

## 1 Introdução

É com imensa alegria e satisfação que recebo o convite para participar desta merecidíssima homenagem ao nosso Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo – TIT/SP, instituição que ocupa lugar de destaque na história do contencioso administrativo brasileiro.

Tive a honra de integrar seus quadros como juíza representante dos contribuintes por doze anos, tanto em Câmaras Julgadoras quanto na própria Câmara Superior, período no qual me sinto lisonjeada não só por contribuir para a construção da jurisprudência administrativa, mas sobretudo pela excelente troca e aprendizado com todos os colegas e amigos que ali convivi e convivo até os dias atuais.

O TIT/SP foi, para mim, uma verdadeira escola de direito tributário prático, marcada pelo rigor técnico, pelo diálogo entre fisco e contribuintes e pelo compromisso com a justiça fiscal e pela segurança jurídica. Essa vivência confere um valor ainda mais especial à presente reflexão, pois o estudo que ora apresento não se restringe a um exercício acadêmico, mas se insere também em uma trajetória pessoal que guarda gratidão e reconhecimento a este Tribunal.

---

<sup>1</sup> Mestre em Direito Tributário pela FGV/SP. Vice-Presidente da Comissão de Direito Tributário da OAB/SP – Seccional Pinheiros. Pesquisadora do Núcleo de Estudos Fiscais da FGV. Ex-juíza da Câmara Superior do TIT. Ex-Conselheira do CARF. Sócia Fundadora do DNA Law – Domene Netto Advogados.

<sup>2</sup> Pós-graduada em Direito Tributário pela Escola Paulista de Direito. MBA em Gestão Tributária pela FIPECAFI - Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras. Pesquisadora do Núcleo de Estudos Fiscais da FGV. Membro da Comissão de Direito Tributário da OAB/SP – Subseção Pinheiros. Sócia da Área Tributária no DNA Law – Domene Netto Advogados.

A convivência conflituosa entre o ICMS e o ISS é um dos fenômenos mais marcantes do direito tributário brasileiro. A Constituição de 1988 procurou definir competências claras, reservando aos Estados a tributação sobre a circulação de mercadorias e aos Municípios a tributação sobre serviços definidos em lei complementar. Contudo, as fronteiras não foram desenhadas de forma precisa, o que abriu espaço para litígios permanentes que persistem até os dias de hoje.

Aliomar Baleeiro, ainda na década de 1970, já advertia que a segmentação de competências sem critérios objetivos resultaria em *“um campo fértil de disputas, em que a União, Estados e Municípios buscam ampliar suas fontes em detrimento da segurança jurídica e do contribuinte”*<sup>3</sup>.

Essa previsão mostrou-se acertada: em menos de três décadas, os Tribunais Superiores acumularam centenas de decisões conflitantes sobre a matéria, com repercussões econômicas e fiscais de grande monta, demonstrando um cenário tributário de total imprevisibilidade que prejudica os negócios empresariais.

O objetivo deste trabalho é reconstruir a trajetória histórica desses conflitos, analisando o papel da doutrina, das leis complementares, da jurisprudência e das instâncias administrativas, notadamente o Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo (TIT/SP). Ao final, discute-se criticamente a Reforma Tributária e seus efeitos sobre a litigiosidade.

## 2 A moldura constitucional de 1988

### 2.1 A Constituinte e a repartição de competências

A Constituição Federal de 1988 estabeleceu, no artigo 155, II, a competência dos Estados e do Distrito Federal para instituir o ICMS, incidente sobre *“operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação”*. Já o artigo 156, III, atribuiu aos Municípios a competência para instituir o ISS sobre *“serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, II, definidos em lei complementar”*.

<sup>3</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 271.

Essa repartição, aparentemente clara, revelou-se fonte de intensos litígios. O constituinte derivado editou a Lei Complementar n. 87/1996 (Lei Kandir), regulando o ICMS, e a Lei Complementar n. 116/2003, que trouxe a lista de serviços sujeitos ao ISS. Ambas foram modificadas ao longo do tempo, mas nunca eliminaram a tensão entre os dois tributos.

A tensão se agravou diante de novas atividades econômicas que desafiaram a dicotomia mercadoria/serviço. A jurisprudência e a doutrina passaram a desempenhar papel central, ora privilegiando a materialidade econômica, ora a tipicidade estrita.

Além disso, a edição da LC 190/2022, que tratou do DIFAL no comércio eletrônico, evidenciou a tensão federativa e reforçou a litigiosidade sobre a repartição de receitas em operações digitais, revelando como o tema da competência permanece sensível, mesmo às vésperas da substituição do ICMS e do ISS pelo IBS.

A professora Mizabel Derzi bem observou o tema: *“a repartição de competências tributárias foi concebida em clima de desconfiança entre União, Estados e Municípios, cada qual preocupado em não perder espaço fiscal”*<sup>4</sup>. O resultado foi a opção por um sistema dual: ICMS para os Estados, abrangendo mercadorias e serviços de comunicação e transporte intermunicipal e interestadual, e ISS para os Municípios, limitado a serviços definidos em lei complementar.

A técnica constitucional buscou evitar sobreposição, mas pecou pela ausência de cláusula de coordenação. Daí a advertência por Baleeiro: *“as fronteiras mal traçadas entre mercadorias e serviços transformar-se-ão em fonte de disputas permanentes, alimentando contencioso e ineficiência arrecadatória”*<sup>5</sup>. A previsão de uma lista taxativa de serviços, longe de trazer segurança, cristalizou disputas, pois a economia rapidamente passou a oferecer prestações que escapavam à rigidez da lista.

Novamente a professora Misabel Derzi argumenta com assertividade: *“a rigidez da repartição, sem mecanismos eficazes de coordenação, condenou o sistema a uma permanente tensão federativa”*<sup>6</sup>. A previsão de que o ISS incidiria apenas sobre serviços definidos em lei

<sup>4</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. *ICMS: fundamentos e limites*. 6. ed. Belo Horizonte: Fórum 2019, p. 142.

<sup>5</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 271

<sup>6</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. *ICMS: fundamentos e limites*. 6. ed. Belo Horizonte: Fórum 2019, pag. 241.

complementar, embora concebida como solução, tornou-se fonte de novos conflitos, dada a dificuldade do legislador em manter a lista atualizada diante das transformações econômicas.

O uso de listas taxativas no ISS e a definição aberta de “mercadorias” no ICMS geraram contradições. O jurista Roque Carrazza é contundente: *“as listas de serviços, por sua rigidez, não conseguem acompanhar a evolução econômica, gerando litígios permanentes; ao mesmo tempo, a elasticidade do conceito de mercadoria fomenta tentativas de expansão indevida da competência estadual”*<sup>7</sup>.

A jurisprudência logo revelou essa tensão. No início da década de 1990, o STF entendia que software padronizado era mercadoria (RE 176.626/SP), mas pouco depois o STJ começou a reconhecer natureza de serviço quando havia suporte técnico envolvido. Essa oscilação é um exemplo claro da dificuldade de operar a moldura constitucional sem critérios dogmáticos sólidos.

## 2.2 Lacunas e conceitos abertos

O conceito de mercadoria, utilizado para o ICMS, foi historicamente atrelado a bens corpóreos. A emergência da economia digital desafiou esse paradigma, dando origem a disputas sobre software, licenciamento de uso e intangíveis em geral. Por sua vez, o conceito de serviço, limitado à lista da LC 116/2003, revelou-se bastante engessado na era moderna.

A rigidez desses conceitos e a ausência de critérios objetivos para delimitar o que se enquadra como “mercadoria” ou “serviço” abriram espaço para intensos conflitos de competência entre Estados e Municípios, especialmente em operações híbridas (que podem envolver tanto elementos de prestação de serviços quanto de circulação de mercadorias ou comunicação).

O exemplo paradigmático diz respeito à tributação de softwares, em que o STF, após anos de jurisprudência oscilante, reconheceu a incidência do ISS, mas não sem deixar arestas interpretativas relevantes. O mesmo desafio se repetiu em setores como *streaming*, computação em nuvem, franquias e cessão de direitos, evidenciando como os conceitos clássicos de bens corpóreos e serviços da LC 116/2003 não são mais suficientes para abarcar a complexidade econômica atual.

<sup>7</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 88-89

Sobre o tema, Paulo de Barros Carvalho insiste que a interpretação deve ser estrita: *“a tipicidade fechada em matéria tributária impede que os intérpretes ampliem a competência dos entes, sob pena de vulnerar o pacto federativo e a segurança jurídica”*<sup>8</sup>.

Diante desse cenário, o ordenamento passa a conviver com uma lacuna normativa que não pode ser suprida pela simples “criatividade hermenêutica” dos intérpretes, sob pena de violar os limites constitucionais de competência tributária.

A solução demanda ou uma redefinição legislativa que atualize os conceitos de mercadoria e serviço em conformidade com a realidade digital, ou um novo modelo de tributação sobre o consumo que supere tais dicotomias – sobre o qual falamos linhas adiante. Em qualquer hipótese, a preservação da segurança jurídica e do pacto federativo deve permanecer como vetor interpretativo fundamental.

### 3 As Leis Complementares Estruturantes

#### 3.1 ICMS - A Lei Complementar n. 87/1996 – Lei Kandir

A Lei Kandir buscou uniformizar o ICMS em âmbito nacional, disciplinando hipóteses de incidência e estabelecendo o regime da não-cumulatividade. Apesar de sua relevância, acabou fomentando conflitos ao tratar de serviços de comunicação de maneira abrangente, permitindo interpretações que invadiram a esfera municipal.

O professor Roque Carrazza afirma que *“a Lei Kandir, ao expandir o alcance do ICMS para atividades híbridas, deu ensejo a conflitos diretos com o ISS, sobretudo em operações digitais e em serviços de telecomunicações”*<sup>9</sup>.

Esse alargamento de alcance gerou um terreno fértil para disputas de competência, especialmente em setores nos quais a linha divisória entre mercadoria e serviço é tênue. As atividades de telecomunicações, por exemplo, passaram a sofrer dupla pretensão arrecadatória: de um lado, os Estados defendendo a incidência do ICMS sobre a “prestação

<sup>8</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 33. ed. São Paulo: Saraiva, 2022, p. 415.

<sup>9</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 74

de serviços de comunicação”; de outro, os Municípios sustentando que determinadas operações ligadas aos referidos serviços deveriam subsumir-se à lista anexa da LC n.º 116/2003.

Ademais, a amplitude conferida pela Lei Kandir não se limitou às telecomunicações. As transformações tecnológicas e a digitalização da economia intensificaram o problema, estendendo a disputa para softwares, *streaming*, licenciamento de uso de programas e outras atividades intangíveis.

O STF buscou mitigar os conflitos, mas as decisões sobre os temas nem sempre trouxeram uniformidade e clareza suficientes para pacificar a matéria. O resultado foi uma multiplicação de controvérsias judiciais e um quadro de insegurança jurídica para os contribuintes, submetidos ao risco da bitributação.

Dessa forma, embora a Lei Kandir tenha desempenhado papel fundamental na consolidação do ICMS, especialmente trazendo o dorso central das normas relativas ao tributo, sua opção por conceitos abertos e pela inserção de hipóteses híbridas acabou por tensionar o pacto federativo e revelar os limites do modelo constitucional de repartição de competências.

### 3.2 ISS - A Lei Complementar n. 116/2003 e suas alterações

A LC 116/2003 consolidou a lista de serviços sujeitos ao ISS. Entretanto, como nota novamente a professora Mizabel Derzi, “a utilização de rol taxativo não trouxe segurança, mas sim insegurança, pois o legislador não consegue atualizar a lista na velocidade das transformações econômicas”<sup>10</sup>.

A LC 157/2016 incluiu serviços digitais como por exemplo, o caso do *streaming*, e a LC 175/2020 alterou a regra do local de incidência para certos serviços, transferindo-a para o domicílio do tomador. Essa medida, concebida para reduzir a guerra fiscal municipal, acabou gerando insegurança operacional e questionamentos sobre sua constitucionalidade.

Nesse contexto, o que se observa é que a rigidez do rol taxativo da LC 116/2003 revelou-se incompatível com a velocidade das inovações econômicas. A tentativa de atualização por meio da LC 157/2016 foi

<sup>10</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. ICMS: fundamentos e limites. 6. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 213.

parcial, já que a simples inclusão de determinadas atividades digitais não resolveu o problema estrutural: a lista não é capaz de acompanhar, de forma tempestiva, o surgimento de novos modelos de negócio.

O setor de tecnologia ilustra bem essa defasagem, em que serviços de computação em nuvem, marketplaces digitais e operações de licenciamento de software suscitaram dúvidas sobre a incidência do ISS ou do ICMS, acirrando o contencioso tributário.

A LC 175/2020, por sua vez, trouxe um elemento adicional de complexidade. Ao deslocar o local da incidência para o domicílio do tomador em alguns serviços, o legislador buscou descentralizar a arrecadação e reduzir a concentração em grandes centros urbanos. Contudo, na prática, a medida gerou intensas dificuldades operacionais, principalmente para empresas que prestam serviços em escala nacional, além de debates sobre sua compatibilidade com os princípios constitucionais da legalidade e da segurança jurídica. O resultado foi o oposto do pretendido: novos litígios e a manutenção de um cenário de instabilidade normativa.

Assim, embora a LC 116/2003 tenha representado um marco na disciplina do ISS, suas alterações posteriores não foram capazes de equacionar os desafios da tributação dos serviços na economia contemporânea. O caráter estático do rol taxativo e as tentativas fragmentadas de atualização legislativa demonstram a insuficiência do modelo atual, que se tornou fonte permanente de incertezas e disputas de competência. Esse quadro evidencia a necessidade de repensar a tributação do setor de serviços dentro de um novo paradigma, capaz de conferir maior coerência sistêmica, acompanhar a dinâmica da economia digital e reduzir a litigiosidade que permeia a relação entre Municípios, contribuintes e o próprio STF.

## **4 Jurisprudência: casos paradigmáticos**

### **4.1 Software**

O debate sobre a tributação do software é paradigmático para compreender os limites entre ICMS e ISS. Por décadas, prevaleceu a cisão artificial entre “software de prateleira” (mercadoria, sujeita ao ICMS) e “software sob encomenda” (serviço, sujeito ao ISS). Esse entendimento encontrava respaldo em decisões do STF, como no RE 176.626/SP, mas sempre sofreu críticas doutrinárias.

Misabel Derzi alerta que *“a dicotomia prateleira/sob encomenda é incapaz de capturar a realidade econômica e tecnológica do setor, criando insegurança jurídica e bitributação”*<sup>11</sup>. Por sua vez, o jurista Paulo de Barros Carvalho reforça que o critério decisivo deve ser a natureza da obrigação principal, e não a forma de disponibilização<sup>12</sup>.

O STF, no RE 176.626/SP, relatoria do Ministro Sepúlveda Pertence consolidou a distinção entre software de prateleira (mercadoria, ICMS) e software sob encomenda (serviço, ISS). Essa tese foi duramente criticada pela doutrina. Para Roque Carrazza, *“a diferenciação carece de fundamento jurídico consistente, servindo apenas a propósitos arrecadatórios”*<sup>13</sup>.

O marco da virada foi o julgamento conjunto das ADIs 1.945 e 5.659, em 2021, quando o STF rompeu com a dualidade e fixou a tese de que toda cessão ou licenciamento de software, independentemente do meio de disponibilização, sujeita-se ao ISS. O voto do Ministro Dias Toffoli destacou que *“a essência da operação é a obrigação de fazer, consistente na manutenção, suporte e atualização, que não se confunde com a circulação de mercadoria”*<sup>14</sup>.

Contudo, persistem arestas: a decisão não eliminou dúvidas sobre *bundles* de software + hardware e sobre a apropriação de créditos de ICMS em insumos ligados ao desenvolvimento. O tema, embora pacificado quanto à competência ativa, continua a gerar reflexos econômicos relevantes.

## 4.2 Serviços gráficos

O Superior Tribunal de Justiça consolidou seu entendimento na Súmula 156, segundo a qual *“a prestação de serviços de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita apenas ao ISS”*.

Esse enunciado deriva de julgados como o REsp 222.810/SP, relatado pelo Ministro Milton Luiz Pereira, no qual se afirmou que *“o núcleo da obrigação reside no fazer, na prestação de uma atividade intelectual e técnica, não na entrega de um bem padronizado circulável no comércio”*.

<sup>11</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. ICMS: fundamentos e limites. 6. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 213.

<sup>12</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 33. ed. São Paulo: Saraiva, 2022, p. 415

<sup>13</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 88

<sup>14</sup> STF, ADIs 1.945 e 5.659, Relatoria Min. Dias Toffoli, julgamento em 18 fev. 2021.

Todavia, a doutrina não foi unânime. Paulo de Barros Carvalho criticou o entendimento: *“quando a atividade resulta em produto padronizado, não se deve qualificá-la como serviço, sob pena de violentar a tipicidade”*<sup>15</sup>. Já Roque Carrazza pondera que *“ainda que haja um resultado material, o que se tributa é o trabalho criativo e intelectual, e não a mercadoria”*.

O ponto controvertido está no critério distintivo: se o produto final é padronizado (ex.: agendas, calendários), parece haver mercadoria; se é sob encomenda (ex.: convites personalizados), seria serviço. A crítica reside no risco de uma linha tênue que gera insegurança, sobretudo no mercado gráfico híbrido de hoje, em que impressões digitais podem ser simultaneamente personalizadas e massificadas.

### 4.3 Locação de bens móveis

O Supremo Tribunal Federal, por meio da Súmula Vinculante 31, fixou que *“é inconstitucional a incidência do ISS sobre operações de locação de bens móveis”*. No RE 626.706/SP, relatado pelo Ministro Gilmar Mendes, reafirmou-se que a locação pura não configura prestação de serviço, pois não há *obrigação de fazer*, apenas a disponibilização temporária de coisa. Destaque para o trecho: *“Não se pode confundir obrigação de dar, própria da locação, com obrigação de fazer, que caracteriza a prestação de serviços. A Constituição foi clara ao outorgar aos Municípios a competência apenas sobre serviços, não podendo o intérprete ampliar a materialidade tributária para abarcar hipóteses alheias.”*

A *ratio decidendi* assenta-se no conceito constitucional de serviço como *“obrigação de fazer”*. A locação é típica obrigação de *“dar”*.

Todavia, a jurisprudência admite distinções casuísticas: quando o contrato envolve não apenas a cessão do bem, mas também manutenção, operação ou acompanhamento técnico, pode haver ISS sobre essa parcela. Exemplo são contratos de leasing operacional de equipamentos médicos, em que a manutenção periódica é indissociável.

A crítica doutrinária ressalta que a dicotomia *“dar” versus “fazer”* nem sempre resolve as situações complexas. Misabel Derzi observa que *“há contratos híbridos em que a separação artificial de obrigações pode distorcer a realidade econômica da operação”*.

<sup>15</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 33. ed. São Paulo: Saraiva, 2022, p. 417

#### 4.4 Telecomunicações e Serviços de Valor Adicionado - SVA

No emblemático REsp 1.176.753/PR, o STJ, sob relatoria do Ministro Teori Zavascki, distinguiu: os provedores de acesso à internet não prestam serviço de comunicação (tributado pelo ICMS), mas sim serviço de valor adicionado (SVA), passível de incidência do ISS. O voto do Ministro Herman Benjamin observou que *“o provedor de acesso apenas agrega utilidades ao serviço de comunicação, sem se confundir com ele”*. A ementa ressalta: *“serviços de valor adicionado não se confundem com os serviços de telecomunicação, nos termos da Lei 9.472/97 (LGT)”*.

Esse precedente continua atual no contexto da economia digital. A distinção entre a infraestrutura de comunicação (ICMS) e as utilidades adicionais (ISS) está no centro da tributação de plataformas OTT (*over-the-top*), como Netflix, Spotify e WhatsApp.

Parte da doutrina sustenta que essas plataformas realizam comunicação propriamente dita (devendo atrair ICMS). Outros, como Ricardo Lobo Torres, entendem que *“a prestação é de natureza distinta, pois agrega valor informacional e cultural, não sendo equiparável à simples transmissão de sinais”*<sup>16</sup>.

Mais recentemente, na ADI 6034, o STF reconheceu que os serviços de *streaming* não configuram serviço de comunicação, afastando o ICMS, mas sim serviço sujeito ao ISS, reafirmando a tendência de tributar utilidades digitais pela competência municipal.

A questão permanece controvertida e tende a migrar para o campo do IBS com a Reforma Tributária, mas o debate dogmático sobre a essência das operações digitais seguirá relevante.

#### 4.5 Publicidade e propaganda (outdoors e painéis)

No RE 330.817/RJ, o STF decidiu que a cessão de espaço publicitário em outdoors configura prestação de serviço sujeita ao ISS. O voto do Ministro Joaquim Barbosa foi categórico ao afirmar que *“o objeto contratual não é a mera locação do espaço físico, mas a inserção de conteúdo publicitário que demanda atividade especializada”*. E o

<sup>16</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2019

voto do Ministro Relator Carlos Velloso destacou: *“a cessão de espaço em painel publicitário constitui prestação de serviço de publicidade, sujeita à tributação municipal”*.

A decisão foi criticada por parte da doutrina, que vê na cessão de espaço elemento de locação, não de serviço. O jurista Paulo de Barros Carvalho sustenta que *“a cessão de espaço aproxima-se mais da locação de bens, a qual não pode ser tributada pelo ISS”*<sup>17</sup>. Na mesma linha, o professor Roque Carrazza afirma que *“a decisão cria uma exceção inconstitucional ao princípio da tipicidade”*.

O TIT/SP, em diversos julgados, tem realizado a distinção entre a simples locação de espaço (fora do campo de incidência do ISS) e a prestação de serviços de publicidade (tributável), enfatizando que a qualificação jurídica depende da análise do conteúdo contratual e econômico da operação.

Em alguns precedentes, o tribunal administrativo reconheceu que a mera disponibilização de espaço físico para veiculação de mensagens não configura serviço, aproximando-se mais de uma obrigação de dar; em outros, porém, entendeu pela incidência do ISS quando constatado que o contribuinte agregava elementos de veiculação, produção ou intermediação de publicidade. Essa oscilação demonstra como a fronteira entre locação e serviço se torna um desafio, especialmente em operações que envolvem tanto a cessão de espaço quanto a oferta de soluções integradas de divulgação.

A jurisprudência do TIT/SP, portanto, revela o caráter casuístico dessas análises e como a ausência de critérios objetivos de distinção amplia a margem para interpretações divergentes entre Fisco estadual e municipal. Além de afetar a previsibilidade das decisões, essa instabilidade expõe os contribuintes a autuações conflitantes e potenciais situações de bitributação.

Por fim, importante ainda mencionar que a ascensão da publicidade digital (Google Ads, redes sociais, influenciadores digitais) desafia os contornos tradicionais de incidência do ISS, ampliando os riscos de sobreposição com o ICMS em serviços de tecnologia e comunicação.

Em última análise, a dificuldade enfrentada pelo TIT/SP em uniformizar a matéria espelha o problema estrutural da repartição de competências, no qual conceitos tradicionais (como “locação” e “prestação de

<sup>17</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 33. ed. São Paulo: Saraiva, 2022, p. 423

serviço”) mostram-se insuficientes para dar conta da complexidade das atividades econômicas contemporâneas.

## 5 Critérios dogmáticos para solução de conflitos

A dificuldade de distinguir mercadorias de serviços levou a doutrina a formular critérios dogmáticos que orientassem a solução de conflitos. Entre os mais utilizados estão o núcleo obrigacional (dar ou fazer), a predominância econômica da operação, o nexo técnico do bem ou serviço e, sobretudo, o princípio da tipicidade fechada.

Paulo de Barros Carvalho sustenta que a tipicidade é o critério decisivo: *“não é dado ao intérprete ampliar a incidência tributária mediante construções hermenêuticas criativas; a Constituição exige tipicidade fechada em matéria tributária, e qualquer invasão de competência fere o pacto federativo”*<sup>18</sup>.

Por sua vez, Roque Carrazza defende a prevalência da análise da obrigação jurídica. Para o autor, *“sempre que a essência da prestação for de dar, teremos mercadoria e ICMS; sempre que for de fazer, haverá serviço e ISS”*<sup>19</sup>. O critério é aparentemente simples, mas enfrenta dificuldades em operações mistas, como nos contratos de software ou na exploração de publicidade em outdoors.

Já Aliomar Baleeiro enfatiza a necessidade de leitura teleológica, para preservar o equilíbrio federativo: *“a interpretação deve atender ao espírito da Constituição, de modo a não esvaziar as receitas de Estados e Municípios, evitando distorções arrecadatórias”*<sup>20</sup>.

Apesar da utilidade desses critérios, nenhum deles, isoladamente, é suficiente. Em casos como a veiculação de propaganda em painéis e outdoors, o núcleo obrigacional pode sugerir locação (dar), mas a jurisprudência reconhece prestação de serviço de publicidade (fazer). Em tais hipóteses, o julgador se vê compelido a recorrer à análise casuística e ao cotejo de fundamentos econômicos, jurídicos e políticos.

<sup>18</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 33. ed. São Paulo: Saraiva, 2022, p. 415.

<sup>19</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 89.

<sup>20</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 289

## 6 A Reforma Tributária (EC 132/2023 e LC 214/2025)

A Emenda Constitucional 132/2023 promoveu a mais profunda reforma no sistema tributário desde 1988, ao substituir ICMS, ISS, PIS e COFINS por um modelo dual de IVA: o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência compartilhada entre Estados e Municípios, e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de competência federal. A Lei Complementar n. 214/2025 regulamentou a incidência, estabeleceu a base de cálculo ampla, previu o creditamento financeiro integral, instituiu o Comitê Gestor do IBS e definiu regras de transição que perdurarão até 2032. Nesse período, ICMS e ISS ainda coexistirão com IBS e CBS, em um cenário de sobreposição de normas.

Em tese, a reforma encerra a histórica disputa ICMS/ISS, eliminando a fronteira entre mercadorias e serviços. No entanto, a análise crítica revela fragilidades. Primeiramente, a EC 132/2023 não extinguiu os regimes diferenciados e exceções, mantendo tratamentos específicos para setores, como por exemplo, combustíveis, saúde e educação. A experiência brasileira demonstra que exceções tendem a multiplicar litígios, reproduzindo a guerra fiscal em novas bases.

Em segundo lugar, a governança do Comitê Gestor do IBS suscita preocupação. Trata-se de órgão responsável pela administração do tributo e pela resolução de disputas entre Estados e Municípios, mas sua estrutura colegiada pode levar à paralisia decisória. Como já dito e advertido anteriormente por Ricardo Lobo Torres *“a repartição de competências sem mecanismos de coordenação eficazes é convite ao conflito permanente”*<sup>21</sup>.

Tal contexto acentua o risco de lançamentos híbridos e interpretações conflitantes, já que o contribuinte poderá ser simultaneamente autuado por ISS, ICMS e IBS em relação à mesma operação, especialmente no campo digital e dos serviços intangíveis.

Por fim, a transição de oito anos, com coexistência do sistema antigo e do novo, aumenta a complexidade e o risco de judicialização. O contribuinte se verá diante de duas ordens normativas sobrepostas, multiplicando pontos de atrito interpretativo.

<sup>21</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2019, p. 211.

## 7 Pontos controvertidos e posição crítica

A despeito do entusiasmo inicial com a criação do IBS, alguns pontos permanecem controversos. O primeiro deles é a persistência das exceções. Embora o discurso oficial seja de simplificação e neutralidade, a manutenção de regimes especiais pode recriar disputas de enquadramento. Assim, o conflito não mais será ICMS x ISS, mas sim IBS x regimes especiais.

Outro ponto sensível é o tratamento dos serviços digitais e da publicidade. Embora a Constituição reformada e a LC 214/2025 busquem abranger todas as operações de bens e serviços, ainda restam dúvidas sobre a classificação de atividades digitais altamente intangíveis, como publicidade em plataformas digitais, serviços de *streaming* e comércio eletrônico de dados. O histórico conflito sobre propaganda em *outdoors* ilustra que o problema não desaparece com a unificação: apenas muda de local.

A questão do crédito financeiro amplo também merece ressalvas. Se, por um lado, amplia a neutralidade do sistema, por outro pode gerar disputas sobre quais insumos efetivamente dão direito ao crédito. A jurisprudência brasileira já revelou o potencial de litigiosidade desse tema em relação ao PIS e à COFINS<sup>5</sup>.

Por fim, a transição se apresenta como um período particularmente delicado. O contribuinte será chamado a lidar com regras sobrepostas, lançamentos híbridos e interpretações conflitantes.

O Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo (TIT/SP), ao longo de mais de 90 anos, consolidou-se como um espaço de uniformização e racionalização dos conflitos envolvendo o ICMS e, em parte, reflexivamente, o ISS. Sua jurisprudência administrativa foi decisiva para amortecer choques entre contribuintes e Fisco, estabelecendo parâmetros técnicos e evitando judicialização excessiva.

No entanto, a nova modelagem do contencioso administrativo do IBS, prevista pelo PLP 108/2024 e a consolidada na LC 214/2025, retira dos tribunais administrativos estaduais e municipais a competência para julgar litígios envolvendo o novo imposto. Essa atribuição será concentrada no Comitê Gestor do IBS, que contará com uma câmara administrativa nacional para solução de conflitos, com composição paritária entre representantes da União, Estados, DF e Municípios.

Essa inovação gera, por um lado, a expectativa de uniformização nacional de entendimentos, mas, por outro, acarreta riscos consideráveis:

- **Ausência de legado jurisprudencial:** diferentemente do TIT/SP, que acumulou expertise em matérias complexas, o novo tribunal parte do zero, sem tradição interpretativa.
- **Fragmentação interpretativa inicial:** a composição plural do Comitê Gestor pode resultar em decisões de cunho mais político do que técnico, enfraquecendo a segurança jurídica no curto prazo.
- **Enfraquecimento das cortes estaduais e municipais:** a retirada de competência do TIT/SP e de congêneres representa, na prática, a perda de um espaço consolidado de diálogo entre contribuintes e Fisco, que sempre funcionou como instância de “despressurização” do contencioso judicial.

A exclusão do TIT/SP gera um vazio institucional preocupante. A experiência acumulada em mais de 90 anos de julgamentos técnicos é substituída por um Comitê Gestor nacional de índole predominantemente política e sem tradição técnica consolidada. Tal ruptura representa não apenas perda de *know-how*, mas risco concreto de insegurança jurídica e de aumento da judicialização, sobretudo durante a transição.

Além disso, a exclusão dos tribunais administrativos estaduais e municipais compromete o próprio federalismo fiscal, esvaziando a participação de entes locais no processo de construção jurisprudencial e centralizando o poder interpretativo em uma instância única, distante das realidades regionais.

Nesse cenário, seria natural supor que tribunais experientes como o TIT/SP desempenhariam papel crucial para absorver a complexidade da transição. Contudo, com a nova estrutura, infelizmente, o TIT/SP perde esse protagonismo.

## 8 Conclusões

A trajetória dos conflitos de competência entre ICMS e ISS evidencia a dificuldade de conciliar o rigor da tipicidade tributária com a fluidez das atividades econômicas contemporâneas. A Constituição de 1988, embora bem-intencionada, não conseguiu delimitar de forma precisa as fronteiras entre mercadorias e serviços. As leis complementares e a jurisprudência, tanto administrativa como judicial, buscaram preencher as lacunas, mas produziram resultados oscilantes e, muitas vezes, contraditórios.

A doutrina clássica e contemporânea forneceu critérios úteis, como: núcleo obrigacional, predominância econômica, tipicidade fechada, mas nenhum se mostrou suficiente para solucionar todos os casos. A litigiosidade envolvendo software, serviços gráficos, locação de bens móveis, telecomunicações e publicidade revela que o problema é estrutural.

A EC 132/2023 e a LC 214/2025 representam uma tentativa de superar esse dilema, unificando a tributação sobre bens e serviços. Trata-se de um passo importante, mas que não eliminou todos os riscos. Exceções, regimes diferenciados e a complexidade da transição ainda podem gerar conflitos significativos.

O TIT/SP, como tribunal administrativo experiente, teria todas as credenciais para desempenhar papel central nesse processo de transição. Sua longa trajetória na resolução de conflitos envolvendo ICMS e ISS o consolidou como instância técnica de contenção de litígios e de construção de segurança jurídica, funcionando historicamente como verdadeira “válvula de escape” para evitar que disputas alcançassem, prematuramente, o Judiciário.

Contudo, a nova modelagem do contencioso administrativo tributário, ao concentrar a competência decisória no Comitê Gestor do IBS e em sua câmara nacional, retira do TIT/SP a possibilidade de exercer esse protagonismo. A exclusão de um tribunal com mais de 90 anos de jurisprudência administrativa, substituído por uma estrutura inédita e sem tradição interpretativa, suscita sérias dúvidas sobre a assertividade, estabilidade e previsibilidade das decisões a serem produzidas nesse novo ambiente institucional.

O êxito da reforma dependerá, em grande medida, da capacidade dessas novas instituições administrativas de interpretar e aplicar o sistema do IBS de forma coerente, uniforme e tecnicamente qualificada. Do contrário, corre-se o risco de se replicar, em nova roupagem, a histórica litigiosidade que sempre marcou a disputa entre ICMS e ISS, agora agravada pela ausência de tribunais consolidados como o TIT/SP.

Assim, a reforma, que nasce sob a promessa de pacificação e simplificação, pode paradoxalmente gerar novos focos de insegurança e de conflitos. Caberá à doutrina, à jurisprudência e às instituições de contencioso não apenas aplicar as novas normas, mas reconstruir a confiança na ordem tributária, em diálogo permanente com a tradição construída por tribunais como o TIT/SP.

## 9 Referências

- BALLEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.
- BRASIL. Emenda Constitucional 132/2023.
- BRASIL. Lei Complementar 87/1996.
- BRASIL. Lei Complementar 116/2003.
- BRASIL. Lei Complementar 157/2016.
- BRASIL. Lei Complementar 175/2020.
- BRASIL. Lei Complementar 214/2025.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 33. ed. São Paulo: Saraiva, 2022
- CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2021
- DERZI, Misabel Abreu Machado. *ICMS: fundamentos e limites*. 6. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2019.
- STF, RE 607.642/RS (Tema 779 da repercussão geral), sobre créditos de PIS/Cofins.
- STF. ADIs 1.945 e 5.659, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 18 fev. 2021.
- STF. RE 176.626/SP.
- STF. RE 330.817/RJ.
- STF. RE 626.706/SP (Tema 212).
- STF. Súmula Vinculante 31.
- STJ. Súmula 156.
- STJ. REsp 1.176.753/PR.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2019