



AMPLIAÇÃO DA BASE TRIBUTÁVEL DOS ESTADOS PELO IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS*

Vitor Paiva Fiorindo**

Resumo: O artigo analisa o impacto do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), introduzido pela Reforma Tributária (Emenda Constitucional nº 132/2023 e Lei Complementar nº 214/2025), sobre a base tributável de competência dos Estados brasileiros. O IBS é informado pela neutralidade; incide no destino sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços; terá legislação e alíquotas uniformes em território nacional e não será objeto de benefícios fiscais. Estas características resultam em significativa ampliação da base tributável em relação ao ICMS, principal fonte de receitas estaduais, que vinha sofrendo profunda erosão no contexto da economia digital e do crescimento do setor de serviços. A substituição do ICMS pelo IBS conferirá aos Estados o poder de tributar, de forma neutra, inúmeras operações economicamente vultosas antes por eles inalcançáveis, como a comercialização de software, a circulação de criptomoedas, a locação de bens móveis, a importação por arrendamento mercantil e o transporte aéreo de passageiros. Os ganhos de neutralidade em relação ao ICMS podem equilibrar a competência tributária dos entes federativos e contribuir para o federalismo fiscal brasileiro, caso a ampliação da base se sustente frente às reações de setores econômicos afetados pelo novo tributo.

Palavras-Chave: Direito Tributário. Reforma Tributária. Imposto sobre Bens e Serviços. Neutralidade.

Sumário: Introdução. 1. Neutralidade horizontal na tributação do consumo. 2. A erosão da base tributável do ICMS. 3. A ampliação da base tributável dos Estados pelo IBS. 3.1. Exemplos de operações tributáveis pelo IBS. 3.1.1. Comercialização de software. 3.1.2. Comercialização de criptomoedas. 3.1.3. Locação de bens móveis. 3.1.4. Importação por arrendamento mercantil. 3.1.5. Transporte aéreo de passageiros. Considerações finais.

*Publicado em ago. 2025.

**Mestre em Tributação, Finanças Públicas e Desenvolvimento pela UERJ. E-mail: vitorpafi@yahoo.com.br.



Introdução

O Congresso Nacional promulgou a Reforma Tributária (Emenda Constitucional nº 132) em dezembro de 2023, substituindo, após período de transição, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) dos Estados e o Imposto sobre Serviços (ISS) dos Municípios pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência compartilhada entre estes entes federados. O IBS foi instituído pela Lei Complementar nº 214/25, em conjunto com a CBS, tributo federal de idêntica configuração.

Este trabalho tem por objetivo analisar o potencial do IBS na ampliação da base tributável dos Estados, produzindo ganhos de neutralidade horizontal em relação ao ICMS.

No primeiro capítulo, é apresentado o conceito de neutralidade horizontal e sua importância nos Impostos sobre Valor Agregado (IVA), categoria a ser integrada pelo IBS. Em seguida, passa-se ao estudo do ICMS, demonstrando-se a profunda erosão da base tributável deste imposto nas últimas décadas. No terceiro capítulo, abordam-se as potencialidades do IBS na ampliação da base tributável dos Estados e os consequentes ganhos de neutralidade horizontal, tanto em tese quanto a partir de exemplos de operações que passarão a ser abrangidas pela competência tributária estadual.

1. Neutralidade horizontal na tributação do consumo

Neutralidade fiscal consiste em interferência mínima do sistema tributário no funcionamento do mercado e na alocação de recursos na economia. Uma política fiscal neutra visa a evitar distorções de mercado e garantir que as decisões dos agentes sejam tomadas com base em critérios econômicos, e não unicamente em planejamentos tributários. A busca pela neutralidade fiscal visa a preservar a eficiência, evitar desequilíbrios na alocação de recursos e promover um ambiente de negócios equitativo. Isso implica em estruturar o sistema tributário de maneira a minimizar seus efeitos sobre as decisões de produção, consumo e investimento.

Contudo, alerta Ricardo Lobo Torres que o princípio da neutralidade é mais de natureza econômica do que jurídica. Mesmo na economia, a neutralidade fiscal é de difícil definição,



porque é inevitável a influência do imposto sobre a composição do preço¹. A neutralidade como princípio jurídico é também mitigada pela convivência com outros valores e objetivos da ordem constitucional, admitindo-se, com estes fundamentos, que a tributação legitimamente vise ao direcionamento dos agentes econômicos em determinado sentido.

Indesejável, portanto, não é a quebra de neutralidade decorrente da promoção de objetivos constitucionais, mas de ineficiências, complexidades desnecessárias e desigualdades injustificadas no regime tributário vigente. Estes defeitos afetam a um só tempo diversos valores constitucionais e reduzem a confiança da sociedade no sistema, contribuindo para a percepção geral de injustiça e excesso de carga tributária no país.

Há duas vertentes da neutralidade fiscal: vertical e horizontal². A neutralidade vertical refere-se ao direito de compensar o imposto pago em etapas anteriores da cadeia produtiva. Isso garante que, ao final do processo de produção e venda, a alíquota efetiva do imposto seja equivalente àquela estabelecida em lei e suportada pelo consumidor final, evitando as distorções econômicas decorrentes da absorção da carga tributária sobre o consumo pela própria cadeia produtiva. Já a neutralidade horizontal preconiza a tributação igual para bens ou serviços similares, aproximando-se do princípio da isonomia. Em outras palavras, bens ou serviços idênticos devem ser tributados da mesma forma, garantindo tratamento fiscal isonômico e promovendo a livre concorrência.

Na tributação do consumo, a neutralidade horizontal resulta principalmente da instituição de um imposto de base ampla sobre bens e serviços, com o menor número possível de exceções e regimes especiais. A base ampla (*broad base*) é considerada característica definidora de um Imposto sobre Valor Agregado (IVA) pela OCDE, diferenciando-o fundamentalmente dos *excise taxes* (figura próxima do Imposto Seletivo na Reforma Tributária brasileira). Ainda segundo a OCDE, o princípio da neutralidade tem várias dimensões no IVA, incluindo a ausência de discriminação indevida e a eliminação de carga tributária e de custos de conformidade desproporcionais para os agentes econômicos³.

¹ LOBO TORRES, Ricardo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário - Valores e princípios constitucionais tributários - 2.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 346.

² MOREIRA, André Mendes. A neutralidade vertical e o direito de deduzir o ICMS incidente na aquisição de bens intermediários.

³ OECD (2017), International VAT/GST Guidelines, OECD Publishing, Paris, p. 111.



Vista a noção de neutralidade e sua relação com o IVA, abordam-se, no próximo capítulo, as dificuldades que atualmente atingem o ICMS, causando profunda erosão de sua base tributável e conseqüente redução da neutralidade. Em seguida, passa-se ao estudo do novo IBS e suas potenciais contribuições para a promoção deste princípio.

2. A erosão da base tributável do ICMS

O ICMS foi introduzido pela Constituição Federal de 1988 como sucessor do ICM, criado pela Emenda Constitucional 18 à Constituição de 1946, datada de 1º de dezembro de 1965. Este imposto é a principal fonte de receitas dos Estados brasileiros, como exemplifica o relatório de receitas tributárias do Estado de São Paulo de dezembro de 2023, indicando que o ICMS responde por 81% da arrecadação nos meses de janeiro a novembro⁴:

| | Valores nominais em milhões de reais e em % | | | | | | | | | |
|-----------------------------------|---|------------------|-------------------------------|-----------------|-------------------------|-----------------------------|-----------------------------|--------------|----------------------|--|
| | Valor ^a | | Taxas nominais de crescimento | | | | Contribuição ^b | | Porcentagem do total | |
| | Nov23 | Jan-nov23 | Nov23/ Out23 | Nov23/ Nov22 | Jan-nov23/ Jan-nov22 | Dez22-nov23/ Dez21-nov22 | Dez22-nov23/ Dez21-nov22 | Nov23 | Jan-nov23 | |
| ICMS ^c | 16.958,5 | 175.569,9 | -1,0 | 6,2 | -4,3 | -4,4 | -3,7 | 89,0 | 81,0 | |
| IPVA ^d | 741,9 | 27.315,9 | -12,3 | 6,3 | 22,8 | 23,2 | 2,2 | 3,9 | 12,6 | |
| Taxas ^d | 841,0 | 9.108,6 | -9,4 | 12,3 | 16,0 | 16,5 | 0,6 | 4,4 | 4,2 | |
| ITCMD ^e | 388,0 | 3.444,6 | 7,5 | 30,2 | 5,4 | -2,6 | 0,0 | 2,0 | 1,6 | |
| PPI e PEP Principais ^f | 32,9 | 407,3 | | | | | 0,0 | 0,2 | 0,2 | |
| PPD ^g | 0,0 | 0,0 | | | | | 0,0 | 0,0 | 0,0 | |
| ICMS FECOEP ^h | 84,3 | 816,5 | 5,9 | 8,2 | 5,2 | 3,2 | 0,0 | 0,4 | 0,4 | |
| Receita Total | 19.046,6 | 216.662,8 | -1,7 | 6,8 | -0,7 | -1,0 | -1,0 | 100,0 | 100,0 | |

Este tributo nunca compartilhou duas das principais características do IVA mundialmente praticado: a não-cumulatividade plena e a base ampla⁵.

Em relação à não-cumulatividade, o Supremo Tribunal Federal entende que, no ICMS, o regime de creditamento garantido pela Constituição Federal é o do “crédito físico”, que pressupõe o contato ou integração física dos produtos intermediários com o produto final. A

⁴ Secretaria da Fazenda e Planejamento do Estado de São Paulo. Relatório da Receita Tributária do Estado de São Paulo de dezembro de 2023. Disponível em <https://portal.fazenda.sp.gov.br/acessoinformacao/Paginas/Relat%C3%B3rios-da-Receita-Tribut%C3%A1ria.aspx>

⁵ CARVALHO, Osvaldo Santos de. ICMS - Imposto estadual sobre operações relativas à circulação de mercadorias. Enciclopédia jurídica da PUC-SP.



superação gradual deste regime pela Lei Complementar 87/1996 (Lei Kandir) é objeto de imensa controvérsia entre Fisco e contribuintes até os dias de hoje.

Já quanto à base tributável, tomada a universalidade das circulações onerosas de bens e prestações de serviços, o ICMS a divide com o Imposto sobre Serviços (ISS), de competência municipal. Esta divisão enseja inúmeros conflitos entre os entes federativos, em que pese a tentativa da Constituição Federal e das Leis Complementares de estreitar as incidências (art. 156, III da CF/88 e Leis Complementares 87/96 e 116/03). Além disso, como a incidência do ISS depende da previsão do serviço em lei complementar, há operações alcançáveis pela competência municipal sobre as quais não incide imposto algum.

A inserção dos serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de telecomunicações entre as hipóteses de incidência do ICMS pela Constituição de 1988, enquanto que os demais serviços ficam sujeitos ao ISS, pode ser considerada um indicativo inicial da percepção da insuficiência de sua incidência apenas sobre circulação de mercadorias.

Este quadro de insuficiência da arrecadação tributária dos Estados gradualmente se agravou nas últimas décadas com o crescimento da participação do setor de serviços na economia nacional em relação ao comércio. Estudo da Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo (CNC) divulgado em 2020 mostrou que a participação do setor terciário no Produto Interno Bruto passou de 55,7% em 1947 para 74% em 2020, enquanto que a participação do comércio caiu de 16,3% para 13,7% no mesmo período⁶. Dados do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) de dezembro de 2023 revelam que o crescimento do setor de serviços foi o maior responsável pelo aumento do PIB, “explicando quase a metade da expansão no acumulado do ano, o que teria contribuído com a sustentação do emprego e da renda, mesmo com os resultados negativos da indústria de transformação”.⁷

A expansão dos serviços em detrimento do comércio atingiu o ápice no contexto da economia digital. Ainda segundo estudo do IPEA de dezembro de 2023, o “grande destaque positivo” do PIB brasileiro no ano foi do setor de serviços de tecnologia da informação, com alta anual de 5,2%. Já entre fevereiro de 2020 e julho de 2023, o setor de serviços de tecnologia

⁶ Portal da Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo. 75 anos da CNC espelham trajetória do comércio e serviços no Brasil. Disponível em <https://portaldocomercio.org.br/economia/75-anos-da-cnc-espelham-trajetoria-do-comercio-e-servicos-no-brasil/>

⁷ Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Carta de Conjuntura número 61 – nota de conjuntura 27 – 4º Trimestre de 2023. Disponível em https://www.ipea.gov.br/cartadeconjuntura/wp-content/uploads/2023/12/231220_cc_61_nota_27_visao_geral.pdf.



da informação atingiu impressionante crescimento de 61,5%, enquanto que o de telecomunicações (sobre os quais, relembre-se, incide o ICMS) apresentou queda de 4,6%⁸.

Este movimento vem recebendo a denominação de “servicificação da economia”, fenômeno que abrange, por exemplo, a oferta do acesso a bens por meio da contratação de serviços (aplicativos de transporte, alimentação, *streaming*, locação de veículos, hospedagem, intermediação de vendas via *marketplace*, etc⁹), a prestação de serviços-meio a empresas (gestão de *e-commerce*, *backoffice*, *marketing*, logística e distribuição, suporte a clientes), a comercialização de pacotes de serviços agregados a bens (manutenção, atualização, monitoramento, seguro¹⁰), entre outros.

O quadro de servicificação da economia tem por consequência a perda de espaço do ICMS para o ISS na tributação do consumo no Brasil. Na disputa dos entes federativos por competência tributária, o fenômeno vem gerando impactos no contencioso tributário nacional, como diagnosticado por grupo de trabalho do Conselho Nacional de Justiça no relatório “Sistematização do Diagnóstico do Contencioso Tributário Nacional”, publicado em 2022¹¹.

Nos últimos anos, o Supremo Tribunal Federal decidiu diversos conflitos sobre a incidência de ICMS e ISS, quase sempre em favor do imposto municipal, como nas atividades de farmácias de manipulação, na comercialização de *software* e na inserção de publicidade. Já o legislador complementar incluiu na lista de serviços anexa à LC 116/03, sujeitando-as ao ISS, atividades sobre as quais os Estados defendiam incidir ICMS, como o *streaming* e o monitoramento remoto de pessoas, bens e semoventes.

A pressão sobre as receitas estaduais foi ainda gravemente intensificada pela mutilação do ICMS em outras frentes, como a redução forçada de alíquotas sobre circulação de combustíveis, energia elétrica, comunicações e transporte pela Lei Complementar 194/2022.

⁸ Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Carta de Conjuntura número 61 – nota de conjuntura 30 – 4º Trimestre de 2023. Disponível em https://www.ipea.gov.br/cartadeconjuntura/wp-content/uploads/2023/12/231222_cc_61_nota_30_atividade.pdf.

⁹ BRANCO, Leonardo. ISS e servicificação da economia. Disponível em <https://leonardobranco.com.br/aula-iss-servificacao/>

¹⁰ ARBACHE, Jorge. Como a servicificação está associada à economia digital? Disponível em <https://ci.fdc.org.br/AcervoDigital/Artigos%20FDC/EBOOK%20DIGITAL%20-%201/Como%20a%20servicifica%C3%A7%C3%A3o%20est%C3%A1%20associada%20%C3%A0%20economia%20digital.pdf>

¹¹ Conselho Nacional de Justiça. Sistematização do diagnóstico do contencioso tributário nacional: contencioso judicial tributário. Coordenação Marcus Livio Gomes, Trícia Navarro Xavier Cabral e Eduardo Sousa Pacheco Cruz Silva – Brasília: CNJ, 2022.



Nota técnica do Comitê Nacional dos Secretários de Fazenda, Finanças, Receita, Economia e Tributação dos Estados e Distrito Federal (COMSEFAZ) destacou que, em 2022, a receita de ICMS caiu 2,75%; em 2023, de janeiro a agosto, a arrecadação caiu 7,5% em relação ao mesmo período do ano anterior¹².

Somando às perdas dos Estados, decisão do Superior Tribunal de Justiça de outubro de 2023 nos Embargos de Divergência em Agravo em Recurso Especial nº 1.775.781 resolveu, em desfavor da Fazenda, disputa bilionária pendente desde o advento da Lei Kandir em 1996, referente à possibilidade de creditamento de mercadorias intermediárias não incorporadas fisicamente ao produto final. A questão ainda é discutida no Supremo Tribunal Federal.

A concessão desmedida de benefícios fiscais pelos Estados a fim de atrair empresas para seus territórios é outro conhecido problema do ICMS. A “guerra fiscal fratricida”, embora atenuada pela Lei Complementar 160/2017, produziu e produz nefastos efeitos sobre a arrecadação dos Estados, além de desnaturar gravemente o próprio imposto, com a instituição de uma infinidade de regimes especiais, créditos presumidos, modificações nas alíquotas e bases de cálculo etc., alterados diariamente por novas leis, decretos, resoluções e decisões judiciais, resultando em um sistema caótico e imprevisível.

O quadro é de ruína do ICMS. Precisa é a síntese de Eduardo Maneira, então Presidente da Comissão de Direito Tributário do Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, em audiência pública da Comissão de Constituição e Justiça da Câmara dos Deputados a respeito da Proposta de Emenda à Constituição nº 45/2019, que veio a se tornar a Reforma Tributária¹³:

A repartição do consumo no Brasil foi fatiada entre a União, os Estados e os Municípios desde a Emenda Constitucional nº 18, de 1965. A Constituição de 1988 não inovou muito nesse ponto. Nós perdemos a grande oportunidade, em 1965, de acompanhar o resto do mundo, estabelecendo uma tributação do consumo unificada num único imposto, chamado IVA. Essa oportunidade nós perdemos em 1965, e hoje se percebe que ruiu o modelo de tributação de consumo. Houve uma erosão na base do ICMS, por conta da guerra fiscal, que

¹² Comitê Nacional dos Secretários de Fazenda, Finanças, Receita, Economia e Tributação dos Estados e Distrito Federal (COMSEFAZ). Nota técnica nº 023/2023: IMPACTOS DAS LCs 192/22 E 194/22 SOBRE ARRECADAÇÃO DE ICMS DOS ESTADOS. Disponível em <https://static.poder360.com.br/2023/11/NOTA-TECNICA-COMSEFAZ-023-2023-Impactos-das-LCs-192.22-e-LCs-194.22-sobre-arrecadacao-de-ICMS-dos-Estados1-1.pdf>

¹³ BRASIL. Câmara dos Deputados. Notas taquigráficas da sessão da Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania de 22 de maio de 2019.



se mostrou maléfica para os Estados. Então, nós não podemos partir do princípio de que aquilo que está aqui hoje seja bom. O que está aqui hoje é muito ruim para a Federação. O nosso ICMS, o poder de arrecadação do ICMS está no "S"; o "ICM" já perdeu a sua base de arrecadação há muito tempo. [...] Portanto, sobre o ICMS que nós conhecemos — e eu não devo estar dizendo novidade nenhuma aos senhores —, o que virou o ICMS hoje? Um amontoado de benefícios fiscais, de regimes especiais. Tirando a tributação da energia, tirando a tributação das comunicações e tirando a tributação do petróleo, o ICMS virou uma COFINS estadual cumulativa. Pode checar com cada Secretário da Fazenda, com cada Governador. São centenas de regimes especiais, em que se esquece o conta-corrente, débito e crédito, e cobra-se 1%, 2%, 3% da receita bruta das empresas a título de ICMS. A verdade é essa. [...] As discussões que existem no Brasil não existem em lugar nenhum do mundo. Tributa-se a venda de software pelo ICMS ou pelo ISS? No mundo todo, é pelo IVA. Não há uma discussão sobre se é ICMS ou ISS. As novas tecnologias, os serviços, confundindo-se com os produtos! E os conceitos? Hoje o Supremo está discutindo se mercadoria pode ser bem corpóreo ou bem incorpóreo, porque, se for bem corpóreo, tem ICMS, e se for incorpóreo, não tem ICMS. Todas essas discussões se encerram com esse modelo de tributação única do consumo.

Em boa hora, a Emenda Constitucional 132/2023 conferiu aos Estados e Municípios a competência compartilhada para cobrar o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), extinguindo o ICMS ao fim do período de transição em 2033. No próximo capítulo, serão analisadas as possíveis vantagens do IBS em relação ao sistema atual.

3. A ampliação da base tributável dos Estados pelo IBS

A Emenda Constitucional 132/2023 inseriu na Constituição Federal o art. 156-A, dispondo que lei complementar instituirá imposto de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios. O imposto incidirá sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços; no caso de importações, a incidência independe da habitualidade ou da finalidade da operação. A legislação será única e uniforme em todo o território nacional, mas cada ente federativo fixará sua alíquota própria, que será a mesma para todas as operações, ressalvadas apenas as hipóteses previstas na Constituição. O imposto sobre bens e serviços não será objeto de incentivos e benefícios financeiros ou fiscais ou de regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação, igualmente excetuadas as hipóteses previstas na Constituição, e será devido aos entes em que localizado o destinatário da operação.



Estas características (amplitude da base tributável, uniformidade de legislação nacional e de alíquotas em cada ente federativo, impossibilidade de concessão de benefícios e incidência no destino) atendem a diretriz da neutralidade horizontal do IVA preconizada pela OCDE, vista no capítulo 1, e resolvem os problemas que levaram à erosão da base tributável do ICMS, analisadas no capítulo 2.

Quanto à neutralidade horizontal, o IBS incidirá amplamente sobre operações com bens, direitos e serviços, evitando tanto a disputa entre ICMS e ISS quanto a subsistência de operações de consumo não tributadas por qualquer um dos dois impostos. A uniformidade de alíquotas, legislação e regimes tributários tende a impedir as distorções e desigualdades indesejáveis decorrentes da complexidade do ICMS. Já a incidência no destino obsta a guerra fiscal entre entes federativos na tentativa de atrair empresas para seus territórios, já que a localização dos vendedores será indiferente para o IBS.

Além disso, o aumento das operações tributáveis pelos Estados em relação ao ICMS é significativo, embora a alteração da carga tributária não seja objetivo da Reforma. Entre as regras de transição da EC 132/2023, o art. 130 do ADCT dispõe que alíquotas de referência fixadas pelo Senado Federal para o IBS assegurarão que a receita dos Estados e Municípios com o novo imposto seja equivalente à redução decorrente da extinção do ICMS e do ISS. Contudo, é de se destacar que a fixação das alíquotas do imposto é de competência dos Estados e Municípios, que o farão por lei ordinária – art. 156-A, VI da Constituição Federal. De qualquer forma, o impacto do novo sistema tributário nas receitas dos entes federados ainda é incerto – tanto que o art. 131 do ADCT institui regra de transição quanto à distribuição da arrecadação com duração até 2077, de modo a permitir que os Estados e Municípios se adaptem às alterações.

Ainda que mantida a carga tributária geral, a ampliação da base tributável dos Estados tende a produzir ganhos de neutralidade, equilibrando a tributação entre setores econômicos, reduzindo as possibilidades de planejamento tributário abusivo e evitando perdas abruptas de receita decorrentes de interferências da União e de decisões judiciais. Estas melhorias podem ainda fomentar a economia pela preservação da livre concorrência e pela redução da complexidade tributária, além de aumentar a transparência e aprimorar a percepção social sobre a tributação do consumo, o que favorece a conformidade e reduz a evasão.

3.1 Exemplos de operações tributáveis pelo IBS



A hipótese de que o imposto sobre bens e serviços tende a ampliar a base tributável dos Estados brasileiros pode ser confirmada com os exemplos tratados a seguir, revelando operações economicamente relevantes antes inalcançáveis pela competência tributária destes entes federativos que passam a ser abrangidas pelo novo imposto. Como se verá, boa parte das situações já foi abrangida pela Lei Complementar nº 214/2025, que instituiu o IBS, muitas vezes inserindo estas operações em regimes específicos, de modo a suavizar seu atingimento pelo imposto.

3.1.1 Comercialização de software

Após décadas de discussão, o Supremo Tribunal Federal decidiu, nas Ações Diretas de Inconstitucionalidade 1945 e 5659, que o licenciamento e a cessão de direito de uso de programas de computação de qualquer tipo estão sujeitos ao ISS, e não ao ICMS.

Nestes acórdãos, a Corte superou anterior entendimento de que a incidência do ISS ou do ICMS seria definida pela distinção entre “software de prateleira” e “software desenvolvido por encomenda”. Estas categorias, elaboradas na época em que era comum a venda de programas de computador gravados em mídia física, não eram mais adequadas à realidade atual, em que os *softwares* são comercializados quase exclusivamente pela via eletrônica por meio da licença de uso.

A decisão foi simbólica da erosão da base tributável do ICMS na economia digital. A comercialização de *software*, de vultuosa e crescente expressão econômica, foi completamente retirada do alcance tributário dos Estados, em decorrência da evolução da própria tecnologia.

Contudo, embora se pudesse imaginar que a decisão do STF resultaria em diminuição da carga tributária, já que o ISS tem alíquota máxima de 5% enquanto as alíquotas de ICMS podem ultrapassar os 30%, análise mais aprofundada revela as dificuldades trazidas pela divisão de materialidades entre estes dois impostos, afetando a neutralidade fiscal.

Em primeiro lugar, o ISS é imposto cumulativo, não ensejando créditos ao longo da cadeia produtiva, o que pode resultar em verdadeiro aumento da carga tributária se considerada a essencialidade dos softwares para o funcionamento de qualquer empresa atualmente. Em segundo lugar, a sujeição da comercialização de *software* ao ISS tem reflexos em outros tributos, como o imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ) e a contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL). Com efeito, em relação a estes dois tributos, a Receita Federal, na



Solução de Consulta COSIT 36/2023, provocada após a decisão do STF, resolveu que o percentual da receita bruta para determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL passou a ser de 32%. Anteriormente, os contribuintes do ramo estavam sujeitos aos percentuais de 8% e 12%, respectivamente.

Na Solução de Consulta, a Receita Federal foi provocada a se manifestar sobre o reflexo da decisão do STF sobre os tributos federais, concluindo que “a interpretação conferida pela Suprema Corte para delimitar conceitos utilizados pela Constituição Federal para estabelecer competências tributárias pode eventualmente repercutir na aplicação de leis que instituem tributos federais e que se utilizam desses mesmos conceitos para fixar as hipóteses de incidência ou mesmo para estabelecer alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas”.

Observa-se, portanto, que a decisão do STF sobre a incidência de ISS na comercialização de *software* afetou, a um só tempo, as receitas municipais, estaduais e federais, bem como a carga tributária suportada pelos contribuintes em toda a extensão da cadeia produtiva, incluindo, no caso dos próprios desenvolvedores do *software*, um aumento de 8% para 32% na apuração da base de cálculo do de imposto de renda, e de 12% para 32% na CSLL. Por outro lado, ganharam com esta decisão apenas alguns poucos municípios brasileiros em que se concentram os grandes desenvolvedores de *software*, muitas vezes sujeitos à alíquota mínima de 2% de ISS. Perderam todos os Estados e os demais municípios, aos quais era destinada parte da arrecadação estadual do ICMS. Em suma, as consequências da decisão judicial são incalculáveis, com potencial prejuízo à neutralidade – neste caso, não só horizontal, como também vertical, considerada a cumulatividade do ISS – e ao federalismo fiscal.

A questão parece-nos dirimida pela instituição do Imposto sobre Bens e Serviços, que incidirá sobre a comercialização de *software* em substituição ao ISS. A competência compartilhada entre Estados e Municípios, com incidência no destino e direito de crédito aos adquirentes intermediários, melhor se adequa às peculiaridades da economia digital, retornando esta importante fonte de receita aos Estados e a milhares de Municípios, sem quebra da neutralidade fiscal.

3.1.2 Circulação de criptomoedas

Uma das diferenças essenciais entre o ICMS e o IBS é que o novo imposto incide sobre operações de circulação de *bens* em geral, e não apenas de *mercadorias*.



A troca do vocábulo *mercadorias* por *bens* na definição da competência para instituir o imposto resolve o maior óbice apontado pela doutrina especializada para a incidência do ICMS sobre a circulação de criptomoedas, qual seja, a impossibilidade de classifica-las como mercadorias em razão da suposta ausência do “destino à mercancia” ou ao “consumo final”¹⁴.

Embora esta diferenciação já fosse, para nós, insuficiente para afastar a incidência do ICMS, não há dúvida de que a utilização do gênero *bens* em vez da espécie *mercadorias*, na definição da competência para instituir o IBS, torna possível a tributação da circulação daqueles bens que, na interpretação dominante na doutrina, não seriam mercadoria, por não possuírem o atributo da mercancia.

Considerando que o IBS brasileiro tem forte inspiração no IVA europeu, há que se abordar acórdão da Quinta Seção da Corte de Justiça da União Europeia de 22 de outubro de 2015, no processo C-264/14, que decidiu pela isenção do IVA nas operações de compra e venda de *bitcoin*, a partir de sua classificação como “prestações de serviço de negociação de moeda com valor liberatório”, isentas pelo art. 135, §1º da Diretiva IVA¹⁵. Também no Japão¹⁶ e na Austrália¹⁷ as referidas operações são isentas.

A inaplicabilidade desta conclusão ao futuro IBS brasileiro é de singela demonstração: basta apontar que o art. 156-A da Constituição Federal determina que o IBS “não será objeto de concessão de incentivos e benefícios financeiros ou fiscais relativos ao imposto ou de regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação, excetuadas as hipóteses previstas nesta Constituição” (§1º, X).

Esta conclusão está alinhada com um dos objetivos da Reforma Tributária: o de proteção da isonomia através da ampliação da base tributável sobre o consumo, dirimindo inúmeras controvérsias existentes no sistema atual a respeito das hipóteses de incidência dos impostos,

¹⁴ “Não existindo consumo material e utilidade imediata para o comprador das criptomoedas, não há que se falar que a alienação de tal espécie de moeda virtual, ainda que realizada com habitualidade pelo alienante, seja considerada uma alienação de mercadoria, mas sim de um mero bem.” GOMES, Daniel. *Bitcoin: A Tributação de Criptomoedas*. São Paulo (SP): Editora Revista dos Tribunais. 2021.

¹⁵ Disponível em https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pt/TXT/PDF/?uri=uriserv%3AOJ.C_.2015.414.01.0006.01.POR. Acesso em 10/02/2024.

¹⁶ Japan Relents, Will Kill Sales Tax on Bitcoin Buying. Disponível em: <https://www.ccn.com/japan-relents-will-kill-sales-tax-bitcoin-buying/>, acesso em 23 de julho de 2023.

¹⁷ Breaking: Bitcoin Gets a Tax Cut in Australia. Disponível em: <https://www.ccn.com/breaking-bitcoin-gets-tax-cut-australia/>, acesso em 23 de julho de 2023.



baseadas mais em manobras linguísticas do que em diferenças juridicamente relevantes entre as realidades econômicas reveladoras de capacidade contributiva. É o caso das operações de circulação de criptomoedas.

A Lei Complementar nº 214/25 incluiu os serviços de ativos virtuais entre os serviços financeiros (art. 182, XVI), sujeitos a regime específico de incidência do IBS. A categoria do ativo virtual foi criada pela Lei 14.468/2022, conhecida como “Marco Legal dos Criptoativos”, que o define como “representação digital de valor que pode ser negociada ou transferida por meios eletrônicos e utilizada para realização de pagamentos ou com propósito de investimento” (art. 3º).

A regulamentação da incidência do IBS e CBS sobre estes serviços é singela: o art. 229 dispõe que se sujeitam à tributação “sobre o valor da prestação do serviço de ativos virtuais”, e o art. 230 permite créditos decorrentes destes serviços. A definição da base de cálculo abre margem para dúvidas, podendo-se diferenciar o valor do serviço de intermediação do valor do ativo negociado, cuja circulação, pelas razões acima expostas, estará sujeita, em princípio, a incidência autônoma.

3.1.3. Locação de bens móveis

O Supremo Tribunal Federal considera inconstitucional a incidência de Imposto sobre Serviços (ISS) sobre a locação de bens móveis, entendimento consolidado na Súmula Vinculante 31. Esta decisão tem por premissa a inexistência de prestação de serviço na operação de locação de coisas, entendido o “serviço” como “obrigação de fazer”, inconfundível com a “obrigação de dar” inerente à locação. A consequência é a não incidência de qualquer imposto sobre consumo nestas operações, já que também não há circulação de mercadoria apta a atrair o ICMS estadual.

Este entendimento já estava em vias de superação por acórdãos mais recentes do próprio STF, que passou a considerar inadequada a vinculação da incidência do ISS à antiga divisão da doutrina civilista entre obrigações de dar e de fazer. Os impactos negativos da decisão do Tribunal sobre a neutralidade fiscal também não passaram despercebidos, como se depreende do seguinte trecho do voto do Ministro Luiz Fux no RE 651.703 (incidência do ISS sobre planos privados de assistência à saúde):

a Suprema Corte, no julgamento dos [RE 547.245](#) e [RE 592.905](#), ao permitir a incidência do ISSQN nas operações de leasing financeiro e leaseback,



sinalizou que a interpretação do conceito de “serviços” no texto constitucional tem um sentido mais amplo do que tão somente vinculado ao conceito de “obrigação de fazer”, vindo a superar seu precedente no RE 116.121, em que decidira pela adoção do conceito de serviço sinteticamente eclipsada numa obrigação de fazer. (...)

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

Outro problema decorrente da decisão do STF sobre a locação de bens móveis são os contratos mistos, em que a locação é acompanhada da prestação de serviços vinculada aos bens alugados. Este tipo de contrato, cada vez mais comum no contexto da *servicificação da economia*, gerou novos conflitos entre Fisco e contribuintes no que diz respeito à incidência do ISS. O Supremo Tribunal Federal vinha fazendo distinções entre as operações, de modo a permitir a cobrança do imposto unicamente sobre a parcela do contrato referente à prestação de serviços, mesmo quando atrelada à locação.¹⁸

Este entendimento não é de fácil aplicação, eis que estas operações nem sempre estão claramente segmentadas nos contratos, resultando na necessidade de análise minuciosa das cláusulas pelas autoridades tributárias com o fim de identificar as receitas sujeitas ao ISS. Os lançamentos tributários assim realizados dão origem a discussões secundárias que frequentemente chegam ao Poder Judiciário, resultando em mais um círculo vicioso no sistema tributário brasileiro.

O quadro é finalmente alterado com a instituição do Imposto sobre Bens e Serviços, que incidirá sobre operações com bens e direitos, como indubitavelmente é a locação. Não há espaço, neste caso, para a discussão sobre o conceito de serviço e a classificação civilista das obrigações. A cessão de direito pelo contrato de locação pode ser tributada pelo IBS independentemente da prestação de qualquer serviço concomitante.

Neste sentido, a Lei Complementar nº 214/25 expressamente inclui a locação entre as operações sobre as quais incide o imposto (art. 4º, §2º, II). O IBS e a CBS incidirão não só sobre a locação de bens móveis, mas também de imóveis, estes com regime específico tratado

¹⁸ Rcl 28.324, rel. min. Rosa Weber, dec. monocrática, j. 25-5-2018, DJE 107 de 30-5-2018.



nos arts. 251 e seguintes da Lei – tudo a confirmar a significativa ampliação da competência tributária dos Estados pela Reforma Tributária.

3.1.4. Importação por arrendamento mercantil

A incidência de ICMS sobre a entrada no país de mercadoria importada sob o regime de arrendamento mercantil foi declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário 540.829/SP. Em resumo, entendeu a Corte que o imposto incidiria apenas “se de fato houver circulação de mercadoria, caracterizada pela transferência do domínio (compra e venda)”, o que não ocorreria no caso do arrendamento, em que a transferência é da “mera posse”.

Neste acórdão, o Ministro Gilmar Mendes, relator do caso, já chamou atenção, em voto que acabou vencido, para as distorções jurídicas e econômicas resultantes da declaração de inconstitucionalidade, violando o princípio da isonomia (neutralidade horizontal):

Impedir a incidência do ICMS na importação de bem mediante contrato de arrendamento mercantil internacional significa atribuir a essas operações vantagens não estendidas àquelas realizadas em âmbito interno, em clara ofensa ao princípio da isonomia, sem mencionar o fato de que o poder de tributar do Estado restaria à disposição do contribuinte, que, ao optar pela celebração do referido ajuste internacional, ver-se-ia livre da incidência do ICMS na importação.

Prevaleceu, contudo, o entendimento de que a transferência da posse pelo arrendamento, sem mudança de propriedade, não ensejaria a “circulação econômica”, pressuposto da incidência do ICMS.

A diferença encontrada pelo STF no caso do ICMS desaparece no IBS, que incide, repita-se, não sobre a circulação de mercadorias, mas sobre as operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, e serviços. No caso das importações, a incidência independe até mesmo da habitualidade e da finalidade da operação. Ainda que se entenda, portanto, que o arrendamento mercantil internacional enseja apenas uma espécie de “importação do direito de posse”, a lei que instituir o IBS pode inserir esta operação entre as hipóteses de incidência do imposto.

Esta mudança corrige distorções sistêmicas injustificáveis no regime do ICMS. Tome-se o seguinte exemplo: enquanto a importação de um único par de sapatos por pessoa física,



para uso próprio, está sujeita ao ICMS, uma petrolífera que importa embarcação inteira para uso comercial não paga o imposto. A incidência de IBS nas importações por arrendamento mercantil respeita a neutralidade e evita a prevalência da forma sobre o conteúdo, assegurando que operações de vultosa expressão econômica sejam alcançadas pela tributação estadual sobre o consumo.

A Lei Complementar nº 214/25 incluiu o arrendamento mercantil entre os serviços financeiros sujeitos à tributação (art. 182, VI). Contudo, instituiu regime específico de tributação de importação temporária de bens, com suspensão dos tributos devidos, pagamento proporcional ao tempo de permanência no país com desoneração até 2040, entre outras particularidades (arts. 88 e 89). Pelas razões já expostas, o tratamento significativamente benéfico a estas operações é questionável do ponto de vista da neutralidade tributária, especialmente considerada a importância deste princípio ao bom funcionamento do novo IVA brasileiro.

3.1.5. Transporte aéreo de passageiros

Embora a Constituição Federal confira aos Estados a competência para instituir ICMS sobre serviços de transporte intermunicipal e interestadual, o Supremo Tribunal Federal decidiu, na ADI 1600, julgada ainda em 2001, que o regramento da incidência do imposto sobre o transporte aéreo de passageiros pela Lei Complementar 87/96 era inconstitucional.

Neste acórdão, o Tribunal, por maioria, entendeu que a disciplina da Lei Kandir não era válida porque “deixa[va] em aberto o regramento de situações corriqueiras na prática da aviação comercial e, principalmente, torna[va] inaplicáveis ao referido segmento da atividade econômica princípios gerais inerentes ao tributo que intentar regular, ensejando, com isso, agressão ao texto constitucional” (voto da Min. Ellen Gracie).

Como jamais foi editada outra lei complementar resolvendo as inadequações apontadas pelo STF na Lei Kandir, a incidência do ICMS sobre o transporte aéreo nunca foi concretizada. O problema de neutralidade é evidente, porque o imposto incide normalmente sobre o transporte intermunicipal e interestadual de passageiros pela via terrestre. Em outras palavras, os passageiros de ônibus arcam com o ICMS, mas não os de aviões.

A instituição do IBS tende a resolver a questão. Embora a competência para instituição do imposto sobre estas operações já fosse dos Estados com o ICMS, as novas leis



complementares a serem editadas para regular o IBS poderão contemplar as balizas fixadas pelo STF para a cobrança válida sobre a atividade de transporte aéreo. Neste sentido, a Lei Complementar nº 214/25 trata, no art. 11, VI, do local da operação no serviço de transporte de passageiros como o do início do transporte, sem fazer distinção quanto ao modo; já no art. 12, §8º, dispõe sobre a base de cálculo no transporte internacional de passageiros, reduzindo-a à metade caso os trechos de ida e volta sejam vendidos em conjunto.

Considerações finais

Este artigo teve por objetivo investigar se a instituição do IBS tem o potencial de aprimorar, do ponto de vista da neutralidade, a tributação do consumo pelos Estados brasileiros, gravemente exaurida na configuração atual do ICMS. A conclusão é positiva, tendo-se demonstrado que o IBS, ao menos tal como previsto na Constituição Federal, é superior ao ICMS especialmente no que diz respeito à neutralidade horizontal, porque: (i) abrange amplamente as operações de consumo; (ii) incide no destino; (iii) tem alíquotas uniformes e (iv) não permite, em regra, a concessão de benefícios fiscais.

Estas características tendem a aliviar a pressão na arrecadação dos Estados decorrente das sucessivas dificuldades que atingiram o ICMS, tornando-o excessivamente complexo, desigual e insuficiente para o sustento das necessidades públicas. O ganho de neutralidade horizontal pode também fomentar a economia e melhorar a percepção social sobre a tributação do consumo no país.

Contudo, o funcionamento prático do IBS, considerada a incidência sobre inúmeras novas operações, e a gestão e fiscalização do imposto pelo Comitê Gestor interfederativo trarão desafios aos Estados na concretização dos avanços pretendidos pela Reforma Tributária. Além disso, é de se esperar que a insatisfação de setores econômicos afetados pela ampliação da base tributável resulte em judicializações e até mesmo contrarreformas do sistema constitucional tributário. Estas dificuldades deverão ser enfrentadas com vistas a preservar a modernização da tributação do consumo trazida pelo IBS, evitando-se novo acúmulo de complexidades e recortes que levaram à derrocada do ICMS.



REFERÊNCIAS

ABRACHE, Jorge. **Como a servicificação está associada à economia digital?** Disponível em <https://ci.fdc.org.br/AcervoDigital/Artigos%20FDC/EBOOK%20DIGITAL%20-%201/Como%20a%20servicifica%C3%A7%C3%A3o%20est%C3%A1%20associada%20%C3%A0%20economia%20digital.pdf>

BRANCO, Leonardo. **ISS e servicificação da economia.** Disponível em <https://leonardobranco.com.br/aula-iss-servificacao/>

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Notas taquigráficas da sessão da Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania de 22 de maio de 2019.** Disponível em <https://escriba.camara.leg.br/escriba-servicosweb/pdf/55597>

COMITÊ NACIONAL DOS SECRETÁRIOS DE FAZENDA, FINANÇAS, RECEITA, ECONOMIA E TRIBUTAÇÃO DOS ESTADOS E DISTRITO FEDERAL (COMSEFAZ). **Nota técnica nº 023/2023: IMPACTOS DAS LCs 192/22 E 194/22 SOBRE ARRECADAÇÃO DE ICMS DOS ESTADOS.** Disponível em <https://static.poder360.com.br/2023/11/NOTA-TECNICA-COMSEFAZ-023-2023-Impactos-das-LCs-192.22-e-LCs-194.22-sobre-arrecadacao-de-ICMS-dos-Estados1-1.pdf>

CARVALHO, Osvaldo Santos de. **ICMS - Imposto estadual sobre operações relativas à circulação de mercadorias.** Enciclopédia jurídica da PUC-SP. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (coords.). Tomo: Direito Tributário. Paulo de Barros Carvalho, Maria Leonor Leite Vieira, Robson Maia Lins (coord. de tomo). 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/278/edicao-1/icms---imposto-estadual-sobre-operacoes-relativas-a-circulacao-de-mercadorias>

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Sistematização do diagnóstico do contencioso tributário nacional: contencioso judicial tributário.** Coordenação Marcus Livio Gomes, Tricia Navarro Xavier Cabral e Eduardo Sousa Pacheco Cruz Silva – Brasília: CNJ, 2022.

GOMES, Daniel. **Bitcoin: A Tributação de Criptomoedas.** São Paulo (SP): Editora Revista dos Tribunais. 2021.



LOBO TORRES, Ricardo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário - Valores e princípios constitucionais tributários**. 2.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

MOREIRA, André Mendes. **Neutralidade, Valor Acrescido E Tributação**. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2023.

_____. **A neutralidade vertical e o direito de deduzir o ICMS incidente na aquisição de bens intermediários**. 2020. Disponível em <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2020/04/Andre-Mendes-Moreira.pdf>.

OECD, **International VAT/GST Guidelines**. OECD Publishing, Paris, 2017. Disponível em <https://doi.org/10.1787/9789264271401-en>.

_____. **Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST When the Supplier Is Not Located in the Jurisdiction of Taxation**. OECD Publishing, Paris, 2017. Disponível em <https://doi.org/10.1787/5269dc5a-en>.

_____. **Consumption Tax Trends 2022: VAT/GST and Excise, Core Design Features and Trends**, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/6525a942-en>.

OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. **ICMS no Estado do Rio de Janeiro: Teoria e Prática**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021.

_____. PINTO, Felipe Kertesz Renault. **A tributação da economia digital no Brasil**. 2019. Disponível em <https://www.editorajc.com.br/a-tributacao-da-economia-digital-no-brasil/>.