XXVIII ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI GOIÂNIA – GO

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

MARIA DE FATIMA RIBEIRO

LEONARDO BUISSA FREITAS

Copyright © 2019 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI
Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC – Santa Catarina
Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás
Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. César Augusto de Castro Fiuza - UFMG/PUCMG – Minas Gerais
Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS – Sergipe
Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul
Secretário Executivo - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - Unimar/Uninove – São Paulo

Representante Discente – FEPODI
Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie – São Paulo

Conselho Fiscal:
Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM – Rio de Janeiro Prof. Dr.
Aires José Rover - UFSC – Santa Catarina
Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP – São Paulo
Prof. Dr. Marcus Firmino Santiago da Silva - UDF – Distrito Federal (suplente)
Prof. Dr. Ilton Garcia da Costa - UENP – São Paulo (suplente)

Secretarias:
Relações Institucionais
Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - IMED – Santa Catarina
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR – Ceará
Prof. Dr. José Barroso Filho - UPIS/ENAJUM– Distrito Federal
Relações Internacionais para o Continente Americano
Prof. Dr. Fernando Antônio de Carvalho Dantas - UFG – Goías
Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA – Bahia
Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA – Maranhão
Relações Internacionais para os demais Continentes
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba – Paraná
Prof. Dr. Rubens Beçak - USP – São Paulo
Profa. Dra. Maria Aurea Baroni Cecato - Unipê/UFPB – Paraíba

Eventos:
Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch (UFSM – Rio Grande do Sul) Prof. Dr.
José Filomeno de Moraes Filho (Unifor – Ceará)
Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta (Fumec – Minas Gerais)

Comunicação:
Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro (UNOESC – Santa Catarina
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho (UPF/Univali – Rio Grande do Sul Prof. Dr. Caio
Augusto Souza Lara (ESDHC – Minas Gerais

Membro Nato – Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP – Pernambuco

D597

Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/ UFG / PPGDP

Coordenadores: Maria De Fatima Ribeiro

Leonardo Buissa Freitas – Florianópolis: CONPEDI, 2019.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-85-5505-795-3
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: Constitucionalismo Crítico, Políticas Públicas e Desenvolvimento Inclusivo

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Assistência. 3. Isonomia. XXVIII Encontro Nacional do CONPEDI (28 : 2019 : Goiânia, Brasil).

CDU: 34



Conselho Nacional de Pesquisa
Univeridade Ferderal de Goiás e Programa
e Pós-Graduação em Direito Florianópolis

Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br



de Pós Graduação em Direito e Políticas Públicas
Goiânia - Goiás
https://www.ufg.br/

XXVIII ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI GOIÂNIA – GO

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

Durante o período de 19 a 21 de junho de 2019, foi realizado o XXVIII ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI – Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito, realizado em Goiânia - GO em parceria com o Programa de Pós Graduação em Direito e Políticas Públicas da UFG, com a participação de docentes e discentes dos Programas de Pós-Graduação em Direito de todo país, incluindo acadêmicos de graduação.

Os artigos apresentados no Grupo de Trabalho - Direito Tributário e Financeiro I, e ora publicados, propiciaram importante debate em torno de questões teóricas e práticas, considerando o momento econômico e político brasileiro, envolvendo a temática central sobre Constitucionalismo Crítico, Políticas Públicas e Desenvolvimento Inclusivo, possibilitando ainda reflexões críticas da comunidade jurídica científica.

Neste espaço acadêmico pode ser registrada a disseminação do conhecimento, o intercâmbio de experiências integrando pesquisadores de diversas Instituições do País, neste evento realizado pela primeira vez na hospitaleira Goiânia, inserindo cada vez mais as Universidades brasileiras no contexto nacional e internacional do ensino e da pesquisa do Direito.

Neste Livro encontram-se publicados 16 (dezesseis) artigos, rigorosamente selecionados por meio de avaliação por pares, objetivando a melhor qualidade e a imparcialidade na divulgação do conhecimento da área jurídica e áreas afins. Premiando a interdisciplinaridade, os artigos abordam assuntos que transitam pelo Direito Financeiro, Direito Tributário, Direito Constitucional e Direito Administrativo, Direito Digital destacadamente, e, também outras áreas do conhecimento como da Economia.

De forma abrangente a presente Coletânea destaca artigos sobre as temáticas:

- Direito Financeiro e Federalismo fiscal;

- Direito Constitucional Tributário;

- Tributação e atividades econômicas

negociais;

- Tributação e relações de consumo e

- Processo administrativo e judicial tributário.

A importância dos temas, ora publicados, está demonstrada na preocupação do Estado no processo de arrecadação, fiscalização e operações financeiras e o universo de possibilidades de discussão acadêmica e prática sobre as temáticas diretas e indiretamente relacionadas.

O CONPEDI, com as publicações dos Anais dos Encontros e dos Congressos, mantendo sua proposta editorial, apresenta semestralmente os volumes temáticos, com o objetivo de disseminar, de forma sistematizada, os artigos científicos que resultam dos eventos que organiza, mantendo a qualidade das publicações e reforçando o intercâmbio de ideias, com vistas ao desenvolvimento e ao crescimento econômico, considerando também a realidade econômica e financeira internacional que estamos vivenciando, com possibilidades abertas para discussões e ensaios futuros.

Espera-se, que a presente publicação possa contribuir para o avanço das discussões doutrinárias, tributárias, financeiras e econômicas sobre os temas abordados, que ora se apresenta como uma representativa contribuição para o aprofundamento e reflexão das temáticas abordadas e seus valores agregados.

Agradecemos à Universidade Federal de Goiás e aos apoiadores Institucionais, e, em especial aos autores pelas exposições, debates e publicações de suas produções.

Nossos cumprimentos ao CONPEDI pela publicação desta obra.

Prof. Dr. Leonardo Buissa Freitas - UFG

Profa. Dra. Maria de Fátima Ribeiro - UNIMAR

Nota Técnica: Os artigos que não constam nestes Anais foram selecionados para publicação na Plataforma Index Law Journals, conforme previsto no artigo 8.1 do edital do evento. Equipe Editorial Index Law Journal - publicacao@conpedi.org.br.

TRIBUTAÇÃO E CROWDFUNDING: UMA ANÁLISE TRIBUTÁRIA DAS MODALIDADES PURA E CONDICIONADA DO FINANCIAMENTO COLETIVO

TAXATION AND CROWDFUNDING: A TAX ANALYSIS OF THE PURE AND CONDITIONAL MODALITIES OF COLLECTIVE FINANCING

Felipe Augusto Hanemann Coimbra [1]
Bernardo Mendonça Nobrega [2]

Resumo

Este artigo visa analisar sob a lógica do direito tributário o Crowdfunding nas modalidades pura e condicionada, objetivando responder qual a relação tributária aplicável a atividade. Com fundamento no método exploratório e técnica procedimental bibliográfica, inicialmente será apresentada a definição de Crowdfunding, abordando suas modalidades e funcionamento, seguindo pela construção da Regra-Matriz de Incidência Tributária (RMIT) do Imposto Sobre Circulação de Mercadoria e Serviço (ICMS), Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) e do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) como principal instrumento de análise. Finalizando quais hipóteses de tributos devem incidir sob o negócio jurídico.

Palavras-chave: Crowdfunding, Regra-matriz de incidência tributária, Imposto sobre circulação de mercadoria e serviço (icms), Imposto sobre serviços de qualquer natureza (issqn), Imposto sobre transmissão causa mortis e doação (itcmd)

Abstract/Resumen/Résumé

This article aims to analyze Crowdfunding under the tax law logic in the pure and conditioned modalities, aiming to answer the tax relation applicable to the activity. Based on the exploratory method and the bibliographic procedural technique, the definition of Crowdfunding will be presented, addressing its modalities and functioning, followed by the construction of the Tax Injury Matrix Rule (RMIT) of the Tax on the Circulation of Merchandise and Service (ICMS), Tax (ISSQN) and the Tax on Transference Cause Mortis and Donation (ITCMD), as the main instrument. Concluding of analysis of which tax hypotheses should apply under the legal business.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Crowdfunding, Tax matrix rules, Tax on circulation of merchandise and service (icms), Tax on services of any nature (issqn), Tax on mortal transference and donation (itcmd)

[1] Advogado. Professor do Instituto de Estudos Tributários (IBET). Especialista em Direito Tributário pelo (IBET). Mestrando em Direito e Políticas Públicas pelo Centro Universitário do Estado do Pará (CESUPA).

[2] Advogado. Professor da Faculdade de Belém, Estácio e Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Especialista em Direito Tributário pelo (IBET). Mestre em Direito e Políticas Públicas pelo CESUPA.

1. INTRODUÇÃO

O avanço do processo de digitalização repercutiu nos mecanismos de relacionamento entre a sociedade, introduzindo um dinamismo, modificando ou transformando a constituição de negócios jurídicos. Nesta linha, o *crowdfunding* ou financiamento coletivo se propõe a atuar como um novo mecanismo de captação de recursos financeiros.

Seria uma nova modalidade de arrecadação de capital, cujo objetivo central é obter inúmeras contribuições financeiras de baixo valor, oriundas de indivíduos que demonstrem interesse no desenvolvimento de produtos, conceitos ou ideias, questões estas amplamente divulgadas no universo digital.

Subsiste diversas modalidades e tipos possíveis para o desenvolvimento do *crowdfunding*, dentre as quais se pode elencar; o puro ou incondicionado, o condicionado a uma recompensa, equity *crowdfunding* e *debt crowdfunding*. Sua popularidade decorre da diversidade de situações que se enquadram em seus parâmteros, desde o financiamento de projetos cenográficos, livros, jogos, atendimento médico, resgate de animais, entre outros.

A operação envolve três partes, o indivíduo interessado em contribuir para determinado projeto ou atividade, o endereço eletrônico ou plataforma digital de arrecadação responsável pela intermediação e divulgação, e o organizador do projeto ou atividade que irá ser beneficiário dos valores, descontado a porcentagem previamente combinada com o intermediário.

A facilidade de efetuar transações financeiras com a aplicação dos chamados micropagamentos, resulta no fato *crowdfunding* ser capaz de movimentar largas quantias de recursos.

Contudo, não existe regulamentação específica sob a natureza das operações realizadas. Para o Poder Público a modificação do negócio jurídico impõe uma nova objetividade em face do exercício de sua competência tributária. Introduzindo uma problemática crescente em face da necessidade da Administração em regulamentar e tributar os negócios jurídicos realizados em amebiente virutal.

Nesta linha, prescindi o Ente Público em encontrar instrumentos que melhor se adequem nesta nova realidade, logo, a observância de hipóteses tributárias estão correlacionadas a construção da Regra-Matriz de Incidência Tributária (RMIT) de forma a capacitar a tributação destas relações.

Este trabalho visa analisar e construir hipóteses tributárias que melhor se enquadrem na estrutura do *crowdfunding*, se baseando no método exploratório, aplicando procedimentos

em face da bibliografia. Inicialmente o artigo visa esclarecer o conceito de *crowdfunding* e suas especificidades. Em momento posterior, será construidas as Regras-Matrizes de Incidência Tributária do ICMS, ISSQN e ITCMD, como tributos supostamente hábeis a incidir neste relação. Por fim, será apresentada as possiblidades de tributação do Poder Público em face da natureza do crowdfunding.

2. DAS MODALIDADES DE CROWDFUNDING

As modalidades e formas como o financiamento coletivo operam são muitas, motivo pelo qual se faz necessário a realização de um corte metodológico e definição das modalidades que serão analisadas no presente estudo.

O corte metodológico é, na definição de Tárek Moysés Moussallem (2001, p. 34) ‘’(...) é o ato linguístico delineador da linguagem do objeto de estudo’’. Ou seja, o corte metodológico é definir o que será estudado, é evidenciar uma parte do todo para uma análise minuciosa. Trata-se de um recorte de parte da realidade para que se possa dar maior evidência a um objeto.

Desta forma, as hipóteses que serão apresentadas e analisadas serão o *crowdfunding* condicionado e o *crowdfunding* puro ou incondicionado, situações que se diferem pela existencia de um retorno ou recompensa de qualquer natureza ao financiador.

No *crowdfunding* puro o coladorador contribui sem a existência de uma promessa ou retono, o indivíduo realizaria sua contribuição por uma simples liberalidade, subsistindo a imagem de solidariedade nesta modalidade.

Em face do *crowdfunding* condicionado a operação evidencia uma maior complexidade, em virtude da existencia de suposta recompensa ao financiador ou colaborador. Onde a recompensa poderia, ou não, estar vinculada com a natureza do projeto, como o recebimento antecipadado de um produto que se está ajudando a desenvolver com a transferencia de recursos para o financiado ou colaborado, ou simplesmente algo como uma camiseta com a logo da empresa ou do produto, incluindo a opção de agradecimento público em rede social, sendo evidente uma contra-partida pré combinada entre o financiador e o financiado (KICKSTARTER, 2019a).

Isto posto, a existencia da recompensa que reside o problema fundamental, a enorme variedade de recompensas tende a modificar a natureza jurídica da relação, ensejando em critérios diferentes quando analisados sob a ótica do direito tributário.

Subiste mais de noventa e seis ideias para possíveis recompensas que possam estimular a colaboração de uma campanha, incentivos estes que variam de fita cacetes

personalizas, páginas de roteiro de scripts de peças autografadas, fotos personalidades, jantares, passeios, entre outros (kickstarter, 2019a).

A título exemplificativo, o projeto de arrecadação desenvolvido pelo ator LeVar Burton ofereceu uma ampla variedade de recompensas, desde simples agradecimentos em mídia digital ao custo de U$ 5 (cinco), a exorbitantes U$ 10,000 (dez mil) por um jantar com o autor (kickstarter, 2019b).

Como exemplo concreto das diversas recompensas de um *crowdfunding*, apresenta-se parte da tabela real utilizada na campanha de arrecadação, para a criação aplicativo de leitura chamado *Reading Rainbow* na plataforma *Kickstarter*, onde fora arrecado o valor total de U$ 5,408,916 (cinco milhões quatrocentos e oito mil e novecentos e dezesseis) por meio de mais de cento e cinco mil colaborações;

Quadro I – tabela de recompensas de campanha de *crowdfunding*

Valor em Dólar	**Recompensa**
U$5,00 (cinco)	Agradecimento do LeVar; mensagem de agradecimento no site; *updates* exclusivos do projeto;
U$10,00 (dez)	Todas as recompensas acima; um Tweet de agradecimento do @ReadingRainbow; Papeis de parede digitais exclusivos;
U$ 145,00 (cento e quarenta e cinco)	Um *smartwatch* da Pebble em versão especial preta com o nome do ator LeVar Burton gravado nas traseira;
U$10,000.00 (dez mil)	O ator LeVar Burton visitará uma escola ou biblioteca de sua escolha (custos de viagem pagos pelo financiador) que doará a coleção em DVD do *Star Trek;*
U$10,000.00 (dez mil)	Jantar com o ator LeVar Burton; poder usar o visor original do personagem do LeVar em *Star Trek*; 4 (quatro) fotos autografadas do ator; poder ficar junto com o Ator em uma convenção de *Star Trek*

Fonte: Kickstarter. Projeto de *crowdfunding* do aplicativo *reading rainbow*. Disponível em: <https://www.kickstarter.com/projects/readingrainbow/bring-reading-rainbow-back-for-every-child-everywh/description> Acesso em 19 de Março de 2019.

Fazendo uma leitura das recompensas, logo se vislumbra a ausência de semelhança,

não havendo possiblidade de equiparação das recompensas. Logo, é evidente a diferença de uma relação onde há transferência de valores e recebimento de um produto, em contraponto a onde o valor não condiz com a recompensa, como o jantar com o financiado no valor de U$ 10,000.00 (dez mil).

Desta forma, considerando a possibilidade de relação de compra e venda, prestação de serviço, ou doação com encargo, faz-se necessário analisar a Regra-Matriz de Incidência Tributária destes tributos para verificar as hipóteses de incidência tributária.

3. REGRAS-MATRRIZES DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DOS TRIBUTOS POSSIVELMENTE APLICADOS AO CROWDFUNDING PURO OU CONDICIONADO

A regra-matriz de incidência tributária é uma norma geral e abstrata construída por um juízo hipotético condicional, Paulo de Barros Carvalho (2010, p. 294) ensina:

> A norma tributária, em sentido estrito, reiteramos, é a que define a incidência fiscal. Sua construção é obra do cientista do Direito e se apresenta, de final, com a compostura própria dos juízos hipotético-condicionais. Haverá uma hipótese, suposto ou antecedente, a que se conjuga um mandamento, uma consequência ou estatuição.

A hipótese é traduzível na fórmula exposta por Paulo de Barros Carvalho: Ht=Cm (v.c).Ce.Ct – onde ‘’Ht’’ é a hipótese tributária, ‘’Cm’’ o critério material, ‘’v’’ o verbo, ‘’c’’, o complemento, ‘’Ce’’ o critério espacial, ‘’Ct’’ o critério temporal, e por fim ‘’.’’ como símbolo do conjuntor.

O consequente, por sua vez, é traduzível na fórmula também ensinada pelo citado professor: Cst’’Cp(sa.sp).Cq(bc.al) – onde ‘’Cst’’ é o consequente tributário; ‘’Cp’’ é o critério pessoal; ‘’sa’’ o sujeito ativo; ‘’sp’’ o sujeito passivo; ‘’Cq’’ o critério quantitativo; ‘’bc’’ a base de cálculo; ‘’al’’ a alíquota; e ‘’.’’ O conjuntor ou multiplicador lógico.

Apesar da RMIT ser compreendida como uma norma geral e abstrata, esta pode-se também ser utilizada como um instrumento ou método de organização e compreensão do texto legal visando a identificação de critérios fundamentais para a interpretação de sua aplicação.

Isto posto, será apresentado a RMIT dos três principais tributos cuja possibilidade de aplicação ao *crowdfunding* quais sejam: o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD); Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS); e por fim, o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).

3.1. REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO

O Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) é um imposto de competência estadual e do Distrito Federal, e possui previsão constitucional no seu artigo 155, inciso I. Sendo um tributo que abrange dois critérios materiais: o transmitir via efeitos da causa mortis, e o doar quaisquer bens ou direitos.

Nesse sentido, valioso também expor o disposto no artigo 1º, incisos I e II da Lei Estadual nº 5.529/89 e do artigo 35 do Código Tributário Nacional:

> Art. 1º. O Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de quaisquer bens ou direitos, tem como fator gerador:
> I – a transmissão de bens ou direitos decorrentes da sucessão hereditária;
> II – a transmissão através de doações com ou sem encargos, a qualquer título, de bens ou de direitos.

> Art. 35. O imposto, de competência dos Estados, sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos tem como fato gerador:
> I - a transmissão, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis por natureza ou por acessão física, como definidos na lei civil;
> II - a transmissão, a qualquer título, de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia;
> III - a cessão de direitos relativos às transmissões referidas nos incisos I e II.
> Parágrafo único. Nas transmissões causa mortis, ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários.

Tais dispositivos apontam claramente a noção apresentada de ser o termo "transmissão" o objeto principal do critério material envolvendo não só a doação (foco do presente tópico), como também do critério material envolvendo a *causa mortis*. Para efeitos do presente estudo, iremos nos focar no segundo critério material, o que envolve doação.

O critério espacial encontra previsão nos parágrafos 3º e 4º do artigo 1º da Lei Estadual nº 5.529/89. Tais dispositivos estabelecem como critério espacial o Estado (no caso do Estado do Pará) quando o bem objeto da transmissão nele estiver no território ou nos casos onde o inventário ou arrolamento se der no Estado ou nele estiver domiciliado o *de cujus* ou doador.

> Art. 1º. O Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de quaisquer bens ou direitos, tem como fator gerador:
> §3º. O Imposto é devido ao Estado do Pará, quando nele estiver localizado o bem objeto da transmissão, por mais que a transmissão ocorra ou provenha da sucessão aberta em outro Estado ou no estrangeiro.
> §4º Os impostos devidos sobre transmissão ''Causa Mortis'' ou doação relativos a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado do Pará, quando nele se processar o inventário ou arrolamento, ou nele estiver domiciliado o *de cujus* ou doador.

Entendimento diferente poderia ensejar possível violação de competência entre os

Entes Federativos nos termos delineados no artigo 155 da Constituição Federal.

Considerando que o tributo objeto de análise é de competência estadual, o critério temporal se encontra previsto na Lei Estadual nº 5.529 de 1989 no seu artigo 6º, abaixo transcrito.

> Art. 6º. O imposto será pago:
> I – na transmissão por doações, antes da lavratura do instrumento público ou particular, no prazo de cinco (5) dias, contado do lançamento administrativo;
> II – na transmissão causa mortis, até cinco (5) dias após a data da homologação do cálculo.
> Parágrafo único. Efetuar-se-á o recolhimento do imposto até trinta (30) dias depois da lavratura do instrumento público ou particular de doação ou da data de homologação do cálculo nos processos de inventário ou arrolamento, quando realizados em outro Estado.

Em que pese o inciso I da Lei Estadual nº 5.529 de 1989 acima exposto estabelecer como critério temporal 5 (cinco) dias antes da lavratura do instrumento público ou particular, acusa-se sua inconstitucionalidade. Isso porque o critério material, elemento extraído tanto da Constituição como da Lei Estadual nº 5.529 de 1989, é transmitir bens ou direitos decorrentes da sucessão hereditária ou por meio de doação.

Ora, se o verbo no caso é ‘’transmitir’’, só há incidência do fato gerador com a efetiva transmissão e não 5 (cinco) dias antes dela. Aponta-se que o objetivo do presente trabalho não é fazer essa discussão, e que há hipóteses na legislação que determinam o pagamento do tributo antes da configuração do fato gerador, entretanto, é importante apontar que existe um ponto controverso.

O critério pessoal delimita a capacidade ativa e passiva na relação jurídico obrigacional. O sujeito ativo da relação tributária do ITCMD, conforme leitura do caput do artigo 155 da Carta Fundamental de 1988, é o Estado e o Distrito Federal. Em relação ao sujeito passivo, mister trazer os artigos 4º e 5º a Lei Estadual nº 5.529 de 1989, *in verbis*:

> Art. 4º São contribuintes do imposto:
> I – nas transmissões ‘’Causa Mortis’’, o herdeiro ou legatário;
> II – nas doações, o donatário dos bens ou direito.
>
> Art. 5º São solidariamente responsáveis pelo imposto devido pelo contribuinte:
> I – os tabeliães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por elas, ou perante eles, em razão de seu ofício;
> II – a empresa, instituições financeiras e bancárias e todo aquele a quem couber a responsabilidade do registo ou a prática do ato que implique na transmissão de bem móvel ou imóvel e respectivos direitos e ações;
> III – o doador na inadimplência do donatário;
> IV – qualquer pessoa física ou jurídica que detenha a posse do bem transmitido na forma da lei.

Pela leitura do dispositivo acima, o sujeito passivo principal seria o herdeiro ou legatário e o donatário. Ainda, o artigo 5º prevê uma responsabilidade solidária nas hipóteses especiais trazidos acima.

O critério quantitativo se subdivide entre base de cálculo e alíquota. A base de cálculo estabelecida na Lei Estadual nº 5.529 de 1989, no artigo 9º, é o valor venal dos bens ou direitos, títulos ou créditos transmitidos ou doados. Tal valor, conforme leitura do dispositivo abaixo esclarece, será o da data da do ato.

> Art. 8º. A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos ou o valor do título ou crédito, transmitido ou doado, na data do ato da transmissão ou doação.
> §1º. Valor venal, para os efeitos desta Lei, é o valor corrente de mercado do bem ou direito.
> §2º. A base de cálculo do imposto terá o seu valor revisto ou atualizado, sempre que a Fazenda do Estado constar alteração no valor venal dos bens ou direitos transmitidos, ou vício na avaliação anteriormente realizada, procedendo em seguida o respectivo

A alíquota é definida por lei estadual própria de cada Ente. A lei paraense estabelece, no artigo 8º, uma alíquota de 4% (quatro por cento) impondo também uma redução obrigatória caso o limite máximo fixado pelo Senado Federal seja menor que a alíquota estabelecida.

> Art. 8º. Fica estabelecida a alíquota de 4% (quatro por cento) para qualquer transmissão prevista nesta lei.
> Parágrafo único. A alíquota antes indicada será automaticamente reduzida se for superior ao limite máximo fixado pelo Senado Federal, ou aumentada, a critério do Executivo Estadual, se inferior àquela.

Esta disposição acerca da resolução do Senado Federal é uma forma de adequar a legislação estadual a Constituição Federal que prevê uma possibilidade de fixação, no artigo 155, parágrafo primeiro, inciso IV, das alíquotas máximas do tributo.

Desta forma, apesar do dispositivo estadual não ser necessário, o legislador estadual paraense fez bem em se precaver e adequar a norma estadual à Constituição Federal, evitando possíveis conflitos interpretativos.

3.2. REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) possui previsão constitucional no artigo 155, inciso II e se apresenta como tributo de competência do Estado e do Distrito Federal.

Conforme Paulo de Barros Carvalho (2013, p. 733/734), ele possui três regras-

matrizes:

> No caso do ICMS, temos três regras-matrizes, o que implica admitir que existem três hipóteses de incidência e três consequências. Vejamos os três antecedentes normativos que a legislação constitucional consagra, de seguida, trataremos dos consequentes:
> a) realizar operações relativas à circulação de mercadorias;
> b) prestar serviços de comunicação, mesmo que se iniciem no exterior; prestações essas que deverão concluir-se ou ter ínicio dentro dos limites territoriais dos Estados ou do Distrito Federal, identificadas as prestações no instante da execução, da geração ou da utilização dos serviços correspondentes;
> c) prestar serviços de transporte interestadual ou intermunicipal;

No presente estudo, a primeira hipótese referente a realizar operações relativas à circulação de mercadorias será objeto de análise, ressalta-se que o ICMS é um tributo de vasta aplicação, sendo sua análise complexa, desta forma, a exposição da RMIT deste tributo será específica, envolvendo critérios suficientes para o teste da hipótese apresentada.

Conforme elencado anteriormente, o critério material deste tributo é fato de realizar operações relativas à circulação de marcadorias. Importante frizar que o termo "circulação de marcadorias" não é inerente a uma simples movimentação física de determinado produto ou mercadoria, e sim uma transferência de titulariedade.

Conforme elencado anteriormente, o critério material deste tributo é fato de realizar operações relativas à circulação de marcadorias. Importante frizar que o termo "circulação de marcadorias" não é inerente a uma simples movimentação física de determinado produto ou mercadoria, e sim uma transferência de titulariedade.

Aduz Paulo de Barros Carvalho (2013, p. 734):

> A circulação corpórea dos bens, além de insuficiente para a configuração da materialidade do ICMS, não se apresenta como requisito essencial à incidência do tributo. O direito, ao criar suas próprias realidades, atribui à expressão ‘’operações de circulação de mercadoria’’ o significado de ‘’transferência de sua titularidade.

Por conseguinte, faz-se necessário haver um negócio jurídico para que o tributo em questão seja configurado, a exigêia do ICMS prescindi da concretização de uma efetiva cirucalção de mercadoria na observância de atos jurídicos na transmissão do direito de propriedade das mercadorias (CARVALHO, 2013, p. 736).

Considerando que se trata de um tributo de competência Estadual e do Distrito Federal, o critério espacial é o limite territorial do determinado ente federativo, sob pena de violação de competências constitucionalmente definidas.

Partindo da interpretação do termo "operações de circulação de mercadorias" consubstanciando no vocábulo "transferência de sua titularidade", o critério temporal do

ICMS cuja RMIT está sendo analisada é o momento da transferência da titularidade da mercadoria.

O critério pessoal do tributo se dividi na competencia ativa do Estado e o Distrito Federal nos termos do art. 155 da CRFB/88, identificando o sujeito passivo como aquele que realiza a operação de circulação de mercadorias.

O critério quantotativo tem como base de cálculo o valor total da operação, sendo a regra geral para o ICMS cujo critério material seja realizar operações relativas à circulação de mercadorias. A alíquota é definida pelos Estados e pelo Distrito Federal, respeitado os limites estabelecidos pela Constituição Federal. No Estado do Pará, a alíquota do ICMS é definida pelos artigos 20 a 22 do Decreto nº 4.676 de 2001. Neles há uma lista definindo qual alíquota será aplicável a numerosos casos elencados. Tais valores variam de de 30% (trinta por cento) a 4% (quatro por cento).

3.3. REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATURZA

O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) é um tributo de competência municipal com previsão Constitucional no artigo 156, inciso III. Aires F. Barreto (2012, p. 340) resume o critério material do ISS como sendo " a conduta humana (prestação de serviço) consistente em desenvolver um esforço visando a adimplir uma obrigação de fazer''. Aponta que tal esforço físico, para fins de tributação, não abrangem aqueles prestados a si próprio, conforme elucida (BARRETO, 2012, p. 339): "É incompatível com a estrutura sistemática constitucional a tributação das atividades desenvolvidas pelo e para o próprio prestador. Juridicamente, não há prestação de serviço em proveito próprio.''.

Estariamos diante da prestação de uma utilidade ao qual estaria sob a tutela do direito privado, subsistindo a natureza de execução da obrigação de fazer em decorrência da constituição de um contrato bilateral.

Logo, só há prestação de serviço quando houver a presença mínima de duas partes, tomador e prestador. Por fim, e considerando o princípio constitucional da capacidade contributiva, apenas serviços com valor econômico mensurais podem ser tributáveis via ISSQN, ou seja, exclui os serviços prestados para si mesmo e os gratuitos.

Acerca disso, há uma divergência doutrinária em relação ao termo "definidos em lei complementar''. Isso porque questiona-se a matéria elencada em sede da lei complementar nº 116/2003, havendo forte debate no sentido de definir se essa lista de serviços detêm caráter taxativa, exemplificativa ou extensiva.

Porém, o objeto do presente estudo não é expor o debate e os fundamentos de cada uma das correntes sob o carãter da lei complementar. Isto posto, como o cerne do trabalho é definir se o presente tributo se enquadra no *crowdfunding,* é imprescindível definir qual das teorias que será utilizado.

Neste caso, a noção adotada é de que a lista é taxativa, entendendo que a Constituição foi claríssima ao definir o ISSQN como tributo incidente sobre qualquer serviço, e sim um imposto com incidência sobre serviços que efetivamente estejam previstos em sede de lei complementar, conforme o mandamento constitucional.

Tal entendimento encontra apoio em Paulo de Barros Carvalho (2013. p. 778) que ensina, resumidamente. “Em síntese, para caracterizar “ serviço de qualquer natureza ’’, nos termos empregados pelo constituinte, a prestação deve atender, simultaneamente, a dois requisitos: (i) ser serviço e; (ii) estar indicado em lei complementar’’.

Ainda, considerando para objeto de estudo a Decreto Municipal n.º 14.496 da cidade de Belém, o artigo 1º desta legislação vincula expressivamente o ISSQN a lista, em respeito ao disposto constitucional.

> Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza tem como fato gerador, a prestação por empresa o profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviços constantes da lista contida no artigo 21 da Lei nº 7.056, de 30 de dezembro de 1977.

O critério espacial encontra previsão no artigo 48 da Lei Ordinária Municipal de Belém n.º 7056 de 1977 que aponta, como regra geral, o local do estabelecimento prestador do serviço ou, na falta de estabelecimento, no domicílio do prestador.

> Art. 48 – O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XX, quando o imposto será devido no local.

Desta forma, o critério espacial do ISSQN é o âmbito do município na qual o serviço foi efetivamente prestado. Conforme leitura do mesmo artigo 48 acima transcrito, o critério temporal é a efetiva prestação do serviço. Ou seja, o imposto será devido no momento da prestação do serviço.

Como critério pessoal, o sujeito ativo da relação tributária do ISSQN, conforme clara prescrição constitucional, é o Município. O sujeito passivo da relação, por sua vez, é aquele que presta algum dos serviços elencados na lei complementar nº 116/2003. Para a Lei Municipal nº 7.056/77, no disposto no artigo 25, o contribuinte é o prestador do serviço: ‘’Art. 25 – O contribuinte do imposto é o prestador do serviço ’’.

O Decreto Municipal n.º 14.496 aponta a base de cálculo no artigo 5º que aponta

com clareza cristalina este critério como sendo o preço do serviço. Este dispositivo copia o caput do artigo 33 da Lei Municipal nº 7.056/77.

Art. 5º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço, conforme disposto na Lei nº 7.056/77. O artigo 88 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, no inciso I, estabelece uma alíquota mínima obrigatória de 2% (dois por cento).

Desta forma, os municípios podem adotar as alíquotas que acharem necessárias, respeitando entretanto, a disposição constitucional. No caso específico do Município de Belém, a alíquota é prevista no artigo 32 e seu parágrafo primeiro, *in verbis:*

> Art. 32 – A alíquota do Imposto Sobre Serviços é fixada em 5%, aplicada sobre a base de cálculo, definida no artigo seguinte.
> §1º - Os serviços definidos nos itens 4.01, 4.02, 4.03, 4.04, 4.05, 4.06, 4.08, 4.10, 4.11, 4.12, 4.17, 4.19, 4.20, 4.23, 8.01, 8.02, e 17.19, serão tributados pela alíquota de 3,0% sobre a base de cálculo do imposto.

4. DEFINIÇÃO DOS TRIBUTOS CABÍVEIS NAS HIPÓTESES DE *CROWDFUNDING*

Conforme vislumbramos nas RMITs acima expostas, a que mais se enquadra no *crowdfunding* incondicionado é o ITCMD, afinal, configura-se uma doação em vista a inexistencia da circulação de mercadoria ou mesmo a prestação de serviços.

O critério material do ITCMD, conforme exposto ateriormente, é transmitir por meio de doações com ou sem encargos, a qualquer título, de bens ou de direitos. Doação, por sua vez, encontra-se definido no artigo 538 do Código Civil, sendo um contrato onde uma pessoa por sua mera liberalidade transfere seu patrimônio, bens ou vantagens a outro.

Logo, no *crowdfunding* puro um colaborador transfere seu patrimônio no exercício de sua liberalidade em favor de outro configurando o critério material do ITCMD. A relação de doação, no caso, vai ser entre o doador e aquele que efetivamente recebe os recursos, e não entre o doador e o intermediário (plataforma de arrecadação), este somente fornece um canal de transferência e comunicação entre as partes.

Contudo, subsiste nessa situação duas relações jurídicas. Uma é a doação entre o colaborador do projeto (doador) e o criador do projeto (donatário), outra é um vínculo entre o intermediário (prestador de serviço) e o criador do projeto (tomador de serviço).

Na jurisprudência eleitoral, há decisão recente no sentido de considerar a doação feita pelo *crowdfunding* como uma só, ao invés de diversas pequenas doações, visto haver entre as partes principal (doador e receptor) um intermediário.

> Consulta. Arrecadação de recursos.
> 1. As doações eleitorais, pela internet, somente podem ser realizadas por meio de de mecanismo disponível em sítio do candidato, partido ou coligação (Lei 9.504/97, art. 23, § 4º, III).

> 2. As técnicas e serviços de financiamento coletivo (crowdfunding) envolvem a figura de um organizador, pessoa jurídica ou física, que arrecada e repassa os valores recebidos a quem é financiado.
> 3. A própria natureza da doação eleitoral não permite a existência de intermediários entre o eleitor e o candidato, ainda mais quando há possibilidade de remuneração do responsável pela arrecadação coletiva.
> 4. Caso determinada pessoa arrecade perante terceiros recursos para, em nome próprio, realizar doações aos candidatos, os limites legais previstos nos art. 23 e 81 da Lei nº 9.504/97 serão calculados de acordo com o rendimento bruto (pessoas físicas) ou faturamento bruto (pessoas jurídicas) verificado no exercício anterior. Se os valores doados extrapolarem os limites pessoais previstos na legislação, aquele que captou e repassou as doações poderá responder pelo excesso verificado. Consulta conhecida, respondendo-se de forma negativa o primeiro questionamento e tornando prejudicadas as demais indagações.
> (TSE - Cta: 20887 DF, Relator: Min. HENRIQUE NEVES DA SILVA, Data de Julgamento: 22/05/2014, Data de Publicação: DJE - Diário de justiça eletrônico, Tomo 110, Data 13/06/2014, Página 44)

A luz do direito tributário, há existencia de um intermediário na doação é incapaz de desconstituir a natureza da operação, a presença de uma plataforma eletrônica que vise concetar o doador ao donatário não desconfigura a construção e incidência da RMIT, desta forma, consubstanciando em fato jurídico tributário.

O Código Civil, ao regular doação no título V, capítulo IV do *codex,* não faz nenhuma limitação ou proibição a existência de um intermediador. Estabelece, por interpretação lógica do artigo 538, a necessidade de haver pelo menos duas pessoas, um doador e um donatário, mas não vincula um limite máximo desde que atendidas as exigências mínimas formais e logicas para constituição do negócio jurídico.

O exercício para definição de qual tributo irá incidir no *crowdfunding* condicionado dependerá de análises individuais da relação jurídica constituida. A diversidade de recompensas apresentadas pelo oferecimento de contribuições é habil a modificar a natureza do negócio jurídico.

A título exemplificativo, umas das recompensas indicadas anteriormente era a possibilidade de receber um *smartwatch* exclusivo da Pebble pelo valor de U$ 145,00 (cento e quarenta e cinco). Trata-se, claramente, de uma relação de compra e venda, se enquadra no critério material do ICMS, em razão da observância de uma circulação de mercadorias.

Em contraponto a incidência do ICMS nas operações de *crowdfunding* condicionado, subsiste exceções a este tributo. Fato que uma das recompensas anteriormente elencadas era a possibilidade de jantar com o ator LeVar Burton mediante o financiamento no importe de U$ 10,000.00 (dez mil). Nessa hipótese, entende-se não haver uma relação de compra e venda em vista que o objeto central do negócio jurídico não é a relação comercial alimentar.

Interpretando esse negócio jurídico perante a RMIT do ICMS, concluirmos, então, que o critério material não se encontra devidamente configurado, o que prescindi a tentativa de enquadramento em outras hipóteses de RMIT, no caso o ISS.

Ocorre que, a relação jurídica não configura serviço. Seja ele pela definição doutrinária adotada ou como atividade prevista artigo 21 da Lei Municipal nº 7.056/77 ou na Lei Complementar nº 114 de 2013, afinal, não está havendo uma prestação de utilidade relacionado a uma obrigação de fazer. Não há efetiva utilidade no encontro e nem há, na Lei Complementar nº 114 de 2013, uma classificação que se enquadre na atividade em questão, impedindo, consequentemente, por ser elemento expresso no critério material do ISSQN a configuração do serviço na lista da Lei Complementar, a imputação do tributo municipal de serviço à recompensa analisada.

Passando para uma análise mais aprofundada da relação jurídica, e relacionando aos conceitos ora estudados e as RMITs apresentadas, conclui-se para uma configuração de doação modal e a consequente incidência de ITCMD no caso, a doação de U$ 10,000.00 (dez mil) condicionado a um tempo junto com o donatário. Ou seja, o jantar seria um simples encargo ou agradecimento pela alta colaboração.

Tal caso se aplicaria, inclusive, nas recompensas expostas acima de U$ 5,00 (cinco) e U$ 10,00 (dez), afinal, um simples agradecimento e um *tweet* não configuram mercadoria ou prestação de serviços configuradores da incidência de ICMS ou ISSQN. Isso porque, não há qualquer atividade referente a circulação de mercadoria ou a prestação de um serviço de qualquer natureza, seja pela lista complementar ou pela definição doutrinária de serviço.

Importante notar que, até o momento, e considerando uma só campanha de *crowdfunding*, já foi configurada a presença de uma relação de compra e venda com a consequentemente incidência de ICMS e uma relação de doação com encargo e a consequente incidência do ITCMD.

Uma recompensa comumente oferecida é a criação de um mural na casa do colaborador, contudo, deve se observar que a própria arte configura uma utilidade relacionada a configuração da obrigação de fazer, onerosa, prestada a uma pessoa, havendo assim enquadramento na definição doutrinária de serviço adotado nesse trabalho e, consequentemente, ativando a primeira parte do critério material do ISSQN.

Passando para a segunda parte do critério material do ISSQN, nota-se a presença deste serviço no artigo 21, item 40, subitem 40.01, parágrafo primeiro da Lei Municipal nº 7.056 de 1977, item esse devidamente previsto na Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, de forma que, além do ICMS e do ITCMD, uma recompensa de *crowdfunding* pode

resultar na aplicação clara de ISSQN.

> 40 – Serviços relativos a obras de arte sob encomenda.
> 40.01 - Obras de arte sob encomenda.
> § 1º. Ressalvadas as exceções expressas na lista de que trata o caput deste artigo, os serviços nele mencionados ficam sujeitos ao Imposto Sobre Serviços, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias. (NR)

Por fim, analisa-se a recompensa apresentada no valor de U$ 10.000,00 (dez mil) para que o ator LeVar Burton visite uma escola ou biblioteca da escolha do colaborador e, além de responder a perguntas e conversar com os presentes, doe a série *Star Trek* em DVD (KICKSTARTER, 2019b). Em tal caso, haveria, via os DVD, a circulação de mercadoria inerente ao ICMS, entretanto, questiona-se, estariamos diante de uma compra e venda, ou uma doação com encargo ou modal?

Tal questionamento se faz de mister solução por dois principais motivos. Primeiro, pelo alto valor envolvido de forma que a diferença entre configuração de uma doação e uma compra e venda, para fins tributários, terá forte impacto na arrecadação, e segundo, pois muitas campanhas de arrecadação estabelecem valores e condições iguais. A maior parte das campanhas feitas no site *kickstarter*, por exemplo, possuem uma recompensa nesse valor (KICKSTARTER, 2019a).

Ora, a doutrina civilista aponta a doação com encargo ou modal sendo um negócio jurídico vinculado a uma contraprestação ou encargo para sua efetiva realização. Ou seja, é a doação cujo aceite pelo donatário está vinculado ao cumprimento, por este, de determinado encargo ou obrigação, uma doação especial por assim se dizer.

Tem natureza de contrato, conforme ensina Nelson Nery Junior (2011, p. 615) "Tem a doação a natureza do contrato, porque exige para sua formação o acordo de vontades das partes: de um lado o doador, que pretende fazer a liberalidade; de outro o donatário, que aceita a liberalidade.", subsistindo um ônus a ser adimplido pelo donatário.

Ocorre que esse ônus não pode desconfigurar a doação, que é a livre e voluntária transferência de bem ou direito a outrem. Dessa forma, o encargo não pode ser demasiadamente pesado de forma a fugir do conceito de doação do Código Civil. Há, nisso, uma certa dose de subjetividade, não havendo um critério objetivo definível que ateste ser o negócio jurídico uma doação de fato ou não. Pode-se argumentar que o senso comum seria suficiente para dirimir tais conflitos, mas certamente surgirão casos em que a linha divisória entre uma doação e uma compra e venda, por exemplo, seja bastante tênue.

A mera existência de haver uma circulação onerosa de mercadoria não significaria,

automaticamente, a configuração de incidência de ICMS, motivo pelo qual entendemos que no exemplo apresentado acima da recompensa pela colaboração de U$ 10.000,00 (dez mil) caracterizaria uma relação de doação e não de compra e venda ou prestação de serviço.

Isso aponta um possível problema para o Fisco, afinal, denota que o *crowdfunding* pode ser usado como um meio de evasão de tributos, visando enquadrar uma possível compra e venda ou prestação de serviço como doação, ou até como forma de lavagem de dinheiro.

4.1. HIPÓTESE DE ISENÇÃO

Um dos aspectos interessantes do *crowdfunding* que foi explicado é que os valores doados são, em geral, baixos, especialmente nos puros ou incondicionados. Entretanto, não deixam de mover largas quantias de valores, por isso, trata-se de um sistema bastante democrático e efetivo de arrecadação..

Há exceções, obviamente, como as recompensas de alto valor que classificamos como doação com encargo, mas estes não são a maior fonte de contribuição do financiamento coletivo. É justamente a grande quantidade de envolvidos que dá significado ao termo "coletivo" e "*crowd"* em financiamento coletivo e *crowdfunding*.

Ocorre que alguns Estados isentam de ITCMD doações de baixo valor, justamente porque o custo de operar a máquina arrecadatória seria maior do que o valor arrecadado pelo tributo. Como exemplo de isenção desse tipo, temos a Lei Estadual Paulista nº 10.705 de 2000, cujo artigo 6º, inciso II, alínea "a" expõe:

> Artigo 6º - Fica isenta do imposto:
> [...]
> II - a transmissão por doação:
> a) cujo valor não ultrapassar 2.500 (duas mil e quinhentas) UFESPs;

Considerando que, novamente, se tratar de várias doações de baixo valor, o Fisco paulista não teria direito a cobrar este tributo mesmo nos casos onde o valor transferido fosse extremamente alto, por conseguinte teria que analisar as doações individualmente, e não considerar a transferência do intermediador para a pessoa colaborada como uma única doação. Em relação a isso, invoca-se, novamente a RMIT do ITCMD, para cada efetivação do critério material de transmitir via doação um bem ou direito, configura-se a incidência do tributo.

A relação de doação não é entre o intermediário e o colaborado, mas sim entre o colaborador e o colaborado. Conforme já foi defendido, não há nenhum impedimento a existência de um intermediador no contrato de doação e tal intermediador não pratica a doação, apenas permite e facilita a operação.

É claro que para que a isenção seja aplicada, todos os atos do negócio jurídico precisam estar devidamente comprovados e documentados, sob pena do Fisco cobrar o ITCMD da totalidade dos valores arrecadados via *crowdfunding,* fundamentando tal cobrança no artigo 148 do Código Tributário Nacional que dispõe:

> Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, **sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado**, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial. (grifo nosso)

A Lei Estadual Paraense nº 5.529 de 1989 analisada quando da exposição da Regra-Matriz de Incidência Tributária do ITCMD, não possui uma hipótese de isenção vinculada a baixos valores. Desta forma, claro são os problemas que o *crowdfunding* podem trazer nas relações entre o Fisco e o contribuinte.

5. HIPÓTESE DE TRIBUTAÇÃO SOBRE A INTERMEDIADORA DO *CROWDFUNDING*

Respondido à questão envolvendo a tributação entre o colaborador e o colaborado, faz-se necessário, para melhor entender a dinâmica do financiamento coletivo, destrinchar a relação da intermediadora e as outras duas partes.

A relação entre o colaborador e o intermediador é de simples consignação. O intermediador não está prestando um serviço ou vendendo um bem para o colaborado, desta forma, não caberia nem emissão de nota fiscal daquele para este. Entender diferente seria violar o próprio conceito de doação estabelecido no artigo 538 do Código Civil, em vista da transferência do patrimônio para o colaborado não ser originário do intermediador, mas sim do colaborador.

O Código Tributário Nacional estabelece, em seu artigo 110, uma proteção à definição, conteúdo e conceitos oriundos do direito privado. Nisso se enquadra a necessidade de respeito a definição civil de doação e proibindo o entendimento de que a doação parte do intermediador e não do colaborador.

O intermediador, entretanto, presta um serviço para o colaborado. Ele disponibiliza uma plataforma virtual de divulgação e faz toda a arrecadação do dinheiro do projeto, mediante o pagamento de um valor pré-combinado ou de uma porcentagem do que foi arrecadado.

Ora, o critério material do ISSQN é prestar um serviço previsto na Lei

Complementar nº 116 de 2003, ao qual se enquadra perfeitamente na atividade econômica analisada, de forma que há uma prestação de utilidade de natureza comercial qualificado juridicamente como obrigação de fazer decorrente de um contrato bilateral e oneroso.

Considerando, então, que o negócio jurídico possui natureza de prestação de serviço e considerando o disposto na RMIT, faz-se necessário a verificação na Lei Complementar nº 116 de 2003 cujos itens mais próximos seriam: 10 – Serviços de intermediação e congêneres; 10.05 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de bens móveis ou imóveis, não abrangidos em outros itens ou subitens, inclusive aqueles realizados no âmbito de Bolsas de Mercadorias e Futuros, por quaisquer meios; 10.08 – Agenciamento de publicidade e propaganda, inclusive o agenciamento de veiculação por quaisquer meios.

Assim sendo, considerando todo o exposto, entende-se que o imposto incidente sobre o Intermediador seria o ISSQN de competência municipal em vista do adimplemento do critério material, ao qual consubstancia na ocorrência do fato gerador do tributo, desta forma, constituindo a relação jurídica obrigacional tributária.

6. CONCLUSÃO

Pelo exposto, é evidente a complexidade da atividade do *crowdfunding* para o direto tributário. Trata-se de modalidade de financiamento coletivo que não pode ser tratado como algo único, o que exigirá do Fisco e do contribuinte uma atenção redobrada ao lidar com a tributação nesse setor.

Incialemnte fora conceituado as diferenças existentes entre as diversas modalidades de crowdfunding, evidenciando a natureza única destas operações, o que demonstra a presença de nova realidade a ser enfrentada sob a ótica do direito tributário.

A facilidade que a RMIT proporciona ao operador do direito em criar a norma geral e abstrata comparável com determinado caso concreto, identificando frente a situação fática a hipótese de incidência do tributo. Isto posto, fora construido a RMIT de três tributos diferentes, ICMS, ISSQN e ITCDM, visando elucidar qual hipótese que melhor se enquadre as operações de transferência de recursos no *crowdfunding*.

Ao longo do estudo e em razão das hipóteses observadas, restou claro a impossibilidade de tratar para fins de tributação o *crowdfunding* como uma atividade única. Estariamos lidando com uma plataforma eletrônica que promove diversas operações, com naturezas diversas, as quais ensejam em tributação individualizada.

Percebeu-se que, ao tentar enquadrar todas as hipóteses de recompensas no ICMS, nem todas adimpliram com o critério material da RMIT, o que traz ao operador do direito

tributário a obrigação de descobrir, então, aonde a hipótese se encaixaria. Concluiu-se, por meio desta análise, que tanto o Ente Estadual no exercício de sua competência do ICMS ou ITCMD, como o Municipo, em sede do ISSQN, poderiam tributar as operações de crowdfunding a depender de suas especificidades

Qualquer legislação que tentar, então, unificar o *crowdfunding* como sendo uma atividade passível tributação por um único tributo violaria, consequentemente, a Constituição Federal que estabeleceu o critério material dos tributos nela previstos. O *crowdfunding* é reflexo da transformação das relações sociais em virtude da introdução do meio digital como instrumento de comunicação.

Ora, como foi exposto acima, não há como qualificar todas as hipóteses de *crowdfunding* condicionados sobre a bandeira única de um só tributo. Constou-se, que em um único projeto de *crowdfunding* pode haver a incidência de mais de uma hipótese a depender da recompensa. Entretanto, a fim de reduzir a burocracia, incentivar a economia, e permitir que o país acompanhe essa nova forma de empreendedorismo, faz-se necessário a regulação desta atividade, visto que sua utilização só tende a crescer.

REFERÊNCIAS:

BARRETO. Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal.** 2ª edição – São Paulo. Ed. Saraiva. 2012.

BELÉM (MUNICÍPIO). **Decreto Municipal nº 14.496 de 1978**. Belém – PA. Disponível em: <www.issdigitalbel.com.br/bel/legislacao/dec14496.pdf> Acesso em: 01 de março de 2019

BELÉM (MUNICÍPIO). **Lei Ordinária Municipal de Belém n.º 7056 de 1977**. Belém – PA. Disponível em: < http://www.belem.pa.gov.br/semaj/app/Sistema/view_lei.php?lei=7056&ano=1977&tipo=1> Acesso em: 01 de março de 2019.

BRASIL. **Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Brasília – DF. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm> Acesso em: 01 de março de 2016.

BRASIL. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.** Brasília – DF. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp116.htm> Acesso em 01 de março de 2019.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília – DF, 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 01 de março de 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22ª Edição. – São Paulo : Saraiva, 2010

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário Linguagem e Método.** 5 ed. São Paulo: NOESES, 2013.

FILHO, Marçal Justen. **O ISS, a Constituição de 1988 e o Decreto-lei n. 406**, in Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, Oliveira Rocha, 1995. P. 66. In CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário Linguagem e Método. 5ª edição – São Paulo. Ed. Noeses. 2013.

JUNIOR, Nelson Nery; NERY, Rosa Maria de Andrade. **Código Civil Comentado**. 8. Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

KICKSTARTER. **Lista de indicação de recompensas para *crowdfunding***. Disponível em: < https://www.kickstarter.com/blog/need-some-reward-ideas-here-are-96-of-them>. Acesso em: 01 de março de 2019.

KICKSTARTER. **Projeto de *crowdfunding* do aplicativo *reading rainbow.*** Disponível em: <https://www.kickstarter.com/projects/readingrainbow/bring-reading-rainbow-back-for-every-child-everywh/description>. Acesso em: 01 de março de 2019.

MOUSSSALLEM, Tárek Mousés. **Fontes do direito tributário**. São Paulo: Max Limonad, 2001, p.34, grifos no original

PARÁ (ESTADO). **Lei Estadual nº 5.529, de 5 de janeiro de 1989.** Belém – PA. Disponível em: < www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/lei/lp1989_05529.pdf>. Acesso em: 02 de março de 2019.

PARÁ (ESTADO). **Decreto n.º 4.676, de 18 de junho de 2001.** Belém – PA. Disponível em: http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/decreto/dc2001_c4676.pdf>. Acesso em: 02 de março de 2019.

SÃO PAULO (ESTADO). **Lei n.º 10.705, de 28 de Dezembro de 2000**. São Paulo – SP. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/2000/lei-10705-28.12.2000.html>. Acesso em: 01 de março de 2019.

Tribunal Superior Eleitoral. Consulta: 20887 DF, Relator: Ministro Henrique Neves Da Silva, Data de Julgamento: 22/05/2014, Data de Publicação: DJE - Diário de justiça eletrônico, Tomo 110, Data 13/06/2014, Página 44. **JusBrasil,** 2014. Disponível em: <https://tse.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/123323679/consulta-cta-20887-df/inteiro-teor-123323680>. Acesso em: 03 de março de 2019.