



ESCOLA DA MAGISTRATURA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

IMPOSTOS MUNICIPAIS E ESTADUAIS: JURISPRUDÊNCIA DOMINANTE

Sérgio Seabra Varela

Rio de Janeiro
2021

Sérgio Seabra Varella

IMPOSTOS MUNICIPAIS E ESTADUAIS: JURISPRUDÊNCIA DOMINANTE

Artigo científico apresentado como exigência de conclusão de Curso de Pós-graduação *lato sensu* em Direito Tributário da Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro.

Professores Orientadores:

Maria Carolina Cancelli Amorim

Ubirajara da Fonseca Neto

Rio de Janeiro

2021

IMPOSTOS MUNICIPAIS E ESTADUAIS: JURISPRUDÊNCIA DOMINANTE

Sérgio Seabra Varella

Resumo – O trabalho apresentado aborda questões polêmicas e dissídios jurisprudenciais na seara do Direito Tributário, notadamente no que diz respeito à correção da base de cálculo do IPTU; ISS dos planos de saúde; aplicação do princípio da seletividade na alíquota do ICMS incidente sobre a energia elétrica; concessão de isenção de ICMS na ausência de convênio entre as unidades federativas e tributação dos serviços de *streaming*, com o mapeamento da bibliografia relacionada, incluindo legislação, doutrina e jurisprudência, a fim de expor e debater fundamentos e informações sobre o atual posicionamento da jurisprudência pátria pertinente à temática.

Palavras-chave – Direito Tributário. Direito Constitucional. Jurisprudência. Impostos municipais. Imposto estadual. *Streaming*. IPTU. ISS. ICMS.

Sumário – Introdução. 1. Imposto municipal: IPTU e a legislação editada para correção de sua base de cálculo, conjugada à repercussão no tempo à espera de análise e consolidação de jurisprudência acerca da validade e aplicação da norma. 2. Imposto municipal: ISS dos planos de saúde e a sucessão da legislação no tempo. 3. Imposto estadual: ICMS e a aplicação do princípio da seletividade em sua alíquota incidente sobre a energia elétrica, benefícios fiscais e dicotomia na cobrança de serviços de *streaming*. Conclusão. Referências.

INTRODUÇÃO

O trabalho apresentado aborda questões polêmicas e dissídios jurisprudenciais na seara do Direito Tributário, notadamente no que diz respeito à correção da base de cálculo do IPTU; ISS dos planos de saúde; aplicação do princípio da seletividade na alíquota do ICMS incidente sobre a energia elétrica; concessão de isenção de ICMS na ausência de convênio entre as unidades federativas e tributação dos serviços de *streaming*.

Outrossim, discute-se a aplicação de precedentes jurisprudenciais na resolução de conflitos judiciais de natureza tributária, com foco em situações fáticas e jurídicas envolvendo impostos estaduais e municipais, como forma de agilizar a prestação jurisdicional, beneficiando toda a sociedade, gerando economia de tempo e recursos; garantindo a duração razoável do processo e a segurança jurídica.

Com efeito, além da legislação tributária propriamente dita, que compreende “as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes” (art. 96 do CTN), na ordem jurídico-positiva brasileira contemporânea a jurisprudência, notadamente as súmulas e os recursos repetitivos, é de fundamental importância para julgamentos de casos envolvendo o Direito Tributário.

Nos tribunais superiores, grande parte dos casos *sub judice* versam sobre questões tributárias, o que demonstra a valorização da jurisprudência nessa área específica do Direito que, cada vez mais, passa a influenciar na resolução dos conflitos individuais levados ao Poder Judiciário. De fato, a reiterada aplicação das leis pelos órgãos da Justiça revela-se como importante fonte jurídica para o Direito Tributário. No entanto, o tempo de construção da jurisprudência quanto à interpretação e à aplicação das normas constitui óbice ao retorno exigido pela realidade econômica.

Portanto, são analisadas as razões que justificam a relevância da aplicação da jurisprudência no Direito Tributário, consubstanciadas na imensa quantidade de relações jurídicas tributárias existentes; na complexidade do sistema tributário brasileiro, repleto de normas que são interpretadas pela administração pública no momento de sua aplicação; bem como no fato de que as mesmas questões de direito se repetem em inúmeros casos nesse ramo do Direito.

Os dois primeiros capítulos versam sobre impostos municipais: o primeiro discorre especificamente sobre a correção da base de cálculo do IPTU e o segundo sobre o recolhimento do ISS dos serviços de plano de saúde.

O terceiro capítulo trata do principal imposto estadual, discorrendo sobre a aplicação do princípio da seletividade na alíquota do ICMS incidente sobre a energia elétrica no Rio de Janeiro; concessão de isenção de ICMS na ausência de convênio entre as unidades federativas e tributação dos serviços de *streaming*.

Assim, a abordagem do tema deste artigo será técnico-científica, com o mapeamento da bibliografia relacionada ao objeto de pesquisa, incluindo legislação, doutrina e com foco primordial na jurisprudência dominante, a fim de expor e debater fundamentos e informações relevantes sobre o atual posicionamento da jurisprudência pátria pertinente a situações fáticas e jurídicas envolvendo impostos estaduais e municipais, visando contribuir qualitativamente para a formação do conhecimento científico.

1. IMPOSTO MUNICIPAL: IPTU E A LEGISLAÇÃO EDITADA PARA CORREÇÃO DE SUA BASE DE CÁLCULO, CONJUGADA À REPERCUSSÃO NO TEMPO À ESPERA DE ANÁLISE E CONSOLIDAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA ACERCA DA VALIDADE E APLICAÇÃO DA NORMA.

A base de cálculo do Imposto Predial Territorial Urbano (IPTU) consiste no valor do imóvel, conforme previsão do art. 33 do CTN¹. Nesse montante, estão incluídos os valores do terreno e da construção, de modo que a quantia corresponde ao preço que determinado imóvel alcançaria se colocada à venda no mercado imobiliário.

De acordo com o entendimento firmado pelo STF no julgamento do RE 648245², com repercussão geral reconhecida, o reajuste do valor venal dos imóveis para fins de cálculo do imposto deve ser realizado através da edição de lei, a exceção de mera correção monetária.

Destarte, o STJ editou o enunciado sumular n. 160, segundo o qual: “É defeso, ao Município, atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária.”

Com efeito, a autoridade administrativa tem competência para elaboração da Planta de Valores Genéricos, que quantifica os valores dos imóveis existentes em cada logradouro, de cada cidade, o que permite a obtenção da base de cálculo do imposto sem a realização de pesquisas no mercado imobiliário.

Prosseguindo, sabe-se que a correção na base de cálculo do IPTU é capaz de elevar a arrecadação das receitas tributárias. Desse modo, Chefes dos Executivos Municipais buscam fundamentar projetos de leis relativos ao tema na necessidade de corrigir as distorções históricas do IPTU, adequando o imposto à capacidade do contribuinte, bem como na atualização dos valores venais dos imóveis localizados na cidade. Defendem, assim, obter justiça fiscal, isonomia e o aumento do número de contribuintes para diluir os ônus por todos.

No município do Rio de Janeiro, a Lei n. 6.250/2017³ – que estabelece, dentre diversas outras medidas, novas regras para a cobrança do IPTU, a partir do ano de 2018 – foi objeto de

¹ BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 15 dez. 2020.

² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE nº 648245*. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&queryString=RE%20648245&sort=_score&sortBy=desc>. Acesso em: 15 dez. 2020

³ BRASIL. Lei n. 6.250, de 28 de setembro de 2017. Disponível em: <<https://mail.camara.rj.gov.br/APL/Legislativos/contlei.nsf/da65a6361caf879083257f460066ebb6/3518886cb3f67455832581aa005432fb?OpenDocument#:~:text=Lei%20Ordin%C3%A1ria&text=LEI%20N%C2%BA%206.250%20DE%202017,im%C3%B3veis%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%A2ncias>>. Acesso em: 15 dez. 2020.

duas Ações Diretas de Inconstitucionalidade (0059752-05.2017.8.19.0000 e 0061506-79.2017.8.19.0000)⁴.

Ao apreciar o recurso interposto contra a decisão da Relatora que indeferiu a liminar, o Órgão Especial do Tribunal de Justiça decidiu suspender os efeitos da Lei n. 6.250/2017. A relatora designada entendeu que o diploma legal aparentemente violou os arts. 196, IV; art. 194, §1º e art. 50 da Constituição Estadual⁵, por estabelecer drástica reestruturação da sistemática de cálculo do IPTU, representada pela profunda alteração da base de cálculo do tributo, bem como a velocidade em que se pretende implementar a mudança fiscal no município, associada à baixa transparência das metodologias adotadas nos novos cálculos. Destacou ofensa ao princípio da não surpresa e da razoabilidade, pela implementação em apenas dois exercícios financeiros. Também ressaltou que os contribuintes residentes em habitações outrora consideradas populares pelo Poder Público, perderiam a isenção e passariam a contribuir em elevados patamares, o que caracterizaria o efeito confisco do tributo e violação ao princípio da capacidade contributiva e o comprometimento do mínimo existencial do indivíduo.

Todavia, no mesmo mês, a então presidente do Supremo Tribunal Federal, Ministra Carmen Lúcia, no julgamento da suspensão de liminar SL1135⁶, acolheu o recurso interposto pela Prefeitura do Rio de Janeiro e suspendeu a decisão liminar concedida pelo TJRJ até o trânsito em julgado da decisão de mérito proferida nas duas ADIs em trâmite, autorizando a adoção das novas regras para cobrança do IPTU.

A Ministra pontuou que a lei objeto de questionamento foi aprovada após debates institucionais e que se revelava como medida imprescindível para a obtenção de receitas, de modo que sua suspensão poderia gerar risco à ordem pública e econômica, em razão da queda na arrecadação municipal, agravando ainda mais a situação de desequilíbrio orçamentário experimentada pelo Rio de Janeiro.

Também foi considerado o fato de que os valores não eram atualizados há mais de vinte anos, em descon sideração às transformações ocorridas no município nesse período, como investimentos urbanísticos e elevada valorização imobiliária. A decisão da Ministra pondera,

⁴ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 0059752-05.2017.8.19.0000*. Relatora: Maria Inês da Penha Gaspar. Disponível em: <<http://www4.tjrj.jus.br/numeracaoUnica/faces/index.jsp?numProcesso=0059752-05.2017.8.19.0000>>. Acesso em 20 dez. 2020.

⁵ BRASIL. *Constituição do Estado do Rio de Janeiro*. Disponível em: <<http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/constest.nsf/PageConsEst?OpenPage>>. Acesso em: 3 mai. 2021.

⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *SL nº 1135*. Relatora: Ministra Carmen Lúcia. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=365489>>. Acesso em: 15 mar. 2021.

ainda, que “por se tratar de imposto de natureza real, o valor venal é o indicador da capacidade contributiva do contribuinte”.

Finalmente, o Órgão Especial do TJRJ, por maioria de votos, julgou improcedentes as Ações Diretas de Inconstitucionalidade propostas. A relatora das ADIs pontuou que os valores venais dos imóveis localizados no Município do Rio de Janeiro estavam desatualizados, além de destacar que:

[...] não há como olvidar ser injustificável a manutenção da base de cálculo do IPTU em descompasso com seu valor real, quer em detrimento da arrecadação local dos tributos imobiliários, quer em detrimento dos contribuintes, aí sim, sob pena de ensejar a ocorrência de verdadeira injustiça fiscal e social, justamente o que a referida norma busca evitar [...].

Afastou-se, portanto, a alegação de violação aos princípios da razoabilidade, legalidade, proporcionalidade, capacidade contributiva, segurança jurídica, bem como a existência de confisco, sob o fundamento de que a lei impugnada visa propiciar maior isonomia entre os contribuintes e equalizar a assimetria existente.

Nesse ponto, registre-se que as mencionadas decisões não impedem que eventuais abusos e excessos de cobranças na forma como instituídas pela Lei nº 6.250/2017 sejam objeto de discussão de maneira individualizada, resguardando-se os direitos dos contribuintes.

Tema ainda não explorado, diante de sua manifesta contemporaneidade, está na inovação introduzida pelo Município do Rio de Janeiro, através do Decreto nº 48.378/2021⁷, ao criar obrigação acessória para o contribuinte do IPTU, quanto à apresentação da Declaração Anual de Dados Cadastrais (DeCAD), exigindo-se a indicação do número da inscrição imobiliária no cadastro municipal, o endereço do imóvel, dados do contribuinte e seu vínculo com o referido bem, o exercício a que se referem as informações prestadas na declaração, a área edificada, tipificação da utilidade do imóvel e sua tipologia, dentre outras informações a serem ventiladas por ato do Secretário Municipal de Fazenda e Planejamento.

Da clivagem sumária entre o regramento e a doutrina, e apenas com o intuito de enriquecer o complexo debate acerca do tema, observa-se a possibilidade de surgir questionamentos sobre a instituição de obrigação de fazer, pelo chefe do Poder Executivo, em suposta colisão à garantia de que somente a lei em sentido estrito, fruto da elaboração do Poder Legislativo, tem o condão de impor um comportamento, na dicção do art. 5º, II, da CRFB⁸.

⁷ BRASIL. *Decreto nº 48.378*, de 01 de janeiro de 2021. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=407533>>. Acesso em: 28 jan. 2021.

⁸ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 28 jan. 2021.

Conquanto não se desconheça o comando contido no Código Tributário Nacional, acerca da instituição de obrigação tributária acessória, bem como entendimento lançado na jurisprudência do E. STJ, a permitir sua veiculação por atos normativos em sentido amplo⁹, a celeuma lançada pela doutrina no sentido de que “os deveres instrumentais tributários não podem ser desproporcionais em relação ao interesse da arrecadação ou da fiscalização de tributos, tampouco ter custos de conformidade excessivos”¹⁰, poderia levantar vozes dissonantes ao texto legal, no que diz respeito à natureza jurídica das imposições nele apostas, ao declinar ao contribuinte a declaração dos elementos inerentes à formação do crédito tributário, em imposto cujo lançamento deve ser concretizado de ofício pelo Fisco.

No mesmo viés doutrinário, ponderar-se-ia, outrossim, a repercussão da declaração prestada pelo contribuinte, pois, o descompasso entre os dados utilizados pela Administração Tributária em lançamentos pretéritos e os indicados através da DeCAD, desencadearia, em tese, a revisão, de ofício, dos lançamentos anteriores não submetidos ao prazo decadencial, conforme julgado da Corte Superior em recurso representativo de controvérsia, Tema 387¹¹:

“A retificação de dados cadastrais do imóvel, após a constituição do crédito tributário, autoriza a revisão do lançamento pela autoridade administrativa (desde que não extinto o direito potestativo da Fazenda Pública pelo decurso do prazo decadencial), quando decorrer da apreciação de fato não conhecido por ocasião do lançamento anterior, ex vi do disposto no artigo 149, inciso VIII, do CTN.”

Cuida-se de tópico importante e atual, como se vislumbra do REsp 1.905.365-RJ, julgado em fevereiro de 2021, no qual o STJ manifestou-se sobre os efeitos da revisão do lançamento realizado para adequação da classificação do imóvel e de sua tipologia normativa.¹²

Diante do exposto, constata-se que os temas em debate envolvem diferentes abordagens, devendo ser ponderado o fato de que o ente público não pode agir de modo ilimitado em sede de tributação, mas deve ter liberdade de atuação suficiente para instituir e cobrar os impostos necessários ao custeio da máquina pública e da disponibilização dos serviços públicos essenciais à população.

⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *RMS 20.587/MG*. Relator: Ministro Castro Meira. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_registro=201303747331>. Acesso em 28 jan. 2021.

¹⁰ PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

¹¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *REsp 1130545/RJ*. Relator: Ministro Benedito Gonçalves. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp>. Acesso em 28 jan. 2021.

¹² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *REsp 1.905.365-RJ*. Relator: Ministro Gurgel de Faria. Disponível em: <<https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?termo=REsp+1.905.365&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&chkordem=DESC&chkMorto=MORTO>>. Acesso em: 28 abr. 21.

2. IMPOSTO MUNICIPAL: ISS DOS PLANOS DE SAÚDE E A SUCESSÃO DA LEGISLAÇÃO NO TEMPO.

A Lei Complementar 157/16¹³ alterou pontos significativos no texto da Lei Complementar 116/03¹⁴, trazendo um novo debate acerca do recolhimento do ISS dos serviços de planos de saúde. Essa mutação da norma tributária incidiu na competência do local de recolhimento do ISS relativo aos planos de medicina e de assistência médica, hospitalar e odontológica.

Os serviços passaram a ser tributados pelo município, ou pelo Distrito Federal, do local onde localizado o estabelecimento do tomador do serviço, ou seja, do usuário dos serviços médicos ou contratante do plano, com a função extrafiscal de beneficiar as cidades menores que não contam com a presença de grandes empresas.

A legislação anterior estipulava que o ISS, nos casos de prestação de serviço de plano de saúde, era devido no local do estabelecimento prestador, tendo a nova sistemática normativa alterado a incidência do tributo para o domicílio do tomador de serviços.

Todavia, nos autos da ADI 5835,¹⁵ o Ministro Alexandre de Moraes concedeu liminar para suspender dispositivos de lei complementar federal relativos ao local de incidência do ISS. O relator considerou presentes os requisitos para a concessão da liminar, por sopesar a complexidade da aplicação da nova legislação, a possibilitar conflitos de competência entre municípios, além da insegurança jurídica acarretada, ressaltando ainda:

[...] Essa alteração exigiria que a nova disciplina normativa apontasse com clareza o conceito de ‘tomador de serviços’, sob pena de grave insegurança jurídica e eventual possibilidade de dupla tributação, ou mesmo inoccorrência de correta incidência tributária [...].

A publicação da Lei Complementar 175/20¹⁶, estabelecendo regras para o recolhimento do ISS devido pelas operadoras de plano de saúde ao município onde se localiza o tomador do serviço, bem como parâmetros de “transição para a partilha do produto da arrecadação entre o município do local do estabelecimento prestador e o município do domicílio do tomador” parece dirimir as lacunas da legislação pretérita. Em seu art. 14, o diploma definiu

¹³ BRASIL. *Lei Complementar n. 157*, de 29 de dezembro de 2016. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp157.htm>. Acesso em: 16 dez. 2020.

¹⁴ BRASIL. *Lei Complementar n. 116*, de 31 de julho de 2003. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>. Acesso em: 16 dez. 2020.

¹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADI 5835*. Relator: Ministro Alexandre de Moraes. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=373431>>. Acesso em: 16 dez. 2020.

¹⁶ BRASIL. *Lei Complementar n. 175*, de 23 de setembro de 2020. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp175.htm>. Acesso em: 16 dez. 2020.

o conceito de tomador de serviços, ponto importante examinado pelo Relator da ADI 5835, como óbice ao implemento da inovação contida na LC 157/16. Destarte, uma vez antevista pela Corte a superveniência de legislação apta a colmatar tal lacuna, há possibilidade de se declarar prejudicado o julgamento da ação abstrata.

Destaque-se, ainda, a sintonia da hodierna legislação e a jurisprudência do Supremo, ao introduzir óbice à criação de outra obrigação acessória ao contribuinte não estabelecido no município ou Distrito Federal, a exemplo da inscrição nos cadastros municipais e distritais (art. 5º da LC175/20), matéria decidida no Tema 1020 do STF.¹⁷

Pelo exposto, conclui-se que a reforma introduzida pela Lei Complementar 157/16 favorece o federalismo fiscal, beneficiando os Municípios que não possuem significativa arrecadação tributária em decorrência da inexistência de prestadores de serviços de grande porte, que geralmente estabelecem seu domicílio em capitais ou próximo de centros urbanos.

3. IMPOSTO ESTADUAL: ICMS E A APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE EM SUA ALÍQUOTA INCIDENTE SOBRE A ENERGIA ELÉTRICA, BENEFÍCIOS FISCAIS E DICOTOMIA NA COBRANÇA DE SERVIÇOS DE *STREAMING*.

No RE 714.139/SC, ainda não julgado, o STF reconheceu a repercussão geral (Tema 745), quanto ao “alcance do art. 155, § 2º, III, da Constituição Federal, que prevê a aplicação do princípio da seletividade ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS”¹⁸.

Conquanto ultrapassado grande lapso temporal entre o reconhecimento da repercussão, em 2014, e o início do julgamento do recurso, em 2021, o pedido de vista do Ministro Dias Toffoli indicia o prolongamento da questão e dos seus reflexos sociais, originados pela instabilidade das receitas públicas. A matéria caracterizada pela dissidência na fixação de alíquotas para o tributo foi reverberada a partir do voto do Ministro Marco Aurélio, propondo tese em prol da redução da alíquota¹⁹, em contraponto ao voto do Ministro Alexandre de Moraes

¹⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE 1167509*. Relator: Ministro Marco Aurélio. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5563078>>. Acesso em: 15 mar. 21.

¹⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE 714.139*. Relator: Ministro Oswaldo Trigueiro. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1434291>>. Acesso em: 16 dez. 20.

¹⁹ Sobre a tese proposta pelo Ministro Marco Aurélio, "Adotada, pelo legislador estadual, a técnica da seletividade em relação ao ICMS, discrepam do figurino constitucional alíquotas sobre as operações de energia elétrica e serviços de telecomunicação em patamar superior ao das operações em geral, considerada a essencialidade dos bens e serviços.", op. cit., nota 16, p. 9.

a prestigiar a inserção de alíquota diferenciada com base na seletividade e na capacidade contributiva.²⁰

No julgamento do RE 634.457/RJ²¹, a Segunda Turma do Tribunal Superior se manifestou sobre a necessidade da observância do princípio da seletividade no ICMS incidente sobre a energia elétrica. Na mesma esteira, o TJRJ já exarou entendimento no sentido da inconstitucionalidade de dispositivos legais que não observam a seletividade e a essencialidade ao fixar alíquota para o ICMS sobre a energia elétrica (0021368-90.2005.8.19.0000; 0029716-92.2008.8.19.0000; 0046584-48.2008.8.19.0000).

Prosseguindo, no âmbito do Estado do Rio de Janeiro, atualmente encontra-se em vigor a Lei nº 7.508/2016²² que alterou o art.14, VI, da Lei nº 2.657/1996²³. No entanto, insta salientar que houve impetração de mandado de segurança envolvendo o PL 2242/2016 (MS 0064958-34.2016.8.19.0000²⁴) e, posteriormente, ação pleiteando o reconhecimento da inconstitucionalidade da Lei nº 7.508/2016 (DI 0012612-72.2017.8.19.0000²⁵).

No MS, o desembargador relator determinou a suspensão da tramitação do PL, em 15/12/2016. Todavia, em 29/12/2016, a Ministra Carmem Lúcia suspendeu a liminar concedida (Suspensão de Liminar nº 1.083/RJ²⁶).

O impacto de se prostrar no tempo a resolução da controvérsia tem sido aquilatado pelo Supremo, através de recorrentes pedidos de Suspensão de Segurança,²⁷ pontuando a Corte

²⁰ Sobre as teses propostas pelo Ministro Alexandre de Moraes, "I. Não ofende o princípio da seletividade/essencialidade previsto no artigo 155, § 2º, III, da Constituição Federal a adoção de alíquotas diferenciadas do ICMS incidente sobre energia elétrica, considerando, além da essencialidade do bem em si, o princípio da capacidade contributiva. II. O ente tributante pode aplicar alíquotas diferenciadas em razão da capacidade contributiva do consumidor, do volume de energia consumido e/ou da destinação do bem. III. A estipulação de alíquota majorada para os serviços de telecomunicação, sem adequada justificativa, ofende o princípio da seletividade do ICMS.", op. cit., nota 16, p. 9.

²¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 634457. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6519626>>. Acesso em: 10 mar. 21.

²² BRASIL. Lei n. 7508, de 30 de dezembro de 2016. Disponível em <<http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/CONTLEI.NSF/b24a2da5a077847c032564f4005d4bf2/75a124ab1b5f3469832580510061c3b6?OpenDocument>>. Acesso em: 10 mar. 21.

²³ BRASIL. Lei n. 2657, de 26 de dezembro de 1996. Disponível em <http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/oracle/webcenter/portalapp/pages/navigation-renderer.jsp?_afzLoop=34998145777702253&datasource=UCMServer%23dDocName%3A98875&_adf.ctrl-state=3k8k9zkjv_9>. Acesso em: 10 mar. 21.

²⁴ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. Mandado de Segurança nº 0064958-34.2016.8.19.0000. Relator: Des. Claudio Brandao de Oliveira. Disponível em: <<http://www4.tjrj.jus.br/ejud/ConsultaProcesso.aspx?N=201600404644>>. Acesso em: 10 mar. 2021.

²⁵ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. Direta de Inconstitucionalidade nº 0012612-72.2017.8.19.0000. Relator: Des. Claudio Brandao de Oliveira. Disponível em: <<http://www4.tjrj.jus.br/ejud/ConsultaProcesso.aspx?N=201700700089>>. Acesso em: 10 mar. 2021.

²⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. SL 1083. Relatora: Ministra Carmem Lúcia. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5114814>>. Acesso em: 10 mar. 21.

²⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. SS 3753. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2662713>>. Acesso em: 10 mar. 21.

possível conflito gerado a partir de determinações para redução das alíquotas, e os risco à economia, pois com a supressão de receita do Estado seria necessário o contingenciamento de recursos de outras áreas, com potencial desequilíbrio das finanças públicas. Ressaltou, ainda, a existência do efeito multiplicador, consubstanciado no risco de proliferação de demandas idênticas, haja vista a existência de vários contribuintes submetidos à situação fática semelhante.

Destarte, a divergência explicitada gerou julgados no TJRJ obstativos da concessão da tutela provisória, mantendo a aplicação da alíquota geral (0059788-47.2017.8.19.0000; 0062669-94.2017.8.19.0000; 0053093-77.2017.8.19.0000; 0063423-36.2017.8.19.0000).

A Lei nº 5.636/2010²⁸, editada no governo de Sergio Cabral, permitia a cobrança da alíquota de 2% do ICMS para todas as indústrias que se instalarem em uma das cidades contempladas pelo programa, com validade de 25 anos a partir da concessão do benefício. Referido privilégio concedido a determinadas regiões gera reflexos direto na “guerra fiscal” travada entre os Estados da federação e o Distrito Federal, em razão do baixo percentual cobrado por alguns municípios do Rio de Janeiro em comparação com outras cidades situadas na divisa com o Estado. Com efeito, tal fato possibilita que algumas cidades se sobreponham a outras no que concerne à expansão industrial e econômica.

As isenções relativas ao ICMS demandam a subscrição de convênio entre os Estados e Distrito Federal, cuja validade está vinculada à aprovação das respectivas Casas Legislativas. Observa Roque Antônio Carraza que o “convênio é apenas pressuposto para a concessão da isenção do ICMS. Esta surgirá do Decreto Legislativo (estadual ou do Distrito Federal) que confirma o convênio.”²⁹

Assim, os Estados que se sentem prejudicados impugnam tais incentivos – concedidos de modo unilateral através de leis, decretos ou regimes especiais – junto ao STF que, reiteradamente, reconhece sua inconstitucionalidade por violação aos artigos 150, § 6º; 152 e 155, § 2º, XII, “g” da Constituição Federal (ADI 3664; ADI 3674), sob o fundamento de que, em se tratando de ICMS, incentivos, isenções e benefícios demandam a prévia formação de convênio intergovernamental no âmbito do CONFAZ.

²⁸ BRASIL. *Lei n. 5636*, de 06 de janeiro de 2010. Disponível em: <<http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/CONTLEI.NSF/01017f90ba503d61032564fe0066ea5b/ec48158e588073a1832576a4005a969f?OpenDocument>>. Acesso em: 10 mar. 21.

²⁹ CARRAZZA. Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 31. ed. São Paulo: Método, 2020.

Destarte, o Órgão Especial do TJRJ declarou a inconstitucionalidade do art. 7º da Lei nº 5.636/2010³⁰ no julgamento da Arguição de Inconstitucionalidade n. 0014803-03.2011.8.19.0000³¹.

Do mesmo modo, no julgamento da Arguição de Inconstitucionalidade n. 0020030-71.2011.8.19.0000³², também pelo Colendo Órgão Especial do TJRJ, foi reconhecida a inconstitucionalidade do artigo 7º da Lei Estadual n. 4.177/2003³³, com a redação introduzida pela Lei n. 4.367/2004, que reduziu em 100% a base de cálculo do ICMS nas operações internas de saída de frutas, legumes, verduras, grãos, produtos lácteos, produtos cárneos, pescado de aquicultura e hortaliças modificadas, produzidas no Estado do Rio de Janeiro e desde que seu processamento industrial seja realizado dentro do território do Estado, por ofensa aos artigos 155, § 2º, XII, "g" e 152 da Constituição Federal. A decisão colegiada também foi fundamentada na ausência de convênio celebrado entre todos os Estados da federação e o Distrito Federal, conforme previsto na Lei Complementar nº 24/75³⁴.

De fato, a mencionada Lei Complementar se relacionada com as limitações ao poder de tributar decorrentes do respeito obrigatório ao pacto federativo na concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, sendo exigida a deliberação dos Estados-membros e do Distrito Federal sobre a matéria (ADI 2.823/MT). Insta salientar que o reconhecimento da inconstitucionalidade destes atos normativos pode acarretar a cobrança dos valores referentes aos incentivos usufruídos dos contribuintes localizados no Estado que os concedeu.

Prosseguindo, atualmente existe uma forte tendência de mudança da economia tradicional de mercado de propriedade (*market for ownership*) para o mercado de acesso temporário (*access-based consumption*). Tal fato é refletido no crescimento da tecnologia de *streaming*, que permite a transmissão de dados através da internet para a exibição de mídias com armazenamento temporário, sem que haja transferência da propriedade ou da posse.

³⁰ BRASIL. Lei n. 5636, de 06 de janeiro de 2010. Disponível em: <<http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/CONTLEI.NSF/01017f90ba503d61032564fe0066ea5b/ec48158e588073a1832576a4005a969f?OpenDocument>>. Acesso em: 3 mai. 21.

³¹ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. Arguição de Inconstitucionalidade nº 0014803-03.2011.8.19.0000. Relator: Des. Ademir Paulo Pimentel. Disponível em: <<http://www4.tjrj.jus.br/ejud/ConsultaProcesso.aspx?N=201101700027>>. Acesso em: 10 mar. 2021.

³² BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. Arguição de Inconstitucionalidade nº 0020030-71.2011.8.19.0000. Relator: Des. Valmir de Oliveira Silva. Disponível em: <<http://www4.tjrj.jus.br/ejud/ConsultaProcesso.aspx?N=201101700014>>. Acesso em: 10 mar. 2021.

³³ BRASIL. Lei n. 4177, de 29 de setembro de 2003. Disponível em: <<http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/contlei.nsf/bc008ecb13dcfc6e03256827006dbbf5/5414f39f835acf5083256db100777e81?OpenDocument>>. Acesso em: 3 mai. 21.

³⁴ BRASIL. Lei Complementar n. 24, de 07 de janeiro de 1975. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm>. Acesso em: 10 mar. 21.

No Brasil, a crescente popularidade e rentabilidade de *sites* como Netflix, Spotify, Apple TV, HBO GO e Amazon Prime, fez despertar o interesse do Estado em regulamentar a incidência de tributos sob os serviços de *streaming*, visando aumentar a arrecadação de receitas públicas e compensar os constantes déficits orçamentários.

No ano de 2016, foi editada a Lei Complementar n. 157/16, que estendeu a cobrança do ISS a setores que ainda não eram tributados. Especificamente no que se refere ao *streaming*, foi incluído o item 1.09 no anexo referente à lista de serviços descritas na Lei Complementar n. 116/2003³⁵, autorizando a cobrança do tributo e fixando uma alíquota mínima de 2% para cobrança do imposto.

Com base na permissividade do referido dispositivo legal, alguns municípios editaram leis visando instituir a cobrança do imposto sobre o serviço de *streaming*, como ocorreu na cidade do Rio de Janeiro através da Lei n. 6.263/2017³⁶.

A norma incluiu no rol de incidência do ISS, o item 1.03 que trata de serviços de “processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos, e congêneres”; e o item 1.09 que versa sobre serviços de “disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos”.

A favor da tributação através do ISS, a doutrina defende que o serviço de *streaming* não se enquadra nas hipóteses constitucionais de incidência do ICMS (art. 155 da Constituição Federal), não estando sujeito à materialidade da exação (serviços de comunicação ou mercadoria).

No entanto, uma corrente doutrinária sustenta a ilegalidade da cobrança, considerando que, regra geral, a prestação de serviços se caracteriza por obrigações de fazer e que, nos serviços de *streaming*, trata-se de obrigação de dar, através da cessão de direitos, acesso a conteúdos digitais de forma não definitiva, como observa Leandro Paulsen:

[...] a materialidade do ISS não se restringe a ‘serviços’, mas a uma prestação de serviço, compreendendo um negócio (jurídico) pertinente a uma obrigação de ‘fazer’, de conformidade com as diretrizes de direito privado [...].³⁷

³⁵ BRASIL. *Lei Complementar n. 116*, de 31 de julho de 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>. Acesso em: 10 mar. 21.

³⁶ BRASIL. *Lei n. 6263*, de 11 de outubro de 2017. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=351478>>. Acesso em: 10 mar. 21.

³⁷ PAULSEN, Leandro. MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos Federais, estaduais e municipais*. 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 804.

Logo, considerando a natureza da obrigação de dar do *streaming*, não se configuraria o fato gerador do ISS, porquanto este não constitui um serviço. Com efeito, quando da edição da súmula vinculante n. 31³⁸, o STF exarou entendimento no sentido de que a obrigação de dar não pode ser objeto de incidência do ISS, como nos casos de locação de bens móveis que, assim como no *streaming*, há o pagamento de uma retribuição e uma disponibilização de uso e gozo.

Dessa forma, o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) editou o Convênio ICMS 106/2017 que “disciplina os procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados”³⁹.

Para viabilizar a cobrança do imposto, o município de São Paulo, com base no referido Convênio, editou o Decreto n. 63.099/2017, acrescentando como hipótese de incidência da exação “o site ou a plataforma eletrônica que realize a venda ou a disponibilização, ainda que por intermédio de pagamento periódico, de bens e mercadorias digitais mediante transferência eletrônica de dados”⁴⁰.

Todavia, nesse caso a operacionalidade da cobrança do ICMS também não é de simples realização, uma vez que o Convênio ICMS 106/2017 estabelece que a pessoa jurídica detentora da plataforma eletrônica, por meio da qual são disponibilizados os dados para transferência digital, deverá obter inscrição estadual em todas as unidades federativas em que desenvolve suas operações (cláusula quarta).

Nessa toada, constata-se uma grande probabilidade deste contexto de conflito de competência entre estados e municípios e eventual bitributação referente à instituição de impostos sobre a tecnologia de *streaming* seja decidido pelo Poder Judiciário.

CONCLUSÃO

No presente estudo foram apresentadas questões polêmicas e dissídios jurisprudenciais na seara do Direito Tributário, notadamente no que diz respeito à correção da base de cálculo

³⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula Vinculante 31. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1286>>. Acesso em: 10 mar. 21.

³⁹ BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária. Convênio ICMS 106/2017. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17>. Acesso em: 17 dez. 2020.

⁴⁰ BRASIL. Decreto n. 63.099, de 22 de dezembro de 2017. Disponível em: <<https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/2017/decreto-63099-22.12.2017.html>>. Acesso em: 17 dez. 2020.

do IPTU no município do Rio de Janeiro no ano de 2019; ISS dos planos de saúde; aplicação do princípio da seletividade na alíquota do ICMS incidente sobre a energia elétrica; concessão de isenção de ICMS na ausência de convênio entre as unidades federativas e tributação dos serviços de *streaming*.

A correção da base de cálculo do IPTU no município do Rio de Janeiro no ano de 2019, realizada através da Lei n. 6.250/2017, foi alvo de ações judiciais visando o reconhecimento de sua inconstitucionalidade, mas os pleitos foram negados pelo Órgão Especial do TJRJ na sessão de julgamento realizada em 13/08/2018.

A modificação da competência do local de recolhimento do ISS relativos aos planos de medicina e de assistência médica, hospitalar e odontológica estabelecida na Lei Complementar 157/16 foi alvo de suspensão liminar determinada pelo STF nos autos da ADI 5835, ainda sem julgamento definitivo.

No âmbito estadual, tem-se que o STF, no julgamento do RE 634.457/RJ, se manifestou sobre a necessidade da observância do princípio da seletividade no ICMS incidente sobre a energia elétrica. Contudo, a matéria ainda será definida de forma definitiva quando do julgamento do RE 71.413/SC, que teve a repercussão geral reconhecida pelo Tribunal Superior.

As Leis n. 5.636/2010 e n. 4.177/2003, editadas no Estado do Rio de Janeiro, que concediam benefícios fiscais referentes ao ICMS na ausência de convênio entre as unidades federativas, foram declaradas inconstitucionais pelo Órgão Especial do TJRJ, em decorrência do entendimento do STF de respeito obrigatório ao pacto federativo na concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, sendo exigida a deliberação dos Estados-membros e do Distrito Federal sobre a matéria (ADI 2.823/MT).

O Município do Rio de Janeiro, com fundamento na Lei Complementar n. 157, instituiu a cobrança do ISS sobre o serviço de *streaming* com a Lei n. 6.263/2017. Todavia, o Convênio ICMS 106/2017 do CONFAZ permite, também, a cobrança de ICMS sobre o referido serviço. Logo, constata-se uma grande probabilidade deste contexto de conflito de competência entre estados e municípios e eventual bitributação referente à instituição de impostos sobre a tecnologia de *streaming* seja decidido pelo Poder Judiciário.

Finalmente, demonstrou-se que a aplicação de precedentes jurisprudenciais na resolução de conflitos judiciais de natureza tributária, com foco em situações fáticas e jurídicas envolvendo impostos estaduais e municipais, constitui meio hábil para agilizar a prestação jurisdicional, beneficiando toda a sociedade, gerando economia de tempo e recursos; garantindo a duração razoável do processo e a segurança jurídica.

REFERÊNCIAS

BRASIL. *Código Civil*. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm>. Acesso em: 15 dez. 2020.

_____. *Código Tributário Nacional*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 15 dez. 2020.

_____. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 15 dez. 2020.

_____. Conselho Nacional de Política Fazendária. *Convênio ICMS 106/2017*. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17>. Acesso em: 17 dez. 2020.

_____. *Decreto n. 63.099, de 22 de dezembro de 2017*. Disponível em: <<https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/2017/decreto-63099-22.12.2017.html>>. Acesso em: 17 dez. 2020.

_____. *Decreto nº 48.378, de 01 de janeiro de 2021*. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=407533>>. Acesso em: 28 jan. 2021.

_____. *Lei Complementar n. 24, de 07 de janeiro de 1975*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm>. Acesso em: 10 mar. 21.

_____. *Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003*. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>. Acesso em: 16 dez. 2020.

_____. *Lei Complementar n. 157, de 29 de dezembro de 2016*. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp157.htm>. Acesso em: 16 dez. 2020.

_____. *Lei n. 2657, de 26 de dezembro de 1996*. Disponível em <http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/oracle/webcenter/portalapp/pages/navigation-renderer.jspx?_afLoop=34998145777702253&datasource=UCMServer%23dDocName%3A98875&_adf.ctrl-state=3k8k9zkjv_9>. Acesso em: 10 mar. 21.

_____. *Lei n. 5636, de 06 de janeiro de 2010*. Disponível em: <<http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/CONTLEI.NSF/01017f90ba503d61032564fe0066ea5b/ec48158e588073a1832576a4005a969f?OpenDocument>>. Acesso em: 10 mar. 21.

_____. *Lei n. 7508, de 30 de dezembro de 2016*. Disponível em <<http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/CONTLEI.NSF/b24a2da5a077847c032564f4005d4bf2/75a124ab1b5f3469832580510061c3b6?OpenDocument>>. Acesso em: 10 mar. 21.

_____. *Lei n. 6.250, de 28 de setembro de 2017*. Disponível em: <<https://mail.camara.rj.gov.br/APL/Legislativos/contlei.nsf/da65a6361caf879083257f460066ebb6/3518886cb3f67455832581aa005432fb?OpenDocument#:~:text=Lei%20Ordin%C3%A1ria&text=LEI%20N%C2%BA%206.250%20DE%2028,im%C3%B3veis%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%A1ncias>>. Acesso em: 15 dez. 2020.

_____. *Lei n. 6263, de 11 de outubro de 2017*. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=351478>>. Acesso em: 10 mar. 21.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *RMS 20.587/MG*. Relator: Ministro Castro Meira. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_registro=201303747331>. Acesso em 28 jan. 2021.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *REsp 1.130.545/RJ*. Relator: Ministro Luiz Fux. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp>. Acesso em 28 jan. 2021.

_____. Supremo Tribunal Federal. *ADI 5.835*. Relator: Ministro Alexandre de Moraes. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=373431>>. Acesso em: 16 dez. 2020.

_____. Supremo Tribunal Federal. *RE 71.413*. Relator: Ministro Oswaldo Trigueiro. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1434291>>. Acesso em: 16 dez. 20.

_____. Supremo Tribunal Federal. *RE 634.457*. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6519626>>. Acesso em: 10 mar. 21.

_____. Supremo Tribunal Federal. *RE 648.245*. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&queryString=RE%20648245&sort=_score&sortBy=desc>. Acesso em: 15 dez. 2020

_____. Supremo Tribunal Federal. *RE 1.167.509*. Relator: Ministro Marco Aurélio. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5563078>>. Acesso em: 15 mar. 21.

_____. Supremo Tribunal Federal. *SL 1.083*. Relatora: Ministra Carmem Lúcia. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5114814>>. Acesso em: 10 mar. 21.

_____. Supremo Tribunal Federal. *SL 1.135*. Relatora: Ministra Carmen Lúcia. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=365489>>. Acesso em: 15 mar. 2021.

_____. Supremo Tribunal Federal. *SS 3.753*. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2662713>>. Acesso em: 10 mar. 21.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Súmula Vinculante 31*. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1286>>. Acesso em: 10 mar. 21.

_____. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 0059752-05.2017.8.19.0000*. Relatora: Maria Inês da Penha Gaspar. Disponível em: <<http://www4.tjrj.jus.br/numeracaoUnica/faces/index.jsp?numProcesso=0059752-05.2017.8.19.0000>>. Acesso em 20 dez. 2020.

_____. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. *Arguição de Inconstitucionalidade nº 0014803-03.2011.8.19.0000*. Relator: Des. Ademir Paulo Pimentel. Disponível em: <<http://www4.tjrj.jus.br/ejud/ConsultaProcesso.aspx?N=201101700027>>. Acesso em: 10 mar. 2021.

_____. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. *Arguição de Inconstitucionalidade nº 0020030-71.2011.8.19.0000*. Relator: Des. Valmir de Oliveira Silva. Disponível em: <<http://www4.tjrj.jus.br/ejud/ConsultaProcesso.aspx?N=201101700014>>. Acesso em: 10 mar. 2021.

_____. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. *Direta de Inconstitucionalidade nº 0012612-72.2017.8.19.0000*. Relator: Des. Claudio Brandao de Oliveira. Disponível em: <<http://www4.tjrj.jus.br/ejud/ConsultaProcesso.aspx?N=201700700089>>. Acesso em: 10 mar. 2021.

_____. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. *Mandado de Segurança nº 0064958-34.2016.8.19.0000*. Relator: Des. Claudio Brandao de Oliveira. Disponível em: <<http://www4.tjrj.jus.br/ejud/ConsultaProcesso.aspx?N=201600404644>>. Acesso em: 10 mar. 2021.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 31. ed. São Paulo: Método, 2020.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 15. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito Tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 28. São Paulo: Atlas, 2019.

PAULSEN, Leandro. MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos Federais, estaduais e municipais*. 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.