

INSTITUTO BRASILEIRO DE ENSINO, DESENVOLVIMENTO E PESQUISA
ESCOLA DE DIREITO E ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA
MESTRADO PROFISSIONAL EM DIREITO

THACIANO RODRIGUES DE AZEVEDO

**BENEFÍCIO FISCAL DE ISS COMO INDUTOR DO
DESENVOLVIMENTO CIENTÍFICO E TECNOLÓGICO:
ESTUDO DE CASO DO POLO EXTREMOTEC DO MUNICÍPIO DE JOÃO
PESSOA**

BRASÍLIA

2023

THACIANO RODRIGUES DE AZEVEDO

**BENEFÍCIO FISCAL DE ISS COMO INDUTOR DO
DESENVOLVIMENTO CIENTÍFICO E TECNOLÓGICO:
ESTUDO DE CASO DO POLO EXTREMOTEC DO MUNICÍPIO DE JOÃO
PESSOA**

Dissertação de Mestrado, desenvolvida sob a orientação do Prof. Dr. Luciano Felício Fuck apresentado para obtenção do Título de Mestre em Direito Econômico e Desenvolvimento

BRASÍLIA

2023

Código de catalogação na publicação – CIP

A994 Azevedo, Thaciano Rodrigues de

Benefício fiscal de ISS como indutor do desenvolvimento científico e tecnológico: estudo de caso do polo extremotec do município de João Pessoa. / Thaciano Rodrigues de Azevedo. Brasília: Instituto Brasileiro Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, 2023.

81 f.

Dissertação - Instituto Brasileiro Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa – IDP, Mestrado em Direito Econômico e Desenvolvimento, 2023.

Orientador(a): Prof. Dr. Luciano Felício Fuck

1. Desenvolvimento científico e tecnológico. 2. Tributação. 3. Extrafiscalidade t. I.Título.

CDD 341.39

PROGRAMA DE PÓS GRADUAÇÃO STRICTO SENSU EM DIREITO
MESTRADO PROFISSIONAL EM DIREITO ECONÔMICO E DESENVOLVIMENTO

Ata de Defesa de Dissertação

Discente: Thaciano Rodrigues de Azevedo
Registro Acadêmico: 2114352
Orientador(a): Prof. Dr. Luciano Felício Fuck

Título do trabalho apresentado:

BENEFÍCIO FISCAL DE ISS COMO INDUTOR DO DESENVOLVIMENTO CIENTÍFICO E TECNOLÓGICO: ESTUDO DE CASO DO POLO EXTREMOTEC DO MUNICÍPIO DE JOÃO PESSOA

Resultado:

Após o exame do trabalho e da apresentação oral do Projeto de Dissertação e arguição do(a) candidato(a) a banca examinadora decidiu:

(X) PELA APROVAÇÃO
() PELA REFORMULAÇÃO

Observações:

Sem observações

Assinatura da banca examinadora



Prof. Dr. Luciano Felício Fuck

Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa - IDP



Prof. Dr. José Roberto Afonso

Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa - IDP



Prof. Dr. Celso de Barros Correia Neto

Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa - IDP

O presente documento possui caráter comprobatório para fins de registro de participação docente na respectiva banca avaliadora.
Para mais informações, contate ppgdireito@idp.edu.br



19/6/2023 11:30am

SGAS Quadra 507 - Módulo 49
Via L2 Sul, Brasília - DF
CEP 70.300-670

(61) 3535-6565

À minha amada esposa Sarah Maria Maia
Ao maior presente da minha vida, meu filho José Guilherme
Aos meus pais João Menélio Azevedo e Edilaneide Rodrigues de Azevedo (*in memoriam*)

AGRADECIMENTOS

Gostaria de expressar meus sinceros agradecimentos a todas as pessoas que contribuíram de forma significativa para a realização desta dissertação de mestrado em Direito.

À minha amada esposa, Sarah Maria Maia, agradeço por seu amor, paciência e apoio incondicional ao longo de toda essa jornada. Seu apoio constante foi fundamental para superar os desafios e alcançar esse importante marco em minha carreira.

Ao meu querido filho, José Guilherme, cujo nascimento marcou, também, o início dessa jornada acadêmica, em agosto de 2021. O caminho do conhecimento é o exemplo que pretendo legar como seu pai.

Agradeço, penhoradamente, ao meu orientador, Luciano Felício Fuck, pela sua orientação, conhecimento e apoio inestimável. Obrigado por compartilhar os conhecimentos que foram fundamentais para o desenvolvimento deste trabalho. Sou grato por sua orientação.

Aos membros da banca, Celso de Barros Correia Neto e José Roberto Rodrigues Afonso, agradeço sinceramente por dedicarem seu tempo e expertise na análise e avaliação deste trabalho. Suas contribuições e sugestões foram extremamente importantes para o aprimoramento da dissertação.

Também gostaria de expressar minha gratidão à Procuradoria Geral do Município de João Pessoa, órgão do qual tanto me orgulho de compor e que prestou fundamental apoio institucional para a realização desta pesquisa.

Agradeço, também, à Secretaria da Receita Municipal de João Pessoa, especialmente ao auditor fiscal Adenilson Ferreira, pela fundamental cooperação no atendimento de todos os meus pedidos de acesso à informação relacionados ao estudo de caso da dissertação.

Ao grande amigo e sócio da jornada advocatícia, Eduardo Silveira Frade, agradeço a motivação, os livros emprestados e as conversas acadêmicas. Como grande professor e inquieto estudioso do Direito Tributário, suas dicas foram fundamentais para a realização da pesquisa.

Não posso deixar de mencionar meus generosos amigos que tive a honra de conhecer no IDP. Sua amizade e companheirismo tornaram essa jornada acadêmica ainda mais especial e enriquecedora.

A todos vocês, meu mais profundo agradecimento. Seu apoio e contribuição foram fundamentais para o sucesso desta dissertação de mestrado.

RESUMO

O texto discute a tributação sobre o consumo especificamente voltada ao setor de tecnologia, tendo como premissa a existência de um dever estatal de promoção do desenvolvimento científico e tecnológico. A Constituição de 1988 abriga um Estado fiscal e social e, por conseguinte, o sistema tributário também funciona como instrumento a serviço desse modelo de Estado. Os benefícios fiscais materializam a ação do Estado regulador com o escopo de induzir outros objetivos constitucionais diversos da arrecadação, contexto em que o tributo assume viés precipuamente extrafiscal. A extrafiscalidade exerce importante papel de controle das finalidades e da eficiência dos benefícios fiscais, relacionando a missão constitucional com os efeitos externos obtidos. Através do estudo de caso do Benefício Fiscal denominado Polo de Tecnologia Extremo Oriental das Américas – Extremotec, do Município de João Pessoa, foi possível constatar a adequação constitucional da política fiscal, pois os efeitos externos confirmaram um desenvolvimento do setor atingido e, logo, a concretização do dever estatal de promoção do desenvolvimento científico e tecnológico. Além disso, o estudo de caso propiciou a conclusão de que o ISS, tributo cumulativo e de baixa alíquota, representa um regime tributário mais consentâneo com o fomento do setor quando comparado com o modelo de imposto sobre valor agregado - IVA, especialmente em caso de sujeição da alíquota modal mais elevada.

Palavras-chave: Desenvolvimento científico e tecnológico. Tributação. Extrafiscalidade. Benefícios fiscais. ISS. Polo Extremotec.

ABSTRACT

The text discusses taxation on consumption specifically targeted at the technology sector, based on the premise of the state's duty to promote scientific and technological development. The 1988 Constitution encompasses a fiscal and social state, and consequently, the tax system also serves as an instrument for this model of the state. Tax incentives materialize the action of the regulatory state in order to induce other constitutional objectives beyond revenue collection, in a context where taxes assume a predominantly non-fiscal bias. Non-fiscal elements play an important role in controlling the purposes and effectiveness of tax incentives, linking the constitutional mission to the external effects obtained. Through the case study of the Fiscal Benefit called "Extreme Eastern Technology Hub of the Americas - ExtremoTec" in the Municipality of João Pessoa, it was possible to verify the constitutional adequacy of the fiscal policy, as the external effects confirmed the development of the affected sector and, therefore, the fulfillment of the state's duty to promote scientific and technological development. Furthermore, the case study led to the conclusion that the ISS (Service Tax), a cumulative and low-rate tax, represents a tax regime more consistent with sectoral promotion when compared to the value-added tax (VAT) model, especially in the case of subjecting the higher modal rate.

Keywords: Scientific and technological development. Taxation. Non-fiscal elements. Tax incentives. Service Tax (ISS). Extremotec Hub.

BENEFÍCIO FISCAL DE ISS COMO INDUTOR DO DESENVOLVIMENTO CIENTÍFICO E TECNOLÓGICO: ESTUDO DE CASO DO POLO EXTREMOTEC DO MUNICÍPIO DE JOÃO PESSOA

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
1 O SETOR DE TECNOLOGIA NO CONTEXTO TRIBUTÁRIO	14
1.1 O dever estatal de promoção do desenvolvimento científico e tecnológico.....	14
1.2 Breves notas sobre a promoção do desenvolvimento científico e tecnológico no plano da legislação federal.....	18
1.3 As novas tecnologias no contexto do Plano BEPS.....	22
1.4 Serviços de tecnologia no contexto da disputa de materialidade entre ICMS e ISS	25
2 INCENTIVOS FISCAIS: NEUTRALIDADE E EXTRAFISCALIDADE	30
2.1 Extrafiscalidade.....	30
2.2 Noções gerais sobre incentivos fiscais	35
2.3 Principais dimensões da neutralidade fiscal.....	38
2.4 O embate entre extrafiscalidade e neutralidade fiscal: análise da (in)constitucionalidade da vedação de incentivos fiscais.....	41
3 ESTUDO DE CASO DO POLO DE TECNOLOGIA EXTREMOTEC DE JOÃO PESSOA.....	45
3.1 Metodologia do estudo de caso e escolha dos elementos de estudo.....	45
3.2 Alcance do benefício fiscal na adesão ao Polo Extremotec	48
3.3 Os resultados obtidos sob o prisma da arrecadação tributária de ISS.....	51
3.4 Os resultados obtidos sob o prisma das empresas beneficiadas	53
3.5 Comparação do crescimento verificado no estudo de caso com o setor de Turismo do Município de João Pessoa	56
4 HIPÓTESES DE SUBSTITUIÇÃO DA POLÍTICA FISCAL EM ESTUDO POR UM IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO (IVA).....	59

4.1 Proposta de Emenda à Constituição n.º 45/2019.....	59
4.2 Proposta de Emenda à Constituição n.º 110/2019.....	61
4.3 Emenda Substitutiva Global n.º 46/2022 (Substitutivo à Proposta de Emenda à Constituição n.º 110/2019).....	64
4.4 Conclusão parcial.....	66
CONCLUSÃO.....	69
REFERÊNCIAS.....	74
ANEXO A – PRINCIPAIS DADOS FORNECIDOS NO PROCESSO ADMINISTRATIVO N.º 3.385/2023 (PEDIDO DE ACESSO À INFORMAÇÃO)	79
ANEXO B – DADOS FORNECIDOS NO PROCESSO ADMINISTRATIVO N.º 11.680- 2023 (PEDIDO DE ACESSO À INFORMAÇÃO)	80

INTRODUÇÃO

Tramitam no Congresso Nacional várias propostas com o escopo de unificar a tributação sobre bens e serviços no Brasil, com destaque para as principais medidas, quais sejam, a PEC 45 na Câmara dos Deputados e a PEC 110 do Senado Federal. Algumas propostas são lastreadas em estudos patrocinados por entidades tributárias de renome nacional, a exemplo do Centro de Cidadania Fiscal (CCiF), que propõe o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) como um IVA nacional para substituir PIS, Cofins, IPI, ICMS e ISS.

Entre as várias motivações, as propostas apresentam o agravamento da complexidade da tributação sobre o consumo diante da nova economia digital, o Sistema Tributário Nacional de rígida repartição de competência, bem como distribuição da tributação sobre bens e serviços entre os três níveis da federação. ISS, ICMS, IPI e as contribuições para o PIS e da COFINS são os tributos diretamente envolvidos nessa complexa teia de incidência sobre o consumo no Brasil, gerando grande contencioso tributário e disputa por materialidades.

À exceção do ISS, a Constituição da República vindica a não cumulatividade para os demais tributos elencados, com o detalhe que, no caso das contribuições para o PIS e da Cofins, o legislador pode definir os setores econômicos que farão jus à não cumulatividade (art. 195, § 12, da CF).

A não cumulatividade advém de uma das facetas do princípio da neutralidade, o qual, para André Mendes Moreira (2019), seria decomposto em duas dimensões: uma horizontal e outra vertical. Na dimensão horizontal o vetor imediato seria assegurar um tratamento tributário isonômico entre bens e serviços similares; ao passo que a dimensão vertical teria como escopo evitar a tributação em cascata, sendo exclusiva dos IVA's – impostos de valor agregado.

As promessas constitucionais brasileiras de não cumulatividade esbarram, em maior ou menor medida, em mitigações infraconstitucionais do direito ao crédito, entraves burocráticos para o aproveitamento e decisões judiciais que ratificam a possibilidade de tais restrições. Desse modo, o princípio da não cumulatividade, conquanto seja indispensável para uma tributação do consumo fincada na neutralidade, tem sido palco de insegurança jurídica, especialmente no que tange às regras de aproveitamento de crédito.

Por outro lado, a Emenda Constitucional n.º 85, de 2015 reforçou o compromisso com o desenvolvimento científico, a pesquisa e capacitação científica e tecnológica e a inovação, impondo ao Estado Brasileiro o dever de incentivá-los. O capítulo IV da Constituição Federal veicula normas de incentivo à ciência e tecnologia, vinculando o legislador e tolhendo seu

espaço de livre conformação, por isso é possível defender a existência de um Estatuto Constitucional da Ciência de Tecnologia (TAVARES, 2007).

Há determinação constitucional expressa (art. 218, § 4º) ao Estado de apoiar e estimular as empresas que invistam em pesquisa e tecnologia. O dispositivo cuida de atuação indireta (normativa) do Estado, que deve incentivar o agente privado a investir em tecnologia (TAVARES, 2007), objetivando, inclusive, a autonomia do país em detrimento da mera importação de tecnologia.

Os agentes econômicos relacionados ao desenvolvimento científico e tecnológico atuam, precipuamente, em dois seguimentos da economia, quais seja, a indústria e os serviços, sem prejuízo de inovações tecnológicas com o escopo de otimizar o setor do comércio. Contudo, os setores que, precipuamente, têm como atividade fim o desenvolvimento de tecnologia são os setores da indústria e o de serviços.

O presente trabalho tem um corte específico sobre a tributação do setor de serviços, mais especificamente de empresas voltadas ao desenvolvimento científico, tecnologia e inovação, que estão diretamente relacionadas às normas do Capítulo IV da Constituição e da Lei n.º 10.973/2004 (Lei de Inovação).

Além disso, faz-se um corte epistemológico mais específico, com estudo de caso do Polo de Tecnologia Extremotec do Município de João Pessoa, por ser uma política fiscal diretamente envolvida com o valor constitucional da inovação (EC n.º 85/2015) e por expor a perplexidade potencial desse seguimento com um IVA Brasileiro, especialmente se considerada a aplicação nacional do princípio da não cumulatividade.

Para esse setor da economia, as propostas de IVA, com a absorção do Imposto Sobre Serviços (ISS), geram um complicador maior no que tange à apropriação de créditos para compensação com as operações de saída. Isso porque, tais agentes econômicos oferecem utilidades imateriais, cuja produção demanda poucos insumos físicos (matéria-prima). Nas demais categorias que potencialmente podem gerar crédito (bens do ativo permanente e materiais de uso e consumo) há um cenário de restrição (normativa e interpretativa) pelos fiscos federal e estaduais.

O setor de tecnologia tem como insumos bens e serviços que, na grande maioria, não geram direito ao crédito, especialmente se adotada a teoria do crédito físico – prevalecente na ordem jurídica nacional. É salutar registrar que a proposta do CCiF, materializada na PEC n.º 45/2019, tem previsão de adoção do crédito financeiro para concretização do princípio da não cumulatividade, o que, em tese, poderia afastar, de uma vez por todas, o entendimento do crédito físico.

Por outro lado, ainda que adotada a teoria do crédito financeiro, o setor de serviços tem seus custos de produção alocados, precipuamente, em mão de obra, custo que não é compensado na regra geral dos IVA's.

Partindo desse cenário, a adoção de um IVA (nacional ou dual), com alíquota modal mais elevada que o ISS, pode gerar um potencial desestímulo ao setor. Essa hipótese é dirigida a todo o setor de serviços, contudo, para fins de um estudo possível, faz um corte especial ao setor de ciência, tecnologia e inovação, mais precisamente no setor de tecnologia da informação, para o qual é possível defender um dever estatal específico de fomento (art. 218 da CF).

Partindo desse dever estatal de promoção ao desenvolvimento científico e tecnológico e a tributação do setor de serviços, este trabalho elaborou estudo de caso voltado à política de fomento desenvolvida desde 2017, no Município de João Pessoa, denominada Polo de Tecnologia Extremo Oriental das Américas - Extremotec.

Aqui, desde já, fazemos um aparte terminológico que será aprofundado na subseção 2.2 desta pesquisa: não adotamos distinção entre os termos *benefícios* e *incentivos fiscais*, especialmente porque não identificamos regimes jurídicos diversos a motivar a segregação dos signos em diferentes classes.

A política pública foi instituída pela Lei Ordinária Municipal n.º 13.546 e pela Lei Complementar Municipal n.º 113, ambas publicadas em 29 de dezembro de 2017. Sob o enfoque tributário, os textos veiculam redução de alíquota de 5% para 2% para empresas que desenvolvam atividade econômica de cunho tecnológico que se instalem no Polo, atendendo os demais requisitos legais.

Analisando os indicadores econômicos básicos de número de empresas, faturamento e recolhimento de ISS, o estudo observou um sensível aumento do número de empresas instaladas no Município de João Pessoa – indicador que é bom para a cidade, mas gera uma crise sistêmica à luz da neutralidade e da guerra fiscal. Contudo, o dado que se afigura mais relevante diz respeito ao crescimento gradual do faturamento das empresas e, conseqüentemente, do aumento da arrecadação de ISS do setor para o Município de João Pessoa.

Essa melhora no faturamento das empresas de tecnologia motivou a escolha da política fiscal para o estudo de caso, pois, a princípio, esses elementos indicam que uma tributação cumulativa com alíquota baixa e apuração simplificada pode ser um importante vetor de desenvolvimento das empresas. Por outro lado, é relevante escrutinar o caso, também, sob o ponto de vista da neutralidade e da guerra fiscal.

Nesse sentido, tem-se o seguinte problema de pesquisa: partindo do estudo de caso do Polo de Tecnologia Extremotec do Município de João Pessoa, é possível verificar qual seria o regime tributário mais consentâneo com o compromisso constitucional de fomento das empresas de tecnologia? Um tributo cumulativo de baixa alíquota ou um IVA não cumulativo com direito a crédito financeiro e alíquota mais elevada?

O estudo se debruça sobre importantes questões e premissas de estudo nos capítulos um e dois: uma análise das normas constitucionais de incentivo à ciência e tecnologia, estudo sobre a definição e essência dos benefícios fiscais e o contraponto entre extrafiscalidade e neutralidade fiscal na ordem jurídica brasileira.

No capítulo três consta o estudo de caso, o qual tem o escopo de verificar se o caso aplicado no Município de João Pessoa reúne potencial para compatibilizar uma política eficaz de tributação dos serviços de tecnologia com o dever estatal de promoção do desenvolvimento científico e tecnológico.

O último capítulo analisa as principais linhas mestras da reforma tributária, em especial, a submissão do setor em estudo a uma tributação por IVA. Mesmo na hipótese de extinção do ISS no contexto de aglutinação ao IBS, o presente estudo permanece hígido como material de discussão sobre eventual necessidade (ou não) de regime diferenciado ou, ainda, outros ajustes no sistema tributário para a concretização do dever constitucional de promoção do desenvolvimento científico e tecnológico.

1 O SETOR DE TECNOLOGIA NO CONTEXTO TRIBUTÁRIO

1.1 O dever estatal de promoção do desenvolvimento científico e tecnológico

O presente trabalho tem como objeto de estudo principal o estudo de caso envolvendo empresas de tecnologia da informação. Esta seção introdutória parte de um objeto mais amplo, que é investigar o compromisso do Estado Brasileiro com a ciência, tecnologia e inovação (CTI), o que, no aspecto jurídico, passa pela análise das normas constitucionais relativas ao assunto.

Dada a relação de continência e conteúdo, as conclusões normativas não devem diferir. Ou seja, as normais constitucionais dirigidas à ciência, tecnologia e inovação e aquelas que compõem o Direito à Inovação são, no geral, aplicáveis às empresas de tecnologia da informação, sem prejuízo, evidentemente, do cumprimento dos requisitos existentes sobretudo na legislação infraconstitucional.

No plano prescritivo do direito posto nacional, o arranjo institucional do Direito à Inovação está organizado no Capítulo IV da Constituição da República e na Lei n.º 10.973, de 2 de dezembro de 2004 (Lei da Inovação), norma significativamente alterada pela Lei n.º 13.243/2016, com o escopo principal de adequação da legislação aos novos parâmetros advindos da Emenda Constitucional n.º 85/2015.

Entretanto, é importante investigar as abordagens que as últimas constituições deram ao tema, notadamente para observar a gradação da proteção e dos instrumentos de estímulo à inovação nas empresas, com especial enfoque tributário.

A visão de promoção do desenvolvimento científico e tecnológico foi sendo, gradualmente, reforçada desde a Constituição de 1946. Nesse primeiro momento de análise, o texto constitucional se restringia a uma liberdade frente ao Estado, nos seguintes termos: “art. 173. As ciências, as letras e as artes são livres”.

O texto da Constituição de 1967 avançou no reconhecimento do dever estatal da promoção da ciência e tecnologia, contudo, tratando o tema no contexto da cultura, educação e arte (VERNESE, 2014). Essa conclusão hermenêutica é endossada pela posição topográfica do dispositivo, posicionado como parágrafo único de outro dispositivo (*caput*) referente às “ciências, letras e artes”, com o seguinte teor: “O Poder Público incentivará a pesquisa científica e tecnológica.”

Inobstante o avanço em termos de concretude denotado pelo signo “incentivará” utilizado pela Constituição de 1967, foi com a Constituição de 1988 que o tema da ciência e tecnologia deixou, efetivamente, o campo das liberdades negativas para assumir uma natureza de dever estatal. A Constituição Cidadã dedicou um capítulo à ciência e tecnologia dentro do Título da Ordem Social, o que é determinante para a (re)interpretação do assunto, notadamente com relação aos deveres estatais e à vinculação da legislação infraconstitucional.

“A Carta Constitucional de 1988 também inovou no sentido de relacionar o dispositivo do art. 218, acerca da ciência e tecnologia, à necessidade do desenvolvimento social, indicada no art. 219, como será visualizado em seguida. Esta construção não havia sido realizada nos marcos constitucionais anteriores e se constitui no grande diferencial interpretativo que subjaz à leitura deste capítulo constitucional”. (VERNESE, 2014, p. 533).

No atual regramento constitucional, portanto, há comando expresso de promoção e incentivo ao desenvolvimento científico, à pesquisa, à capacitação científica e tecnológica e à inovação. O capítulo foi reformulado pela Emenda Constitucional n.º 85/2015, dentre outros motivos, para introduzir o termo “inovação” e reforçar a participação do Estado no estímulo à tecnologia de ponta – justificativas declinadas na própria PEC 290/2013, apresentada pela então Deputada Federal Margarida Salomão.

Ainda no escopo de aumentar o desenvolvimento tecnológico e de inovação, a Emenda Constitucional n.º 85/2015 também ampliou a competência comum e legislativa sobre o tema de ciência, tecnologia e inovação, respectivamente no art. 23, V; e art. 24, IX, todos da Constituição.

A emenda constitucional alterou, ainda, diversos dispositivos, a exemplo da excepcionalização da vedação de transposição, remanejamento ou transferência de recursos orçamentários, sem autorização legislativa prévia, como se observa do art. 167, IV e § 5º, todos da Constituição.

Entre as várias alterações constitucionais, ficou clara a intenção de incluir Estados e Municípios no dever de promoção de ciência e tecnologia (art. 219, § 4º, da CF), inclusive com a criação de uma nova hipótese de competência legislativa concorrente, no que tange à regulação do Sistema Nacional de Ciência, Tecnologia e Inovação – SNCTI (art. 219-B, § 2º, da CF).

A inclusão expressa do signo “inovação” e o reforço da competência dos três entes da federação foram temas expressamente declinados na justificativa da EC n.º 85/2015, como se observa dos seguintes trechos:

É crescente a importância da inovação para o setor produtivo, o que requer uma ampliação do escopo da norma constitucional, alcançando ciência, tecnologia e inovação, de modo a fundamentar as ações articuladas entre academia e setor produtivo. Tal é a finalidade de se renomear o Capítulo IV do Título VIII da Carta, introduzindo o termo “inovação”, de se modificar o caput do art. 218 e de se introduzir um parágrafo único ao art. 219, reforçando a participação do Estado no estímulo à tecnologia de ponta.

[...]

Pretende-se, ainda, constituir iniciativas que harmonizem ações das esferas federal, estadual e municipal, o que exigiria competências concorrentes na estruturação de iniciativas e na formulação de normas, devendo os arts. 23 e 24 da Carta, serem modificados para refletir essa nova realidade. No mesmo sentido, ajusta-se a redação do § 5º do art. 218.

Portanto, o regramento normativo da ciência, tecnologia e inovação encontra-se esparsado no texto constitucional, inclusive com vários dispositivos alterados e acrescidos pela EC n.º 85/2015, sobretudo, no Capítulo IV do Título VIII da Constituição.

Para além da criação de marcos constitucionais mais concretos em relação à ciência, tecnologia e inovação, é importante ressaltar o relevo que o direito ao desenvolvimento possui em relação às demais normas constitucionais.

Nessa perspectiva, Paulo Caliendo e Veyzon Muniz (2014, p. 182-183) reforçam a posição do Brasil de signatário da Declaração sobre o Direito ao Desenvolvimento de 1986, que reconhece o direito ao desenvolvimento como um direito humano fundamental. Para os autores, na concepção de desenvolvimento percebe-se uma gama de segmentos diversos, dentre eles o desenvolvimento tecnológico.

O desenvolvimento ganha alcance axiológico mais denso, a partir de 1988, deixando de ser princípio da ordem econômica para atingir o status de objetivo fundamental da República, nos termos do art. 3º, II, da Constituição. Por outro lado, o art. 218 da CF cuidou de inserir ciência, pesquisa, tecnologia e inovação no conceito de desenvolvimento.

Desde a Constituição de 1988, portanto, a ciência e tecnologia deve ser compreendida como meio de desenvolvimento social e econômico, cumprindo ao Estado o papel de promoção e incentivo. Promoção indica possibilidade de atuação direta do Estado (universidades e institutos de pesquisa, por exemplo); e incentivo à atuação indireta, indicando a necessidade de edição de normas adequadas para o fomento do setor, incluindo incentivos fiscais (VERNESE, 2014).

Diante desses parâmetros da Constituição, entende-se que “a tutela estatal do processo de inovação, com vista ao desenvolvimento tecnológico, deve se constituir no fornecimento de infraestrutura jurídica e física às atividades inovadoras (CALIENDO, 2014, p. 184).

A política fiscal é um dos instrumentos de concretização desse dever constitucional de tutela/fomento ao desenvolvimento científico e tecnológico. Conquanto não seja a única alternativa, o fomento ao setor, no Brasil, tem sido feito, precipuamente, por meio de benefícios fiscais, inclusive anteriormente à Constituição de 1988.

Em estudo realizado em 1984, José Carlos Barbieri incursionou sobre os principais benefícios presentes naquela quadra histórica, destacando: “No Brasil, os incentivos fiscais para estimular as atividades tecnológicas estão basicamente concentradas no Imposto de Renda (IR), Imposto de Importação (II) e Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), todos de competência da União” (BARBIERI, 1984, p. 53).

No mesmo estudo, o autor conclui indicando a importância de articulação e investimentos que pudessem minimizar a dependência do país em relação à tecnologia do exterior (BARBIERI, 1984, p. 57). Em outras palavras, a tecnologia é fundamental para o desenvolvimento nacional.

Paulo Caliendo (2014) destaca a posição da organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) quanto à importância de ferramentas tributárias adequadas ao fomento da inovação:

“Ainda sob o signo do direito comparado, faz-se mister referir que, no âmbito do desenvolvimento e inovação, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), que tem por atribuição institucional a proposição de condutas adequadas (boas práticas) a partir da troca de experiências no intuito de orientar as ações governamentais (políticas públicas), possui notório destaque. Em estudos produzidos sobre a inter-relação entre tributação e inovação (PALAZZI, 2011), os seus membros são orientados à adoção de políticas fiscais que, significativamente, forneçam incentivos tributários eficientes à inovação, eis que ela é motor de competitividade entre empresas e que desempenha um papel fundamental no desenvolvimento sustentável e no crescimento econômico”. (CALIENDO, 2014, p. 188).

Portanto, a título de conclusão desta seção introdutória, tem-se como premissa do trabalho que o dever estatal de promover e incentivar o desenvolvimento científico e tecnológico (art. 218 da Constituição) é norma que compõe a definição de desenvolvimento nacional – objetivo fundamental da República Federativa do Brasil (art. 3º, II, da Constituição).

As próximas sessões e capítulos são desenvolvidas com o escopo de responder o problema de pesquisa, partindo da premissa de que existe um dever estatal – de índole constitucional - de promoção e incentivo da ciência, tecnologia e inovação, o que inclui as empresas do setor de tecnologia da informação.

As próximas seções deste capítulo cuidam de uma contextualização geral sobre a tributação dos serviços de tecnologia, passando pelos instrumentos de fomento presentes na

legislação federal, uma breve análise sobre benefícios fiscais (pilar teórico importante desse trabalho) e, por fim, um enfrentamento sobre a disputa dos estados e municípios pela tributação dos serviços de tecnologia.

O capítulo 2 cuida de investigação voltada à neutralidade fiscal, premissa e mote da não cumulatividade. O estudo é relevante para compreender os potenciais problemas para o setor de serviços de tecnologia da informação, notadamente com relação ao principal mecanismo de realização da não cumulatividade, que é a operacionalização do direito ao crédito relativo ao imposto incidente nas operações anteriores.

O capítulo 3 dedica-se a um estudo de caso relacionado ao benefício fiscal de ISS para o setor de tecnologia no Município de João Pessoa (Extremotec), para, de forma mais específica, responder o problema de pesquisa: verificar qual dos regimes tributários apresentados no estudo seria o mais consentâneo com o compromisso constitucional de fomento das empresas de tecnologia.

Por fim, o capítulo 4 trata de uma breve análise dos pilares essenciais das principais propostas de reforma tributária no Brasil, com o escopo de analisar um cenário de substituição do estudo de caso por um dos IVA's propostos.

1.2 Breves notas sobre a promoção do desenvolvimento científico e tecnológico no plano da legislação federal

No plano infraconstitucional, a Lei n.º 10.973, de 2014 (Lei da Inovação) buscou conferir eficácia às determinações constitucionais, estabelecendo medidas concretas de incentivo à ciência e tecnologia, inclusive dedicando um capítulo ao estímulo à inovação das empresas (capítulo IV do Título VIII da Constituição).

Após a EC n.º 85/2015, que fortaleceu o dever estatal de estímulo à inovação, a Lei n.º 10.973/2014 foi alterada pela Lei n.º 13.243, de 2016, que recebeu a alcunha de Novo Marco Legal de Ciência Tecnologia e Inovação (CTI) e cuja ementa já declara a conexão da norma com a alteração constitucional¹.

¹ Ementa: Dispõe sobre estímulos ao desenvolvimento científico, à pesquisa, à capacitação científica e tecnológica e à inovação e altera a Lei n.º 10.973, de 2 de dezembro de 2004, a Lei n.º 6.815, de 19 de agosto de 1980, a Lei n.º 8.666, de 21 de junho de 1993, a Lei n.º 12.462, de 4 de agosto de 2011, a Lei n.º 8.745, de 9 de dezembro de 1993, a Lei n.º 8.958, de 20 de dezembro de 1994, a Lei n.º 8.010, de 29 de março de 1990, a Lei n.º 8.032, de 12 de abril

Um dos objetivos do Novo Marco Legal de CTI foi, também, descentralizar o estímulo à inovação das empresas, incluindo Estados e Municípios no art. 19 da Lei da Inovação, que dita o dever estatal de promoção e incentivo às empresas do setor, em consonância com as alterações promovidas pela EC n.º 85/2015, que alterou, também, o inciso V do art. 23 da Constituição, para fixar a competência comum entre União, Estados e Municípios de proporcionar meios de acesso à ciência, à tecnologia, à pesquisa e à inovação².

Segundo agrupamento realizado por Denis Borges Barbosa (2015), a Lei n.º 10.973/2014 compreende cinco grandes grupos de normas: (i) constituição de ambiente propício às parcerias estratégicas entre as universidades, institutos tecnológicos e empresas; (ii) estímulo à participação de instituições de ciência e tecnologia no processo de inovação; (iii) normas de incentivo ao pesquisador-criador; (iv) incentivo à inovação na empresa; e (v) apropriação de tecnologia.

Neste trabalho, faz-se um corte específico à parte de incentivo à inovação na empresa, especialmente sob o prisma tributário, com o escopo de verificar se as políticas fiscais para o setor têm contribuído para adimplir o comando constitucional de promoção da ciência, tecnologia e inovação.

A nova lei criou instrumentos de estímulo à inovação nas empresas, prevendo, inclusive, a concessão de subvenções econômicas e de incentivos fiscais (art. 19, §2-A, inciso I e VI). Para a União, a lei de inovação dedicou dispositivo específico e cogente quanto à instituição de benefícios fiscais:

Art. 28. A União fomentará a inovação na empresa mediante a concessão de incentivos fiscais com vistas na consecução dos objetivos estabelecidos nesta Lei.

Parágrafo único. O Poder Executivo encaminhará ao Congresso Nacional, em até 120 (cento e vinte) dias, contados da publicação desta Lei, projeto de lei para atender o previsto no caput deste artigo.

A determinação legal foi atendida pela Lei n.º 11.196, de 21 de novembro de 2005, que tem origem na Medida Provisória n.º 252/2005 e recebeu a alcunha de “Lei do Bem”,

de 1990, e a Lei n.º 12.772, de 28 de dezembro de 2012, nos termos da Emenda Constitucional n.º 85, de 26 de fevereiro de 2015.

² Art. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios:

V - proporcionar os meios de acesso à cultura, à educação, à ciência, à tecnologia, à pesquisa e à inovação;

instituindo incentivos fiscais abrangentes para pessoas jurídicas de todos os setores da economia que invistam em pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica.

Em guia prático para utilização dos benefícios da Lei do Bem, o Ministério da Ciência Tecnologia e Inovações (2010) aponta a importância da política fiscal para o desenvolvimento dos setores produtivos do país:

“Em complemento aos investimentos das companhias, os incentivos fiscais que estimulam as atividades de Pesquisa, Desenvolvimento e Inovação tecnológica (PD&I) são instrumentos importantes para promover o desenvolvimento dos setores produtivos, estimulando a inovação e compartilhando o risco tecnológico inerente ao processo de inovar.

Nesse contexto, a Lei nº 11.196/2005, conhecida como a Lei do Bem, é considerada o principal instrumento de estímulo às atividades de PD&I nas empresas brasileiras. Isso porque oferece a estas, em seu Capítulo III, a possibilidade de uso de alguns incentivos fiscais, abarcando todos os setores da economia e regiões do país. Contribui, assim, efetivamente para a inovação, o desenvolvimento da capacidade técnico-produtiva das empresas e o aumento do valor agregado da produção de bens e serviços”. (BRASIL, 2020, p. 09).

Essa política de benefício fiscal do governo federal, ainda que subutilizada quando considera as empresas que potencialmente possam utilizá-la, representa uma política fiscal exitosa no atingimento do desiderato almejado. Segundo levantamento realizado pela Associação Nacional de Pesquisa e Desenvolvimento das Empresas Inovadoras – ANPEI junto aos dados fornecidos pelo próprio MCTI, em 2014 “apenas uma em cada 40 empresas com potencial se utiliza deste benefício” (2017).

Em razão dessa baixa utilização das ferramentas fiscais da Lei do Bem, há vozes que defendem que se trata de uma ferramenta institucional extrativista (excludente, segundo o marco teórico do institucionalismo³). Isso se daria porque os benefícios ali previstos só se aplicam para empresas do lucro real e que apresentem lucro tributável. Acontece que a maioria das empresas de tecnologia atuam em atividades disruptivas que geralmente não têm lucro nos primeiros anos (SCAFF; PEREIRA, 2021, p. 641).

Voltando à análise do “Sistema Nacional de Inovação” brasileiro, entende-se que ele é baseado na interação conhecida como modelo de hélice tríplice (GARCIA, 2020), que tem

³ Segundo os autores, institucionalismo “é uma corrente econômica surgida nos Estados Unidos no início do século XX, conduzida em especial por escritores como John Rogers Commons (1996) e Wesley Clair Mitchell (1969), no qual parte do enfoque de buscar explicar a sociedade através de suas instituições, tem como escopo a ação, bem com a influência das instituições formais e informais na vida humana, em um cenário de escassez de recursos.”

como principais atores as entidades governamentais, as universidades e as empresas. Segundo dados do MCTI relativos ao ano de 2019, apresentados pelo Valor Econômico⁴ (2022), o investimento nacional em ciência e tecnologia corresponde a 1,21% do PIB. Países desenvolvidos como Alemanha e EUA investem na ordem de 3% do PIB, enquanto países que se desenvolveram nos últimos anos sob esse mote, como Israel e Coreia do Sul, ultrapassam a casa dos 4%.

Outro dado relevante apresentado por Christimara Garcia (2020) diz respeito à representação do investimento privado em comparado aos aportes governamentais. Em 2010, quando o investimento brasileiro em inovação foi de 1,25% do PIB, o governo aportou o equivalente a 0,66%, enquanto as empresas investiram 0,59%. Na Coreia do Sul, no mesmo período, o investimento total foi de cerca de 4% do PIB nacional, sendo 80% dessa grandeza recursos advindos das empresas.

Por isso, a Lei do Bem, ainda que represente um apoio estatal indireto (incentivo fiscal), é um importante instrumento de realização de investimentos privados no setor de pesquisa, desenvolvimento e inovação. Pesquisa realizada pela ANPEI⁵ aponta que, em 2014, a renúncia fiscal do programa foi de R\$ 1,71 bilhão, e as empresas beneficiárias investiram R\$ 9, 25 bilhões em PD&I. Esse dado demonstra que o benefício fiscal é um modelo eficiente de concretização do dever estatal de promoção da ciência, tecnologia e inovação, conforme determina o art. 218 da CF.

Outra ferramenta de impacto no desenvolvimento científico e tecnológico é a Lei n.º 10.168/2000, que instituiu a contribuição de intervenção de domínio econômico destinada a financiar o Programa de Estímulo à interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação – esse é o motivo-finalidade a justificar a instituição da contribuição em conformidade com art. 149 da Constituição Federal.

O tributo é conhecido como CIDE-*Royalties* ou CIDE-Tecnologia e incide sobre a remessa de valores para o exterior relacionados a contratos de transferência de tecnologia, bem como sobre os pagamentos de *royalties* e assistência técnica decorrentes desses contratos. A

⁴ Disponível em: < <https://valor.globo.com/patrocinado/dino/noticia/2022/09/26/brasil-investe-em-media-1-do-pib-em-ciencia-e-tecnologia.ghtml> > Acessado em 26 de nov. de 2022.

⁵ A sigla se refere à já citada Associação Nacional de Pesquisa e desenvolvimento das empresas inovadoras.

arrecadação é destinada integralmente ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (FNDCT).

Além da motivação-finalidade direta (financiar o Programa de Estímulo à interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação via FNDCT), a exação atua como um “desestímulo à aquisição de tecnologia estrangeira e sua substituição por fornecedores nacionais, não sujeitos à incidência desse tributo”, promovendo, indiretamente, o incentivo previsto no art. 218 da Constituição (CALIENDO, 2014, p. 191).

A Lei do Bem e a CIDE-*Royalties* são os instrumentos legais da União mais abrangentes e representativos no que tange ao apoio indireto à ciência, tecnologia e inovação. Ainda assim, é importante registrar que existem outros incentivos setoriais, notadamente: (i) a Lei n.º 8.248/1991 que dispõe sobre os incentivos fiscais para as atividades de pesquisa no setor de informática; e (ii) Lei n.º 12.715/12 (Inovar-auto) com o objetivo de estimular o investimento em PD&I na indústria automobilística nacional.

1.3 As novas tecnologias no contexto do Plano BEPS

A OCDE (Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico) é uma organização internacional composta por trinta e oito países membros, fundada em 1961. Seu objetivo é promover políticas que visem o crescimento econômico, a estabilidade financeira e o desenvolvimento sustentável (OCDE, 2023).

O Brasil não é membro da OCDE, mas foi convidado para ter um crescente engajamento em suas atividades, participando de comitês e grupos de trabalho (PORTELA, 2020).

Em 2013, a OCDE, em conjunto com o G20⁶, lançou o Plano BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), com o objetivo de combater a erosão da base tributária e a transferência de lucros, por meio de estratégias de planejamento fiscal agressivo - práticas utilizadas por empresas multinacionais para explorar lacunas e assimetrias nas legislações fiscais internacionais, a fim de reduzir carga tributária global de maneira artificial.

⁶ O G20 reúne 19 países e um bloco econômico, que é a União Europeia. É classificado como uma organização internacional composta pelas maiores e mais importantes economias do mundo.

Em outubro de 2015, a OCDE publicou a versão final do Projeto BEPS, contendo 15 ações específicas para enfrentar os desafios colocados pelo planejamento fiscal agressivo. Essas ações abrangem uma ampla gama de tópicos, incluindo transparência fiscal, preços de transferência, tratamento de instrumentos financeiros híbridos, combate a práticas abusivas de planejamento fiscal, entre outros.

Mesmo não sendo estado membro da OCDE, o Brasil aderiu oficialmente ao Marco Inclusivo do Plano BEPS, em 2016. Isso significa que o Brasil está envolvido nas discussões, negociações e implementações das medidas do Plano BEPS, juntamente com outros países participantes, sejam eles membros da OCDE ou não. Entre membros e compromissários da *inclusive framework*, o Plano BEPS conta com 135 países (OCDE, 2023).

O desenvolvimento tecnológico é fenômeno umbilicalmente ligado ao Plano BEPS, pois os principais desafios enfrentados dizem respeito à “digitalização da economia”. Para Klaus Schwab (2016), a digitalização da economia representa uma revolução que transcende a simples automação ou o uso de tecnologias digitais para melhorar processos existentes. O autor argumenta que estamos vivenciando uma transformação radical que afeta a maneira como produzimos, consumimos, nos relacionamos e vivemos.

A digitalização da economia impulsiona mudanças em várias áreas, favorecendo as tecnologias disruptivas que têm potencial de remodelar setores inteiros, criar novos modelos de negócios e diminuir as fronteiras entre os mundos físico e digital.

Essa nova economia se favorece do dogma da tipicidade tributária para operar no vácuo da regulação estatal, permitindo que empresas atuem durante determinado tempo sem arcar com os custos da economia tradicional (FEIGELSON; e FREITAS, 2017).

A economia digital apresenta desafios significativos para a tributação internacional, uma vez que as transações digitais podem ocorrer sem uma presença física substancial em um determinado país. Esse contexto favorece as “big techs” e multinacionais que conseguem, mais facilmente, deslocar suas operações e lucros para países com tributação favorecida.

A OCDE tem trabalhado no desenvolvimento de propostas para garantir que as empresas digitais sejam tributadas de forma justa e adequada, considerando as características únicas da economia digital.

Uma das iniciativas-chave nesse sentido é o chamado "Pilar Um" do Plano BEPS, que busca estabelecer novas regras para atribuir lucros e direitos de tributação às jurisdições onde as empresas têm atividades significativas, mesmo na ausência de presença física.

O “Pilar Um” do Plano BEPS, portanto, tem enfoque nos desafios da economia digital, abordando questões relacionadas à tributação de empresas que operam na economia digital e

que podem ter uma presença econômica significativa em um país sem ter uma presença física tradicional (OCDE, 2023).

Com esse Pilar, a OCDE visa rever o conceito de estabelecimento permanente, mudando ao alcance do instituto para alcançar, também, uma perspectiva de estabelecimento permanente virtual. Essa mutação do conceito visa a atração de rendas tributáveis da economia digital (VITA, 2020).

Como o escopo maior do BEPS é combater a evasão fiscal internacional, as ações apresentadas pela OCDE têm ênfase na tributação direta das multinacionais e dos lucros corporativos. A tributação indireta, contudo, ocupa importante espaço de discussão, especialmente diante da crescente dificuldade em conceituar as novas utilidades oferecidas pelo mercado digital.

No que tange à tributação indireta, a posição da OCDE diz respeito à defesa do IVA como modelo ideal (AFONSO; e ARAÚJO, 2020), buscando mitigar as discussões entre o conceito de mercadorias e serviços. Este trabalho possui seção dedicada a uma análise sobre o IVA (capítulo 4), confrontando-o com o modelo de tributação constante no estudo de caso.

Nesta subseção, é importante ressaltar a necessidade de um olhar crítico à posição da OCDE (pela adoção do IVA), pois as tecnologias brasileiras tendem a ficar mais caras quando comparadas com as já competitivas multinacionais do setor. Retirando o setor de serviços do regime do ISS e submetendo-o ao IVA, é salutar que o Estado brasileiro revise a política de gastos diretos em favor da ciência, tecnologia e inovação – já que hoje o país investe muito pouco, conforme demonstrado na subseção 1.2⁷.

Observa-se, portanto, que o Plano BEPS tem conduzido análises e discussões sobre a tributação das empresas digitais e das novas tecnologias. São vários os trabalhos produzidos no intuito de debater a tributação das gigantes da área de tecnologia (“big techs”), especialmente no contexto de evitar planejamentos tributários agressivos.

Nesse contexto, o “Pilar Um” desempenha um importante palco de debates e parece apontar uma solução adequada, quando propõe a revisão sobre o conceito de estabelecimento permanente.

⁷ O investimento nacional em ciência e tecnologia corresponde a 1,21% do PIB. Países desenvolvidos como Alemanha e EUA investem na ordem de 3% do PIB, enquanto países que se desenvolveram nos últimos anos sob esse mote, como Israel e Coreia do Sul, ultrapassam a casa dos 4%.

Ressaltamos, contudo, a necessidade de estudar a questão não apenas sob a ótica da atração da tributação sobre o lucro corporativo. É importante que o sistema tributário brasileiro não milite contra o desenvolvimento tecnológico do país, tornando-o dependente da tecnologia estrangeira – completamente acessível a qualquer pessoa conectada à internet.

Como abordaremos nas noções da próxima seção, o sistema tributário brasileiro serve a um Estado Social e que tem, dentre os inúmeros compromissos constitucionais, o dever de promoção do desenvolvimento científico e tecnológico – artigo 218 e seguintes da CF.

A diretriz sobre tributação indireta da OCDE (pela adoção do IVA) deve ser escrutinada sob o ângulo desse importante compromisso do Estado brasileiro. Se, por um lado, é importante adotar mecanismos globais de tributação, por outro, não se pode perder de vista um dos princípios da República: garantir o desenvolvimento nacional.

Não quer isso dizer que o IVA deva ser rechaçado como solução para os problemas da tributação sobre o consumo, mas apenas que a submissão do setor de tecnologia a um regime tributário mais gravoso deve vir acompanhada dos correlatos investimentos orçamentários (gastos diretos), de modo a preservar o compromisso constitucional com a ciência, tecnologia e inovação.

1.4 Serviços de tecnologia no contexto da disputa de materialidade entre ICMS e ISS

A tributação sobre o consumo no Brasil sofre várias críticas, sendo uma das mais relevantes, a divisão dessa grande matriz em três impostos de competência dos três entes da federação: IPI, ICMS e ISS (além das contribuições que também incidem sobre a aquisição de bens e serviços no Brasil).

Essa repartição de competência implica discussões de toda ordem, a exemplo do enfrentamento sobre a vedação constitucional ou não de sobreposição de tais impostos (bitributação) e das definições concernentes à materialidade de cada um: industrialização, circulação de mercadoria e prestação de serviços de qualquer natureza.

No caso do conflito de competência entre ICMS e ISS, tem-se uma vedação constitucional de dupla incidência desses impostos sobre um mesmo fenômeno econômico, nos termos do art. 155, IX, “b” e art. 156, III. O cotejo dos textos é relevante:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

IX - incidirá também:

b) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

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

O inciso III do art. 156 replica a lógica posta desde a Emenda Constitucional n.º 18/1965, no sentido de incluir na competência municipal todos os demais serviços que não estivessem expressamente indicados na Constituição como materialidade de outros entes. Desde essa norma, portanto, o ISS tem como base impositiva os “serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados” (art. 15 da EC n.º 16/1965).

A alínea b do inciso IX do art. 155 da Constituição cuidou de constitucionalizar a base de cálculo das chamadas operações mistas, aquelas que envolvem a prestação de serviços com fornecimento de mercadorias, em contexto de difícil dissociação das operações, a exemplo do fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares. Caso o serviço não esteja afetado à competência municipal, o valor total da operação será tributado por ICMS.

As operações mistas configuram grande fonte de conflito de competências entre ICMS e ISS, mesmo na economia tradicional, com casos emblemáticos julgados pelo Poder Judiciário. Na economia digital esse conflito se potencializa, pois os novos negócios realizados por meio da internet escapam aos critérios tradicionais de resolução desses conflitos.

No plano do direito posto, as leis complementares 87/96 e 116/03 fixaram regras mais detalhadas sobre as operações mistas, o que não impediu, contudo, grande judicialização sobre o tema, desde então. Os conflitos ainda são presentes, como atestam os seguintes casos: softwares, planos de saúde e *leasing*.

Os critérios tradicionalmente mais prestigiados pelo STF – obrigação de fazer e lei complementar (ANDERELE, 2016, P. 229⁸) - já sofreram certa superação jurisprudencial no

⁸ Na obra referenciada, Ricardo Anderle realizou análise quantitativa de jurisprudência do STF, a partir do critério de decisão para definir a competência tributária entre ICMS e ISS. Na ordem decrescente os critérios prevalescentes foram: lei complementar, não adota critérios, encomenda e personalização, encomenda, destinação e, por fim, preponderância qualitativa.

STF. No julgamento do RE 547.245/SC, em 2009, que tratava sobre a tributação do contrato de arrendamento mercantil, o voto do Ministro Eros Grau já indicava essa virada interpretativa:

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

A concepção civilista de serviços, baseada na “obrigação de fazer”, estava sedimentada na jurisprudência do STF, por meio da Súmula Vinculante n. 31. Essa definição, baseada no fazer humano, “tende a englobar apenas as prestações de serviço por pessoas físicas, sendo que o grande peso econômico repousa nas prestações de serviços por pessoas jurídicas, de forma empresarial.” (MASUKO, 2020, p. 323)

O abandono dessa definição civilista de serviços pela jurisprudência do STF está claro no RE 651.703/PR, julgado sob a sistemática de repercussão geral, relatado pelo Ministro Luiz Fux. O caso dizia respeito à disputa entre ISS e IOF sobre os contratos de planos de saúde e seguro saúde, tendo o Ministro, contudo, enfrentado a questão de forma abrangente – por isso o caso virou *leading case*, também, para as disputas entre ISS e ICMS.

A partir desse julgado, começou a despontar um novo critério conceitual de serviços, qual seja, o “oferecimento de utilidade”, como se observa no seguinte trecho do voto do Ministro Luiz Fux:

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

Inobstante essa aparente estabilização da interpretação constitucional do conceito de serviços, no plano fático (o primeiro palco das discussões tributárias) ainda se observa um terreno fértil para vieses interpretativos com o escopo de estados e municípios atraírem competência tributária. Se esse cenário já era presente na economia tradicional, na economia digital isso é ainda mais latente, dada a inovação diuturna das atividades.

Essa discussão entre estados e municípios também configura guerra fiscal. Como destaque por Kalil Jabour, a guerra fiscal não se esgota nos casos de concessão de benefícios fiscais ilegais, também se afigura no “conflito de competências tributárias quando a

Constituição da República define um fato gerador e dois entes da federação disputam a incidência do seu tributo sobre este fato.” (JABOUR, 2020, p. 5).

Assim, mesmo que se admita uma estabilização da jurisprudência em torno do critério da incidência de ISS sobre o “oferecimento de utilidades”, trata-se de critério que, naturalmente, também comporta disputas interpretativas e guerra fiscal entre estados e municípios.

Essa afirmação é corroborada pelo Convênio ICMS n.º 106/2017, que pretendeu disciplinar procedimentos de cobrança de ICMS sobre “bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados.” Tratou-se de nítida investida dos estados na competência dos municípios.

Até que o Poder Judiciário firme posição prevalente ou profira decisão vinculante para cada nova atividade ou investida na competência alheia (como visto acima), é comum a sobreposição de ICMS e ISS sobre o mesmo fenômeno econômico. Esse fenômeno vem ocorrendo com a atividade de preparação de massa asfáltica, caso apresentado por Fábio Bezana (2020), no artigo intitulado “O Conflito de Competência entre ISSQN e ICMS e a Insegurança Jurídica aos Contribuintes”.

Todos esses problemas - operações mistas, guerra fiscal e dificuldade semântica no isolamento dos diferentes termos relacionados à tributação sobre o consumo -, que de há muito geram conflito de competência entre ICMS e ISS, foram agravados pelo contexto da economia digital.

O setor objeto do estudo de caso neste trabalho (tecnologia da informação) está inserido nesse contexto de conflito de competência entre ICMS e ISS. Na subseção 3.2 está evidenciado que os principais CNAE’s das empresas são: “desenvolvimento de programas de computador sob encomenda” e “desenvolvimento e licenciamento de programas de computador customizáveis”.

Atualmente, para essas operações, vem prevalecendo a incidência de ISS, por força de interpretação do STF. Contudo, as disputas não cessarão, repita-se, dada a inovação constante da economia digital. A definição denotativa presente na Lei Complementar n.º 116/2003 precisa ser substituída por uma definição conotativa, ou seja, o modelo legal de lista precisa ser ajustado para abrigar um conceito de serviços por classes ou categorias (um modelo lógico de agrupamentos por características ou similaridade).

E, ainda que se defenda “um sentido constitucional de serviços para fins de ISS” (FREIRE, 2020) e que esse sentido não pode ser desvirtuado pelo legislador infraconstitucional, um sistema tributário seguro reclama uma definição um pouco mais pormenorizada e, sobretudo, que gere menos judicialização.

As propostas de reforma tributária – PEC 45/2019 que tramita na Câmara dos Deputados e PEC 110/2019 que tramita no Senado Federal – prometem solucionar a questão com a criação de IVA de base ampla que abarcaria as operações com bens e serviços, logo, fundindo a competência do ICMS e do ISS.

A solução resolve o problema do massivo contencioso tributário em torno das disputas de competência entre ICMS e ISS, contudo cria outros cem números de problemas. Para além dos problemas relativos ao aumento da carga tributária para o setor de serviços (tema que não é critério teórico de discussão neste trabalho), o fato é que o IBS não encerrará a discussão em torno do conceito de serviços.

Como destacado por Ana Clarissa Kasuko, a discussão sairia do plano do Direito Tributário, passando a compor uma lixeira federativa pela repartição da arrecadação do novo IVA:

A questão da extensão do conceito de serviços, nos termos aqui colocados, caso vista pela ótica da doutrina civilista, pode trazer reflexos para a repartição da arrecadação, pois os Municípios não fariam jus à proporcionalidade dos valores relativos a todos os bens intangíveis. Nesse caso, haveria ofensa à sua autonomia financeira e à competência tributária que lhe foi conferida pelo Poder Constituinte Originário. (KASUKO, 2020, p. 334).

A constatação diante desse problema não é no sentido de negar a reforma tributária, mas sim de que ela (reforma) não poderá se furtar a enfrentar a questão do conceito de “serviços”. Seja com a melhora do ISS (Emenda Substitutiva Global n.º 46/2022), seja com a extinção do tributo (PEC’s 45 e 110), a implementação de uma reforma deve ter como premissa a adoção de critérios mais seguros para a definição dos serviços.

2 INCENTIVOS FISCAIS: NEUTRALIDADE E EXTRAFISCALIDADE

2.1 Extrafiscalidade

O Brasil é classificado como um Estado fiscal, entendido este como o Estado cujas necessidades financeiras são essencialmente cobertas por impostos. Nesse contexto, pagar imposto é um indeclinável dever de cidadania. José Casalta Nabais afirma que pagar imposto é um dever fundamental necessário à realização dos direitos, o que seria impraticável em um Estado falido:

“E uma primeira verificação, que devemos desde já assinalar a tal respeito, é esta: os direitos, todos os direitos, porque não são dádiva divina nem frutos da natureza, porque não são auto-realizáveis nem podem ser realisticamente protegidos num estado falido ou incapacitado, implicam a cooperação social e a responsabilidade individual. Daí que a melhor abordagem para os direitos seja vê-los como liberdades privadas com custos públicos. Na verdade, todos os direitos têm custos comunitários, ou seja, custos financeiros públicos. Têm portanto custos públicos não só os modernos direitos sociais, aos quais toda a gente facilmente aponta esses custos, mas também custos públicos os clássicos direitos e liberdades, em relação aos quais, por via de regra, tais custos tendem a ficar na sombra ou mesmo no esquecimento”. (2005, p. 21).

O Estado fiscal pode ser liberal (movido pela neutralidade econômica) ou social (economicamente interventor e socialmente conformador), este último caso é o que se aplica ao Brasil. Essa conclusão advém da constatação de que nossa constituição fez clara opção por um Estado Social.

O constitucionalismo moderno experimentou duas fases: do Estado Liberal-Burguês para o Estado Social. O primeiro corresponde às primeiras revoluções burguesas, numa fase de constituições que impunham garantias fundamentais e limites ao poder do Estado. Por outro lado, no Estado Social as constituições são muito mais ambiciosas e incorporam direitos sociais e demandas por prestações materiais do Estado (SOUZA NETO; e SARMENTO, 2012).

“Não há Estado Social sem que haja também Estado Fiscal” (MENDES; e BRANCO, 2019, p. 1563), pois todos os direitos fundamentais têm, em alguma medida, dimensão positiva e, portanto, implicam custos para o Estado. A construção do Estado Democrático de Direito pressupõe alguma forma de financiamento dos direitos consagrados na Constituição.

Por isso, “o poder de tributar é um dos mais importantes atributos da soberania do Estado, uma vez que não há poder estatal sem finanças públicas.” (FUCK, 2017). No Estado fiscal, o sistema tributário é justamente o elo de transposição dos direitos fundamentais, do plano jurídico abstrato para o orçamento público e, em seguida, para o plano concreto dos fatos.

Após enunciar as classificações de Georg Jellinek e Robert Alexy sobre o status dos direitos fundamentais, Luciano Fuck (2017) ressalta que até mesmo os direitos negativos (a princípio, não prestacionais) demandam recursos públicos, ainda que para garantir a proteção do aspecto objetivo e de sua eficácia perante terceiros. O autor, portanto, se filia à ideia de que não há distinção estrutural dos direitos fundamentais, sob o prisma dos custos estatais.

Nessa perspectiva, a realização dos direitos fundamentais somente se afigura possível por meio de alguma forma de financiamento estatal. Contudo, o Estado fiscal não é um único modelo possível.

O modelo alternativo ao Estado fiscal seria o Estado patrimonial, aquele precipuamente financiado por receitas originárias, a exemplo de: juros, rendas de preços públicos, *royalties* pelo uso de bens públicos, laudêmios, foros ou receitas de explorações comerciais (FUCK, 2017).

Trata-se, portanto, de um Estado proprietário, produtor ou empresarial, adotado historicamente pelo modelo absolutista e remanescentes em alguns poucos países que logram grande volume de receitas com a exploração de matéria prima (petróleo, gás natural, ouro etc.) ou mesmo da concessão de jogos, bem como em Estados socialistas.

No caso do Brasil, a Constituição de 1988 posicionou o Estado da seguinte forma: o Poder Público tem apenas excepcional e pontual possibilidade de atuação direta na economia (art. 173, da CF) e, por outro lado, é dotado de legitimidade para atuar como agente normativo e regulador (art. 174, da CF).

Desse posicionamento, é possível concluir que o Brasil não é um Estado patrimonial, pois o constituinte não idealizou um Estado, precipuamente, empresário ou proprietário. O Brasil é um estado fiscal, cuja forma de financiamento principal é por meio de receitas derivadas, ou seja, decorrentes da transferência de parte da riqueza produzida pelos particulares.

Além da estrutura de Estado fiscal, no campo da atuação indireta (agente normativo e regulador), o sistema tributário brasileiro também é importante instrumento a serviço do Estado Social. As normas tributárias de indução, ainda que não gerem recursos diretos para o Estado, funcionam, também, para concretizar os direitos consagrados na Constituição.

Das noções gerais de incentivos fiscais que serão abordadas na subseção seguinte, é possível extrair que o Estado Social não se concretiza unicamente com gastos diretos, mas, também, com os gastos indiretos, que são justamente as renúncias de receitas com o escopo de fomentar os valores positivados na Constituição.

A extrafiscalidade funciona como gradiente jurídico de ponderação entre o dever fundamental de pagar tributos e a opção de renúncia ou alívio a esse dever, em favor de

seguimentos ou pessoas determinadas, já que os benefícios fiscais também ajudam a concretizar o Estado Social.

Segundo Diego Marcel Costa Bonfim (2014), A extrafiscalidade é um conceito fundamental no campo do Direito Tributário e econômico, que vai além da mera arrecadação de recursos financeiros pelo Estado. A função principal dos tributos é a obtenção de receitas públicas, entretanto, o sistema tributário também serve a outros fins. A extrafiscalidade é essa chave de interseção para atingir, por exemplo, objetivos sociais, econômicos e ambientais.

Diferentemente da fiscalidade, que se concentra na arrecadação de impostos para financiar as despesas governamentais, a extrafiscalidade visa promover a regulação do comportamento dos contribuintes e o alcance de determinados fins por meio de incentivos e desincentivos tributários. Ou seja, como bem definiu Bonfim (2014) a extrafiscalidade utiliza a tributação como instrumento para além da simples arrecadação, buscando influenciar a conduta dos agentes econômicos e promover a consecução de objetivos específicos.

Esses objetivos podem variar amplamente, abrangendo desde a proteção do meio ambiente (Caliendo et al, 2014) até a promoção de políticas sociais e econômicas. Por exemplo, o governo pode adotar medidas extrafiscais, como a concessão de incentivos fiscais ou a imposição de tributos diferenciados, com o intuito de estimular determinadas atividades econômicas, como a produção de energia limpa, o investimento em pesquisa e desenvolvimento ou a aquisição de bens de primeira necessidade.

A extrafiscalidade, portanto, desempenha um papel importante na construção de uma política tributária mais abrangente e eficiente, capaz de influenciar diretamente o comportamento dos contribuintes e promover o interesse público. Ao utilizar os instrumentos tributários para além da mera arrecadação, é possível estimular comportamentos desejáveis, corrigir externalidades negativas e promover a justiça social, contribuindo para o desenvolvimento sustentável e equilibrado da sociedade como um todo.

No entanto, é fundamental que a extrafiscalidade seja aplicada de forma criteriosa e transparente, evitando distorções e excessos que possam comprometer a efetividade e a justiça do sistema tributário. É necessário um cuidadoso equilíbrio entre os objetivos pretendidos e os impactos econômicos e sociais das medidas adotadas, garantindo que os benefícios superem os possíveis custos e desvantagens para a sociedade e os contribuintes em geral.

Dessa forma, a extrafiscalidade se apresenta como uma ferramenta poderosa para o Estado atingir objetivos além da arrecadação de recursos financeiros, possibilitando a promoção de políticas públicas e o alcance de metas sociais, econômicas e ambientais de forma mais direta e eficaz.

A extrafiscalidade é uma importante ferramenta governamental para modulação de efeitos sociais, como, por exemplo, na saúde pública. Uma das formas mais comuns de extrafiscalidade relacionada à saúde pública é a aplicação de impostos sobre produtos considerados nocivos à saúde, como tabaco, álcool, alimentos não saudáveis e bebidas açucaradas. Esses impostos, conhecidos como "impostos sobre o pecado" ou "impostos sobre o consumo prejudicial à saúde", têm o objetivo (principal) de reduzir o consumo desses produtos, desencorajando seu uso e promovendo escolhas mais saudáveis por parte dos consumidores.

Além dos impostos sobre produtos específicos, a extrafiscalidade também pode ser aplicada na forma de subsídios ou incentivos fiscais para incentivar comportamentos desejáveis e induzir a realização dos objetivos estatais, como no caso do fomento ao setor nacional de ciência e tecnologia.

Já sobre a extrafiscalidade como ferramenta de concretização do direito à educação, Saulo Almeida e Maria Lirida Mendonça (2011) defendem que a extrafiscalidade também pode ser aplicada no contexto da educação pública, utilizando instrumentos tributários para além da mera arrecadação de recursos financeiros. Nesse sentido, a extrafiscalidade busca promover o acesso equitativo à educação, incentivar a qualidade do ensino e estimular práticas educacionais desejáveis para a sociedade como um todo.

Um exemplo de extrafiscalidade na educação pública é a utilização de incentivos fiscais para estimular investimentos no setor ou também deduções fiscais para empresas e indivíduos que direcionem recursos para a construção ou manutenção de escolas, bolsas de estudo ou projetos educacionais. Essas medidas visam encorajar o setor privado e a sociedade civil a contribuírem para o desenvolvimento da educação pública, ampliando sua capacidade e qualidade.

E no que tange a utilização do fundamento da extrafiscalidade na defesa de uma sociedade mais sustentável – extrafiscalidade para atingir fins ambientais – é possível aplicar impostos mais severos para atividades poluentes e que causem maior impacto ao meio ambiente (PAYÃO; e RIBEIRO, 2016).

Esses impostos, também conhecidos como "impostos verdes" ou "impostos sobre o carbono", visam internalizar os custos ambientais associados a determinadas atividades econômicas. Ao aumentar os custos dessas atividades, a extrafiscalidade busca desestimular sua realização, reduzindo as emissões de poluentes e incentivando a busca por alternativas mais sustentáveis.

Ainda segundo Ribeiro e Payão (2016) outra aplicação da extrafiscalidade ambiental é a concessão de incentivos fiscais para atividades e tecnologias ambientalmente amigáveis.

Isso pode incluir isenções fiscais, créditos ou descontos para empresas que adotam práticas de produção sustentáveis, investem em energias renováveis, utilizam tecnologias limpas ou implementam medidas de eficiência energética. Esses incentivos visam estimular a adoção de práticas mais sustentáveis, promovendo a redução de impactos ambientais negativos.

Além disso, a extrafiscalidade pode ser utilizada para promover a conservação e o uso adequado dos recursos naturais. Impostos sobre a extração de recursos naturais, como a água e o petróleo, podem ser aplicados de forma a incentivar seu uso consciente e eficiente. Essa abordagem tem como objetivo desencorajar o desperdício, a poluição e a exploração excessiva dos recursos naturais, incentivando práticas de gestão sustentável.

A extrafiscalidade ambiental também pode ser aplicada para desencorajar a produção e o consumo de produtos que sejam prejudiciais ao meio ambiente, como plásticos descartáveis ou produtos químicos tóxicos. A imposição de impostos sobre esses produtos pode torná-los mais caros, incentivando a busca por alternativas mais sustentáveis e estimulando a redução de resíduos e a poluição ambiental.

Dessa forma pode-se entender a fundamentalidade do princípio da extrafiscalidade e como ela se aplica aos diversos campos da sociedade e na concretização de direitos constitucionais, como os acima mencionados. Segundo Alves e Duarte (2017) a extrafiscalidade tem um objetivo intersubjetivo com a finalidade de concretizar mudanças sociais através de políticas públicas diretas e indiretas.

Está evidenciada a relação da extrafiscalidade com outros objetivos constitucionais diversos da arrecadação. A definição de extrafiscalidade, portanto, não parece ser mais uma grande questão jurídica passível de desvendamento. O ponto chave ao se trabalhar com o tema diz respeito aos caminhos de escolha (legítima) das finalidades a serem buscadas e, também, os modelos de controle sobre tais escolhas.

A essência dessas questões em torno da extrafiscalidade conduzem ao peculiar modo de estudar os incentivos fiscais, aproximando ainda mais a ciência do Direito à Economia e à Política. Nessa perspectiva, a extrafiscalidade é uma ferramenta que opera a abertura sistêmica do Direito para outras ciências.

Por isso, Celso de Barros Correia Neto (2012) adverte que o estudo dos benefícios transpõe a dogmática tradicional do Direito Tributário, modelado sob a ótica da proteção do contribuinte. O modelo de estudo proposto pelo autor passa pela análise não apenas da regra, mas, também, pelos propósitos (finalidade) e efeitos externos (controle dos resultados).

Nesta pesquisa, dedicamos duas subseções relacionadas aos propósitos constitucionais hábeis a legitimar a escolha de incentivo à ciência e tecnologia (subseções 1.1 e 1.2) e

abordamos a regra específica de incentivo do estudo de caso (subseção 3.2). Mas, o principal enfoque está relacionado aos resultados obtidos (subseções 3.3 a 3.5), pesquisa que serve ao controle externo da política fiscal em questão.

2.2 Noções gerais sobre incentivos fiscais

O presente estudo busca responder o problema de pesquisa, escrutinando um estudo de caso relativo ao incentivo fiscal de ISS no Município de João Pessoa, especificamente para o setor de ciência e tecnologia. Os contornos jurídicos da norma de desoneração serão examinados na subseção 3.2.

Esta subseção se dedica a realizar uma aproximação semântica do signo “incentivo fiscal”, por meio de uma revisão bibliográfica. A análise conceitual é relevante para avançarmos sobre o estudo de caso, o qual, em certa medida, também representa um estudo sobre a eficiência da política fiscal desenvolvida em João Pessoa. Como será visto, os fins (efeitos externos) atingidos com a norma estão umbilicalmente relacionados à validade do instituto.

André Luna (2021), ao analisar o texto constitucional, catalogou treze substantivos, cujos significados remetem ao sentido de benefício fiscal: (i) benefício; (ii) incentivo; (iii) estímulo; (iv) renúncia; (v) redução; (vi) isenção; (vii) crédito presumido; (viii) diferimento; (ix) remissão; (x) anistia; (xi) subsídio; (xii) subvenção; e, (xiii) não-incidência.

O purismo científico conduziu inúmeros trabalhos e esforços argumentativos que se dedicaram a definir cada um dos institutos elencados. É da tradição do Direito Tributário, fincado no princípio da legalidade, buscar precisas definições, com especial enfoque de proteção do contribuinte em detrimento de conceitos abrangentes demais que, eventualmente, possam implicar exações indevidas.

A dogmática do Direito Tributário, tradicionalmente, não se volta à finalidade externa do tributo, o que se observa na própria definição prevista no art. 4º, II, do CTN – traço que foi paulatinamente revisto com o estudo das contribuições.

Desses trabalhos mais conceituais, podemos transportar a premissa básica de que os incentivos fiscais não podem abrigar privilégios para classes ou grupos. Betina Grupenmacher (2012) ressalta que é a própria Constituição quem prevê, regula e legitima a instituição de benefícios e, portanto, impede que se convertam em injustos privilégios.

Nesse estágio, as pesquisas já defendiam que um traço comum dos institutos de exoneração fiscal era a finalidade extrafiscal, como presente na doutrina de Roque Antônio Carraza:

Os incentivos fiscais estão no campo da extrafiscalidade, que, como ensina Geraldo Ataliba, é o emprego dos instrumentos tributários para fins não fiscais, mas ordinários (isto é, para condicionar comportamentos de virtuais contribuintes, e não, propriamente, para abastecer de dinheiro os cofres públicos) (2013, p. 988).

Desse modo, o atingimento de outras finalidades constitucionais consagradas (diversas da função arrecadatória) é o traço em comum que define um instrumento como incentivo fiscal. A prevalência da função extrafiscal nos benefícios não quer dizer que, também, não exista pretensão fiscal nas políticas de desoneração. É que, inexiste figura puramente fiscal ou extrafiscal no sistema tributário, ambas coexistem, ora predominando uma, ora outra (TORRES, 2011).

Entretanto, nos incentivos fiscais, ainda que se tenha pretensão arrecadatória, a finalidade constitucional imediata deve ser sempre outra, sob pena de risco de inconstitucionalidade da medida.

Exemplo disso são os benefícios de ICMS para alocação de indústrias na região Nordeste do País. Ainda que a medida possa gerar divisas arrecadatórias para o estado, este deve ser apenas um resultado mediato ou remoto. De forma imediata, o que legitima e confere validade à medida seria a finalidade constitucional de redução das desigualdades sociais e regionais (art. 3º, III, da CF).

Celso de Barros Correia Neto destaca a importância da abordagem pragmática do tema dos incentivos fiscais e das renúncias de receitas, que “não passam de efeitos externos produzidos pelas normas de desoneração fiscal” (2012, p. 140). Por isso, o autor apresenta uma análise do tema fincado na perspectiva funcional.

Uma norma de benefício é criada para atingir uma finalidade que, em tese, não se observaria sem a indução estatal ou, pelo menos, não do mesmo modo ou eficácia. “A regra de incentivo justifica-se precisamente neste ponto: na capacidade de induzir condutas concretas que o contribuinte beneficiado não adotaria, se não houvesse a vantagem tributária criada.” (CORREIA NETO, 2012, p. 143)

Nessa perspectiva funcional defendida pelo autor, estariam presentes três dimensões a serem analisadas: (i) finalidade de incentivo; (ii) instrumento de incentivo; e (iii) efeito de incentivo.

Finalidade de incentivo seria o elemento teleológico subjacente encontrado dentro do próprio Direito. Seria o valor constitucional eleito como razão de *discriminem* para o tratamento diferenciado. Está no campo valorativo, mas tem matriz constitucional e, logo, serve de fundamento de validade para o instrumento normativo.

Instrumento de incentivo seria o mecanismo jurídico eleito para viabilizar a decisão anterior de criar o tratamento distintivo: isenção, remissão, redução de alíquota ou de base de cálculo, diferimento e etc.

O efeito incentivo reside no efeito externo ou resultado produzido pela norma de desoneração. Tratar-se-ia do “estado de coisas concreto” experimento no mundo empírico como efeito da norma.

“A expressão ‘estado de coisas’, aqui empregado, serve para designar os resultados concretos da incidência normativa que não estão compreendidos no conceito de conduta, mas são dela decorrentes. É o caso dos resultados macroeconômicos alcançados pela regra jurídica (e.g. elevação no nível do emprego) e também dos seus impactos financeiro-orçamentários, ou seja, a redução de arrecadação tributária decorrente de uma exoneração”. (CORREIA NETO, 2012, p. 144-145)

A análise dos incentivos fiscais é fundamental nesta pesquisa, que aborda um estudo de caso sobre a política de desoneração chamada "Polo Extremotec" no Município de João Pessoa, com a apresentação de dados macroeconômicos (crescimento do faturamento geral do setor, do número de empresas e da arrecadação) e do resultado positivo para as empresas (tendência de crescimento das empresas).

A pesquisa também se dedicou ao aspecto da finalidade incentivo, na subseção 1.1, onde foram apresentadas as razões constitucionalmente hábeis a justificar um tratamento diferenciado para o setor de tecnologia da informação.

Do mesmo modo, na subseção 3.2 foi realizado um breve estudo sobre o mecanismo utilizado pelo legislador, que optou pela redução de alíquota do ISS de 5% para 2%, para as empresas de tecnologia da informação.

O estudo mais aprofundado do caso, portanto, operou sob o prisma do efeito incentivo. Isso corrobora a ideia de Celso de Barros Correia Neto (2012) no sentido da importância do aspecto da eficácia para as normas de incentivos fiscais. Ou seja, inobstante a validade da norma esteja mais próxima das finalidades eleitas, os resultados sociais obtidos são determinantes para justificar a renúncia de recursos públicos, podendo operar, também, no plano da validade da norma:

“As causas de ineficácia material da regra de incentivo podem ser internas ou externas, conforme decorram de fatores jurídicos intrínsecos ou a fatores exteriores, respectivamente. Uns e outros podem ser importantes para o debate jurídico, como veremos mais adiante. Em especial, as causas de ineficácia interna podem implicar a própria invalidade da regra, na medida em que revelem: (1) a inadequação entre a providência jurídica adotada (conduta incentivada) e o objetivo ideal visado ou (2) a desproporção em sentido estrito entre o efeito de incentivo e o efeito de renúncia produzido”. (CORREIA NETO, 2012, p. 172)

Em síntese, essa breve análise conclui que é desprovido buscar definições das estruturas formais manejadas, pois a principal nota dos incentivos fiscais é a finalidade. Presente uma norma de desoneração tributária, ela deve ser submetida ao regime jurídico dos incentivos e, portanto, escrutinada sob o prisma da finalidade e da extrafiscalidade.

Por isso, nesta pesquisa, do ponto de vista terminológico, não adotamos distinção entre os termos “benefícios” e “incentivos fiscais”, especialmente, porque não identificamos regimes jurídicos diversos a motivar a segregação dos signos em diferentes classes.

2.3 Principais dimensões da neutralidade fiscal

É comum nos debates tributários que a neutralidade seja apresentada como um óbice à existência de incentivos fiscais. Nessa perspectiva, neutralidade e extrafiscalidade apresentam ideias abstratamente opostas, o que impõe, neste estudo, uma breve análise do ponto, antes de avançarmos sobre um juízo valorativo sobre a replicação (ou não) de uma política fiscal de desoneração.

Comumente, o sentido de neutralidade fiscal é tomado como uma norma programática ou um ideal de um sistema tributário que não influencie os comportamentos econômicos das pessoas ou das empresas. Isso significa que a carga tributária e as políticas fiscais não devem distorcer as decisões de consumo, produção, investimento ou poupança.

Investigando o status normativo da neutralidade, tem-se como uma diretriz internacionalmente aceita como vetor de um sistema tributário eficiente, que não distorça as decisões econômicas dos agentes. “O conceito de neutralidade fiscal – definido como a mínima interferência possível da tributação no mercado – integra as teorias econômico-jurídicas desde os primórdios do liberalismo.” (MOREIRA, 2019, p. 19)

Como será visto adiante, contudo, a neutralidade não pode ser considerada como mera diretriz internacional (*soft law*⁹), pois, em ambas as acepções trabalhadas nesta subseção, é possível encontrar fundamento de validade em normas constitucionais.

⁹ Expressão utilizada no âmbito do Direito Internacional Público que designa o texto internacional, sob diversas denominações, que são desprovidos de caráter jurídico em relação aos signatários. São, portanto, facultativas, ao contrário do que ocorre com o *jus cogens*, que são normas cogentes.

André Mendes Moreira (2019) identifica duas espécies de neutralidade: a vertical e a horizontal. Ambas têm o objetivo mediado de assegurar a livre concorrência, contudo, com objetivos imediatos distintos.

A neutralidade vertical busca atingir a livre concorrência evitando a cumulatividade tributária. Através do direito à compensação, busca-se evitar prejuízos concorrenciais a atividades que possuem cadeia econômica mais longa, de modo que a alíquota efetiva equivalha àquela nominalmente fixada em lei.

Essa dimensão da neutralidade somente se aplica aos IVA's (impostos sobre valor agregado), pois se refere ao direito de compensar o que foi recolhido na etapa anterior. Trata-se, portanto, de um mecanismo para evitar a tributação cumulativa ou em cascata.

A neutralidade horizontal se confunde com o princípio da isonomia, que prega a sujeição de bens idênticos ou similares a alíquotas iguais. Busca mitigar tratamentos diferenciados no sistema tributário.

Essa identidade entre neutralidade horizontal e princípio da isonomia é uma importante constatação da pesquisa de André Mendes Moreira (2019), que confere importante organização pedagógica ao tema. Não é objetivo principal deste estudo, mas o princípio da isonomia tem amplo aporte teórico no sistema jurídico brasileiro.

Na clássica obra “o conteúdo jurídico do princípio da igualdade”, Celso Antônio Bandeira de Mello (2012) confere organização teórica ao tema, com a premissa básica de que a igualdade se perfaz perante a lei (formal) e diante da lei (material). Como ponto de partida, segundo o autor, seria possível adotar a ideia aristotélica de que igualdade material consiste em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais.

Entretanto, o caminho de significação do princípio não é tão simples como o ponto de partida. Nessa trajetória, tem-se que responder: Quem são os iguais e quem são os desiguais? Em que medida é legítimo desigualá-los?

As diferenças humanas são evidentes até mesmo na mais rudimentar sociedade, por isso, a desigualação deve partir de um discriminem legítimo e razoável, ou seja, na medida e tempo estritamente necessários ao atingimento da finalidade. Esse critério é denominado por Celso Antônio Bandeira de Mello (2012) como a “consonância da discriminação com os interesses protegidos na Constituição.”

Nessa perspectiva, o princípio da igualdade não impõe o tratamento de todos de modo igual, mas, sim, indica balizas teóricas e diretrizes para a desigualação das situações.

Assim como André Mendes Moreira, Humberto Ávila também defende a íntima relação da neutralidade com o princípio da igualdade, bem como a incompatibilidade de uma ideia de “neutralidade absoluta”:

“Compreender a neutralidade como a proibição total de qualquer influência no comportamento dos contribuintes é negar não só as finalidades da tributação, como, também, a atuação estatal no direcionamento das atividades da iniciativa privada, conforme permite o art. 174 da Constituição. Ser neutro, pois, não pode significar a proibição de o ente estatal exercer qualquer influência comportamental direta ou indireta por meio da tributação”. (2008, p. 98)

Após uma análise das possíveis vertentes da neutralidade, Ávila conclui que a neutralidade não é diferente da igualdade, mas apenas um aspecto dela. “A neutralidade melhor representa uma manifestação estipulada da própria igualdade na sua conexão com o princípio da liberdade de concorrência” (2008, p. 99).

Por essa razão, concorda-se com Celso de Barros Correia Neto quanto à afirmação que, “[d]e uma forma ou de outra, o tributo nunca é plenamente inócuo quanto aos efeitos que produz no plano dos fatos econômicos” (2012, p. 92). O ponto central da neutralidade fiscal não seria a vedação absoluta a tratamentos diferenciados, mas, sim, em determinar a consonância dessas normas fiscais de diferenciadoras com a Constituição da República, em especial, com o princípio da isonomia.

Antes de avançarmos para o debate, é importante firmar a premissa de que, nem mesmo abstratamente considerada, a neutralidade seria óbice à criação de incentivos fiscais. Funciona, entretanto, como importante baliza de controle das finalidades e efeitos das normas de desoneração.

No confronto com a extrafiscalidade, ainda que a neutralidade (horizontal) apresente uma ideia oposta àquela, não pode ser vista como uma vedação absoluta de tratamentos diferenciados diante da lei. Como apresentado na subseção anterior, o Estado Social previsto na Constituição de 1988 abriga a possibilidade de indução e fomento de condutas econômicas.

Portanto, partindo da Constituição de 1988, que é pródiga em permissões para a tributação extrafiscal ou indutora, não é possível adotar a ideia de neutralidade como absoluta ausência de interferência da tributação sobre o livre funcionamento dos mercados (BRAZUNA, 2009, 142).

2.4 O embate entre extrafiscalidade e neutralidade fiscal: análise da (in)constitucionalidade da vedação de incentivos fiscais

A tributação é fenômeno intersistêmico que envolve a Política, a Economia e o Direito. Entretanto, a troca entre os sistemas deve ser feita de forma criteriosa, de sorte que um não corrompa os métodos científicos do outro. Assim, as normas de indução, que têm como motivação e finalidade um efeito econômico, também devem ser analisadas à luz dos conceitos próprios da ciência do Direito, sem o desvirtuamento do seu código binário (“lícito/ilícito” ou “é conforme a Constituição/não é conforme a Constituição”).

Nesse aspecto, a par da necessidade de correlacionar Direito e Economia, o desafio das normas de indução fiscal é buscar um método cientificamente válido que respeite os métodos próprios de cada subsistema, ou seja, buscar uma análise interdisciplinar, sem romper com a concepção disciplinar. Portanto, busca-se uma chave de abertura que possibilite o diálogo entre justiça e eficiência, objetivos do Direito e da Economia, respectivamente.

A extrafiscalidade se apresenta como uma ferramenta hábil a operar essa interdisciplinaridade, de modo que o Direito seja “aberto” ao desenvolvimento econômico. A análise do conteúdo jurídico dessa ferramenta (realizada na subseção 2.1) é de suma importância para aferir a constitucionalidade dos incentivos fiscais.

Para Celso de Barros Correia Neto, ainda que o regime jurídico dos tributos seja aplicável às normas de desonerações fiscais, as questões jurídicas são significativamente diferentes. No caso dos incentivos, o Direito deve se ocupar de “defender o erário, coibir privilégios injustificados, evitar desperdício de recursos públicos e conter os efeitos sociais, econômicos e orçamentários da concessão de benefícios fiscais.” (2012, p. 186)

Assim como os gastos diretos, os incentivos fiscais representam importante ferramenta de concretização do Estado Social. A questão reside em escrutinar as normas de desoneração sob o prisma da “consonância da discriminação com os interesses protegidos na Constituição” – critério consagrado para operar o princípio da igualdade por Celso Antônio Bandeira de Mello (2012).

Sem olvidar que a interpretação constitucional se espraia para todo o ordenamento jurídico, nesta seção, buscamos apresentar, como prisma de controle jurídico dos incentivos, a extrafiscalidade, que pode ser entendida como um método mais próprio do Direito Tributário para a desigualação de operações econômicas.

A neutralidade, já se observou na subseção anterior, é preconizada como um ideal para um sistema tributário isonômico e sem disfunções locais dos agentes econômicos. Sob o

prisma jurídico, a pesquisa se filia à posição de Humberto Ávila (2008), no sentido de que a neutralidade compõe nosso sistema jurídico por meio do princípio da livre concorrência, no seu aspecto negativo.

Além disso, a neutralidade fiscal não pode ser vista como absoluta, sob pena de desvirtuar a própria essência de um sistema tributário a serviço do Estado Social (caso do Brasil). Muitas prestações e promessas constitucionais são adimplidas por meio de incentivos fiscais.

Se a extrafiscalidade é da essência da tributação do Estado Social e a neutralidade não pode ser tomada como valor absoluto, é possível concluir que existe uma precedência *prima facie* da primeira em detrimento da segunda. Essa afirmação é feita com o devido cuidado, pois a pesquisa não se trata de um enfrentamento aprofundado sobre o status constitucional dos institutos.

Ambos os conceitos figuram como derivados de outros princípios ou ideais internacionalmente aceitos como metas de um modelo tributário ideal. Contudo, não há quem negue a possibilidade de um sistema que, ainda que pontualmente, não respeita a tais preceitos.

A título de exemplo, é possível admitir um sistema tributário que abrigue um tributo estritamente arrecadatório e que não exerça função de indução alguma (em certa medida, pode ser o caso do Imposto sobre transmissão causa mortis e doação - ITCMD).

Do mesmo modo, é possível admitir que um sistema tributário, ainda que pontualmente, não respeite integralmente a neutralidade, tal como ocorre, aparentemente, nos incentivos locacionais de ICMS em prol da redução das desigualdades regionais.

Entretanto, o principal termo de chegada interpretativo é fincar a premissa de que a extrafiscalidade tem maior peso do que a neutralidade, sobretudo para um sistema tributário que sirva a um Estado Social, como o brasileiro.

A consequência dessa premissa interpretativa é que, no tema dos incentivos fiscais, a neutralidade não é um dogma inabalável e que a extrafiscalidade é o prumo interpretativo principal. Funciona como balança de equalização entre os valores constitucionais que, necessariamente, devem estar presentes para justificar a mitigação de uma tributação completamente neutra.

A extrafiscalidade operaria, *mutatis mutandis*, como a proporcionalidade, funciona na interpretação constitucional: como ferramenta de controle e ponderação de valores constitucionais em contraposição no caso concreto. A proporcionalidade é instrumento de hermenêutica constitucional hábil a controlar as restrições a direitos constitucionais; a extrafiscalidade é instrumento de controle dos meios e finalidades de uma renúncia fiscal.

Ambos funcionam como instrumentos de controle do arbítrio estatal, de modo que, para uma desoneração fiscal, também, se pode aplicar a lógica dos subprincípios da adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito.

Tomando como exemplo a Lei do Bem, trabalhada na subseção 1.2: (1) a medida seria adequada, pois o fim perseguido é idôneo – incentivar a ciência, tecnologia e inovação (art. 218 da CF); (2) seria necessária, pois visa o desenvolvimento nacional em detrimento da mera importação de tecnologia, o que, além de não desenvolver o mercado interno, tem efeitos negativos na balança comercial do país; (3) por fim, a medida seria proporcional em sentido estrito, pois a realização do bem jurídico (incentivo à ciência e tecnologia do país) supera o sacrifício imposto (ao erário e à coletividade).

Por fim e retomando o que foi dito acima, muitas prestações e promessas constitucionais são adimplidas por meio de incentivos fiscais. Sob essa perspectiva, o poder de conceder incentivos fiscais decorre não apenas da competência tributária e legislativa, a questão é ainda mais profunda. O poder de conceder benefícios é imanente à própria condição de ente de federação.

Segundo Paulo Bonavides, a organização do Estado Federado passa, ao menos, por dois princípios capitais: “a lei da autonomia e lei da participação” (2003, p. 181).

Segundo a lei da participação, os entes federados devem dedicar vontade política de organizarem-se e deliberar no conjunto destas células, a construção da soberania da federação e estabelecer os instrumentos institucionais do exercício desta soberania. Assim, a preservação do Estado unitário corresponde, em suma, à pactuação entre as unidades federadas para um único objetivo, e reforça o sentido de cooperação e ampliação na prática da gestão participativa, na autonomia e interdependência das partes envolvidas no pacto.

Sob a ótica da lei da autonomia concretiza-se o caráter estatal das unidades federadas e o princípio da obediência a uma ordem constitucional, onde estão estabelecidas as competências dos poderes instituídos: poder executivo, poder legislativo e poder judiciário. Estas bases devem ser construídas a partir de uma norma constitucional que preserve a integridade da federação e a soberania, pois todas as unidades federadas devem zelar por esta soberania, preservando, por outro lado, as características e peculiaridades locais e regionais dos governos subnacionais e locais.

Sob essa perspectiva, uma reforma tributária que suprimisse o poder dos entes federados de concederem incentivos fiscais comprometeria a autonomia destes, vulnerando o pacto federativo, cláusula pétrea, prevista no art. 60, §4º, da Constituição.

Por isso, o sistema tributário deve se ocupar em aperfeiçoar o regime jurídico dos incentivos fiscais, e não de suprimir esse importante instrumento que é fundamental para um sistema tributário concretizador do Estado Social.

O exemplo de que os incentivos podem e devem ser controlados está em Celso de Barros Correia Neto (2012), que sistematiza os principais parâmetros jurídicos de controle das normas de incentivos fiscais: (1) art. 150, § 6º, da CF; (2) controle de transparência orçamentária – art. 165, § 6º, da CF; (3) controle de vigência ou temporal; (4) controle do impacto orçamentário – art. 14 da LRF. À vista desses parâmetros, é possível veicular o controle via Parlamento, Tribunal de Contas e, inclusive, por meio de ações judiciais.

Ainda que pela via oblíqua da vedação de concessão de alíquotas diferenciadas, tratar-se-ia de supressão de uma importante modalidade de desoneração que compõe o conceito de incentivos, conforme analisado na subseção 2.1.

Portanto, é importante destacar que uma reforma tributária poderia trazer mudanças na forma como os benefícios fiscais são concedidos e regulamentados, visando tornar o sistema mais transparente, justo e eficiente. Ou seja, os benefícios fiscais podem (e devem) ser reformulados ou ajustados no contexto de uma reforma tributária, mas não serem proibidos de forma geral, sob pena de inconstitucionalidade (violação do Estado Social e do pacto federativo).

3 ESTUDO DE CASO DO POLO DE TECNOLOGIA EXTREMOTEC DE JOÃO PESSOA

3.1 Metodologia do estudo de caso e escolha dos elementos de estudo

No último censo realizado pelo IBGE, em 2010, o Município de João Pessoa contava com a população de 723.515 habitantes. A estimativa para o ano de 2021 do IBGE indica uma população de 825.796 pessoas, figurando como a oitava cidade mais populosa da região Nordeste do Brasil (IBGE, 2023), com uma economia baseada, precipuamente, no setor comercial e de serviços (SILVA, 2020).

O Produto Interno Bruto (PIB) de João Pessoa é um dos principais indicadores da economia da cidade. Em 2019, o PIB de João Pessoa foi de R\$ 16,5 bilhões, o que representa um aumento de 2,3% em relação a 2018 (IBGE, 2021). O setor de serviços é a principal força motriz da economia de João Pessoa, representando aproximadamente 75% do PIB da cidade (IBGE, 2021). Os setores de comércio e de serviços são responsáveis por grande parte dos empregos na cidade e são muito impulsionados pelo turismo, uma vez que João Pessoa é um destino popular no Nordeste do Brasil.

No aspecto das receitas públicas, de acordo com dados da Secretaria de Finanças do Município de João Pessoa, a arrecadação tributária (receita própria) em 2020 foi de aproximadamente R\$ 1,1 bilhão, com destaque para o Imposto Sobre Serviços (ISS), que representou aproximadamente 48% da arrecadação total (Secretaria de Finanças do Município de João Pessoa, 2020).

Analisando a representatividade da economia pessoense para o país, a arrecadação de tributos administrados pela Receita Federal do Brasil em João Pessoa, em 2020, foi de R\$ 3.952.163.048,43 (três bilhões novecentos e cinquenta e dois milhões cento e sessenta e três mil quarenta e oito reais e quarenta e três centavos), conforme dados divulgados no sítio eletrônico do Ministério da Fazenda (RECEITA, 2023).

A partir desses dados macroeconômicos, observa-se que o Município de João Pessoa tem uma representatividade adequada para servir de observação quanto ao fenômeno da tributação, notadamente com relação ao setor de serviços, em razão da relevância turística da capital paraibana, com forte representação do setor no PIB local.

Quanto à política fiscal escolhida para estudo, trata-se de benefício fiscal de redução de alíquota de ISS na adesão ao Polo Extremotec, que tem o intuito maior de impulsionar o desenvolvimento científico e tecnológico na cidade. Em um contado preliminar com os

números do programa, observou-se o crescimento da arrecadação do imposto municipal bem como de faturamento da maioria das empresas que aderiram ao Polo.

A medida estatal teve seu embrião com uma indicação legislativa do vereador Thiago Lucena, em 31 de julho de 2017, naquela oportunidade filiado ao Partido da Mobilização Nacional – PMN. A medida teve natureza de recomendação, apresentando ao Poder Executivo a ideia já implementada nos Municípios de Campina Grande e Recife, bem como solicitando estudo de impacto orçamentário e financeiro e sugestão de projeto de lei a ser enviado pelo Prefeito.

Em acatamento à sugestão parlamentar, o Chefe do Executivo apresentou projeto de lei ordinária que culminou com a edição da Lei Municipal n.º 13.546, de 29 de dezembro de 2017. Esse instrumento legislativo veiculou o regramento geral do Polo de Tecnologia Extremo Oriental das Américas – Extremotec, com várias medidas estatais de fomento ao setor.

Por uma questão específica da Lei Orgânica do Município de João Pessoa, que criou reserva de lei complementar para a edição do Código Tributário Municipal, paralelamente, o Poder Executivo enviou um projeto de lei complementar para a instituição do benefício fiscal de ISS, acompanhado do respectivo estudo de impacto orçamentário-financeiro.

Com a aprovação de Lei Complementar n.º 113, de 29 de dezembro de 2017, passou a vigorar a base normativa para concessão do benefício fiscal estudado, que adotou a opção de fazer remissão aos serviços constantes na lista de serviços, conforme transcrição a seguir:

Art. 265-P Fica o Poder Executivo autorizado a conceder incentivo fiscal para estímulo de atividades econômicas de cunho tecnológico, desenvolvidas por empresas participantes do Polo de Tecnologia Extremo Oriental das Américas – Extremotec, regulado em lei específica.

§ 1º A concessão do incentivo fiscal restringe-se, exclusivamente, às atividades descritas nos subitens 1.01, 1.02, 1.03, 1.04, 1.05, 1.06, 1.07 ou 1.08 do Anexo I desta Lei Complementar.

§ 2º O incentivo fiscal consistirá na redução da alíquota do ISS até o limite de 2% (dois por cento).

Trata-se de redução de alíquota por critério objetivo, concedida, fundamentalmente, aos serviços de informática e congêneres. Nas três seções seguintes, este trabalho faz uma análise dos dados fornecidos pela Administração Municipal, com o escopo de verificar se o incentivo fiscal foi apto a atingir o resultado declinado na norma de redução: “sugerir, promover, apoiar, coordenar e executar ações voltadas à pesquisa científica e tecnológica e inovação em todos os seus aspectos” (art. 1º, *caput*, da Lei Municipal n.º 13.546/2017).

Para cotejar os resultados concretos da norma com os objetivos constitucionais e aqueles veiculados nas leis instituidoras, foram apresentados pedidos de acesso à informação para fins acadêmicos junto à Secretaria da Receita Municipal (ANEXO A e B).

Os questionamentos veiculados no primeiro pedido foram os seguintes: qual foi a data do primeiro deferimento de adesão ao benefício fiscal; quantidade de empresas nos anos de 2017 a 2022; faturamento anual dessas empresas entre os anos de 2017 e 2022, identificadas apenas por sigla; arrecadação total de ISS (de todas as empresas do Extremotec), entre os anos de 2017 e 2022; se possível, a arrecadação anual de ISS individualizada por cada empresa aderente ao benefício, identificada apenas por sigla; tempo médio entre o requerimento e o deferimento do benefício; se possível, listar os CNAE's das empresas incluídas no benefício fiscal; qualquer outra informação relevante sobre o Polo Extremotec que essa Secretaria entender pertinente para a pesquisa.

O pedido deu origem ao processo administrativo n.º 3.385/2023 (ANEXO A) e foi devidamente respondido pela Administração tributária municipal, bem como os pedidos de informações complementares realizados no mesmo processo. Esse documento oficial forneceu os dados necessários para investigar as hipóteses de estudo, notadamente quanto à adequação do benefício fiscal ao atingimento do escopo de promoção de um valor constitucional (incentivo à ciência e tecnologia), bem como do desenvolvimento econômico local.

Em seguida, apresentamos outro pedido de acesso à informação, que deu origem ao processo administrativo n.º 11.680/2023 (ANEXO B). Nesse expediente, solicitamos à Edilidade dados do setor de turismo, para realizar uma comparação com os dados obtidos no processo anterior. Ou seja, uma comparação do crescimento do setor de tecnologia da informação com o setor de turismo no Município de João Pessoa.

Quanto à delimitação temporal, a pesquisa parte do ano de 2018, quando, segundo informação oficial prestada no processo administrativo n.º 3.385/2023, foi deferido o primeiro pedido com base no benefício do Polo Extremotec.

Os números e resultados apresentados nas seções seguintes foram obtidos por meio desses pedidos de acesso à informação, sendo que os nomes das empresas foram apresentados apenas em siglas, o que atende a finalidade do estudo, sem violar o sigilo fiscal.

O contexto de pesquisa leva em conta, também, as principais propostas de substituição do ISS por um modelo de IVA que abranja todos ou os principais tributos sobre o consumo do Brasil - PEC's 45 e 110.

Uma tributação não cumulativa, com direito a crédito amplo e alíquota mais elevada – como apontam os principais estudos de substituição dos impostos sobre o consumo no Brasil – atinge os mesmos resultados de crescimento econômico para o setor de tecnologia?

Como o presente estudo é de natureza jurídica (e não econômica), nos apropriamos dos números apresentados pela Receita Municipal de João Pessoa para cotejar um dado concreto da realidade com as principais problemáticas do IVA para o setor de serviços, notadamente do setor de tecnologia da informação. A escolha do setor não foi feita de forma aleatória, mas, sim, por estar relacionada a um comando estatal de promoção da ciência e tecnologia (art. 218 e seguintes da Constituição).

Assim, não se trata de uma discussão meramente econômica entre vantagem ou desvantagem da reforma para o setor. As hipóteses de pesquisa cotejam os dados do estudo de caso sob o prisma jurídico-constitucional de concretização ou não do dever estatal constante no art. 218 da Constituição da República: “O Estado promoverá e incentivará o desenvolvimento científico, a pesquisa, a capacitação científica e tecnológica e a inovação.”

3.2 Alcance do benefício fiscal na adesão ao Polo Extremotec

A polissemia é traço natural da linguagem, fenômeno que é muito bem trabalhado, no contexto tributário, pelas obras de Paulo de Barros Carvalho, a exemplo do célebre trabalho denominado “Direito Tributário: linguagem e método” (2013). Para o autor, ainda que passíveis de interpretação, as definições jurídicas devem ser buscadas a partir de uma base inicial, que são os textos de direito positivo, sem olvidar as lições consolidadas pela ciência do Direito.

Após esse aspecto sintático e semântico, é importante também um ingresso sob o plano pragmático de aplicação das normas. No presente estudo, tratando-se de uma pesquisa cuja metodologia é o estudo de caso de benefício fiscal municipal, a definição dada pela Administração Municipal ganha ainda mais relevo, ainda que passível de críticas no aspecto semântico.

Com base no texto legal que aprovou o benefício fiscal, a definição das atividades de cunho tecnológico foi feita com base na remissão de 8 (oito) subitens da lista de serviços constante no Código Tributário do Município de João Pessoa, que coincide com os mesmos subitens da Lei Complementar n.º 116/2003 – Lei Geral do ISS.

Art. 265-P Fica o Poder Executivo autorizado a conceder incentivo fiscal para estímulo de atividades econômicas de cunho tecnológico, desenvolvidas por empresas participantes do Polo de Tecnologia Extremo Oriental das Américas – Extremotec, regulado em lei específica.

§ 1º A concessão do incentivo fiscal restringe-se, exclusivamente, às atividades descritas nos subitens 1.01, 1.02, 1.03, 1.04, 1.05, 1.06, 1.07 ou 1.08 do Anexo I desta Lei Complementar.

O item 1 da Lei Complementar n.º 116/2003 trata dos “Serviços de informática e congêneres”, ficando de fora do benefício fiscal em estudo apenas o subitem 1.09, introduzido pela Lei Complementar n.º 157/2016, que alberga os serviços de disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e textos por meio da internet, a exemplo dos serviços de *streaming*.

Como foi detalhado na subseção 1.1, ciência, tecnologia e inovação são elementos presentes em todos os setores: indústria, comércio e serviços. Todos estão potencialmente relacionados ao desenvolvimento tecnológico, assim, para atingi-los indistintamente, o mais adequado seria um benefício fiscal que fomentasse aquisição e investimentos em tecnologia, a exemplo da Lei Federal n.º 11.195/2005 (lei do bem), que tem alcance subjetivo para qualquer setor.

Entretanto, replicar uma sistemática mais linear como a da Lei do Bem seria complexo, pois, no caso da União, ela dispõe de tributos que alcançam indústria, comércio e serviços. No caso dos municípios, a competência se restringe ao setor de serviços, logo não foi aleatória a escolha das atividades mais diretamente relacionadas à produção de inovação tecnológica.

No pedido de acesso à informação realizado junto à receita municipal, foi apontada a existência de, pelo menos, 91 (noventa e uma) atividades econômicas¹⁰ envolvidas na política fiscal. Em outra planilha a Fazenda Municipal elencou o faturamento de cada empresa (indicada apenas por sigla), o recolhimento respectivo de ISS e a atividade constante no cadastro da empresa. Em ordem decrescente de número de empresas, as atividades relacionadas foram:

Atividade (CNAE)	Quantidade de empresas
Desenvolvimento de programas de computador sob encomenda	22
Desenvolvimento e licenciamento de programas de computador customizáveis	21

¹⁰ Partindo da classificação por CNAE (classificação nacional de atividades econômicas). Trata-se de importante classificação administrada pelo IBGE (órgão gestor do CNAE) e utilizada pela Secretaria da Receita Federal como código a ser informado na ficha de CNPJ, exercendo importante função no enquadramento tributário das empresas.

Suporte técnico, manutenção e outros serviços em tecnologia da informação	9
Desenvolvimento e licenciamento de programas de computador não-customizáveis	8
Tratamento de dados, provedores de serviços de aplicação e serviços de hospedagem na internet	6
Portais, provedores de conteúdo e outros serviços de informação na internet	3
Serviços de comunicação multimídia - SCM	3
Consultoria em tecnologia da informação	3
Comércio varejista especializado de equipamentos e suprimentos de informática	3
Serviços de cartografia, topografia e geodésia	2
Atividades de consultoria em gestão empresarial, exceto consultoria técnica específica	2
Comércio atacadista de equipamentos de informática	2
Treinamento em desenvolvimento profissional e gerencial	1
Holdings de instituições não-financeiras	1
Comércio atacadista de energia elétrica	1
Web design	1
Comércio varejista de livros	1
Gestão de ativos intangíveis não-financeiros	1
Reparação e manutenção de computadores e de equipamentos periféricos	1

Fonte: Elaborado pelo autor.

A indicação das atividades gera certa perplexidade inicial, notadamente pela presença de atividades comerciais e atividades que, aparentemente, não estariam enquadradas no item dos “Serviços de informática e congêneres”. Em pedido de esclarecimento adicional, a Fazenda Municipal respondeu nos seguintes termos:

As empresas nem sempre atualizam as informações cadastrais ou mesmo cadastram uma série de atividades das mais diversas, o relatório no entanto traz apenas as notas fiscais geradas para os serviços prestados nos itens 1.01 a 108. da lista de serviços.

Portanto, independentemente da atividade descrita (número de CNAE cadastrado), para a concessão do benefício é suficiente que a empresa demonstre prestar os serviços dos subitens elencados no § 1º do art. 265-P da Lei Complementar Municipal n.º 113/2017, com a emissão de notas fiscais desses serviços.

Quanto ao fato de o recolhimento geral de ISS não corresponder a exatamente 2% (dois por cento) do faturamento geral das empresas, a resposta obtida foi: “nem todas as empresas relacionadas aderiram ao Extremotec, podendo inclusive estarem pagando pelas regras do simples nacional.”

Diante desses dados, observa-se que, sob o prisma pragmático, a definição de atividades econômicas de cunho tecnológico, para os fins do benefício em estudo, está baseada na subsunção da atividade aos itens 1.01 a 1.08 da lista de serviços anexa à Lei Complementar n.º 116/2003, conforme declarado na nota fiscal emitida pelo contribuinte. Ou seja, trata-se de uma redução de alíquota baseada na atividade, e não no sujeito.

Tomando de empréstimo a construção doutrinária que classifica as imunidades em subjetivas ou objetivas, o Polo Extremotec pode ser considerado um benefício fiscal objetivo, porquanto relacionado à atividade desempenhada: prestação de “serviços de informática e congêneres” descritos nos subitens 1.01 a 1.08 do Código Tributário do Município de João Pessoa (reprodução dos mesmos subitens da Lei Complementar Nacional n.º 116/2003).

3.3 Os resultados obtidos sob o prisma da arrecadação tributária de ISS

Até 2017, o Município de João Pessoa contava com 262 (duzentos e sessenta e duas) empresas da área de tecnologia da informação. O primeiro deferimento da adesão ao Polo Extremotec ocorreu em 29.06.2018, a partir de então, observou-se um crescimento do número de empresas na cidade, acréscimo no faturamento do setor e da arrecadação de ISS, conforme tabela fornecida pela Administração no processo administrativo n.º 3.385/2023:

Atividades	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Receita de Serviços (R\$)	108.925.577,69	111.431.211,73	115.864.172,22	139.795.305,59	199.817.898,48	285.280.423,31	382.798.410,26	506.036.408,32	698.543.712,79
Variação em %		2,31%	3,96%	20,66%	42,94%	42,77%	34,18%	32,19%	38,04%
Imposto Sobre Serviços (R\$)	2.689.458,60	2.544.131,94	2.159.051,62	2.643.982,91	4.166.221,60	4.661.603,91	6.541.665,52	8.132.501,50	11.676.495,44

Quantidade de Empresas da Área de TI	209	227	247	262	273	318	373	466	627
---	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----

Fonte: Tabela fornecida pelo Município no Processo Administrativo n.º 3.385/2023

Como os dados fornecidos apresentam o panorama dos 4 (quatro) anos anteriores e os 5 (cinco) anos a partir da instituição da política fiscal, para evitar assimetria, o cotejo dos dados foi feito na forma de médias anuais.

Nos 3 (três) anos anteriores à instituição do benefício fiscal, observou-se um crescimento anual médio de 7,83% (sete vírgula oitenta e três por cento) do número de empresas de tecnologia da informação na cidade. Entre os anos de 2018 e 2022 (após a criação do benefício), a taxa de crescimento anual médio foi de 19,46% (dezenove vírgula quarenta e seis por cento).

O crescimento da receita das empresas foi ainda mais expressivo, após a criação do Polo Extremotec, como se observa nos índices apresentados na segunda linha da tabela acima. A receita dos serviços quase quintuplicou (4,99 vezes) entre os anos de 2017 e 2022, dado relevante, pois reflete um desenvolvimento econômico local (com empregos e divisas), além do acréscimo para a arrecadação municipal.

Já a arrecadação de ISS, isolada pelo setor de tecnologia da informação, cresceu 4,41 vezes entre dos anos e 2017 e 2022. Interessante notar que, mesmo com a redução de alíquota de 5% para 2%, os índices de crescimento da receita dos serviços e do crescimento da arrecadação foram bem próximos (4,99 vezes e 4,41 vezes, respectivamente), indicando um acerto do estudo de impacto orçamentário financeiro do projeto de lei: “Cumpra destacar, ainda, que a criação do Polo de Tecnologia Extremo Oriental das Américas – EXTREMOTEC deve atrair uma série de novas empresas, o que reverterá em pouco tempo a perda de arrecadação inicialmente verificada.”

O comportamento da arrecadação, ano a ano, é extraído da relação de crescimento ou decréscimo observada na terceira linha da tabela fornecida pelo Município. A média dos três anos anteriores à instituição do Polo Extremotec foi de crescimento de 0,64% (zero vírgula sessenta e quatro por cento). Nos quatro anos a contar da instituição do benefício, a média de crescimento anual foi de 35,53% (cinquenta e cinco vírgula cinquenta e três por cento).

Tratando-se do dado mais relevante desta subseção, que analisa a política fiscal sob o prisma da arrecadação, a tabela abaixo detalha o crescimento da arrecadação durante os anos fornecidos pelo Município.

Período comparado	Evolução ou involução da Arrecadação do setor estudado (em R\$)	Comparação percentual do período (%)
2014 – 2015	- 145.326,66	- 5,40
2015 – 2016	- 385.080,32	-15,13
2016 – 2017	+ 484.931,29	+ 22,46
2017 – 2018	+ 1.522.238,69	+ 57,57
2018 – 2019	+ 495.382,31	+ 11,89
2019 – 2020	+ 1.880.061,61	+ 40,33
2020 – 2021	+ 1.590.835,98	+ 24,31
2021 – 2022	+ 3.543.993,94	+ 43,57

Fonte: Elaborado pelo autor.

Entre os anos de 2014 e 2016, observou-se uma redução da arrecadação de ISS do setor, com uma retomada de crescimento em 2017. O primeiro ano de instituição do Polo Extremotec foi o de maior crescimento (2018), superando a arrecadação do ano anterior em mais de 50% (cinquenta por cento) e, nos anos seguintes, a arrecadação foi sempre crescente.

Dos números apresentados, portanto, fica evidenciado um forte crescimento da arrecadação, a partir do ano de instituição do Polo Extremotec. Com os dados preliminares de crescimento do número de empresas e da receita de serviços, o crescimento da arrecadação parece ser um consectário lógico, mas é importante lembrar que houve redução da alíquota do ISS.

A conclusão é que o Polo Extremotec atingiu o que se espera, na essência, de um benefício fiscal para empresas: induzir um comportamento positivo na economia, sem prejudicar a participação do setor na repartição das despesas públicas. Tem-se, portanto, como resultado que o caso em estudo veiculou uma política pública adequada sob o prisma do dever de fomento à ciência e tecnologia (art. 218 da Constituição), imprimindo, igualmente, desenvolvimento econômico local.

3.4 Os resultados obtidos sob o prisma das empresas beneficiadas

A análise do crescimento do faturamento geral do setor e da arrecadação municipal foi realizada na seção anterior. Nesta seção, a partir dos dados quantitativos, busca-se uma análise qualitativa da política fiscal, aferindo-se, especialmente, os resultados para o desenvolvimento do setor de serviços em estudo.

Para esse estudo, primeiro, buscou-se uma análise do desempenho das empresas, a partir dos dados gerais. Outro método utilizado foi a análise, por amostragem, da variação do

faturamento das 10 (dez) maiores empresas, segundo os dados fornecidos no Processo Administrativo n.º 3.385/2023.

Na primeira análise (desempenho das empresas), observou-se um crescimento mais acentuado da receita de serviços e do ISS recolhido quando comparado com o número de empresas. Em palavras mais diretas, observou-se uma melhora no desempenho das empresas, representado pelo crescimento da relação faturamento por empresa e ISS recolhido por empresa.

Para aferir essa melhora qualitativa, criamos, nesta pesquisa, dois índices: (i) relação faturamento/empresa, encontrado a partir da divisão da receita total de serviços do setor pelo número de empresas; e (ii) relação ISS/empresa, encontrado a partir da divisão do total de ISS recolhido pelo setor pelo número de empresas. Os dados foram reunidos na tabela a seguir:

Ano	Relação faturamento/empresa	Relação ISS/empresa
2014	521.170,22	12.868,22
2015	490.938,86	11.207,62
2016	469.074,56	8.741,09
2017	533.569,86	10.091,53
2018	731.933,69	15.260,88
2019	897.108,24	14.659,13
2020	1.026.269,19	17.537,97
2021	1.085.915,03	17.451,71
2022	1.114.104,80	18.622,79

Fonte: Elaborado pelo autor.

Esses dados indicam uma média de quanto cada empresa representa em termos de receita de serviços e de arrecadação de ISS para o Município de João Pessoa. Com as ressalvas de se tratar de uma média geral, os índices indicam o crescimento do valor de cada empresa para o Município, sem olvidar que existem as variações de porte de cada uma. Portanto, trata-se de dado relevante para fins de análise geral da política fiscal.

A relevância do dado reside em demonstrar que, mesmo com uma desoneração fiscal, observou-se o crescimento do valor individual das empresas para a cidade. Evidencia, portanto, que houve ganho qualitativo, representado pelo crescimento geral da receita das empresas. Em palavras simples, o resultado demonstra um enriquecimento das empresas, e não apenas uma atração territorial de empreendimentos.

Passando para análise do comportamento do faturamento das 10 (dez) maiores empresas do setor instaladas no Município de João Pessoa, a partir da planilha em formato Excel fornecida no Processo n.º 3.385/2023, especificamente na coluna “valor serviços”, foi

possível aplicar o filtro “classificar do maior para o menor” e obter a ordem de empresas com maior faturamento.

O período estudado foi entre os anos de 2014 e 2022 e, salvo pontuais exceções de alguns anos, conforme gráfico a seguir, houve crescimento linear em todas as empresas. Todas experimentaram grande crescimento dentro do período, tanto antes como depois da instituição do Polo Extremotec, o que reflete uma tendência positiva de mercado para o setor (elemento estranho à presente pesquisa, mas que não pode ser desconsiderado completamente).

Entretanto, o crescimento foi maior após a instituição do benefício fiscal, indicando que a política fiscal exerceu função determinante para o crescimento do setor. O gráfico a seguir ajuda a visualizar com mais facilidade se o Polo Extremotec exerceu alguma influência no crescimento das empresas.



Fonte: Elaborado pelo autor.

A linha vertical dos infográficos indica o faturamento das empresas e a linha horizontal retrata os anos (entre 2014 e 2022). A empresa P.T. LTDA (sigla para preservar o sigilo fiscal) teve uma oscilação no faturamento, mas experimentou crescimento linear após 2019. As empresas D.S.C. LTDA e V.T.P. S.A tiveram pequeno decréscimo em 2020, porém, o balanço geral foi de crescimento, no período posterior à instituição do Polo Extremotec.

Apenas 3 (três) empresas tiveram queda em um dos 5 (cinco) anos e 7 (sete) cresceram todos os anos seguidos. Como resultado geral, todas as empresas cresceram entre 2018 e 2022, após a instituição do Polo Extremotec.

Outro dado relevante é que, dentre as 10 (dez) empresas, apenas 2 (duas) começaram suas atividades após a instituição do benefício fiscal. As outras 8 (oito) empresas já exerciam suas atividades na cidade, sem qualquer benefício fiscal.

Os números analisados na subseção anterior mostraram um crescimento mais acentuado no número de empresas a partir de 2018. Ou seja, o benefício funcionou como atração de empresas, contudo, a maioria das grandes empresas (segundo o corte de estudo realizado) não foram atraídas para a cidade pelo benefício.

Considerando que os dados da pesquisa mostraram um crescimento quantitativo e qualitativo das empresas, é possível concluir que o regime tributário em análise foi condizente com o dever estatal de promoção da ciência, tecnologia e inovação, previsto no art. 218 da Constituição (alterado pela EC n.º 85/2015) no Novo Marco Legal da Inovação, normas que positivaram a competência descentralizada¹¹ (material e legislativa) sobre o assunto.

3.5 Comparação do crescimento verificado no estudo de caso com o setor de Turismo do Município de João Pessoa

Para finalizar a análise dos efeitos externos do benefício fiscal do Polo Extremotec, verificamos a importância de comparar os dados do setor de tecnologia da informação com outro setor relevante para a cidade de João Pessoa-PB. Como foi exposto na subseção 3.1, João Pessoa é uma capital do Nordeste onde o turismo é uma importante fonte de divisas, por isso a escolha do setor.

Além disso, o setor de turismo pessoense, em geral, não conta com benefício fiscal, estando sujeito à alíquota máxima de ISS de 5% (cinco por cento). Existe pontual exceção, constante no art. 265-L do Código Tributário Municipal, nos seguintes termos:

Art. 265-L A atividade turística será objeto de incentivos que compreendem:

¹¹ Opta-se pelo termo competência descentralizada, para diferir das competências legislativa (concorrente) e material (comum), ambas presentes no tema ciência, tecnologia e inovação, após a edição da EC n.º 85/2015. Assim, segundo a nova ordem constitucional, os Municípios detêm competência legislativa (art. 219-B, § 2º, CF) e material (art. 23, V, CF)

I – a redução de 60% (sessenta por cento) do ISS anual devido por profissional autônomo, regularmente inscrito como guia de turismo, que desempenhe a atividade prevista no subitem 9.03 do Anexo I desta Lei Complementar;

II – a dedução da base de cálculo do ISS, quando da prestação de serviços referentes ao item 9.02 do Anexo I desta Lei Complementar, dos seguintes valores, desde que pagos a terceiros:

- a) passagens aéreas, terrestres e marítimas;
- b) hospedagem dos viajantes e excursionistas.

Trata-se de ajustes pontuais na legislação. No primeiro caso, para estimular a regularização e o controle dos guias de turismo autônomos, atividade que tem forte viés de informalidade. No segundo caso, configura apenas um ajuste óbvio de exclusão da base de cálculo de meros ingressos de valores que serão repassadas a outras empresas, fazendo incidir o ISS apenas sobre os serviços efetivamente prestados pela agência de turismo – a intermediação ou agenciamento.

Para a obtenção dos dados, apresentamos pedido de acesso à informação, que foi autuado como o Processo Administrativo n.º 11.680/2023, junto à Secretaria da Receita Municipal. A solicitação veiculou pedido dos seguintes dados: (i) quantidade de empresas nos anos de 2017 a 2022; (ii) faturamento anual total dessas empresas entre nos anos de 2017 e 2022; (iii) arrecadação total de ISS, entre os anos de 2017 e 2022.

De forma colaborativa, a resposta contemplou dados até mais abrangentes, relativos aos anos de 2015 a 2022. Foram fornecidos os dados numéricos relacionados ao faturamento geral do setor, quantidade de empresas e ISS recolhido, concernente a todas as notas fiscais emitidas pela prestação dos serviços constantes no item 9 da Lei Complementar n.º 116/2003: “serviços relativos à hospedagem, turismo, viagens e congêneres”.

Os dados foram entregues na forma da tabela a seguir:

Atividades	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Receita de Serviços (R\$)	322.214.051,20	301.312.113,89	326.758.676,64	357.008.540,80	391.255.986,49	212.802.021,51	310.846.508,92	430.139.870,32
Variação em %		-6,49%	8,45%	9,26%	9,59%	-45,61%	46,07%	38,38%
Imposto Sobre Serviços (R\$)	7.689.170,92	7.193.462,12	7.326.435,78	7.959.624,76	8.527.386,25	4.895.446,31	6.213.408,91	9.780.635,91
Quantidade de Empresas da Área de Turismo	479	486	496	496	498	492	482	507

Fonte: Tabela fornecida pelo Município no Processo Administrativo n.º 11.680/2023

Na análise dos dados, merece realce o fenômeno da pandemia do coronavírus (covid-19), que impôs distanciamento social, suspensão de voos e, portanto, afetou o setor de turismo, mundialmente. Oficialmente, a Organização Mundial de Saúde - OMS decretou o início da pandemia em 11 de março de 2020 e o fim em 05 de maio de 2023 (OMS, 2023).

Não faz parte do escopo da pesquisa avaliar as consequências da pandemia do coronavírus na economia, contudo, é necessário considerar que o setor de turismo sofreu impacto maior do que o setor de tecnologia da informação. No caso deste último, é possível deduzir até mesmo que a pandemia foi um catalizador, já que foi um período de maior investimento em tecnologia.

Entretanto, considerando a forte retomada do turismo após o ano de 2022, fizemos o mesmo corte temporal do Polo Extremotec, entre 2017 e 2022, com o escopo de apresentar um parâmetro objetivo que permita uma comparação, abstraindo, portanto, as nuances do mercado. Ainda que o método não seja perfeito para um estudo da ciência econômica, trata-se de um parâmetro possível para a análise e o controle dos efeitos sociais do benefício fiscal em estudo.

Entre 2017 e 2022, o crescimento da receita geral do setor de turismo foi de 31,63% (trinta e um vírgula sessenta e três por cento). No mesmo período, a receita do Polo Extremotec cresceu quase 500% (quinhentos por cento).

A arrecadação de ISS do setor de turismo cresceu 33% (trinta e três por cento) contra um crescimento de 441% (quatrocentos e quarenta e um por cento) do Polo Extremotec.

A quantidade de empresas do setor, praticamente, se manteve estável em todo o período estudado, com um leve declínio nos dois piores anos da pandemia, 2020 e 2021.

Entre 2017 e 2019, período sem influência da pandemia, o setor de turismo experimentou um crescimento de 19,73% (dezenove vírgula setenta e três por cento) no faturamento geral; contra 104% (cento e quatro por cento) do setor abrangido pelo Polo Extremotec. Nesse mesmo período, a arrecadação de ISS do setor de turismo cresceu 16,39% (dezesseis vírgula trinta e nove por cento) contra 76,30% (setenta e seis vírgula trinta por cento) do Polo Extremotec.

Mesmo quando comparado com um dos setores mais fortes da arrecadação municipal e abstraído o período pandêmico, os resultados externos do Polo Extremotec são significativamente maiores.

A conclusão é de que o setor de tecnologia da informação do Município de João Pessoa se desenvolveu em ritmo muito acelerado, mesmo que abstraídos os anos da pandemia, período no qual se observou uma procura maior por tecnologia e uma desaceleração do setor utilizado como parâmetro.

4 HIPÓTESES DE SUBSTITUIÇÃO DA POLÍTICA FISCAL EM ESTUDO POR UM IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO (IVA)

Neste capítulo não temos a pretensão de apresentar o exato planejamento tributário, exercendo um juízo de futurologia sobre a tributação do setor de serviços de tecnologia da informação em caso de criação de um IVA (nacional ou dual) que abranja o ISS, especialmente porque não há nas propostas de emendas constitucionais previsões de alíquotas dos tributos. Muito menos, há pretensão de esgotar as características do imposto constantes em cada proposta legislativa, para o que já servem muitos trabalhos acadêmicos e profissionais disponíveis.

A pretensão deste capítulo é, a partir das características gerais das 2 (duas) principais propostas legislativas (PEC n.º 45/2019 e PEC n.º 110/2019), apresentar um cenário geral de tributação do setor de tecnologia, mais precisamente das empresas de tecnologia da informação. Além desses dois textos iniciais de emendas constitucionais, esta pesquisa também se dedica à análise da Emenda Substitutiva Global n.º 46/2022, apresentada à Proposta de EC n.º 110/2019, no Senado Federal.

A escolha dessas propostas normativas se deu pelos seguintes motivos. As Emendas 45 e 110 representam os textos mais debatidos na comunidade jurídica e política, atualmente. Em ambas, o ISS é incorporado no projeto de IVA, cada um com suas peculiaridades, com o objetivo de unificar a tributação sobre bens e serviços.

Já a Emenda Substitutiva Global n.º 46/2022 representa um texto que mantém o ISS, contudo, fazendo uma reformulação, fundamentalmente, para operar uma unificação nacional e mitigar os atuais problemas de enquadramento na lista e de guerra fiscal – seria a proposta que mais se aproxima da manutenção do cenário do estudo de caso deste trabalho.

4.1 Proposta de Emenda à Constituição n.º 45/2019

Em linhas gerais, o modelo da PEC n.º 45/2019 prevê a criação de um imposto sobre bens e serviços (IBS), com base ampla e incidência sobre o valor agregado. Esse imposto substitui cinco tributos: IPI, PIS, Cofins, ICMS e ISS. A redação que abriga o arquétipo constitucional do IBS é a seguinte:

Art. 152-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços, que será uniforme em todo o território nacional, cabendo à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exercer sua competência exclusivamente por meio da alteração de suas alíquotas.

Além disso, cria também um imposto seletivo com natureza extrafiscal e que, entre outras funções, permite a factibilidade da alíquota uniforme do IBS. Ou seja, os ajustes setoriais seriam feitos por meio da calibragem do imposto seletivo, com fundamento na superficialidade do bem/serviço.

Os idealizadores do IBS da PEC n.º 45/2019, defendem uma alíquota única, porém formada por alíquotas específicas de competência federal, estadual e municipal, espelhando o produto do que esses entes arrecadam com os tributos extintos. Em artigo publicado na Revista do Congresso Nacional de Direito Tributário do IBET, ano 2017, Bernard Appy explica a sistemática:

“A proposta é que cada parcela da receita do ICMS, ISS, PIS, Cofins, e IPI que hoje tem uma destinação definida por conta dos critérios de partilha ou vinculação constitucional seja incorporada no novo imposto com uma alíquota específica, cuja gestão caberia à União, aos estados ou aos municípios, na proporção da receita de cada um dos tributos substituídos pelo IBS. Este modelo não afeta os contribuintes, para quem importa apenas a alíquota total, mas reduz muito a rigidez orçamentária, ao permitir que cada alíquota específica seja gerenciada individualmente”. (APPY, 2017).

Com a tributação no destino e essa formação de alíquota, todos os bens e serviços destinados a determinado estado/município ficam sujeitos a uma tributação uniforme, evitando guerra fiscal. A PEC n.º 45 também não admite benefício fiscal, assim todos os setores ficam submetidos à alíquota uniforme, de acordo com o destino do bem/serviço.

Diversos estudos têm sido realizados para avaliar as possíveis alíquotas do IBS e seus impactos na economia e na população. Um estudo realizado pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea) em 2018 estimou que a alíquota geral do IBS poderia variar entre 15% e 25%, dependendo das escolhas de política tributária. O estudo também mostrou que a diferenciação de alíquotas entre bens e serviços poderia reduzir a tributação sobre produtos básicos, protegendo as camadas mais vulneráveis da população (IPEA, 2018).

Outro estudo realizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), em 2019, estimou que a alíquota geral do IBS poderia variar entre 21% e 24%, considerando a necessidade de manter a arrecadação atual e reduzir a tributação sobre produtos básicos (IBPT, 2019).

Para o setor de serviços, significa um cenário real de elevação da carga tributária, já que a alíquota máxima de ISS, atualmente, é de 5% (cinco por cento). Mesmo considerando os tributos federais substituídos (especificamente o PIS e a COFINS), o IBS tem forte potencial de oneração sobre o setor.

O contraponto da PEC n.º 45/2019 (e também da PEC n.º 110/2019) reside na adoção do regime de crédito financeiro, pelo qual todo o imposto incidente em etapas anteriores sobre os bens e serviços utilizados na atividade empresarial gerará direito a crédito.

Por se tratar do principal atrativo do IVA para o setor de serviços, importante observar o dispositivo que tem a pretensão de positivar o princípio da não-cumulatividade do IBS:

Art. 152-A.

§1º. O imposto sobre bens e serviços:

III – será não-cumulativo, compensando-se o imposto devido em cada operação com aquele incidente nas etapas anteriores;

Comparando com o atual dispositivo que veicula o direito ao crédito no ICMS (art. 155, § 2º, I, da CF), observa-se uma melhora na redação, tornando do direito mais amplo, pois vinculado apenas à incidência (e não cobrança) e em todas as etapas anteriores. Contudo, a operacionalização, naturalmente, estará submetida à regulamentação da lei complementar, sem garantia de que se trata, efetivamente, de um amplo crédito financeiro.

O problema observado na PEC n.º 45/2019, para o setor em estudo, diz respeito à potencial elevação da carga tributária, com a instituição de um imposto sobre o valor agregado, que admite a compensação de imposto incidente nas etapas anteriores, sem, contudo, positivar na Constituição a garantia de um crédito amplo, pois submetido à regulamentação infraconstitucional.

Além disso, para um setor cujos maiores insumos são mão de obra e trabalho intelectual, até mesmo a previsão de operacionalização da não-cumulatividade por meio de crédito financeiro não é tão atrativa. Diferentemente da indústria e do comércio, mesmo com a ampliação do direito ao crédito, a compensação dos tributos pagos nos insumos e produção não tem grande potencial de mitigar a elevação de alíquota, com a criação do IBS.

Nesse cenário, a PEC n.º 45/2019 projeta um resultado de desestímulo às empresas de tecnologia da informação, quando comparada com os resultados apresentados no estudo de caso desta pesquisa.

4.2 Proposta de Emenda à Constituição n.º 110/2019

A PEC n.º 110/2019, que tramita no Senado Federal, também veicula uma proposta de reforma tributária com escopo principal de simplificação da tributação sobre o consumo, com a extinção de 9 (nove) tributos: IPI, IOF, PIS, Cofins, Salário Educação, Cide-Combustíveis, ICMS e ISS.

Conforme declinado na justificativa do projeto, no lugar desses tributos “é criado um imposto sobre valor agregado de competência estadual, chamado Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS), e um imposto sobre bens e serviços específicos (Imposto Seletivo), de competência federal.”

O IBS seria cobrado no destino, ou seja, no local onde o bem ou serviço é consumido, e não na origem como é feito atualmente, em regra. A proposta também prevê a criação do Comitê Gestor do IBS, que será responsável por administrar e fiscalizar o imposto. O comitê será formado por representantes da União, dos estados e dos municípios.

Fundamentalmente, e no que tange ao objeto do presente estudo, a PEC n.º 110/2019 tem efeitos parecidos com os da PEC n.º 45/2019, especialmente diante da incorporação do ISS ao IBS. Uma das principais preocupações é em relação à alíquota do novo imposto e possíveis burocracias advindas do Comitê Gestor do IBS.

A alíquota será uniforme para todas as operações com bens ou prestações de serviços, ressalvadas as hipóteses previstas na Constituição. Ou seja, contraditoriamente, o texto não admite benefício fiscal, mas aceita a possibilidade de alíquotas diferenciadas.

Sem embargos dessa incoerência, tem-se que, na PEC 110/2019 existe uma possibilidade de fomentar o setor de tecnologia da informação, com alíquota diferenciada, o que se justificaria diante do comando previsto no art. 218 da Constituição – estudado na seção 1.1 deste trabalho.

O direito ao crédito, segundo a PEC 110/2019, será assegurado na aquisição de bens e serviços destinados à produção ou comercialização de produtos e serviços, exceto nos casos de bens e serviços adquiridos para uso ou consumo final. Observa-se que a PEC n.º 110/2019 teve um cuidado maior de positivar um direito ao crédito financeiro no texto constitucional:

Art. 155.

§ 7º O imposto de que trata o inciso IV do caput deste artigo será instituído por lei complementar, apresentada nos termos do disposto no art. 61, §§ 3º e 4º, e atenderá ao seguinte:

II - será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, sendo assegurado:

- a) o crédito relativo às operações com bens e serviços empregados, usados ou consumidos na atividade econômica, ressalvadas as exceções relativas a bens ou serviços caracterizados como de uso ou consumo pessoal;
- b) o crédito integral e imediato, quando cabível, na aquisição de bens do ativo imobilizado;
- c) o aproveitamento de saldos credores acumulados;

Com relação ao direito ao crédito, portanto, observa-se uma garantia maior ao contribuinte, diante do entrincheiramento constitucional das regras de compensação, ficando claro que apenas estão excluídos os bens e serviços de uso e consumo pessoal.

Assim, comparativamente à PEC n.º 45/2019, tem-se que a PEC n.º 110/2019 representa um texto mais propício ao desenvolvimento do setor de tecnologia da informação, especialmente por contemplar a possibilidade de alíquota diferenciada e, também, por positivar, com mais segurança, o direito ao crédito.

Essa possibilidade de alíquota diferenciada quando associada à tributação no destino minimiza os riscos de guerra fiscal, problema atualmente existente frente ao critério espacial do ISS. Isso, porque o setor de tecnologia pode ser contemplado por regime diferenciado por regra nacional, propiciando o seu desenvolvimento sem a necessidade de mudança de localização das empresas, melhorando o sistema sob o aspecto da neutralidade fiscal.

Por outro lado, caso o setor seja submetido à alíquota modal do IBS, a tendência deve ser o desaceleramento do crescimento do setor, que tem como principal insumo a mão de obra e o trabalho intelectual – custos que não influenciam nos créditos do IBS.

Ana Clarissa Masuko (2020) também alerta para o risco que as PEC's 45 e 110 podem representar para o setor de serviços de tecnologia:

“Além da questão analisada, pode-se também mencionar que ambas as propostas preveem alíquota única para o IBS, ou seja, sem previsão de incentivos fiscais, embora a realidade atual demonstre que os países que desejam se inserir na economia digital na condição de desenvolvedores e distribuidores de inovação tecnológica, concedem incentivos fiscais ou alíquotas diferenciadas, para setores chave”. (MASUKO, 2020, p. 336).

Por outro lado, a PEC n.º 110/2019 apresenta dispositivo que reestabelece a possibilidade de “desoneração da folha de salários”, com a substituição da tributação sobre a folha (art. 195, I, “a”, CF) por contribuição incidente sobre a receita ou faturamento. Da mesma forma, como previsto na redação anterior do parágrafo § 13 do art. 195, da CF (revogado pela EC n.º 103/2019), caberá à lei definir os setores contemplados pela desoneração da folha.

Portanto, a aprovação da PEC n.º 110/2019 gera um cenário de incerteza ao setor de tecnologia da informação, submetendo-o ao caminho do *lobby* junto ao Congresso Nacional para aprovar um regime diferenciado e/ou a desoneração da folha de salários.

Assim, por ter poucos insumos a se creditar, o setor de serviços se comporta bem com uma tributação cumulativa de baixa alíquota, conforme estudo de caso do Polo Extremotec. Contudo, o IVA previsto na PEC n.º 110/2019 pode possibilitar um modelo de tributação mais próximo do estudo de caso deste trabalho comparativamente ao modelo da PEC n.º 45/2019,

especialmente se for adotado regime diferenciado ao setor e/ou com a desoneração da folha de salários.

4.3 Emenda Substitutiva Global n.º 46/2022 (Substitutivo à Proposta de Emenda à Constituição n.º 110/2019)

Das várias emendas parlamentares apresentadas às Emendas à Constituição 45/2019 e 110/2019, neste trabalho, optou-se por analisar a Emenda Substitutiva Global n.º 46/2022, apresentada pelo senador Alexandre Luiz Giordano, filiado ao partido MDB. A escolha se deu em razão de se tratar de uma proposta que tem como principal característica a contraposição à fusão do ISS ao IVA nacional ou dual.

Como este trabalho não tem como principal objeto as questões de repartição de receita ou de direito financeiro, importa abordar a posição de manutenção e reforma do ISS prevista na proposta. Isso, porque o estudo de caso realizado (Polo Extremotec) indicou resultados positivos de crescimento econômico para o setor de tecnologia da informação, tributado pelo ISS.

A emenda em referência contempla uma reforma em vários pontos sobre os quais recaem a atual tributação sobre o consumo. Assim, propõe soluções para uniformização do ICMS estadual, a previsão de regras gerais de processo administrativo tributário, criação de câmara de conciliação federativa, vedação de benefícios fiscais, entre outros assuntos. Como o presente estudo tem enfoque na tributação dos serviços, parte-se para uma análise mais detalhada da reforma do ISS.

Fundamentalmente, o texto propõe a criação de um ISS nacional, com a uniformização de uma alíquota interna e outra intermunicipal, com tributação preponderantemente no destino. A simplificação do ISS se traduziria por meio de uma legislação única nacional e a criação de cadastro único, nota fiscal nacional e guia de recolhimento único.

A emenda tem o mérito de mitigar fortemente os conflitos de competência com o ICMS, pois altera a redação do inciso III do art. 156 da CF, que abriga o conceito constitucional de serviços de qualquer natureza. Importante a transcrição da definição proposta:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

III – serviços de qualquer natureza, assim entendidas quaisquer operações que não constituam circulação de bens tangíveis, exceto energia elétrica e serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, sujeitos ao imposto previsto no art. 155, II.

A definição caminha no mesmo sentido do movimento atual da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, favorável à incidência de ISS sobre bens imateriais, conforme recentemente decidido no paradigmático RE n.º 651.703, sobre a incidência de ISS sobre planos de saúde e seguro saúde.

O RE n.º 651.703 é paradigmático, porque nele o STF apresenta fundamentação expressa no sentido da superação do conceito de serviços de qualquer natureza adotado no RE n.º 116.121, no qual se afastou a incidência de ISS sobre o serviço de locação de guindastes, com a adoção do conceito fincado em obrigação de fazer.

Importante transcrever os trechos em que há a intenção clara de superação do conceito constitucional de serviços de qualquer natureza:

Porquanto, a Suprema Corte, no julgamento dos RREE 547.245 e 592.905, ao permitir a incidência do ISSQN nas operações de leasing financeiro e leaseback **sinalizou que a interpretação do conceito de “serviços” no texto constitucional tem um sentido mais amplo do que tão somente vinculado ao conceito de “obrigação de fazer”, vindo a superar seu precedente no RE 116.121 [serviço de locação de guindaste]**, em que decidira pela adoção do conceito de serviço sinteticamente eclipsada numa obrigação de fazer.

[...]

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

Essa mudança jurisprudencial foi ratificada em 2021, na ADI 5659, quando STF julgou favoravelmente à incidência de ISS sobre licenciamento de softwares, independentemente de ser padronizado ou personalizado.

O conceito apresentado na proposta, além de apaziguar conflito de competência com o ICMS, também acaba com a necessidade de inclusão de todo e qualquer novo serviço em lista legal. Portanto, a redação da Emenda vai ao encontro da atual posição do STF, no sentido de que o conceito de serviços reservado residualmente ao ISS tem o escopo de captar todas as atividades empresariais, cujos produtos fossem serviços sujeitos a remuneração no mercado.

Há previsão de alíquota interna uniforme de ISS, de modo a acabar com as discussões de enquadramento, inclusive, porque a pretensão da emenda é extinguir o modelo de listagem de serviços em lei complementar. Com a alíquota intermunicipal, a proposta visa repartir a

arrecadação, acabar com a guerra fiscal e, ao mesmo tempo, otimizar o potencial arrecadatório de pequenos municípios.

Nesse ponto da guerra fiscal, o texto da emenda tem especial importância nesta pesquisa. O § 7º do art. 156, caso aprovada a emenda, veda a concessão de benefícios fiscais, o que comprometeria iniciativas com aquele objeto do presente estudo de caso: Polo Extremotec.

Ainda assim, com será analisado na conclusão parcial dessa seção, a Emenda Substitutiva Global n.º 46/2022 é o texto que mais se aproxima da tributação analisada no estudo de caso, notadamente pela manutenção de uma tributação de alíquota mais branda, ainda que mantendo um tributo cumulativo.

Isso, porque, para um setor cujo principal insumo é a mão de obra e o trabalho intelectual, o direito ao crédito não minimiza a elevação da alíquota trazida pelo IVA. Além disso, traz a reboque uma complexidade de apuração bem maior do que a presente no ISS, que não gera crédito na entrada.

Portanto, diante dessas características do setor, a tendência de crescimento é maior quando submetido a um tributo cumulativo de alíquota mais baixo em detrimento de um IVA com alíquota mais elevada.

4.4 Conclusão parcial

O estudo de caso revelou um desenvolvimento econômico das empresas de tecnologia da informação do Município de João Pessoa. A redução de alíquota aprovada pela Política Fiscal “Polo Extremotec” foi acompanhada de crescimento do número de empresas para o território pessoense e uma melhora exponencial da arrecadação de ISS do setor.

Ainda que a política indique crescimento econômico, ela tem a distorção da guerra fiscal, incoerência sistêmica que se busca corrigir com as propostas de reforma tributária. Assim, o resultado arrecadatório é menos importante, porque indica um cenário artificial de atração de empresa, fenômeno que viola a neutralidade fiscal.

O resultado mais relevante do estudo diz respeito ao crescimento das próprias empresas, inclusive aquelas já instaladas antes da instituição do benefício fiscal. Esse dado demonstra a compatibilidade desse modelo de tributação com o dever estatal de fomento ao desenvolvimento ciência e tecnologia, previsto no art. 218 da CF.

Em outras palavras, e sem adentrar na seara da ciência econômica, o que o estudo de caso mostrou é que o setor de tecnologia da informação se desenvolve dentro de um modelo de tributação cumulativa e de alíquota mais branda.

As PEC's 45 e 110 alteram consideravelmente esse ambiente tributário, submetendo o setor a um IVA, cujos estudos projetam alíquotas médias modais entre 15% e 25%. Considerando se tratar de um setor cujo custo principal se traduz em mão de obra e salários, as ferramentas de concretização da não cumulatividade tendem a não abrandar muito essa elevação de carga tributária.

A PEC 110 pode ser um cenário mais próximo do estudo de caso, na medida em que admite a possibilidade de regimes diferenciados, bem como de desoneração da folha de pagamentos. Com essas possibilidades, é natural antever uma corrida de *lobbies* de todos os setores, inclusive aqueles eventualmente beneficiados com o IVA. O setor em estudo estará inserido nesse contexto, portanto.

Dentre as propostas legislativas, a que adota características mais próximas do estudo do caso é o texto da Emenda Substitutiva Global n.º 46/2022, que também tem escopo de simplificação da tributação sobre o consumo, especialmente com o aperfeiçoamento e unificação das regras do ICMS e do ISS.

Quanto ao ISS, a Emenda n.º 46/2022 veicula uma uniformização de alíquota interna e outra intermunicipal, ou seja, cada município terá uma alíquota modal para essas operações, evitando disputas de enquadramento, inclusive com extinção do sistema de listagem dos serviços.

A Emenda ainda altera o conceito constitucional de serviços de qualquer natureza, em harmonia com os precedentes mais recentes do STF sobre o assunto, especialmente os RE's 651.703 e 116.121 e a ADI n.º 5659. Assim, como foi expresso no RE 651.703, o ISS incidiria sobre “todas as atividades empresariais cujos produtos fossem serviços, bens imateriais em contraposição aos bens materiais, sujeitos a remuneração no mercado.”

Esse conceito de serviços veiculado na Emenda n.º 46/2022 teria a virtude de mitigar os conflitos de competência com o ICMS. Ainda assim, em caso de conflito, ao invés do atual modelo que gera gigantesco contencioso tributário, a solução seria adotada no âmbito da câmara de conciliação federativa, formada pelos comitês gestores nacionais do ICMS e ISS, conforme proposta de inclusão do § 2º do art. 146 ao texto constitucional:

Art. 146.

§ 2º a lei complementar de que trata o inciso I regulará câmara de conciliação federativa, formada pelos comitês gestores previstos no inciso XIII do § 2º do art. 155 e no § 8º do art. 156, responsável por emissão de resposta a consultas e de normas interpretativas sobre conflitos de competência entre Estados e Municípios, que disporão também sobre modulação dos seus efeitos, imputação de pagamentos e restituição cujas conclusões vincularão as respectivas administrações tributárias.

Em contraposição ao modelo de tributação adotado no Polo Extremotec, a Emenda n.º 46/2022 veda a concessão de benefícios fiscais. A tributação preponderante no destino também compromete políticas fiscais de atração de empresas.

Contudo, os resultados obtidos não estão atrelados à variável local de instalação das empresas. Afora os elementos típicos de mercado e de economia (não analisados nesta pesquisa), os resultados positivos do setor em estudo foram extraídos de um modelo de tributação com imposto cumulativo e de baixa alíquota.

O ambiente jurídico mais próximo do estudo de caso é a Emenda n.º 46/2022, mesmo com uma sensível elevação de alíquota (com a revogação do benefício fiscal).

CONCLUSÃO

O atual regramento constitucional abriga comando expresso de promoção e incentivo ao desenvolvimento científico, à pesquisa, à capacitação científica e tecnológica e à inovação - art. 218 e seguintes da CF. Como defendido por Paulo Caliendo e Veyzon Munis (2014), o desenvolvimento tecnológico está contido na concepção de desenvolvimento nacional, que vem, paulatinamente, se aperfeiçoando desde a Declaração sobre Desenvolvimento Nacional de 1986.

A Constituição de 1988 elevou a densidade axiológica e normativa do desenvolvimento científico e tecnológico, incluindo-o como segmento necessário ao desenvolvimento nacional – objetivo fundamental da República (art. 3º, II, CF). Diversamente das constituições anteriores, agora, o assunto compõe um capítulo específico da ordem social.

Após a publicação da EC n.º 85/2015, ficou mais evidente que esse dever estatal de promoção do desenvolvimento científico e tecnológico se aplica a todos os entes da federação. A alteração constitucional positivou regras de competências material e legislativa, incluindo estados e municípios como protagonistas do Sistema Nacional de Ciência Tecnologia e Inovação (art. 23, V; e art. 219,-B, §2º todos da Constituição).

Esse arcabouço normativo, que autoriza intervenção estatal positiva, se alinha à própria função do Estado brasileiro diante do mercado: excepcional e pontual possibilidade de atuação direta na economia (art. 173, da CF) e dotado de legitimidade para atuar como agente normativo e regulador (art. 174, da CF). É justamente nesta última função (intervenção indireta) que o dever de promoção do desenvolvimento científico e tecnológico se conecta ao sistema tributário.

O sistema tributário nacional, portanto, não serve apenas à finalidade de arrecadação (fiscal), mas também ao atingimento das outras metas estatais (extrafiscalidade). Nessa perspectiva, o sistema tributário é um instrumento de realização do Estado fiscal e social – características do modelo de Estado consagrado na Constituição de 1988.

Na linha consagrada por José Casalta Nabais (2005), defendemos a existência de um dever fundamental de pagar tributos, como um sinalagma pressuposto pelo contrato social para a prestação estatal dos direitos e garantias fundamentais, sobretudo dos direitos sociais. Por isso, tanto o dever de pagar tributos como sua dispensa somente se sustentam com a fiel observância das normas constitucionais.

No campo do dever de pagar tributos, tem-se um sistema voltado à segurança jurídica dos contribuintes, de onde se desenvolveu a tradicional dogmática do Direito Tributário. A face

oposta do tributo, como bem defendido por Celso de Barros Correia Neto (2012) são os incentivos e renúncias fiscais – estas tomadas como efeitos externos de uma norma desonerativa de maneira geral.

Os incentivos ou benefícios fiscais (nesta pesquisa não adotamos distinção conceitual dos termos) são instrumentos por meio dos quais o sistema tributário serve ao Estado social, incentivando, indiretamente, a concretização de outros valores constitucionais. Mas, a discricionariedade política, no que concerne à decisão de criação legislativa, não se confunde com arbítrio, ou seja, concessão indiscriminada ou aleatória de desonerações.

A extrafiscalidade exerce essa importante função de gradiente jurídico de ponderação entre o dever fundamental de pagar tributos e a opção de renúncia ou alívio fiscais em favor de seguimentos ou pessoas determinadas. Dessa forma, os benefícios fiscais ajudam a concretizar o Estado social, contudo, estão submetidos ao crivo necessário da extrafiscalidade.

Partindo da perspectiva funcional de análise dos benefícios, defendida em Celso de Barros Correia Neto (2012), a extrafiscalidade é importante repertório teórico-jurídico de controle das finalidades do benefício fiscal. Além disso, a extrafiscalidade confere suporte jurídico à análise da eficácia da norma de desoneração.

Das três dimensões da perspectiva funcional - finalidade de incentivo, instrumento de incentivo e efeito de incentivo – a extrafiscalidade está intrinsecamente relacionada com o primeiro e o terceiro elementos, logo, está relacionada com a concepção e o controle final do processo de desoneração.

O segundo elemento diz respeito à escolha do método de desoneração, tratando-se de uma análise mais formal, ao passo que a finalidade e seus efeitos constituem um estudo substancial e interdisciplinar, para os quais a extrafiscalidade, repita-se, é de fundamental importância.

As razões abstratas que sustentam a possibilidade de veicular benefícios fiscais para o setor de ciência e tecnologia estão relacionadas na subseção 1.1 do trabalho. A maior tarefa da pesquisa, contudo, operou nos efeitos externos do benefício denominado Polo de Tecnologia Extremotec do Município de João Pessoa. Registre-se que os efeitos negativos de um benefício podem, inclusive, ensejar debates sobre a invalidade da norma desonerativa, como constatado na subseção 2.2.

O estudo de caso revelou que o benefício fiscal concedido às empresas de tecnologia da informação no Município de João Pessoa se mostrou eficiente. Os efeitos externos da norma de desoneração atingiram a finalidade proposta pelo art. 218 e seguintes da Constituição de 1988.

Houve importante crescimento da arrecadação, motivado pela atração de empresas, fato que não é, propriamente, uma finalidade constitucional, mas, sim, um problema à luz da neutralidade (horizontal) – elemento importante para o sistema tributário, mas não absoluto, como estudado na subseção 2.3. O fato é que o elemento “crescimento do número de empresas” não foi considerado, propriamente, como um fator de “sucesso” na análise dos efeitos externos da política fiscal.

A atração de empresas e a melhora da arrecadação em razão disso são apenas consequências mediatas ou remotas. A finalidade imediata da norma de desoneração somente pode residir no intuito constitucional de promoção e incentivo do desenvolvimento científico e tecnológico do país.

Nesse aspecto, os resultados confirmaram a finalidade extrafiscal eleita. O estudo mostrou um crescimento das próprias empresas, inclusive daquelas instaladas antes da instituição do benefício fiscal do Polo Extremotec. Não só o faturamento geral do setor cresceu, mas, também, a “representatividade relativa” das empresas.

Por “representatividade relativa” queremos indicar que o valor individual das empresas cresceu para a cidade. Ou seja, não houve apenas atração de novas empresas, mas, também, o crescimento econômico delas, inclusive, daquelas instaladas antes do benefício fiscal. Esse crescimento qualitativo pode ser visualizado no quadro produzido na subseção 3.4.

Importante remeter que o estudo indica que não houve a implantação de “big techs” no Município de João Pessoa, o que elevaria artificialmente os dados de crescimento do setor. Isso, porque apenas uma grande multinacional do setor de tecnologia inovação poderia, individualmente, duplicar ou triplicar o faturamento total do setor. Esse fenômeno não foi observado.

Das dez maiores empresas de tecnologia da informação do Município de João Pessoa, apenas duas começaram suas atividades após a instituição do benefício fiscal. O balanço geral do período – posterior à instituição do benefício, entre 2018 e 2022 – indicou um crescimento de todas essas dez empresas.

Esses dados revelaram um regime tributário consentâneo com o dever estatal de promoção da ciência, tecnologia e inovação, previsto no art. 218 da Constituição. Um regime baseado em um imposto cumulativo, de baixa alíquota e de simples apuração. Ainda que a cumulatividade seja um fenômeno indesejado na tributação das operações comerciais, no caso dos serviços de tecnologia não exerce uma força desestimulante, pois este setor teria poucos créditos a compensar, caso submetido a uma tributação do tipo IVA.

Por isso, analisando a essência das propostas de reforma tributária (seção 4), entendemos que as PEC's 45 e 110 alteram consideravelmente o ambiente jurídico desse setor, pois pretendem submetê-lo à tributação por meio de IVA, cujos estudos projetam alíquotas médias modais entre 15% e 25%.

Considerando se tratar de um setor cujo custo principal se traduz em mão de obra e salários, as ferramentas de concretização da não-cumulatividade tendem a não abrandar essa elevação de carga tributária. Assim, a não-cumulatividade, ainda que seja um valor positivo para o sistema tributário, vem acompanhada de uma alíquota modal incidente para todos os bens e serviços.

O efeito externo desse modelo de tributação (IVA com alíquota maior) será a perda de competitividade internacional das empresas de tecnologia brasileiras. Estas concorrem em um mercado internacional e com empresas instaladas em nações, muitas vezes, com tributação favorecida.

O exemplo da necessidade de proteger e fomentar as empresas nacionais de tecnologia foi a instituição da CIDE-*Royalties* (Lei Federal n.º 10.168/2000), que incide sobre a remessa de valores para o exterior relacionados aos contratos de transferência de tecnologia, bem como sobre os pagamentos de *royalties* e assistência técnica decorrentes desses contratos.

A exação atua com dupla função: (i) destinar a arrecadação ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (FNDCT), que operacionaliza gastos diretos em favor do setor; e (ii) por meio de indução, desestimular a aquisição de tecnologia estrangeira, ou seja, tornar a escolha do consumo interno mais interessante.

O Brasil aplica pouco estímulo de gastos diretos junto ao setor de ciência e tecnologia, quando comparado a países desenvolvidos ou que se desenvolveram nos últimos anos. Em 2019, o Brasil investiu 1,21% do PIB; Alemanha e EUA investiram 3% do PIB; e Israel e Coreia do Sul ultrapassam 4%.

Com poucos investimentos diretos e submetido a uma tributação mais elevada do IVA, especialmente um setor com baixo aproveitamento de crédito, o resultado esperado é de desestímulo ao desenvolvimento científico e tecnológico do país.

Por outro lado, a pretensão de extirpar os benefícios fiscais do sistema tributário, por si só, já indica séria crise com os valores do Estado fiscal e social, salvo se houver um forte crescimento da arrecadação dos entes, de modo a remodelar completamente o sistema para o atendimento das necessidades estatais integralmente pela via do gasto direto.

Um dado constante neste trabalho demonstra que essa troca (substituição de benefício fiscal por gasto público direto) pode sair mais onerosa para a sociedade: pesquisa realizada pela

ANPEI aponta que, em 2014, a renúncia fiscal da Lei do Bem foi de R\$ 1,71 Bilhão e as empresas beneficiárias investiram R\$ 9,25 bilhões em PD&I.

Por isso, voltando os olhos para o passado, nesta pesquisa constatou-se que o regime tributário de imposto cumulativo de baixa alíquota foi consentâneo com o dever de promoção ao desenvolvimento científico e tecnológico.

Olhando para o futuro, tanto a supressão da competência dos entes federados de instituição de benefícios fiscais como a submissão do setor de tecnologia a um modelo de IVA, com alíquota modal mais elevada, indicam um cenário de proteção insuficiente ao comando constitucional de promoção ao desenvolvimento científico e tecnológico.

Ainda nessa seara prognóstica, visando contribuir com o debate de aperfeiçoamento do sistema tributário, reputamos mais adequada uma proposta de reforma tributária que busque uma unificação nacional da legislação dos impostos subnacionais sobre o consumo (ICMS e ISS), com tributação no destino (evitando guerra fiscal) e uma compensação de receitas diante das perdas atuais.

Nessa perspectiva, como analisado na subseção 4.3, o texto de reforma mais próximo do estudo de caso está representado pela Emenda Substitutiva Global n.º 46/2022, que também tem escopo de simplificação da tributação sobre o consumo, especialmente com o aperfeiçoamento e unificação das regras do ICMS e do ISS.

Quanto aos benefícios fiscais, é importante destacar que uma reforma tributária poderia trazer mudanças na forma como são concedidos e regulamentados, visando tornar o sistema mais transparente, justo e eficiente. Ou seja, os benefícios fiscais podem (e devem) ser reformulados ou ajustados no contexto de uma reforma tributária, mas não devem ser proibidos de forma geral, sob pena de violação do Estado social e do pacto federativo.

REFERÊNCIAS

AFONSO, José Roberto; LUKIC, Melina Rocha; CASTRO, Kleber Pacheco. ICMS: crise federativa e obsolescência. **Revista Direito GV**, v. 14, n. 3, p. 986-1018. set./dez. 2018. DOI 10.1590/2317-6172201837. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/revdireitogv/article/view/78026/74756>. Acesso em: 13 jun. 2023.

ALVES, Bruna Alexandre Marques.; DUARTE, Francisco Carlos. Aplicações da extrafiscalidade no direito brasileiro. **Direito e Desenvolvimento**, v. 7, n. 2, p. 280 - 300. jun. 2017. Disponível em: <https://periodicos.unipe.br/index.php/direitoedesenvolvimento/article/download/329/309/>. Acesso em: 12 jun. 2023.

ALMEIDA, Saulo Nunes de Carvalho. MENDONÇA, Maria Lírida Calou de Araújo e. A extrafiscalidade tributária como mecanismo de concretização do direito fundamental à educação. **Revista Pensar.**, Fortaleza, v. 16 n 2, p. 678-704, jul./dez. 2011. Disponível em: <https://ojs.unifor.br/rpen/article/view/2167/1768>. Acesso em: 12 jun. 2023.

ANDERLE, Ricardo. **Conflitos de Competência tributária entre ISS, ICMS e IPI**. 1.ed. São Paulo: Noeses, 2016.

APPY, Bernard; et al. Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços. In: **Racionalização do Sistema Tributário**. SOUZA, Priscila de (org.); CARVALHO, Paulo de Barros (coord.) 1 ed. São Paulo: Noeses: IBET, 2017, p. 323-359.

ANPEI - ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PESQUISA E DESENVOLVIMENTO DAS EMPRESAS INOVADORAS. **Guia da Lei do Bem**. São Paulo: ANPEI, 2020. Disponível em: <https://anpei.org.br/wp-content/uploads/2020/06/Guia-da-Lei-do-Bem-2020.pdf>. Acesso em: 24 mar. 2023.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros. 2008.

BARBIERI, J. C. Incentivos fiscais à produção de tecnologia. **Revista de Administração**, [S. l.], v. 19, n. 1, p. 50-59, 1984. DOI: 10.1016/rausp.v19i1.167357. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rausp/article/view/167357>. Acesso em: 12 jun. 2023.

BOMFIM, Diego Marcel Costa. **Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle**. 2014. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014. doi:10.11606/T.2.2017.tde-09082017-160000. Acesso em: 5 jun. 2023.

BONAVIDES, Paulo. **Ciência Política**. 10ª.ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

BRASIL. Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovações. Secretaria de Estruturas Financeiras e de Projetos. **Guia prático da Lei do Bem: roteiro e atualização do guia da Lei do Bem / Secretaria de Estruturas Financeiras e de Projetos**. Brasília, 2020.

BRAZUNA, José Luis Ribeiro. **Defesa da concorrência e tributação à luz do artigo 146-A da Constituição**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CALIENDO, Paulo; MUNIZ, Veyzon. Política Fiscal e Desenvolvimento Tecnológico-Empresarial: Uma Análise Crítica sobre Inovação e Tributação. **Revista de Direito Brasileira**, [S.l.], v. 12, n. 5, p. 155-172, dez. 2015. ISSN 2358-1352. DOI:10.5585/rdb.v12i5.354. Disponível em: <https://www.indexlaw.org/index.php/rdb/article/view/2952>. Acesso em: 12 jun. 2023.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2013.

CATÃO, Marcos André Vinhas; SOUZA, Verônica Melo. **A ação 2 do Projeto BEPS. Uma ação ou (re)ação aos incentivos concedidos pelos países em desenvolvidos. Os juros sobre capital próprio enquanto híbrido tropical**. In: TEXEIRA, Alexandre Alkimim (Coord.). *Plano BEPS*. 1ª ed. Belo Horizonte: Fórum, 2019. p. 247-257.

CORREIA NETO, Celso de Barros. **O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro**. 2012. Tese (Doutorado em Direito) - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012.

CORREIA NETO, Celso de Barros; AFONSO, José Roberto Rodrigues; FUCK, Luciano Felício. A Tributação na Era Digital e os Desafios do Sistema Tributário no Brasil. **Revista Brasileira de Direito**, Passo Fundo, v. 15, n. 1, p. 145-167, set. 2019. ISSN 2238-0604. DOI 10.18256/2238-0604.2019.v15i1.3356. Disponível em: <https://seer.atitus.edu.br/index.php/revistadedireito/article/view/3356>. Acesso em: 12 jun. 2023.

ENGELMANN, Wilson; MARQUES, Clarice Gonçalves Pires. Inteligência Artificial e as Configurações Contemporâneas do Direito: da inovação tecnocientífica à inovação justecnológica. **Revista de Direito Brasileira**, [S.l.], v. 28, n. 11, p. 405-421, jul. 2021. ISSN 2358-1352. DOI 10.26668/IndexLawJournals/2358-1352/2021.v28i11.6752. Disponível em: <https://www.indexlaw.org/index.php/rdb/article/view/6752>. Acesso em: 12 jun. 2023.

FEIGELSON, Bruno. A relação entre modelos disruptivos e o direito: estabelecendo uma análise metodológica baseada em três etapas. In: **Regulação e Novas Tecnologias**. FEIGELSON, Bruno; FREITAS, Rafael Vêras de; RIBEIRO, Leonardo Coelho (coord.). Belo Horizonte: Fórum, 2017, capítulo 2.

FERREIRA, Luiz Guilherme de M.; NOBREGA, Marcos. Tributação na Economia Digital e Conflito de Competência. In: AFONSO, José R.; SANTANA, Hadassah L. (Coord.) **Tributação 4.0**. São Paulo: Almedina, 2020, p. 97-121.

FREIRE, André Borges Coelho de Miranda. **Sentindo constitucional de serviços para fins de ISS: uma reconstrução conceitual**. 2020. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2020.

FUCK, Luciano Felício. Estado Fiscal e Supremo Tribunal Federal. 1ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. *E-book*.

GARCIA, Christimara (org.) **Lei do bem**: como alavancar a inovação com a utilização dos incentivos fiscais. 2ª ed. Accelerating innovation. 2015. *E-Book*.

GRUPENMACHER. Betina Treiger. Das exonerações tributárias: incentivos e benefícios. In: GRUPENMACHER. Betina Treiger et al. **Novos horizontes da tributação: um diálogo luso-brasileiro**. Coimbra: Almedina, 2012.

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Cidades - Paraíba - João Pessoa - Panorama. Disponível em: <https://cidades.ibge.gov.br/brasil/pb/joao-pessoa/panorama>. Acesso em: 15 mar. 2023.

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Contas Regionais do Brasil 2019. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/estatisticas/economicas/contas-nacionais/9088-produto-interno-bruto-dos-municipios.html?=&t=resultados> Acesso em: 12 mar. 2023.

IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação. Estudo sobre a Reforma Tributária: proposta de Emenda Constitucional – PEC 45/2019 – da Câmara dos Deputados. São Paulo: IBPT, 2019. Disponível em: <https://ibpt.com.br/estudos/>. Acesso em: 13 jun. 2023.

IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. **Impactos econômicos e sociais da introdução do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) no Brasil**: uma análise comparativa com o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e o Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS). Brasília: 2018.

IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. **Análise das propostas do plano BEPS da OCDE/G20 sobre tributação dos serviços digitais e a atual situação internacional**. Brasília: 2021.

LUNA, André. **Benefício fiscal**: teoria normativa geral e a prática das concessões do ICMS. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021.

MAZUKO, Ana Clarissa. O conceito de Serviços como “obrigação de fazer” no Direito Tributário Brasileiro, seus reflexos para a reforma tributária e economia digital. In: AFONSO, José R.; SANTANA, Hadassah L. (Coord.). **Tributação 4.0**. São Paulo: Almedina, 2020, p. 303-339.

MELLO, Celso Antônio Bandeira. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

MENDES, Gilmar Ferreira. BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 14ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

MOREIRA, André Mendes. **Neutralidade, valor acrescido e tributação**. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

NABAIS, José Casalta. **A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos.** Coimbra: Almedina, 2005.

OCDE – Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico. Página Inicial. Disponível em: <https://www.oecd.org/>. Acesso em: 17 mai. 2023.

OCDE – Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico. Preços de Transferência no Brasil: Convergência para o Padrão OCDE. 2017. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/precos-de-transferencia-no-brasil-convergencia-para-o-padrao-ocde-folheto.pdf>. Acesso em: 19 mai. 2023.

OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A obrigação de divulgação de planejamentos tributários agressivos no ordenamento brasileiro: uma análise a luz do projeto BEPS da OCDE/G20.** 2017. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2017.

PAYÃO, J. V.; RIBEIRO, M. de F. A extrafiscalidade tributária como instrumento de proteção ambiental. **Revista do Direito Público**, [S. l.], v. 11, n. 3, p. 276–310, 2016. DOI: 10.5433/1980-511X.2016v11n3p276. Disponível em: <https://ojs.uel.br/revistas/uel/index.php/direitopub/article/view/27735>. Acesso em: 5 jun. 2023.

PORTELA, Paulo Henrique Gonçalves. **Direito Internacional Público e Privado.** 12ª ed. Salvador: Juspodivm, 2020.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Arrecadação das receitas administradas pela RFB por município.** Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/arrecadacao/copy_of_arrecadacao-das-receitas-administradas-pela-rfb-por-municipio. Acesso em: 15 mar. 2023.

ROCHA, S. A. El Proyecto Beps de la OCDE y el Derecho Fiscal Internacional en Brasil. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 35, p. 384–403, 2016. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/191>. Acesso em: 5 jun. 2023.

ROCHA, Sergio André. ACESSÃO DO BRASIL À OCDE E A POLÍTICA FISCAL INTERNACIONAL BRASILEIRA. **Boletim de Economia e Política Internacional | BEPI |** n. 28 | Set./Dez. 2020, [s. l.], 2020.

SANTANA, Hadassah L. (Coord.) **Tributação 4.0.** São Paulo: Almedina, 2020.

SANTOS, Gilberto Batista. SILVA, Edmário Nascimento da. A constitucionalização da ciência, tecnologia e inovação como instrumento de efetivação do direito a inovação. **Revista de Direito, Inovação, Propriedade Intelectual e Concorrência**, Salvador, v. 4, p. 120 – 139. 2019.

SCAFF, L. C. de M.; PEREIRA, L. F. da F. Institucionalismo & Inovação: A Lei do Bem como Instituição Extrativista no Ecosistema Inovativo Nacional. **Rei – Revista Estudos Institucionais**, [S. l.], v. 7, n. 2, p. 629–648, 2021. DOI: 10.21783/rei.v7i2.582. Disponível em: <https://www.estudosinstitucionais.com/REI/article/view/582>. Acesso em: 4 jun. 2023.

SCHWAB, Klaus. **A quarta revolução industrial**. Tradução: Daniel Moreira Miranda. São Paulo: Edipro, 2016.

SECRETARIA DE FINANÇAS DO MUNICÍPIO DE JOÃO PESSOA. Arrecadação Tributária. Disponível em: <http://www.joaopessoa.pb.gov.br/financas/arrecadacao-tributaria/>. Acesso em: 12 mar. 2023.

SILVA, Ester Cristina Dos Santos. **Usabilidade de ferramentas de controle financeiro por comerciantes de economia criativa de João Pessoa-PB**. 2020. 44 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharel em Administração) – Unidade Acadêmica de Gestão e Negócios, Instituto Federal de Educação Ciência e Tecnologia da Paraíba, João Pessoa.

SOUZA NETO, Cláudio Pereira de. **Direito constitucional: teoria, história e métodos de trabalho**. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

TAVARES, André Ramos. Ciência e tecnologia na Constituição. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília: Senado Federal, v. 44, p. 7, jul./set. 2007.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2011.

VERONESE, Alexandre. A institucionalização constitucional e legal da ciência, tecnologia e inovação a partir do marco de 1988: os artigos 218 e 219 e a política científica e tecnológica brasileira. **Novos Estudos Jurídicos**, v. 19, n. 2, p. 525-558, 2014.

VITA, Jonathan Barros. (Re)Analisando o Conceito de Estabelecimento Tributário no plano BEPS. In: AFONSO, José R.; SANTANA, Hadassah L. (Coord.) **Tributação 4.0**. São Paulo: Almedina, 2020, p. 229-447.

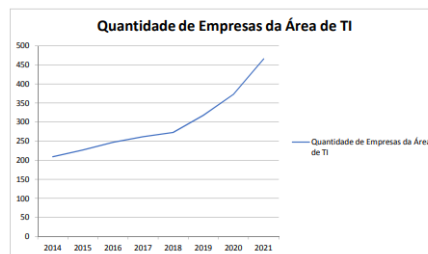
ANEXO A – PRINCIPAIS¹² DADOS FORNECIDOS NO PROCESSO ADMINISTRATIVO N.º 3.385/2023 (PEDIDO DE ACESSO À INFORMAÇÃO)

ISS - Código de Serviços Prestados : 1 – Serviços de informática e congêneres:

Atividades	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Receita dos Serviços	108.924.577,69	111.443.121,73	115.861.417,22	139.795.305,59	199.817.898,48	285.280.423,31	382.798.410,26	506.036.408,32
Imposto sobre Serviços	2.689.458,60	2.544.131,94	2.159.051,62	2.643.982,91	4.166.221,60	4.661.603,91	6.541.665,52	8.132.501,50
Quantidade de Empresas da Área de TI	209	227	247	262	273	318	373	466

Observações:
O EXTREMOTEC começou a funcionar em 2017
No valor do ISS não está incluído o do Simples Nacional

Próximas Etapas:
Instalação física do polo
Formação de malote de obra de acordo com as demandas das empresas
Aproximação do setor público, empresas e academia



¹² O Município também forneceu planilha em formato Excel, contendo: (i) iniciais de todas as empresas, para preservar o sigilo fiscal; (ii) CNAE's das empresas; (iii) valores faturados por cada empresa; (iv) ISS recolhido por cada empresa. Em razão do formato do arquivo, não foi possível juntar na pesquisa como anexo.

ANEXO B – DADOS FORNECIDOS NO PROCESSO ADMINISTRATIVO N.º 11.680-2023 (PEDIDO DE ACESSO À INFORMAÇÃO)

ISS - Código de Serviços Prestados : 9 – Serviços relativos a hospedagem, turismo, viagens e congêneres

Atividades	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Receita dos Serviços	322.214.051,20	301.312.113,89	326.758.676,64	357.008.540,80	391.255.966,49	212.802.021,51	310.846.508,92	430.139.870,32
Varição em %		-6,49%	8,45%	9,26%	9,59%	-45,81%	46,07%	38,38%
Imposto sobre Serviços	7.689.170,92	7.193.462,12	7.326.435,78	7.959.624,78	8.527.386,25	4.895.446,31	6.213.408,91	9.780.635,91
Quantidade de Empresas da Área	479	486	496	496	498	492	482	507

