educação e de saúde, a que se referem os incisos I e II, conforme sejam prestados por sujeito público ou privado, terão o caráter de serviço público ou de atividade econômica em sentido estrito.

Não é aos que tenham o caráter de serviço público que se dirige o IBS, até porque, neste caso, em relação aos de pessoa integrante de administração alheia à do ente credor, incidirá a imunidade intergovernamental recíproca a que se refere a letra “a” do inciso VI do artigo 150 da Constituição brasileira de 1988, e, quanto às instituições de ensino, conforme o caso estarão ao abrigo da imunidade da letra “c” do mesmo inciso constitucional quando preencherem os requisitos do artigo 14 do Código Tributário Nacional.

Os pressupostos da aplicação da redução de 60% para as entidades privadas que prestem serviços de educação estão elencados no artigo 129 da Lei Complementar 214:

Art. 129. Ficam reduzidas em 60% (sessenta por cento) as alíquotas do IBS e da CBS incidentes sobre o fornecimento dos serviços de educação relacionados no Anexo II desta Lei Complementar, com a especificação das respectivas classificações da Nomenclatura Brasileira de Serviços, Intangíveis e Outras Operações que Produzam Variações no Patrimônio (NBS).

Parágrafo único. A redução de alíquotas prevista no *caput* deste artigo:
I - somente se aplica sobre os valores devidos pela contraprestação dos serviços listados no Anexo II desta Lei Complementar; e
II - não se aplica a outras operações eventualmente ocorridas no âmbito das escolas, das instituições ou dos estabelecimentos do fornecedor de serviços”.

Os serviços em relação aos quais se aplicará a redução de 60%, neste setor da atividade, são os seguintes:

ITEM	DESCRIÇÃO DO SERVIÇO	NBS
1	Ensino Infantil, inclusive creche e pré-escola	1.2201.1
2	Ensino Fundamental	1.2201.20.00
3	Ensino Médio	1.2201.30.00
4	Ensino Técnico de Nível Médio	1.2202.00.00

5	Ensino para jovens e adultos destinado àqueles que não tiveram acesso ou continuidade de estudos no ensino fundamental e médio na idade própria	1.2203
6	Ensino Superior, compreendidos os cursos e programas de graduação, pós-graduação, de extensão e cursos sequenciais	1.2204
7	Ensino de sistemas linguísticos de natureza visomotora e de escrita tátil	1.2205.13.00
8	Ensino de línguas nativas de povos originários	1.2205.13.00
9	Educação especial destinada a pessoas com deficiência, transtornos globais do desenvolvimento e altas habilidades ou superdotação, de modo isolado ou agregado a qualquer das etapas de educação tratadas neste Anexo	

Às vendas de material escolar que não sejam os livros (porque estes, sequer, têm tributada a respectiva venda, por serem imunes, nos termos da letra “d” do inciso VI do artigo 150 da Constituição brasileira de 1988) não se aplica a aludida redução; esta se restringe à contraprestação dos serviços referidos no anexo reproduzido acima.

Os serviços de saúde, que desde o Decreto-lei 406, de 1968, foram alcançados, no Brasil, pelo imposto sobre serviços de competência dos Municípios, têm assim definidos os requisitos para serem tributados com a redução de 60% no artigo 130 da Lei Complementar 214:

Art. 130. Ficam reduzidas em 60% (sessenta por cento) as alíquotas do IBS e da CBS incidentes sobre o fornecimento dos serviços de saúde relacionados no Anexo III desta Lei Complementar, com a especificação das respectivas classificações da NBS.

Parágrafo único. Não integram a base de cálculo do IBS e da CBS dos serviços de saúde de que trata o *caput* deste artigo os valores glosados pela auditoria médica dos planos de assistência à saúde e não pagos.

Os serviços de saúde que têm a si aplicada a redução são os seguintes:

ITEM	DESCRIÇÃO DO SERVIÇO	NBS
1	Serviços cirúrgicos	1.2301.11.00
2	Serviços ginecológicos e obstétricos	1.2301.12.00
3	Serviços psiquiátricos	1.2301.13.00
4	Serviços prestados em Unidades de Terapia Intensiva	1.2301.14.00
5	Serviços de atendimento de urgência	1.2301.15.00
6	Serviços hospitalares não classificados em subposições anteriores	1.2301.19.00
7	Serviços de clínica médica	1.2301.21.00
8	Serviços médicos especializados	1.2301.22.00

9	Serviços odontológicos	1.2301.23.00
10	Serviços de enfermagem	1.2301.91.00
11	Serviços de fisioterapia	1.2301.92.00
12	Serviços laboratoriais	1.2301.93.00
13	Serviços de diagnóstico por imagem	1.2301.94.00
14	Serviços de bancos de material biológico humano	1.2301.95.00
15	Serviços de ambulância	1.2301.96.00
16	Serviços de assistência ao parto e pós-parto	1.2301.97.00
17	Serviços de psicologia	1.2301.98.00
18	Serviços de vigilância sanitária	1.2301.99.00
19	Serviços de epidemiologia	1.2301.99.00
20	Serviços de vacinação	1.2301.99.00
21	Serviços de fonoaudiologia	1.2301.99.00
22	Serviços de nutrição	1.2301.99.00
23	Serviços de optometria	1.2301.99.00
24	Serviços de instrumentação cirúrgica	1.2301.99.00
25	Serviços de biomedicina	1.2301.99.00
26	Serviços farmacêuticos	1.2301.99.00
27	Serviços de cuidado e assistência a idosos e pessoas com deficiência em unidades de acolhimento	1.2302
28	Serviços domiciliares de apoio a pessoas adultas, idosas, crianças, adolescentes, pessoas com transtornos mentais e com deficiências	1.2301.99.00
29	Serviços de esterilização	1.2301.99.0
30	Serviços funerários, de cremação e de embalsamamento	1.2603.00.00

Não se consideram, desde a vigência da Lei Complementar 116, de 2003, as atividades dos planos de saúde como passíveis de legitimar a respectiva inclusão como “serviços de saúde” (Melo, 2008:75; Borges, 1992:61; Albuquerque, 1992:17), embora elas também se sujeitassem ao imposto sobre serviços de qualquer natureza, segundo entendimento do Supremo Tribunal Federal:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. **ISSQN**. ART. 156, III, CRFB/88. CONCEITO CONSTITUCIONAL DE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA. ARTIGOS 109 E 110 DO CTN. AS OPERADORAS DE **PLANOS** PRIVADOS DE ASSISTÊNCIA À **SAÚDE (PLANO DE SAÚDE E SEGURO-SAÚDE)** REALIZAM PRESTAÇÃO DE SERVIÇO SUJEITA AO **IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA-ISSQN**, PREVISTO NO ART. 156, III, DA CRFB/88.

1. O **ISSQN** incide nas atividades realizadas pelas Operadoras de **Planos** Privados de Assistência à **Saúde (Plano de Saúde e Seguro-Saúde)**.
2. A coexistência de conceitos jurídicos e extrajurídicos passíveis de

recondução a um mesmo termo ou expressão, onde se requer a definição de qual conceito prevalece, se o jurídico ou o extrajurídico, impõe não deva 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. 3. O Direito Constitucional Tributário adota conceitos próprios, razão pela qual não há um primado do Direito Privado. 4. O art. 110, do CTN, não veicula norma de interpretação constitucional, posto inadmissível interpretação autêntica da Constituição encartada com exclusividade pelo legislador infraconstitucional. 5. O conceito de prestação de “serviços de qualquer natureza” e seu alcance no texto constitucional não é condicionado de forma imutável pela legislação ordinária, tanto mais que, de outra forma, seria necessário concluir pela possibilidade de estabilização com força constitucional da legislação infraconstitucional, de modo a gerar confusão entre os planos normativos. 6. O texto constitucional ao empregar o signo “serviço”, que, a priori, conota um conceito específico na legislação infraconstitucional, não inibe a exegese constitucional que conjura o conceito de Direito Privado. 7. A exegese da Constituição configura a limitação hermenêutica dos arts. 109 e 110 do Código Tributário Nacional, por isso que, ainda que a contraposição entre obrigações de dar e de fazer, para fins de dirimir o conflito de competência entre o **ISS** e o ICMS, seja utilizada no âmbito do Direito Tributário, à luz do que dispõem os artigos 109 e 110, do CTN, novos critérios de interpretação têm progressivamente ampliado o seu espaço, permitindo uma releitura do papel conferido aos supracitados dispositivos. 8. A doutrina do tema, ao analisar os artigos 109 e 110, aponta que o CTN, que tem status de lei complementar, não pode estabelecer normas sobre a interpretação da Constituição, sob pena de restar vulnerado o princípio da sua supremacia constitucional. 9. A Constituição posto carente de conceitos verdadeiramente constitucionais, admite a fórmula diversa da interpretação da Constituição conforme a lei, o que significa que os conceitos constitucionais não são necessariamente aqueles assimilados na lei ordinária. 10. A Constituição Tributária deve 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, sendo certo que os conceitos constitucionais tributários não são fechados e unívocos, devendo-se recorrer também aos aportes de ciências afins para a sua interpretação, como a Ciência das Finanças, Economia e Contabilidade. 11. A interpretação isolada do art. 110, do CTN, conduz à prevalência do método literal, dando aos conceitos de Direito Privado a primazia hermenêutica na ordem jurídica, o que resta inconcebível. Consequentemente, deve-se promover a interpretação conjugada dos artigos 109 e 110, do CTN, avultando o método sistemático quando estiverem em jogo institutos e conceitos utilizados pela Constituição, e, de outro, o método teleológico quando não haja a constitucionalização dos conceitos. 12. A unidade do ordenamento jurídico é conferida pela

própria Constituição, por interpretação sistemática e axiológica, entre outros valores e princípios relevantes do ordenamento jurídico. 13. Os tributos sobre o consumo, ou tributos sobre o valor agregado, de que são exemplos o **ISSQN** e o ICMS, assimilam considerações econômicas, porquanto baseados em conceitos elaborados pelo próprio Direito Tributário ou em conceitos tecnológicos, caracterizados por grande fluidez e mutação quanto à sua natureza jurídica. 14. O critério econômico não se confunde com a vetusta teoria da interpretação econômica do fato gerador, consagrada no Código Tributário Alemão de 1919, rechaçada pela doutrina e jurisprudência, mas antes em reconhecimento da interação entre o Direito e a Economia, em substituição ao formalismo jurídico, a permitir a incidência do Princípio da Capacidade Contributiva. 15. A classificação das obrigações em “obrigação de dar”, de “fazer” e “não fazer”, tem cunho eminentemente civilista, como se observa das disposições no Título “Das Modalidades das Obrigações”, no Código Civil de 2002 (que seguiu a classificação do Código Civil de 1916), em: (i) obrigação de dar (coisa certa ou incerta) (arts. 233 a 246, CC); (ii) obrigação de fazer (arts. 247 a 249, CC); e (iii) obrigação de não fazer (arts. 250 e 251, CC), não é a mais apropriada para o enquadramento dos produtos e serviços resultantes da atividade econômica, pelo que deve ser apreciada cum grano salis. 16. A Suprema Corte, ao permitir a incidência do **ISSQN** nas operações de leasing financeiro e leaseback (RREE 547.245 e 592.205), admitiu uma interpretação mais ampla do texto constitucional quanto ao conceito de “serviços” desvinculado do conceito de “obrigação de fazer” (RE 116.121), verbis: “EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. **ISS**. ARRENDAMENTO MERCANTIL. OPERAÇÃO DE LEASING FINANCEIRO. ARTIGO 156, III, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. O arrendamento mercantil compreende três modalidades, [i] o leasing operacional, [ii] o leasing financeiro e [iii] o chamado leaseback. No primeiro caso há locação, nos outros dois, serviço. 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 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 leaseback. Recurso extraordinário a que se nega provimento.” (grifo nosso) (RE 592905, Relator Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 02/12/2009). 17. A lei complementar a que se refere o art. 156, III, da CRFB/88, ao definir os serviços de qualquer natureza a serem tributados pelo **ISS** a) arrola serviços por natureza; b) inclui serviços que, não exprimindo a natureza de outro tipo de atividade, passam à categoria de serviços, para fim de incidência do tributo, por força de lei, visto que, se assim não considerados, restariam incólumes a qualquer tributo; e c) em caso de operações mistas, afirma a prevalência do serviço, para fim de tributação pelo **ISS**. 18. O artigo 156, III, da CRFB/88, ao referir-se a ser-

viços de qualquer natureza não os adstringiu às típicas obrigações de fazer, já que raciocínio adverso conduziria à afirmação de que haveria serviço apenas nas prestações de fazer, nos termos do que define o Direito Privado, o que contrasta com a maior amplitude semântica do termo adotado pela constituição, a qual inevitavelmente leva à ampliação da competência tributária na incidência do **ISSQN**. 19. A regra do art. 146, III, “a”, combinado com o art. 146, I, CRFB/88, remete à lei complementar a função de definir o conceito “de serviços de qualquer natureza”, o que é efetuado pela LC nº 116/2003. 20. 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. 21. 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. 22. A LC nº 116/2003 imbricada ao thema decidendum traz consigo lista anexa que estabelece os serviços tributáveis pelo **ISSQN**, dentre eles, o objeto da presente ação, que se encontra nos itens 4.22 e 4.23, verbis: “Art. 1º O **Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza**, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador. (...) 4.22 – Planos de medicina de grupo ou individual e convênios para prestação de assistência médica, hospitalar, odontológica e congêneres. 4.23 – Outros **planos de saúde** que se cumpram através de serviços de terceiros contratados, credenciados, cooperados ou apenas pagos pelo operador do plano mediante indicação do beneficiário.” 23. A exegese histórica revela que a legislação pretérita (Decreto-Lei nº 406/68) que estabelecia as normas gerais aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza já trazia regulamentação sobre o tema, com o escopo de alcançar estas atividades. 24. A LC nº 116/2003 teve por objetivo ampliar o campo de incidência do **ISSQN**, principalmente no sentido de adaptar a sua anexa lista de serviços à realidade atual, relacionando numerosas atividades que não constavam dos atos legais antecedentes. 25. A base de cálculo do **ISSQN** incidente tão somente sobre a comissão, vale dizer: a receita auferida sobre a diferença entre o valor recebido pelo contratante e o que é repassado para os terceiros prestadores dos serviços, conforme assentado em sede jurisprudencial. 27. Ex positus, em sede de Repercussão Geral a tese jurídica assentada é: “As operadoras de **planos de saúde** e de seguro-saúde realizam

prestação de serviço sujeita ao **Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN**, previsto no art. 156, III, da CRFB/88”. 28. Recurso extraordinário DESPROVIDO (Brasil. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário 651.703/PR. Relator: Min. Luiz Fux. DJ-e 26 abr 2017).

A exclusão dos valores glosados pela auditoria médica em relação à base de cálculo impõe que a fiscalização, caso pretenda lançar mão do disposto no artigo 148 do Código Tributário Nacional, tome esta circunstância em consideração para que não se venha a tributar quantitativo que, desengadamente, não veio a compor a receita do prestador de serviço.

Para os dispositivos médicos, cuja feitura se submeteria, em princípio, ao imposto sobre produtos industrializados e cuja comercialização se submeteria ao ICMS, os requisitos estão delineados desta forma pelo artigo 131:

Art. 131. Ficam reduzidas em 60% (sessenta por cento) as alíquotas do IBS e da CBS incidentes sobre o fornecimento dos dispositivos médicos relacionados no Anexo IV desta Lei Complementar, com a especificação das respectivas classificações da NCM/SH.

§ 1º A redução de alíquotas prevista no *caput* deste artigo somente se aplica aos dispositivos listados no Anexo IV desta Lei Complementar regularizados perante a Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa).

§ 2º Sem prejuízo da avaliação quinzenal de que trata o Capítulo I do Título III do Livro III desta Lei Complementar, o Ministro de Estado da Fazenda e o Comitê Gestor do IBS, ouvido o Ministério da Saúde, revisarão, a cada 120 (cento e vinte) dias, por meio de ato conjunto, a lista de que trata o Anexo IV desta Lei Complementar, tão somente para inclusão de dispositivos médicos inexistentes na data de publicação da revisão anterior que atendam às mesmas finalidades daqueles já constantes do referido anexo.

A sujeição das operações com esses dispositivos, salvo a hipótese de imunidade em razão da pessoa que as realize ou benefício concedido regularmente, foi afirmada pelo Supremo Tribunal Federal, em caso envolvendo laboratório de análises clínicas:

AGRAVO INTERNO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. VIOLAÇÃO AO DEVIDO PROCESSO LEGAL E AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. OFENSA CONSTITUCIONAL REFLEXA. TEMA 660 DA REPERCUSSÃO GERAL. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. APLICAÇÃO DO TEMA 171 DA REPERCUSSÃO GERAL. INCIDÊNCIA DO ICMS NOS TERMOS AUTORIZADOS PELA EC 33/2001. RECURSO IMPROVIDO. 1. No julgamento do ARE 748.371-RG/MT (Rel. Min. GILMAR MENDES, Tema 660), rejeitou a repercussão geral da alegada violação ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito, à coisa julgada ou aos princípios da legalidade, do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal, quando se mostrar imprescindível o exame de normas de natureza

infraconstitucional. 2. O acórdão recorrido está em consonância com a jurisprudência desta CORTE que, no julgamento do RE 439.796-RG (Rel. Min. JOAQUIM BARBOSA, Tema 171), fixou a orientação de que, “após a Emenda Constitucional 33/2001, é constitucional a incidência de ICMS sobre operações de importação efetuadas por pessoa, física ou jurídica, que não se dedica habitualmente ao comércio ou à prestação de serviços”. 3. A EC 33/2001 autorizou a incidência de ICMS sobre operações de importação efetuadas por pessoa física ou jurídica que não se dedica habitualmente ao comércio ou prestação de serviços (Tema 171). 4. Tributo constitucional e legalmente devido com base na Lei Estadual 11.001/2001, cuja eficácia teve início após a edição da LC 114/2002. 5. Agravo interno a que se nega provimento (Brasil. Supremo Tribunal Federal. Agravo regimental no recurso extraordinário 1.049.904/SP. Relator: Min. Alexandre de Moraes. DJ-e 19 nov 2018).

Estes são os dispositivos médicos em relação aos quais se aplica esta redução:

ITEM	DESCRIÇÃO	NCM/SH
1	Bolsa para drenagem	3926.90.30
2	Sistema para drenagem com conjunto intermediário para medição contínua da diurese	9018.90.99
3	Chapas e filmes para raios-X, sensibilizados em uma face	3701.10.10
4	Cimentos para reconstituição óssea	3006.40.20
5	Substitutos de enxerto ósseo	3004.90.99
6	Coletor para unidade de drenagem externa	3926.90.40
7	Conector completo com tampa	3917.40
8	Conector em Y	3917.40
9	Conjuntos de troca e concentrados polieletrólíticos para diálise	3004.90.99
10	Conjunto para autotransusão	9018.90.10
11	Conjunto para hidrocefalia de baixo perfil	9021.90.19
12	Conjunto para hidrocefalia standard	9021.90.19
		9021.90.80
13	Eletrodo endocárdico definitivo	9021.90.91
14	Eletrodo epicárdico definitivo	9021.90.91
15	Eletrodo para marcapasso temporário endocárdico	9021.90.91
16	Eletrodo para marcapasso temporário epicárdico	9021.90.91
17	Espaçador de tendão	9021.90.19
18	Filmes especiais para raios-X sensibilizados em ambas as faces	3702.10.20
19	Filmes especiais para raios-X sensibilizados em uma face	3702.10.10
20	Filtro de linha arterial e venoso	8421.29.90
21	Filtro de sangue arterial e venoso para recirculação	8421.29.90
22	Filtro para cardioplegia	8421.29.90

23	Categutes esterilizados, materiais esterilizados semelhantes para suturas cirúrgicas (incluídos os fios absorvíveis esterilizados para cirurgia ou odontologia) e adesivos esterilizados para tecidos orgânicos, utilizados em cirurgia para fechar ferimentos; laminárias esterilizadas; hemostáticos absorvíveis esterilizados para cirurgia ou odontologia; barreiras antiaderentes esterilizadas para cirurgia ou odontologia, absorvíveis ou não	3006.10
24	Hemoconcentrador para circulação extracorpórea	9018.90.40
25	Hemodialisador capilar	8421.29.11
26	Marcapasso cardíaco câmara dupla	9021.50.00
27	Marcapasso cardíaco multiprogramável com telemetria	9021.50.00
28	Outras chapas e filmes para raios-X	3701.10.29
29	Oxigenador de bolha com tubos para circulação extracorpórea	9018.90.99
30	Oxigenador de membrana com tubos para circulação extracorpórea	9018.90.99
31	Reservatório de cardiectomia	9018.90.99
32	Reservatório para cardioplegia com tubo sem filtro	9018.90.99
33	Rins artificiais	9018.90.40
34	Shunt lombo-peritoneal	9021.90.19
35	Substituto temporário de pele (biológica/sintética) (por cm ²)	3005.90.90
36	Tela inorgânica	3006.10.90
37	Válvula para hidrocefalia	9021.90.19
		9021.90.89
38	Válvula para tratamento de ascite	9021.90.19
39	Fonte de irídio 192	2844.43.90
40	Stent vascular	9021.90.12
41	Reprocessador de filtros utilizados em hemodiálise	8479.89.99
42	Implantes osseointegráveis, na forma de parafuso, e seus componentes manufaturados, tais como tampas de proteção, montadores, conjuntos, pilares (cicatrizador, conector, de transferência ou temporário), cilindros, seus acessórios, destinados a sustentar, amparar, acoplar ou fixar próteses dentárias	9021.29.00
		9021.10.10
		9021.10.20
43	Cardiodesfibrilador implantável	9021.90.11
44	Espiral para embolização	9021.90.12
45	Imunoglobulina anti-Rh	3002.12.21
46	Outras imunoglobulinas séricas	3002.12.22
47	Concentrado de fator VIII	3002.12.23
48	Outras frações do sangue, exceto as preparadas como medicamentos, as imunoglobulinas séricas, o concentrado de fator VIII e a soroalbumina sob a forma de gel para preparação de reagentes de diagnóstico	3002.12.21
		3002.12.29

49	Reagentes de diagnóstico ou de laboratório em qualquer suporte e reagentes de diagnóstico ou de laboratório preparados, mesmo em um suporte, mesmo apresentados sob a forma de estojos, exceto os da posição 30.06; materiais de referência certificados	3822.1
50	Reagentes de diagnóstico concebidos para serem administrados ao paciente, à base de somatoliberina	3006.30.21
51	Produtos para obturação dentária, exceto cimentos	3006.40.12
52	Preparações em gel, concebidas para uso em medicina humana ou veterinária como lubrificante para certas partes do corpo em intervenções cirúrgicas ou exames médicos ou como agente de ligação entre o corpo e os instrumentos médicos	3006.70.00
53	Bolsas para uso em colostomia, ileostomia e urostomia	3006.91.10
54	Equipamentos identificáveis para ostomia, exceto bolsas para uso em colostomia, ileostomia e urostomia	3006.91.90
55	Bolsas para uso em medicina (hemodiálise e usos semelhantes)	3926.90.30
56	Artigos exclusivamente de laboratório de análises clínicas	3926.90.40
57	Acessórios de plástico do tipo utilizado em linhas de sangue para hemodiálise, tais como: obturadores, incluídos os reguláveis (clamps), cliques e similares	3926.90.50
58	Luvras cirúrgicas e luvas de procedimento	4015.1
59	Seringas, mesmo com agulhas	9018.31
60	Agulhas tubulares de metal e agulhas para suturas	9018.32
61	Agulhas, exceto as de metal e as para suturas	9018.39.10
62	Sondas, cateteres e cânulas, individualmente ou em conjunto	9018.39.2
63	Lancetas para vacinação e cauterios	9018.39.30
64	Instrumentos semelhantes a seringas, a agulhas, a cateteres e a cânulas	9018.39.9
65	Brocas para odontologia	9018.49.1
66	Limas	9018.49.20
67	Grampos e cliques, seus aplicadores e extratores	9018.90.95
68	Outros instrumentos e aparelhos para medicina, cirurgia e odontologia, excluídas seringas e agulhas, das posições 9018.31 e 9018.32	9018.39.99 9018.90.99
69	Mesas de operação e para exames, camas hospitalares e de uso clínico	9402.90
70	Fotocoagulador a laser	9018.20.10
71	Bisturi elétrico	9018.90.21
72	Aparelho de anestesia com monitor multiparâmetros	9018.90.99
73	Autoclave	8419.81.10
74	Retinógrafo	9018.50.90
75	Meios de cultura	3821.00.00
76	Termocicladores utilizados em diagnóstico e na pesquisa científica	8419.89.99
77	Partes e peças de termocicladores	8419.90.40

78	Pipetadores laboratoriais para diagnóstico e pesquisa científica	8479.89.12
79	Cromatógrafo de fase líquida	9027.20.12
80	Sequenciadores automáticos de ADN mediante eletroforese capilar	9027.20.21
81	Aparelhos de eletroforese para diagnóstico e pesquisa científica	9027.20.29
82	Analísadores por espectrofotometria para diagnóstico e pesquisa científica	9027.30
83	Analísadores por fotometria para diagnóstico e pesquisa científica	9027.50.20
84	Citômetro de fluxo	9027.50.50
85	Analísadores por radiações ópticas para diagnóstico e pesquisa científica	9027.50.90
86	Outros analisadores para diagnóstico e pesquisa científica	9027.89.99
87	Espectrômetro de massa	9027.81.00
88	Outros analisadores para diagnóstico	9027.89.99
89	Micrótomo	9027.90.10
90	Partes e peças de equipamentos analisadores laboratoriais	9027.90.9
91	Preservativo	4014.10.00
92	Dispositivo intrauterino (DIU)	9018.90.99
93	Substância para conservação de órgãos e tecidos	3824.99.89
94	Introdutor de punção para implante de eletrodo endocárdico	9021.90.91
95	Enxerto tubular de politetrafluoretileno - PTFE (por cm ²)	9021.90.99
96	Enxerto arterial e venoso tubular inorgânico	9021.90.99
97	Botão para crânio	9021.90.99
98	Guia metálico para introdução de cateter duplo lumen	9018.39.29
99	Dilatador para implante de cateter duplo lumen	9018.39.29
100	Guia de troca para angioplastia	9018.39.29
101	Introdutor para cateter com e sem válvula	9018.39.29
102	Kit cânula	9018.39.99
		9018.39.91
103	Dreno para sucção	9018.39.29
104	Sistema de drenagem mediastinal	9018.39.29
105	Conjunto descartável de balão intra-aórtico	9018.90.99

A consideração que se fez em relação ao regime tributário incidente sobre os dispositivos médicos cabe em relação aos dispositivos de acessibilidade destinados a pessoas com deficiência, nos termos do artigo 132 da Lei Complementar 214, de 2024:

Art. 132. Ficam reduzidas em 60% (sessenta por cento) as alíquotas do IBS e da CBS incidentes sobre o fornecimento dos dispositivos de acessibilidade próprios para pessoas com deficiência relacionados no Anexo V desta Lei Complementar, com a especificação das respectivas classificações da NCM/SH.

§ 1º A redução de alíquotas prevista no *caput* deste artigo somente se aplica aos dispositivos de acessibilidade listados no Anexo V desta Lei Complementar que atendam aos requisitos previstos em norma do órgão público competente.

§ 2º Sem prejuízo da avaliação quinquenal de que trata o Capítulo I do Título III do Livro III desta Lei Complementar, o Ministro de Estado da Fazenda e o Comitê Gestor do IBS, ouvido o órgão público competente, revisarão, a cada 120 (cento e vinte) dias, por meio de ato conjunto, a lista de que trata o Anexo V desta Lei Complementar, tão somente para inclusão de dispositivos de acessibilidade inexistentes na data de publicação da revisão anterior que atendam às mesmas finalidades daqueles já constantes do referido anexo.

Os dispositivos são os seguintes:

ITEM	DESCRIÇÃO	NCM/SH
1	ACESSÓRIOS E ADAPTAÇÕES ESPECIAIS PARA SEREM INSTALADOS EM VEÍCULOS AUTOMOTORES PERTENCENTES OU QUE FOREM DESTINADOS A PESSOAS COM DEFICIÊNCIA FÍSICA	
1.1	Comando de embreagem manual, suas partes e acessórios	8708.99.10
1.2	Comando de freio manual, suas partes e acessórios	8708.99.10
1.3	Comando de acelerador manual, suas partes e acessórios	8708.99.10
1.4	Inversão do pedal do acelerador, suas partes e acessórios	8708.99.10
1.5	Prolongamento de pedais, suas partes e acessórios	8708.99.10
1.6	Empunhadura, suas partes e acessórios	8708.29.99
1.7	Servo acionadores de volante, suas partes e acessórios	8708.99.10
1.8	Deslocamento de comandos do painel, suas partes e acessórios	8708.29.99
1.9	Plataforma giratória para deslocamento giratório do assento de veículo, suas partes e acessórios	8708.29.99
1.10	Trilho elétrico para deslocamento do assento dianteiro para outra parte do interior do veículo, suas partes e acessórios	8708.29.99
1.11	Plataforma de elevação para cadeira de rodas, manual, eletro-hidráulica ou eletromecânica	8428.90.90
1.12	Rampa para cadeira de rodas, suas partes e acessórios	8708.29.99
1.13	Guincho para transportar cadeira de rodas	8425.31.10
2	PRODUTOS DESTINADOS A USO DE PESSOA COM DEFICIÊNCIA VISUAL	
2.1	Bengala inteiriça, dobrável ou telescópica, com ponteira de náilon	6602.00.00
2.2	Relógio em braille, com sintetizador de voz e mostrador ampliado	9102.11.10
		9102.11.90
		9102.91.00
2.3	Termômetro digital com sistema de voz	9025.19.90

2.4	Calculadora digital com sistema de voz, com verbalização dos ajustes de minutos e horas, tanto no modo horário, como no modo alarme, e comunicação por voz dos dígitos de cálculo e resultados	8470.10.00 8470.29.00
2.5	Agenda eletrônica com teclado em braille, com ou sem sintetizador de voz	8543.70.99
2.6	Reglete para escrita em braille	9017.20.00
2.7	Display braille e teclado em Braille para uso em microcomputador, com sistema interativo para introdução e leitura de dados por meio de tabelas de caracteres Braille	8471.60.90
2.8	Máquina de escrever para escrita em braille, manual ou elétrica, com teclado de datilografia comum ou na formação Braille	8472.90.99
2.9	Impressora de caracteres em braille para uso com microcomputadores, com sistema de folha solta ou dois lados da folha, com ou sem sistema de comando de voz ou sistema acústico	8443.32.22
2.10	Equipamento sintetizador para reprodução em voz de sinais gerados por microcomputadores, permitida a leitura de dados de arquivos, de uso interno ou externo, com padrão de protocolo SSIL de interface com softwares leitores de tela	8471.80.00
3	PRODUTOS DESTINADOS AO USO DE PESSOAS COM DEFICIÊNCIA AUDITIVA	
3.1	Aparelho telefônico com teclado alfanumérico e visor luminoso, com ou sem impressora embutida, que permite converter sinais transmitidos por sistema telefônico em caracteres e símbolos	8517.1
3.2	Relógio despertador vibratório e/ou luminoso	9103.10.00 9105.11.00
3.3	Unidades de entrada de dados tipo mouse controláveis pelo movimento dos olhos para deficientes	8471.60.53

Assim é tratada a redução da alíquota em 60% dos medicamentos, pela Lei Complementar 214:

Art. 133. Ficam reduzidas em 60% (sessenta por cento) as alíquotas do IBS e da CBS incidentes sobre o fornecimento dos medicamentos registrados na Anvisa ou produzidos por farmácias de manipulação, ressalvados os medicamentos sujeitos à alíquota zero de que trata o art. 146 desta Lei Complementar.

§ 1º A redução de alíquotas prevista no *caput* deste artigo aplica-se também às operações de fornecimento das composições para nutrição enteral e parenteral, composições especiais e fórmulas nutricionais destinadas às pessoas com erros inatos do metabolismo relacionadas no Anexo VI desta Lei Complementar, com a especificação das respectivas classificações da NCM/SH.

§ 2º Para fins de assegurar a repercussão nos preços da redução da carga tributária, a redução de que trata este artigo somente se aplica aos medicamentos industrializados ou importados pelas pessoas jurídicas

que tenham firmado, com a União e o Comitê Gestor do IBS, compromisso de ajustamento de conduta ou cumpram a sistemática estabelecida pela Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos (CMED), na forma da lei.

Art. 134. Sem prejuízo da avaliação quinquenal de que trata o Capítulo I do Título III do Livro III desta Lei Complementar, o Ministro de Estado da Fazenda e o Comitê Gestor do IBS, ouvido o Ministério da Saúde, revisarão, a cada 120 (cento e vinte) dias, por meio de ato conjunto, a lista de que trata o Anexo VI, tão somente para inclusão de composições de que trata o § 1º do art. 133 desta Lei Complementar inexistentes na data de publicação da revisão anterior e que sirvam às mesmas finalidades daquelas já contempladas.

As composições nutricionais equiparáveis aos medicamentos, para fins de aplicação da alíquota reduzida, são as seguintes:

ITEM	DESCRIÇÃO	NCM/SH
1	Acetato de dextroalfatocoferol	2936.28.12
2	Acetato de lisina	2922.41.90
3	Acetato de potássio	2915.29.90
4	Acetato de sódio	2915.29.10
5	Acetato de zinco	2915.29.90
6	Acetiltirosina	2922.50.39
7	Ácido acético	2915.21.00
8	Ácido ascórbico	2936.27.10
9	Ácido aspártico	2922.49.90
10	<u>Ácido cítrico</u>	2918.14.00
11	Ácido fólico	2936.29.11
12	Ácido glutâmico	2922.42.10
13	Ácido málico	2918.19.90
14	Ácido selenioso	2811.19.90
15	Água para injeção	2002.10.00
16	Alanilglutamina	2922.49.90
17	Alanina	2922.49.90
18	Albumina humana	3002.12.36
19	Arginina	2925.29.19
20	Asparagina	2922.49.90
21	Bicarbonato de sódio	2836.30.00
22	Biotina	2936.29.31
23	Cianocobalamina	2936.26.10
24	Cistina	2930.90.39
25	Cloreto crômico	2827.39.93

26	Cloreto de cálcio	2827.20.10 2827.20.90
27	Cloreto de magnésio	2827.31.10 2827.31.90
28	Cloreto de manganês	2827.39.95
29	Cloreto de potássio	3104.20.10 3104.20.90
30	Cloreto de sódio	2501.00.90
31	Cloreto de zinco	2827.39.98
32	Cloridrato de piridoxina	2936.25.20
33	Cloridrato de tiamina	2936.22.10
34	Cocarboxilase	2936.22.90
35	Colecalciferol	2936.29.21
36	Ergocalciferol	2936.29.29
37	Fenilalanina	2922.49.90
38	Fitomenadiona	2936.29.40
39	Fórmula para dieta isenta de fenilalanina	2106.90.90
40	Fórmula para dieta isenta demetionina	2106.90.90
41	Fórmula para dieta isenta de lisina e pobre de triptofano	2106.90.90
42	Fórmula para dieta isenta de leucina, de isoleucina ou de valina	2106.90.90
43	Fórmula para dieta isenta de fenilalanina e de metionina	2106.90.90
44	Fórmula para dieta isenta de aminoácidos não essenciais	2106.90.90
45	Fórmula para dieta isenta de metionina, de treonina, de valina e restrita de isoleucina	2106.90.90
46	Fórmula para dieta cetogênica, na proporção de 4 g de gordura para cada 1 g de carboidratos e proteínas	2106.90.90
47	Fórmula hiperlipídica, para suplementação de triglicerídios de cadeia média ou triheptanoína	2202.99.00
48	Preparação líquida, de quatro partes de trioleato de glicerol de ácido para uma parte de trierucato de glicerol	2202.99.00
49	Fosfato de potássio dibásico	2835.24.00
50	Fosfato de potássio monobásico	2835.24.00
51	Fosfato de sódio monobásico	2835.22.00
52	Fosfato de tiamina	2936.22.90
53	Fosfato sódico de riboflavina	2936.23.20
54	Frutose	1702.50.00
55	Glicerofosfato de sódio	2919.90.90
56	Glicina	2922.49.10
57	Gliconato de cálcio	2918.16.10
58	Glicose	1702.30.11

59	Histidina	2933.29.92
60	Icodextrina	3505.10.00
61	Iodeto de potássio	2827.60.12
62	Isoleucina	2922.49.90
63	Lecitina de ovo	2923.20.00
64	Leucina	2922.49.90
65	Levovalina	2922.49.90
66	Lisina	2922.41.10
67	Metionina	2930.40.10 2930.40.90
68	Nicotinamida	2936.29.52
69	Palmitato de retinol	2936.21.13
70	Prolina	2922.49.90
71	Riboflavina	2936.23.10
72	Selenito de sódio	2842.90.00
73	Serina	2922.50.99
74	Sorbitol	2905.44.00
75	Sulfato de magnésio	2833.21.00
76	Sulfato de zinco	2833.29.70
77	Taurina	2922.49.90
78	Tirosina	2922.50.39
79	Tocoferol	2936.28.11
80	Treonina	2922.50.99
81	Triglicerídeos de cadeia média	1513.19.00 1513.29.11

A redução de 60% para alimentos destinados ao consumo humano recebe esta disciplina:

“Art. 135. Ficam reduzidas em 60% (sessenta por cento) as alíquotas do IBS e da CBS incidentes sobre o fornecimento dos alimentos destinados ao consumo humano relacionados no Anexo VII desta Lei Complementar, com a especificação das respectivas classificações da NCM/SH”.

Estes são os alimentos beneficiários da redução de 60% na alíquota, sem se confundirem, por óbvio, com os integrantes da cesta básica, que, consoante visto anteriormente, estão sob o regime da alíquota zero:

ITEM	DESCRIÇÃO DO PRODUTO
1	Crustáceos (exceto lagostas e lagostim) e moluscos dos seguintes códigos e subposições da NCM/SH: a) 0306.1 e 0306.3, exceto os produtos da subposição 0306.11 e dos códigos 0306.15.00, 0306.31.00, 0306.34.00, 0306.39.10; e b) 0307.31.00, 0307.32.00, 0307.42.00, 0307.43, 0307.51.00, 0307.52.00, 0307.91.00 e 0307.92.00
2	Leite fermentado, bebidas e compostos lácteos, em conformidade com os requisitos da legislação específica, classificados nos códigos 0403.20.00, 0403.90.00 e 2202.99.00 da NCM/SH
3	Mel natural do código 0409.00.00 da NCM/SH
4	Farinha das posições 1101.00, 11.02, 11.05, 11.06 e 12.08 da NCM/SH; ressalvados os produtos relacionados no Anexo I
5	Grumos e sêmolas de cereais dos códigos 1103.11.00 e 1103.19.00 da NCM/SH; ressalvados os produtos relacionados no Anexo I
6	Grãos de cereais das subposições 1104.1 e 1104.2 da NCM/SH; ressalvados os produtos relacionados no Anexo I
7	Amido de milho do código 1108.12.00 da NCM/SH
8	Óleos de soja, de milho, canola e demais óleos vegetais, em conformidade com os requisitos da legislação específica relativos ao consumo como alimento, classificados na subposição 1507.90 e nas posições 15.08, 15.11, 15.12, 15.13, 15.14 e 15.15 da NCM/SH
9	Massas alimentícias dos códigos 1902.20.00 e 1902.30.00 da NCM/SH
10	Sucos naturais de fruta ou de produtos hortícolas sem adição de açúcar ou de outros edulcorantes e sem conservantes classificados na posição 20.09 da NCM/SH
11	Polpas de frutas ou de produtos hortícolas sem adição de açúcar ou de outros edulcorantes e sem conservantes classificadas na posição 20.08 da NCM/SH
12	Pão de Forma do código 1905.90.10 da NCM/SH
13	Extrato de tomate classificado no código 2002.90.00 da NCM/SH
14	Frutas, produtos hortícolas e demais produtos vegetais, sem adição de açúcar ou de outros edulcorantes, classificados nos capítulos 7 e 8 da NCM/SH, ressalvados as frutas de casca rija não regionais e os produtos relacionados nos Anexos I e XV e excetuadas as posições 07.11, 08.12 e 0814.00.00
15	Cereais do capítulo 10 e sementes e frutos oleaginosos classificados no capítulo 12, ambos da NCM/SH, ressalvados os produtos relacionados no Anexo I
16	Produtos hortícolas, mesmo misturados entre si, apenas pré-cozidos ou cozidos em água ou vapor, sem adição de sal ou de quaisquer outros produtos e substâncias, classificados nas posições 20.04 e 20.05 e no código 2002.10.00 da NCM/SH
17	Fruta de casca rija regional, amendoins e outras sementes, mesmo misturados entre si, apenas torrados ou cozidos, sem adição de sal ou de quaisquer outros produtos e substâncias, classificados na subposição 2008.1 da NCM/SH

As operações com produtos de higiene pessoal e limpeza normalmente consumidos por pessoas de baixa renda recebem nestes termos a redução da alíquota em 60%: “Art. 136. Ficam reduzidas em 60% (sessenta por cento) as alíquotas do IBS

e da CBS incidentes sobre o fornecimento dos produtos de higiene pessoal e limpeza relacionados no Anexo VIII desta Lei Complementar, com a especificação das respectivas classificações da NCM/SH”.

Estes são os produtos de higiene e limpeza beneficiários da redução em tela:

ITEM	DESCRIÇÃO DO PRODUTO
1	Sabões de toucador classificados no código 3401.11.90 da NCM/SH
2	Dentifrícios do código 3306.10.00 da NCM/SH
3	Escovas de dentes do código 9603.21.00 da NCM/SH
4	Papel higiênico do código 4818.10.00 da NCM/SH
5	Água sanitária classificada no código 3808.94.19 da NCM/SH
6	Sabões em barra classificados no código 3401.19.00 da NCM/SH
7	Fraldas e artigos higiênicos semelhantes, de qualquer matéria classificadas no código 9619.00.00 da NCM/SH

Os produtos do setor primário têm as operações que a eles se referem aplicada a redução de 60% do modo que segue:

“Art. 137. Ficam reduzidas em 60% (sessenta por cento) as alíquotas do IBS e da CBS incidentes sobre o fornecimento de produtos agropecuários, aquícolas, pesqueiros, florestais e extrativistas vegetais *in natura*.

§ 1º Considera-se *in natura* o produto tal como se encontra na natureza, que não tenha sido submetido a nenhum processo de industrialização nem seja acondicionado em embalagem de apresentação, não perdendo essa condição o que apenas tiver sido submetido:

I - a secagem, limpeza, debulha de grãos ou descaroçamento; e

II - a congelamento, resfriamento ou simples acondicionamento, quando esses procedimentos se destinem apenas ao transporte, ao armazenamento ou à exposição para venda.

§ 2º O regulamento disporá sobre os produtos que não perderão a qualidade de *in natura* quando necessitarem de acondicionamento em embalagem de preservação, com adição de concentração ou conservantes para manter a integridade e características do produto.

§ 3º Para fins do disposto no *caput* deste artigo, considera-se fornecimento de produto florestal inclusive o fornecimento dos serviços ambientais de conservação ou recuperação da vegetação nativa, mesmo que fornecidos sob a forma de manejo sustentável de sistemas agrícolas, agroflorestais e agrossilvopastoris, em conformidade com as definições e requisitos da legislação específica”.

Para os insumos agropecuários e aquícolas, segue a disciplina das operações que merecerão a redução de 60%:

Art. 138. Ficam reduzidas em 60% (sessenta por cento) as alíquotas do IBS e da CBS incidentes sobre o fornecimento dos insumos agropecuários e aquícolas relacionados no Anexo IX desta Lei Complementar, com a especificação das respectivas classificações da NCM/SH e da NBS.

§ 1º A redução de alíquotas prevista no *caput* deste artigo somente se aplica aos produtos de que trata o Anexo IX desta Complementar que, quando exigido, estejam registrados como insumos agropecuários ou aquícolas no órgão competente do Ministério da Agricultura e Pecuária.

§ 2º Fica diferido o recolhimento do IBS e da CBS incidentes nas seguintes operações com insumos agropecuários e aquícolas de que trata o *caput*:
I - fornecimento realizado por contribuinte sujeito ao regime regular do IBS e da CBS para:

a) contribuinte sujeito ao regime regular do IBS e da CBS; e
b) produtor rural não contribuinte do IBS e da CBS que utilize os insumos na produção de bem vendido para adquirentes que têm direito à apropriação dos créditos presumidos estabelecidos pelo art. 168 desta Lei Complementar; e

II - importação realizada por:

a) contribuinte sujeito ao regime regular do IBS e da CBS; e
b) produtor rural não contribuinte do IBS e da CBS que utilize os insumos na produção de bem vendido para adquirentes que têm direito à apropriação dos créditos presumidos estabelecidos pelo art. 168 desta Lei Complementar.

§ 3º O diferimento de que tratam a alínea “b” do inciso I e a alínea “b” do inciso II, ambos do § 2º, somente será aplicado sobre a parcela de insumos utilizada pelo produtor rural não contribuinte do IBS e da CBS na produção de bem vendido para adquirentes que têm direito à apropriação dos créditos presumidos estabelecidos pelo art. 168 desta Lei Complementar.

§ 4º (VETADO).

§ 5º Nas hipóteses previstas na alínea “a” do inciso I e na alínea “a” do inciso II, ambas do § 2º deste artigo, o diferimento será encerrado caso:

I - o fornecimento do insumo agropecuário e aquícola, ou do produto deles resultante:

a) não esteja alcançado pelo diferimento; ou
b) seja isento, não tributado, inclusive em razão de suspensão do pagamento, ou sujeito à alíquota zero; ou

II - a operação seja realizada sem emissão do documento fiscal.

§ 6º O recolhimento do IBS e da CBS relativos ao diferimento será efetuado pelo contribuinte que promover a operação que encerrar a fase do diferimento, ainda que não tributada, na forma prevista nos §§ 7º e 8º deste artigo.

§ 7º Na hipótese a que se refere a alínea “a” do inciso I do § 5º deste artigo, a incidência do IBS e da CBS observará as regras aplicáveis à operação tributada.

§ 8º Na hipótese a que se refere a alínea “b” do inciso I do § 5º deste artigo, fica dispensado o recolhimento do IBS e da CBS caso seja permitida a

apropriação de crédito, nos termos previstos nos arts. 47 a 56.

§ 9º Nas hipóteses previstas na alínea “b” do inciso I e na alínea “b” do inciso II, ambos do § 2º deste artigo, o diferimento será encerrado mediante:

I - a redução do valor dos créditos presumidos de IBS e de CBS estabelecidos pelo art. 168, na forma do § 3º do referido artigo; ou

II - (VETADO).

§ 10. Sem prejuízo da avaliação quinquenal de que trata o Capítulo I do Título III do Livro III desta Lei Complementar, o Ministro de Estado da Fazenda e o Comitê Gestor do IBS, ouvido o Ministério da Agricultura e Pecuária, revisarão, a cada 120 (cento e vinte) dias, por meio de ato conjunto, a lista de que trata o Anexo IX, tão somente para inclusão de insumos de que trata o *caput* deste artigo que sirvam às mesmas finalidades daquelas já contempladas e de produtos destinados ao uso exclusivo para a fabricação de defensivos agropecuários.

O benefício dirige-se a operações relacionadas a estes insumos:

ITEM	DESCRIÇÃO	NBS / NCM/ SH
1	Biofertilizantes, em conformidade com as definições e demais requisitos da legislação específica	3101.00.00
2	Fertilizantes (adubos), em conformidade com as definições e demais requisitos da legislação específica	Capítulo 31 3824.99.77 3824.99.79 3824.99.89
3	Corretivos de solo (inclusive condicionadores), remineralizadores e substratos para plantas; em conformidade com as definições e demais requisitos da legislação específica	Capítulo 25
4	Inoculantes, meios de cultura e outros microorganismos para uso agrícola; em conformidade com as definições e demais requisitos da legislação específica	3002.49 3002.90.00 3821.00.00
5	Bioestimulantes e bioinsumos para controle fitossanitário, em conformidade com as definições e demais requisitos da legislação específica	38.24 3807.00.00 12.11 38.08
6	Inseticidas, fungicidas, formicidas, herbicidas, parasiticidas, germicidas, acaricidas, nematocidas, raticidas, desfolhantes, dessecantes, espalhantes adesivos, estimuladores e inibidores de crescimento (reguladores); todos destinados diretamente ao uso agropecuário ou destinados diretamente à fabricação de defensivo agropecuário; em conformidade com as definições e demais requisitos da legislação específica	38.08 3824.99.89

7	<p>Calcário, casca de coco triturada, turfa; tortas, bagaços e demais resíduos e desperdícios vegetais das indústrias alimentares; cascas, serragens e demais resíduos e desperdícios de madeira; resíduos da indústria de celulose (dregs e grits), ossos, borra de carnaúba, cinzas, resíduos agroindustriais orgânicos, DL-Metionina e seus análogos, vermiculita e argilas expandidas, palhas e cascas de produtos vegetais, fibra de coco e outras fibras vegetais, silicatos de potássio ou de magnésio, resinas e oleorresinas naturais, sucos e extratos vegetais, aminoácidos e microrganismos mortos, óleos essenciais, argilas e terras, carvão vegetal e pastas mecânicas de madeira; todos destinados diretamente à fabricação de biofertilizantes, fertilizantes, corretivos de solo (inclusive condicionadores), remineralizadores, substratos para plantas, bioestimulantes ou biodefensivos para controle fitossanitário ou utilizados diretamente como biofertilizantes, fertilizantes, corretivos de solo (inclusive condicionadores), remineralizadores, substratos para plantas, bioestimulantes ou biodefensivos para controle fitossanitário; em conformidade com as definições e demais requisitos da legislação específica</p>	05.06 1201.10.00 1213.00.00 1301.90.90 1302.19.9 1401.90.00 1404.90.90 2102.20.00 23.02 23.03 2304.00 2305.00.00 23.06 2308.00.00 2703.00.00 2839.90.10 2839.90.50 2922.4 2930.40 33.01 3802.90.40 3804.00 3824.99.71 4401.39.00 4401.4 4402.90.00 4701.00.00 5305.00.90 6806.20.00
8	<p>Ácido nítrico, ácido sulfúrico, ácido fosfórico, fosfatos de cálcio naturais, enxofre, ácido clorídrico, ácido fosforoso, ácido acético, hidróxido de sódio e carbonato dissódico; todos destinados diretamente à fabricação de fertilizantes</p>	2503.00.10 2503.00.90 2510.10.10 2510.10.90 2510.20.10 2510.20.90 2802.00.00 2806.10.20 2807.00.10 2808.00.10 2809.20.11 2809.20.19 2811.19.20 2815.11.00 2815.12.00 2836.20.10 2836.20.90 2915.21.00
9	<p>Enzimas preparadas para decomposição de matéria orgânica animal e vegetal</p>	3507.90.4

10	Semente genética, semente básica, semente nativa in natura, semente certificada de primeira geração (C1), semente certificada de segunda geração (C2), semente não certificada de primeira geração (S1), semente não certificada de segunda geração (S2) e sementes de cultivar local, tradicional ou crioula; em conformidade com as definições e demais requisitos da legislação específica	Capítulos 7, 10 e 12
11	Mudas de plantas e demais materiais propagativos de plantas e fungos, inclusive plantas e fungos nativos de espécies florestais; em conformidade com as definições e demais requisitos da legislação específica	06.01 06.02
12	Vacinas, soros e medicamentos, de uso veterinário, exceto de animais domésticos	3002.12 3002.15 3002.42 3002.90.00 30.04
13	Aves de um dia, exceto as ornamentais	0105.1
14	Embriões e sêmen, congelado ou resfriado	0511.10.00 0511.9
15	Reprodutores de raça pura, inclusive matrizes de animais puros de origem com registro genealógico; em conformidade com as definições e demais requisitos da legislação específica	01.02 01.03 01.04
16	Ovos fertilizados	0407.1
17	Girinos e alevinos	0106.90.00
18	Rações para animais, concentrados, suplementos, aditivos, premix ou núcleo, exceto para animais domésticos	2309.90
19	Sementes e cereais, mesmo triturados, em grãos esmagados ou trabalhados de outro modo; todos destinados diretamente à fabricação de ração para animais ou diretamente à alimentação animal, exceto de animais domésticos	Capítulos 10, 11 e 12
20	Farelos e tortas de produtos vegetais e demais resíduos e desperdícios das indústrias alimentares; todos destinados diretamente à fabricação de ração para animais ou diretamente à alimentação animal, exceto de animais domésticos	23.01 23.02 23.03 2304.00 2305.00.00 23.06 2308.00.00
21	Alho em pó, sal mineralizado, farinhas de peixe, de ostra, de carne, de osso, de pena, de sangue e de víscera, calcário calcítico, gorduras e óleos animais, resíduos de óleo e de gordura de origem animal ou vegetal descartados por empresas do ramo alimentício, e DL-Metionina e seus análogos; todos destinados diretamente à fabricação de ração para animais ou diretamente à alimentação animal, exceto de animais domésticos	02.10 03.09 0712.90.10 Capítulo 15 2501.00 2521.00.00 2930.40
22	Serviços agrônômicos	1.1410.90.00
23	Serviços de técnico agrícola, agropecuário ou em agroecologia	1.1410.90.00

24	Serviços veterinários para produção animal	1.1405.21.00 1.1405.22.00 1.1405.90.00
25	Serviços de zootecnistas	1.1410.90.00
26	Serviços de inseminação e fertilização de animais de criação	1.1405.22.00
27	Serviços de engenharia florestal	1.1403.10.00
28	Serviços de pulverização e controle de pragas	1.1901.10.00
29	Serviços de semeadura, adubação, inclusive mistura de adubos, reparação de solo, plantio e colheita	1.1901.10.00
30	Serviços de projetos para irrigação e fertirrigação	1.1403.29.00
31	Serviços de análise laboratorial de solos, sementes e outros materiais propagativos, fitossanitários, água de produção, bromatologia e sanidade animal	1.1404.41.00
32	Licenciamento de direitos sobre cultivares	1.1105.10.00
33	Cessão definitiva de direitos sobre cultivares	1.1109.10.00
34	Melhoramento genético de animais e plantas e biotecnologia, inclusive seus royalties	
35	Vinhaça	2303.30.00 2303.20.00

Quanto aos efeitos econômicos da produção cultural, eis a disciplina da aplicação da redução de 60%:

Art. 139. Ficam reduzidas em 60% (sessenta por cento) as alíquotas do IBS e da CBS incidentes sobre o fornecimento dos bens e serviços listados no Anexo X desta Lei Complementar, com a especificação das respectivas classificações da NCM/SH e NBS, nos casos relacionados com as seguintes produções nacionais artísticas, culturais, de eventos, jornalísticas e audiovisuais:

I - espetáculos teatrais, circenses e de dança;

II - *shows* musicais;

III - desfiles carnavalescos ou folclóricos;

IV - eventos acadêmicos e científicos, como congressos, conferências e simpósios;

V - feiras de negócios;

VI - exposições, feiras, galerias e mostras culturais, artísticas e literárias;

VII - programas de auditório ou jornalísticos, filmes, documentários, séries, novelas, entrevistas e clipes musicais; e

VIII - obras de arte.

§ 1º O disposto nos incisos I, II, III e VII do *caput* deste artigo somente se aplica a produções realizadas no País que contenham majoritariamente obras artísticas, musicais, literárias ou jornalísticas de autores brasileiros ou interpretadas majoritariamente por artistas brasileiros.

§ 2º No caso das obras cinematográficas ou videofonográficas de que trata o inciso VII do *caput* deste artigo, considera-se produção nacional aquela que atenda aos requisitos para obras audiovisuais nacionais definidos na legislação específica.

§ 3º O fornecimento de obras de arte de que trata o inciso VIII do *caput* deste artigo contempla apenas aqueles produzidos por artistas brasileiros.

Claro que não se dirige este artigo aos fonogramas e videofonogramas produzidos no Brasil contendo obras musicais ou lítero-musicais de autores brasileiros, pois estes produtos já estão imunizados pela Emenda Constitucional n. 75, de 2013 (Camargo, 2020, p. 44).

São estes os bens e serviços tributados com a redução em 20% da alíquota no setor cultural:

ITEM	DESCRIÇÃO	NBS/NCM
1	Licenciamento de direitos de autor e de direitos conexos	1.1103
2	Licenciamento de direitos de obras literárias	1.1103.10.00
3	Licenciamento de direitos de autor de obras cinematográficas	1.1103.31.00
4	Licenciamento de direitos de autor de obras jornalísticas	1.1103.32.00
5	Licenciamento de direitos conexos de artistas intérpretes ou executantes em obras audiovisuais	1.1103.34.00
6	Licenciamento de direitos conexos de produtores de obras audiovisuais	1.1103.35.00
7	Licenciamento de direitos de obras audiovisuais destinadas à televisão	1.1103.36
8	Licenciamento de direitos de obras musicais e fonogramas	1.1103.4
9	Cessão temporária de direitos de obras literárias	1.1106.10.00
10	Cessão temporária de direitos de autor de obras cinematográficas	1.1106.31.00
11	Cessão temporária de direitos de autor de obras jornalísticas	1.1106.32.00
12	Cessão temporária de direitos conexos de artistas intérpretes ou executantes em obras audiovisuais	1.1106.34.00
13	Cessão temporária de direitos conexos de produtores de obras audiovisuais	1.1106.35.00
14	Cessão temporária de direitos de obras audiovisuais destinadas à televisão	1.1106.36
15	Cessão temporária de direitos de obras musicais e fonogramas	1.1106.4
16	Cessão definitiva de direitos de obras literárias	1.1107.10.00
17	Cessão definitiva de direitos de obras cinematográficas	1.1107.31.00
18	Cessão definitiva de direitos de obras jornalísticas	1.1107.32.00
19	Cessão definitiva de direitos de obras musicais e fonogramas	1.1107.40.00
20	Serviços de agências de notícias para jornais e periódicos	1.1704.10.00

21	Serviços de agências de notícias para mídia audiovisual	1.1704.20.00
22	Serviços de assistência e organização de convenções, feiras de negócios, exposições e outros eventos	1.1806.6
23	Serviços de gravação de som em estúdio destinados diretamente às produções nacionais artísticas, culturais e audiovisuais	1.2501.11.00
24	Serviços de gravação de som ao vivo destinados diretamente às produções nacionais artísticas, culturais e audiovisuais	1.2501.12.00
25	Serviços de produção de programas de televisão, videoteipes e filmes	1.2501.21.00
26	Serviços de produção de programas de rádio	1.2501.22.00
27	Serviços de edição de obras audiovisuais destinados diretamente às produções nacionais artísticas, culturais e audiovisuais	1.2501.31.00
28	Serviços de duplicação e transferência de obras audiovisuais destinados diretamente às produções nacionais artísticas, culturais e audiovisuais	1.2501.32.00
29	Serviços de correção de cor e restauração digital de obras audiovisuais destinados diretamente às produções nacionais artísticas, culturais e audiovisuais	1.2501.33.00
30	Serviços de efeitos visuais em obras audiovisuais destinados diretamente às produções nacionais artísticas, culturais e audiovisuais	1.2501.34.00
31	Serviços de animação destinados diretamente às produções nacionais artísticas, culturais e audiovisuais	1.2501.35.00
32	Serviços de legendas, títulos e dublagem em obras audiovisuais destinados diretamente às produções nacionais artísticas, culturais e audiovisuais	1.2501.36.00
33	Serviços de projeto e edição de som em obras audiovisuais destinados diretamente às produções nacionais artísticas, culturais e audiovisuais	1.2501.37.00
34	Serviços de projeção de filmes	1.2501.50.00
35	Serviços de produção audiovisual, de apoio e relacionados não classificados em subposições anteriores	1.2501.90.00
36	Serviços de organização e promoção de atuações artísticas ao vivo	1.2502.10.00
37	Serviços de produção e apresentação de atuações artísticas ao vivo, inclusive os ingressos relativos a estes serviços	1.2502.20.00
38	Serviços de atuação artística	1.2503.10.00
39	Serviços de autores, compositores, escultores, pintores e outros artistas, exceto os de atuação artística	1.2503.20.00
40	Serviços de museus, inclusive serviços relativos a mostras e coleções de arte	1.2504.11.00
41	Serviços de reservas de ingressos para eventos de produções nacionais artísticas, culturais e audiovisuais	1.1805.32.00

42	Fotografias artísticas originais	4911.91.00
43	Quadros, pinturas e desenhos, artísticos originais	9701.91.00
44	Gravuras, estampas e litografias, artísticas originais	9702.90.00
45	Produções originais de arte estatutária ou de escultura	9703.90.00
46	Licenciamento de direitos conexos de artistas intérpretes ou executantes	1.1103.42.00
47	Cessão temporária de direitos de autor e de direitos conexos	1.1106
48	Cessão temporária de direitos conexos de artistas intérpretes ou executantes	1.1106.42.00
49	Licenciamento de direitos de autor de obras teatrais	
50	Licenciamento de direitos conexos de produtores de obras teatrais	
51	Licenciamento de direitos conexos de artistas intérpretes ou executantes em obras teatrais	
52	Cessão temporária de direitos de autor de obras teatrais	
53	Cessão temporária de direitos conexos de artistas intérpretes ou executantes em obras teatrais	
54	Cessão temporária de direitos conexos de produtores intérpretes ou executantes em obras teatrais	
55	Serviços de sonorização, iluminação, figurino, videografia e cenografia para atuações artísticas ao vivo, destinados às produções de que trata o art. 139 desta Lei Complementar	1.2502.30.00
56	Serviços de locação, montagem e desmontagem de palcos, destinados às produções de que trata o art. 139 desta Lei Complementar	1.0105.70.00
57	Serviços de apresentação e promoção de atuações artísticas, inclusive gestão de espaços destinados a apresentações de exposições de artes cênicas, espetáculos e demais produções de que trata o art. 139 desta Lei Complementar	1.2502.90.00

Os serviços prestados por particulares para a comunicação institucional da administração pública direta, indireta e fundacional submetem-se desta forma à redução de 60%:

Art. 140. Ficam reduzidas em 60% (sessenta por cento) as alíquotas do IBS e da CBS incidentes sobre o fornecimento dos seguintes serviços de comunicação institucional à administração pública direta, autarquias e fundações públicas:

I - serviços direcionados ao planejamento, criação, programação e manutenção de páginas eletrônicas da administração pública, ao monitoramento e gestão de suas redes sociais e à otimização de páginas e canais digitais para mecanismos de buscas e produção de mensagens, infográficos, painéis interativos e conteúdo institucional;

II - serviços de relações com a imprensa, que reúnem estratégias orga-

nizacionais para promover e reforçar a comunicação dos órgãos e das entidades contratantes com seus públicos de interesse, por meio da interação com profissionais da imprensa; e

III - serviços de relações públicas, que compreendem o esforço de comunicação planejado, coeso e contínuo que tem por objetivo estabelecer adequada percepção da atuação e dos objetivos institucionais, a partir do estímulo à compreensão mútua e da manutenção de padrões de relacionamento e fluxos de informação entre os órgãos e as entidades contratantes e seus públicos de interesse, no País e no exterior.

Parágrafo único. Os fornecedores dos serviços de comunicação institucional ficam sujeitos à alíquota-padrão em relação aos serviços fornecidos a adquirentes não mencionados no *caput* deste artigo.

No artigo 141, as operações referentes a atividades desportivas têm definidos em seu prolo os pressupostos para a redução de 60%:

Art. 141. Ficam reduzidas em 60% (sessenta por cento) as alíquotas do IBS e da CBS incidentes sobre as seguintes operações relacionadas a atividades desportivas:

I - fornecimento de serviço de educação desportiva, classificado no código 1.2205.12.00 da NBS;

II - gestão e exploração do desporto por associações e clubes esportivos filiados ao órgão estadual ou federal responsável pela coordenação dos desportos, inclusive por meio de venda de ingressos para eventos desportivos, fornecimento oneroso ou não de bens e serviços, inclusive ingressos, por meio de programas de sócio-torcedor, cessão dos direitos desportivos dos atletas e transferência de atletas para outra entidade desportiva ou seu retorno à atividade em outra entidade desportiva.

O artigo 142 reduz em 60% a alíquota correspondente a operações realizadas com o Poder Público que tenham as seguintes características:

Art. 142. Ficam reduzidas em 60% (sessenta por cento) as alíquotas do IBS e da CBS sobre:

I - fornecimento à administração pública direta, autarquias e fundações públicas dos serviços e dos bens relativos à soberania e à segurança nacional, à segurança da informação e à segurança cibernética relacionados no Anexo XI desta Lei Complementar, com a especificação das respectivas classificações da NBS e da NCM/SH; e

II - operações e prestações de serviços de segurança da informação e segurança cibernética desenvolvidos por sociedade que tenha sócio brasileiro com o mínimo de 20% (vinte por cento) do seu capital social, relacionados no Anexo XI desta Lei Complementar, com a especificação das respectivas classificações da NBS e da NCM/SH.

Quanto ao artigo 143, elenca os bens e serviços que se submetem à alíquota zero, em razão do elevado interesse social subjacente a eles:

Art. 143. Desde que observadas as definições e demais disposições deste Capítulo, ficam reduzidas a zero as alíquotas do IBS e da CBS incidentes sobre operações com os seguintes bens e serviços:

I - dispositivos médicos;

II - dispositivos de acessibilidade próprios para pessoas com deficiência;

III - medicamentos;

IV - produtos de cuidados básicos à saúde menstrual;

V - produtos hortícolas, frutas e ovos;

VI - automóveis de passageiros adquiridos por pessoas com deficiência ou com transtorno do espectro autista;

VII - automóveis de passageiros adquiridos por motoristas profissionais que destinem o automóvel à utilização na categoria de aluguel (táxi); e

VIII - serviços prestados por Instituição Científica, Tecnológica e de Inovação (ICT) sem fins lucrativos.

As atividades ligadas ao urbanismo também recebem redução de 60% da alíquota, como se vê dos artigos 158 a 162:

Art. 158. Observado o disposto neste Capítulo, ficam reduzidas em 60% (sessenta por cento) as alíquotas do IBS e da CBS sobre operações relacionadas a projetos de reabilitação urbana de zonas históricas e de áreas críticas de recuperação e reconversão urbanística dos Municípios ou do Distrito Federal, a serem delimitadas por lei municipal ou distrital.

Parágrafo único. Na hipótese de locação de imóveis prevista no inciso VI do *caput* do art. 162 desta Lei Complementar, a redução de alíquotas de que trata o *caput* deste artigo será de 80% (oitenta por cento).

Art. 159. A reabilitação urbana de zonas históricas e de áreas críticas de recuperação e reconversão urbanística dos Municípios tem por objetivo a preservação patrimonial, a qualificação de espaços públicos, a recuperação de áreas habitacionais, a restauração de imóveis e melhorias na infraestrutura urbana e de mobilidade.

Parágrafo único. Na utilização dos recursos do fundo de que trata o art. 159-A da Constituição Federal, os Estados e o Distrito Federal considerarão os objetivos de que trata o *caput* deste artigo em relação às suas zonas históricas e áreas críticas de recuperação e reconversão urbanística, inclusive por meio de estímulo à instalação de empresas no local e ao desenvolvimento da atividade econômica.

[...]

Art. 162. O benefício de que trata o art. 158 restringir-se-á aos projetos aprovados conforme o art. 163 desta Lei Complementar e alcançará as seguintes operações:

I - prestação de serviços de elaboração de projetos arquitetônicos, urbanísticos, paisagísticos, ambientais, ecológicos, de engenharia, de in-

fraestruturas e de mitigação de riscos e seus correspondentes projetos executivos;

II - prestação de serviços de execução por administração, gerenciamento, coordenação, empreitada ou subempreitada de construção civil, de todas as obras e serviços de edificações e de urbanização, de infraestruturas e outras obras semelhantes, inclusive serviços auxiliares ou complementares típicos da construção civil;

III - prestação de serviços de reparação, restauração, conservação e reforma de imóveis;

IV - prestação de serviços relativos a:

a) engenharia, topografia, mapeamentos e escaneamentos digitais, modelagens digitais, maquetes, sondagem, fundações, geologia, urbanismo, manutenção, performance ambiental, eficiência climática, limpeza, meio ambiente e saneamento; e

b) projetos complementares de instalações elétricas e hidráulicas, de prevenção e combate a incêndio e estruturais;

V - primeira alienação dos imóveis localizados nas zonas reabilitadas feita pelo proprietário no prazo de até 5 (cinco) anos, contado da data de expedição do habite-se;

VI - locação dos imóveis localizados nas zonas reabilitadas, pelo prazo de 5 (cinco) anos, contado da data de expedição do habite-se.

Parágrafo único. Os serviços mencionados nos incisos I a IV do *caput* deste artigo farão jus ao benefício até o prazo de conclusão previsto no projeto aprovado.

O enquadramento em regimes diferenciados, autorizado pelo § 6º do artigo 156-A da Constituição Federal e disciplinado nos artigos 126 a 171 da Lei Complementar 214, de 2025, exigirá a rigorosa reconstituição do fato que o autoriza, precisamente para se evitar discriminações injustificadas entre os agentes econômicos (Ávila, 2009, p. 70-1; Costa, 2014, p. 92-3; Denari, 1998, p. 60), até mesmo em nome da própria previsibilidade dos ônus (Nogueira, 1998, p. 271).

Embora aparentemente óbvio, cabe enfatizar que os ônus inerentes à vida social – de que o econômico é apenas um aspecto – sobre os indivíduos nem sempre produzem os impactos sobre todos na mesma proporção: longe da situação tida como ideal pelos cultores do “Estado Mínimo”, em que a repartição dos resultados da economia decorreria da “seleção dos mais capazes pelas oscilações naturais da oferta e da procura”, já ao início da competição, não raro, existirá um desequilíbrio exigindo uma atuação corretiva exterior aos ofertantes e procurantes.

Registre-se posição no sentido de que toda e qualquer discriminação não se justificaria, porque seriam as desigualdades criadas pelo “artificialismo” do Direito, em oposição à seleção naturalmente operada pela concorrência (Ferraz, 2010, p. 143), quando, a bem de ver, nem todos os indivíduos ingressam no mercado em igualdade de condições (Souza, 2002, p. 127; GRAU, 2017, p. 204; Carrazza, 2009, p. 300; Zilvetti, 2004, p. 317-9; Schoueri, 2013, p. 371-3; Koury, 2021, p. 207), e nem todos os objetos voltados à satisfação de necessidades podem ser ofertados em condições de concorrência, e tanto isto é verdade que uma das hipóteses tradicionalíssimas em que

a legislação brasileira declara inexigível a licitação é que não haja uma multiplicidade de agentes capazes de ofertar, em igualdade de condições, à administração pública, os bens e serviços a serem objeto de contratação.

A par de não se admitirem fatores de discriminação como os denunciados no inciso VIII do artigo 5º da Constituição brasileira de 1988 (Torres, 2013, p. 83), as disparidades materiais que distinguem os diferentes grupos que compõem a sociedade brasileira podem perfeitamente, para o fim de recompor situações de desequilíbrio, ser tomadas em consideração, inclusive sob o ponto de vista tributário (Derzi, 2007, p. 134-5).

Não é raro que, em face de não se verificarem os pressupostos do enquadramento, empresas sejam consideradas sujeitas ao regime tributário geral e judicializem a matéria, sustentando terem sido sancionadas, quando, em realidade, não se lhes está impondo um desconforto porque não procederam adequadamente, segundo a legislação, mas se lhes está negando uma posição privilegiada em razão de não terem demonstrado preencherem os requisitos para lhes ser alcançado o dito privilégio.

E por outra banda muitas vezes o tratamento diferenciado vai justificar-se para viabilizar uma atuação no mercado entre agentes que estão em situação totalmente desigual à partida, e vale destacar que, quando se fala em tratamento privilegiado, fala-se em um tratamento necessariamente diferente do tratamento normal, geral (Machado, 1984, p. 23; Espínola; Espínola Filho, 1939, p. 255).

E os requisitos para o desenvolvimento da atividade em tratamento privilegiado têm que ser rigorosamente apurados justamente porque se trata de uma situação diferente daquela que se considera a normal, a que se enquadra no que mais frequentemente acontece.

Justamente porque o normal se presume, o que sai deste, demanda prova, segundo cânone hermenêutico sobejamente conhecido, e que preside o emprego das denominadas “presunções de homem” a que se reportava o artigo 335 do Código de Processo Civil de 1973 e se reporta, hoje, o artigo 375 do Código de Processo Civil de 2015 (Canto, 1984, p. 10; Maximiliano, 2002, p. 212; Alvim Neto, Assis; Alvim, 2013, p. 739-740; Santos, 1983, p. 403; Aguiar, 1977, p. 106; Dinamarco, 2009, p. 122; Zavascki, 2000, p. 62; Carneiro, 1998, p. 23; Gentile, 1960, p. 404-5; Carnelutti, 1982, p. 65-6; Theodoro JR., 2016, p. 464).

Então quando alguém não é enquadrado no tratamento privilegiado ele não está sofrendo uma sanção; ele simplesmente está deixando de fruir de uma situação mais benéfica do que a da maioria, seja em termos de “obrigações principais”, por exemplo, por alíquotas reduzidas em face de características do produto que seja objeto da operação, seja em termos de “obrigações acessórias”.

Fosse isso mais evidente, talvez houvesse até menos discussões judiciais em torno disso, seja da parte de contribuintes que acham que são violentados pelo fato de não serem enquadrados em caráter privilegiado, seja evidentemente da parte de algum agente fazendário que ache que cassar o regime privilegiado é uma forma de sancionar o contribuinte.

Mesmo o Supremo Tribunal Federal incidiu neste equívoco:

EMENTA Recurso extraordinário. Repercussão geral. Exclusão do Programa de Recuperação Fiscal (REFIS) - Resolução CG/REFIS nº 20/01,

na parte em que deu nova redação ao art. 5º, caput e §§ 1º a 4º, da Resolução CG/REFIS nº 9/01. Falta de intimação prévia ao ato de exclusão. Princípios do contraditório e da ampla defesa. 1. O art. 1º da Resolução CG/REFIS nº 20 de 2001, ao conferir nova redação ao art. 5º, §§ 1º a 4º, da Resolução CG/REFIS nº 9/2001, suprimiu a notificação prévia do contribuinte, passando esses dispositivos a dispor que a pessoa jurídica terá o prazo de 15 dias, desde a publicação do ato de exclusão, para se manifestar quanto aos motivos que ensejaram sua exclusão, manifestação essa sem efeito suspensivo 2. Na esteira da jurisprudência da Corte, o direito de defesa envolve não só o direito de manifestação e de informação no processo, mas também o direito de ver seus argumentos contemplados pelo órgão julgador. 3. A intervenção estatal na esfera de interesses do contribuinte deve se dar mediante um devido processo administrativo, o que pressupõe a oferta de oportunidade para a apresentação de eventuais alegações em contrário previamente à exclusão. A exclusão do REFIS restringe direitos patrimoniais do contribuinte, devendo-lhe ser dada a oportunidade para exercer sua defesa contra o ato que os restringe ou mesmo os extirpa. 4. É obrigatória a notificação prévia do contribuinte antes da apreciação da representação, para que ele possa se manifestar sobre as irregularidades apontadas na representação, como, aliás, era previsto no art. 4º, § 4º da Resolução CG/REFIS nº 9/2001, revogado pela Resolução CG/REFIS nº 20/2001. 5. Recurso extraordinário não provido. 6. Em relação ao Tema 668, proponho a seguinte tese de repercussão geral: 'É inconstitucional o art. 1º da Resolução CG/REFIS nº 20/2001, no que suprimiu a notificação da pessoa jurídica optante do REFIS, prévia ao ato de exclusão'" (Brasil. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 669.196/DF, Relator: Min. Dias Toffoli. DJ-e 23 nov 2020).

Sobre esse particular, muitas vezes há algumas incompreensões que precisam ser melhor aclaradas: o desconforto de o devedor cair numa situação menos benéfica somente se vai caracterizar como uma sanção aflitiva se a situação menos benéfica for mais gravosa do que a prevista para a generalidade dos devedores.

Já a supressão arbitrária da situação privilegiada não pode ser considerada como "sanção aflitiva", mas sim como efetiva lesão a direito subjetivo: "sanção" dessa espécie somente haverá quando corresponder à infração a um dever estabelecido em norma primária.

A exigência de que o dever esteja estabelecido em norma primária, evidentemente, não dispensa que esta seja veiculada em lei em sentido formal e material, como decidiu o Supremo Tribunal Federal:

REFERENDO NA MEDIDA CAUTELAR EM AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. PARCELAMENTO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. LEI 9.964/2000, QUE INSTITUIU O PROGRAMA DE RECUPERAÇÃO FISCAL - REFIS. EXCLUSÃO DE CONTRIBUINTE POR SITUAÇÃO NÃO PREVISTA EM LEI. IMPOSSIBILIDADE. PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E DA SEGU-

RANÇA JURÍDICA. MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA E REFERENDADA. I - A Lei 9.964/2000 não deixou ampla margem interpretativa para o que pode ser entendido por inadimplência, já que, expressamente, para efeito de exclusão do REFIS, revelou que ela se dará apenas nas hipóteses de não pagamento das parcelas por três meses consecutivos ou por seis meses alternados, o que acontecer primeiro. II- Impossibilidade de exclusão de contribuinte do REFIS com base na tese das “parcelas ínfimas”, a qual vulnera o princípio da legalidade tributária, estabelecido no art. 150, I, da CF/1988, pois, por meio de atos subalternos, estipulou que fossem excluídos contribuintes os quais cumpriam há anos as regras preestabelecidas em lei com base em inovadora interpretação ampliativa da Administração Pública Federal. III - A taxatividade das hipóteses de exclusão do REFIS, reveladas pelo art. 5º da Lei 9.964/2000, impede o uso de analogia ou interpretação extensiva que extraia do seu rol exaustivo hipótese outra que não aquelas expressamente previstas no referido dispositivo legal. IV - Deferimento da medida cautelar, para conferir interpretação conforme à Constituição aos arts. 5º e 9º da Lei 9.964/2000, e, assim, (i) afirmar que é vedada a exclusão, com fundamento na tese das “parcelas ínfimas ou impagáveis”, de contribuintes do Refis I, os quais aceitos no parcelamento, vinham adimplindo-o em estrita conformidade com as normas existentes do programa, até o definitivo julgamento desta ação; e (ii) determinar a reinclusão dos contribuintes adimplentes e de boa-fé, que desde a adesão ao referido parcelamento permaneceram apurando e recolhendo aos cofres públicos os valores devidos, até o exame do mérito V - Medida cautelar referendada” (Brasil. Supremo Tribunal Federal. Medida cautelar na ação direta de inconstitucionalidade 7.370/DF. Relator: Min. Cristiano Zanin. DJ-e 1 jul 2024).

No contexto de um Estado de Direito, o parâmetro objetivo da juridicidade se põe justamente para que todo aquele que se encontra investido numa condição de autoridade deixe de se valer dessa condição enquanto um meio para dar vazão à realização concreta de seus afetos, seja favorecendo os mais próximos de si, seja causando sofrimento aos desafetos ou aos indiferentes.

É bem verdade que cada qual, quando se vê diante de situação em que lhe é subtraída uma posição de vantagem, sente como se lhe tivessem amputado um membro, mas é sempre necessário realizar a indagação acerca da defensabilidade jurídica, primeiro, do alcançar da vantagem ao sujeito passivo, segundo, das condições da permanência dessa vantagem, terceiro, da cessação da vantagem.

De qualquer modo, por menos simpática que possa ser a existência de regimes jurídicos diferenciados, em particular no campo tributário, nem sempre a possibilidade de se adotarem privilégios vai mostrar-se, como se costumava dizer daqueles que não se justificavam, “odiosa”: será, antes, forma de tratar desigualmente os desiguais, desde que a medida da respectiva desigualdade tenha como ser demonstrada e que o fator de desigualdade a ser considerado implique fundamento para a correção de desequilíbrios tidos como comprometedores da convivência social em termos menos beligerantes.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ABRAHAM, Marcus. **As emendas constitucionais tributárias**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.
- AGUIAR, João Carlos Pestana de. **Comentários ao Código de Processo Civil**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977, v. 4.
- ALBUQUERQUE, Francisco Manoel Xavier de. ISS e “planos de saúde” – inconstitucionalidade do item 6 da nova lista de serviços. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 62, pp. 7-21, jul/ago 1992.
- ALVIM NETTO, José Manoel de; ASSIS, Araken; ALVIM, Eduardo Arruda. **Comentários ao Código de Processo Civil**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.
- ATALIBA, Geraldo. Classificação científica dos tributos – regime jurídico das espécies tributárias. *In*: ATALIBA, Geraldo (org.). **Elementos de Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, pp. 73-120.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. São Paulo: Malheiros, 2009.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário brasileiro**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1976.
- BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS – do texto à norma**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na Constituição e na lei**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1963.
- BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades regionais, Estado e Constituição**. São Paulo: Max Limonad, 2003.
- BORGES, José Souto Maior. ISS – serviços de saúde. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 61, pp. 52-73, maio/jun 1992.
- CAMARGO, Ricardo Antonio Lucas. **Direito Financeiro**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2020.
- CAMARGO, Ricardo Antonio Lucas. **Tributação e funções econômicas do Estado na Constituição: o papel do jurista**. São Paulo: Dialética, 2024.
- CANTO, Gilberto de Ulhoa. Presunções no Direito Tributário. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva [org.]. **Presunções no Direito Tributário**. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária/Resenha Tributária, 1984, p. 1-34.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

CASTELLO, Melissa Guimarães. **Um novo IVA? Os tributos sobre consumo e a economia digital**. São Paulo: Noeses, 2021.

CARNEIRO, Athos Gusmão. **Da antecipação de tutela no processo civil**. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

CARNELUTTI, Francesco. **La prueba civil**. Trad. Niceto Alcalá-Zamora y Castillo. 2. ed. Buenos Aires: De Palma, 1982.

CLARK, Giovani; CORREA, Leonardo Alves. Teoria das normas e o Direito Econômico: um diálogo com a filosofia do Direito. *In*: SOUZA, Washington Peluso Albino de; CLARK, Giovani [org.]. **Direito Econômico e a ação do Estado na pós-modernidade**. São Paulo: LTr, 2011, pp. 27-46.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988 – sistema tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

CORREIA, Sara. Bibliotecário. *In*: FRANÇA, Rubens Limongi [org.]. **Enciclopédia Saraiva de Direito**. São Paulo: Saraiva, 1978, v. 11, p. 300-1.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

DENARI, Zelmo. **Curso de Direito Tributário**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e tipo**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

DINAMARCO, Cândido Rangel. **Instituições de Direito Processual Civil**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, v. 4.

ESPÍNOLA, Eduardo; ESPÍNOLA FILHO, Eduardo. **Tratado de Direito Civil brasileiro**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1939, t. 1.

FERRAZ, Roberto. Pressupostos fáticos de imposição tributária. *In*: FERREIRA NETO, Arthur Maria; NICHELE, Rafael (org.). **Curso avançado de substituição tributária**. São Paulo: IOB, 2010, pp. 141-152.

FURTADO, Celso. **Dialética do desenvolvimento**. Rio de Janeiro: Fundo de Cultura, 1964.

GENTILE, Francesco Silvi. **La prova civile**. Roma: Jandi Sapi, 1960.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica)**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

KOURY, Paulo Arthur Cavalcante. **Forma e substância no Direito Tributário**. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2021.

MACHADO, Celso Cordeiro. Garantias, preferências e privilégios do crédito tributário. Administração tributária. Dívida ativa tributária. Certidões negativas. Prazos. Crimes de sonegação fiscal. *In*: NOVELLI, Flávio Bauer (org.). **Tratado de Direito Tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1984, v. 6.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do Direito**. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

MELO, José Eduardo Soares de. **ISS – aspectos teóricos e práticos**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Doutrina e prática do imposto sobre serviços**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Imposto sobre Produtos Industrializados: as inconstitucionalidades, ilegalidades e invalidades das disposições que criaram três alíquotas em relação a um mesmo fato gerador: açúcar. *In*: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETTI, Fernando Aurelio (org.). **Direito Tributário – estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998, pp. 266-274.

SANTOS, Moacyr Amaral. **Prova judiciária no cível e comercial**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1983, v. 1.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SOUZA, Washington Peluso Albino de. **Teoria da Constituição Econômica**. Belo Horizonte: Del Rey, 2002.

THEODORO JR., Humberto. **Código de Processo Civil comentado**. 20. ed. Rio de Janeiro: Genesis/Forense, 2016.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.

ZAVASCKI, Teori Albino. **Antecipação de tutela**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

ZILVETTI, Fernando Aurelio. **Princípios de Direito Tributário e a capacidade contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

O IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS E A “EXTRAFISCALIDADE”⁴

A qualificação, correta, do tributo como principal fonte de recursos para o custeio de atividades públicas põe em questão a função extrafiscal respectiva a que não foi indiferente a Emenda 132.

Podem-se verificar algumas tentativas de, a partir de diálogos com a jurisprudência, reduzir o campo litigioso e tornar menor a pressão da carga fiscal sobre o contribuinte, como é o caso da exclusão da possibilidade de o Imposto sobre Bens e Serviços integrar sua própria base de cálculo, ao contrário do que ocorre com o ICMS (Constituição Federal, artigo 156-A, § 1º, IX), e busca-se combater a concessão de incentivos e benefícios fiscais a ele concernentes, bem como os regimes diferenciados, salvo os autorizados constitucionalmente (Constituição Federal, artigo 156-A, § 1º, X), buscando reforçar o combate ao que se chamou de “guerra fiscal”, ou o “leilão de favores fiscais” – expressão colhida em Sacha Calmon Navarro Coelho (Coelho, 1990, p. 400) -, e reduzir as possibilidades de utilização “extrafiscal” da exação (Cardoso, 2010, p 140), observando-se as vicissitudes documentadas na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre esta circunstância apta a promover o desequilíbrio federativo e a corromper o exercício de funções econômicas estatais definidas no artigo 174 da Constituição Federal, quais sejam, a normação e o fomento. Entretanto, isso não quer dizer que a função extrafiscal do IBS esteja banida totalmente.

Procura-se evitar a sua utilização para fins de incentivos. O inciso X do parágrafo primeiro do artigo 156-A da Constituição é expresso na interdição da sua utilização para concessão de incentivos e outros benefícios fiscais, as *agevolazioni fiscali* do direito italiano. Mas, nas hipóteses previstas na Constituição admite-se a sua utilização extrafiscal, por exemplo, para os fins de promover uma atividade desenvolvida de modo sustentável ambientalmente. Isso é um dos exemplos que mostram que a extrafiscalidade não está exatamente proscria em relação ao IBS; está, em realidade, mitigada.

Claro que a extrafiscalidade, em si mesma, não é um tema novo, nem é uma nota distintiva do “Estado Social”, dito “intervencionista”, já que mesmo nos nascentes EUA foi defendido seu emprego por Alexander Hamilton como forma de proteger a indústria nascente em face da já industrializada metrópole.

Em 1949 na Universidade Federal de Minas Gerais o tema do concurso de ciência das finanças foi justamente a função extrafiscal do imposto, teses apresentadas pelo professor Alberto Deodato Maia Barreto e pelo professor Rui de Souza, 1949.

A extrafiscalidade tem sido objeto de alguns debates na União Europeia porque ela num certo sentido entra como uma derrogação da chamada capacidade contributiva (Camargo, 2024, p. 236-7).

Por quê? Porque a capacidade contributiva implica tomar como critério para o ônus justamente a aptidão do devedor do tributo, suportar patrimonialmente a exação. Já a extrafiscalidade implica a utilização do ônus tributário para atingir um objetivo que

⁴ O presente texto corresponde a parte de conferência pronunciada pelo autor na Faculdade de Direito do Ministério Público, em Porto Alegre/RS, no segundo semestre de 2024, com uma pequena adaptação.

transcende a pura arrecadação (Ávila, 2009, p. 83; Cardoso, 2010, p. 106-7; Moisés, 2019, p. 53; Moraes, 1978, p. 332; Baleeiro, 1976, p. 314-5; Becker, 1963, p. 536).

Exemplo típico é o IPTU progressivo no tempo para compelir o proprietário urbano a dar o imóvel o uso socialmente útil, definido pelo plano diretor. Função extrafiscal, com certeza (Costa, 2014, p. 402; Zilvetti, 2004, p. 174-5). Até a entrada em vigor da Emenda Constitucional n. 29, de 2000, aliás, era a única hipótese de extrafiscalidade que o Supremo Tribunal Federal entendia compatível com a natureza desse tributo:

IPTU. Progressividade. - No sistema tributário nacional é o **IPTU** inequivocamente um imposto real. - Sob o império da atual Constituição, não é admitida a progressividade fiscal do **IPTU**, quer com base exclusivamente no seu artigo 145, § 1º, porque esse imposto tem caráter real que é incompatível com a progressividade decorrente da capacidade econômica do contribuinte, quer com arrimo na conjugação desse dispositivo constitucional (genérico) com o artigo 156, § 1º (específico). - A interpretação sistemática da Constituição conduz inequivocamente à conclusão de que o **IPTU** com finalidade **extrafiscal** a que alude o inciso II do § 4º do artigo 182 é a explicitação especificada, inclusive com limitação temporal, do **IPTU** com finalidade **extrafiscal** aludido no artigo 156, I, § 1º. - Portanto, é inconstitucional qualquer progressividade, em se tratando de **IPTU**, que não atenda exclusivamente ao disposto no artigo 156, § 1º, aplicado com as limitações expressamente constantes dos §§ 2º e 4º do artigo 182, ambos da Constituição Federal. Recurso extraordinário conhecido e provido, declarando-se inconstitucional o sub-item 2.2.3 do setor II da Tabela III da Lei 5.641, de 22.12.89, no município de Belo Horizonte (Brasil. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário 153.771/MG. Relator: Min. Moreira Alves. DJU 5 set 1997).

Demoremo-nos um pouco mais sobre o leilão de favores fiscais, que também ganhou a alcunha de guerra fiscal, justamente aqueles benefícios concedidos pelos estados membros sem a anuência dos demais e que se mostravam aptos a promover a fragmentação econômica do país (Falcão, 1981, p. 279; Marques, 2010, p. 127; Ferraz Júnior, 1998, p. 278-9; Schoueri, 2013, p. 346; Bevilacqua, 2013, p. 83-4), sobretudo porque protege, mediante a eliminação ou mitigação de custos, agentes econômicos situados em determinadas partes do país, em detrimento de outras partes, desestimulando, nestas últimas, o investimento (Melo, 2023, p. 366; Abraham, 2009, p. 194-5; Cardoso, 2010, p. 147; Costa, 2014, p. 391).

Vale observar que, no âmbito de um Estado unitário, a “guerra de tarifas” se apresenta como uma noção mais própria dos gravames impostos na circulação internacional de mercadorias (Boucard; Jèze, 1902, p. 949), enquanto a guerra fiscal se apresenta como um problema típico do Estado federal (Schoueri, 2013, p. 367-8).

Até que ponto a nova sistemática do IBS vai contribuir para o encerramento da guerra fiscal? É uma questão que se põe, justamente porque na faixa admitida para viabilizar a sua utilização extrafiscal pode estar embutido um conflito que envolva justamente o abuso na concessão desses benefícios ou no estabelecimento desses tratamentos privilegiados.

A própria ideia dos benefícios, em si mesma, não é deletéria: ela se apresenta inclusive, como uma das formas por que se concilia a atuação do Estado em promover o desenvolvimento equilibrado, e o desenvolvimento equilibrado não tem como ser promovido sem a atuação do Estado (Derzi, 2007, p. 130; Ferraz Júnior, 1998, p. 280; Moraes, 1978, p. 333).

E por que ele não tem como ser promovido sem a atuação do Estado? Simplesmente porque o particular, quando vai atuar, olha principalmente para o lugar que vai dar o retorno mais rápido (Falcão, 1981, p. 136; Camargo, 2024, p. 104-5).

Isso não é uma questão de perversidade isso é uma questão de sobrevivência. Por quê? Porque quando ele vai investir, ele tem que lembrar que não é só o empregado que ele vai ter que pagar, não é só o tributo que ele também vai ter que pagar. Ele vai ter que pagar também os financiadores. O banco não vai dizer a ele: “fica tranquilo, eu espero você começar a ter retorno e aí então eu vou cobrar”. Eis o que o banco vai dizer: “venceu a fatura, eu quero o pagamento agora! Eu quero o pagamento agora”. Então, se não houver a mão do Estado, não adianta o sujeito ser todo cheio de boa vontade e investir em uma região mais pobre: ele não vai ter retorno. Ele vai precisar ter um reforço para poder atuar naquele campo e não ser obrigado a fechar as portas depois (Perroux, 1981, p. 194; Lima, 1954, p. 474; Bercovici, 2003, p. 158-9; Gomes; Varela, 1977, p. 50-1; Molon Júnior, 2018, p. 82).

Muito bem. Então, esses benefícios na realidade vão se apresentar como um instrumento do Estado viabilizar o desenvolvimento equilibrado por um lado, e por outro não aniquilar o caráter livre do exercício da atividade econômica, porque ninguém pode ser compelido e exercer a atividade econômica.

É “livre iniciativa” porque o sujeito é livre para desenvolver a atividade e é livre para não a desenvolver. Ele não pode ser obrigado a continuar desenvolvendo a atividade, por isso que ela é livre.

Então, através dos benefícios fiscais e outros (creditícios, por exemplo), é que nós vamos estabelecer esta forma de balanceamento entre um interesse público em que haja um desenvolvimento equilibrado das regiões e o interesse privado em empreender a atividade econômica sem ser compelido a fazê-lo (Souza, 2002, p. 464; Dória, 1978, p. 451; Grau, 2017, p. 143; Clark; Correa, 2011, p. 43-4; Fonseca, 2017, p. 21-2).

A Constituição de 88 afastou um instituto que existia na vigência da Constituição anterior, que era um meio muito eficiente de quebrar a resistência dos governos que eventualmente se pusessem em desacordo com o poder Central: a possibilidade da União mediante lei complementar conceder isenções de tributos locais (Baleeiro, 1976, p. 537-8; Moraes, 1978, p. 326). Por isso veio a proibição da isenção heterônoma no inciso III do 151 (Coelho, 1990, p. 390; Costa, 2014, p. 98; Denari, 1998, p. 161; Torres, 2013, p. 81).

Claro que eram mais difíceis essas ocorrências quando os governadores não eram eleitos diretamente, mas, ainda assim, era uma forma de os militares se assegurarem da lealdade dos seus aliados, o que mais uma vez mostra a sabedoria de quantos identificam no medo o mais frágil dos cimentos para o fim de coesionar as partes sob a mesma autoridade.

Um exemplo dos conflitos decorrentes desta possibilidade de “isenção heterônoma” foi examinado pelo Supremo Tribunal Federal:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISS. **INCENTIVOS FISCAIS**: ISENÇÕES CONCEDIDAS PELA UNIÃO. CF, 1967, com a EC 1/69, art. 19, § 2º. PROIBIÇÃO DE CONCESSÃO, POR PARTE DA UNIÃO, DE ISENÇÕES DE TRIBUTOS ESTADUAIS E MUNICIPAIS. C.F., art. 151, III. I. - O art. 41 do ADCT/1988 compreende todos os **incentivos fiscais**, inclusive isenções de tributos, dado que a isenção é espécie do gênero **incentivo fiscal**. II. - Isenções de tributos municipais concedidas pela União na sistemática da Constituição de 1967 art. 19, § 2º: D.L. 406/68, art. 11, redação da Lei Compl. 22, de 1971. **Incentivos fiscais**, nestes incluídas isenções. Sua revogação, com observância das regras de transição inscritas no art. 41, §§ 1º, 2º e 3º, ADCT/1988. III. - RE conhecido e provido (Brasil. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário 280.294/MG. Relator: Min. Carlos Velloso. DJU 21 jun 2002).

Há uma outra questão que também se coloca, de alguns Estados que concederam incentivos a agrotóxicos, que costumam ser compreendidos como um dos aspectos do fomento econômico à agricultura, a despeito dos conhecidos e irreversíveis efeitos que têm em relação ao solo, à água e, eventualmente, ao ar.

Quanto a esses produtos danosos ao ambiente, o primeiro caso ainda pende de julgamento, é uma ação direta de inconstitucionalidade proposta pelo PSOL, sob a relatoria do Min. Edson Fachin.

Normalmente o Supremo Tribunal Federal não examina o objeto do benefício; limita-se a aspectos mais formais, como se pode ver destes acórdãos:

AGRAVO DE INSTRUMENTO - IPI - AÇÚCAR DE CANA - LEI Nº 8.393/91 (ART. 2º) - ISENÇÃO FISCAL - CRITÉRIO ESPACIAL - APLICABILIDADE - EXCLUSÃO DE BENEFÍCIO - ALEGADA OFENSA AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA - INOCORRÊNCIA - NORMA LEGAL DESTITUÍDA DE CONTEÚDO ARBITRÁRIO - ATUAÇÃO DO JUDICIÁRIO COMO LEGISLADOR POSITIVO - INADMISSIBILIDADE - RECURSO IMPROVIDO. CONCESSÃO DE ISENÇÃO TRIBUTÁRIA E UTILIZAÇÃO EXTRAFISCAL DO IPI. - A concessão de isenção em matéria tributária traduz ato discricionário, que, fundado em juízo de conveniência e oportunidade do Poder Público (RE 157.228/SP), destina-se - a partir de critérios racionais, lógicos e impessoais estabelecidos de modo legítimo em norma legal - a implementar objetivos estatais nitidamente qualificados pela nota da extrafiscalidade. A isenção tributária que a União Federal concedeu, em matéria de IPI, sobre o açúcar de cana (Lei nº 8.393/91, art. 2º) objetiva conferir efetividade ao art. 3º, incisos II e III, da Constituição da República. Essa pessoa política, ao assim proceder, pôs em relevo a função extrafiscal desse tributo, utilizando-o como instrumento de promoção do desenvolvimento nacional e de superação das desigualdades sociais e regionais. O POSTULADO CONSTITUCIONAL DA ISONOMIA - A QUESTÃO DA IGUALDADE NA LEI E DA IGUALDADE PERANTE A LEI (RTJ 136/444-445, REL. P/ O ACÓRDÃO MIN. CELSO DE MELLO). - O prin-

cípio da isonomia - que vincula, no plano institucional, todas as instâncias de poder - tem por função precípua, consideradas as razões de ordem jurídica, social, ética e política que lhe são inerentes, a de obstar discriminações e extinguir privilégios (RDA 55/114), devendo ser examinado sob a dupla perspectiva da igualdade na lei e da igualdade perante a lei (RTJ 136/444-445). A alta significação que esse postulado assume no âmbito do Estado democrático de direito impõe, quando transgredido, o reconhecimento da absoluta desvalia jurídico-constitucional dos atos estatais que o tenham desrespeitado. Situação inócua na espécie. - A isenção tributária concedida pelo art. 2º da Lei nº 8.393/91, precisamente porque se acha despojada de qualquer coeficiente de arbitrariedade, não se qualifica - presentes as razões de política governamental que lhe são subjacentes - como instrumento de ilegítima outorga de privilégios estatais em favor de determinados estratos de contribuintes. ISENÇÃO TRIBUTÁRIA: RESERVA CONSTITUCIONAL DE LEI EM SENTIDO FORMAL E POSTULADO DA SEPARAÇÃO DE PODERES. - A exigência constitucional de lei em sentido formal para a veiculação ordinária de isenções tributárias impede que o Judiciário estenda semelhante benefício a quem, por razões impregnadas de legitimidade jurídica, não foi contemplado com esse "favor legis". A extensão dos benefícios isençionais, por via jurisdicional, encontra limitação absoluta no dogma da separação de poderes. Os magistrados e Tribunais, que não dispõem de função legislativa - considerado o princípio da divisão funcional do poder -, não podem conceder, ainda que sob fundamento de isonomia, isenção tributária em favor daqueles a quem o legislador, com apoio em critérios impessoais, racionais e objetivos, não quis contemplar com a vantagem desse benefício de ordem legal. Entendimento diverso, que reconhecesse aos magistrados essa anômala função jurídica, equivaleria, em última análise, a converter o Poder Judiciário em inadmissível legislador positivo, condição institucional que lhe recusa a própria Lei Fundamental do Estado. Em tema de controle de constitucionalidade de atos estatais, o Poder Judiciário só deve atuar como legislador negativo. Precedentes (Brasil. Supremo Tribunal Federal. Agravo regimental no agravo de instrumento 360.461/MG. Relator: Min. Celso de Mello. DJ-e 28 mar 2008).

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IPI. CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS. ALÍQUOTAS REGIONALIZADAS. LEI 8.393/91. DECRETO 2.501/98. ADMISSIBILIDADE. 1. **Incentivos fiscais** concedidos de forma genérica, impessoal e com fundamento em lei específica. Atendimento dos requisitos formais para sua implementação. 2. A Constituição na parte final do art. 151, I, admite a "concessão de **incentivos fiscais** destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do país". 3. A concessão de isenção é ato discricionário, por meio do qual o Poder Executivo, fundado em juízo de conveniência e oportunidade, implementa suas políticas **fiscais** e econômicas e, portanto, a análise de seu mérito escapa ao controle do Poder Judiciário. Precedentes: RE 149.659 e AI 138.344-AgR. 4. Não é possível ao Poder

Judiciário estender isenção a contribuintes não contemplados pela lei, a título de isonomia (RE 159.026). 5. Recurso extraordinário não conhecido (Brasil. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário 344.331/PR. Relatora: Min. Ellen Gracie. DJU 14 mar 2003).

A discussão sobre ser juridicamente válido tal ou qual objeto para o benefício, entretanto, não é estranha à Corte Constitucional italiana, como se pôde constatar em debate travado nas vias eletrônicas entre os Professores Thomas Tassani, da Universidade de Bologna, Misabel de Abreu Machado Derzi, da Universidade Federal de Minas Gerais e Cassiano Menke, da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (Tassani; Derzi; Menke, 2025).

Tem-se, antes, lembrança do Supremo Tribunal Federal ter muitas vezes invalidado leis ambientais de estados membros que eram menos permissivas do que a legislação federal: o caso do amianto, no qual houve muitas idas e vindas, até que chegou em um determinado momento em que ele declarou inconstitucional a própria lei federal:

Ação direta de **inconstitucionalidade**. Lei nº 12.589/2004 do Estado de Pernambuco. Proibição da fabricação, do comércio e do uso de materiais, elementos construtivos e equipamentos constituídos por **amianto** ou asbesto. Produção e consumo, proteção do meio ambiente e proteção e defesa da saúde. Competência legislativa concorrente. Impossibilidade de a legislação estadual disciplinar matéria de forma contrária à lei geral federal. Lei Federal nº 9.055/1995. Autorização de extração, industrialização, utilização e comercialização do **amianto** da variedade crisotila. Processo de inconstitucionalização. Alteração nas relações fáticas subjacentes à norma jurídica. Natureza cancerígena do **amianto** crisotila e inviabilidade de seu uso de forma efetivamente segura. Existência de matérias-primas alternativas. Ausência de revisão da legislação federal, como determina a Convenção nº 162 da OIT. **Inconstitucionalidade** superveniente da Lei Federal nº 9.055/1995. Competência legislativa plena dos estados. Constitucionalidade da Lei estadual nº 12.589/2004. Improcedência da ação. 1. A Lei nº 12.589/2004, do Estado de Pernambuco, proíbe a fabricação, o comércio e o uso de materiais, elementos construtivos e equipamentos constituídos por **amianto** ou asbesto, versando sobre produção e consumo (art. 24, V, CF/88), proteção do meio ambiente (art. 24, VI) e proteção e defesa da saúde (art. 24, XII, CF/88). Dessa forma, compete, concorrentemente, à União a edição de normas gerais e aos estados suplementar a legislação federal no que couber (art. 24, §§ 1º e 2º, CF/88). Somente na hipótese de inexistência de lei federal é que os estados exercerão a competência legislativa plena (art. 24, § 3º, CF/88). 2. A Constituição de 1988 estabeleceu uma competência concorrente não cumulativa, na qual há expressa delimitação dos modos de atuação de cada ente federativo, os quais não se sobrepõem. Compete à União editar as normas gerais (art. 24, § 1º), não cabendo aos estados contrariar ou substituir o que definido em norma geral, mas sim o suplementar (art. 24, § 2º). Se, por

um lado, a norma geral não pode impedir o exercício da competência estadual de suplementar as matérias arroladas no art. 24, por outro, não se pode admitir que a legislação estadual possa adentrar a competência da União e disciplinar a matéria de forma contrária à norma geral federal, desvirtuando o mínimo de unidade normativa almejado pela Constituição Federal. A inobservância dos limites constitucionais impostos ao exercício da competência concorrente implica a **inconstitucionalidade** formal da lei. 3. O art. 1º da Lei Federal nº 9.055/1995 proibiu a extração, a produção, a industrialização, a utilização e a comercialização de todos os tipos de **amianto**, com exceção da crisotila. Em seu art. 2º, a lei autorizou a extração, a industrialização, a utilização e a comercialização do **amianto** da variedade crisotila (asbesto branco) na forma definida na lei. Assim, se a lei federal admite, de modo restrito, o uso do **amianto**, em tese, a lei estadual não poderia proibi-lo totalmente, pois, desse modo, atuaria de forma contrária à prescrição da norma geral federal. Nesse caso, não há norma suplementar, mas norma contrária/substitutiva à lei geral, em detrimento da competência legislativa da União. 4. No entanto, o art. 2º da Lei Federal nº 9.055/1995 passou por um processo de inconstitucionalização, em razão da alteração nas relações fáticas subjacentes à norma jurídica, e, no momento atual, não mais se compatibiliza com a Constituição de 1988. Se, antes, tinha-se notícia dos possíveis riscos à saúde e ao meio ambiente ocasionados pela utilização da crisotila, falando-se, na época da edição da lei, na possibilidade do uso controlado dessa substância, atualmente, o que se observa é um consenso em torno da natureza altamente cancerígena do mineral e da inviabilidade de seu uso de forma efetivamente segura, sendo esse o entendimento oficial dos órgãos nacionais e internacionais que detêm autoridade no tema da saúde em geral e da saúde do trabalhador. 5. A Convenção nº 162 da Organização Internacional do Trabalho, de junho de 1986, prevê, dentre seus princípios gerais, a necessidade de revisão da legislação nacional sempre que o desenvolvimento técnico e o progresso no conhecimento científico o requeiram (art. 3º, § 2). A convenção também determina a substituição do **amianto** por material menos danoso, ou mesmo seu efetivo banimento, sempre que isso se revelar necessário e for tecnicamente viável (art. 10). Portanto, o Brasil assumiu o compromisso internacional de revisar sua legislação e de substituir, quando tecnicamente viável, a utilização do **amianto** crisotila. 6. Quando da edição da lei federal, o país não dispunha de produto qualificado para substituir o **amianto** crisotila. No entanto, atualmente, existem materiais alternativos. Com o advento de materiais recomendados pelo Ministério da Saúde e pela ANVISA e em atendimento aos compromissos internacionais de revisão periódica da legislação, a Lei federal nº 9.055/1995 – que, desde sua edição, não sofreu nenhuma atualização –, deveria ter sido revista para banir progressivamente a utilização do asbesto na variedade crisotila, ajustando-se ao estágio atual do consenso em torno dos riscos envolvidos na utilização desse mineral. 7. (i) O consenso dos órgãos oficiais de saúde geral e de saúde do trabalhador em torno da natureza altamente cancerígena do **amian-**

to crisotila, (ii) a existência de materiais alternativos à fibra de **amianto** e (iii) a ausência de revisão da legislação federal revelam a **inconstitucionalidade** superveniente (sob a óptica material) da Lei Federal nº 9.055/1995, por ofensa ao direito à saúde (art. 6º e 196, CF/88), ao dever estatal de redução dos riscos inerentes ao trabalho por meio de normas de saúde, higiene e segurança (art. 7º, inciso XXII, CF/88), e à proteção do meio ambiente (art. 225, CF/88). 8. Diante da invalidade da norma geral federal, os estados-membros passam a ter competência legislativa plena sobre a matéria, nos termos do art. 24, § 3º, da CF/88. Tendo em vista que a Lei nº 12.589/2004, do Estado de Pernambuco, proíbe a utilização do **amianto** crisotila nas atividades que menciona, em consonância com os preceitos constitucionais (em especial, os arts. 6º, 7º, inciso XXII; 196 e 225 da CF/88) e com os compromissos internacionais subscritos pelo Estado brasileiro, não incide ela no mesmo vício de **inconstitucionalidade** material da legislação federal. 9. Ação direta julgada improcedente, com a declaração incidental de **inconstitucionalidade** do art. 2º da Lei 9.055/1995, com efeito erga omnes e vinculante (Brasil. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade 3.356/PE. Relator: Min. Dias Toffoli. DJ-e 1 fev 2019).

Mas até declarar inconstitucional a lei federal, o Supremo Tribunal Federal tinha declarado inconstitucionais várias leis estaduais mais restritivas que aquela, como se pode verificar dos exemplos que se seguem:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI Nº 2.210/01, DO ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL. OFENSA AOS ARTIGOS 22, I E XII; 25, § 1º; 170, CAPUT, II E IV; 1º; 18 E 5º CAPUT, II E LIV. INEXISTÊNCIA. AFRONTA À COMPETÊNCIA LEGISLATIVA CONCORRENTE DA UNIÃO PARA EDITAR NORMAS GERAIS REFERENTES À PRODUÇÃO E CONSUMO, À PROTEÇÃO DO MEIO AMBIENTE E CONTROLE DA POLUIÇÃO E À PROTEÇÃO E DEFESA DA SAÚDE. ARTIGO 24, V, VI E XII E §§ 1º E 2º DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. Não cabe a esta Corte dar a última palavra a respeito das propriedades técnico-científicas do elemento em questão e dos riscos de sua utilização para a saúde da população. Os estudos nesta seara prosseguem e suas conclusões deverão nortear as ações das autoridades sanitárias. Competência do Supremo Tribunal Federal circunscrita à verificação da ocorrência de contraste inadmissível entre a lei em exame e o parâmetro constitucional. Sendo possível a este Supremo Tribunal, pelos fatos narrados na inicial, verificar a ocorrência de agressão a outros dispositivos constitucionais que não os indicados na inicial, verifica-se que ao determinar a proibição de fabricação, ingresso, comercialização e estocagem de amianto ou de produtos à base de amianto, destinados à construção civil, o Estado do Mato Grosso do Sul excedeu a margem de competência concorrente que lhe é assegurada para legislar sobre produção e consumo (art. 24, V); proteção do meio ambiente e controle da poluição (art. 24, VI); e proteção e defesa da

saúde (art. 24, XII). A Lei nº 9.055/95 dispôs extensamente sobre todos os aspectos que dizem respeito à produção e aproveitamento industrial, transporte e comercialização do amianto crisotila. A legislação impugnada foge, e muito, do que corresponde à legislação suplementar, da qual se espera que preencha vazios ou lacunas deixados pela legislação federal, não que venha a dispor em diametral objeção a esta. Compreensão que o Supremo Tribunal tem manifestado quando se defronta com hipóteses de competência legislativa concorrente. Precedentes: ADI 903/MG-MC e ADI 1.980/PR-MC, ambas de relatoria do eminente Ministro Celso de Mello. Ação direta de inconstitucionalidade cujo pedido se julga parcialmente procedente para declarar a inconstitucionalidade do artigo 1º e de seus §§ 1º, 2º e 3º, do art. 2º, do art. 3º e §§ 1º e 2º e do parágrafo único do art. 5º, todos da Lei nº 2.210/01, do Estado do Mato Grosso do Sul (Brasil. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade 2.396/MS. Relatora: Min. Ellen Gracie. DJU 1 ago 2003).

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI PAULISTA. PROIBIÇÃO DE IMPORTAÇÃO, EXTRAÇÃO, BENEFICIAMENTO, COMERCIALIZAÇÃO, FABRICAÇÃO E INSTALAÇÃO DE PRODUTOS CONTENDO QUALQUER TIPO DE AMIANTO. GOVERNADOR DO ESTADO DE GOIÁS. LEGITIMIDADE ATIVA. INVASÃO DE COMPETÊNCIA DA UNIÃO. 1. Lei editada pelo Governo do Estado de São Paulo. Ação direta de **inconstitucionalidade** proposta pelo Governador do Estado de Goiás. **Amianto** crisotila. Restrições à sua comercialização imposta pela legislação paulista, com evidentes reflexos na economia de Goiás, Estado onde está localizada a maior reserva natural do minério. Legitimidade ativa do Governador de Goiás para iniciar o processo de controle concentrado de constitucionalidade e pertinência temática. 2. Comercialização e extração de **amianto**. Vedação prevista na legislação do Estado de São Paulo. Comércio exterior, minas e recursos minerais. Legislação. Matéria de competência da União (CF, artigo 22, VIII e XIII). Invasão de competência legislativa pelo Estado-membro. **Inconstitucionalidade**. 3. Produção e consumo de produtos que utilizam **amianto** crisotila. Competência concorrente dos entes federados. Existência de norma federal em vigor a regulamentar o tema (Lei 9055/95). Conseqüência. Vício formal da lei paulista, por ser apenas de natureza supletiva (CF, artigo 24, §§ 1º e 4º) a competência estadual para editar normas gerais sobre a matéria. 4. Proteção e defesa da saúde pública e meio ambiente. Questão de interesse nacional. Legitimidade da regulamentação geral fixada no âmbito federal. Ausência de justificativa para tratamento particular e diferenciado pelo Estado de São Paulo. 5. Rotulagem com informações preventivas a respeito dos produtos que contenham **amianto**. Competência da União para legislar sobre comércio interestadual (CF, artigo 22, VIII). Extrapolação da competência concorrente prevista no inciso V do artigo 24 da Carta da República, por haver norma federal regulando a questão (Brasil. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade 2.656/SP. Relator: Min. Maurício Correa. DJU 1 ago 2003).

A Lei Complementar 214, de 2025, que veicula as normas gerais referentes ao IBS, disciplina as condições para que os setores que devem ser tratados como alvo de benefícios sejam contemplados com a tributação mais branda, como é o caso da importação de insumos para aperfeiçoamento e posterior exportação (artigo. 90), do incentivo à modernização e ampliação da estrutura portuária (artigo 105), dos incentivos para o desenvolvimento da infraestrutura (artigo 106), dos incentivos para a atividade naval (artigo 107), do crédito integral e imediato do IBS na aquisição de bens de capital (artigo 108), a redução a zero das alíquotas incidentes sobre os produtos componentes da cesta básica (artigo 125), exemplificativamente.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABRAHAM, Marcus. **As emendas constitucionais tributárias**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. São Paulo: Malheiros, 2009.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário brasileiro**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1976.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1963.

BEVILACQUA, Lucas. **Incentivos fiscais do ICMS e desenvolvimento regional**. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário/Quartier Latin, 2013.

BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades regionais, Estado e Constituição**. São Paulo: Max Limonad, 2003.

BOUCARD, Max; JÈZE, Gaston. **Éléments de science des finances et de la législation financière**. 2. d. Paris: V. Girard & E. Brière, 1902, t. 2.

CAMARGO, Ricardo Antonio Lucas. **Tributação e funções econômicas do Estado na Constituição: o papel do jurista**. São Paulo: Dialética, 2024.

CARDOSO, Daniel Gatschnigg. **Limites da tributação do comércio internacional e do desenvolvimento econômico**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

CLARK, Giovani; CORREA, Leonardo Alves. Teoria das normas e o Direito Econômico: um diálogo com a filosofia do Direito. *In*: SOUZA, Washington Peluso Albino de; CLARK, Giovani (org.). **Direito Econômico e a ação do Estado na pós-modernidade**. São Paulo: LTr, 2011, pp. 27-46.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988 – sistema tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

DENARI, Zelmo. **Curso de Direito Tributário**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e tipo**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. Evasão e elisão fiscal. *In*: ATALIBA, Geraldo (org.). **Elementos de Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, pp. 447-476.

FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Tributação e mudança social**. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Guerra fiscal, fomento e incentivo na Constituição Federal. *In*: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETTI, Fernando Aurelio (org.). **Direito Tributário – estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998, pp. 275-303.

FONSECA, João Bosco Leopoldino da. **Direito Econômico**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense/Gen, 2017.

GOMES, Orlando; VARELA, João de Matos Antunes. **Direito Econômico**. São Paulo: Saraiva, 1977.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica)**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

LIMA, Hermes. Intervenção econômica no Estado moderno. **Revista Forense**. Rio de Janeiro, v. 51, n. 155, p. 474, set./out. 1954.

MARQUES, Klaus Eduardo Rodrigues. **A guerra fiscal do ICMS: uma análise crítica sobre as glosas de crédito**. São Paulo: MP, 2010.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS – teoria e prática**. Belo Horizonte: Forum, 2023.

MOLON JÚNIOR, Nelso. **Direito Econômico e os fundamentos do princípio da redução das desigualdades regionais e sociais na Constituição de 1988**. (dissertação de mestrado) - Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2018. Disponível em: <https://lume.ufrgs.br/handle/10183/178503>. Acesso em: 18 jan. 2025.

MOISÉS, Cristian Ricardo. **A constitucionalização do Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. Imunidades e isenções como instrumentos de extrafiscalidade. In: ATALIBA, Geraldo (org.). **Elementos de Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, pp. 315-368.

PERROUX, François. **Pour une philosophie du nouveau développement**. Paris: UNESCO, 1981.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SOUZA, Washington Peluso Albino de. **Teoria da Constituição Econômica**. Belo Horizonte: Del Rey, 2002.

TASSANI, Thomas; DERZI, Misabel de Abreu Machado; MENKE, Cassiano. Benefícios fiscais na jurisprudência da Corte Costituzionale italiana e do Supremo Tribunal Federal. *In*: <https://www.youtube.com/live/GE83YqioP2k?si=OtaxROrqGF5llhG6>, Acesso em 19 jan 2025.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.

ZILVETTI, Fernando Aurelio. **Princípios de Direito Tributário e a capacidade contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

VICISSITUDES DA SUBSTITUIÇÃO E RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIAS – EXPECTATIVAS DO IBS⁵

Uma das questões que mais perplexificam aquele que tem que se deparar com o Fisco é precisamente a atribuição a pessoa que não pratique o “fato gerador” do tributo do dever de recolher o montante correspondente.

Entretanto, esses expedientes, ditados pela praticidade no recolhimento e na necessidade de assegurar a satisfação do crédito, integram a tradição tributária do Direito Ocidental, em especial o Tributário, e não estiveram ausentes da reforma tributária de 2023.

A possibilidade de estabelecimento de responsabilidade tributária, ou mesmo de substituição tributária, de pessoa relacionada com o fato gerador do imposto em questão, que concorra para a realização, a execução ou o pagamento da operação correspondente está posta no § 3º do artigo 156-A da Constituição Federal, e tal responsabilidade pode ser, inclusive, na modalidade de “substituição para a frente”, já que não é ressalvada a aplicação ao caso do § 7º do artigo 150 da Constituição Federal.

Resta saber se será mantida a interpretação que considera não ocorrente o fato gerador presumido quando a revenda da mercadoria seja por preço menor, que rende ensejo, também, à cobrança, ao substituído, da diferença do imposto quando se realize a revenda por preço maior. Esta interpretação, aparentemente mais favorável ao contribuinte, mostrou-se, na prática, bem mais onerosa, precisamente em razão de trazer o substituído ao polo passivo, quando este tivesse realizado a venda por preço maior, excluindo, destarte, o principal benefício, para ele, decorrente da substituição (Machado, 1984, p. 44; Denari, 1998, p. 222).

O tema da substituição tem previsão aqui no § 3º do 156A- não só a responsabilidade que não exclui o contribuinte principal como também a substituição tributária, que, como ensina Alfredo Augusto Becker, não é responsabilidade tributária, é sujeição originária, porque na substituição tributária o substituto é contribuinte no lugar do substituído, por ficção jurídica (Becker, 1963, p. 504-5; Derzi, 2007, p. 328-9).

Quem pensa que não cabe ficção jurídica no direito tributário tem o ônus de explicar como se qualifica, sob o ponto de vista das categorias da teoria geral do direito, a substituição tributária: é uma ficção que se admite, até constitucionalmente, tendo em vista a necessidade de tornar menos onerosa – inclusive para o conjunto dos contribuintes – a atividade de obtenção dos recursos necessários para o desempenho das atribuições do Poder Público (Ferreira Neto, 2010, p. 57).

Como anteriormente dito, não se deve confundir a situação do substituto tributário, que é, por uma ficção jurídica, decorrente, contudo, de uma relação com o fato passível de sofrer a imposição tributária, com a do responsável, porque este comparece sem que o sujeito definido como “contribuinte” deixe de figurar na relação jurídica originária: aqui,

⁵ O presente texto corresponde a parte de conferência pronunciada pelo autor na Faculdade de Direito do Ministério Público, em Porto Alegre/RS, no segundo semestre de 2024, com uma pequena adaptação.

o que se tem é uma posição de garante em face do devedor principal (Becker, 1963, p. 511; Paulsen, 2014, p. 2014, p. 233; Faria, 2013, p. 682; Castello, 2021, p. 254; Schoueri, 2013, p. 528; Denari, 1998, p. 214-5).

Seria interessante saber se naquela hipótese do § 7º do artigo 150 vai ser aplicável ao IBS a mesma lógica que acabou prevalecendo hoje no Supremo Tribunal Federal. Primeiro, ele entendeu que mesmo que vendida a mercadoria por um preço inferior a aquele que fora estimado para efeito de substituição tributária, teria ocorrido fato gerador e, portanto, não haveria por que o substituto receber de volta o dinheiro (Ribeiro, 2003, p. 87).

Depois entendeu que se fosse vendido por um preço menor não teria ocorrido fato gerador e, portanto, o substituto mereceria ter restituído o dinheiro. Agora, surgiu um outro problema: e se fosse vendido por um preço maior? Aí então o fisco teria que autuar o substituído (Paulsen, 2014, p. 234), criando, mesmo, uma situação que subverte a própria razão de ser da substituição tributária, adotada entre nós a partir de reclamos dos contribuintes que se sentiam lesados por concorrentes que, por sonegarem ou se evadirem do ônus tributário, logravam desviar clientelas em função de se livrarem do gravame no preço (Cardoso, 2004, p. 40; Abraham, 2009, p. 64; Mello, 2008, p. 69; Schoueri, 2013, p. 536).

Mesmo que se trate de um expediente voltado a assegurar o ingresso de recursos aos cofres públicos – expediente eminentemente fiscal -, há uma dimensão de política econômica na substituição tributária, em si mesma, em se tratando de “impostos indiretos”, no sentido de se simplificar a máquina arrecadatória de tal sorte que se diminuam expedientes de manipulação do peso do tributo no preço final das mercadorias e serviços, e é nesta dimensão que ela irá interessar ao Direito Econômico (Souza, 2002, p. 63; Grau, 2017, p. 147-8; Clark; Correa, 2011, p.43).

Também terá essa dimensão político-econômica a própria definição do substituto em relação a determinadas operações, e é de se observar que a própria amplitude da liberdade de conformação do legislador não irá ao ponto de se erigir qualquer pessoa: mesmo que esta não seja a praticante da operação que constitua o fato gerador, ela tem de ter relação com tal operação.

Enquanto, normalmente, uma vez “aceita” a substituição tributária, o arcabouço conceitual do Direito Tributário se mostra suficiente para a resolução dos conflitos de interesse que em seu redor gravitam, quando se questione a juridicidade da qualificação de tal ou qual sujeito como substituto, o Direito Econômico pode vir a trazer, em auxílio ao Direito Tributário, critérios adequados para a solução desses conflitos específicos.

Não deixa de ser sintomático que um defensor da tese do mercado enquanto expressão da ordem natural sustente que a condição de validade jurídica da substituição tributária seja a correção de assimetrias na concorrência (Ferraz, 2010, p. 149), dando-lhe, curiosamente, uma conotação extrafiscal, quando, em realidade, o escopo da substituição é eminentemente “fiscal”, isto é, é tornar mais prática e menos custosa a obtenção de recursos para o Erário (Baleeiro, 1976, p. 234; Becker, 1963, p. 504; Paulsen, 2014, p. 177; Torres, 2013, p. 265; Zilvetti, 2004, p. 319; Costa, 2014, p. 226; Derzi, 2007, p. 141), embora, evidentemente, ela tenha, como qualquer outra forma de disciplinar as exações, efeitos extrafiscais.

Não se deve confundir tributo com escopos extrafiscais com os efeitos extrafiscais

do tributo. É, aliás, precisamente em função desses efeitos extrafiscais que por vezes se verificam as situações de que decorrem significativas diminuições no ônus tributário, ora lícitas – elisão –, ora ilícitas – evasão –, e raramente se mostram muito claras, na prática, as diferenças entre uma decisão legítima de, entre alternativas válidas, optar pela menos onerosa, e uma decisão de burlar o crédito do Fisco, que pode, em alguns casos, materializar a hipótese de abuso do poder econômico que se caracterizaria pelo “aumento arbitrário de lucros” a que se refere o § 4º do artigo 173 da Constituição brasileira. Independentemente de o tributo ser empregado com escopo estritamente fiscal ou também com escopo extrafiscal, a elisão e a evasão são suscetíveis de ocorrer (Dória, 1978, p. 452-3; Ribeiro, 2003, p. 141; Malerbi, 1984, p. 27; Zilvetti, 2004, p. 341-3; Marins, 2002, p. 30; Torres, 2013, p. 248-9).

De qualquer forma, seria interessante saber se os Tribunais vão adotar esse entendimento que acabou praticamente desnaturando a substituição, convertendo o substituído em uma espécie de responsável tributário, ou se será reaberta a discussão.

A Lei Complementar 214, de 2025, estabeleceu as seguintes hipóteses de substituição tributária, a serem observadas nas legislações locais: na realização de operações por plataformas digitais, nas quais estas se tornam substitutas quando o fornecedor seja residente ou domiciliado no exterior (artigo 22, I); importação de bens materiais, “I - o transportador, em relação aos bens procedentes do exterior, ou sob controle aduaneiro, que transportar, quando constatado o extravio até a conclusão da descarga dos bens no local ou recinto alfandegado; II - o depositário, em relação aos bens procedentes do exterior que se encontrarem sob controle aduaneiro e sob sua custódia, quando constatado o extravio após a conclusão da descarga no local ou recinto alfandegado; III - o beneficiário de regime aduaneiro especial que não tiver promovido a entrada dos bens estrangeiros no território nacional; e IV - o beneficiário que der causa ao descumprimento de aplicação de regime aduaneiro suspensivo destinado à industrialização para exportação, no caso de admissão de mercadoria no regime por outro beneficiário, mediante sua anuência, com vistas à execução de etapa da cadeia industrial do produto a ser exportado (artigo 73); em relação aos regimes diferenciados, são estabelecidos condicionantes (artigo 126, §§ 2º e 3º). As hipóteses de responsabilidade tributária em relação ao IBS estão postas nos artigos 21, §§ 2º e 4º, 22, I e II, e § 10, I, 27, parágrafo único, III, 37, 64, § 5º, VIII e IX, 74, 80, § 4º, 95, 96, 97, 99, § 3º, II, 101, II, 106, § 3º, II, 107, § 3º, II, 109, § 3º, II, 177, 249, § 1º. As limitações de espaço e o tempo exigido não permitem esmiuçar cada um desses temas como seria desejável.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABRAHAM, Marcus. **As emendas constitucionais tributárias**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário brasileiro**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1976.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1963.

CASTELLO, Melissa Guimarães. **Um novo IVA? Os tributos sobre consumo e a economia digital**. São Paulo: Noeses, 2021.

CARDOSO, Laís Vieira. **Substituição tributária e ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

CLARK, Giovani; CORREA, Leonardo Alves. Teoria das normas e o Direito Econômico: um diálogo com a filosofia do Direito. *In*: SOUZA, Washington Peluso Albino de; CLARK, Giovani [org.]. **Direito Econômico e a ação do Estado na pós-modernidade**. São Paulo: LTr, 2011, pp. 27-46.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

DENARI, Zelmo. **Curso de Direito Tributário**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e tipo**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. Evasão e elisão fiscal. *In*: ATALIBA, Geraldo (org.). **Elementos de Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, pp. 447-476.

FARIA, Luís Alberto Gurgel de. Arts. 113 a 138. *In*: FREITAS, Vladimir Passos de [org.]. **Código Tributário Nacional comentado**. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, pp. 627-728.

FERRAZ, Roberto. Pressupostos fáticos de imposição tributária. *In*: FERREIRA NETO, Arthur Maria & NICHELE, Rafael (org.). **Curso avançado de substituição tributária**. São Paulo: IOB, 2010, pp. 141-152.

FERREIRA NETO, Arthur Maria. Fundamentos filosóficos da responsabilidade tributária. *In*: FERREIRA NETO, Arthur Maria; NICHELE, Rafael (org.). **Curso avançado de substituição tributária**. São Paulo: IOB, 2010, pp. 17-59.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica)**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

MACHADO, Celso Cordeiro. Garantias, preferências e privilégios do crédito tributário. Administração tributária. Dívida ativa tributária. Certidões negativas. Prazos. Crimes de sonegação fiscal. *In*: NOVELLI, Flávio Bauer (org.). **Tratado de Direito Tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1984, v. 6.

MALERBI, Diva Prestes Marcondes. **Elisão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

MARINS, James. **Elisão tributária e sua regulação**. São Paulo: Dialética, 2002.

MELLO, Angelo Braga Netto Rodrigues de. **Substituição tributária progressiva e ICMS**. Porto Alegre: Núria Fabris, 2008.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS – teoria e prática**. Belo Horizonte: Forum, 2023.

PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e substituição tributárias**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, interpretação e elisão tributária**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SOUZA, Washington Peluso Albino de. **Teoria da Constituição Econômica**. Belo Horizonte: Del Rey, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.

ZILVETTI, Fernando Aurelio. **Princípios de Direito Tributário e a capacidade contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

O “COMITÊ GESTOR DO IBS” – UMA “ENTIDADE” EM BUSCA DE ENQUADRAMENTO⁶

Um dos princípios anunciados em relação à reforma tributária foi o da “simplicidade”, o que, desde logo, gera uma frustração, pela criação de um imposto com mais de um credor: o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) é exigível pelos Estados e pelos Municípios.

Ante a complexidade da nova exação, houve a precisão do comitê gestor que iria então definir como é que se estabelecerá a cobrança, como que se estabelecerá, enfim, toda a possibilidade de operacionalizar o ingresso dos recursos correspondentes.

Este novo imposto, deferido a mais de um ente da federação, não só sob o ponto de vista material se mostra de altíssima complexidade, mas também sob o ponto de vista formal. Muitas dúvidas emergiriam acerca de quando emergiria a competência tributária do Estado ou do Município, ou do Distrito Federal. Tendo em vista essas complicações, o artigo 156-B da Constituição Federal cria o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, que recebe o batismo de “entidade pública” pelo seu § 1º.

E qual seria a natureza jurídica deste comitê gestor? O Poder Constituinte derivado fala em “entidade autônoma”. Que tipo de entidade? É uma autarquia? É uma fundação? E mais, se é uma entidade personalizada, deverá ser uma entidade com personalidade de direito público, pois de difícil aceitação onde se concentra o exercício da força no Estado conferir poderes coativos para uma entidade de direito privado (Aguillar, 2009, p. 232), como é o caso de uma empresa pública ou sociedade de economia mista (Souza, 2002, p. 449). Uma vez que a entidade precise ter poderes de exercer a força, sua personalidade vai ter que ser de direito público, como, aliás, decidiu o Supremo Tribunal Federal:

AGRAVO INTERNO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSELHOS DE MEDICINA. COMPETÊNCIA PARA FISCALIZAR E INVESTIGAR OS ATOS DE SEUS MEMBROS. PODER DE POLÍCIA. ADI 1.717, ADC 36. INEXISTÊNCIA DE DIREITO ABSOLUTO À LIBERDADE DE EXPRESSÃO. AGRAVO INTERNO A QUE SE NEGA PROVIMENTO. 1. Na Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.717/DF, Relator o Ministro SIDNEY SANCHES, Dje de 28/3/2003, o SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL definiu que os Conselhos de Fiscalização profissional detêm personalidade jurídica de direito público, em especial porque exercem, por delegação, atividade típica de estado, a abranger o exercício do poder de polícia, de tributação e de punição das atividades profissionais. 2. Nesse precedente, decidiu-se pela indelegabilidade de atividade típica de Estado, tal como a desenvolvida pelos Conselhos, em que há o exercício de poder de polícia na fiscalização da atividade privada dos membros da categoria. Inclusive, destacou-se que tais entes detêm parcela de poder tributário, consistente na capacidade tributária ativa para a arrecadação das anuidades de seus

⁶ O presente texto corresponde a parte de conferência pronunciada pelo autor na Faculdade de Direito do Ministério Público, em Porto Alegre/RS, no segundo semestre de 2024, com uma pequena adaptação.

inscritos, mediante inscrição em dívida ativa e ajuizamento de execução fiscal. 3. A Lei 3.268/1957, que dispõe sobre os Conselhos de Medicina, e dá outras providências, confere ao Conselhos a atribuição, entre outras, de “fiscalizar o exercício da profissão de médico;” e “promover, por todos os meios e o seu alcance, o perfeito desempenho técnico e moral da medicina e o prestígio e bom conceito da medicina, da profissão e dos que a exerçam”. 4. Cabe aos Conselhos Profissionais fiscalizar e investigar os atos de seus membros, com vistas ao exercício seu regular poder de polícia. 5. Esta CORTE também já assentou que não há, no ordenamento jurídico, direito absoluto à liberdade de expressão 6. Agravo Interno a que se nega provimento. Na forma do art. 1.021, §§ 4º e 5º, do Código de Processo Civil de 2015, em caso de votação unânime, fica condenado o agravante a pagar multa de um por cento do valor atualizado da causa ao agravado, cujo depósito prévio passa a ser condição para a interposição de qualquer outro recurso (à exceção da Fazenda Pública e do beneficiário de gratuidade da justiça, que farão o pagamento ao final) (Brasil. Supremo Tribunal Federal. Agravo regimental no recurso extraordinário 1.523.404/RS. Relator: Min, Alexandre de Moraes. DJ-e 25 fev 2025).

DIREITO CONSTITUCIONAL E ADMINISTRATIVO. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 58 E SEUS PARÁGRAFOS DA LEI FEDERAL Nº 9.649, DE 27.05.1998, QUE TRATAM DOS SERVIÇOS DE FISCALIZAÇÃO DE PROFISSÕES REGULAMENTADAS. 1. Estando prejudicada a Ação, quanto ao § 3º do art. 58 da Lei nº 9.649, de 27.05.1998, como já decidiu o Plenário, quando apreciou o pedido de medida cautelar, a Ação Direta é julgada procedente, quanto ao mais, declarando-se a inconstitucionalidade do “caput” e dos § 1º, 2º, 4º, 5º, 6º, 7º e 8º do mesmo art. 58. 2. Isso porque a interpretação conjugada dos artigos 5º, XIII, 22, XVI, 21, XXIV, 70, parágrafo único, 149 e 175 da Constituição Federal, leva à conclusão, no sentido da indelegabilidade, a uma entidade privada, de atividade típica de Estado, que abrange até poder de polícia, de tributar e de punir, no que concerne ao exercício de atividades profissionais regulamentadas, como ocorre com os dispositivos impugnados. 3. Decisão unânime (Brasil. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.717/DF. Relator: Min. Sydney Sanches. DJU 28 mar 2003).

Em se tratando de “entidade” – resta saber se autarquia, se fundação pública -, somente poderá ser criado por lei de iniciativa exclusiva do Chefe do Poder Executivo, nos termos dos artigos 37, XIX, e 61, § 1º, II, “e”, da Constituição Federal (Grau, 2017, p. 275), exigência de que não escapa nem mesmo a lei complementar, porque esta somente se diferencia das outras em razão do quórum exigido para a aprovar, e é de se notar que o Supremo Tribunal Federal somente arredou esta exigência em relação ao Banco Central em razão das peculiaridades deste, que não são pertinentes a este Comitê:

Direito constitucional e administrativo. Ação direta de inconstitucionalidade. Autonomia do Banco Central do Brasil. 1. Ação direta contra a Lei Complementar nº 179/2021, que define os objetivos do Banco Central do Brasil e dispõe acerca de sua autonomia, bem como sobre nomeação e exoneração de seu Presidente e diretores. Arguição de inconstitucionalidade formal e material. I. Constitucionalidade formal 2. Processo legislativo no qual tramitaram, simultaneamente, projeto de lei de iniciativa parlamentar e projeto de lei de iniciativa presidencial. Constitucionalidade formal da lei aprovada, por mais de um fundamento, como se expõe a seguir. 3. Primeiro: não se exige reserva de iniciativa na matéria. A disciplina do Sistema Financeiro Nacional deve se dar mediante lei complementar (CF, art. 192), mas não se exige iniciativa privativa do Presidente da República. Justamente ao contrário, o art. 48, XIII, da Constituição prevê, expressamente, a competência do Congresso Nacional para dispor sobre matéria financeira, cambial e monetária, que compõem o cerne da atuação do Banco Central. A LC nº 179/2021 transcende o propósito de dispor sobre servidores públicos ou criar órgão público. Ela dá configuração a uma instituição de Estado – não de governo –, que tem relevante papel como árbitro neutro, cuja atuação não deve estar sujeita a controle político unipessoal. Precedentes. 4. Segundo: houve iniciativa presidencial. A sanção do Presidente da República não convalida o vício de iniciativa, na linha da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Porém, o envio de mensagem presidencial, durante a tramitação da matéria, com projeto de lei substancialmente idêntico ao que se encontrava em curso no Congresso Nacional, configura situação diversa. Isso porque revela inequívoca vontade política do chefe do Executivo em deflagrar o processo legislativo, ficando atendida a exigência constitucional da iniciativa. 5. Terceiro: foi observado o Regimento Interno da Câmara dos Deputados. A Câmara dos Deputados cumpriu os preceitos regimentais que regulamentam a matéria ao apensar os dois projetos de conteúdo praticamente idêntico e ao atribuir precedência à proposição do Senado sobre a da Câmara (arts. 142 e 143 do Regimento Interno da Câmara dos Deputados). Tal decisão somente seria passível de censura se visasse a contornar ou frustrar eventual reserva de iniciativa presidencial, o que não é o caso. É pacífica a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no sentido de não interferir em questões interna corporis das casas legislativas (MS 34.099-AgR, Rel. Min. Celso de Mello, j. em 05.10.2018). 6. Em suma: a) não era exigível, na hipótese, a iniciativa presidencial, por se tratar da estruturação de um árbitro neutro do Sistema Financeiro Nacional; b) ainda quando tal iniciativa fosse exigível, teria sido satisfatoriamente atendida; c) inexistiu violação ao devido processo legislativo. Note-se que a reserva de iniciativa é uma exceção ao princípio da separação de Poderes, já que a competência geral para legislar é do Congresso Nacional. Porque assim é, as normas que a instituem devem ser interpretadas com o devido temperamento. Se houve indiscutível manifestação de vontade política pelo Presidente da República para deflagração do processo legislativo e se o produto final corresponde substancialmente à sua proposta, não há

razão para a declaração de inconstitucionalidade formal da lei. II. Constitucionalidade material 7. Caso o Tribunal venha a conhecer da arguição de inconstitucionalidade material, é fato indubitável que a questão da autonomia do Banco Central divide opiniões. Há visões como a dos autores da ação, segundo a qual ela retira de governos eleitos o controle sobre a política econômica e monetária. E há visões opostas, professadas por economistas e atores institucionais, como a OCDE e o Banco Mundial, de que a política monetária deve ser preservada das interferências políticas, muitas vezes motivadas por interesses eleitorais de curto prazo e que cobram um preço alto no futuro. 8. Como se percebe, trata-se de questão essencialmente política, que não se situa no âmbito da interpretação constitucional, mas sim no plano da liberdade de conformação legislativa do Congresso Nacional. Como consequência, deve o Supremo Tribunal Federal ser deferente para com as escolhas políticas do Poder Legislativo. 9. Im procedência do pedido, com fixação da seguinte tese de julgamento: “É constitucional a Lei Complementar nº 179/2021, que define os objetivos do Banco Central e dispõe sobre sua autonomia e sobre a nomeação e a exoneração de seu presidente e de seus diretores” (Brasil. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 6.696/DF. Relator: Min. Luís Roberto Barroso. DJ-e 13 dez 2021).

Se é uma entidade pública já sabemos de quem vai ser a iniciativa para a apresentação da proposta de lei complementar: é do Executivo. Por que é do Executivo? Por causa do que dispõe o inciso XIX do artigo 37 da Constituição combinado com o seu artigo 61, § 1º, inciso II, letra “e”. A cláusula de reserva de iniciativa, independente de se tratar de lei complementar ou lei comum, não se arreda neste caso. Independentemente de concordar com a posição que o Supremo adotou em relação ao Banco Central, foi só ali que ele afastou a cláusula de reserva de iniciativa em fase de atribuições de entidades da administração indireta. Então, a iniciativa é exclusiva do Chefe do Poder Executivo, segundo a jurisprudência remansosa a respeito da matéria:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI DO ESTADO DE SÃO PAULO. CRIAÇÃO DE CONSELHO ESTADUAL DE CONTROLE E FISCALIZAÇÃO DO SANGUE - COFISAN, ÓRGÃO AUXILIAR DA SECRETARIA DE ESTADO DA SAÚDE. LEI DE INICIATIVA PARLAMENTAR. VÍCIO DE INICIATIVA. INCONSTITUCIONALIDADE RECONHECIDA. I - Projeto de lei que visa a criação e estruturação de órgão da administração pública: iniciativa do Chefe do Poder Executivo (art. 61, § 1º, II, e, CR/88). Princípio da simetria. II - Precedentes do STF. III - Ação direta julgada procedente para declarar a inconstitucionalidade da Lei estadual paulista 9.080/95 (Brasil. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade 1.275/SP. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. DJ-e 8 jun 2007).

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI COMPLEMENTAR N. 239/02 DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO. DISPOSIÇÕES CON-

CERNENTES A ÓRGÃOS PÚBLICOS E A ABERTURA DE CRÉDITO SUPLEMENTAR. INICIATIVA PARLAMENTAR. VÍCIO FORMAL. 1. A Constituição do Brasil, ao conferir aos Estados-membros a capacidade de auto-organização e de autogoverno (artigo 25, caput), impõe a observância compulsória de vários princípios, entre os quais o pertinente ao processo legislativo, de modo que o legislador estadual não pode vadamente dispor sobre matérias reservadas à iniciativa privativa do Chefe do Executivo. 2. Pedido de declaração de inconstitucionalidade julgado procedente (Brasil. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.750/ES. Relator: Min. Eros Grau. DJU 26 ago 2005).

Ação direta de inconstitucionalidade. Lei n.º 11.456, de 10 de abril de 2000, do Estado do Rio Grande do Sul, que cria o Museu do Gaúcho do Estado do Rio Grande do Sul e dá outras providências. 2. Alegação de inconstitucionalidade formal e ofensa ao art. 61, § 1º, II, “e”, da Constituição Federal. 3. Relevantes os fundamentos da ação. Projeto de lei de origem legislativa vetado pelo Poder Executivo, sendo rejeitado o veto. 4. Iniciativa privativa do Poder Executivo que disponha sobre “criação, estruturação e atribuições de órgãos da administração pública”. 5. Conveniente a suspensão da vigência da lei em foco, em face dos precedentes da Corte. 6. Cautelar deferida para suspender, ex nunc, a eficácia da Lei n.º 11.456, de 10.4.2000, do Estado do Rio Grande do Sul, até o julgamento final da ação direta de inconstitucionalidade (Brasil. Supremo Tribunal Federal. Medida cautelar na ação direta de inconstitucionalidade 2.302/RS. Relator: Min. José Neri da Silveira. DJU 8 ago 2003).

E neste caso, ter-se-á de identificar sede, criar remunerações para os cargos de direção – o que já traz uma preocupação, considerando quem são os integrantes do aludido Comitê, já ocupantes, por si mesmos, de altos cargos nas administrações estaduais e municipais -, quadro de pessoal para operacionalizar atividades-meio.

Toda entidade, mesmo numa virtualização plena das relações, precisa de uma base física em que se vão assentar os seus equipamentos e o pessoal que irá ali atuar, até mesmo para se saber das condições materiais para o exercício concreto de suas funções (Espínola; Espínola Filho, 1939, p. 510).

Todos que irão participar do comando de qualquer entidade da administração indireta, pelo grau de responsabilidade consistente na gestão mesmo do patrimônio dessa mesma entidade vão precisar receber gratificação, e esta terá de ser fixada pelo ente que a criar, no caso, a União Federal, já que abrange mais de um Estado. O curioso é que as altas autoridades que vão compor o órgão da “entidade” muitas vezes já têm as gratificações correspondentes as suas funções, secretários da fazenda, por exemplo.

Não se pode deixar de pensar nas questões de pessoal, porque não se operacionaliza absolutamente nada se não houver uma mão humana para fazer, mesmo com inteligência artificial: se não houver alguém que crie os comandos, simplesmente nada anda. Mesmo que se parta para a terceirização, sempre haverá mister alguém para realizar os respectivos contratos, o que mostra a complexidade da escolha da “entidade pública”, por mais especial que seja.

Há previsão de o Comitê ser financiado por percentual do produto da arrecadação do imposto destinado a cada ente federativo. A própria questão da fiscalização e da cobrança do imposto, a ser realizada tanto no âmbito extrajudicial como judicial, pelas representações respectivas neste âmbito, passa a assumir a necessidade de delegações ou compartilhamento de competências, o que se torna particularmente complexo em se tratando de uma exação que vai substituir aquela que traduzia a principal fonte de recursos para os Estados Membros e Distrito Federal e uma fonte substancial de recursos para os Municípios.

A composição do Comitê, outrossim, para além do que consta no § 3º do artigo 156-B da Constituição Federal, tem sido objeto de disputas acerca da proporção da representatividade dos servidores fazendários e da advocacia pública. Porque na própria composição do comitê gestor, dos detalhamentos, nós estamos vendo uma grande disputa entre as entidades representativas dos servidores fazendários e da advocacia de estado. Saber qual vai ser a proporção de cada uma delas ali nesse comitê. E há um dado bastante curioso porque nós podemos lembrar que normalmente nos Estados e Municípios a inscrição da dívida ativa cabe à Secretária da Fazenda. No âmbito da Receita Federal, é a própria PGFN que faz a inscrição da dívida ativa. Independentemente de qual seja o melhor, chama-se a atenção para o fato que existe diversidade de regimes.

E por outro lado, surgem vários outros temas aí que envolvem, por exemplo, a cobrança judicial. Atualmente não precisam os Conselhos Superiores das Procuradorias Gerais dos Estados designar especialmente tais ou quais procuradores para a cobrança do ICMS: esta integra as atribuições ordinárias destes. Entretanto, para o IBS a situação vai mudar. A atribuição ordinária vai acabar ficando no campo do IPVA, no campo do imposto de transmissão “causa mortis” e doações. Porque para o IBS, como há um interesse maior, vai haver a necessidade de designar procuradores especialmente para isso. Tudo isto mostra uma mudança significativa na própria rotina da advocacia de estado no que tange a cobrança desse imposto, determinando um grande exercício de cooperação e integração entre instituições, tanto fazendárias quanto advocatícias no âmbito público, ligadas às mais variadas entidades federadas interessadas na arrecadação (Nery, 2024, p. 522-3).

Tal, certamente, a razão pela qual em face da multiplicidade de credores do IBS, também se apresenta o Comitê Gestor como responsável pela harmonização da gestão deste, ao lado da Receita Federal e da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional:

Art. 318. O Comitê Gestor do IBS, a RFB e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional atuarão com vistas a harmonizar normas, interpretações, obrigações acessórias e procedimentos relativos ao IBS e à CBS.

Parágrafo único. Para fins do disposto no *caput*, os referidos órgãos poderão celebrar convênios para fins de prestação de assistência mútua e compartilhamento de informações relativas aos respectivos tributos.

Art. 319. A harmonização do IBS e da CBS será garantida pelas instâncias a seguir especificadas:

I - Comitê de Harmonização das Administrações Tributárias composto de:

a) 4 (quatro) representantes da RFB; e

b) 4 (quatro) representantes do Comitê Gestor do IBS, sendo 2 (dois) dos

Estados ou do Distrito Federal e 2 (dois) dos Municípios ou do Distrito Federal; e

II - Fórum de Harmonização Jurídica das Procuradorias composto de:

a) 4 (quatro) representantes da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, indicados pela União; e

b) 4 (quatro) representantes das Procuradorias, indicados pelo Comitê Gestor do IBS, sendo 2 (dois) Procuradores de Estado ou do Distrito Federal e 2 (dois) Procuradores de Município ou do Distrito Federal.

§ 1º O Comitê previsto no inciso I do *caput* será presidido e coordenado alternadamente por representante da RFB e por representante do Comitê Gestor do IBS, conforme dispuser o seu regimento interno.

§ 2º O Fórum previsto no inciso II do *caput* será presidido e coordenado alternadamente por representante da PGFN e por representante dos procuradores indicados pelo Comitê Gestor do IBS, conforme dispuser o seu regimento interno.

Há uma das questões que foram postas para o comitê é buscar compatibilizar sua atuação com a principal, a mais importante mesmo, de todas as garantias do contribuinte, que é o princípio da legalidade tributária (Brito, 2000, p. 52; Baleeiro, 1976, p. 368; Derzi, 2007, p. 314; Faria, 2013, p. 628; Malerbi, 1984, p. 77; Marins, 2002, p. 65; Moisés, 2019, p. 62-3; Ribeiro, 2003, p. 26-7; Ataliba, 1978, p. 75; Koury, 2021, p. 187; Torres, 2013, p. 106-7). 'Porque a rigor quem tem que estabelecer a alíquota são os estados, para o IBS, isto está escrito ali no texto. Mas assim como o estabelecimento das alíquotas, a concessão dos benefícios depende de provimento legislativo, nos termos do § 6º do artigo 150 da Constituição. Porque uma coisa é o comitê condicionar, como o CONFAZ condiciona a concessão de benefícios. Mas ele não concede benefícios, ele simplesmente condiciona (Coelho, 1990, p. 241; Bevilacqua, 2013, p. 75; Carrazza, 2009, p. 519; Henriques, 2011, p. 89), ao contrário do que ocorria no regime castrense (Borges, 1975, p. 173; Moraes, 1978, p. 331). Para conceder o benefício, precisa de lei específica. Ele não pode conceder o benefício.

O Supremo Tribunal Federal já se pronunciou sobre o tema:

ONCESSÃO INCENTIVO FISCAL DE ICMS. NATUREZA AUTORIZATIVA DO CONVÊNIO CONFAZ. 1. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE ESPECÍFICA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA. 2. TRANSPARÊNCIA FISCAL E FISCALIZAÇÃO FINANCEIRA-ORÇAMENTÁRIA. 1. O poder de isentar submete-se às idênticas balizar do poder de tributar com destaque para o princípio da legalidade tributária que a partir da EC n.03/1993 adquiriu destaque ao prever **lei** específica para veiculação de quaisquer desonerações tributárias (art.150 §6º, in fine). 2. Os convênios CONFAZ têm natureza meramente autorizativa ao que imprescindível a submissão do ato normativo que veicule quaisquer benefícios e incentivos **fiscais** à apreciação da Casa Legislativa. 3. A exigência de submissão do convênio à Câmara Legislativa do Distrito Federal evidencia observância não apenas

ao princípio da legalidade tributária, quando é exigida **lei** específica, mas também à transparência **fiscal** que, por sua vez, é pressuposto para o exercício de controle **fiscal**-orçamentário dos incentivos **fiscais** de **ICMS**.
4. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada improcedente (Brasil. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade 5.929/DF. Relator: Min. Edson Fachin. DJ-e 6 mar 2020).

A Lei Complementar 214, de 2025, dos artigos 480 a 484, traz a disciplina do Comitê Gestor, caracterizando-o como “entidade” sem qualquer vinculação, tutela ou subordinação hierárquica com qualquer tipo de Administração Pública, habilitando-o à edição de atos normativos, submetendo-o às normas gerais sobre licitação, disciplinando a composição de seu Conselho Superior, bem como a forma de investidura de seus membros, a sua instalação, a forma de financiamento inicial.

Dentre as competências normativas exercidas pelo Comitê Gestor, identificam-se, na Lei Complementar 214, de 2025, dois grandes grupos: o das que exerce em conjunto com as autoridades fazendárias federais e o das que exerce em caráter singular.

As que exerce em conjunto com as autoridades fazendárias federais são as referentes à disciplina: do denominado *split payment* (artigos 31, §1º e 35, § 2º), da forma de apuração do IBS e da CBS (artigo 60, § 3º), da inclusão, para fins de aplicação da redução de 60% na alíquota, de dispositivos médicos (artigo 130, § 2º), de medicamentos (artigo 134) e de insumos agropecuários e aquícolas (artigo 138, § 10), da inclusão, para fins de aplicação da alíquota zero, de medicamentos (artigo 145, §§ 2º e 3º), dos limites de valores dos automóveis a serem adquiridos, sob alíquota zero, em prol de pessoas deficientes e portadoras do transtorno do espectro autista (artigo 149, § 6º), dos requisitos do laudo para o portador de transtorno do espectro autista para que a operação de aquisição de seu veículo possa fruir da alíquota zero (artigo 151, § 1º), da definição da metodologia de cálculo para a apuração da carga tributária incidente sobre combustíveis (artigo 174, § 7º), da inclusão em lista dos fundos garantidores e de desenvolvimento de políticas públicas (artigo 213), das disposições comuns ao IBS e à CBS (artigo 317, § 1º), da inclusão das informações a serem inseridas no ambiente virtual de fiscalização compartilhado pela Receita Federal e pelas administrações tributárias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (artigo 325, § 1º).

Já as funções normativas que exerce o Comitê Gestor em caráter singular dizem respeito à disciplina da forma por que as plataformas digitais prestam informações sobre suas operações (artigo 22, § 5º), do procedimento simplificado de pagamento do IBS (artigo 33, § 2º, II), do pagamento do *cash back* (artigo 115), à expedição do regulamento do IBS (artigo 317, I), à disciplina do regime especial de fiscalização – REF – a que se sujeitam os contribuintes que lancem mão de expedientes voltados a frustrar a arrecadação (artigo 340, II).

Integra-se, também, o Comitê Gestor no planejamento da reabilitação urbana de zonas históricas e áreas críticas:

Art. 160. Para concessão do benefício de que trata o art. 158, os Municípios devem apresentar à Comissão Tripartite de que trata o art. 161 desta Lei Complementar projetos de desenvolvimento econômico e social das

respectivas áreas de preservação, recuperação, reconversão e reabilitação urbana e das zonas históricas.

Art. 161. A Comissão Tripartite responsável pela análise dos projetos de que trata o art. 160 desta Lei Complementar será composta de:

I - 2 (dois) representantes do Ministério das Cidades;

II - 2 (dois) representantes do Ministério da Fazenda;

III - 4 (quatro) representantes do Comitê Gestor do IBS, dos quais 2 (dois) oriundos de representação dos Estados ou do Distrito Federal e 2 (dois) oriundos de representação dos Municípios ou do Distrito Federal.

A “entidade” em questão, pois, comporta, sob o ponto de vista do Direito Institucional Econômico, a consideração como agente materializador também da função de “planejamento”, além da “normação”, do “fomento” e da “fiscalização”.

Incumbe ao Comitê Gestor o fornecimento ao Tribunal de Contas da União, para que este a homologue e entregue ao Senado, da proposta da metodologia dos cálculos destinados a compor as respectivas alíquotas de referência do IBS (artigos 18, II e III, 19, §§ 1º, III, 2º, I, “a” e “c”, 349, §§ 1º, I, 3º, II, 4º, 5º, II, e 7º, I e II), bem como apresentar a estimativa de impacto de qualquer projeto que implique redução ou aumento na arrecadação do aludido imposto (artigo 20, §§ 1º, I e 2º).

Como se pode ver, o correto enquadramento do Comitê Gestor terá fortíssimas implicações no que diz respeito ao desempenho, por ele, não somente das suas funções estritamente “fiscais”, como das “funções econômicas públicas” definidas na Constituição brasileira de 1988, e tal enquadramento, pelas próprias atribuições que lhe são dadas tanto pela Emenda 132, de 2023, quanto pela Lei Complementar 214, de 2025, somente se compatibilizam com a natureza de direito público.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AGUILLAR, Fernando Herren. **Direito Econômico – do direito nacional ao direito supranacional**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

ATALIBA, Geraldo. Classificação científica dos tributos – regime jurídico das espécies tributárias. In: ATALIBA, Geraldo (org.). **Elementos de Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, pp. 73-120.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário brasileiro**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1976.

BEVILACQUA, Lucas. **Incentivos fiscais do ICMS e desenvolvimento regional**. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário/Quartier Latin, 2013.

BORGES, José Souto Maior. **Lei complementar tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.

BRITO, Edvaldo. ICMS – restrições à compensação do ICMS – bens do ativo fixo e bens destinados a consumo do estabelecimento. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). **O ICMS e a LC 102**. São Paulo: Dialética, 2000, pp. 27-64.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988 – sistema tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e tipo**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

DINAMARCO, Cândido Rangel. **Instituições de Direito Processual Civil**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, v. 4.

ESPÍNOLA, Eduardo; ESPÍNOLA FILHO, Eduardo. **Tratado de Direito Civil brasileiro**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1939, t. 1.

FARIA, Luís Alberto Gurgel de. Arts. 113 a 138. *In*: FREITAS, Vladimir Passos de (org.). **Código Tributário Nacional comentado**. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, pp. 627-728.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica)**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

HENRIQUES, Guilherme de Almeida. **A tributação sobre o comércio internacional**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

KOURY, Paulo Arthur Cavalcante. **Forma e substância no Direito Tributário**. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2021ç

MACHADO, Celso Cordeiro. Garantias, preferências e privilégios do crédito tributário. Administração tributária. Dívida ativa tributária. Certidões negativas. Prazos. Crimes de sonegação fiscal. *In*: NOVELLI, Flávio Bauer (org.). **Tratado de Direito Tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1984, v. 6.

MALERBI, Diva Prestes Marcondes. **Elisão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

MARINS, James. **Elisão tributária e sua regulação**. São Paulo: Dialética, 2002.

MARQUES, Klaus Eduardo Rodrigues. **A guerra fiscal do ICMS: uma análise crítica sobre as glosas de crédito**. São Paulo: MP, 2010.

MOISÉS, Cristian Ricardo. **A constitucionalização do Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. Imunidades e isenções como instrumentos de extrafiscalidade. In: ATALIBA, Geraldo (org.). **Elementos de Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, pp. 315-368.

NERY, Cristiane da Costa. A interlocução entre administrações tributárias e Procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. In: SILVEIRA, Paulo Caliendo, CASTELLO, Melissa Guimarães; KOCH, Mariana Porto (org.). **O IBS e a CBS na Constituição**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2024, pp. 517-537.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, interpretação e elisão tributária**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

SOUZA, Washington Peluso Albino de. **Teoria da Constituição Econômica**. Belo Horizonte: Del Rey, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.

RELAÇÕES FEDERATIVAS E GESTÃO DE RECEITAS NA EMENDA CONSTITUCIONAL N. 132, DE 2023

Não é somente na administração dos recursos próprios das entidades federadas que se põe a discussão da respectiva autonomia financeira como elemento do denominado “equilíbrio federativo”.

Desde que cada uma das unidades que compõem a federação, até mesmo como uma forma de dar concreção ao pluralismo político – Constituição brasileira de 1988, artigo 1º, V -, pode ter no comando de seus poderes eletivos mesmo os que não se afinem ideológica ou partidariamente com o governo da entidade maior em que se inserem, a cada qual deve ser assegurada a possibilidade de implementar os programas que tenham guindado as respectivas chefias à posição que ocupam, dentro, claro, dos limites da legalidade.

De outra parte, existem, ainda, tarefas que são impostas ao Poder Público em caráter permanente, das quais não pode ele pretender, pura e simplesmente, desvencilhar-se, uma vez que assumem, em realidade, a dimensão de atendimento a necessidades que estão longe do caráter meramente contingente, mas de imperativos que não podem sofrer solução de continuidade, a exemplo do que se lê em todos os incisos do artigo 23 da Constituição brasileira de 1988, tema que foi apreciado pelo Supremo Tribunal Federal:

Federação: competência comum: proteção do patrimônio comum, incluído o dos sítios de valor arqueológico (CF, arts. 23, III, e 216, V): encargo que não comporta demissão unilateral. 1. L. est. 11.380, de 1999, do Estado do Rio Grande do Sul, confere aos municípios em que se localizam a proteção, a guarda e a responsabilidade pelos sítios arqueológicos e seus acervos, no Estado, o que vale por excluir, a propósito de tais bens do patrimônio cultural brasileiro (CF, art. 216, V), o dever de proteção e guarda e a conseqüente responsabilidade não apenas do Estado, mas também da própria União, incluídas na competência comum dos entes da Federação, que substantiva incumbência de natureza qualificadamente irrenunciável. 2. A inclusão de determinada função administrativa no âmbito da competência comum não impõe que cada tarefa compreendida no seu domínio, por menos expressiva que seja, haja de ser objeto de ações simultâneas das três entidades federativas: donde, a previsão, no parágrafo único do art. 23 CF, de lei complementar que fixe normas de cooperação (v. sobre monumentos arqueológicos e pré-históricos, a L. 3.924/61), cuja edição, porém, é da competência da União e, de qualquer modo, não abrange o poder de demitirem-se a União ou os Estados dos encargos constitucionais de proteção dos bens de valor arqueológico para descarregá-los ilimitadamente sobre os Municípios. 3. Ação direta

de inconstitucionalidade julgada procedente (Brasil. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade 2.544/RS. Relator: Min. Sepúlveda Pertence. DJU 17 nov 2006).

Sempre deve ser recordado que tanto a realização das políticas públicas quanto a dos serviços públicos exigem a realização de gastos; nenhuma delas é totalmente gratuita, nem mesmo na hipótese em que, porventura, sejam transferidas as prestações públicas correspondentes aos particulares, seja mediante delegação, seja mediante a celebração de contratos de gestão, pois, mesmo nestes casos, não se concebe que os particulares sejam privados da justa possibilidade de obtenção do lucro.

O Supremo Tribunal Federal, quanto a isto, sempre prestigiou o direito à “justa remuneração do capital”, em se tratando dos contratantes com o Poder Público:

CONSTITUCIONAL. FEDERALISMO E RESPEITO ÀS REGRAS DE DISTRIBUIÇÃO DE COMPETÊNCIA. LEI ESTADUAL 23.797/2021 DE MINAS GERAIS. ENERGIA ELÉTRICA. ISENÇÃO DE TARIFA. COMPETÊNCIA LEGISLATIVA FEDERAL. CONTRATO DE CONCESSÃO. *EQUILÍBRIO ECONÔMICO-FINANCEIRO*. 1. As regras de distribuição de competências legislativas são alicerces do federalismo e consagram a fórmula de divisão de centros de poder em um Estado de Direito. Princípio da predominância do interesse. 2. A Constituição Federal de 1988, presumindo de forma absoluta para algumas matérias a presença do princípio da predominância do interesse, estabeleceu, a priori, diversas competências para cada um dos entes federativos – União, Estados-Membros, Distrito Federal e Municípios – e, a partir dessas opções, pode ora acentuar maior centralização de poder, principalmente na própria União (CF, art. 22), ora permitir uma maior descentralização nos Estados-Membros e nos Municípios (CF, arts. 24 e 30, inciso I). 3. Lei estadual que atribui ao Poder Executivo estadual a faculdade de isentar o pagamento de tarifas de energia elétrica não se compatibiliza com o modelo de repartição de competência previsto na Constituição Federal para a matéria. Precedentes. 4. Lei estadual que atribui ao Poder Executivo estadual a faculdade de isentar o pagamento de tarifas de energia elétrica incorre em violação ao art. 22, inciso IV, ao art. 21, inciso XII, alínea ‘b’ e ao art. 175, parágrafo único, inciso III, da Constituição Federal. 5. Risco de se fazer impositiva a prestação gratuita de energia elétrica, apta a ensejar desequilíbrio econômico-financeiro no contrato de concessão. Interferência indevida do Estado-Membro na esfera das relações jurídico-contratuais estabelecidas entre o poder concedente federal e a empresa concessionária. Precedentes. 6. Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente (Brasil. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade 7.337/MG. Relator: Min. Alexandre de Moraes. DJ-e 4 abr 2023).

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI N. 16.600/2019 DO ESTADO DE PERNAMBUCO. SERVIÇO DE VALOR ADICIONADO (SVA). PROIBIÇÃO, POR NORMA ESTADUAL, DE VENDA CA-

SADA. INCONSTITUCIONALIDADE. VIOLAÇÃO DA COMPETÊNCIA LEGISLATIVA FEDERAL. INTROMISSÃO NO *EQUILÍBRIO ECONÔMICO-FINANCEIRO* DO CONTRATO DE CONCESSÃO. QUESTÕES TRIBUTÁRIAS SEM SOLUÇÃO MEDIANTE NORMA RESTRITIVA DE ATIVIDADE ECONÔMICA. 1. Autoras previamente reconhecidas, pelo Supremo Tribunal Federal, como parte legítima para propor ação direta de inconstitucionalidade, considerada a pertinência temática com a questão posta em debate. 2. Em que pese o Serviço de Valor Adicionado (SVA) não estar entre os serviços de telecomunicações, quando comercializado por operadora do setor passa a ser fonte de receita alternativa ou acessória da concessionária, integrando-se, portanto, à estrutura econômico-financeira do contrato de concessão do serviço público. 3. Lei estadual não pode, sob pena de ingerência reflexa no contrato de concessão celebrado entre a União e a concessionária, proibir ou limitar as receitas alternativas complementares ou acessórias da empresa. Eventual proibição dessa natureza pode potencializar o surgimento de diferentes padrões de serviço no âmbito nacional, dado o incentivo para as concessionárias investirem preferencialmente onde podem auferir mais recursos. 4. É inválida de inconstitucionalidade lei estadual que proíbe as concessionárias dos serviços de telecomunicação de comercializarem SVA ou qualquer outro agregado ao serviço. Precedentes. 5. A dinâmica do uso dos serviços de telecomunicações tem mudado profundamente. Se no passado o usuário adquiria uma linha telefônica com o fim precípuo de comunicar-se oralmente em tempo real com alguém distante, agora o telefone é um aparelho com múltiplas funcionalidades. Não faz sentido bloquear o crescimento orgânico dos negócios que espontaneamente estão se estabelecendo e ampliando no ecossistema digital por via das telecomunicações. 6. O problema da qualificação tributária dos SVAs é complexo, mas não deve ser resolvido mediante a edição de leis voltadas a proibir a venda de produtos pelas empresas concessionárias de serviços de telecomunicações. 7. Ação direta de inconstitucionalidade conhecida e julgada procedente (Brasil. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade 6.199/PE. Relator: Min. Kassio Nunes Marques. DJ-e 26 ago 2022).

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI Nº 12.034/2010 DO ESTADO DA BAHIA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TELEFONIA. VEDAÇÃO À COBRANÇA DE ASSINATURA BÁSICA. USURPAÇÃO DE COMPETÊNCIA PRIVATIVA DA UNIÃO PARA LEGISLAR SOBRE EXPLORAÇÃO DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES. AFRONTA AOS ARTS. 1º, 21, XI, 22, IV, E 175 DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. PRECEDENTES. 1. Ao vedar a cobrança de tarifa de assinatura básica de telefonia fixa e móvel, pelas concessionárias do serviço, a Lei nº 12.034/2010 do Estado da Bahia, a pretexto de tutelar interesses consumeristas, altera, no tocante à estrutura de remuneração, o conteúdo dos contratos administrativos firmados no âmbito federal para a prestação do serviço público, perturbando o seu *equilíbrio econômico-financeiro*.

2. Segundo a jurisprudência reiterada desta Suprema Corte, revela-se inconstitucional, por invadir a competência privativa da União para definir o regime tarifário da exploração do serviço público de telefonia – espécie do gênero telecomunicação –, a lei estadual cujos efeitos não se esgotam na relação entre o consumidor-usuário e o fornecedor-prestador, interferindo na relação jurídica existente entre esses dois atores e o Poder Concedente, titular do serviço (arts. 21, XI, 22, IV, e 175, parágrafo único, da Constituição da República). Precedentes. Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente (Brasil. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade 4.477/BA. Relatora: Min. Rosa Weber. DJ-e 31 maio 2017).

COMPETÊNCIA – LICITAÇÃO E CONTRATAÇÕES PÚBLICAS – RESCISÃO – INDENIZAÇÃO – DISCIPLINA. A teor do disposto no artigo 22, inciso XXVII, da Constituição Federal, compete à União a regulação de normas gerais sobre licitação e contratação públicas, abrangidas a rescisão de contrato administrativo e a indenização cabível. CONCESSÃO – SANEAMENTO BÁSICO – MUNICÍPIOS – ORGANIZAÇÃO AUTÔNOMA DE SERVIÇOS DE ÁGUA E ESGOTO – ROMPIMENTO DO AJUSTE – INDENIZAÇÃO – PROJEÇÃO NO TEMPO. Implica ofensa aos princípios ligados à concessão, ao ajuste administrativo, a projeção, no tempo, de pagamento de indenização considerado o rompimento de contrato administrativo, ante a organização, pelo próprio Município, de serviços de água e esgoto (Brasil. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade 1.746/SP. Relator: Min.Marco Aurelio. DJ-e 13 nov 2014).

O financiamento da materialização das políticas públicas, dentre elas, a política econômica, e dos serviços públicos não se dá, tão-somente, por meio da tributação, mas também a partir de outras fontes de receita, dentre elas, os repasses provenientes de fundos com destinação específica.

As características inerentes aos fundos, como massa de recursos segregada para permitir as aplicações no desenvolvimento das finalidades que justificam a sua instituição (Chaves, 1979, p. 223], comparecem como um elemento que aponta para a atribuição, pela Emenda Constitucional n. 132, de 2023, ao Estado de um papel ativo, de promotor do desenvolvimento econômico, para além das atividades a serem materializadas pelo processo normal de execução orçamentária, até porque, como se sabe, são eles uma exceção à unidade de caixa prevista no artigo 56 da Lei 4.320, de 1964, e permitem um atendimento mais célere aos problemas que se verifiquem na execução dos programas a que se vinculem, embora as cautelas com que se cercam as respectivas criações, tendo em vista ser tido como preferível manter a universalidade da gestão das finanças públicas na lei orçamentária (Camargo, 2020, p. 77-8).

Um dos temas que mais renderam ensejo a discussões dos entes federados menores perante os maiores – a retenção de recursos do fundo de participação para compeli-la à satisfação de dívidas – vem a comparecer no artigo 159-A, § 1º, da Constituição Federal, ao interditar expressamente a retenção dos recursos inerentes ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional, que devem ser entregues pela União aos Estados Membros,

ao Distrito Federal e aos Municípios para financiar a realização de estudos, projetos e obras de infraestrutura, fomento a atividades produtivas com alto potencial de geração de emprego e renda, promoção de ações voltadas ao desenvolvimento científico e tecnológico e à inovação, proibição que tem como fundamento precisamente porque o próprio pagamento das dívidas não nulifica a aparente obviedade de que o ente federado “não pode eximir-se às demandas da população, sob pena de comprometer a sua natureza democrática e as suas funções intransferíveis, chegando à negação de sua existência no federalismo” (Souza, 2015, p. 32).

Resta saber se esta interdição não será, como ocorreu com o *caput* do artigo 160 da Constituição Federal, anulada por desdobramentos do próprio dispositivo, já que o Supremo Tribunal Federal entendeu que o condicionamento da entrega dos recursos do fundo de participação poderia traduzir-se, também, como desconto do montante a ser repassado, quando se tratasse do pagamento de parcelas em atraso da dívida dos entes menores:

Embargos de declaração e agravo interno na ação cível originária. 2. Direito Constitucional e Econômico. 3. Embargos de declaração do Estado de São Paulo convertidos em agravo interno. 4. Empréstimos realizados pela Vasp, na década de 1980, a credores forâneos, sob o manto do Aviso MF 30. 5. Matéria controvertida. A liquidez da dívida é objeto de discussão desde a petição inicial. Ausência de inversão do ônus da prova. Necessidade de esclarecimentos, quanto a fato imprescindível para a solução da lide, em sede recursal. Conversão do feito em diligências. Arts. 493 e 938, § 3º, do CPC. Intimação da Secretaria do Tesouro Nacional, do Banco Central e do Banco do Brasil. Novos documentos. Manifestação das partes. Contraditório e ampla defesa garantidos. 6. Reestruturação da dívida externa brasileira e privatização da Vasp. Contrato de refinanciamento entre União, Vasp e Estado de São Paulo autorizado pela Lei Federal 7.976/1989 e pela Lei Estadual paulista 6.870/1990. Previsão contratual de *retenção* unilateral, pela União, do FPE e da cota-parte do IPI Exportação relativos ao Estado de São Paulo (como fiador), que passou a ser corresponsável contratualmente pela dívida da Vasp. Necessidade de separação das ocorrências que influenciaram nos planos nacional e internacional. 7. Cisão da análise da dívida em decorrência de fatos supervenientes ao contrato debatido nos autos devido ao cenário nacional e internacional. 8. Baixa reserva cambial. Determinação, pela União, de centralização dos depósitos, no Banco Central, das parcelas devidas a credores internacionais. Resoluções CMN 813/1983 e 1.541/1988. Intervenção do Estado na economia. 9. Rolagem da dívida externa pela União. Acordos: Multi-Year Deposit Facility Agreement - MYDFA (envolvendo os valores inadimplidos por força da Resolução CMN 1.541/1988), Bond Exchange Agreement (BEA), Interest Arrangement, Bradies Bonds (renegociação de dívidas de médio e longo prazo – DMLP). 10. Crise econômica da década de 1980. Moratória internacional da União. Fato notório que independe de prova (art. 374, I, CPC/2015). 11. Diligências realizadas, em sede recursal, demonstram a ausência de documentos

que comprovem a quitação da dívida da Vasp pela União junto aos credores internacionais. Ofícios de órgãos públicos que ostentam presunção de veracidade. 12. Direito do ente subnacional ao repasse, no plano nacional, dos bônus (vantagens e benefícios) conquistados pela União, no cenário internacional, com os credores estrangeiros aos devedores nacionais (Vasp e Estado de São Paulo). Expressa determinação legal (art. 4º da Lei 7.946/1989) e contratual (cláusula décima quinta). Dívida ilícida. 13. Autorização de *retenção* unilateral das parcelas devidas pelo Estado de São Paulo, em nome da Vasp, somente após a União liquidar a dívida, repassando o bônus obtidos pelas renegociações internacionais, por meio da média ponderada conferido no último acordo (Bradie Bonds - DMLP). Art. 15, § 4º, da Resolução 98/1992 do Senado. 14. Agravo da União. Verbas passíveis de *retenção* para compensação das dívidas dos Estados. 15. Receitas derivadas das transferências tributárias. *Fundo de Participação dos Estados* (FPE) e IPI-exportação (art. 159, I, “a”, e inciso II, da CF, respectivamente). Possibilidade. Autorização em lei federal (Lei 7.976/1989) e estadual (Lei 6.870/1990). 16. Parcelas referentes ao ICMS da Lei Kandir (art. 31, § 3º, da LC 87/1996) e à MP 237/2005. Ausência de previsão legal e contratual. Impossibilidade. Comprometimento das receitas dos Estados. Ofensa aos princípios da legalidade, da segurança jurídica, da “pacta sunt servanda” e da lealdade à federação (federalismo cooperativo). 17. Possibilidade, após a dívida tornar-se líquida, de *retenção*, pela União, do FPE e da cota-parte do IPI relativa ao Estado de São Paulo (como garantidor), que passou a ser corresponsável da dívida da Vasp. 18. Honorários advocatícios. Desproporcionalidade. Não ocorrência. Sucumbência recíproca e percentualmente distribuída entre as partes. 19. Majoração dos honorários em sede recursal a cargo da União. 20. Agravo do Estado de São Paulo provido; desprovido o da União (Brasil. Supremo Tribunal Federal. Agravo regimental e embargos declaratórios na ação cível originária 776/SP. Relator: Min. Gilmar Mendes. DJ-e 18 out 2023).

CONSTITUCIONAL. *FUNDO DE PARTICIPAÇÃO DOS ESTADOS: RETENÇÃO POR PARTE DA UNIÃO*: LEGITIMIDADE: C.F., art. 160, parágrafo único, I. I. - PASEP: sua constitucionalização pela CF/88, art. 239. Inconstitucionalidade da Lei 10.533/93, do Estado do Paraná, por meio da qual este desvinculou-se da referida contribuição do PASEP: ACO 471/PR, Relator o Ministro S. Sanches, Plenário, 11.4.2002. II. - Legitimidade da *retenção*, por parte da União, de crédito do Estado cota do *Fundo de Participação dos Estados* em razão de o Estado-membro não ter se manifestado no sentido do recolhimento das contribuições retidas enquanto perdurou a liminar deferida na ACO 471/PR. C.F., art. 160, parágrafo único, I. III. - Mandado de segurança indeferido (Brasil. Supremo Tribunal Federal. Mandado de segurança 24.269/PR. Relator: Min. Carlos Velloso. DJU 13 dez 2002).

Possibilidades de utilização dos recursos do Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional estão postas no parágrafo único do artigo 159 – reabilitação e renovação urbana para fins de “preservação patrimonial, a qualificação de espaços públicos, a recuperação de áreas habitacionais, a restauração de imóveis e melhorias na infraestrutura urbana e de mobilidade” -, nos §§ 1º a 4º do artigo 405 – composição das parcelas a serem destinadas a ele a partir do saldo do Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais ou Financeiro-Fiscais – e no artigo 535 da Lei Complementar 214, de 2025, que fez com que viessem a ser computados na receita corrente líquida da União os valores repassados relativos a ele aos Estados e Municípios, além de outras previstas nos incisos em que se desdobra o artigo 159-A da Constituição brasileira de 1988.

O fato de terem de dividir, compulsoriamente, parte da receita dos respectivos impostos com os entes federados menores tem conduzido os entes maiores a buscarem outras fontes, a fim de as apropriarem em caráter exclusivo.

Hoje em dia a União prefere apostar muito mais na instituição de contribuições do que propriamente de impostos, embora em relação a estes ela tenha o poder residual de criação, porque, quando cria novos impostos, parte da respectiva entrada deve ir para o Fundo de Participação dos Estados, Municípios e Distrito Federal, ao passo que os recursos provenientes de contribuição ficam com ela, União, mesmo que tenham a finalidade vinculada.

Frequentemente, a opção pela contribuição atende muito mais às necessidades de caixa da União do que propriamente o imposto, sem contar com o expediente da Desvinculação da Receita da União, reiterado por várias emendas constitucionais (Torres, 2013, p. 371), cuja antipatia foi demonstrada amplamente por vários momentos, mas não se conseguiu identificar qualquer das cláusulas pétreas que ela pudesse, eventualmente, ter malferido (Velloso, 2015, p. 62-3).

Vale recordar que já se ensaiou um entendimento no sentido de que, com a DRU, foi criado, em prol da União, um instrumento de que os demais entes federados não dispõem para terem, ao alcance da mão, recursos que compensariam as carências de recursos para o atendimento dos encargos que a Constituição lhes deitou sobre os ombros (Abraham, 2009, p. 126-7), mas constatações desta natureza não são consideradas aptas a abolir a forma federativa de Estado, para o Supremo Tribunal Federal:

ARGUIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL. DESVINCULAÇÃO DE RECEITAS DA UNIÃO – DRU. PEDIDO DE EXEGESE AMPLIATIVA DO ART. 157, II, DA CF, A ALCANÇAR AS RECEITAS ORIUNTAS DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DESAFETADAS NA FORMA DO ART. 76 DO ADCT. INOCORRÊNCIA DE OFENSA AO PRINCÍPIO FEDERATIVO (ART. 1º, CAPUT, E 60, § 4º, I, DA CF). IMPROCEDÊNCIA. 1. No julgamento do RE 566.007/RS (Relatora Ministra Cármen Lúcia, DJe 11.02.2015), em regime de repercussão geral, esta Suprema Corte reconheceu a constitucionalidade da *desvinculação das receitas* da União – DRU, instituto pelo qual o poder constituinte derivado autoriza a União a dispor, com liberdade, de fração da arrecadação tributária a que a Constituição confere destinação específica, vinculando-a a órgão, fundo ou despesa. 2. Instituída por emenda constitucional, não adstrita aos

mesmos limites normativos e semânticos da legislação infraconstitucional, a DRU não é assimilável à espécie tributária objeto dos arts. 154, I, e 157, II, da Constituição Federal. 3. Ao desvincular de órgão, fundo ou despesa trinta por cento da arrecadação da União relativa às contribuições sociais, às contribuições de intervenção no domínio econômico e às taxas, o art. 76 do ADCT afasta a incidência de qualquer norma que venha a incidir sobre esses recursos para afetar a sua destinação, expressamente excepcionado, apenas, o salário-educação de que trata o art. 212, § 5º, da CF. Pela própria definição, seria paradoxal afirmar que as receitas desvinculadas, nos moldes do art. 76 do ADCT, estariam, para os efeitos, do art. 157, II, da CF, vinculadas a norma prescritiva de partilha. Receitas desvinculadas são, justamente, aquelas das quais se afasta a eficácia de normas veiculando comandos de vinculação. 4. Na esteira da jurisprudência deste Supremo Tribunal Federal, por traduzir exceção estabelecida na própria Constituição, a decisão do poder constituinte derivado de desvincular determinado percentual das contribuições não descaracteriza sua natureza jurídica. Precedentes. 5. Adotando, os mecanismos de flexibilização do orçamento da União, diferentes configurações ao longo do tempo (ECR nº 01/1994, EC nº 10/1996, EC nº 17/1997, EC nº 27/2000, EC nº 42/2003, EC nº 56/2007, EC nº 59/2009, EC nº 68/2011, EC nº 93/2016 e EC nº 103/2019), resulta indiscernível a incorporação de mecanismo homogêneo e permanente de *desvinculação* ao sistema constitucional de repartição *das receitas* tributárias. 6. Inocorrência de vulneração ao princípio federativo (arts. 1º, caput, e 60, § 4º, I, da CF), bem como de fraude à Constituição. 7. Arguição de descumprimento de preceito fundamental julgada improcedente (Brasil. Supremo Tribunal Federal. Arguição de descumprimento de preceito fundamental 523/DF. Relatora: Min. Rosa Weber. DJ-e 17 fev 2021).

Note-se que o § 1º do artigo 6º da Emenda 132, de 2024, dispõe que até as vinculações postas para o ICMS e o ISSQN no âmbito das legislações estaduais e municipais passam a ser estendidas ao IBS, e o § 4º do artigo 167 da Constituição passa a admitir a vinculação de percentual da receita do IBS para fins de pagamento ou garantia da dívida com a União Federal, ressalvando a proibição geral da vinculação da receita de impostos estabelecida pelo inciso IV do mesmo artigo 167, estabelecida para preservar tanto a margem de definição, pelo Executivo, das prioridades para a gestão, como a amplitude de discussão, pelos integrantes do Legislativo, da peça orçamentária (Camargo, 2020, p. 85).

O artigo 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, depois de prescrever aos Estados e Municípios o dever de instituírem Fundos de Combate à Pobreza, autoriza a vinculação de percentual da receita do IBS, afastando tal percentual do Fundo de Participação dos Municípios, expressamente, embora deva ser preservado o percentual de 25% reservado a estes, incidente sobre o montante a ser destinado aos Estados (BINS, 2024, p. 559-560).

Recorde-se que, até 2033, o IBS irá conviver com o ICMS e o ISSQN, e iniciando-se a respectiva arrecadação em 2026, diz o artigo 125 do Ato das Disposições Constitucionais

Transitórias que o respectivo produto somente poderá ser destinado ao financiamento do Comitê Gestor, examinado no tópico próprio, e ao Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais ou Financeiro-Fiscais do ICMS, arredadas as demais vinculações constitucionais.

Ou seja, ao ano de 2026 não se aplica ao IBS a vinculação de receitas nas hipóteses constitucionalmente admitidas, uma vez que a totalidade do produto da arrecadação nesse exercício se destina a viabilizar o funcionamento da “entidade pública” batizada como “Comitê Gestor” e à reposição das perdas financeiras representadas pelos benefícios relacionados ao ICMS, o que se reitera no artigo 343 da Lei Complementar 214.

Entra, efetivamente, em questão, como razão da providência, a reiterada inobservância, pelos Estados-Membros e pelo Distrito Federal, das balizas, para o comedimento nas renúncias fiscais, postas no artigo 14 da Lei Complementar 101, de 2000, em relação ao ICMS (Assoni Filho, 2009:204; Camargo, 2020, p. 106), flagrada, por sinal, nestes julgados do Supremo Tribunal Federal:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI ESTADUAL MARANHÃO 11.011/2019. REDUÇÃO DE ALÍQUOTA. OPERAÇÕES COM CERVEJAS DE FÉCULA DE MANDIOCA. INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL. ART. 113 DO ADCT. **RENÚNCIA DE RECEITA**. ESTIMATIVA DE IMPACTO ORÇAMENTÁRIO. AUSÊNCIA. INCONSTITUCIONALIDADE MATERIAL. AUSÊNCIA DE CONVÊNIO. NECESSIDADE. Desequilíbrio concorrencial. Princípio da seletividade. Pedido julgado procedente. 1. O artigo 113 do ADCT aplica-se aos estados e ao Distrito Federal. Precedentes. A norma impugnada, artigos 1º e 2º da Lei Estadual Maranhense nº 11.011/2019, ao acrescentar a alínea “m” ao inciso II do artigo 23 da Lei Estadual nº 7.799/2002, também do Estado do Maranhão, reduziu a alíquota de **ICMS** (12%) para as operações com cervejas que contenham, no mínimo, 15% (quinze por cento) de fécula de mandioca em sua composição. A lei, porém, não foi instruída com a devida estimativa do seu impacto financeiro e orçamentário. Inconstitucionalidade formal reconhecida. 2. A concessão de incentivos **fiscais** de **ICMS** é ato complexo que demanda necessariamente a integração de vontades de distintas autoridades públicas, inclusive, de diferentes ordens federativas, dado o seu caráter eminentemente nacional. Assim, tratando-se a redução de alíquota de efetivo benefício **fiscal**, a Constituição exige, nos termos do art. 155, § 2º, XII, “g”, a celebração de Convênio, o que não ocorreu. 3. No mais, a despeito dos substanciais argumentos do Estado de não-violação à livre concorrência e seletividade, estes não correspondem à jurisprudência atual do STF (ADI 5472, Relator(a): EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 01/08/2018). Não há aqui critério de discrimen ao estabelecer a **renúncia fiscal** em razão da matéria-prima, a qual parece possuir destinatário específico. Tal como ali, entendo que a norma acarreta desigualdade inconstitucional (CRFB, artigo 150, II) e desequilíbrio concorrencial. 4. Pedido julgado procedente para declarar a inconstitucionalidade formal e material dos artigos 1º e 2º da Lei Estadual Maranhense nº 11.011, de 24.04.2019, que acrescentou a alínea “m” ao inciso II do artigo 23 da Lei Estadual nº 7.799, de 19 de

dezembro de 2002, também do Estado do Maranhão (Brasil. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade 6.152/MA. Relator: Min. Edson Fachin. DJ-e 12 dez 2022).

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. REFERENDO MEDIDA CAUTELAR. CAUSA MADURA. MÉRITO. PROCESSO LEGISLATIVO ESTADUAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. MEDIDA PROVISÓRIA. PROGRAMA CATARINENSE DE RECUPERAÇÃO **FISCAL** (PREFIS-SC). LEI ESTADUAL 17.302/2017 (Art. 6º e art. 13). TRAMITAÇÃO LEGISLATIVA. EMENDA PARLAMENTAR ADITIVA. PERTINENCIA TEMÁTICA. BENEFÍCIO **FISCAL** ICMS. AUTORIZAÇÃO CONFAZ. COMPETÊNCIA LEGISLATIVA. DIREITO COMERCIAL. NECESSIDADE. ESTIMATIVA DE IMPACTO ORÇAMENTÁRIO. 1. Reafirmação das razões para anterior concessão de medida cautelar. 2. O poder de emenda parlamentar na tramitação de medida provisória há de respeitar a pertinência temática da proposição do Poder Executivo. Precedentes. 3. Tem-se por inconstitucional a concessão de **incentivos fiscais** de forma unilateral, sem convênio no CONFAZ, portanto, em desacordo com os requisitos previstos na Lei Complementar 24/1975. 4. A circularidade e a transferibilidade de valores mobiliários são características dos valores mobiliários, encontrando na União a sua competência legislativa (Art. 22, I da CF/88). 5. A renúncia de receitas exige uma necessária quantificação, a ser expressa em imperiosa estimativa de impacto **fiscal** e financeiro (Art. 113 do ADCT). Precedentes. 6. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada procedente (Brasil. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade 5.882/SC. Relator: Min. Gilmar Mendes. DJ-e 2 jun 2022).

Os artigos 384 a 389 da mesma Lei Complementar 214 versam a compensação, com recursos do Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais ou Financeiro-Fiscais do ICMS, para os que, titulares de benefícios onerosos do ICMS, venham a ser afetados pela redução do nível desses benefícios.

Bem se vê, pela simples indicação dos elementos contidos no texto, que a Emenda Constitucional n. 132, de 2023, e a Lei Complementar n. 214, de 2025, estiveram bem longe de traduzir um retorno à noção utópica das “finanças neutras” pretendida pelos primeiros teóricos da economia de mercado, quer quanto às relações federativas, quer quanto ao próprio financiamento das políticas públicas.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABRAHAM, Marcus. **As emendas constitucionais tributárias**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

ASSONI FILHO, Sergio. **Transparência fiscal e democracia**. Porto Alegre: Núria Fabris, 2009.

BINS, Luiz Antonio. Da repartição das receitas do IBS aos Municípios. *In*: SILVEIRA, Paulo Caliendo, CASTELLO, Melissa Guimarães; KOCH, Mariana Porto (org.). **O IBS e a CBS na Constituição**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2024, pp. 551-568.

CAMARGO, Ricardo Antonio Lucas. **Direito Financeiro**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2020.

CHAVES, Antônio. Fundos. *In*: FRANÇA, Rubens Limongi (org.). **Enciclopédia Saraiva de Direito**. São Paulo: Saraiva, 1979, v. 39, pp. 220-4.

SOUZA, Washington Peluso Albino de. Parecer. *In*: SOUZA, Washington Peluso Albino de; TORELLY, Paulo Peretti; CAMARGO, Ricardo Antonio Lucas. **Constituição Econômica e pacto federativo**. Porto Alegre: Nuria Fabris, 2015, pp. 11-55.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.

VELLOSO, Andrei Pitten. Teoria das contribuições. *In*: PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. **Contribuições – Teoria geral e contribuições em espécie**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, pp. 13-73.