



Aluna: Renata Sampaio Valera
Curso de Especialização em Direito Tributário
Módulo 1 – Teoria Geral do Direito Tributário - 1º semestre de 2024
RA 00351837
Turma 657T1TNA

Seminário VIII

1. Sobre a competência tributária, responda:

a) Que é competência tributária?

A competência tributária é um dos pilares do sistema tributário, é um poder ou uma atribuição outorgada pela Constituição Federal à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios para que eles possam, instituir tributos especificados na própria Carta Magna.

Resumidamente, a competência é a aptidão conferida pela CF para que os entes federativos instituam tributos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios). É um poder dado pela CF para que as leis de instituir tributos sejam editadas.

Em termos práticos, a competência tributária determina quais tributos cada entidade pode criar e administrar. Por exemplo, a União pode instituir impostos federais como o Imposto de Renda e o IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), os estados podem criar impostos estaduais como o ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços), e os municípios podem instituir impostos municipais como o IPTU (Imposto Predial e Territorial Urbano).

Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho: *“A competência tributária, em síntese, é uma das parcelas entre prerrogativas legiferantes que são portadoras as pessoas*



Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
Pró-Reitoria de Educação Continuada
Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão
Reconhecida pelo Decreto-Lei nº 9632 em 22 de agosto de 1946.
Recredenciada pela Portaria do MEC nº 622 de 17 de maio de 2012, DOU de 18/05/2012.

políticas, consubstanciadas na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos”¹.

No ensinamento de Shoueri²:

O estudo do sistema tributário brasileiro revela que o constituinte optou por conferir a cada uma das pessoas jurídicas de direito público um campo próprio para instituir seus tributos. Chama-se competência tributária tal faculdade.

Compreende, nos termos do art. 6º do Código Tributário Nacional, a competência legislativa plena, a identificar que nenhuma das pessoas jurídicas de direito público necessita da autorização de outro ente federado para instituir seus tributos.

(...)

Alerte-se desde já que a competência legislativa nada tem a ver com a capacidade para arrecadar os tributos, já que esta sim é delegável, nos termos do art. 7º, caput, e § 3º do Código Tributário Nacional.

Já a competência tributária é indelegável e, mesmo que não seja exercida por uma pessoa jurídica de direito público, não pode outra valer-se do vácuo para instituir tributo fora de sua competência.

(...)

Tampouco se confunde a competência tributária com a competência para legislar sobre Direito Tributário. Aquela, como afirmado, versa sobre a instituição de tributos, enquanto a última cogita normas gerais tributárias.

Assim, a competência tributária nada mais é que a atribuição dada a cada ente federativo (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) para instituir, majorar e extinguir tributos, além de definir as regras de arrecadação e fiscalização.

b) A competência tributária pode ser alterada? Por qual veículo introdutor? Há algum limite constitucional para tanto?

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 7. ed. rev. São Paulo: Noeses, 2018, p. 238.

² SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 146.



Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
Pró-Reitoria de Educação Continuada
Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão
Reconhecida pelo Decreto-Lei nº 9632 em 22 de agosto de 1946.
Recredenciada pela Portaria do MEC nº 622 de 17 de maio de 2012, DOU de 18/05/2012.

De acordo com Paulo de Barros Carvalho³, a competência tributária não pode ser alterada ou ampliada pelo legislador ordinário:

“A competência tributária é, em síntese, uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes das quais são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na faculdade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos. Configura tema eminentemente constitucional. Uma vez cristalizada a delimitação do poder legiferante, pelo seu legítimo agente (o constituinte), a matéria dá-se por pronta e acabada, carecendo de sentido sua reabertura em nível infraconstitucional.”

Assim, conforme o professor Paulo, a competência tributária (o poder que as entidades políticas – União, Estados, DF e Municípios – possuem para criar leis sobre tributos), é uma questão principalmente de direito constitucional, o que significa que está definida na Constituição, a lei fundamental e suprema de um país. A Constituição, portanto, define claramente os limites e as competências de cada ente político na criação de leis tributárias.

Portanto, uma vez que a Constituição estabelece essas competências, o processo é considerado completo e definitivo, não havendo necessidade de revisitar ou alterar essas definições em leis de nível inferior (infraconstitucionais), que estão abaixo da Constituição na hierarquia das leis.

Em resumo, no ensinamento do professor Paulo, a competência tributária é um poder estabelecido pela Constituição, permitindo às entidades políticas legislar sobre tributos, com definições claras e finais que não precisam ser reabertas em legislações não constitucionais.

³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 3. ed. rev. São Paulo: Noeses, 2009, p. 236.



Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
Pró-Reitoria de Educação Continuada
Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão
Reconhecida pelo Decreto-Lei nº 9632 em 22 de agosto de 1946.
Recredenciada pela Portaria do MEC nº 622 de 17 de maio de 2012, DOU de 18/05/2012.

Veja-se, ademais, que uma das características da competência é a indelegabilidade, ou seja, a competência tributária é indelegável, não podendo ser atribuída a terceiros.

Ademais, o não exercício da competência tributária não a defere à pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído, nos termos do artigo 8º do CTN.

Quanto à **Capacidade Tributária Ativa**, o *caput* do artigo 7º do CTN dispõe que: “A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição”.

Atentando-se à literalidade do dispositivo, talvez se chegue à conclusão de que as funções de arrecadar ou fiscalizar tributos são parte da competência tributária (já que o texto afirma que a competência é indelegável e, após, utilizada a conjunção ‘salvo’). Contudo, competência tributária não se confunde com capacidade tributária ativa. Trata-se de fenômenos diversos.

A competência tributária consiste na aptidão para instituir tributos. Já a capacidade tributária ativa compreende a arrecadação ou fiscalização, ou seja, refere-se a quem ocupa o polo ativo da relação jurídica de direito tributário.

Desta forma, a capacidade tributária ativa é delegável (competência tributária é indelegável). Observe-se, a exemplo, o ITR, que pode ser cobrado pelos Municípios, consoante dispõe o artigo 153, §4º, da Constituição Federal.



Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
Pró-Reitoria de Educação Continuada
Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão
Reconhecida pelo Decreto-Lei nº 9632 em 22 de agosto de 1946.
Recredenciada pela Portaria do MEC nº 622 de 17 de maio de 2012, DOU de 18/05/2012.

c) A competência tributária tem estrutura normativa? Se afirmativo, construa a norma de competência tributária e a classifique como norma de estrutura ou de comportamento.

d) É obrigatório o exercício da competência tributária? Considerar, na sua resposta, o disposto no art. 11 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

De acordo com Roque Antonio Carrazza⁴:

Permitimo-nos de logo registrar que competência tributária é a aptidão jurídica para criar, in abstracto, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas (elementos estruturais dos tributos).

Exercitando regularmente suas competências tributárias, as pessoas políticas expedem normas jurídicas gerais e abstratas, que traçam os elementos que, uma vez verificados no mundo real, permitirão, ao fisco, a identificação, individual e concreta, do *an* e do *quantum* das exações.

Enfatize-se, que a Constituição Federal traçou rigorosamente as competências tributárias, subtraindo, ao legislador (complementar e ordinário), a possibilidade de livremente definir o alcance das normas jurídicas criadoras *in abstracto* de tributos (normas jurídicas tributárias).

Como já podemos perceber, as normas constitucionais autorizam as pessoas políticas a criar determinados tributos (competência material), obedecidos procedimentos bem delineados (competência formal).

Do artigo 145 da Constituição Federal se extrai que as entidades federativas (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) possuem competência tributária (aptidão conferida pela Constituição Federal para editar normas que instituem tributos).

⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. *Impossibilidade de Conflitos de Competência no Sistema Tributário Brasileiro*. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. São Paulo: 2019, p. 2. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2019/07/Roque-Antonio-Carrazza.pdf>>. Acesso em: 26/05/2024.



Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
Pró-Reitoria de Educação Continuada
Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão
Reconhecida pelo Decreto-Lei nº 9632 em 22 de agosto de 1946.
Recredenciada pela Portaria do MEC nº 622 de 17 de maio de 2012, DOU de 18/05/2012.

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

§ 2º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

§ 3º O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

§ 4º As alterações na legislação tributária buscarão atenuar efeitos regressivos. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

Uma das características da competência tributária é a **facultatividade**⁵.

Deste atributo, diz-se que a Constituição Federal não cria tributos, apenas outorga competência para os entes federativos criarem tributos por leis próprias. Logo, o exercício do poder atribuído é uma faculdade, nunca foi imposição constitucional. Cada ente federativo decide criar tributo conforme conveniência e oportunidade.

Segundo Roque Antonio Carrazza⁶:

⁵ Outras características são: indelegabilidade, incaducabilidade (ou imprescritibilidade), irrenunciabilidade e inalterabilidade.

⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. *Impossibilidade de Conflitos de Competência no Sistema Tributário Brasileiro*. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. São Paulo: 2019, p. 3. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2019/07/Roque-Antonio-Carrazza.pdf>>. Acesso em: 26/05/2024.



Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
Pró-Reitoria de Educação Continuada
Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão
Reconhecida pelo Decreto-Lei nº 9632 em 22 de agosto de 1946.
Recredenciada pela Portaria do MEC nº 622 de 17 de maio de 2012, DOU de 18/05/2012.

A Constituição Federal demarcou as competências tributárias da União, dos Estados-membros, dos Municípios e do Distrito Federal, retirando, do legislador de cada uma dessas pessoas políticas, qualquer possibilidade de livremente vir a definir o alcance e o conteúdo das normas jurídicas que se ocupam com os elementos estruturais dos tributos.

Sendo assim, pela facultatividade, os entes federativos são livres para criar ou não os tributos da sua competência, não havendo uma imposição constitucional para que isso ocorra.

Explica Roque Antonio Carrazza que⁷:

As pessoas políticas, conquanto não possam delegar suas competências tributárias, por força da própria rigidez de nosso sistema constitucional, são livres para delas se utilizarem, ou não.

Noutro falar, na medida em que o exercício da competência tributária não está submetido a prazo, a pessoa política pode criar o tributo, quando lhe aprouver. Tudo dependerá da opção de seus Poderes Executivo e Legislativo, sempre efetuada, é claro, por meio de lei.

Donde concluirmos que, podendo o mais (não-criar o tributo), as pessoas políticas podem o menos, isto é, utilizar apenas em parte suas competências tributárias (deixando de prever legislativamente todas as incidências possíveis do tributo).

Neste ponto, tudo gravita em torno da decisão política da entidade tributante, a ser tomada – tornamos a insistir – por meio de lei.

(...)

Para melhor aclarmos a questão, decisão política é aquela cuja tomada depende, única e exclusivamente, da discricção dos Poderes Executivo e Legislativo.

Roque Antonio Carrazza sustenta que não há sanção para aqueles que não utilizarem a competência tributária ou que o fizerem parcialmente⁸:

Insistimos que a não-utilização (ou a utilização apenas parcial), por parte de uma pessoa política, de sua competência tributária, não autoriza qualquer outra

⁷Idem, *Ibidem*, p. 8-9.

⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. *Impossibilidade de Conflitos de Competência no Sistema Tributário Brasileiro*. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. São Paulo: 2019, p. 10-11. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2019/07/Roque-Antonio-Carrazza.pdf>>. Acesso em: 26/05/2024.



Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
Pró-Reitoria de Educação Continuada
Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão
Reconhecida pelo Decreto-Lei nº 9632 em 22 de agosto de 1946.
Recredenciada pela Portaria do MEC nº 622 de 17 de maio de 2012, DOU de 18/05/2012.

a dela tomar mão. Tal usurpação configuraria irremissível inconstitucionalidade, por invasão de competência.

(...)

Enfim, instituindo, ou não, os tributos de suas competências constitucionais, ou utilizando-as apenas em parte, as pessoas políticas fazem valer suas autonomias. Assim procedendo, fazem prevalecer suas vontades políticas e absolutamente não afrontam a ordem jurídica.

Há, no entanto, uma exceção, que é o ICMS, diante da disciplina constitucional que lhe imprime feição nacional, da qual deflui a regra segundo a qual a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais depende de deliberação dos Estados e do Distrito Federal (art. 155, § 2º, XII, g).

Porém, pelo artigo 11 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), Lei Complementar nº 101/2000, pode-se dizer que a facultatividade tem, de certo modo, um ônus. Esse dispositivo legal traz uma penalização para os entes que não instituírem os seus tributos.

Logo, a Constituição Federal não cria tributos, ela apenas outorga a competência para que os entes o façam por leis próprias.

E, pela facultatividade, cada ente decide se quer cobrar o imposto. Mas, o art. 11 da LRF estatui que, para que os entes federativos cobrem de maneira eficiente – a fim de que efetivamente se cuide da máquina pública – então o ente tem que arrecadar todos os tributos de sua competência há uma sanção caso não o faça. Se o ente não arrecada todos os tributos, então o ente estará impedido de receber transferências voluntárias. Então, de certa forma, existe uma sanção institucional.

Porém, a União Federal, por exemplo, nunca instituiu o Imposto de Grandes Fortunas (IGF), logo, ela, em tese, sofreria essa sanção do art. 11 da LRF. Contudo, a



Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
Pró-Reitoria de Educação Continuada
Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão
Reconhecida pelo Decreto-Lei nº 9632 em 22 de agosto de 1946.
Recredenciada pela Portaria do MEC nº 622 de 17 de maio de 2012, DOU de 18/05/2012.

União acaba não sofrendo essa sanção, pois ela não recebe transferência voluntária de ninguém. Se o Estado não cobra IPVA, ele pode sofrer a sanção. Se o Município cobra o IPTU, ele pode sofrer a sanção. Os entes deixam de receber transferência voluntária.

Trazendo à tona o IBS (Imposto sobre Bens e Serviços⁹), que é o imposto de competência compartilhada entre Estados, DF e Municípios, este talvez tenha mexido um pouco com essa classificação tradicional de dizer a Constituição Federal não cria tributos, porque a própria Constituição Federal diz que a lei complementar vai instituir Imposto de Bens e Serviços (IBS) de competência compartilhada. Então pode ser que isso mude, vai depender do entendimento doutrinário e jurisprudencial sobre a interpretação do dispositivo.

e) Competência tributária e capacidade tributária ativa são conceitos sinônimos?

Não. A competência tributária é a aptidão para instituir tributos. Já a capacidade tributária ativa compreende a sua arrecadação ou fiscalização. A primeira é indelegável, a segunda não.

f) Qual a relação entre competência tributária e os conceitos de fiscalidade, extrafiscalidade e parafiscalidade?

A fiscalidade refere-se à função clássica do tributo, ou seja, arrecadação de recursos financeiros (receita) para o Estado. Sua principal finalidade é a obtenção de receita, que é obtida através de várias atividades do governo, tais como saúde, educação, segurança, infraestrutura, entre outras. Nesse sentido, a finalidade do tributo de natureza fiscal é a obtenção de receita para desencadear a aplicação da tributação está ligada à questão da necessidade de o Estado fornecer recursos financeiros. O imposto de renda (IR) e o

⁹ O IBS é o tributo que substituirá o ICMS e o ISS com a Reforma Tributária.



Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
Pró-Reitoria de Educação Continuada
Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão
Reconhecida pelo Decreto-Lei nº 9632 em 22 de agosto de 1946.
Recredenciada pela Portaria do MEC nº 622 de 17 de maio de 2012, DOU de 18/05/2012.

imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços (ICMS) são representantes típicos da finalidade fiscal do tributo.

A extrafiscalidade refere-se à utilização dos tributos como instrumento de intervenção na economia e na sociedade, além da simples arrecadação de recursos. Neste caso, os tributos são usados para atingir objetivos específicos de políticas públicas, como incentivar ou desincentivar certos comportamentos econômicos e sociais. Por exemplo, impostos mais altos sobre produtos nocivos à saúde, como cigarros e bebidas alcoólicas, têm uma função extrafiscal, pois buscam desestimular o consumo desses produtos. Outro exemplo é a concessão de benefícios fiscais para promover o desenvolvimento de determinadas regiões ou setores econômicos.

A parafiscalidade refere-se à arrecadação de tributos por entidades públicas ou semi-públicas, diferentes da administração central do Estado, para financiar atividades específicas relacionadas a essas entidades. Esses tributos são cobrados e administrados por organizações ou fundos que possuem autonomia administrativa e financeira, e os recursos arrecadados são destinados diretamente ao financiamento de suas atividades. Um exemplo típico de parafiscalidade é a contribuição ao Sistema S (SENAI, SENAC, SESC, etc.), onde as contribuições são utilizadas para financiar atividades de formação profissional e assistência social realizadas por essas entidades.

Em resumo, portanto, os tributos podem ter diferentes finalidades: (i) pela finalidade de Arrecadação de recursos para financiar as atividades do Estado temos a característica da Fiscalidade; (ii) se há o Uso de tributos como instrumentos de políticas públicas para influenciar comportamentos econômicos e sociais, temos a Extrafiscalidade; (iii) e, se há a Arrecadação de tributos por entidades específicas para financiar suas próprias atividades, com autonomia administrativa e financeira, temos a Parafiscalidade.



Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
Pró-Reitoria de Educação Continuada
Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão
Reconhecida pelo Decreto-Lei nº 9632 em 22 de agosto de 1946.
Recredenciada pela Portaria do MEC nº 622 de 17 de maio de 2012, DOU de 18/05/2012.

A relação entre competência tributária e os conceitos de fiscalidade, extrafiscalidade e parafiscalidade pode ser entendida a partir do papel que cada um desempenha no sistema tributário e na administração pública.

Quanto à **fiscalidade**, a competência tributária (estabelecida pela CF/88) define quais entes federativos têm o poder de instituir e arrecadar determinados tributos. Esses tributos, em sua maioria, têm uma função fiscal, ou seja, visam à arrecadação de recursos para financiar as atividades governamentais. Por exemplo, a União tem competência para instituir o Imposto de Renda, cuja principal função é arrecadar receita para o governo federal.

No mais, como já explicitado alhures, além da função fiscal, a competência tributária permite que os entes federativos usem os tributos como instrumentos de política econômica e social, caracterizando a **extrafiscalidade**. Portanto, dentro dos limites da sua competência, os entes federativos podem criar ou ajustar tributos para incentivar ou desincentivar comportamentos econômicos e sociais. Por exemplo, um estado pode aumentar o ICMS sobre bebidas alcoólicas para reduzir o consumo, utilizando o tributo com uma função extrafiscal.

Já no caso da **parafiscalidade**, a competência tributária permite que o poder de instituir certos tributos seja delegado a entidades públicas ou semi-públicas com finalidades específicas. Essas entidades, apesar de não fazerem parte da administração direta do Estado, recebem autorização para arrecadar tributos e utilizá-los em suas atividades específicas. Por exemplo, as contribuições ao Sistema S são administradas por entidades como SENAI e SESC, que utilizam esses recursos para financiar suas atividades de formação profissional e assistência social. Essa delegação é regulada pela



Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
Pró-Reitoria de Educação Continuada
Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão
Reconhecida pelo Decreto-Lei nº 9632 em 22 de agosto de 1946.
Recredenciada pela Portaria do MEC nº 622 de 17 de maio de 2012, DOU de 18/05/2012.

competência tributária estabelecida constitucionalmente, que define o alcance e os limites dessa parafiscalidade.

Logo, a competência tributária é a base legal que define quais entes federativos podem instituir quais tributos e com que finalidades. Dentro dessa estrutura, os tributos podem ter funções de fiscalidade (arrecadação de recursos), extrafiscalidade (instrumento de políticas públicas) e parafiscalidade (financiamento de atividades específicas por entidades autônomas). Assim, a competência tributária é fundamental para a implementação e funcionamento eficaz desses diferentes aspectos da tributação.

2. A Emenda Constitucional n. 132/2023 prevê a substituição do ICMS e do ISS por um único imposto: o IBS. Esse novo imposto será instituído por lei complementar, cabendo aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios apenas dispor sobre suas alíquotas. Diante disso, pergunta-se:

a) Quem tem competência para instituir o IBS?

A competência para instituir o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), conforme previsto pela Emenda Constitucional nº 132/2023, é da União. De acordo com o ordenamento jurídico brasileiro (art. 146 CF/88), a instituição de um novo tributo como o IBS requer a edição de uma lei complementar, que é de competência do Congresso Nacional, ou seja, do Poder Legislativo Federal. Logo, o IBS será instituído por meio de Lei Complementar Nacional.

b) A instituição do IBS, em substituição ao ICMS e ao ISS, viola o pacto federativo? E a autonomia dos entes federados? Considerar o artigo 124, parágrafo único, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.



Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
Pró-Reitoria de Educação Continuada
Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão
Reconhecida pelo Decreto-Lei nº 9632 em 22 de agosto de 1946.
Recredenciada pela Portaria do MEC nº 622 de 17 de maio de 2012, DOU de 18/05/2012.

De acordo com o artigo 124, parágrafo único, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias:

Art. 124. A transição para os tributos previstos no art. 156-A e no art. 195, V, todos da Constituição Federal, atenderá aos critérios estabelecidos nos arts. 125 a 133 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Parágrafo único. A contribuição prevista no art. 195, V, será instituída pela mesma lei complementar de que trata o art. 156-A, ambos da Constituição Federal.

O artigo 124, parágrafo único, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) trata da transição para novos tributos introduzidos pela Emenda Constitucional nº 132 de 2023.

Estabelece que a transição para os novos tributos previstos no artigo 156-A (imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada) e no artigo 195, V (contribuição sobre bens e serviços destinada ao financiamento da seguridade social) da Constituição Federal seguirá critérios específicos detalhados nos artigos 125 a 133 do ADCT.

O Parágrafo Único determina que a contribuição prevista no artigo 195, V, será instituída pela mesma lei complementar que instituirá o imposto sobre bens e serviços descrito no artigo 156-A. Ou seja, uma única lei complementar vai regulamentar ambos os tributos, assegurando que eles sejam implementados de forma coordenada e integrada.

A exigência de que a mesma lei complementar institua ambos os tributos busca garantir uma harmonização legislativa e administrativa. Isso facilita a implementação prática dos tributos e evita possíveis conflitos ou sobreposições de normas.



Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
Pró-Reitoria de Educação Continuada
Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão
Reconhecida pelo Decreto-Lei nº 9632 em 22 de agosto de 1946.
Recredenciada pela Portaria do MEC nº 622 de 17 de maio de 2012, DOU de 18/05/2012.

Portanto, ao unificar a instituição dos dois tributos em uma única lei complementar, busca-se simplificar o processo legislativo e tornar mais eficiente a transição para o novo sistema tributário.

Conforme o art. 156-A da Constituição Federal:

Seção V-A ([Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023](#))

Do Imposto de Competência Compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios

Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios. ([Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023](#))

§ 1º O imposto previsto no **caput** será informado pelo princípio da neutralidade e atenderá ao seguinte: ([Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023](#))

I - incidirá sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços; ([Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023](#))

II - incidirá também sobre a importação de bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou de serviços realizada por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja sujeito passivo habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade; ([Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023](#))

III - não incidirá sobre as exportações, assegurados ao exportador a manutenção e o aproveitamento dos créditos relativos às operações nas quais seja adquirente de bem material ou imaterial, inclusive direitos, ou serviço, observado o disposto no § 5º, III; ([Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023](#))

IV - terá legislação única e uniforme em todo o território nacional, ressalvado o disposto no inciso V; ([Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023](#))

V - cada ente federativo fixará sua alíquota própria por lei específica; ([Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023](#))

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; ([Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023](#))

VII - será cobrado pelo somatório das alíquotas do Estado e do Município de destino da operação; ([Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023](#))

VIII - será não cumulativo, compensando-se o imposto devido pelo contribuinte com o montante cobrado sobre todas as operações nas quais seja adquirente de bem material ou imaterial, inclusive direito, ou de serviço, excetuadas exclusivamente as consideradas de uso ou consumo pessoal especificadas em lei complementar e as hipóteses previstas nesta Constituição; ([Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023](#))



Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
Pró-Reitoria de Educação Continuada
Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão
Reconhecida pelo Decreto-Lei nº 9632 em 22 de agosto de 1946.
Recredenciada pela Portaria do MEC nº 622 de 17 de maio de 2012, DOU de 18/05/2012.

IX - não integrará sua própria base de cálculo nem a dos tributos previstos nos arts. 153, VIII, e 195, I, "b", IV e V, e da contribuição para o Programa de Integração Social de que trata o art. 239; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023\)](#)

X - 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; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023\)](#)

XI - não incidirá nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023\)](#)

XII - resolução do Senado Federal fixará alíquota de referência do imposto para cada esfera federativa, nos termos de lei complementar, que será aplicada se outra não houver sido estabelecida pelo próprio ente federativo; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023\)](#)

XIII - sempre que possível, terá seu valor informado, de forma específica, no respectivo documento fiscal. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023\)](#)

§ 2º Para fins do disposto no § 1º, V, o Distrito Federal exercerá as competências estadual e municipal na fixação de suas alíquotas. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023\)](#)

§ 3º Lei complementar poderá definir como sujeito passivo do imposto a pessoa que concorrer para a realização, a execução ou o pagamento da operação, ainda que residente ou domiciliada no exterior. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023\)](#)

§ 4º Para fins de distribuição do produto da arrecadação do imposto, o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços: [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023\)](#)

I - reterá montante equivalente ao saldo acumulado de créditos do imposto não compensados pelos contribuintes e não ressarcidos ao final de cada período de apuração e aos valores decorrentes do cumprimento do § 5º, VIII; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023\)](#)

II - distribuirá o produto da arrecadação do imposto, deduzida a retenção de que trata o inciso I deste parágrafo, ao ente federativo de destino das operações que não tenham gerado creditamento. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023\)](#)

§ 5º Lei complementar disporá sobre: [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023\)](#)

I - as regras para a distribuição do produto da arrecadação do imposto, disciplinando, entre outros aspectos: [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023\)](#)

a) a sua forma de cálculo; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023\)](#)

b) o tratamento em relação às operações em que o imposto não seja recolhido tempestivamente; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023\)](#)

c) as regras de distribuição aplicáveis aos regimes favorecidos, específicos e diferenciados de tributação previstos nesta Constituição; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023\)](#)

II - o regime de compensação, podendo estabelecer hipóteses em que o aproveitamento do crédito ficará condicionado à verificação do efetivo recolhimento do imposto incidente sobre a operação com bens materiais ou



Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
Pró-Reitoria de Educação Continuada
Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão
Reconhecida pelo Decreto-Lei nº 9632 em 22 de agosto de 1946.
Recredenciada pela Portaria do MEC nº 622 de 17 de maio de 2012, DOU de 18/05/2012.

imateriais, inclusive direitos, ou com serviços, desde que: [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023\)](#)

a) o adquirente possa efetuar o recolhimento do imposto incidente nas suas aquisições de bens ou serviços; ou [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023\)](#)

b) o recolhimento do imposto ocorra na liquidação financeira da operação; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023\)](#)

III - a forma e o prazo para ressarcimento de créditos acumulados pelo contribuinte; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023\)](#)

IV - os critérios para a definição do destino da operação, que poderá ser, inclusive, o local da entrega, da disponibilização ou da localização do bem, o da prestação ou da disponibilização do serviço ou o do domicílio ou da localização do adquirente ou destinatário do bem ou serviço, admitidas diferenciações em razão das características da operação; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023\)](#)

V - a forma de desoneração da aquisição de bens de capital pelos contribuintes, que poderá ser implementada por meio de: [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023\)](#)

a) crédito integral e imediato do imposto; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023\)](#)

b) diferimento; ou [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023\)](#)

c) redução em 100% (cem por cento) das alíquotas do imposto; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023\)](#)

VI - as hipóteses de diferimento e desoneração do imposto aplicáveis aos regimes aduaneiros especiais e às zonas de processamento de exportação; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023\)](#)

VII - o processo administrativo fiscal do imposto; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023\)](#)

VIII - as hipóteses de devolução do imposto a pessoas físicas, inclusive os limites e os beneficiários, com o objetivo de reduzir as desigualdades de renda; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023\)](#)

IX - os critérios para as obrigações tributárias acessórias, visando à sua simplificação. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023\)](#)

§ 6º Lei complementar disporá sobre regimes específicos de tributação para: [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023\)](#)

I - combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que: [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023\)](#)

a) serão as alíquotas uniformes em todo o território nacional, específicas por unidade de medida e diferenciadas por produto, admitida a não aplicação do disposto no § 1º, V a VII; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023\)](#)

b) será vedada a apropriação de créditos em relação às aquisições dos produtos de que trata este inciso destinados a distribuição, comercialização ou revenda; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023\)](#)

c) será concedido crédito nas aquisições dos produtos de que trata este inciso por sujeito passivo do imposto, observado o disposto na alínea "b" e no § 1º, VIII; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023\)](#)

II - serviços financeiros, operações com bens imóveis, planos de assistência à saúde e concursos de prognósticos, podendo prever: [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023\)](#)



Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
Pró-Reitoria de Educação Continuada
Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão
Reconhecida pelo Decreto-Lei nº 9632 em 22 de agosto de 1946.
Recredenciada pela Portaria do MEC nº 622 de 17 de maio de 2012, DOU de 18/05/2012.

a) alterações nas alíquotas, nas regras de creditamento e na base de cálculo, admitida, em relação aos adquirentes dos bens e serviços de que trata este inciso, a não aplicação do disposto no § 1º, VIII; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023\)](#)

b) hipóteses em que o imposto incidirá sobre a receita ou o faturamento, com alíquota uniforme em todo o território nacional, admitida a não aplicação do disposto no § 1º, V a VII, e, em relação aos adquirentes dos bens e serviços de que trata este inciso, também do disposto no § 1º, VIII; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023\)](#)

III - sociedades cooperativas, que será optativo, com vistas a assegurar sua competitividade, observados os princípios da livre concorrência e da isonomia tributária, definindo, inclusive: [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023\)](#)

a) as hipóteses em que o imposto não incidirá sobre as operações realizadas entre a sociedade cooperativa e seus associados, entre estes e aquela e pelas sociedades cooperativas entre si quando associadas para a consecução dos objetivos sociais; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023\)](#)

b) o regime de aproveitamento do crédito das etapas anteriores; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023\)](#)

IV - serviços de hotelaria, parques de diversão e parques temáticos, agências de viagens e de turismo, bares e restaurantes, atividade esportiva desenvolvida por Sociedade Anônima do Futebol e aviação regional, podendo prever hipóteses de alterações nas alíquotas, nas bases de cálculo e nas regras de creditamento, admitida a não aplicação do disposto no § 1º, V a VIII; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023\)](#)

V - operações alcançadas por tratado ou convenção internacional, inclusive referentes a missões diplomáticas, repartições consulares, representações de organismos internacionais e respectivos funcionários acreditados; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023\)](#)

VI - serviços de transporte coletivo de passageiros rodoviário intermunicipal e interestadual, ferroviário e hidroviário, podendo prever hipóteses de alterações nas alíquotas e nas regras de creditamento, admitida a não aplicação do disposto no § 1º, V a VIII. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023\)](#)

§ 7º A isenção e a imunidade: [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023\)](#)

I - não implicarão crédito para compensação com o montante devido nas operações seguintes; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023\)](#)

II - acarretarão a anulação do crédito relativo às operações anteriores, salvo, na hipótese da imunidade, inclusive em relação ao inciso XI do § 1º, quando determinado em contrário em lei complementar. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023\)](#)

§ 8º Para fins do disposto neste artigo, a lei complementar de que trata o **caput** poderá estabelecer o conceito de operações com serviços, seu conteúdo e alcance, admitida essa definição para qualquer operação que não seja classificada como operação com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023\)](#)

§ 9º Qualquer alteração na legislação federal que reduza ou eleve a arrecadação do imposto: [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023\)](#)

I - deverá ser compensada pela elevação ou redução, pelo Senado Federal, das alíquotas de referência de que trata o § 1º, XII, de modo a preservar a



Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
Pró-Reitoria de Educação Continuada
Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão
Reconhecida pelo Decreto-Lei nº 9632 em 22 de agosto de 1946.
Recredenciada pela Portaria do MEC nº 622 de 17 de maio de 2012, DOU de 18/05/2012.

arrecadação das esferas federativas, nos termos de lei complementar; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023\)](#)

II - somente entrará em vigor com o início da produção de efeitos do ajuste das alíquotas de referência de que trata o inciso I deste parágrafo. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023\)](#)

§ 10. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão optar por vincular suas alíquotas à alíquota de referência de que trata o § 1º, XII. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023\)](#)

§ 11. Projeto de lei complementar em tramitação no Congresso Nacional que reduza ou aumente a arrecadação do imposto somente será apreciado se acompanhado de estimativa de impacto no valor das alíquotas de referência de que trata o § 1º, XII. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023\)](#)

§ 12. A devolução de que trata o § 5º, VIII, não será considerada nas bases de cálculo de que tratam os arts. 29-A, 198, § 2º, 204, parágrafo único, 212, 212-A, II, e 216, § 6º, não se aplicando a ela, ainda, o disposto no art. 158, IV, "b". [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023\)](#)

§ 13. A devolução de que trata o § 5º, VIII, será obrigatória nas operações de fornecimento de energia elétrica e de gás liquefeito de petróleo ao consumidor de baixa renda, podendo a lei complementar determinar que seja calculada e concedida no momento da cobrança da operação. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023\)](#)

O artigo 156-A da Constituição Federal, introduzido pela Emenda Constitucional nº 132 de 2023, estabelece a criação de um imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios, regulamentado por lei complementar.

O *caput* define a instituição do imposto sobre bens e serviços (IBS) **que será de competência compartilhada entre os Estados, Distrito Federal e Municípios**. A regulamentação deste imposto será feita por lei complementar.

Já de acordo com o art. 195, V, da Constituição Federal:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: [\(Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998\)](#)



Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
Pró-Reitoria de Educação Continuada
Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão
Reconhecida pelo Decreto-Lei nº 9632 em 22 de agosto de 1946.
Recredenciada pela Portaria do MEC nº 622 de 17 de maio de 2012, DOU de 18/05/2012.

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998\)](#)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998\)](#)

b) a receita ou o faturamento; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998\)](#) [\(Vide Emenda Constitucional nº 132, de 2023\)](#) [Vigência](#)

c) o lucro; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998\)](#)

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, podendo ser adotadas alíquotas progressivas de acordo com o valor do salário de contribuição, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo Regime Geral de Previdência Social; [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019\)](#)

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003\)](#) [\(Vide Emenda Constitucional nº 132, de 2023\)](#) [Vigência](#)

V - sobre bens e serviços, nos termos de lei complementar. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023\)](#)

§ 1º - As receitas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios destinadas à seguridade social constarão dos respectivos orçamentos, não integrando o orçamento da União.

§ 2º A proposta de orçamento da seguridade social será elaborada de forma integrada pelos órgãos responsáveis pela saúde, previdência social e assistência social, tendo em vista as metas e prioridades estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias, assegurada a cada área a gestão de seus recursos.

§ 3º A pessoa jurídica em débito com o sistema da seguridade social, como estabelecido em lei, não poderá contratar com o Poder Público nem dele receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios. [\(Vide Medida Provisória nº 526, de 2011\)](#) [\(Vide Lei nº 12.453, de 2011\)](#) [\(Vide Emenda constitucional nº 106, de 2020\)](#)

§ 4º A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.

§ 5º Nenhum benefício ou serviço da seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a correspondente fonte de custeio total.

§ 6º As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, "b".

§ 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

§ 8º O produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais e o pescador artesanal, bem como os respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, contribuirão para a seguridade social mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da



Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
Pró-Reitoria de Educação Continuada
Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão
Reconhecida pelo Decreto-Lei nº 9632 em 22 de agosto de 1946.
Recredenciada pela Portaria do MEC nº 622 de 17 de maio de 2012, DOU de 18/05/2012.

comercialização da produção e farão jus aos benefícios nos termos da lei. [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998\)](#)

§ 9º As contribuições sociais previstas no inciso I do **caput** deste artigo poderão ter alíquotas diferenciadas em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão de obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho, sendo também autorizada a adoção de bases de cálculo diferenciadas apenas no caso das alíneas "b" e "c" do inciso I do **caput**. [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019\)](#)

§ 10. A lei definirá os critérios de transferência de recursos para o sistema único de saúde e ações de assistência social da União para os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e dos Estados para os Municípios, observada a respectiva contrapartida de recursos. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998\)](#)

§ 11. São vedados a moratória e o parcelamento em prazo superior a 60 (sessenta) meses e, na forma de lei complementar, a remissão e a anistia das contribuições sociais de que tratam a alínea "a" do inciso I e o inciso II do **caput**. [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019\)](#)

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do **caput**, serão não-cumulativas. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003\)](#) [\(Vide Emenda Constitucional nº 132, de 2023\)](#) [Vigência](#)

§ 13. (Revogado). [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019\)](#)

§ 14. O segurado somente terá reconhecida como tempo de contribuição ao Regime Geral de Previdência Social a competência cuja contribuição seja igual ou superior à contribuição mínima mensal exigida para sua categoria, assegurado o agrupamento de contribuições. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019\)](#)

§ 15. A contribuição prevista no inciso V do **caput** poderá ter sua alíquota fixada em lei ordinária. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023\)](#)

§ 16. Aplica-se à contribuição prevista no inciso V do **caput** o disposto no art. 156-A, § 1º, I a VI, VIII, X a XIII, § 3º, § 5º, II a VI e IX, e §§ 6º a 11 e 13. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023\)](#)

§ 17. A contribuição prevista no inciso V do **caput** não integrará sua própria base de cálculo nem a dos tributos previstos nos arts. 153, VIII, 156-A e 195, I, "b", e IV, e da contribuição para o Programa de Integração Social de que trata o art. 239. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023\)](#)

§ 18. Lei estabelecerá as hipóteses de devolução da contribuição prevista no inciso V do **caput** a pessoas físicas, inclusive em relação a limites e beneficiários, com o objetivo de reduzir as desigualdades de renda. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023\)](#)

§ 19. A devolução de que trata o § 18 não será computada na receita corrente líquida da União para os fins do disposto nos arts. 100, § 15, 166, §§ 9º, 12 e 17, e 198, § 2º. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023\)](#)



Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
Pró-Reitoria de Educação Continuada
Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão
Reconhecida pelo Decreto-Lei nº 9632 em 22 de agosto de 1946.
Recredenciada pela Portaria do MEC nº 622 de 17 de maio de 2012, DOU de 18/05/2012.

O inciso V do artigo 195 da Constituição Federal foi incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023. Ele determina que uma das fontes de financiamento da seguridade social será uma **contribuição incidente sobre bens e serviços**. Esta contribuição será regulamentada por uma lei complementar.

Para avaliar se a instituição do IBS, em substituição ao ICMS e ao ISS, viola o pacto federativo e a autonomia dos entes federados, é necessário considerar alguns pontos importantes.

O **pacto federativo** é o princípio que estabelece a repartição de competências e autonomia entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, garantindo-lhes a capacidade de autogoverno, autolegislação, autoadministração e a própria autonomia financeira. A substituição do ICMS e do ISS pelo IBS pode ser vista como uma modificação das competências tributárias dos entes federados, o que poderia impactar a distribuição de poder e recursos entre eles.

De outro lado, a **autonomia financeira** é crucial para que os entes federados exerçam suas competências com independência. Isso inclui a capacidade de instituir, arrecadar e gerir seus tributos. A criação de um tributo unificado pode gerar preocupações sobre a capacidade dos Estados e Municípios de manterem a autonomia necessária para atender suas necessidades locais, especialmente se o novo sistema não assegurar uma compensação adequada de receita e flexibilidade na administração dos recursos.

Todavia, o parágrafo único do artigo 124 do ADCT (que estabelece que a contribuição prevista no artigo 195, V, será instituída pela mesma lei complementar de



Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
Pró-Reitoria de Educação Continuada
Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão
Reconhecida pelo Decreto-Lei nº 9632 em 22 de agosto de 1946.
Recredenciada pela Portaria do MEC nº 622 de 17 de maio de 2012, DOU de 18/05/2012.

que trata o artigo 156-A), sugere uma coordenação legislativa na transição para o novo sistema tributário.

Deste modo, temos alguns argumentos a favor da ausência de violação:

- A criação do IBS busca simplificar o sistema tributário e reduzir a complexidade e os litígios relacionados ao ICMS e ISS, promovendo uma maior uniformidade nas regras tributárias.
- A coordenação legislativa prevista no artigo 124, parágrafo único, do ADCT indica uma tentativa de implementar o novo sistema de maneira harmoniosa, respeitando as competências dos entes federados.
- A lei complementar que instituir o IBS pode incluir mecanismos de compensação e redistribuição de receitas para garantir que nenhum ente federado seja prejudicado financeiramente pela transição.
- Essa compensação pode ser feita por meio de fundos de equalização ou outros instrumentos que assegurem a manutenção da capacidade financeira dos Estados e Municípios.

Porém, podemos aventar também argumentos a favor da violação:

- Substituir o ICMS e o ISS pelo IBS pode ser visto como uma perda significativa de autonomia tributária dos Estados e Municípios, que atualmente têm o poder de instituir e regulamentar esses tributos.
- A centralização da arrecadação e gestão do IBS pode limitar a capacidade dos entes federados de ajustar suas políticas fiscais às necessidades locais.
- A transição para um imposto compartilhado pode dificultar a gestão financeira dos entes federados, especialmente se os critérios de distribuição da arrecadação do IBS não forem claros ou justos.



Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
Pró-Reitoria de Educação Continuada
Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão
Reconhecida pelo Decreto-Lei nº 9632 em 22 de agosto de 1946.
Recredenciada pela Portaria do MEC nº 622 de 17 de maio de 2012, DOU de 18/05/2012.

- A autonomia financeira é essencial para a efetiva prestação de serviços públicos e a implementação de políticas locais. Qualquer redução nessa autonomia pode impactar negativamente a governança local.

Deste modo, a instituição do IBS, substituindo o ICMS e o ISS, pode ser vista sob diferentes perspectivas. Enquanto é possível argumentar que essa instituição promove a simplificação e eficiência do sistema tributário, também é possível vislumbrar riscos à autonomia financeira e tributária dos Estados e Municípios, fundamentais ao pacto federativo.

A eficácia da transição e a preservação do pacto federativo dependem de como a lei complementar que instituir o IBS será estruturada. Se a lei complementar assegurar mecanismos claros e justos de distribuição de receitas e manutenção da autonomia financeira dos entes federados, a transição pode ser implementada sem violar o pacto federativo. Caso contrário, pode haver desafios significativos à autonomia dos Estados e Municípios.

Portanto, a resposta definitiva depende do texto final da lei complementar e das medidas de implementação adotadas para garantir que os princípios federativos sejam respeitados e que a autonomia dos entes federados seja preservada.

- 3. Definir e classificar imunidade tributária. Diferenciar imunidade, isenção, não-incidência e incidência tributária. O conceito de imunidade tributária pode ser aplicável às taxas e às contribuições? Em caso positivo, identifique-as na Constituição Federal.**

A **imunidade tributária** pode ser conceituada como regra negativa de competência tributária dos entes políticos, de cunho iminentemente constitucional. Ou



Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
Pró-Reitoria de Educação Continuada
Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão
Reconhecida pelo Decreto-Lei nº 9632 em 22 de agosto de 1946.
Recredenciada pela Portaria do MEC nº 622 de 17 de maio de 2012, DOU de 18/05/2012.

seja, é uma limitação ao poder de tributar, prevista na Constituição Federal, com o objetivo de assegurar o exercício de direitos e garantias individuais e coletivas dos contribuintes. Diferentemente da isenção, que é prevista em lei ordinária, a imunidade tem respaldo constitucional.

De acordo com Paulsen¹⁰:

As regras constitucionais que proíbem a tributação de determinadas pessoas, operações, objetos ou de outras demonstrações de riqueza, negando, portanto, competência tributária, são chamadas de imunidades tributárias. Isso porque tornam imunes à tributação as pessoas ou base econômicas nelas referidas relativamente aos tributos que a própria regra constitucional negativa de competência específica.

(...)

Por se tratar de normas de competência, ainda que negativas, as imunidades têm foro exclusivo na Constituição, são *numerus clausus*.

Já a **isenção** é uma das hipóteses de exclusão do crédito tributário prescrita no artigo 175, I, do Código Tributário Nacional.

Conforme ensina Paulsen¹¹:

O art. 175 do CTN trata das causas de exclusão do crédito tributário: a isenção e a anistia. Tanto uma como outra dependem de lei específica, o que decorre direta e expressamente do art. 150, § 6º, da Constituição Federal.

(...)

A isenção e a anistia, ao excluírem o crédito, dispensam o contribuinte de apurar e de cumprir a obrigação tributária principal. De outro lado, impedem o Fisco de constituir o crédito pelo lançamento e de exigí-lo, seja administrativa ou judicialmente.

Mas a exclusão do crédito não dispensa o sujeito passivo de cumprir as obrigações tributárias acessórias (art. 175, parágrafo único, do CTN). Mesmo

¹⁰ PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 150.

¹¹ *Idem, Ibidem*, p. 423.



Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
Pró-Reitoria de Educação Continuada
Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão
Reconhecida pelo Decreto-Lei nº 9632 em 22 de agosto de 1946.
Recredenciada pela Portaria do MEC nº 622 de 17 de maio de 2012, DOU de 18/05/2012.

as pessoas isentas continuam sujeitas aos deveres de colaboração com a administração e à fiscalização tributária.

Para teoria clássica, defendida por nomes como Rubens Gomes de Souza, a isenção é um favor legal consubstanciado na dispensa do pagamento do tributo devido. A autoridade legislativa desonera o sujeito passivo da obrigação tributária de cumprir o dever jurídico de recolher o gravame, mediante dispositivo expresso em lei. Ou seja, o fato jurídico ocorre nascendo o vínculo obrigacional, mas por força da norma isentante opera-se a dispensa do débito tributário.

Alfredo Augusto Becker, inspirado na divisão de normas jurídicas de Pontes de Miranda (normas juridicizantes, desjuridicizantes e não juridicizantes) e em postulados da Teoria Geral do Direito insurgiu-se contra a teoria clássica. Para ele a isenção é o favor legal que desobriga o sujeito devedor do cumprimento da prestação tributária e que o preceito isentante tem por fim justamente negar a existência da relação jurídico tributária.

Sainz de Bujanda e Salvatore la Rosa apresentam outra teoria de peso que enxerga isenção como o fato impeditivo encartado normativamente na regra isensacional, e que teria a virtude de impedir que certas situações fossem atingidas pelo impacto da norma que institui o tributo.

É importante ressaltar que o conceito de isenção tributária não se esgota nessas três teorias, uma vez que outras foram elaboradas como isenção como delimitação negativa da hipótese de incidência tributária, como tutela jurídica de interesse do contribuinte, como limitação ao poder de tributar, como renúncia ao exercício da competência tributária.



Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
Pró-Reitoria de Educação Continuada
Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão
Reconhecida pelo Decreto-Lei nº 9632 em 22 de agosto de 1946.
Recredenciada pela Portaria do MEC nº 622 de 17 de maio de 2012, DOU de 18/05/2012.

O Supremo Tribunal Federal (STF) considera que a isenção é a dispensa legal de tributo devido. Ou seja, a norma tributante incide sobre o fato gerador, fazendo nascer a obrigação tributária, que é posteriormente extinta pela atuação secundária da norma isencional. Assim, a isenção se equipara ao próprio pagamento tributo devido.

Conforme ensina Paulsen¹²:

A isenção não se confunde com a imunidade, tampouco com a não incidência ou com a alíquota zero.

A **imunidade** está no plano constitucional. Trata-se de norma que proíbe a própria instituição de tributo relativamente às situações ou pessoas imunizadas. A imunidade é norma negativa de competência tributária. Sendo imunes a impostos os livros, o legislador não pode determinar que incida ICMS sobre a operação de circulação de livros, sob pena de inconstitucionalidade da lei que assim determinar ou da aplicação que assim se fizer de eventual dispositivo genérico.

A **alíquota zero** corresponde ao estabelecimento de alíquota nula, resultando em tributo sem nenhuma expressão econômica. Zero ponto percentual sobre qualquer base resultará sempre em zero. Desse modo, embora instituído o tributo e ocorrido o fato gerador, o valor apurado será zero, e nada será devido.

A **não incidência** está no plano da aplicação da norma tributária impositiva. Só pode ser identificada pela interpretação, *a contrario sensu*, da abrangência ditada pela própria norma tributária impositiva. Revela-se na pura e simples ausência de incidência. Fala-se de não incidência relativamente a todas as situações não previstas na regra matriz de incidência tributária como geradoras de obrigação tributária.

A **isenção**, de outro lado, pressupõe a incidência da norma tributária impositiva. Não incidisse, não surgiria nenhuma obrigação, não havendo a necessidade de lei para a exclusão do crédito. A norma de isenção sobrevém justamente porque tem o legislador a intenção de afastar os efeitos da incidência da norma impositiva que, de outro modo, implicaria a obrigação de pagamento do tributo. O afastamento da carga tributária, no caso da isenção, se faz por razões estranhas à normal estrutura que o ordenamento legal imprime ao tributo, seja em atenção à capacidade contributiva, seja por razões de cunho extrafiscal. Note-se que o efeito da isenção é determinado pelo art. 175 do CTN ao elencá-la como hipótese de exclusão do crédito tributário, de modo que soam irrelevantes as especulações doutrinárias quanto à natureza do instituto, pois não podem prevalecer sobre dispositivo válido constante das normas gerais de direito tributário. O efeito de exclusão do crédito tributário, na sistemática do CTN, faz com que tenhamos o surgimento da obrigação, mas que reste, o sujeito passivo, dispensado da sua apuração e cumprimento.

¹² PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 425-427.



Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
Pró-Reitoria de Educação Continuada
Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão
Reconhecida pelo Decreto-Lei nº 9632 em 22 de agosto de 1946.
Recredenciada pela Portaria do MEC nº 622 de 17 de maio de 2012, DOU de 18/05/2012.

Em suma, a imunidade é norma negativa de competência constante do texto constitucional, enquanto a não incidência decorre da simples ausência de subsunção, a isenção emana do ente tributante que, tendo instituído um tributo no exercício da sua competência, decide abrir mão de exigí-lo de determinada pessoa ou em determinada situação e a alíquota zero implica obrigação sem expressão econômica.

A **não incidência** “é a situação em que o tributo é indevido porque não ocorreu o seu fato gerador”, de acordo com Mazza¹³. Ainda conforme o doutrinador, “trata-se de fato tributariamente atípico, ou seja, não enquadrado na hipótese de incidência tributária”. Segundo ele, “é caso, por exemplo, da tentativa de exigir ISS sobre locação”, pois “como locação não é serviço, o ISS é indevido diante da não ocorrência de seu fato gerador”. Este entendimento “está consolidado na doutrina e jurisprudência”, consoante dita a Súmula Vinculante n. 31 do STF: “É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis”.

Alexandre Mazza também explica que “diferença para a imunidade é que o fenômeno da não incidência tributária dispensa a existência de norma constitucional específica protegendo o contribuinte contra a ação do Fisco”¹⁴.

A **incidência** é a passagem, realizada pelo homem, da regra geral e abstrata para as situações individuais e concretas, desse fenômeno nasce o fato jurídico. A incidência está ligada à ocorrência na realidade fática da hipótese abstratamente prevista em lei.

O homem, por meio da interpretação dos textos jurídicos, identifica os critérios da hipótese de uma norma geral e abstrata, e a partir deles identifica um fato que preenche tais critérios, identificado tal fato ocorre a subsunção, também feita pelo homem, que é a aplicação da norma jurídica nesse fato, constituindo um fato jurídico. Desta forma não há

¹³ MAZZA, Alexandre. *Manual de direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 448.

¹⁴ *Idem, Ibidem*.



Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
Pró-Reitoria de Educação Continuada
Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão
Reconhecida pelo Decreto-Lei nº 9632 em 22 de agosto de 1946.
Recredenciada pela Portaria do MEC nº 622 de 17 de maio de 2012, DOU de 18/05/2012.

diferença entre o termo aplicação e incidência, pois ambos tratam dessa construção realizada pelo homem.

De acordo com Paulo de Barros Carvalho¹⁵:

A norma tributária em sentido estrito, reiteramos, é a que define a incidência fiscal. Sua construção é obra do cientista do Direito e se apresenta, de final, com a compostura própria dos juízos hipotético-condicionais. Haverá uma hipótese, suposto ou antecedente, a que se conjuga um mandamento, uma consequência ou estatuição. A forma associativa é a cópula deôntica, o dever-ser que caracteriza a imputação jurídico-normativa. Assim, para obter-se o vulto abstrato da regra-matriz é mister isolar as proposições em si, como formas de estrutura sintática; suspender o vector semântico da norma para as situações objetivas (tecidas por fatos e por comportamentos do mundo); ao mesmo tempo em que se desconsidera os atos psicológicos de querer e de pensar a norma.

Dentro desse arcabouço, a hipótese trará a previsão de um fato (se alguém industrializar produtos), enquanto a consequência prescreverá a relação jurídica (obrigação tributária) que se vai instaurar, onde e quando acontecer o fato cogitado no suposto (aquele alguém deverá pagar à Fazenda Federal 10% do valor do produto industrializado).

A hipótese alude a um fato e a consequência prescreve os efeitos jurídicos que o acontecimento irá propagar, razão pela qual se fala em *descriptor* e *prescriptor*, o primeiro para designar o antecedente normativo e o segundo para indicar seu consequente.

Os modernos cientistas do Direito Tributário têm insistido na circunstância de que, tanto no *descriptor* (hipótese) quanto no *prescriptor* (consequência) existem referências a critérios, aspectos, elementos ou dados identificativos. Na hipótese (*descriptor*), haveremos de encontrar um critério material (comportamento de uma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência (*prescriptor*), depararemos com um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). A conjunção desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exhibir, na sua plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão de incidência tributária.

Em síntese, portanto, segundo o professor Paulo explica na passagem acima, a norma tributária em sentido estrito é aquela que define a incidência fiscal, ou seja, quando e como um tributo deve ser aplicado. A construção dessa norma é obra do cientista do

¹⁵ 264-265.



Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
Pró-Reitoria de Educação Continuada
Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão
Reconhecida pelo Decreto-Lei nº 9632 em 22 de agosto de 1946.
Recredenciada pela Portaria do MEC nº 622 de 17 de maio de 2012, DOU de 18/05/2012.

Direito e se apresenta como um juízo hipotético-condicional. Isso significa que há uma hipótese, um suposto ou antecedente, que se conjuga com um mandamento, uma consequência ou estatuição. A associação entre essas partes se dá através da cópula deôntica, o "dever-ser" que caracteriza a imputação jurídico-normativa.

Assim, para entender a regra-matriz da norma tributária, é necessário isolar as proposições em si, considerando-as como formas de estrutura sintática. Isso envolve suspender o vetor semântico da norma em relação às situações objetivas (fatos e comportamentos do mundo) e desconsiderar os atos psicológicos de querer e de pensar a norma.

Dentro dessa estrutura, a hipótese traz a previsão de um fato (por exemplo, se alguém industrializar produtos), enquanto a consequência prescreve a relação jurídica (obrigação tributária) que se instaurará onde e quando ocorrer o fato previsto na hipótese (aquele alguém deverá pagar à Fazenda Federal 10% do valor do produto industrializado).

A hipótese alude a um fato, e a consequência prescreve os efeitos jurídicos que esse acontecimento irá propagar. Por isso, fala-se em descritor e prescritor: o descritor designa o antecedente normativo (hipótese), e o prescritor indica o consequente (consequência).

Os modernos cientistas do Direito Tributário destacam que, tanto no descritor (hipótese) quanto no prescritor (consequência), existem referências a critérios, aspectos, elementos ou dados identificativos. Na hipótese (descriptor), encontramos um critério material (comportamento de uma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência (prescritor), há um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). A



Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
Pró-Reitoria de Educação Continuada
Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão
 Reconhecida pelo Decreto-Lei nº 9632 em 22 de agosto de 1946.
 Recredenciada pela Portaria do MEC nº 622 de 17 de maio de 2012, DOU de 18/05/2012.

conjunção desses dados nos permite exibir, na sua plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão de incidência tributária.

Para melhor compreender as figuras em estudo atente-se ao quadro comparativo:

Isenção	Imunidade	Não Incidência	Incidência
Previsão legal. Artigo 175, I, do Código Tributário Nacional.	Previsão Constitucional	Não há previsão específica por parte do legislador	Está contida na norma tributária que define o fato gerador e a obrigação tributária.
É hipótese de não incidência legalmente qualificada. É limitação no âmbito de abrangência de critério antecedente ou do consequente da norma tributária, que impede que o tributo nasça.	É uma limitação constitucional ao poder de tributar. São normas jurídicas contidas no texto da Constituição Federal e que estabelecem de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas. Elas impedem que qualquer ente político tributante venha a impor tributação sobre as situações discriminadas e baseiam-se em valores eleitos pelo Poder Contribuinte Originário como de máxima proteção.	É a não subsunção de certa situação a uma norma tributária, independentemente de lei que a preveja. É definida por exclusão: toda situação fática que não se enquadra na descrição do fato gerador. Sua previsão nos textos legais é uma exceção – por muitos vista como desnecessária –, porém útil para definir e esclarecer situações duvidosas, aumentando a segurança jurídica nas relações tributárias e prevenindo conflitos. Ela ocorre quando não há previsão específica, por parte do legislador, de incidência do tributo em determinados casos.	É a aplicação da norma tributária ao fato concreto, resultando na obrigação de pagar o tributo. Ocorre quando um fato concreto se enquadra na descrição legal do fato gerador previsto na norma tributária.
Decorre de Lei	Decorre da Constituição Federal	Decorre da Doutrina	Decorre da própria norma tributária que institui o tributo e define o fato gerador e a obrigação tributária.



O conceito de **imunidade tributária** **NÃO** se aplica diretamente a taxas e contribuições. No entanto, há entendimento de que algumas imunidades podem ser estendidas a esses tributos, desde que haja previsão expressa na Constituição. Por exemplo, a imunidade religiosa também pode abranger taxas e contribuições, desde que relacionadas à atividade religiosa.

- 4. A imunidade da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos ao ISS restringe-se aos serviços postais típicos ou alcança os demais serviços por ela prestados para a manutenção de suas atividades, como cobranças e recebimentos por conta de terceiros, protestos de títulos, devolução de títulos pagos, dentre outros? Combater pontualmente os argumentos contrários, levando em consideração o julgamento do RE 601392.**

O julgamento do [Recurso Extraordinário \(RE\) 601392](#) pelo Supremo Tribunal Federal (STF) tratou da imunidade tributária da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT) em relação aos impostos municipais, especificamente o ISS (Imposto Sobre Serviços).

A ECT alegava que todas as suas atividades deveriam ser imunes a impostos com base na imunidade recíproca prevista no Art. 150, VI, “a” da Constituição Federal. Esse artigo impede que a União, Estados, Distrito Federal e Municípios instituíam impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros.

A questão central era distinguir entre as atividades da ECT que estão sob o regime de monopólio (serviços postais típicos) e aquelas que não estão (serviços que podem ser prestados por outros entes privados).

O STF decidiu que:



5. Imunidade Recíproca: A imunidade recíproca se aplica somente aos serviços postais típicos que a ECT presta sob monopólio, conforme definidos no Art. 9º da Lei 6.538/78. Esses serviços são considerados essenciais e de interesse público, justificando a imunidade tributária.
6. Atividades Não Monopolizadas: Para as atividades que a ECT realiza em concorrência com a iniciativa privada (como a venda de títulos de capitalização e o Banco Postal), a imunidade recíproca não se aplica. Essas atividades são vistas como de interesse econômico particular e devem ser tributadas como qualquer outra atividade econômica privada.

Essa decisão delineou claramente os limites da imunidade tributária da ECT, reafirmando que a imunidade se aplica apenas aos serviços postais típicos que estão sob o monopólio da empresa. Atividades comerciais ou econômicas realizadas em regime de concorrência com o setor privado não gozam dessa imunidade e podem ser tributadas.

O Ministro Relator Joaquim Barbosa argumentou que a extensão indiscriminada da imunidade tributária para todas as atividades da ECT prejudicaria a livre concorrência e o princípio da isonomia tributária. Portanto, a imunidade deve ser aplicada estritamente às atividades que são de interesse público e desempenhadas em regime de monopólio.

O STF, portanto, conheceu e proveu parcialmente o recurso da ECT, mas limitou a aplicação da imunidade tributária aos serviços postais típicos sob monopólio, permitindo a tributação de outras atividades comerciais da empresa.

A imunidade da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT) ao ISS (Imposto Sobre Serviços) se restringe aos serviços postais típicos, conforme delineado no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 601392. Essa decisão reafirma que a imunidade recíproca prevista no Art. 150, VI, “a” da Constituição Federal aplica-se



Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
Pró-Reitoria de Educação Continuada
Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão
Reconhecida pelo Decreto-Lei nº 9632 em 22 de agosto de 1946.
Recredenciada pela Portaria do MEC nº 622 de 17 de maio de 2012, DOU de 18/05/2012.

apenas às atividades desempenhadas sob o monopólio postal, e não às demais atividades econômicas que a ECT possa realizar em concorrência com o setor privado.

➤ **Argumentos a Favor da Restrição da Imunidade:**

1. **Natureza dos Serviços Postais Típicos:** Os serviços postais típicos são aqueles relacionados diretamente à missão institucional da ECT, como o envio e entrega de correspondências e encomendas, protegidos pelo monopólio postal. A imunidade a esses serviços visa garantir a eficiência e acessibilidade do serviço postal universal, considerado essencial para a sociedade.
2. **Precedentes Jurídicos:** Julgados anteriores distinguem entre empresas públicas que prestam serviços públicos e aquelas que exercem atividades econômicas em sentido estrito. No caso da ECT, os serviços típicos postais são considerados públicos e, portanto, beneficiados pela imunidade tributária.
3. **Imunidade Recíproca e Livre Concorrência:** Estender a imunidade a todas as atividades da ECT, inclusive aquelas que competem diretamente com o setor privado (como cobranças e recebimentos por conta de terceiros, protestos de títulos, devolução de títulos pagos, etc.), resultaria em uma vantagem competitiva desleal, violando o princípio da livre concorrência. A imunidade tributária não deve ser utilizada como instrumento de benefício econômico para atividades comerciais que não são essenciais ou exclusivas do serviço público postal.
4. **Finalidade da Imunidade Tributária:** A imunidade recíproca visa proteger atividades essenciais que não possuem capacidade contributiva significativa e que são desempenhadas sem intuito lucrativo. Atividades como cobrança de títulos e serviços bancários associados ao Banco Postal são economicamente lucrativas e possuem capacidade contributiva, justificando a tributação.



Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
Pró-Reitoria de Educação Continuada
Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão
Reconhecida pelo Decreto-Lei nº 9632 em 22 de agosto de 1946.
Recredenciada pela Portaria do MEC nº 622 de 17 de maio de 2012, DOU de 18/05/2012.

➤ Combate aos Argumentos Contrários:

1. Argumento da Necessidade de Imunidade para Manutenção de Atividades: A imunidade restrita aos serviços postais típicos não impede que a ECT desempenhe outras atividades econômicas; apenas assegura que essas atividades sejam tributadas de acordo com as regras aplicáveis ao setor privado. Isso mantém a equidade e a justiça fiscal, evitando que a ECT usufrua de uma vantagem competitiva indevida.
2. Argumento da Integral Aplicação das Receitas: O fato de as receitas obtidas pela ECT serem aplicadas em suas atividades essenciais não justifica a extensão da imunidade tributária a todas as suas atividades. A imunidade deve ser aplicada de forma restrita e específica às atividades monopolizadas para evitar distorções no mercado e assegurar a igualdade de condições entre os competidores.
3. Argumento de Peculiaridade dos Serviços Postais: Embora a ECT desempenhe funções exclusivas e essenciais, as atividades que extrapolam o monopólio postal, como os serviços bancários e de cobrança, não podem ser considerados peculiares ao ponto de justificar imunidade ampla. A decisão do STF no RE 601392 claramente delineou os limites dessa imunidade, restringindo-a aos serviços postais típicos.

Com base no julgamento do RE 601392, a imunidade tributária da ECT ao ISS deve ser aplicada exclusivamente aos serviços postais típicos sob monopólio. Outras atividades comerciais e concorrenciais realizadas pela ECT devem ser tributadas como qualquer outra atividade econômica privada. Isso assegura o respeito ao princípio da livre concorrência e a justiça fiscal, evitando vantagens indevidas e distorções no mercado.

7. **A Emenda Constitucional nº 132/23 alterou a redação do § 2º do art. 150 da Constituição para nele constar que a imunidade recíproca é extensiva às**



autarquias, fundações instituídas pelo poder público e à empresa pública prestadora de serviço postal. Ao assim dispor, o constituinte derivado afastou a aplicação da referida imunidade a sociedades de economia mista prestadoras de serviços públicos? Considerar, na sua resposta, a decisão proferida pelo STF no [RE 1320054 RG](#).

O julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 1320054 RG pelo Supremo Tribunal Federal (STF) tratou da aplicação da imunidade tributária recíproca à Companhia do Metropolitano de São Paulo (Metrô), uma sociedade de economia mista prestadora de serviço público essencial.

A questão central era definir se a Companhia do Metropolitano de São Paulo (Metrô), por ser uma sociedade de economia mista que presta serviço público essencial, teria direito à imunidade tributária recíproca prevista no Art. 150, VI, "a" da Constituição Federal. Esta imunidade proíbe a instituição de impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços uns dos outros entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

O Supremo Tribunal Federal, por unanimidade, reconheceu a existência de repercussão geral na questão constitucional suscitada. No mérito, reafirmou sua jurisprudência dominante sobre a matéria, concluindo que as empresas públicas e sociedades de economia mista delegatárias de serviços públicos essenciais são beneficiárias da imunidade tributária recíproca.

Alguns argumentos considerados foram:

1. Prestação de Serviço Público Essencial: O Metrô de São Paulo presta serviço público essencial de transporte de passageiros. Esse serviço é de interesse público e não se destina ao lucro, mas sim ao bem-estar da população.
2. Natureza da Sociedade de Economia Mista: Embora o Metrô seja uma sociedade de economia mista, sua principal função é a prestação de um serviço público essencial. A imunidade tributária recíproca é aplicável



Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
Pró-Reitoria de Educação Continuada
Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão
Reconhecida pelo Decreto-Lei nº 9632 em 22 de agosto de 1946.
Recredenciada pela Portaria do MEC nº 622 de 17 de maio de 2012, DOU de 18/05/2012.

independentemente de ser uma entidade de direito privado, desde que desempenhe um serviço público.

3. Cobrança de Tarifa: A cobrança de tarifa dos usuários do serviço não descaracteriza a imunidade tributária. O STF entendeu que a imunidade se mantém mesmo quando há cobrança de tarifas, desde que a atividade seja de prestação obrigatória e exclusiva do Estado e não tenha intuito lucrativo.

O STF reafirmou a jurisprudência segundo a qual as empresas públicas e sociedades de economia mista que prestam serviços públicos essenciais, sem distribuir lucros a acionistas privados e sem oferecer risco ao equilíbrio concorrencial, são beneficiárias da imunidade tributária recíproca prevista no Art. 150, VI, "a" da Constituição Federal.

O Tribunal entendeu que: “No mérito, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmou-se no sentido de que as empresas públicas e as sociedades de economia mista delegatárias de serviços públicos essenciais são beneficiárias da imunidade tributária recíproca prevista no artigo 150, VI, a, da Constituição Federal, independentemente de cobrança de tarifa como contraprestação do serviço.” (p. 4 do acórdão)

Em conclusão, o STF decidiu desprover o recurso extraordinário interposto pelo Município de São Paulo e condenou a parte sucumbente ao pagamento de honorários advocatícios majorados ao máximo legal. Esta decisão é significativa porque reafirma a proteção constitucional de serviços públicos essenciais prestados por sociedades de economia mista, garantindo que essas entidades não sejam oneradas por impostos que poderiam comprometer a execução eficiente desses serviços.

8. **Precisar o conteúdo da expressão “patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades mencionadas no art. 150, VI, “b” e “c” da Constituição Federal” (§ 4º do art. 150, VI). Os serviços de guarda e estacionamento de veículos automotores prestados por entidade religiosa são**



imunes? Há imunidade em relação ao IPTU de imóvel destinado à locação, pertencente à mesma entidade? Se a entidade fosse assistencial, a resposta seria a mesma?

De acordo com a CF/88:

SEÇÃO II - DAS LIMITAÇÕES DO PODER DE TRIBUTAR

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

VI - instituir impostos sobre: [\(Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993\)](#)

(...)

b) entidades religiosas e templos de qualquer culto, inclusive suas organizações assistenciais e beneficentes; [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023\)](#)

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

(...)

§ 4º As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

O Artigo 150 da Constituição Federal do Brasil estabelece limitações ao poder de tributar da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, protegendo certas entidades e atividades de serem tributadas. Vamos detalhar os principais pontos da Seção II, especificamente o inciso VI e o parágrafo 4º.

O inciso VI do Artigo 150 da CF enumera categorias específicas de entidades e atividades sobre as quais é vedado instituir impostos. Ele é parte das garantias constitucionais que limitam o poder de tributar, assegurando que certas entidades essenciais para a sociedade não sejam oneradas por impostos.

A alínea "b" estabelece que é proibido instituir impostos sobre Entidades Religiosas e Templos de Qualquer Culto. Isso inclui não apenas os próprios templos, mas também suas organizações assistenciais e beneficentes. A redação foi atualizada pela Emenda



Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
Pró-Reitoria de Educação Continuada
Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão
Reconhecida pelo Decreto-Lei nº 9632 em 22 de agosto de 1946.
Recredenciada pela Portaria do MEC nº 622 de 17 de maio de 2012, DOU de 18/05/2012.

Constitucional nº 132, de 2023, para assegurar que essa proteção também se estenda às organizações assistenciais e beneficentes ligadas a entidades religiosas.

A alínea "c" especifica que é vedado instituir impostos sobre:

- ✓ Partidos Políticos: Incluindo suas fundações.
- ✓ Entidades Sindicais dos Trabalhadores: Protege sindicatos de trabalhadores.
- ✓ Instituições de Educação e de Assistência Social, Sem Fins Lucrativos: A proteção é condicionada ao atendimento dos requisitos estabelecidos por lei.

O parágrafo 4º esclarece o alcance das vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c":

- Compreendem Somente o Patrimônio, a Renda e os Serviços Relacionados com as Finalidades Essenciais: Isso significa que a imunidade tributária concedida a essas entidades abrange apenas os bens, rendas e serviços diretamente vinculados às suas finalidades essenciais. Por exemplo:
 - Entidades Religiosas: A imunidade se aplica aos templos, terrenos, imóveis e rendas que são utilizados para fins de culto religioso ou atividades beneficentes diretamente relacionadas.
 - Partidos Políticos, Sindicatos e Instituições de Educação/Assistência: A imunidade cobre o patrimônio, a renda e os serviços utilizados diretamente nas atividades políticas, sindicais, educacionais ou assistenciais.

Quanto a aplicação da imunidade:



Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
Pró-Reitoria de Educação Continuada
Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão
Reconhecida pelo Decreto-Lei nº 9632 em 22 de agosto de 1946.
Recredenciada pela Portaria do MEC nº 622 de 17 de maio de 2012, DOU de 18/05/2012.

- Os serviços de guarda e estacionamento de veículos automotores prestados por uma entidade religiosa não estão diretamente relacionados às suas finalidades essenciais de culto religioso ou atividades assistenciais. Portanto, esses serviços não são imunes a impostos, pois se configuram como atividades econômicas.
- Se um imóvel pertencente a uma entidade religiosa ou assistencial é destinado à locação, e não diretamente utilizado para suas finalidades essenciais, a imunidade ao IPTU não se aplica. A locação é considerada uma atividade econômica, e não uma atividade essencial da entidade.
- Se a entidade fosse assistencial, a análise seria a mesma. A imunidade tributária se aplica apenas ao patrimônio, renda e serviços diretamente utilizados nas atividades assistenciais. Imóveis destinados à locação ou atividades econômicas, como estacionamento, não estão cobertos pela imunidade, mesmo que os rendimentos sejam aplicados nas finalidades essenciais da entidade.

Assim, o Artigo 150, inciso VI, alíneas "b" e "c", e o parágrafo 4º, protegem o patrimônio, a renda e os serviços de certas entidades essenciais de serem onerados por impostos, mas essa imunidade é restrita às atividades diretamente vinculadas às suas finalidades essenciais. Atividades econômicas, como locação de imóveis ou serviços de estacionamento, não gozam dessa imunidade.

Logo, quanto ao conteúdo da expressão “patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades mencionadas no art. 150, VI, “b” e “c” da Constituição Federal” (§ 4º do art. 150, VI), temos que este refere-se à imunidade tributária concedida às entidades religiosas, partidos políticos, entidades sindicais dos trabalhadores, e instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos. Essa imunidade cobre apenas os bens, rendas e serviços que são diretamente utilizados para as



Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
Pró-Reitoria de Educação Continuada
Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão
Reconhecida pelo Decreto-Lei nº 9632 em 22 de agosto de 1946.
Recredenciada pela Portaria do MEC nº 622 de 17 de maio de 2012, DOU de 18/05/2012.

atividades essenciais dessas entidades, ou seja, aquelas que justificam sua existência e missão, como a prática religiosa, a educação, a assistência social e as atividades sindicais.

Os serviços de guarda e estacionamento de veículos automotores prestados por uma entidade religiosa não são considerados diretamente relacionados às suas finalidades essenciais de culto religioso ou atividades assistenciais. Esses serviços configuram atividades econômicas e, portanto, não são imunes a impostos.

Quanto à imunidade em relação ao IPTU de imóvel destinado à locação, se o imóvel pertencente a uma entidade religiosa ou assistencial é destinado à locação e não diretamente utilizado para suas finalidades essenciais, a imunidade ao IPTU não se aplica. A locação é vista como uma atividade econômica, e não uma atividade essencial da entidade. Mesmo que os rendimentos dessa locação sejam aplicados nas atividades essenciais da entidade, a imunidade tributária não se estende a esses casos.

Se a entidade fosse assistencial, a resposta seria a mesma. A imunidade tributária para entidades assistenciais também se aplica apenas ao patrimônio, renda e serviços diretamente utilizados nas suas atividades assistenciais. Imóveis destinados à locação ou atividades econômicas, como estacionamento, não estão cobertos pela imunidade, independentemente do uso dos rendimentos para as finalidades essenciais da entidade.

- 9. Entidade assistencial importa bem destinado a seu laboratório de pesquisas, bem assim equipamento de informática destinado a revenda. Tais bens são imunes ao imposto de importação, ICMS e IPI? Essa entidade adquire ainda, no mercado interno, ambulância destinada ao atendimento de pessoas carentes. Alega ser contribuinte de fato do ICMS e IPI incidentes sobre a operação e que, em face da sua condição entidade imune, não estaria sujeito a oneração por tais impostos. Procede a alegação da entidade? Considerar, na sua resposta, a decisão proferida pelo STF no [AI 671412 AgR](#).**



Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
Pró-Reitoria de Educação Continuada
Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão
Reconhecida pelo Decreto-Lei nº 9632 em 22 de agosto de 1946.
Recredenciada pela Portaria do MEC nº 622 de 17 de maio de 2012, DOU de 18/05/2012.

O julgamento do Agravo de Instrumento 671412 (AI 671412 AgR) pelo Supremo Tribunal Federal (STF) tratou de questões sobre a imunidade tributária de sociedades de economia mista que prestam serviços públicos essenciais.

O agravo foi interposto em um processo que questionava se uma determinada sociedade de economia mista teria direito à imunidade tributária prevista no Art. 150, VI, "a" da Constituição Federal. Esse dispositivo impede a instituição de impostos sobre patrimônio, renda ou serviços dos entes federativos, incluindo suas autarquias e fundações.

O STF reafirmou a jurisprudência de que as sociedades de economia mista que prestam serviços públicos essenciais, sem finalidade lucrativa e em regime de exclusividade, são beneficiárias da imunidade tributária recíproca. Este entendimento está alinhado com precedentes anteriores que garantem a essas entidades tratamento semelhante ao dado às entidades públicas.

Alguns dos pontos principais da decisão foram os seguintes:

- a) Prestação de Serviço Público Essencial: A imunidade é garantida apenas às sociedades de economia mista que prestam serviços públicos essenciais. Isso significa que a atividade desempenhada deve ser de interesse público e não ter fins lucrativos.
- b) Regime de Exclusividade: A imunidade é aplicável apenas se o serviço for prestado em regime de exclusividade, ou seja, sem concorrência com o setor privado. Isso reforça que a entidade atua em um papel que normalmente seria desempenhado diretamente pelo Estado.



- c) Finalidade Não Lucrativa: A entidade não pode distribuir lucros a acionistas privados. Todo o recurso obtido deve ser reinvestido na prestação do serviço público.

Esta decisão tem implicações para outras sociedades de economia mista que prestam serviços públicos essenciais. Ela reforça a proteção contra a tributação excessiva, garantindo que esses recursos sejam utilizados na melhoria e manutenção dos serviços públicos prestados.

O julgamento do AI 671412 AgR pelo STF reafirma a proteção constitucional de imunidade tributária para sociedades de economia mista que prestam serviços públicos essenciais, sem fins lucrativos e em regime de exclusividade.

Para responder à questão sobre a imunidade tributária de uma entidade assistencial em relação à importação e aquisição de bens, foram considerados os princípios da imunidade tributária previstos na Constituição Federal e a decisão do STF no AI 671412 AgR, acima explicitada.

➤ Quanto à primeira parte da questão: *“Entidade assistencial importa bem destinado a seu laboratório de pesquisas, bem assim equipamento de informática destinado a revenda. Tais bens são imunes ao imposto de importação, ICMS e IPI?”*

A entidade assistencial que importa um bem destinado ao seu laboratório de pesquisas pode beneficiar-se da imunidade ao imposto de importação, ICMS e IPI, desde que esse bem seja diretamente vinculado às suas finalidades essenciais. No entanto, o equipamento de informática destinado à revenda não é imune a esses impostos, pois não está diretamente relacionado às finalidades essenciais da entidade assistencial, configurando uma atividade econômica que não se alinha diretamente às suas atividades assistenciais.



Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
Pró-Reitoria de Educação Continuada
Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão
Reconhecida pelo Decreto-Lei nº 9632 em 22 de agosto de 1946.
Recredenciada pela Portaria do MEC nº 622 de 17 de maio de 2012, DOU de 18/05/2012.

➤ Quanto à segunda parte da questão: *“Essa entidade adquire ainda, no mercado interno, ambulância destinada ao atendimento de pessoas carentes. Alega ser contribuinte de fato do ICMS e IPI incidentes sobre a operação e que, em face da sua condição entidade imune, não estaria sujeito a oneração por tais impostos. Procede a alegação da entidade?”*

Procede a alegação da entidade, pois a imunidade tributária se aplica ao patrimônio, renda e serviços diretamente utilizados nas atividades essenciais de assistência social, como é o caso da ambulância destinada ao atendimento de pessoas carentes.

Conclusão:

- a) Importação de Equipamento para Laboratório de Pesquisas: Imune ao imposto de importação, ICMS e IPI, desde que destinado diretamente às finalidades assistenciais da entidade.
- b) Importação de Equipamento de Informática para Revenda: Não imune ao imposto de importação, ICMS e IPI, pois não está diretamente relacionado às finalidades essenciais da entidade assistencial.
- c) Aquisição de Ambulância no Mercado Interno: Imune ao ICMS e IPI, desde que utilizada diretamente nas atividades essenciais de assistência social da entidade.

Assim, a decisão do STF no AI 671412 AgR reforça a proteção constitucional de imunidade tributária para entidades que desempenham funções essenciais de interesse público, sem fins lucrativos, garantindo que recursos sejam usados para suas finalidades primordiais.