

FERNANDO BONFÁ DE JESUS

**ICMS – UM IMPOSTO PECULIAR**

MESTRADO EM DIREITO

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA  
São Paulo  
2006

# **Livros Grátis**

<http://www.livrosgratis.com.br>

Milhares de livros grátis para download.

FERNANDO BONFÁ DE JESUS

**ICMS – UM IMPOSTO PECULIAR**

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado em Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo-PUC/SP, como requisito parcial de conclusão do Mestrado em Direito Tributário, sob orientação da Prof<sup>ª</sup>. Dra. Elizabeth Nazar Carrazza.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA  
SÃO PAULO  
2006

Banca Examinadora

---

Orientadora: Prof<sup>a</sup> Dra. Elizabeth Nazar Carrazza

---

1° Examinador:

---

2° Examinador:

## AGRADECIMENTOS

A Deus,

pelas oportunidades e serenidade nas minhas decisões.

A minha mãe, Mariliza,

por estar *sempre* ao meu lado, não só na tempestade, mas também na calmaria.

A minha avó Adélia,

pela preocupação e Fé.

Aos meus irmãos Isabela e Ricardo,

que, mesmo jovens, sempre têm uma palavra sábia.

Aos Caríssimos Doutores Elizabeth e Roque Carrazza,

pela paciência e pelo privilégio de contar com seu apoio e amizade.

E aos amigos,

que, graças a Deus, são inúmeros.

## RESUMO

Este estudo tem como objetivo analisar as implicações tributárias, em especial com respeito ao ICMS, decorrentes do processo de privatização do setor de comunicações ocorrido em meados de 1997. Em razão da entrada da iniciativa privada no setor, uma nova ordem tributária foi instalada, principalmente com relação ao ICMS, que não incide somente sobre a circulação de mercadorias (leia-se transferência de titularidade e saída física da mercadoria), mas também sobre a prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual e sobre a prestação de serviços de comunicação, e não somente sobre serviços de telecomunicação (este último, espécie do primeiro, que é o gênero). Além disso, discorreu-se sobre a regra matriz de incidência do ICMS e analisaram-se casos pontuais que acarretam discussões infundáveis entre a doutrina, a jurisprudência administrativa e judicial e as autoridades fazendárias. Os casos que foram abordados tratam da incidência ou não do ICMS sobre: (i) os provedores de acesso à Internet, (ii) as empresas que prestam o serviço de voz sobre o protocolo de Internet – VoIP (Voice over Internet Protocol), (iii) a transmissão de anúncios por TV aberta ou a cabo, (iv) o valor da locação de equipamentos na prestação de serviços de comunicação, (v) a importação de mercadoria amparada pelo regime aduaneiro especial da admissão temporária, (vi) a utilização de *tradings* localizadas no Estado do Espírito Santo beneficiadas pelo programa FUNDAP para importação de mercadorias, (vii) o aproveitamento de crédito do ICMS na aquisição de peças destinadas à reposição e manutenção de bem registrado contabilmente no ativo imobilizado, (viii) o correto tratamento tributário do ICMS nas operações de venda de estabelecimento e de cisão de uma empresa, (ix) a indevida utilização de estruturas jurídicas para aproveitamento de benefício fiscal, a exemplo da imunidade aplicada à circulação de livros, jornais e periódicos.

Palavras-Chave: ICMS; Circulação; Serviços de Comunicação; Crédito; Negócio Jurídico.

## **ABSTRACT**

The aim of this dissertation is analysing the ICMS implications on tender public procedure that has taken place since the middle of 1997. In view of that, the participation of private capital has provoked a new tax order, mainly concerning Value Added Tax - VAT (in Portuguese ICMS). The Value Added Tax is due on merchandise sales, as well as on intramunicipal and interstate transport services. Such tax is also due on communication services. Bear in mind that telecommunication services is species of communication genus. Moreover, some tax constitutionalist principles will be analysed, as well as specific leading cases that have been discussed by doctrine, administrative and judicial precedents and fiscal authorities. The analysis of such leading cases involves a common issue: if the Value Added Tax is due or not by: (i) Internet access providers, (ii) Voice over Internet Protocol providers, (iii) commercials on cable TV or free TV, (iv) communication provider has to pay VAT also over the amount of lease equipment, (v) importation of equipment under a special custom regime of temporary admission, (vi) importation of merchandise by tradings located in State of Espírito Santo under a special program of tax benefit named FUNDAP, (vii) record in fiscal books of VAT paid on acquisition of pieces and parts destined to maintenance of equipment recorded as fixed assets, (viii) the correct VAT treatment on the sale of a establishment (goodwill) and on split-off of a legal entity, and finally, (ix) the undue adoption of different legal structures to enjoy tax benefits, for instance, the immunity applicable to the sales of books, newspapers and magazines.

Keywords: Value Added Tax; Sale; Communication Services; Credit; Business-purpose doctrine.

INTRODUÇÃO.....	9
CAPÍTULO I – REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL E INTERESTADUAL E COMUNICAÇÃO (ICMS) 12	
1.1. Hipótese de Incidência .....	12
1.2. Regra Matriz de Incidência do ICMS .....	15
1.2.1. Critério Material.....	17
1.2.2. Critério Espacial.....	18
1.2.3. Critério Temporal.....	20
1.2.4. Critério Pessoal .....	20
1.2.5. Critério Quantitativo .....	22
1.3. Definição Constitucional.....	24
CAPÍTULO II – DO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO E DA LOCAÇÃO DE EQUIPAMENTOS .....	36
2.1. Distinção entre atividade-fim e atividade-meio .....	36
2.2. Da Locação de Equipamentos nos Serviços de Comunicação.....	53
2.3. Da Presunção.....	56
2.4. Locação de Bens Móveis – Não Incidência do ICMS e do ISS.....	62
2.5. Breve Conclusão .....	66
CAPÍTULO III – DOS SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E A INTERNET.....	69
3.1. Internet e o ICMS .....	71
3.2. Voz sobre Protocolo de Internet (VoIP).....	75
3.3. Transmissão de Anúncio Por TV (Fechada ou Aberta) .....	79
CAPÍTULO IV – IMPORTAÇÃO DE EQUIPAMENTOS .....	83
4.1. Operação de Circulação / Saída de Mercadoria .....	83
4.2. Regime de Admissão Temporária .....	87
4.3. Importações sob o Sistema FUNDAP – Fundo para Desenvolvimento das Atividades Portuárias.....	92
4.3.1. Governo Capixaba versus Governo Paulista: Mandado de Segurança nº 21863-1	97
CAPÍTULO V – DO CRÉDITO DO ICMS NAS PEÇAS DE REPOSIÇÃO DE ATIVO IMOBILIZADO .....	100
CAPÍTULO VI – ICMS na Venda do Estabelecimento e na Cisão de uma Empresa .....	108
6.1. A venda de um estabelecimento.....	108
6.2. O ICMS na Operação de Cisão .....	113
CAPÍTULO VII – IMPRESSÕES GRÁFICAS E PUBLICAÇÕES DE EDITORAS.....	118

7.1. Impressões Gráficas – Embate entre Fisco Municipal e Estadual.....	119
7.2. Do patrocínio de publicação de editora.....	122
CAPÍTULO VIII – CONSIDERAÇÕES FINAIS .....	133
BIBLIOGRAFIA .....	144

## INTRODUÇÃO

A pretensão deste trabalho é discutir as mais diversas questões teóricas e práticas relativas ao Imposto Sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), em especial com respeito ao setor de comunicações. Dizemos isso porque ao discorrer sobre determinados serviços de comunicação acabamos por nos aprofundar no funcionamento do setor e nos problemas mais comuns que as empresas que prestam serviços de comunicação têm vivenciado desde o início do processo de privatização ocorrido em meados de 1997.

Não se pretende abordar somente questões pontuais sobre os serviços de comunicação, mas também questões correlatas ao setor, utilizando-se da regra matriz de incidência do ICMS para determinar se há ou não a incidência do imposto estadual sobre o valor da locação de equipamentos eventualmente utilizados para viabilizar um serviço de comunicação, bem como a incidência do ICMS na importação de equipamentos, seja ela definitiva ou baseada em regimes aduaneiros especiais, a exemplo do regime de admissão temporária, ou ainda a importação praticada por *tradings* amparadas pelo regime capixaba denominado FUNDAP. Este é o desafio que se encontra neste trabalho.

O objetivo também é analisar, sob a óptica específica do ICMS, as implicações decorrentes da venda de um estabelecimento e da cisão de uma empresa, a exemplo da sociedade empresária limitada, ou a indevida criação de uma estrutura jurídica para fruição de benefício fiscal garantido pela Constituição Federal, a exemplo das editoras que usam suas publicações unicamente para divulgação dos produtos da empresa patrocinadora dessas publicações.

A insistência de se abordarem questões pontuais não se dá por mero capricho, ou pretensão de firmar como líquida e certa nossa opinião sobre a questão ora apontada. Muito pelo contrário, a única intenção é permitir que o leitor acompanhe o raciocínio e desenvolva seu próprio juízo sobre o ponto, podendo contrapô-lo ou não.

Entende-se que, para cada caso que for discutido, o leitor encontrará aplicabilidade dos conceitos para outros casos similares com que vier a se deparar no seu dia-a-dia, que sempre dependerão de uma análise cuidadosa dos mesmos fundamentos que nortearam estas reflexões sobre a incidência ou não do ICMS nos casos aqui estudados.

A nosso ver, é fundamental que o contribuinte tenha compreensão dos critérios que compõem a regra matriz de incidência do ICMS. É conhecendo os critérios da regra matriz de um tributo que a ocorrência de um evento do mundo

fenomênico poderá ser analisada, sob a óptica jurídica, e então, após o estudo cuidadoso e a aplicação dos princípios vigentes que regem o sistema tributário nacional, e em específico o ICMS, o operador do direito poderá constatar com segurança se o imposto incide ou não.

Na verdade, é nosso desejo demonstrar, por meio deste trabalho, que da análise de uma situação qualquer várias conclusões podem ser obtidas, algumas certas, outras parcialmente certas, que servirão de ponto de partida para análises futuras também decorrentes de um novo contexto econômico (como foi o caso dos processos de privatização e o ICMS) ou na hipótese do aparecimento de um novo ambiente decorrente da inovação tecnológica (como é o caso do ambiente virtual da *Internet* e o ICMS).

Diante desse cenário, entende-se que as mudanças são inevitáveis e que o surgimento de um novo contexto econômico ou a aparição de um novo tipo de ambiente provocarão novas discussões com respeito às operações que deverão ou não serem tributadas pelo ICMS. Para tanto, acredita-se que estes comentários poderão auxiliar o operador do direito a interpretar e enquadrar corretamente os novos fatos do mundo fenomênico aos critérios da regra matriz de incidência do ICMS.

# **CAPÍTULO I – REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL E INTERESTADUAL E COMUNICAÇÃO (ICMS)**

## **1.1. Hipótese de Incidência**

A Constituição Federal atribuiu competência aos Estados e ao Distrito Federal (DF) para instituir o ICMS. Contudo, é preciso que a norma prescreva em linguagem competente que a ocorrência de determinado fato no mundo fenomênico seja considerada um fato jurídico tributário. Sendo assim, uma vez que a norma geral descreve de forma abstrata e hipotética a ocorrência de um fato, e admitindo-se que tal fato ocorra e que seja enquadrado na descrição hipotética da norma geral e abstrata, pode-se dizer que o fato é um fato jurídico tributário passível da incidência do imposto estadual.

Logo, a obrigação só nasce com a ocorrência de um fato concreto, localizado no tempo e no espaço, que vertido em linguagem competente deixa

de ser somente um fato que ocorreu no mundo fenomênico, mas também passa a ser considerado um fato jurídico tributário.

Assim pondera Geraldo Ataliba:

“a hipótese de incidência é a descrição hipotética e abstrata do fato, operada por via legal. O fato imponible é o fato concreto que, ocorrido no tempo e no espaço, dá nascimento à obrigação tributária.”<sup>1</sup>

Hugo de Brito Machado também entende que

“a expressão *hipótese de incidência* designa com maior propriedade a descrição, contida na lei, da situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, enquanto a expressão *fato gerador* diz da ocorrência, no mundo dos fatos, daquilo que está descrito na lei. A hipótese é simples descrição, abstrata, enquanto o fato é concretização da hipótese.”<sup>2</sup>

Paulo de Barros Carvalho analisa a norma jurídica tributária por meio da aplicação da regra matriz de incidência, e conclui que, simbolicamente, ela se apresenta da seguinte forma:

$$N_{jt} \left\{ \begin{array}{l} H_t \equiv C_m (v.c) \cdot C_e \cdot C_t \\ \downarrow DS_n \\ DS_m \\ \leftrightarrow \\ CS_t \equiv C_p (S_a \cdot S_p) \cdot C_q (b_c \cdot A_l) \end{array} \right.$$

<sup>1</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 54.

<sup>2</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1985. p. 59.

Sendo:

Ntj = norma jurídica tributária (regra matriz de incidência tributária)  
 Ht = hipótese tributária, **antecedente**, suposto normativo, proposição ou descritor  
 ≡ = equivalência  
 Cm = critério material da hipótese – núcleo de descrição fática  
 V = verbo – sempre pessoal e de predicação incompleta  
 . = conectivo lógico conjuntor  
 C = complemento do verbo  
 Ce = critério espacial da hipótese – condicionante de lugar  
 Ct = critério temporal da hipótese – condicionante de tempo  
 Cst = consequência tributária, **conseqüente**, proposição conseqüente, prescritor normativo  
 Cp = critério pessoal do conseqüente, onde estão os sujeitos da relação jurídica obrigacional  
 Sa = sujeito ativo da obrigação tributária, credor, sujeito pretensor  
 Sp = sujeito passivo da obrigação tributária, devedor  
 Cq = critério quantitativo da obrigação tributária – indicador da fórmula de determinação do objeto da prestação  
 Bc = base de cálculo – grandeza mensuradora de critérios da materialidade do fato jurídico tributário  
 Al = alíquota – fato que se conjuga à base de cálculo para a determinação do valor da dívida pecuniária  
 Dsn = dever-ser neutro – conectivo deôntico interproposicional. É representado por um vetor → e significa que, ocorrida a hipótese, deve-ser a consequência  
 Dsm = dever-ser modalizado – operador deôntico intraproposicional. É representado por dois vetores sobrepostos, com a mesma direção, porém em sentidos contrários. Significa a obrigação do sujeito devedor de cumprir a prestação e, ao mesmo tempo, o direito subjetivo de que é titular o sujeito pretensor ↔<sup>3</sup>

Neste trabalho, utilizou-se, além das lições de Geraldo Ataliba e Hugo de Brito Machado, a sistematização cunhada por Paulo de Barros Carvalho para ilustrar a regra matriz da hipótese de incidência, composta:

– Pelo descritor – critérios (i) material, (ii) espacial e (iii) temporal (que apresentam um fato de possível ocorrência), descrevendo, respectivamente, comportamento, tempo e lugar do fato hipoteticamente tributável. São

---

<sup>3</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 344 e 345.

qualidades para determinar os sujeitos da obrigação tributária, conteúdo substancial, local e momento de nascimento.

– Pelo prescritor – critérios (i) pessoal e (ii) quantitativo, cabendo ao primeiro determinar as pessoas que formarão a relação, sendo, normalmente, sujeito ativo (pessoa jurídica de direito público) e sujeito passivo (contribuinte ou responsável), e, ao segundo, o montante do objeto da relação, o tributo, líquido ou a ser liquidado (discriminação da alíquota e da base de cálculo).

## **1.2. Regra Matriz de Incidência do ICMS**

Uma vez ocorrido e relatado em linguagem adequada juridicamente, o evento do mundo social descrito no antecedente da norma jurídica tributária geral e abstrata constitui-se em fato jurídico tributário e desencadeia a relação jurídica tributária (descrita no conseqüente da mesma norma geral e abstrata), relacionando dois sujeitos e tendo por objeto o comportamento obrigatório de um sujeito entregar determinada quantia em dinheiro para outro sujeito.

Para a Teoria Geral do Direito, relação jurídica é definida como o vínculo abstrato segundo o qual, por força da imputação normativa, uma pessoa, chamada de sujeito ativo, tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada

sujeito passivo, o cumprimento de certa prestação. E não é diferente no caso da relação jurídico-tributária entre o Ente Público e o contribuinte.

Fato jurídico tributário é, portanto, aquele a que se refere o antecedente da norma jurídica tributária individual e concreta. É fato porque se trata de um evento do mundo social individualizado por meio de linguagem. É jurídico porque a linguagem prescritiva consistente no direito positivo, por um ato humano de aplicação da norma geral e abstrata, incide sobre o evento, constituindo-o em fato jurídico (ou como Paulo de Barros Carvalho diz: “juridicizando-o”). E é tributário porque enseja a formação da relação jurídica tributária, a qual relaciona dois sujeitos e tem por objeto o comportamento obrigatório de um sujeito entregar determinada quantia em dinheiro para outro sujeito.

Portanto, no enunciado hipotético da regra matriz de incidência é possível determinar três critérios identificadores do fato: a) critério material; b) critério espacial; e c) critério temporal. Esses três critérios compõem o antecedente da regra matriz de incidência.

Outros dois são os critérios que compõem a regra matriz de incidência: os critérios pessoal e quantitativo. Juntos, esses dois critérios são denominados de conseqüente da regra matriz. Isso porque se trata do juízo hipotético que estipula a regulação da conduta, prescrevendo direitos e obrigações para as pessoas

físicas ou jurídicas envolvidas, de alguma forma, no acontecimento do fato jurídico tributário.

No conseqüente da regra matriz de incidência, identifica-se quem são os sujeitos da relação jurídica – sujeito ativo, credor, de um lado e sujeito passivo, devedor, do outro (critério pessoal). Enquanto isso, o critério quantitativo indica o objeto da prestação, que, no caso da regra matriz de incidência tributária, concretiza-se na base de cálculo e na alíquota.

### ***1.2.1. Critério Material***

O critério material é o mais complexo, tendo em vista que contém a designação de todos os dados de ordem objetiva, pois fornece o critério básico para se quantificar o montante devido, permitindo-nos identificar o núcleo da hipótese de incidência tributária.

Desta feita, é possível identificar o critério material isolando-se o verbo e seu complemento indicativos da atividade, sendo que a conjugação de ambos descreverá o fato que, uma vez ocorrido, terá como conseqüência o tributo a recolher.

Nesse sentido, afirma Geraldo Ataliba:

“Critério material é a imagem abstrata de um fato jurídico: propriedade imobiliária, patrimônio, renda, produção, consumo de bens, prestação de serviços, ou uma atuação pública (como o estado realizar obra, produzir um serviço, conceder uma licença, uma autorização, uma dispensa, etc.)”<sup>4</sup>

Nos termos do inc. II do art. 155 da CF/88 e da Lei Complementar (LC) nº 87/96 (denominada Lei Kandir), que regula o imposto em âmbito nacional, as operações relativas à circulação de mercadorias e serviços de transporte intermunicipal e interestadual e comunicação são entendidas como a efetiva transferência de titularidade da mercadoria ou efetiva prestação de serviço de transporte e comunicação. Importante salientar que o termo “circulação” será analisado minuciosamente em capítulo posterior deste trabalho.

Portanto, são estes os três termos que caracterizam o critério material do ICMS: (i) circulação de mercadorias, (ii) serviço de transporte (intermunicipal e interestadual), e (iii) serviço de comunicação.

### ***1.2.2. Critério Espacial***

O critério espacial compreende as circunstâncias de lugar, ou seja, o âmbito territorial de validade da lei. Determina onde o fato deverá ocorrer para

---

<sup>4</sup> Op. cit. p. 95.

que sejam geradas as conseqüências previstas, isto é, a área espacial em que se estende a competência do legislador.

Assim, o critério espacial do antecedente da regra matriz de incidência pode guardar uma das três formas abaixo relacionadas, segundo Paulo de Barros Carvalho<sup>5</sup>:

a) hipótese cujo critério espacial faz menção a determinado local para a ocorrência do fato típico;

b) hipótese em que o critério espacial alude a áreas específicas, de tal sorte que o acontecimento apenas ocorrerá se dentro delas estiver geograficamente contido;

c) hipótese de critério espacial bem genérico, onde todo e qualquer fato, que suceda sob o manto da vigência territorial da lei instituidora, estará apto a desencadear seus efeitos peculiares.

Devemos concluir, portanto, que o critério espacial da hipótese de incidência do ICMS é o território de cada unidade da Federação, ou seja, cada Estado e DF.

---

<sup>5</sup> Op. cit., p. 170.

### ***1.2.3. Critério Temporal***

O critério temporal define o momento em que se deve reputar consumado o fato que estabelece a cobrança do tributo, de modo que sejam fixados os direitos e as obrigações pertinentes aos sujeitos da relação.

Ou seja, quando um fato, devidamente tipificado, materializa-se em determinado instante e local, surge a respectiva obrigação tributária, momento este em que os sujeitos da relação tomarão conhecimento dos seus direitos e obrigações.

Para o ICMS, a legislação determina como critério temporal a saída *física* da mercadoria do estabelecimento industrial ou comercial. No caso dos serviços de transporte e comunicação, na data em que ocorrer a efetiva prestação do serviço.

### ***1.2.4. Critério Pessoal***

Por meio do critério pessoal é possível identificar a pessoa que se posiciona na condição de credora do vínculo jurídico-tributário estabelecido, em

decorrência da realização no mundo fenomênico do fato ou estado de fato hipoteticamente previsto na lei, e, por outro lado, quais os critérios para designação da pessoa que se situa na condição de devedora. A pessoa credora do vínculo jurídico-tributário é o sujeito ativo. Por outro ângulo, o devedor é o sujeito passivo.

O artigo 119 do CTN dispõe que “sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento”<sup>6</sup>, o que dá a falsa idéia de que somente as pessoas políticas de direito constitucional interno podem fazer parte, como sujeito ativo, da relação jurídica tributária.

Todavia, não há na Constituição Federal tal vedação, podendo as pessoas competentes para instituir o tributo delegar a capacidade ativa. Assim, podem fazer parte da relação jurídica tributária, na qualidade de sujeito ativo, tanto as pessoas jurídicas de direito público, como as pessoas jurídicas de direito privado (a exemplo do Instituto Nacional da Seguridade Social).

De acordo com o artigo 121 do Código Tributário Nacional (CTN), o sujeito passivo da relação jurídica tributária pode ser a pessoa jurídica de direito público, pessoa jurídica de direito privado ou pessoa física.

---

<sup>6</sup> Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/>. Acesso em: 11.02. 2006.

No tocante ao ICMS, o sujeito ativo é toda pessoa que tem a competência atribuída pela Lei das Leis para instituir (e cobrar) o imposto estadual, isto é, os Estados e o DF; o sujeito passivo é toda pessoa que circular mercadoria, prestar serviços de transporte ou serviço de comunicação (critério material do tributo), ou, ainda, a pessoa física que importar mercadoria ou que vier a prestar com habitualidade tais atividades, conforme dispõe o art. 126 do CTN, assim redigido:

“A capacidade passiva independe: I – da capacidade civil das pessoas naturais; II – de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios; III – de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional” (g.n.).

#### ***1.2.5. Critério Quantitativo***

Este critério consiste na dimensão quantitativa do tributo incidente sobre uma operação. É a quantificação do tributo devido, ou seja, o valor a ser recolhido pelo sujeito passivo ao sujeito ativo da obrigação tributária.

Referido critério varia de acordo com o tributo a ser recolhido. Para tanto, devem-se analisar os elementos indicadores para a sua quantificação, quais

sejam, base de cálculo e alíquota, pois cabe a eles dimensionar pecuniariamente o fato apreciado, definindo a parcela que deverá ser recolhida como tributo.

A base de cálculo tem três funções distintas, quais sejam, mensuradora, objetiva e comparativa:

a) medir as proporções reais do fato: a base de cálculo assume o papel de medir a grandeza do fato jurídico tributário. O legislador tem liberdade neste campo, mas deve ater-se à eleição de atributos valorativos do fato jurídico tributário, para determinar a sua grandeza. A base de cálculo é expressa em unidade monetária, enquanto a alíquota deverá vir expressa em percentual;

b) compor a específica determinação da dívida: a base de cálculo assume papel de igual importância à alíquota, compondo com esta a operação aritmética de multiplicação cujo resultado é o valor da dívida tributária;

c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da hipótese de incidência tributária: a base de cálculo assume o papel de vital importância de identificação da espécie tributária, como entendeu Alfredo Becker<sup>7</sup>. A base de cálculo confirmará o critério material da hipótese de incidência tributária, quando guardar sintonia com “o núcleo do fato dimensionado”. Infirmará se for incompatível com “o núcleo do fato dimensionado”, momento em que prevalecerá a base de cálculo como critério identificador da espécie tributária. Afirmará se for obscura a lei quanto ao

---

<sup>7</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, , 1972. ns. 104 e 105.

critério material da hipótese tributária, prevalecendo, neste sentido, a conduta que está sendo avaliada.

Considerando os conceitos *supra*, tem-se que a base de cálculo do ICMS é o valor da circulação das mercadorias, o valor dos serviços de transporte e o valor da prestação dos serviços de comunicação, sobre os quais incidirão as respectivas alíquotas estaduais.

Com relação à alíquota, este instituto representa o fator aplicável à base de cálculo para se conseguir o montante que o sujeito passivo deve ao sujeito ativo em face da concretização da hipótese de incidência.

A alíquota pode ser expressa em valor monetário, fixo ou variável, ou em fração. Por compor com a base de cálculo a operação aritmética de multiplicação cujo resultado é o valor da obrigação tributária exerce importante papel para a realização dos princípios da igualdade e do não-confisco, seja por alíquota cujo percentual é zero ou por isenção regulada por Convênio-CONFAZ, este último será analisado posteriormente.

### **1.3. Definição Constitucional**

É sabido que até 1988 a Constituição Federal dispunha sobre o Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM), e não sobre o Imposto sobre Circulação

e Serviços (ICMS), que hoje conhecemos e que está previsto no art. 155, II, da CF/88. Assim, em 1988, o imposto ganhou mais um sobrenome, para felicidade dos Estados e do DF, que passaram a ter competência para tributar dois tipos de serviços.

Além das operações de circulação de mercadorias, outros dois fatos do mundo fenomênico passariam a ser enquadrados na regra matriz de incidência do ICMS, ou seja, os *serviços de transporte* (intermunicipal e interestadual) e os *serviços de comunicação*. Estes últimos serão cuidadosamente analisados em capítulo posterior.

A Constituição Federal, além de atribuir a competência tributária para as pessoas jurídicas de direito público (União, Estados e DF e Municípios), estabelece, também, os critérios da regra matriz de incidência dos impostos . E não foi diferente com o ICMS.

A Lei Maior também definiu a sistemática de apuração do ICMS, determinando a não-cumulatividade como um princípio fundamental deste imposto, assim redigido, *in verbis*:

“Artigo 155 – (omissis)

(...)

II – (omissis)

(...)

§ 2º – O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I – será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços

com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;”

O princípio da não-cumulatividade é o princípio básico do ICMS, pois é dele que se extrai a informação ou a certeza jurídica e econômica de que esse tributo é recuperável pelo contribuinte de direito. Importante salientar que a não-cumulatividade não é inovação da Constituição Federal atual, pois na edição de 1967 o art. 24, § 5º, já dispunha sobre a matéria:

“O imposto sobre circulação de mercadorias é não cumulativo, abatendo-se, em cada operação, nos termos do disposto em lei, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou outro Estado, e não incidirá sobre os produtos industrializados e outros que a lei determinar, destinados ao exterior.”

Conforme prescreve a Carta Maior de 1988, bem como o artigo 19 da LC nº 87/96<sup>8</sup>, o ICMS, por ser um tributo não-cumulativo, permite a compensação do que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas etapas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

Nesse sentido, o contribuinte recolhe aos cofres públicos somente o ICMS devido sobre o *valor efetivamente agregado* à mercadoria que vendeu ou ao serviço que prestou. Isto é, por ser o ICMS um tributo não-cumulativo, o imposto pago é equivalente somente ao *valor agregado* pelo contribuinte

---

<sup>8</sup> Que disciplinou o ICMS em âmbito nacional.

naquela operação específica, e não sobre o valor total da operação (circulação de mercadoria ou prestação de serviço de transporte ou comunicação). Situação diversa ocorre com o Imposto Municipal sobre Serviços (ISS), que incide em cascata<sup>9</sup>, salvo no caso específico da construção civil ou de ressalva expressa da legislação após a edição da Lei Complementar nº 116/2003.

Compensar o imposto pago com o devido nas operações seguintes é uma prerrogativa de poucos tributos, tais como o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e, recentemente, as contribuições sociais sobre a receita e faturamento (o PIS<sup>10</sup> e a COFINS<sup>11</sup>), que em alguns casos continuam no regime de apuração cumulativa, conforme disposição infraconstitucional .

Sobre a não-cumulatividade vários doutrinadores já manifestaram com clareza suas opiniões. Eduardo Domingos Bottallo, tratando do IPI, afirma:

“A não-cumulatividade é técnica que se volta contra a União, na medida em que cada incidência do imposto determina, inexoravelmente, o surgimento de uma relação de crédito, em favor dos contribuintes.

A expressão ‘compensando-se o que for devido’ confere ao contribuinte, um direito de abatimento que serve de freio à ação do Poder Público, no caso deste pretender agir de modo a contrariar a Lei Maior, seja na instituição (ação legislativa), seja na cobrança (ação administrativa) do tributo em exame.”<sup>12</sup>

E, ainda, tratando do sistema de compensação dos tributos não-cumulativos, aduz:

<sup>9</sup> Quando um tributo é cumulativo, pode ser dizer que sua incidência ocorre em cascata, pois a cada nova operação o tributo incide sobre o valor total do serviço, e não somente sobre o valor agregado.

<sup>10</sup> Emenda Constitucional nº 42/2003 e Lei nº 10.637/2002.

<sup>11</sup> Emenda Constitucional nº 42/2003 e Lei nº 10.833/2003.

<sup>12</sup> *Fundamentos do IPI*, p. 44.

“o princípio da não cumulatividade do IPI impõe, como já visto, a adoção de um sistema de compensação.

Embora tratando do ICMS, mas em considerações que se aplicam perfeitamente ao IPI, já que ambos estão sujeitos ao mesmo mecanismo, assim esclarece, a propósito, Paulo Celso Berstrom Bonilha:

‘Depreende-se, para logo, que o sistema adotado, tendente à verificação do valor suscetível de incidência do ICMS, baseia-se na confrontação de todas as entradas e de todas as saídas de mercadorias ocorridas em um determinado período no estabelecimento, e cujos registros permitam discriminar o imposto incidente em cada operação de saída, bem como o que já foi cobrado nas operações anteriores’

(...)

Em suma, o IPI será ‘não-cumulativo’ porque é constitucionalmente assegurada, ao contribuinte, uma dedução (abatimento) correspondente aos montantes cobrados nas operações anteriores.

Nas palavras de Geraldo Ataliba e Cleber Giardino, este abatimento é, ‘nitidamente’, categoria jurídica de hierarquia constitucional: porque criado pela Constituição. Mais que isso: é direito constitucional reservado ao contribuinte do ICM; direito público subjetivo de nível constitucional, oponível ao Estado pelo contribuinte do imposto estadual. O próprio Texto Constitucional que outorgou ao Estado o poder de exigir o próprio ICM, deu ao contribuinte o direito ao abatimento.”<sup>13</sup>

Igualmente, observou Gilberto de Ulhôa Canto:

“o crédito do imposto teria emprego limitado ao propósito especificado na Constituição, qual seja: o de prestar-se, unicamente, ao abatimento do tributo devido em função das operações (hoje também prestações) operadas pelo contribuinte, de forma a quantificar o exato montante a ser recolhido.”<sup>14</sup>

Para Alcides Jorge Costa o princípio da não-cumulatividade assegura o verdadeiro direito ao crédito, na acepção jurídica do termo, instituído pela Constituição com a finalidade de ser compensado com o crédito tributário a favor do Fisco<sup>15</sup>. Defende o autor, que, não sendo viável o “encontro de contas”,

<sup>13</sup> *Fundamentos do IPI*, p. 45.

<sup>14</sup> *Direito Tributário Aplicado: Pareceres*. Parecer nº 13. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1992.

<sup>15</sup> *Direito Tributário Atual*. vol. 16. São Paulo: Dialética, 2001.

cabe a restituição do crédito do imposto em dinheiro. Na impossibilidade de compensação (como ao encerrar-se a atividade de uma empresa), deve haver restituição sob pena de ocorrer a cumulatividade proibida pela Constituição. A não restituição equivaleria a uma verdadeira “regra de teto” (*règle du butoir*) que a lei não refere e seria incompatível com a Constituição.

Assim, recuperar o imposto pago é justo e coerente. É o que a Lei Maior objetiva, e, portanto, um direito constitucional do contribuinte de direito.

Roque Antonio Carrazza explica com transparência quem é a pessoa que é contribuinte do ICMS. São suas palavras:

“Embora a Carta atual (ao contrário da anterior, em relação ao ICM, que também incidia sobre operações relativas à circulação de mercadorias) não tenha indicado expressamente o agente capaz de fazer nascer a obrigação de pagar este ICMS, este, por exclusão, é facilmente identificável e continua a ser, repetimos, o comerciante, o industrial e o produtor.

A idéia, porém, carece de melhor explicitação.

Ao veiculá-la, não queremos absolutamente significar que apenas as pessoas dotadas de personalidade jurídica de comerciante, industrial ou produtor, conforme as regras de Direito Privado, podem ser validamente compelidas a ocupar a posição de sujeitos passivos do ICMS. Também não pode ser alcançado por este imposto quem lhes faz as vezes, como *v.g.* o comerciante de fato, o comerciante irregular, um agregado familiar que, ainda que de modo clandestino, promova, em caráter de habitualidade, atos de comércio, ou mesmo, um menor absolutamente incapaz que, repetidamente, pratique operações relativas à circulação de mercadorias e assim avante. Esta idéia, aliás, vem ao encontro do disposto no art. 126 do CTN: ‘A capacidade passiva independe: I – da capacidade civil das pessoas naturais; II – de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios; III – de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional. (grifamos)

Em suma, para fins de tributação por meio de ICMS, as noções de ‘comerciante’, ‘industrial’, ou ‘produtor’ adquirem uma dimensão maior que as dadas pelo Direito Civil ou pelo Direito Comercial.

Pensamos, portanto, não ser excessivamente arrojada a idéia de que pode ser contribuinte do ICMS qualquer pessoa (física, jurídica ou, até, sem personificação de Direito) envolvida, em caráter de habitualidade, com a prática de operações mercantis. É o que, aliás, expressamente estipulam o art. 4º da Lei Complementar 87/1996 (Lei Kandir) e o art. 7º da Lei paulista 6.374/1989.”<sup>16</sup>

Note-se que, até o presente momento, a abordagem limitou-se a analisar a legitimidade do contribuinte de direito não ser onerado excessivamente em razão da aplicabilidade do princípio da não-cumulatividade. Afinal, o objetivo da norma constitucional é justamente evitar que a apuração do ICMS decorrente do imposto incidente nas sucessivas operações envolvendo a circulação de mercadorias ou a prestação de serviços de transporte e comunicação fosse cumulativa, ou seja, apurada em cascata.

Contudo, cabe ressaltar que, apesar de o contribuinte de direito ser o titular da restituição, é necessário que tenha uma autorização do consumidor final (contribuinte de fato) para legitimar tal restituição<sup>17</sup>, isso porque, *em regra*, o custo do imposto pago indevidamente, ou compensado erroneamente, é repassado ao valor da mercadoria ou do serviço adquirido pelo contribuinte de fato (pessoa física ou jurídica que arcou com o ônus final do imposto).

---

<sup>16</sup> ICMS, p. 38.

<sup>17</sup> Art. 166 do Código Tributário Nacional (CTN).

É notório que o ICMS é um imposto indireto<sup>18</sup>, ou seja, o encargo financeiro do tributo é transferido a terceiro. O ICMS é recolhido pelo contribuinte de direito que está legalmente obrigado ao pagamento do imposto, mas quem de fato suporta o ônus financeiro do ICMS incidente sobre a operação, embora sem o dever jurídico, é o contribuinte de fato (*o adquirente da mercadoria ou do serviço de transporte ou comunicação*).

Especificamente em relação ao ICMS, apontado como indireto, a restituição dos valores indevidamente recolhidos deve, necessariamente, observar o disposto no artigo 166 do Código Tributário Nacional (CTN), a saber:

“Art. 166 – A restituição de tributos que comportem, pela sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.”

<sup>18</sup> “41. *Imposto diretos* ou *que não repercutem* são aqueles cuja carga econômica é suportada pelo contribuinte, isto é, pelo realizador do *fato imponible*. É o caso do IR, em que o patrimônio de quem auferiu rendimentos líquidos é alcançado por esta tributação.

Já *imposto indiretos* ou *que repercutem* são aqueles cuja carga econômica é suportada não pelo contribuinte, mas por terceira pessoa, que não realizou o fato imponible. Essa terceira pessoa geralmente é o consumidor final da mercadoria ou do produto. É o caso do ICMS. Quem suporta sua carga econômica não é o patrimônio, p. ex., do comerciante, que vendeu a mercadoria, mas o patrimônio do consumidor final desta mesma mercadoria. Este, ao adquirir a mercadoria, verá embutido em seu preço o *quantum* de ICMS que foi sendo recolhido, por todos os que realizaram as operações mercantis, que levaram o bem às suas mãos.

Esta classificação, em rigor, não é jurídica, já que, perante o Direito, é despidendo saber quem suporta a carga econômica do imposto. O que importa, sim, é averiguar quem realizou seu fato imponible, independentemente de haver, ou não, o repasse do valor do imposto, para o preço final do produto, da mercadoria, do serviço etc.

De qualquer modo, na prática, infelizmente, esta distinção entre impostos diretos e indiretos (ou que repercutem e que não repercutem) tem sido prestigiada inclusive pelo Poder Judiciário, que, apesar das contundentes críticas da melhor doutrina (vide, por todos, Eduardo Domingos Bottallo, ‘Restituição de impostos indiretos’, *RDP22/314*), tem mandado cumprir o malfadado e esdrúxulo art. 166 do CTN (‘A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo ou no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la’)” (CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 6ª ed. Malheiros, 1994. p. 278).

Consoante se denota, a restituição de importância paga indevidamente ou a maior a título de ICMS está condicionada: (i) à prova de que não foi repassado no preço da mercadoria ou serviço ou, na hipótese de ter havido o repasse, (ii) à autorização, pelos compradores/tomadores dos serviços (contribuintes de fato), para restituição.

Isso significa dizer que a restituição só será possível se o contribuinte de direito conseguir provar que o contribuinte de fato (consumidor) não arcou com o ônus financeiro do tributo.

Compartilhando desse entendimento, destaco os dizeres de Ives Gandra Martins:

“(…)

Pelo referido dispositivo, para os tributos reais – e o ICMS é um tributo real e não pessoal – entendeu o legislador complementar que o Estado só deverá devolver o que arrecadou, ilegal e ilegitimamente, se o contribuinte de direito provar:

ter suportado a imposição; ou estar autorizado pelo contribuinte de fato, que a suportou, a repetir.<sup>19</sup>

E outro não é o posicionamento dos Tribunais. Com efeito, esse entendimento está fundamentado na atual jurisprudência dos Tribunais de Justiça e do Superior Tribunal de Justiça (STJ), tal como destacado, exemplificativamente, a seguir:

“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AÇÃO DE REPETIÇÃO DO INDÉBITO. ICM. FORNECIMENTO DE ALIMENTOS E BEBIDAS EM BARES, RESTAURANTES E

---

<sup>19</sup> RDT 70, p. 231/232.

ESTABELECEMENTOS SIMILARES. ÔNUS DA PROVA: CONTRIBUINTE DE DIREITO. PRECEDENTES. RECURSO PROVIDO.

I – Tratando-se de ação de restituição de ICM, o qual é imposto indireto, é indispensável que o contribuinte de direito comprove que não agregou o tributo ao preço da mercadoria (que não repassou o imposto ao comprador do bem), ou então que demonstre que o contribuinte de fato o autorizou expressamente a receber a devolução do tributo.

II – Aplicação do 166 do CTN.

III – Precedentes das Turmas de Direito do STJ: Resp 9.364/SP, Resp 19.995/SP, Resp nº 13.889/SP, Resp nº 26.085/SP, Resp 17.214/SP e Resp nº 5.562/SP (...)” (STJ, 2ª Turma, Resp nº 7663/SP (1991/0001316-1), Rel. Min. Adhemar Maciel, DJU 24.02.1997) (g.n.)

O Supremo Tribunal Federal (STF) também compartilha desse posicionamento, uma vez que a matéria já se encontra, inclusive, sumulada, conforme se depreende da Súmula nº 546, *in verbis*:

“Cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão que o contribuinte *de jure* [de direito] não recuperou do contribuinte *de facto* [de fato] o *quantum* respectivo.”

Todavia o ICMS, mesmo apontado como imposto indireto, muitas vezes tem o respectivo encargo financeiro suportado pelo contribuinte de direito, em face de circunstâncias que a tanto o obrigam.

Apesar de *geralmente* a restituição do ICMS ser condicionada à comprovação de que o contribuinte arcou com o ônus financeiro do imposto recolhido indevidamente, tal exigência não é aplicável a um específico caso, qual seja, a hipótese de *preços tabelados*. São exemplos de preços tabelados os

preços de energia elétrica (salvo mercado livre), gás natural, petróleo e telefonia. Dizemos que os preços são tabelados porque as agências reguladoras como a ANEEL<sup>20</sup> e ANATEL<sup>21</sup> estabelecem um piso e um teto para o preço de tais mercadorias ou serviços.

Nesse sentido advertiu Aliomar Baleeiro, com clareza, sobre o perigo das *generalizações* acerca do fenômeno da repercussão dos tributos:

“Repercussão, ou translação, palavra esta última preferida pelos italianos, é o fenômeno pelo qual o contribuinte paga o imposto, mas liberta-se do sacrifício, transferindo-o a terceiros, no todo ou em parte. Dá-se o nome de contribuinte de direito àquele a quem a lei obriga ao recolhimento do imposto, quando define o fato gerador, isto é, o fato que caracteriza o dever de pagar tributo. Contribuinte de fato é quem, afinal, por efeito da transferência, suporta efetivamente o ônus tributário, embora a lei o não designasse para esse fim (...). Nem sempre o contribuinte de direito logra descarregar no retalhista, nem este no consumidor, todo o gravame sofrido pela repercussão. Às vezes a repercussão é parcial. Outras vezes nenhuma, porque, em certas condições, ela se realiza para trás, isto é, do comprador para o vendedor, que então suporta, no todo ou em parte, o tributo.”<sup>22</sup> (g.n.)

Portanto, parece que a venda a preço tabelado nem sempre alcança integralmente os custos do contribuinte de fato. Além disso, podem-se citar alguns casos cujo custo do tributo não é repassado integralmente ao consumidor final nas hipóteses de preço não tabelado: promoção, “queima” de estoque, baixa de preços em razão da pouca demanda ou da obsolescência tecnológica, muito freqüente nos dias de hoje, entre outros.

---

<sup>20</sup> Agência Nacional de Energia Elétrica.

<sup>21</sup> Agência Nacional de Telecomunicações.

<sup>22</sup> *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense. p. 166-168.

Assim, o repasse de todos os custos, inclusive tributários, nos preços de mercadorias ou serviços ao consumidor poderá ocorrer ou não, sendo difícil estabelecer uma regra única e inquestionável para tal situação, isto é, cada caso concreto deverá ser analisado individualmente para identificar se houve ou não o efetivo repasse do custo tributário.

Portanto, não é verdadeira a crença de que no preço *sempre* esteja “embutido” o ICMS.

## **CAPÍTULO II – DO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO E DA LOCAÇÃO DE EQUIPAMENTOS**

### **2.1. Distinção entre atividade-fim e atividade-meio**

Antes de começar a discorrer sobre o assunto em referência, cabe salientar que se usará a locação de equipamentos por empresas de comunicação como pano de fundo para sustentar que nem toda atividade praticada pelo contribuinte é necessariamente uma atividade-meio, podendo receber tratamento tributário diverso.

Assim, cada negócio da empresa deve ser sempre analisado de forma autônoma, pois diversos são os negócios que o contribuinte pode vir a realizar para atingir o seu fim social, ou seja, o lucro.

Desde os meados de 1997, com o início do processo de privatização do setor de comunicação, em especial o de telecomunicação, e tendo em conta que algumas empresas privadas já prestavam o serviço de comunicação de rede corporativa por meio da contratação de empresas públicas detentoras das licenças emitidas pela ANATEL, o embate entre Estados/DF e os Municípios

ficou ainda mais acirrado com respeito à tributação incidente sobre o valor da locação de equipamentos de comunicação.

É óbvio que quem sai prejudicado com tal conflito não são somente os prestadores do serviço de comunicação, mas também os consumidores (pessoas físicas e jurídicas).

Toma-se como exemplo a pessoa jurídica de direito privado que tem por atividade econômica a prática da prestação do serviço de comunicação, leia-se *serviços de tráfego de sinais (imagem, voz, dados e outros) entre dois pontos*. Para fins fiscais, o prestador do serviço de comunicação será considerado contribuinte do ICMS, devendo cumprir suas obrigações tributárias perante o Poder Público Estadual, principalmente no que se refere ao cumprimento das obrigações acessórias.

Contudo, a mesma pessoa jurídica que presta serviços de comunicação também realiza a locação de bens móveis para os mesmos clientes ou para terceiros. Diante desse cenário, é preciso analisar se o valor de tal locação deve ou não compor a base de cálculo do ICMS incidente na prestação do serviço de comunicação, ou seja, se a locação é atividade-meio para o serviço de comunicação (atividade-fim).

Infelizmente, os agentes fiscais estaduais ao examinarem a situação supramencionada, em regra, entendem que o valor da locação de equipamentos

de titularidade da mesma pessoa jurídica que presta serviços de comunicação é parte integrante da base de cálculo do serviço de comunicação prestado aos seus clientes. Verdadeiro absurdo.

Para tentar entender, ou, na verdade contestar, a visão do sujeito ativo estadual, fazem-se os seguintes comentários.

Primeiramente, o valor da locação dos equipamentos oferecidos para os clientes das empresas de comunicação é fixado em face do valor de mercado, sendo competitivo o suficiente para disputar com as empresas concorrentes, cujo objeto social é *somente* a locação de equipamentos relacionados à atividade de comunicação.

Talvez este seja um argumento econômico, e não jurídico, mas indispensável trazê-lo, pois é um fato facilmente verificado no dia-a-dia de qualquer empresa do setor em questão.

Em segundo lugar, diversas empresas do setor de comunicações já realizavam a locação de equipamentos antes de o processo de privatização ocorrer, e posteriormente, com a obtenção das licenças junto à ANATEL para prestação dos mais diversos serviços de comunicação, tais como multimídia, transporte de voz, dados, imagem, rede corporativa, entre outros, uma nova ordem tributária foi instalada, ou, melhor dizendo, um novo cenário tributário foi vislumbrado pelos sujeitos ativos das obrigações fiscais (no caso em tela,

Estado/DF e Município), pois quem locava equipamentos passou também a realizar serviços de comunicação, já que detinha *know-how* e conhecimento tecnológico de um setor até então explorado pelo Poder Público.

Muitas empresas relacionadas ao setor de comunicações, até meados de 1997, quando se iniciou o processo de privatização do setor, já praticavam a mera prestação de consultoria e assessoria no campo de telecomunicações, assistência mercadológica e operacional técnica, importação e exportação de aparelhos, centrais de telefone, codificadores, bem como o fornecimento, venda ou *aluguel de equipamentos*.

Já a partir do final de 1997, com a obtenção das licenças da ANATEL, as empresas passaram a prestar também serviços de comunicação, e em especial os de telecomunicação.

Entretanto, as atividades de locação anteriormente praticadas não cessaram e ainda são realizadas e constam do objeto social de tais empresas de comunicação, a saber: (i) fornecimento, venda ou aluguel de equipamentos, (ii) consultoria e assessoria no campo de telecomunicações, (iii) assistência mercadológica e operacional técnica, (iv) importação e exportação de equipamentos e, em alguns casos, (v) participação em outras sociedades.

Em outras palavras, o negócio de locação de bens móveis (equipamentos codificadores, aparelhos de conexão local, roteadores, entre outros) é uma

atividade antiga e habitual dessas empresas que atuam hoje no ramo de comunicação, tanto que no período anterior a 1997 *a principal receita era obtida com a locação de tais equipamentos.*

Essa não é uma afirmação vazia e sem sentido, pois os balanços financeiros da maioria dessas empresas dispõem de tal informação, bem como demonstram o recolhimento do ISS, à época, perante os Municípios onde estavam ou estão localizadas.

Nesse sentido, é preciso enfatizar o fato de que a maioria das empresas não inovaram, ou seja, não começaram a praticar a atividade de locação somente após a obtenção da licença da ANATEL para prestação do serviço de comunicação. *Realizar serviço de comunicação é uma atividade superveniente, na maioria dos casos, à atividade de “locação” praticada anteriormente ao ano de 1997.*

Assim, as empresas de comunicação, ao realizarem não somente o serviço de comunicação, continuaram a ofertar a seus clientes a possibilidade de estes também locarem, ou continuarem a locar, seus equipamentos, *atividade esta corriqueira e habitual.*

A nosso ver, a locação de equipamentos não é uma artimanha do contribuinte para diminuir a base de cálculo do ICMS incidente sobre o serviço de comunicação, pois o fornecimento de tais equipamentos goza da não-

incidência do imposto, de acordo com o disposto no artigo 7, IX, do Regulamento do ICMS de São Paulo, aprovado pelo Decreto 45.490/00.

Portanto, o cliente, ao contratar um serviço de comunicação, tem a opção (faculdade) da locação ou aquisição dos equipamentos, podendo inclusive fazê-lo por meio da contratação de uma empresa diversa da prestadora do serviço de comunicação que contratou, ou seja, um terceiro.

Contratar a própria prestadora do serviço de comunicação é possível e legal, uma vez que os dois negócios (locação e comunicação) são atividades *absolutamente distintas e independentes*<sup>23</sup>.

Evidência inequívoca dessa distinção de atividades (locação e prestação de serviços) é a dos casos dos contratos celebrados entre empresa de comunicação que loca equipamentos para o cliente que contrata serviços de comunicação de uma outra empresa.

Isto é, o objeto do contrato é a mera locação de equipamentos, e não o serviço de comunicação, pois o serviço propriamente dito é contratado de uma

---

<sup>23</sup> Júlio Maria de Oliveira, em estudo de bela feitura (*Internet e Competência Tributária*. São Paulo: Dialética, 2001), desenvolve interessante raciocínio: “O prestador de serviços de construção civil, por exemplo, ao concluir a construção de uma estrada, realizou uma série de serviços para compor a infra-estrutura necessária (alicerces, eliminação de obstáculos, drenagem, preparação do solo, pavimentação, sinalização, construção de desvios etc.) de uma via adequada à circulação de veículos e sobre este leito carroçável poderá ser prestado serviço de transporte, de propaganda, de fornecimento de alimentos, de conserto etc. e, nem por isso, dir-se-á que o prestador de serviços de construção, pelo simples fato de ter construído a via pública de circulação, é também o prestador dos demais serviços. Nesse exemplo, é evidente que a via pública é um suporte físico que ajuda na concretização das demais prestações de serviços. Não se pode sequer afirmar que a via pública construída é condição necessária para possibilitar os demais serviços e, acaso seja necessária em algum evento (v.g., um transporte que somente possa ser realizado por rodovia pavimentada) não será suficiente. Resta evidenciado, também, que houve uma prestação anterior de serviços de construção civil e diversas prestações de serviços posteriores, que são independentes” (p. 124/5).

empresa concorrente. A esses clientes as empresas de comunicação nem sequer prestam o serviço de comunicação, apesar de poderem prestá-los se fossem indagadas por eles.

Nesta hipótese, é claro e transparente que não faz parte do objeto do negócio contratado o fornecimento do meio de comunicação, e sim a simples locação dos equipamentos.

Infelizmente, essa não é a óptica da Fazenda Estadual, que consegue, de forma arbitrária e ilegítima, visualizar uma conexão entre a locação de equipamentos e um serviço de comunicação que não fora contratado, tampouco prestado por tal empresa, apesar de ela estar devidamente habilitada para tanto, conforme licenças concedidas pela ANATEL.

A nosso ver, é óbvio e cristalino que isso é prova insofismável de que os casos de locação independem e são autônomos dos serviços de comunicação prestados pelas empresas de comunicação.

Ressalte-se que a maioria dos equipamentos apresenta características peculiares, ou seja, são absolutamente incapazes de operar sem um serviço de comunicação fornecido ao cliente, tais como: (i) unidade móvel de vídeo, (ii) aparelho para recepção de sinais de vídeo, (iii) aparelhos que codificam as transmissões de eventos e (iv) *firewall* para endereços IP.

Mais uma vez, saliente-se que os serviços mencionados no parágrafo anterior podem ser contratados de outras empresas de comunicação, ainda que o locador tenha o direito legal de provê-los por meio da celebração de um *único* contrato que tenha por objeto o serviço de comunicação e a locação de equipamentos.

A locação não se caracteriza como acessória, ou periférica, mas como outra atividade a que a empresa também se dedica após o advento da concessão das licenças que a ANATEL conferiu para a prestação de serviços de comunicação.

Exemplifica-se e justifica-se tecnicamente essa posição quando tratamos da locação dos equipamentos de *firewall* para endereços IP. Tais equipamentos não realizam comunicação alguma, apenas codificam sinais que migram para os meios de comunicação disponíveis pelas operadoras de telefonia, por exemplo.

Esses equipamentos podem ser do próprio cliente, de um terceiro ou ainda daquele que também presta o serviço de comunicação ao cliente.

Em suma, pode a empresa de comunicação celebrar com habitualidade contratos cujo objeto seja somente a locação de equipamentos, operação esta expressamente excluída da incidência do ICMS (artigo 7º, IX, do RICMS/SP), permitindo, por via de consequência, ao cliente (locatário) a contratação dos serviços de comunicação de *terceiros* (concorrentes).

Ainda em suporte a essa posição, importante citar a ementa do Acórdão do STF, nos autos do Recurso Extraordinário nº 163.725-1/ES, de 15.06.1999 (Relator Ministro Marco Aurélio Greco, 2ª Turma, *DJ* 27.08.1999), que, embora referente à Carta Constitucional anterior, trata da matéria em análise, assim redigida:

“ISS – SERVIÇOS DE COMUNICAÇÕES, INCISO VII DO ARTIGO 21 DA CARTA DE 1969. A competência prevista em tal preceito, relativamente à instituição de imposto pela União, consideradas as comunicações, não obstaculizava a cobrança de ISS relativamente a atividades paralelas como as de locação de aparelhos, mesas, terminais. Colocação e retiradas de troncos.” (g.n.)

Diante disso, não resta dúvida de que o valor referente aos equipamentos locados por empresa de comunicação deve ser tributado somente pelo ISS até a edição da LC nº 116/03, e NÃO pelo ICMS.

Reitere-se que o transporte do sinal (dados, voz e imagem) realizado por empresa de comunicação ou por um concorrente qualquer será tido como serviço de comunicação.

Assim, pode o cliente optar por adquirir tais equipamentos, ou alugá-los de qualquer empresa que tenha no seu objeto social as duas atividades, ou ainda locá-los de uma e contratar o serviço de comunicação de outra.

O que normalmente ocorre é o cliente contratar somente uma empresa para as duas atividades, visto ser o mais natural nas negociações comerciais,

pois o poder de negociação do cliente aumenta consideravelmente, permitindo-o barganhar o preço total contratado, além de conferir maior eficiência e qualidade à operação contratada.

É no ambiente das normas de Direito Privado que é regida a relação jurídica existente entre a empresa que é tanto locadora como prestadora do serviço de comunicação e seus clientes. *Não pode o Poder Público querer aplicar qualquer dirigismo contratual ou interferir na autonomia de vontade das partes.*

Não se pode esquecer que, uma vez verificada a presença dos requisitos previstos no art. 104 do Código Civil (*agente capaz, objeto lícito e forma prescrita em lei*), podem os particulares livremente contratar, concretizando um ato jurídico perfeito, independentemente de formalizarem ou não um instrumento contratual específico. O Conselho de Contribuintes (esfera administrativa federal) já se manifestou sobre a questão:

“GLOSA INDEVIDA DE DESPESAS FINANCEIRAS. A Fiscalização não pode se investir no papel de empresário para julgar a forma pela qual os contribuintes devem gerir seus próprios recursos.” (Ac. nº 108-04.820, 8ª Câmara, 14.11.1998, Conselheiro Rel. Jorge Eduardo Gouvêa Vieira)

Portanto, não resta alternativa ao sujeito ativo tributário senão aceitar as conseqüências das manifestações de vontade dos particulares que emanam dessa autonomia. O contrato de locação entre a empresa que realiza locação de

equipamentos e que também presta serviços de comunicação deve ser considerado um instrumento que traduz uma única relação jurídica autônoma, ou seja, a locação.

Assim, a locação não deve ser compreendida como uma atividade-meio à atividade-fim de comunicação. A locação é contrato que encontra tipificação no art. 565 do Código Civil, cuja redação se reproduz abaixo:

“Na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição.”

Conclui-se, portanto, que não se pode supor uma acessoriedade não desejada pelas partes contratantes, partes essas que são livres para estipular o negócio em virtude da autonomia da vontade do particular.

No tocante às obrigações acessórias, tais como emissão de notas fiscais, deverá a empresa de comunicação emitir notas fiscais separadas: uma para o serviço de comunicação, se houver, e outra para a locação de equipamentos, *pois o valor desta última não deverá compor a base de cálculo do ICMS devido em razão do serviço de comunicação.*

O ICMS alcança os serviços de comunicação, conforme se depreende do art. 155, II, da CF/88. Explicitando esse dispositivo constitucional, a LC nº 87/96, e suas alterações, estabelece em seu artigo 2º, inciso III:

“O imposto incide sobre: (...)

III – prestações *onerosas* de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza.”

O ICMS não alcança, pois, simplesmente a comunicação, mas sim a prestação *onerosa* de serviços de comunicação.

O critério material da regra matriz de incidência do chamado “ICMS-Comunicação” é a prestação onerosa de serviço de comunicação. E o que é a comunicação? Dentro de uma estrutura clássica, a comunicação corresponde à troca de mensagem entre emissor e um receptor, por meio de um código.

Paulo de Barros Carvalho discorre sobre o que vem a ser o processo de comunicação:

“(1) o remetente envia uma (2) mensagem ao (3) destinatário. Para ser eficaz, a mensagem requer um (4) contexto a que se refere, apreensível pelo destinatário, e que seja verbal ou susceptível de verbalização; (5) um código total ou parcialmente comum ao remetente e ao destinatário; e, finalmente, um (6) contacto, um canal físico e uma conexão psicológica entre o remetente e o destinatário, que os capacite a entrar e permanecer em comunicação.”<sup>24</sup>

Nesse sentido, tem-se que o processo comunicacional pressupõe a idéia de interação, resposta, e troca de informações entre duas ou mais pessoas. Ocorrendo esse processo, e sendo ele oneroso, não resta dúvida de que o ICMS será devido pelo prestador do serviço de comunicação.

---

<sup>24</sup> *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999.p.73

Em termos mais precisos, a hipótese de incidência possível deste ICMS é prestar, a terceiros (um tomador e um receptor), em caráter negocial, serviços de comunicação.

Assim, o ICMS só pode incidir quando efetivamente ocorre a prestação onerosa do serviço de comunicação. E esta só se dá quando, uma vez estabelecida a relação comunicativa, há pelo menos duas pessoas enviando uma mensagem (transmissão de idéias, pensamentos ou intenções).

Significa dizer que, mesmo que aceitável a afirmação de que a locação dos equipamentos não é relação jurídica ou contrato autônomo, ainda assim o ICMS deve incidir somente sobre a prestação dos serviços de comunicação (atividade-fim), e não sobre os atos que a ela levam (atividade-meio), ou seja, a locação de equipamentos. O serviço de comunicação consiste no tráfego do sinal (voz, dado ou imagem), e não na mera disponibilização de equipamentos utilizados pelo usuário e incapazes de gerar o efetivo transporte do sinal (*elemento essencial que caracteriza o serviço de comunicação*).

Roque Antonio Carrazza discorre com clareza sobre o assunto:

“O fato imponible do ICMS ocorre não no momento em que é celebrado o contrato de prestação do serviço de comunicação, nem quando são preparados os meios mecânicos, eletrônicos e técnicos necessários à comunicação, mas, sim, quando são praticados os atos de execução, ou seja, quando pelo menos duas pessoas – diversas da

que presta os serviços que possibilitam a comunicação à distância e previamente identificadas – efetivamente trocam mensagens.”<sup>25</sup>

E ainda afirma:

“Sobremais, tributar as atividades que aperfeiçoam ou potencializam a comunicação, como se prestações de serviços de comunicação fossem, vulnera os princípios da *estrita legalidade* e da *tipicidade fechada*, que dão segurança jurídica aos contribuintes. Segurança jurídica que, com seu corolário de proteção da confiança,<sup>26</sup> definitivamente bane o emprego da analogia *in malam partem* (cfr. art. 108, § 1º, do CTN).

Nesta linha já decidiu o Pretório Excelso: ‘ISS. Item 033 da Lista anexa ao Decreto-lei n.º 839/69. Âmbito de incidência do tributo. A análise técnica de que trata o item 033 da Lista de Serviços, anexa ao Decreto-lei n.º 839/69, não pode incluir as atividades-meio que fornecem a matéria para análise. A inclusão dessa atividade no âmbito de incidência definido naquele item, importa integração analógica, que malfere a regra do artigo 108 do CTN. Recurso não conhecido’” (RE 114354 – RJ, 06 de novembro de 1967).<sup>27</sup>

Não se pode confundir os meios mecânicos (*venda ou locação de equipamentos*) necessários à comunicação com o serviço propriamente dito de comunicação (*transporte do sinal*).

Essa distinção é nítida: (i) sempre que houver serviço de comunicação, este será tributado pelo ICMS, e (ii) sempre que os meios mecânicos, eletrônicos e técnicos forem disponibilizados em favor do serviço de comunicação, estes serão adquiridos ou locados pelo contratante do serviço de comunicação. Se

<sup>25</sup> ICMS, p.160.

<sup>26</sup> Para aprofundamento destas idéias v. Alberto Xavier, *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Dialética: 2001. p. 17 a 34).

<sup>27</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Parecer ICMS-comunicação, p. 27.

locados, o ISS deveria ter sido recolhido, até a edição da Lei Complementar nº 116/03.

Assim, pode-se concluir que a empresa de comunicação no momento da prestação dos serviços de comunicação e/ou locação de equipamentos estará sujeita ao recolhimento do ICMS e/ou ISS conforme descrito:

– “serviço” de locação isoladamente prestado (sujeito ao ISS até a edição da Lei Complementar nº 116/03, mas de qualquer forma excluída da incidência do ICMS – art. 7º, IX, do RICMS);

– serviço de Comunicação (sujeito ao ICMS);

– locação (ISS até a edição da Lei Complementar nº 116/03) e/ou Serviço de Comunicação (ICMS), nesta hipótese os DOIS tributos serão devidos pela empresa de comunicação.

Na mesma direção, José Eduardo Soares de Melo sustenta:

“Neste sentido, Plínio Marafon tem entendido que o serviço de ‘rádio chamada’, com a utilização do conhecido Pager (ou bip) comporta a incidência do ICMS, enquanto visa a comunicação entre duas pessoas, através da Central de Recados. No entanto, objeto a incidência do ICMS sobre a locação do aparelho (Pager), a título de demais importâncias pagas, recebidas, ou debitadas (LC nº 87/96, artigo 13, § 1º, II, *a*), porque, em realidade, se trata, de celebração de contrato autônomo de locação de bem móvel, sujeito ao ISS.”<sup>28</sup>

---

<sup>28</sup> ICMS – Teoria e Prática, p. 105.

Ora, o serviço de rádio-chamada, ou denominado popularmente de *pager* ou *bip*, é um serviço tributado pelo ICMS. A constatação do fato de que o contratado coloca à disposição do contratante um número de telefone, bem como uma estrutura que viabiliza um serviço de recebimento e envio de mensagens, caracteriza completamente um serviço de comunicação.

Ligeiramente, vale compreender o que ocorre no serviço de *pager*. Uma pessoa qualquer deseja mandar uma mensagem para um contratante do serviço de *pager*, para tanto, tal pessoa deverá discar o número da empresa que dispõe o serviço, essa central de serviços receberá a mensagem (que poderá ser um recado, um número de telefone, uma saudação de aniversário e etc.) e a converterá em dados para serem transmitidos ao contratante do serviço que portará um equipamento de bolso (sem fio) que permitirá ao receptor ler integralmente a mensagem enviada.

Diante desse cenário, podem-se identificar os elementos essenciais de um serviço de comunicação, ou seja, remetente, receptor e mensagem. Portanto, o serviço de *pager* é tributado pelo ICMS.

Porém, e com respeito ao valor do aparelho de bolso que o receptor carrega consigo para poder receber as mensagens? Deve o valor de tal equipamento compor a base de cálculo do ICMS?

Parece claro que não, porque o mero fato de a empresa contratada oferecer, além do serviço de comunicação, também a possibilidade de o cliente locar o aparelho não implica dizer que a locação do aparelho é a atividade-meio para a atividade-fim.

Ou seja, não é porque o cliente não alugou o aparelho da contratante que o serviço de comunicação não será prestado, pois o cliente tem a opção de locar o aparelho de empresas concorrentes ou ainda de adquirir o próprio aparelho.

Exemplo clássico que se invoca é o dos aparelhos celulares, que podem ser adquiridos em qualquer loja que não são de propriedade da operadora ou locados por empresas especializadas desde meados dos anos 90.

Assim, o valor da locação de equipamentos relacionados a serviços de comunicação não devem compor o critério quantitativo (base de cálculo) da regra matriz de incidência do ICMS.

Além disso, segundo os argumentos supramencionados, a locação dos equipamentos também não deve ser enquadrada no critério material da regra matriz do ICMS, isso porque a mera locação não constitui serviço de comunicação, pois é uma obrigação de dar, e não de fazer.

## 2.2. Da Locação de Equipamentos nos Serviços de Comunicação

A nosso ver, a locação não é e nunca foi circunscrita ao campo de incidência do ICM e depois do ICMS em 1988. Não se pode enquadrar a mera locação no critério material da regra matriz do ICMS como pretendem as autoridades fazendárias. Primeiramente, é necessário analisar a natureza jurídica de tal obrigação e, em seguida, é preciso entender se a ocorrência do fato no mundo fenomênico (ato de locar um bem) enquadra-se na hipótese de incidência do ICMS.

O STJ e os doutrinadores pátrios compartilham de um mesmo entendimento com respeito à tributação sobre atividade-meio e atividade-fim. O STJ manifestou-se sobre o assunto ao tratar da tributação dos meios necessários à consecução de atividade tributada pelo ICMS, ou seja, dos meios utilizados para a atividade-fim, a saber:

“1 – Há serviço de comunicação quando um terceiro, mediante prestação negocial-onerosa, mantém interlocutores (emissor/receptor) em contato ‘por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza’. Os meios necessários à consecução deste fim não estão ao alcance da incidência do ICMS-comunicação.

2 – A hipótese de incidência do ICMS-comunicação não permite a exigência do tributo com relação a atividades meramente preparatórias ao serviço de comunicação propriamente dito, como são aqueles constantes na cláusula primeira do Convênio ICMS 69/98” (Resp nº 402.047/MG, Relator Humberto Gomes de Barros, DJ 09.12.2003).

Além disso, para o STJ os meios necessários para a prática do serviço de comunicação não devem ser tributados pelo ICMS, a exemplo do valor cobrado pelas operadoras de telefonia celular pela habilitação do aparelho (Recurso Especial nº 401.411, Segunda Turma do STJ, Ministra Eliana Calmon).

Nesse mesmo sentido, Roque Antonio Carrazza discorre sobre a não-incidência do ICMS sobre o valor cobrado pelas operadoras de telefonia celular no momento da habilitação dos aparelhos pelos usuários, a saber:

“Ora, a habilitação, a adesão, a ativação, a disponibilidade, a assinatura e a utilização de serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação absolutamente não tipificam serviços de comunicação tributáveis por meio do ICMS. (...)”

De fato, como já adiantamos, a habilitação do aparelho telefônico (tanto quanto a transferência de titularidade de assinatura) é simplesmente uma medida preparatória para que o serviço de comunicação possa – agora, sim – ser prestado. Nela não há qualquer transmissão de mensagem. Tampouco recebimento. Em linguagem leiga, a habilitação simplesmente liga o aparelho, para que, por intermédio dele, venha prestado o serviço específico; Ou, se quisermos, viabiliza o acesso do usuário potencial denominado ‘sistema móvel celular’. *Nesta medida, não pode ser alvo de ICMS.*

Demais disso, o preço cobrado pela habilitação do aparelho telefônico (ou para transferência de titularidade de assinatura) não se refere a qualquer serviço de comunicação. Apenas corresponde ao custo das providências necessárias a tornar este aparelho apto a enviar e captar mensagens.

Segue-se, portanto, que não pode integrar a base de cálculo do ICMS em tela, que é, como vimos, o preço do serviço de comunicação efetivamente prestado.”<sup>29</sup> (g.n.)

Ainda quanto à questão do ICMS devido somente sobre os serviços de comunicação, e não sobre a locação de equipamentos, José Eduardo Soares de

---

<sup>29</sup> *O ICMS na Constituição*, p. 136 e 137.

Melo discorre sobre a matéria em sua obra *ICMS – Teoria e Prática*, na passagem a seguir transcrita:

“Não são montantes acessórios à operação de venda todos e quaisquer pagamentos realizados pelo comprador ao vendedor. Nem tudo que se paga ao vendedor, quando da compra de uma mercadoria, deve integrar o valor da operação para efeito do ICMS.

No caso de desenvolver-se determinada vinculação jurídica complexa, em que a operação mercantil surja envolvida ou em paralelo com outras, esta circunstância não autoriza ignorar-se a eventual autonomia recíproca de cada um dos negócios, para ampliar a base impositiva do ICMS. O financiamento, por exemplo, decorre da venda; porém constitui operação autônoma, ensejando a cobrança de tributo pertencente à União, pessoa constitucional distinta (IOF – art. 153, V, da CF).

As competências tributárias não são reciprocamente absorvíveis pelas pessoas políticas. O nosso direito constitucional é rigidíssimo nessa matéria e não se compadece com ‘prorrogações’ de competência. Tampouco suas respectivas matérias foram confundidas pela Constituição. Assim, onde houver venda e operação de crédito, duas entidades constitucionais são competentes para impor tributação, cada qual nos limites previstos pela CF. Não é por outra razão, aliás, que as competências tributárias são ditas ‘exclusivas’ e ‘privativas’.

Consoante a sistemática constitucional, os particulares estão autorizados a realizar negócios privados. Estes, à sua vez, determinam o exercício, *in concreto*, das competências tributárias. Nesse sentido, as pessoas tributantes só são autorizadas a exigir tributo, se e quando verificados esse fatos (negócios); sobre eles, é que aplicam suas competências próprias e privativas.

(...)

‘In casu’, a compra-e-venda é negócio autônomo, distinto e inconfundível relativamente a outra operação-lógica e cronologicamente subsequente – que é o financiamento. Não tem cabimento pretender associá-lo a este. Tratando-se de negócios privados diversos, sujeitos às competências tributárias diferentes (ICMS e IOF), só propósitos fiscalistas poderiam justificar interpretação em sentido diverso.

Considerando que os valores acessórios se ligam a negócios autônomos, independentes, inconfundíveis com a compra-e-venda mercantil, não podem figurar na base impositiva do ICMS, mormente quando as competências para tributá-los sejam entidades diversas (Estados, Distrito Federal e União).

É manifesto o caráter ilegal de inclusão de valores correspondentes a negócios financeiros na base de cálculo do ICMS, principalmente

quando é sabido que eles se inserem em competência alheia à estadual.<sup>30</sup>

Por derradeiro, a locação jamais pode ser tida critério material da regra matriz de incidência do ICMS, e em boa linguagem jurídica significa dizer que a não inclusão de tal valor na base de cálculo do imposto estadual não acarreta inadimplência do contribuinte.

A locação de equipamentos não é parte dos serviços de comunicação e ademais não está essa locação no campo de incidência do ICMS, não sendo, portanto, cabíveis quaisquer *presunções* adotadas pelo Fisco Estadual para cobrança do imposto.

### **2.3. Da Presunção**

Neste momento se pára para refletir sobre as ilegalidades e *presunções* descabidas do Fisco Estadual quando da diligência a uma empresa prestadora de serviços de comunicação localizada em seu Estado. O intuito de tal diligência é verificar se as empresas incluem o valor da locação de equipamentos na base de cálculo do ICMS incidente sobre serviços de comunicação prestados, isto é, há a

---

<sup>30</sup> ICMS – Teoria e Prática, p. 168 e 169.

presunção de que a locação é atividade-meio para os serviços de comunicação (atividade-fim).

A doutrina sempre tratou deste assunto e Alfredo Augusto Becker parece ter conseguido definir a longa história evolutiva da presunção:

“A pesquisa histórica da evolução de muitas regras jurídicas de direito substantivo revela que inicialmente eram presunções simples (*praesumptiones hominis*), mais tarde tornaram-se presunções legais (*praesumptiones juris*) e finalmente atingem o último estágio, convertendo-se em regras jurídicas dispositivas de direito substantivo. Já no ano de 1980, RAMPONI observara êste fenômeno da metamorfose da presunção em regra jurídica dispositiva de direito substantivo: ‘As presunções legais têm verdadeiramente uma história. Começa por simples conjectura; penetra na consciência do juiz que lhe sente a relevância; pouco a pouco, quase insensivelmente, adquire terreno e torna-se padrão de toda a jurisprudência; e agora não precisa mais que um passo para se fazer penetrar na consciência do legislador que a formula e a sanciona. Mas aquêle conceito jurídico, que vinha se desenvolvendo pouco a pouco, da simples conjectura de homem até a presunção de lei, continua ainda seu movimento evolutivo. Adquire um domínio sempre mais forte na consciência do jurista, do magistrado, do legislador, e acaba perdendo sua veste de presunção e afirmando-se *diretamente* como um princípio, como uma norma imperativa’”<sup>31</sup>

O Professor Lessona, em sua obra de 1942, *Teoria General de la Prueba em Derecho Civil*, discorre sobre a norma imperativa:

“Si consideramos en si misma cualquier norma imperativa, encontraremos, por decirlo así, en el fondo de la misma, que el legislador, dictándola, ha creído alcanzar la justicia, la verdad tal como la concebía.

En este sentido, se puede decir que toda norma jurídica se funda en la observación secular de hechos sobre el concepto concreto de justicia que prevaleció en un tiempo y en un país determinado; *pero es al mismo tiempo una presunción experimental y lógica, la cual se convierte decididamente en una norma impuesta por la ley.*”<sup>32</sup>

<sup>31</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1972. p. 465.

<sup>32</sup> LESSONA. *Teoria General de La Prueba en Derecho Civil*. Madrid, 1942. Vol. V. p. 232-236.

Neste passo, cumpre ressaltar que as presunções podem ser classificadas em simples (*hominis*) ou legais, sendo que estas últimas subdividem-se em relativas (que admitem ao contribuinte apresentar prova em contrário) e absolutas (que não admitem prova em contrário por definição da própria lei).

No caso ora analisado, a presunção do Fisco deve ser enquadrada entre as simples, tendo em vista que não há lei estabelecendo presunção específica aplicável ao caso da locação de equipamentos tributados pelo ICMS. Assim sendo, cabe ao Fisco provar os fatos alegados..

No entanto, o Fisco apenas presume que os equipamentos locados, na verdade, compõem parte do serviço de comunicação, mas não se preocupa em provar e juntar provas com respeito à efetiva locação, que não se enquadra no critério material da regra matriz de incidência do ICMS.

Na presunção simples, os equipamentos são, por mera liberalidade, considerados parte do serviço de comunicação, e não locação, por isso devem ser tributados pelo ICMS. Tal presunção é absurda, pois a locação de equipamentos existe e é facilmente evidenciada por documentos (prova física: *notas fiscais, arquivos magnéticos e contrato de locação*).

A presunção situa-se no campo das provas indiretas, ou seja, aquelas que não retratam objetivamente perante o julgador a ocorrência de um fato. Provas

indiretas, por assim dizer, são aquelas que não retratam, nelas mesmas, o fato a ser provado; contrariamente, comprovam outro fato, o qual levará à percepção do *fato probando*.

Conclui-se assim que a presunção é a dedução advinda de uma operação lógica que parte de um ponto concreto, que é o indício. Neste sentido temos a lição de José Eduardo Soares de Melo:

“O indício é uma circunstância conhecida, um meio, dado ou elemento que, tendo relação com o fato, constitui caminho para a apuração da verdade. Esses elementos devem ser graves (verossímeis), precisos (determinados) definidos e concordantes (relação de interdependência entre indícios e o fato a provar). Insere-se nesta categoria a declaração unilateral de alguém de que adquirira mercadorias sem nota fiscal.”<sup>33</sup>

Arruda Alvim também discorre sobre o assunto.

“O indício é o fato provado que, estando na base do raciocínio do juiz, leva a que este creia (como acreditaria qualquer *homo medius*) que tenha ocorrido outro fato (o fato principal). A este raciocínio se dá o nome de presunção *hominis*. (...) A presunção *hominis* significa que existirá uma verdade relativamente a um fato probando (intuído) decorrente de um fato (provado), presumido pelo juiz (...).”<sup>34</sup>

Referido doutrinador continua explicando que a presunção simples subordina-se ao requisito da concordância, entre outros, que “consiste na reunião de diversos indícios, conducentes todos a uma conclusão: admissão de um fato não provado, mas perfeitamente presumível (possível logicamente)”.<sup>35</sup>

<sup>33</sup> ICMS – Teoria e Prática, p. 131.

<sup>34</sup> Manual de Processo Civil, p. 596-600.

<sup>35</sup> Op. cit., p. 601.

Assim, necessária é a distinção entre prova por indícios e presunção simples, conforme assevera Luís Eduardo Schoueri:

“Assim, enquanto na presunção o aplicador da lei, a partir da ocorrência de certos fatos, presume que outros também devem ser verdadeiros, já que, em geral, de acordo com sua experiência e num raciocínio de probabilidade, há uma relação entre ambas as verdades, na prova indireta, o aplicador da lei, à vista dos indícios, tem certeza da ocorrência dos fatos que lhes são pressupostos, em virtude da relação casual necessária que liga o indício ao fato a ser provado.”<sup>36</sup>

Em outras palavras, haveria uma presunção simples baseada em indícios, mas nunca uma prova por indícios. *Presunção e prova não se confundem.*

José Eduardo Soares de Melo, mais uma vez, discorre sobre a questão:

“Não é fácil distinguir essas figuras em razão da existência de pontos de semelhança entre as presunções comuns e os indícios, traduzidos na constatação de circunstâncias que podem permitir a inferência de certas situações tributáveis. As ficções jurídicas atinam com as presunções legais, porque veiculadas por atos emanados do Legislativo, com características formais e materiais de lei, em que pese estas últimas continuarem traduzindo meras ilações, não havendo suporte constitucional para conceber-se a existência de presunção inserida nas tipicidades tributárias.

Assim, para a legitimidade do fato gerador, deve ser precedida a devida reflexão: a) as presunções, ainda que veiculadas por lei, traduzem meras suposições a serem consideradas em matéria de prova, suscetíveis de valoração e oposição; b) as ficções jurídicas representam autênticas normas, com seus respectivos atributos, devendo ser coerentes com os postulados constitucionais; c) os indícios consistem em dados que podem compor ou integrar uma presunção, sem jamais corporificar hipótese de incidência.”<sup>37</sup> (g.n.)

Caberia perguntar se a função do Fisco seria apenas a de levantar suspeitas, presumir e autuar, restando ao contribuinte o oneroso encargo de

<sup>36</sup> Presunções simples e indícios no processo administrativo fiscal. In: ROCHA, Valdir Oliveira. *Processo Administrativo Fiscal*. 2º vol. São Paulo: Dialética, 1997. p. 84.

<sup>37</sup> *ICMS – Teoria e Prática*, p. 85.

produzir a prova que descaracterizaria a autuação? Por óbvio que não. Luís Eduardo Schoueri enfrenta a questão:

“A razão por que não cabe o emprego de presunções simples em lugar das provas é imediata: estando o sistema tributário brasileiro submetido à rigidez do princípio da legalidade, a subsunção dos fatos à hipótese de incidência tributária é mandatória para que se dê o nascimento da obrigação tributária do contribuinte. Admitir que o mero raciocínio de probabilidade por parte do aplicador da lei substitua a prova é conceber a possibilidade – ainda que remota diante da altíssima probabilidade que motivou a ação fiscal – de que se possa exigir um tributo sem que necessariamente tenha ocorrido o fato gerador.”<sup>38</sup>

Verifica-se que as jurisprudências judicial e administrativa vêm, da mesma forma, adotando este entendimento:

“Processo Fiscal. Não pode ser instaurado com base em mera presunção. Segurança concedida.” (Agravo em MS nº 65.491, de 28.08.1970, *Resenha Tributária*, 1973, pp. 48 e seguintes) (g.n.)

“Não se sustenta a tributação que decorre de simples presunção, mormente quando o contribuinte a elide com prova convincente” (Acórdão do 1º CC nº 62.622, de 21.09.1970, *Resenha Tributária*, 1971, pp. 1256 e ss.) (Op. cit., p. 86-88.) (g.n.)

Diante desse cenário, com suporte na melhor doutrina, defende-se que o contribuinte que segregar as atividades sujeitas, uma ao ICMS (serviços de comunicação) e outra fora da incidência deste imposto (locação), quando da pactuação dessas obrigações, fato que deve ser devidamente espelhado nas respectivas notas fiscais (cumprimento de obrigações acessórias), jamais poderá

---

<sup>38</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. 1º Vol. Quartier Latin, 2003. p. 85.

ser alvo de uma Auto de Infração, ainda que tal Auto esteja fundamentado em mera *presunção* do Fisco Estadual.

#### **2.4. Locação de Bens Móveis – Não Incidência do ICMS e do ISS**

Não resta dúvida, pois, de que o ICMS não é devido sobre a locação de equipamentos (bens móveis). Diante disso, há quem possa indagar se tal valor não deveria ser tributado pelos Municípios, haja vista a antiga lista de serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406/68 dispor sobre a locação de bens móveis como fato gerador do ISS.

O assunto já foi tratado pelo STF, e também pela nova legislação vigente que trata da matéria, ou seja, a Lei Complementar nº 116/2003. Tal legislação exclui a locação de equipamentos (bens móveis) da incidência do ISS, conforme precedente jurisprudencial do Tribunal Maior.

O Plenário do STF considerou inconstitucional a cobrança do ISS na locação de bens móveis, e a decisão passou a ser um precedente importante para empresas locadoras de carros, máquinas e equipamentos. A decisão atingiu a LC nº 56/87, uma vez que foi apontada a inconstitucionalidade da expressão

“locação de bens móveis”, presente no item 79 da lista de atividades tributáveis definida na referida LC.

A cobrança do ISS sobre locação de bens móveis era feita com base no Decreto-Lei nº 406/68. O instrumento foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988, bem como pela LC, cuja relação a ela anexa prevê no item 79 a incidência do imposto, que agora foi fulminada.

Assim sendo, segundo conceito definido no Direito Civil Brasileiro, um serviço consiste no desempenho de uma atividade humana (*obrigação de fazer*) em benefício de outrem. Serviços de qualquer natureza, de acordo com o sistema tributário nacional, traduzem sempre prestação de uma atividade a terceiro, em regime de direito privado, com caráter econômico.

Segundo Aires Barreto, “serviço não se vende; serviço presta-se; faz-se”.

A lição de Aires Barreto continua:

“Não tem sentido afirmar que o conceito de serviço é econômico. Para o Direito, o conceito de serviço só pode ser extraído do sistema jurídico. De nenhuma valia pode ter a alegação de que o ISS incide sobre a ‘venda’ de serviço, porque este é um conceito econômico. Serviço não se vende; serviço presta-se; faz-se. Estamos convencidos de que o conceito de serviço tributável pode ser buscado na própria Constituição, interpretada sistematicamente. De seus princípios e normas é possível concluir que serviço é a prestação de esforço humano a terceiros, com conteúdo econômico, em caráter negocial, sob regime de direito privado, tendente à obtenção de um bem material ou imaterial. Atentos à Constituição sistematicamente interpretada, temos que no conceito de serviço tributável não se inclui o serviço público, porque a) subsumível a regime de direito público e b) excluído por força do estatuído na alínea *a* do inciso III do art. 150 da Lei Maior (que estabelece a imunidades tributárias). O conceito também afasta, de imediato, o trabalho realizado ‘para si próprio’,

que, dada a ausência de cunho econômico no seu conteúdo ontológico, não é serviço tributável à luz da Constituição, dado que, em consideração às exigências da isonomia, ‘a prestação de serviços há de ter conteúdo econômico’.<sup>39</sup>

Ensina também Geraldo Ataliba:

“Se isto é verdade, se a demonstração até aqui foi feliz, se ela é procedente, então, a famosa lista dos serviços tributáveis – que está em vigor e que foi baixada por um decreto-lei de tempos atrás, e que enfim está vigente – esta lista não pode ser nem exaustiva nem taxativa. Não tem cabimento, pois a finalidade dela não é ser isto nem aquilo, porque – e seu exame convence logo o exegeta – não vai esgotar a possibilidade de previsão de conflitos. Ela é simplesmente uma sugestão ao legislador municipal: tribute isso, aquilo, aquilo outro, etc., etc. Ela é – muito mais do que exemplificativa – uma lista sugestiva, uma sugestão: ‘aí estão os serviços tributáveis’. Mas, nem o legislador complementar podia se comportar de outra maneira, nem ele podia pretender restringir aquilo que a Constituição colocou como princípio amplo. A Constituição diz: ‘os Municípios tributam todo e qualquer serviço, desde que não sejam de competência do Estado e da União;’ ‘Todo e qualquer serviço é tributável pelo Município’.<sup>40</sup>

Na verdade, o que se tributa não é o puro serviço, mas sim a *prestação* de serviço, pois é necessária a atuação de um particular em favor de um terceiro, com intuito de receber uma retribuição. O critério material da hipótese de incidência do ISS é a prestação de serviços de qualquer natureza, com exceção daqueles de competência estadual e distrital definidos no inc. II do art. 155 da Lei das Leis.

Assim sendo, a prestação de serviço exprime invariavelmente uma *obrigação de fazer*.

<sup>39</sup> BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na Lei*. São Paulo: Dialética: 2003. p. 239.

<sup>40</sup> Anais do Encontro de Procuradores Municipais do Brasil. Recife: Editado pelo Instituto Brasileiro de Direito Municipal: 1974. p. 62.

No contrato de locação de bens móveis, o elemento principal é a entrega do bem locado ao locatário, que se consubstancia em verdadeira *obrigação de dar*. Esse negócio jurídico não envolve nenhuma prestação, como ocorre nas obrigações de fazer.

Possuindo naturezas jurídicas distintas, na medida em que configuram diferentes modalidades de obrigação, a locação de bens móveis não pode ser considerada como atividade caracterizadora da prestação de serviço e, assim sendo, *não pode sofrer a incidência do ISS*.

A Constituição Federal, ao dispor sobre a competência dos Municípios para instituição do ISS, implicitamente, definiu o conteúdo semântico mínimo do vocábulo “serviço”, como sendo a prestação de atividade decorrente do esforço humano (*obrigação de fazer*), em benefício de outrem, com intuito de remuneração.

Esse conceito não pode ser alterado pelo legislador complementar com o propósito de inserir outros serviços que apresentam uma natureza jurídica distinta dos serviços relacionados na Lista de Serviços, pois estaria alterando a divisão das competências impositivas delimitada pelo Texto Constitucional, para conferir ao Município uma competência que este não possui. Isso é um absurdo, pois não é dado à LC o poder de modificar a Constituição Federal.

Na referida decisão, a Suprema Corte considerou que a locação de bens móveis não pode ser qualificada como serviço, e declarou, incidentalmente, a inconstitucionalidade da expressão “locação de bens móveis”, constante do item 79 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-lei nº 406/68, com a redação que lhe foi atribuída pela Lei Complementar nº 56/87.

Esse acórdão criou um precedente de extrema valia na jurisprudência do STF, pois prestigiou o entendimento de que somente poderiam ser tributadas pelo ISS as atividades que, juridicamente, pudessem ser conceituadas como serviço, definição essa na qual a locação de bens móveis não se enquadra.

Com a edição da LC nº 116/2003, a locação de bens móveis não foi mencionada na nova Lista de Serviços (Lista essa que a jurisprudência já definiu como taxativa, e não exemplificativa<sup>41</sup>), e portanto, é livre da incidência do ISS.

Em outras palavras, a locação de equipamento é uma obrigação de dar, e não de fazer, portanto não se enquadra no critério material da regra matriz de incidência do ISS.

## **2.5. Breve Conclusão**

A locação de equipamentos consiste na simples disponibilização dos meios mecânicos e eletrônicos, e não em uma atividade-meio do serviço de

---

<sup>41</sup> REExt 100.178/PE e REExt 91737/MG.

comunicação, podendo o cliente adquirir ou alugar os equipamentos de terceiros ou da própria empresa de comunicação, se assim desejar.

Não há respaldo jurídico para justificar a eventual interpretação de que os bens locados são indispensáveis para a prestação dos serviços de comunicação.

É alicerce do direito positivo e da livre iniciativa disposta na Carta Maior que o particular pode dispor de seus negócios da forma como desejar.

Incorreto é o comportamento das autoridades fiscais ao interpretarem como ilícita a forma como o particular organiza suas atividades econômicas, principalmente quando os negócios apresentam natureza jurídica distinta: (i) serviço de comunicação e (ii) locação de bens (*obrigação de dar*).

Não pode a autoridade fiscal *presumir* má-fé do contribuinte, tampouco desconsiderar a forma como este dispõe de seus negócios. Não há o que se pensar ou refletir sobre tamanha arbitrariedade na análise dos fatos durante um processo de verificação dos procedimentos fiscais adotados pelos contribuintes ao gerenciarem suas atividades.

Por fim, até meados de 2003, a locação de bens móveis era tributada pelo ISS, apesar de as decisões *inter partes* da Corte Maior já reconhecerem, no passado, a ilegalidade de tal cobrança.

Contudo, para alívio do contribuinte, e correta adequação do tratamento tributário dispensado pelo ISS na operação de locação, a nova LC reconheceu a natureza jurídica da locação, e exclui do campo de incidência do imposto municipal essa obrigação de dar, e não de fazer.

Diante desse cenário, *somente* a prestação do serviço de comunicação enquadra-se no critério material da regra matriz de incidência do ICMS, e por isso o imposto pode ser exigido pelo sujeito ativo (Estados e DF).

Já com respeito ao ISS, o Município não tem competência para exigir o imposto sobre a locação, uma vez que a natureza jurídica da obrigação é de “dar”, e não de “fazer”. Sendo assim, não é certo afirmar que a locação enquadra-se no critério material da regra matriz de incidência do imposto municipal.

### **CAPÍTULO III – DOS SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E A *INTERNET***

O serviço de comunicação é caracterizado quando remetente e destinatário são certos. Além disso, é preciso que a mensagem enviada pelo emissor seja recebida pelo destinatário e que este tenha sido capaz de tomar a decisão pela opção de responder ou não ao conteúdo de tal mensagem.

Diversos são os exemplos que se podem citar, principalmente em razão das novidades trazidas pelo ambiente da *Internet*. Enorme foi a movimentação dos Tribunais e da doutrina em analisar e discutir o que pode ser caracterizado como comunicação para fins de incidência do ICMS.

Cabe salientar que não se pode confundir telecomunicação com comunicação, pois a primeira é espécie do gênero comunicação.

Além disso, não se pode confundir outro conceito que veio à tona em razão da Lei Geral de Telecomunicações, que dispôs expressamente sobre o conceito de Serviços de Valor Adicionado (SVA), esclarecendo que SVA não é um serviço de telecomunicação, mas pode ser entendido como um serviço de

comunicação para fins de ICMS. Afirma-se isso porque o SVA, tal como a telecomunicação, é espécie do gênero comunicação.

Vale dizer que SVA é um serviço adicional ao serviço de telecomunicação, que não pode em momento algum ser confundido com este. Em outras palavras, SVA e telecomunicações são conceitos absolutamente independentes para fins fiscais. Um exemplo de SVA poderia ser o serviço de voz sobre IP (*Internet Protocol*), que nada mais é do que um serviço de comunicação de voz que utiliza o ambiente da *Internet*.

Cabe esclarecer que a expressão “ambiente da *Internet*”, corriqueira nas discussões atuais, significa, na verdade, que por meio da utilização de uma rede de cabos ópticos, ou por meio de uma frequência de canal sem fio (celular, por exemplo), o usuário de um provedor de acesso pode conectar-se a qualquer *site*.

Em regra, um *site* está hospedado em um *Data Center* (que, simplificada e falando, é um local refrigerado com grandes computadores que armazenam o conteúdo de um *site* qualquer). Esses computadores, por sua vez, também estão conectados a uma rede de cabos ou de frequência de canal sem fio (*wireless*), que são disponibilizados por uma operadora telefônica, ou por uma empresa qualquer responsável por transporte de sinais, sejam eles imagens, dados ou voz.

Assim, de forma genérica, quando o conjunto de equipamentos acima mencionado interage, tem-se o que se chama de “ambiente da *Internet*”.

Não existe um lugar, um endereço certo onde se possa encontrar a *Internet*. Na verdade, o que há é uma grande rede de comunicação que permite a intensa troca de dados (informações) entre os usuários.

Diversas são as discussões sobre a incidência do ICMS nos serviços de comunicação. Sendo assim, pretende-se analisar algumas questões mais polêmicas, ou mais atuais, sendo elas: (i) se o provedor de acesso é ou não contribuinte do ICMS, (ii) se a voz sobre IP é ou não um serviço de comunicação e (iii) se a propaganda transmitida por canal de TV (aberta e fechada) é ou não um serviço de comunicação.

### **3.1. *Internet* e o ICMS**

A doutrina é divergente, bem como os julgados do STJ. Várias foram as decisões, a primeira a favor da incidência do ICMS<sup>42</sup> e as outras a favor da incidência do ISS<sup>43</sup>.

---

<sup>42</sup> RESP nº 323358/PR, 2001.

<sup>43</sup> RESP nºs 736607/PR, 2005, e 511390/MG, 2005.

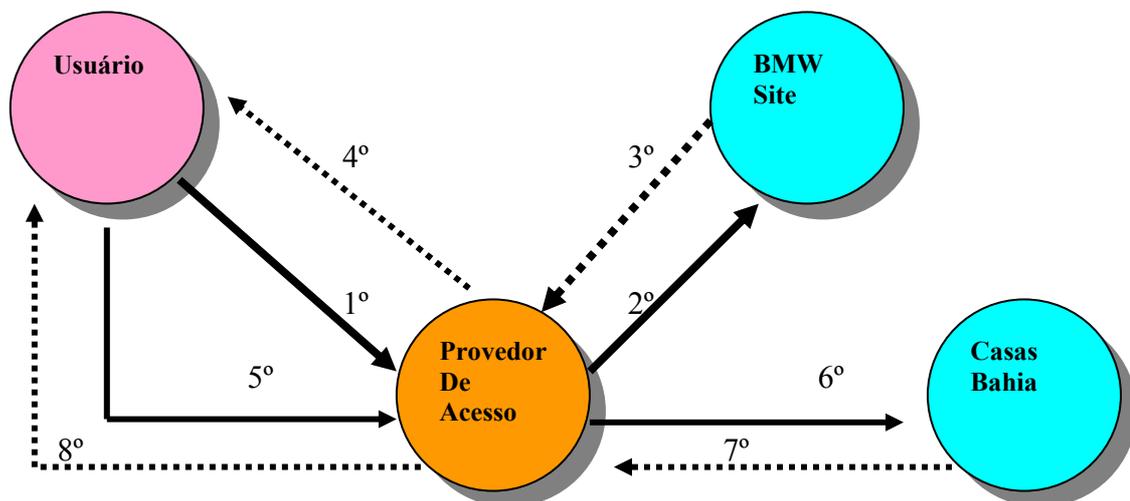
A questão discutida arduamente pela doutrina e pelo STJ concentra-se na tributação dos provedores de acesso à Internet. O provedor de acesso (ainda que também de conteúdo) é o responsável por permitir que o usuário consiga conectar-se à *Internet* e obter a informação que necessita de um *site* qualquer. Cabe dizer que a informação ou mensagem pode se dar por voz, texto, dados, imagens etc.

O destinatário obteve a informação que procurava e o emissor forneceu a informação que pretendia para aquele que a procurasse. Em outras palavras, há comunicação, mas diferente do modelo tradicional que conhecemos, a exemplo da conversa “cara-cara”, do contato telefônico, entre outras.

Contudo, o leitor mais desavisado poderia dizer: se a troca de informações ocorre entre o *site* visitado (da BMW, por exemplo) e o *usuário* do provedor de acesso, por que deveria o provedor pagar ICMS se ele apenas disponibilizou o acesso à informação oferecida pela BMW em seu *site*? Essa não é a mesma situação que ocorre com uma operadora telefônica de linha fixa ou celular? Não é a operadora que dispõe da infra-estrutura necessária para que as informações trafeguem corretamente com o objetivo de permitir que as pessoas se comuniquem por voz?

Para responder a essas questões é preciso, em primeiro lugar, entender melhor o lado operacional (técnico) da situação aqui discutida.

O esquema<sup>44</sup> a seguir representa a “ida e vinda” dos sinais eletrônicos responsáveis pelo acesso ao provedor e conseqüentemente ao *site* pretendido pelo usuário (no caso em tela, o da montadora de veículos BMW). Além disso, é intenção do referido esquema também demonstrar como a participação do provedor de acesso é de extrema importância na hipótese em que o usuário abandona o *site* da BMW para visitar um outro *site*, por exemplo, o *site* das Casas Bahia.



Pode-se observar que o usuário se conecta ao provedor de acesso por uma linha telefônica, a partir desse momento o provedor passa a ser o responsável pela “navegação” do usuário no ambiente *Internet*, ou seja, toda vez que o usuário quiser acessar um *site* diferente (BMW, Mercedes, Votorantim, Alcoa, Lojas Americanas, Casas Bahia, Amazon, entre outros) o sinal deverá retornar

<sup>44</sup> Para melhor compreender o esquema, deve-se seguir a ordem numérica das flechas (1º, 2º, 3º, ...).

ao provedor de acesso para daí então este último realizar a conexão com o novo *site* a ser visitado pelo usuário.

Para resumir, o usuário acessa o provedor que o conecta com o *site* da BMW, depois (por meio eletrônico) se o usuário quiser visitar o *site* das Casas Bahia, o sinal voltará para o provedor que quase instantaneamente conectará o usuário ao *site* das Casas Bahia, e assim por diante.

Diante desse cenário, é difícil afirmar que não há um serviço de comunicação sendo prestado pelo provedor de acesso. Se há como identificar emissor, receptor e mensagem, certamente há comunicação. O emissor é o *site* que o usuário (receptor) pretende “visitar”, se o usuário consegue fazê-lo por meio do provedor de acesso, é porque o provedor fica responsável pelo transporte do sinal (pela comunicação), ainda que o provedor contrate terceiros que detenham tal tecnologia e infra-estrutura de ponta.

Assim, o provedor de acesso, ao viabilizar a possibilidade de o usuário conectar-se aos *sites* de empresas ou quaisquer outros, certamente está viabilizando a comunicação entre o usuário e os *sites*, e portanto preenchendo o critério material da regra matriz de incidência do ICMS, conforme definido no inc. II do art. 155 da Lei Maior de 1988.

Portanto, se o provedor de acesso viabiliza a comunicação entre o usuário e os *sites* disponíveis no ambiente da *Internet*, os provedores preenchem o

critério material da regra matriz de incidência do ICMS quando prestam serviço de comunicação em função de uma nova tecnologia disponível. Neste caso, há incidência do imposto estadual.

### **3.2. Voz sobre Protocolo de *Internet* (VoIP)**

Não se pode falar em *Internet* sem abordar o serviço de voz sobre protocolo de *Internet* (denominado “VoIP – *Voice over Internet Protocol*”). Essa modalidade apresenta um único diferencial da ligação tradicional que conhecemos, é uma ligação telefônica que utiliza o ambiente da *Internet*. A consequência disso é a minimização sensível do custo de uma ligação telefônica comum.

Em outras palavras, o usuário disca para um número local, esse número por sua vez se conecta à *Internet* por meio de um provedor de acesso próprio (ou terceirizado). A partir desse momento, a voz é convertida em dados (IP) que “navegam” pelo ambiente da *Internet* até encontrar uma espécie de porto seguro (outro número de telefone) que também está conectado à rede e que é responsável pela conversão dos dados em voz novamente.

Quase que simultaneamente esse porto seguro responsável pela conversão possui um dispositivo eletrônico que disca imediatamente para o número inicial pretendido pelo usuário, permitindo a comunicação deste último com o destinatário pretendido.

Uma vez entendido o que vem a ser o VoIP, passa-se a analisar se o ICMS é devido ou não sobre tal operação.

É necessário atentar para o fato de que a operação acima descrita pode não ser um serviço de telecomunicação, mas sim um serviço de comunicação. Ou seja, o acesso à *Internet* e outros serviços prestados por meio do ambiente *Internet não são considerados serviços de telecomunicação*, mas nada impede que eles possam ser considerados um Serviço de Valor Adicionado (SVA) ao serviço de telecomunicação, conforme dispõem o art. 61 e § 1º da Lei nº 9.472/97 (Lei Geral de Telecomunicações – LGT), assim redigido:

“Art. 61. Serviço de valor adicionado é a atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte e com o qual não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações.

§ 1º Serviço de valor adicionado não constitui serviço de telecomunicações, classificando-se seu provedor como usuário do serviço de telecomunicações que lhe dá suporte, com os direitos e deveres inerentes a essa condição.”

Isso significar dizer que um SVA não é um serviço de telecomunicação, mas nada impede que um SVA realize um serviço de comunicação, pois telecomunicação é espécie do gênero comunicação. Portanto, se o SVA pode ser

um serviço de comunicação, é preciso constatar se o VoIP é um SVA e se ele realiza a comunicação entre o receptor e o emissor da mensagem.

Uma vez que o VoIP utiliza-se do ambiente da *Internet, bem como do acesso a esta, vejamos qual a opinião* de Roque Carrazza sobre a incidência ou não do ICMS:

“A prestação de outros serviços, como os derivados do acesso à Internet (‘serviços de valor agregado’ ou ‘adicionado’), não pode figurar na hipótese de incidência do ICMS-Comunicação.”<sup>45</sup>

E, ainda, afirma:

“Em apertada síntese, a Internet é uma interligação de grandes redes de computadores, que possibilita a troca de informações em âmbito mundial. Em termos mais técnicos, é um sistema que interliga computadores digitais, por meio dos chamados protocolos TCP/IP, os quais, uniformizando a transmissão de informações das diversas redes, tornam possível o envio de dados para todas as partes do mundo.

(...)

Sem a pretensão de esgotar o assunto – que é eminentemente técnico, pressupondo conhecimentos de Engenharia Eletrônica (de resto, desnecessários para a solução jurídica em foco) –, temos que o provimento de acesso à Internet não se subsume ao conceito de serviço de comunicação, já que, de per si, não leva a cabo as atividades capazes de possibilitar a emissão, transmissão ou recepção de mensagens. Não passa de um serviço de valor adicionado, que se vale da rede de comunicação em funcionamento, a ela agregando mecanismos adequados ao trato do armazenamento, movimentação e recuperação de informações. Usa, pois, uma base estabelecida, que já é tributada por meio do ICMS-Comunicação.”<sup>46</sup>

José Eduardo Soares de Melo também discorre sobre a questão:

“Provedor de acesso realiza um serviço de valor adicionado, isto é, atividade que acrescenta a uma rede preexistente de um serviço de telecomunicações, meios ou recursos que criam novas utilidades específicas, ou novas atividades produtivas, relacionadas com o

---

<sup>45</sup> ICMS, p. 199.

<sup>46</sup> ICMS, p. 194 e 195

acesso, armazenamento, movimentação e recuperação de informações.”<sup>47</sup>

Divergente é a opinião que sustenta Marco Aurélio Greco quando aborda a incidência do ICMS no serviço de acesso à *Internet*:

“O serviço de acesso prestado pelo provedor não se restringe apenas a um agilizar, facilitar, maximizar a atividade comunicativa entre duas partes, mas efetivamente promover a comunicação. O serviço de comunicação prestado pelo provedor ao seu cliente assemelha-se ao exemplo da transportadora, que continua prestando serviço de transporte ao seu cliente, ainda que não o faça pessoalmente durante todo o itinerário. É de se concluir, portanto, que se diversas pessoas compõem o intercomunicacional para transmitir a mensagem em alguma etapa definida do processo, tais pessoas prestam serviços de comunicação.”<sup>48</sup>

Ainda que o acesso à Internet utilize uma base estabelecida, ou que um SVA se origine de tal acesso, parece-nos que a essência do VoIP ainda consiste na viabilização do serviço de comunicação, pois a mensagem acaba por chegar ao receptor da forma como o emissor a originou, ou seja, em voz. O VoIP é uma forma de comunicação surgida em função do desenvolvimento de uma nova tecnologia.

Diante desse cenário, entende-se que a voz sobre IP é um serviço de comunicação tributado pelo ICMS, pois é por meio de um provedor de acesso que ocorre a comunicação entre emissor e receptor. Cabe ressaltar que, para fins

---

<sup>47</sup> *ICMS – Teoria e Prática*, p. 127.

<sup>48</sup> *Internet e Direito*, p. 132.

fiscais, o fato de o VoIP ser um SVA, e este último não ser um serviço de telecomunicação, segundo a LGT, é irrelevante para a incidência do ICMS, pois o VoIP deve ser considerado um serviço de comunicação tributado pelo imposto.

### **3.3. Transmissão de Anúncio Por TV (Fechada ou Aberta)**

A transmissão de comerciais é uma atividade em que remetente e destinatário são pessoas certas, ainda que a resposta da mensagem transmitida não ocorra no mesmo momento e na mesma forma de como o emissor a enviou. Portanto, se remetente e emissor são pessoas certas, e a mensagem é enviada, rapidamente se entende que há comunicação na transmissão de comerciais por TV aberta ou TV fechada (TV a cabo).

A respeito, Roque Carrazza assim se manifestou:

“Mas, será este um serviço de comunicação, tributável por meio de ICMS? Inclinamo-nos pela negativa. É que, *in casu*, viabiliza-se, apenas, o acesso do usuário a uma programação adrede preparada pela empresa que lhe envia os preditos sinais codificados.

Noutras palavras, o assinante não se comunica nem com a empresa, nem com terceiros. Apenas assiste à programação. Ele, por assim dizer, adere à programação, vendo os filmes, documentários, entrevistas, partidas de futebol etc., que a empresa prestadora do serviço de TV por assinatura coloca no ar. Sobremais, não participa da feitura desta mesma programação, nem nela interfere.

O que estamos tentando significar é que na atividade típica das chamadas TVs por assinatura não há nem transmissão, nem

recebimento de mensagens, por parte do usuário. Nela não se vislumbra a prestação de nenhum serviço de comunicação. Daí esta atividade não pode ser alcançada pelo ICMS.

Sendo mais específicos, as empresas que desenvolvem atividade de TV por assinatura fazem-no mediante licenciamento e distribuição de sinais codificados, de programação de sua titularidade, que são recebidos por seus assinantes, contra o pagamento de mensalidades. Melhor explicitando, limitam-se a transmitir, por TV a cabo e por MMDS, sinais que são captados e decodificados pelos aparelhos instalados nos domicílios dos destinatários finais (os assinantes).<sup>49</sup>

Já José Eduardo Soares de Melo entende que a TV aberta e a TV a cabo devem receber tratamento tributário distinto no tocante ao ICMS:

“Assim, os serviços de comunicação prestados pelas emissoras de radio e de televisão, abertas ao público em geral, não se encontram sujeitos ao ICMS, por serem livres e gratuitos, incoorrendo base de calculo para a apuração do *quantum* tributário. Este posicionamento é compartilhado da forma seguinte:

(...) quando uma mensagem é transmitida para pessoas indeterminadas (via televisão, por exemplo, em que há uma simples expectativa da emissora de que se encontre algum destinatário), há uma simples difusão de mensagens, intributável por via de ICMS. Como se isso não bastasse, não há nenhuma obrigação de fazer entre a emissora e seus destinatários (o que já descaracteriza o fato imponible do ICMS), e, ainda que houvesse, o imposto seria inexigível, por falta de base de cálculo, porquanto o serviço de televisão (como o de radiodifusão sonora) é gratuito (art. 6 da Lei 4.117/62)”.<sup>50</sup>

Com respeito à incidência ou não do ICMS sobre a TV a cabo, José Eduardo pensa da seguinte forma:

“Por outro lado, o Serviço Especial por assinatura (TVA) possui elementos distintivos da apontada radiodifusão, uma vez que constitui prestação de serviço especial a assinante, mediante remuneração, consistente na distribuição de sons e imagens por sinais codificados, com a utilização de canais do espectro radioelétrico.

(...)

---

<sup>49</sup> ICMS, p. 201.

<sup>50</sup> ICMS – Teoria e Prática, p. 122.

Esta modalidade de comunicação televisiva também possui elementos distintos da radiodifusão, tendo como ponto marcante a fruição de específicos e diferenciados serviços, prestados de modo oneroso a tomadores identificados, e materializados em contrato. Essas características operacionais e legais permitem vislumbrar que apenas as comunicações televisivas – ‘Assinatura a Cabo’ – tipificam autênticos serviços de comunicação, sujeitando-se ao ICMS.”<sup>51</sup>

Roque Carrazza e José Eduardo Soares de Melo são unânimes a respeito da não-incidência do ICMS na transmissão de programação realizada por TV aberta. Já com relação à TV a cabo, as opiniões são diferentes em razão de cobrança pela assinatura, ou seja, José Eduardo defende a incidência do imposto porque há efetiva *onerosidade* na prestação do serviço de comunicação, conforme dispõe o art. 2º, inc III, da Lei Complementar 87/96, enquanto Roque Carrazza sustenta a não-incidência do ICMS no caso da TV fechada, pois se trata de radiodifusão do sinal (ou seja, o destinatário é incerto).

A nosso ver, quando se fala em programação (ou grade) da TV a cabo ou aberta, os comerciais ali veiculados compõem, sem dúvida alguma, a programação das emissoras de TV. Sendo assim, as mensagens enviadas dentro da programação, em especial os comerciais, são transmitidas com a intenção de fazer o receptor (consumidor) conhecer e refletir sobre a necessidade da aquisição do produto anunciado.

---

<sup>51</sup> ICMS – Teoria e Prática, p. 123 e 124.

A resposta do assinante da TV a cabo (receptor) se materializa com a compra da mercadoria (ou serviço) anunciada pelo emissor. Contudo, não há dúvidas de que a resposta também poderá ser passiva, ou seja, *a não aquisição do produto pelo receptor do anúncio*. Assim, nos dois casos (atitude ativa ou passiva do assinante) há comunicação.

A idéia do anunciante é comunicar-se com um terceiro para que este conheça o produto e saiba que ele está disponível. A compra posterior, o comentário com os vizinhos, ou a mera rejeição pela não aquisição, são espécies de respostas (efetivas e concretas) de que a comunicação foi realizada entre as duas partes (*anunciante, que utiliza a empresa de TV aberta ou fechada para transmitir o anúncio (mensagem), e consumidor como receptor*).

No caso da TV aberta, é nossa opinião que em nada difere o entendimento dispensado à TV fechada, pois o fato de o receptor ser ou não assinante de uma TV parece irrelevante para se caracterizar o serviço de comunicação. Mais uma vez, ressalta-se que os três elementos essenciais estão presentes: (i) emissor (empresa de TV aberta ou fechada), (ii) receptor (espectador da TV) e (iii) mensagem (anúncio de um produto ou serviço).

Portanto, o serviço de comunicação na transmissão de comerciais por TV a cabo ou TV aberta enquadra-se no critério material da regra matriz de incidência do ICMS, sendo devido o imposto estadual sobre tal operação.

## CAPÍTULO IV – IMPORTAÇÃO DE EQUIPAMENTOS

### 4.1. Operação de Circulação / Saída de Mercadoria

De acordo com o texto constitucional, o ICMS será devido na hipótese em que houver a operação de circulação de mercadoria, isto é, a mudança de titularidade de uma mercadoria é suficiente para preencher o critério material da regra matriz de incidência do ICMS.

Contudo, sob a óptica deturpada das autoridades fiscais, pouco importa se há ou não a operação de circulação jurídica da mercadoria, ou seja, é irrelevante para fins do ICMS se houve a efetiva mudança na titularidade da mercadoria.

Entendimento diverso tem manifestado o STF ao analisar a incidência do ICMS no desembaraço de aeronave importada sob o regime de admissão temporária<sup>52</sup>.

O STF fundamenta sua decisão alegando que a aeronave importada é objeto de um contrato de *leasing* operacional (não financeiro), e não de um

---

<sup>52</sup> Assunto que será abordado mais adiante.

contrato de compra e venda – cuja transferência da titularidade não é definitiva –, pois a empresa no exterior continua sendo a proprietária da aeronave. Em outras palavras, não há circulação jurídico-econômica da mercadoria, e portanto, o ICMS não é devido.

Já as autoridades fazendárias têm entendido que a mera saída física da mercadoria do estabelecimento do contribuinte é mais do que suficiente para preencher o aspecto temporal da regra matriz de incidência do ICMS e legitimar a hipótese de incidência do imposto. Toma-se o exemplo da transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular (mesma pessoa jurídica), em que, segundo o Fisco estadual, a mera saída física da mercadoria já caracteriza a operação de circulação necessária para a incidência do ICMS. Tal situação demonstra total descompasso com o entendimento da Suprema Corte, pois o termo “circulação” não significa somente a “saída física” de uma mercadoria, mas a *efetiva transferência de sua titularidade*.

Roque Carrazza faz a seguinte assertiva em seu livro *ICMS*:

“Analisando a questão, Misabel Derzi Sacha Calmon Navarro Coelho averbam, com a autoridade que os caracteriza: ‘(...) operação, circulação e mercadoria são conceitos profundamente interligados e complementares, que não podem ser analisados de suas profundas inter-relações. Não interessa para delimitação da hipótese tributária nem a operação que seja inábil à transferência do domínio (como locação, comodato, arrendamento mercantil, consignação mercantil etc.); nem tampouco o contrato de compra e venda em si, isoladamente, que embora perfeito, não transfere o domínio, quer no Direito Civil, quer no Direito Comercial, sem a tradição; assim, a circulação de mercadoria é conceito complementar importante porque representa a tradição da coisa, execução de um contrato translativo,

movimentação que faz a transferência do domínio e configura circulação jurídica, marcada pelo *animus* de alterar a titularidade'.<sup>53</sup>

Assim, não cabe ICMS quando simplesmente as mercadorias saem do estabelecimento comercial e a ele retornam, por não se ter concretizado, na compra e venda, a imprescindível tradição.

Deveras, só quando há transferência da titularidade das mercadorias (o domínio ou a posse indireta, como exteriorização da propriedade) é que o fato imponible do ICMS se verifica. Do contrário incorre a alteração da titularidade da *res*; verifica-se, apenas, a saída física das mercadorias. Juridicamente falando, é o mesmo que tivessem sido levadas do depósito do estabelecimento para a vitrina. Ninguém cogitaria, na hipótese, de ocorrência de operação mercantil, apta a ensejar a cobrança de ICMS.

Convém dizermos, a respeito, que no Direito Brasileiro o contrato de compra e venda, ainda que perfeito, não transfere a propriedade das coisas móveis (cf. art. 481 do CC). Isto só se dá com a tradição, isto é, com a entrega da *res vendita*. O comprador, ao concluir o contrato de compra e venda, não se torna imediatamente proprietário da coisa, mas, apenas, credor do vendedor da entrega desta mesma coisa. Isto vale quer para o Direito Comercial, quer para o Direito Civil.<sup>54</sup>

Assim, é equivocado o conceito aplicado pelas autoridades fazendárias para enquadrar um fato do mundo fenomênico no critério material da regra matriz de incidência do ICMS.

A saída de mercadoria ocorre quando se constata a mudança de titularidade, juntamente com a saída física desta, seja por uma compra e venda ou doação, por exemplo.

E como ficaria uma operação de comodato, que implica apenas a mera saída física do bem do estabelecimento do comodante para o comodatário?

---

<sup>53</sup> *Direito Tributário Aplicado – Estudo e Pareceres*. Belo Horizonte: Del Rey, 1997. p. 168.

<sup>54</sup> *ICMS*, p. 48.

No comodato não há perda da propriedade, mas apenas a mudança *provisória* da posse do bem. Portanto, se não há transferência de titularidade, não há que se discutir sobre a operação de “circulação” propriamente dita, conforme dispõe o texto constitucional (art. 155, inc. II). Ocorre, sim, a saída física do bem (critério temporal), mas não o critério material da regra matriz do ICMS, pois propriedade ainda é exclusiva do comodante. Sendo assim, o ICMS não é devido.

Ainda discorrendo sobre o conceito de “circulação”, invoca-se um caso prático para justificar essa opinião sobre a necessidade de mudança da titularidade da mercadoria para fundamentar a exigência do imposto estadual.

Defende-se aqui que o ICMS não é devido quando do registro no ativo imobilizado de mercadoria produzida pelo próprio contribuinte do imposto. A mercadoria objeto da ativação não é mercadoria objeto de atos comércio, uma vez que não será comercializada, mas utilizada para outros fins conforme interesse do contribuinte.

Contudo, o crédito do ICMS, antes apropriado pelo contribuinte em razão da aquisição de tal matéria-prima para industrialização de mercadoria, agora deverá observar as regras de aproveitamento referentes ao bem que compõe o ativo imobilizado, conforme disposto na legislação vigente à época.

Em momento algum deverá o contribuinte ter que recolher o imposto pelo mero fato de a mercadoria agora integrar seu ativo imobilizado e não mais o estoque de mercadorias destinadas à venda. Não houve “circulação”, ou seja, mudança de titularidade da mercadoria, mas apenas uma reclassificação fiscal da mercadoria que saiu do ativo circulante e migrou para o ativo permanente da empresa.

Uma vez analisado o conceito de circulação de mercadorias, passa-se a examinar o caso específico das importações de equipamentos. Salienta-se que, na hipótese específica das importações, há a “entrada física” dos bens no território nacional, e não a “saída física” supramencionada. Contudo, tanto a “entrada” como a “saída” compõem o critério temporal da regra matriz de incidência do ICMS.

#### **4.2. Regime de Admissão Temporária**

O Regime Aduaneiro Especial de Admissão Temporária é o procedimento que permite a importação de bens que devem permanecer no Brasil durante prazo determinado, na forma e condições previstas na legislação em vigor (Lei nº 9.430/96, Decreto nº 2.889/98 e Instrução Normativa nº 285/2003). Esse

regime aduaneiro foi muito utilizado pelas empresas de comunicação no início da privatização dos serviços de comunicação, em especial nos serviços de telecomunicações.

Para a substituição da obsoleta estrutura e criação de nova infra-estrutura em curto prazo de tempo, as empresas do setor de comunicação utilizaram-se muito do regime de admissão temporária para trazer equipamentos de nova tecnologia, tais como aparelhos *wireless*, roteadores de banda larga, estações móveis para substituições de antenas, *mainframes* para *Data Centers*, entre outros.

A aplicação do regime de admissão temporária é sujeita ao cumprimento das seguintes condições básicas: (i) constituição das obrigações fiscais em termo de responsabilidade; (ii) utilização dos bens dentro do prazo fixado exclusivamente nos fins previstos; (iii) identificação dos bens; e (iv) remessa para o exterior do bem importado provisoriamente.

Nesse sentido, é indevida a cobrança do ICMS na importação de bem por meio do regime de admissão temporária, uma vez que não há a transferência da propriedade do bem, mas a sua simples entrega física, pois o bem retornará ao país de origem.

Não há, neste caso, a circulação jurídica (transferência da titularidade) do bem importado conforme disposto na regra matriz de incidência do ICMS. O

mero fato de o bem entrar no País não legitima as autoridades fazendárias a considerarem preenchido o critério material da regra matriz de incidência do ICMS. Assim, não deve o imposto estadual ser exigido sobre tal operação.

Mas há quem sustente que a falta de transferência de titularidade não é o elemento determinante para definir se há ou não incidência do ICMS. Para aqueles que defendem essa tese, a simples entrada de mercadoria importada do exterior em território nacional é suficiente para caracterizar o fato gerador do imposto.

Isso porque, na leitura restrita e limitada do artigo 155, inciso II, da Lei das Leis, a operação de circulação de mercadorias teria ocorrido no momento em que se constatou a entrada física do bem importado no território nacional.

Por outro lado, não se deve confundir o critério material da hipótese de incidência do ICMS na importação, ou seja, a transferência da titularidade da mercadoria, com o *momento* da ocorrência da entrada do bem no território brasileiro (critério temporal da regra matriz do ICMS).

É preciso esclarecer e ter bem definido que o legislador constitucional e o legislador complementar sempre se referem ao momento da entrada no País de bem importado como este sendo o *critério temporal*, e não material, da regra matriz de incidência do ICMS.

Paulo de Barros Carvalho, em seu *Curso de Direito Tributário*<sup>55</sup>, assim discorre sobre o critério temporal do ICMS na importação: “a pretexto de mencionarem o fato [os legisladores federal e complementar], separaram um instante, ainda que o momento escolhido se contenha na própria exteriorização da ocorrência”.

Isso posto, no caso da incidência do ICMS sobre as operações de importação, não basta que a mercadoria importada meramente entre no País ou seja desembaraçada, é preciso que a *circulação jurídica* também ocorra.

A simples transposição de fronteira do País não pode ter o condão de alterar a natureza do fato, de modo a torná-lo fato gerador do ICMS, pois a simples importação não autoriza as autoridades fazendárias a atribuírem um tratamento diverso daquele definido pela legislação vigente.

Trata-se, para fins tributários, em tudo e por tudo, do mesmo fato. Com efeito, deve ser aplicada no caso em estudo a mesma interpretação atribuída para os casos de comodato ou locação (em que os referidos bens voltam ao estabelecimento de origem) sem a incidência do ICMS.

Do ponto de vista jurídico, não há transferência de titularidade (*circulação de mercadoria*), mas a sua simples circulação física (*trânsito*). Os equipamentos

---

<sup>55</sup> *Curso de Direito Tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 261.

que foram objeto da importação sob o regime de admissão temporária são necessariamente devolvidos aos seus proprietários localizados no exterior.

Caso contrário, o imposto seria devido, pois indicaria que o bem fora objeto de negociação com o exportador, e passaria a compor o ativo do importador, isto é, a mercadoria importada teria circulado, pois o proprietário estrangeiro transferiu a titularidade do equipamento para o importador localizado no Brasil.

Conclui-se que o ICMS não incide sobre a operação de importação de equipamentos por meio do regime de admissão temporária, pois se pode equipará-la a uma operação interna de comodato que *não* é alcançada pelo ICMS, hipótese esta claramente definida pela legislação vigente<sup>56</sup>.

Vale ressaltar que o mesmo entendimento aqui exposto poderia ser aplicado aos casos de importação de mercadorias destinadas à promoção comercial, inclusive amostras sem destinação comercial e mostruários de representantes comerciais, quando importados sob o regime de admissão temporária.

---

<sup>56</sup> Art. 7º, inc. IX, do RICMS/SP (aprovado pelo Decreto 45.490/2002).

### **4.3. Importações sob o Sistema FUNDAP – Fundo para Desenvolvimento das Atividades Portuárias**

As importações de equipamentos não são somente realizadas por meio do regime aduaneiro de admissão temporária. Outra opção para importação de um equipamento, ainda que de forma definitiva, é a importação realizada por uma *trading* sob o amparo do Fundo para Desenvolvimento das Atividades Portuárias (FUNDAP).

O FUNDAP consiste em um programa especial que não só garante o diferimento do pagamento do ICMS devido na importação de mercadoria por *trading* localizada no Estado do Espírito Santo, como também oferece outros incentivos financeiros para o importador que estiver localizado nesse Estado.

Vale dizer que nem todo incentivo fiscal concedido por uma unidade da Federação é integralmente legítimo. Há um procedimento formal que deve ser observado, conforme dispõem o art. 155, § 2º, inc. XII, “g”, da CF/88 e a Lei Complementar nº 24/75. A referida legislação determina a necessidade da edição

de um Convênio pelo Conselho de Política Fazendária Nacional (CONFAZ<sup>57</sup>) para legitimar a concessão de incentivo referente ao ICMS.

A concessão de isenção, redução de base de cálculo, garantia de um crédito presumido, ou garantia de uma vantagem financeira lastreada no valor ICMS devido, são benefícios cuja legalidade a Constituição Federal em vigor vincula à edição de um Convênio, proibindo que os Estados e DF concedam tais incentivos UNILATERALMENTE sem aprovação do CONFAZ.

Sem a edição de um Convênio, a concessão unilateral de incentivo fiscal pode ser vantajosa para o contribuinte sediado em determinada Unidade da Federação, mas é inconstitucional e agride o sistema jurídico-tributário vigente, pois desconsidera o previsto no texto constitucional, bem como a legislação de 1975, recepcionada pela Carta Maior.

Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>58</sup>, comentando o artigo 155, § 2º, XII, g, do Texto Magno, assinala que apenas Convênio, aprovado legislativamente, poderá contornar a negativa de manutenção dos créditos decorrentes das isenções não ligadas às exportações.

O mesmo entendimento é adotado pelo eminente professor Hugo de Brito Machado, para quem parece ser razoável entender que os Estados podem,

---

<sup>57</sup> O CONFAZ é composto pelos secretários de Fazenda de todas as Unidades da Federação.

<sup>58</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

mediante Convênio-CONFAZ, regular as questões pertinentes a isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS.

Convém frisar que a discussão acerca da obrigatoriedade da adoção de Convênios para conceder e revogar benefícios fiscais no terreno do ICMS já foi submetida por diversas vezes à apreciação do STF, como no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.376-MC, que teve como requerente o Governo de Minas Gerais, quando a Corte Suprema manifestou-se no sentido de que qualquer ato governamental concedendo benefícios fiscais na seara do ICMS, sem que tenham sido objeto de Convênio-CONFAZ, será considerado inconstitucional, proferindo a seguinte decisão:

“A liberação de isenções, incentivos e benefícios fiscais pelos Estados-Membros e Distrito Federal depende de lei complementar (CF, artigo 155, § 2º, XII, g). Ato governamental concessivo de desoneração de ICMS em operações internas sem que tenha sido objeto de convênio e que não levou em conta a Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, recebida pela Constituição Federal de 1988, é o bastante para caracterizar por si só a sua inconstitucionalidade. Precedentes (ADIMCs 2.736-PR, Sydney Sanches, julgada em 15.02.2001, e 2.353-ES, Sepúlveda Pertence, julgada em 19.12.2000, *inter plures*).”<sup>59</sup>

Porém, parece que a decisão acima transcrita em nada altera o cenário atual. Em pesquisa e análise da legislação infraconstitucional e infralegal que regula a matéria aqui discutida, constatou-se que há uma edição desenfreada e desordenada de leis, decretos, portarias e comunicados estaduais, uns

---

<sup>59</sup> ADI 2.376-MC, Rel. Min. Maurício Corrêa, DJ 04.05.2001.

concedendo unilateralmente incentivos e outros restringindo o direito ao aproveitamento do crédito do imposto pago pelo contribuinte que realizou negócios com comerciante ou industrial localizado em Estado que concede incentivo sem Convênio.

Nossa sociedade é uma sociedade regida pelo pluralismo jurídico, em que o bem da coletividade deve ser preservado, e o papel do Estado não é intervencionista. O Estado deve buscar a equidade, ou seja, o equilíbrio econômico-financeiro para manutenção da ordem social que abriga a iniciativa privada e que sustenta as relações intersubjetivas dos cidadãos.

O direito ao crédito integral é um direito constitucional do contribuinte. A irregularidade cometida pelos Estados e DF não pode penalizar o contribuinte. Deve, sim, o Estado prejudicado procurar remédio judicial para restabelecer a ordem.

Penalizar o contribuinte é, mais uma vez, ignorar a Lei Maior, é ferir a garantia fundamental do indivíduo prevista no art. 5º, inc. II, do Pergaminho Excelso.

O cenário acima descrito é agravado quando se verifica a edição de ato administrativo do próprio CONFAZ<sup>60</sup> (agora revogado) com o objetivo único de atribuir legitimidade aos Estados e DF para editarem normas que penalizassem

---

<sup>60</sup> Protocolo nº 19/2004, *DOU* 12.04.2004

aquele contribuinte que realiza operação com empresa localizada em uma Unidade da Federação que concede unilateralmente incentivo fiscal, ou seja, sem Convênio-CONFAZ.

Embora o ato administrativo do CONFAZ tenha sido revogado, o Estado de São Paulo espelhou-se na atitude arbitrária do CONFAZ e editou, em 2004, o Comunicado CAT nº 36, que passou a restringir o direito constitucional do contribuinte de aproveitar o crédito do ICMS pago em suas aquisições.

A nosso ver, deveria o Estado de São Paulo buscar o Poder Judiciário. A vedação ao direito de aproveitamento do crédito não é determinação de competência da administração fazendária, pois quem garante tal direito ao contribuinte é a Lei das Leis, quando dispõe sobre o princípio da não-cumulatividade. Portanto, é incompetente a autoridade administrativa que estabelece tal restrição, já que a Constituição garante o direito ao crédito.

Ainda analisando a inconstitucionalidade do ato administrativo paulista, lembra-se que o Estado do Amazonas propôs Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIN) contra o Estado de São Paulo, e, surpreendentemente, ao contrário da liminar concedida pelo STF no caso FUNDAP que favorece o contribuinte paulista, e que se analisará a seguir, o Ministro Gilmar Mendes, em uma decisão monocrática, negou seguimento à ADIN contra o Comunicado CAT nº 36/04, que restringe arbitrariamente o

direito ao crédito do contribuinte paulista que realiza operações com empresas localizadas no Estado do Amazonas.

Segundo palavras do próprio Ministro, em entrevista ao jornal *Valor Econômico* publicada dia 08.02.2006, a decisão baseia-se no seguinte fundamento:

“‘Isto é, não é ato normativo autônomo, geral e abstrato e, portanto não pode ser submetido à fiscalização abstrata de sua constitucionalidade’, disse. Para Gilmar Mendes, o comunicado teria por escopo unicamente prestar esclarecimentos aos contribuintes paulistas, assim como traçar orientações para a atuação dos agentes fiscais de renda do Estado.”

Não há dúvidas, porém, de que o Ministro Gilmar Mendes equivocou-se em sua análise.

#### ***4.3.1. Governo Capixaba versus Governo Paulista: Mandado de Segurança nº 21863-1***

O FUNDAP é um programa de incentivo estadual que não está amparado por Convênio-CONFAZ, portanto é ilegal. Conseqüentemente, outros Estados, passaram a editar atos administrativos para restringir o aproveitamento integral do crédito do ICMS nas entradas de mercadorias decorrentes de operações

interestaduais realizadas com importadores estabelecidos no Estado do Espírito Santo.

A Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, por exemplo, editou as Portarias CAT n°s 54/93 e 85/93 e a Resolução SF n° 52/93, que prejudicaram a possibilidade de o contribuinte paulista aproveitar o crédito integral do ICMS.

Diante desse cenário, vem à tona o conflito entre São Paulo e Espírito Santo. Este último, inconformado com a atitude do Estado Paulista de inibir o aproveitamento do crédito, impetrou Mandado de Segurança n° 21863-1-ES contra o governador de São Paulo no STF e obteve do Ministro Sepúlveda Pertence liminar favorável suspendendo os efeitos dos atos administrativos paulistas supramencionados, possibilitando, assim, aos importadores paulistas apropriarem integralmente (100%) do crédito do ICMS nas operações, a salvo de autuação.

Nesse contexto, caso a decisão final venha a ser favorável a São Paulo (o que, em face do direito aplicável, não se acredita que ocorra, apesar da recente decisão do Min. Gilmar Mendes), os contribuintes paulistas que apropriaram créditos nas operações em pauta estarão sob o foco de iminente autuação fiscal se antes não promoverem o respectivo estorno do crédito.

Vale frisar, novamente, que a falta de Convênio-CONFAZ para amparar a aplicação do programa FUNDAP torna o incentivo fiscal previsto concedido pelo governo capixaba absolutamente ilegal.

No entanto, mais ilegal ainda é o fato de o Estado de São Paulo editar meros atos administrativos para limitar unilateralmente o direito constitucional do contribuinte ao aproveitamento do imposto pago anteriormente.

Errada foi a atitude do Espírito Santo, mas desastrosa foi a resposta de São Paulo, que deveria ter buscado solução para o conflito junto ao Poder Judiciário, como fez, ironicamente, o Espírito Santo contra os atos administrativos paulistas.

## **CAPÍTULO V – DO CRÉDITO DO ICMS NAS PEÇAS DE REPOSIÇÃO DE ATIVO IMOBILIZADO**

Corriqueira nas empresas que prestam serviço de comunicação é a necessidade imediata de reparar os equipamentos que compõem o seu ativo imobilizado.

Isso porque o objeto de tais empresas é a prestação de serviços de comunicação, que necessitam de potentes e gigantescas antenas, computadores de última geração, cabos de fibra óptica, veículos com guinchos para manutenção das redes, entre outros, que carecem de uma manutenção preventiva para evitar catastróficas interrupções nos serviços que prestam diariamente.

Diante desse cenário, passa-se a analisar a legitimidade do aproveitamento do crédito do ICMS na aquisição e aplicação de peças de reposição em equipamento registrados contabilmente no ativo imobilizado.

O § 5º do artigo 20 da Lei Complementar nº 87/96, e suas alterações, estabelece que, relativamente aos créditos decorrentes da aquisição de mercadorias destinadas ao ativo imobilizado, estes deverão ser apropriados à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser

apropriada no mês em que ocorrer a efetiva entrada da mercadoria no estabelecimento (inciso I da Lei Complementar); que em cada período de apuração do imposto não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período (segundo o inciso II da mesma Lei Complementar); e que para aplicação do disposto nos incisos I e II o montante do crédito a ser apropriado será obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a 1/48 (um quarenta e oito avos) da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas as saídas e prestações.

“Resposta à Consulta do Estado de São Paulo nº 129/98 – Crédito Fiscal – Ativo imobilizado – Conserto e restauração. Item 13 – Concluindo, e em resposta, temos que, diante do atrás exposto, sendo as partes e peças utilizadas na reconstrução/atualização/conserto ou reparo de bens, no caso, máquinas e equipamentos, enquadrados como Ativo Imobilizado (conceito contábil), é assegurado o direito ao crédito do valor do imposto que onera a entrada ou aquisição destas mercadorias, observadas, naturalmente, todas as demais regras de lançamento e estorno constantes dos artigos 20 e 21 da já citada Lei Complementar nº 87/96 e artigos 56 e seguintes do Regulamento do ICMS/SP.”

Roque Antonio Carrazza, no seu artigo “ICMS –Aproveitamento de Créditos”, manifestou-se sobre a questão, em especial na parte que aprecia o Convênio nº 66/88, que já regulou o tema, e que abaixo, quanto ao que interessa, se transcreve:

“7.2. Irrelevância da não-utilização dos bens no processo de industrialização ou comercialização

Nesta altura de nosso estudo, parece certo que não importa se o contribuinte de ICMS que adquirir os bens, não os utiliza, como insumos, no processo de industrialização ou comercialização. Ainda nestas hipóteses, tem jus ao crédito.

É certo que o Convênio ICM nº 66/88, em seu art. 31, II, estabelecia que ‘não implicará crédito para compensação do imposto devido na entrada de bens destinados a consumo ou à integração no ativo fixo do estabelecimento’.

Tal regra, porém, contraria o princípio da não-cumulatividade do ICMS.

Note-se que a possibilidade de abatimento de que estamos cuidando, vem prevista na Lei Complementar nº 87/96. De fato, estipula este diploma que ‘é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicações’ (art. 20).

Todavia, infelizmente, esta mesma lei complementar prescreve em seu art. 33 que, na aplicação do art. 20: ‘I - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento, neles entradas a partir de 1º de janeiro de 1998; II - a energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento dará direito de crédito a partir da data da entrada desta Lei Complementar em vigor; III - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao ativo permanente do estabelecimento, nele entradas a partir da data da entrada desta Lei Complementar em vigor’ (1º de novembro de 1996, cf. art. 36).

Ora, de duas, uma: ou esta lei complementar é, nestes pontos, inconstitucional ou, dado o seu caráter meramente declaratório, apenas explicitou o que estava implícito na constituição, em matéria de não cumulatividade do ICMS.

Em função de tudo o que expusemos, atrevemo-nos a afirmar que esta última disjuntiva é a correta.

LOGO, TAL DIREITO DE CRÉDITO SEMPRE EXISTIU. A Lei Complementar nº 87/96 apenas veio trazer à clara luz do dia o que já se encontrava fixado – ainda que de modo transversal – na Carta Magna.

Vai daí que O BENEFÍCIO EM TELA É DEVIDO, não a partir de 1º de novembro de 1996 (no caso das mercadorias destinadas ao ativo permanente do estabelecimento) ou de 1º de janeiro de 1998 (no caso das mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento), mas, sim, DESDE A PROMULGAÇÃO DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, ou seja, DESDE 05 DE OUTUBRO DE 1998, quando uma nova ordem jurídica foi inaugurada.

Os precitados arts. 20 e 33 da Lei Complementar nº 87/96 apenas vieram confirmar nossa tese: É INCONSTITUCIONAL A

LEGISLAÇÃO QUE DE ALGUM MODO IMPEDE QUE O CONTRIBUINTE SE CREDITE DO ICMS QUE INCIDIU SOBRE MERCADORIAS, BENS OU SERVIÇOS, INCLUSIVE SOBRE OS BENS ADQUIRIDOS PARA USO, CONSUMO OU ATIVO PERMANENTE DE SEU ESTABELECIMENTO.

Patenteia-se, uma vez mais, que o contribuinte, por injunção do princípio da não-cumulatividade, tem o direito constitucional subjetivo de creditar-se de TODO o ICMS que incidiu na aquisição de bens ou mercadorias, independentemente da destinação que lhes vier a dar (revenda, uso, consumo ou integração no ativo fixo). (...)

Conclusões

(...)

II - A lei complementar, ao dispor sobre o procedimento de efetivação do abatimento constitucional, não pode interferir no conteúdo e no alcance do princípio da não-cumulatividade. Deve, apenas, adotar uma fórmula matemática que se reflita documentalmente num sistema de escrituração em que, considerando certo lapso de tempo, de um lado é registrado o imposto devido e, de outro, a expressão financeira do abatimento correspondente. A Constituição não lhe deu competência para vedar a apropriação de créditos, no ICMS.

III - O princípio da não-cumulatividade do ICMS não perde a eficácia quando há aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado do contribuinte ou para serem utilizados em seu processo industrial ou comercial. Dito de outro modo, no chamado 'ciclo de circulação', nenhum outro incidente jurídico, além da isenção ou da não-incidência, poderá restringir o alcance do princípio da não-cumulatividade do ICMS.

IV - A Lei Complementar nº 87/96 acertou ao reconhecer, em seu art. 20, o direito de crédito do ICMS para TODAS AS AQUISIÇÕES, inclusive de bens de uso, consumo ou ativo permanente. Errou, porém, ultrapassando as raias da constitucionalidade, quando fixou os termos iniciais para a fruição deste direito (art. 33, I e III), que a ela preexistia, já que deflui do art. 155, § 2º, I, do Texto Supremo.

V - Se – não importa por que motivo – deixou de exercer seu direito de crédito, o contribuinte pode fazê-lo a qualquer tempo, respeitados os prazos prescricionais e observadas as formalidades legais.

VI - Os créditos de ICMS, no momento de serem utilizados, devem ser corrigidos monetariamente, seja para que o Fisco não experimente um enriquecimento sem causa (a que corresponderia fatalmente um empobrecimento sem causa do contribuinte), seja para que se cumpra, com toda a latitude do termo, o princípio da não-cumulatividade.<sup>61</sup>

Destaca-se, ainda, o entendimento de Aires Barreto:

---

<sup>61</sup> ICMS – Aproveitamento de Créditos – Inconstitucionalidade da Lei Complementar 87/96. *RDDT* 25/147-169.

“A Constituição é irrestrita. Sua linguagem é ampla. Toda mercadoria que ingressa na empresa – seja para que finalidade for – ingressa em razão de uma operação tributada e, pois, com carga de ICMS. Esta ‘carga’ representa os créditos que haverão de compensar-se com os débitos de ICMS da própria empresa, ao realizar operações tributáveis, na venda (ou negócios mercantis semelhantes) de suas mercadorias. (...)”<sup>62</sup>

Posição divergente é a do STF ao entender que o crédito referente à aquisição de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado da empresa adquirente é apenas mais um benefício fiscal regulado por lei complementar, e não um direito constitucional do contribuinte.

No julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 195.894, a 2ª Turma do STF entendeu que o princípio da não-cumulatividade não autorizava determinado contribuinte industrial a se creditar do ICMS incidente sobre máquinas e equipamentos industriais, porque tais bens não se incorporavam às mercadorias (tintas e solventes) produzidas pelo contribuinte para serem objeto da operação comercial sujeita à incidência do imposto. Abaixo a ementa do acórdão de que foi relator o Ministro Marco Aurélio:

“IMPOSTO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE – OBJETO. O princípio da não-cumulatividade visa a afastar o recolhimento duplo do tributo, alcançando hipótese de aquisição de matéria-prima e outros elementos relativos ao fenômeno produtivo. A evocação é imprópria em se tratando de obtenção de peças de máquinas, aparelhos, equipamentos industriais e material para a manutenção.”<sup>63</sup>

---

<sup>62</sup> BARRETO, Aires F. ICMS – compensação constitucional – princípio da não cumulatividade. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas* 15, abr.-jun./1996. p. 75.

<sup>63</sup> *Revista dos Tribunais* 788/187.

O Ministro Marco Aurélio, referindo-se ao princípio da não-cumulatividade, afirmou o seguinte na qualidade de relator do processo:

“(…) O objetivo maior do princípio é impedir o *bis in idem*, ou seja, o pagamento em duplicidade do tributo. Por isso mesmo, a satisfação deste na operação anterior é considerada como crédito na conta própria. O princípio alcança a matéria-prima adquirida e que venha a ser consumida ou integrada ao produto final, na condição de elemento indispensável à respectiva composição. A óptica é imprópria em se tratando de materiais, tais como, segundo mencionado no item 4 da inicial, peças de reposição de máquinas, aparelhos e equipamentos industriais e o que despendido na manutenção destes, inclusive com a frota de veículos para o transporte da mercadoria a clientes. Há de exigir-se correlação. No caso de máquinas, aparelhos e equipamentos industriais, bem como de material para manutenção de veículos, não se tem, a seguir, a comercialização. Não ocorre processo de transformação em nova mercadoria passível de vir a ser comercializada. Daí a impertinência de pretender-se lançar o tributo pago na aquisição desses materiais como crédito, isso visando à compensação com os débitos decorrentes da alienação das mercadorias produzidas.”<sup>64</sup>

Particularmente, não se compartilha da opinião do STF. Aqui se sustenta a postura de que o direito ao aproveitamento do crédito imediato e integral é líquido e certo, pelos motivos acima já expostos. Além disso, encontra-se respaldo na boa doutrina, a exemplo de Roque Carrazza e Aires Barreto.

Ainda na tentativa de explorar um pouco mais esta questão, imagine-se a seguinte situação: uma empresa que produz chapas de alumínio para vendê-las no mercado interno, bem como para exportá-las. Em razão das operações de exportação, a empresa comprou um ou dois guindastes de grande porte para

---

<sup>64</sup> *Revista dos Tribunais* 788/188-189

embarcar as enormes e pesadas placas de alumínio em navios de sua própria frota.

Ocorre que, a cada carregamento, os reforçados e largos cabos de puro aço se desgastam e são trocados três vezes por mês, uma vez que o carregamento das cargas é ininterrupto (no mercado de trabalho este tipo de procedimento é denominado 24 por 7, ou seja, os guindastes trabalham 7 dias da semana, durante as 24 horas de um dia).

Conclui-se, portanto, que a freqüente troca dos cabos dos guindastes demonstra que os cabos são indispensáveis para escoamento da produção e, conseqüentemente, necessários para a viabilização da operação pretendida pelo exportador das placas. Em outras palavras, não haveria exportação rápida e eficiente sem o auxílio dos guindastes, ou talvez o custo fosse tão alto para embarcar as placas sem os guindastes que possivelmente a exportação não ocorresse, pois seria pouco interessante sob a óptica econômica.

A nosso ver, o ICMS pago na aquisição dos referidos cabos deve ser integralmente aproveitado pelo exportador, mesmo que eles não sejam elementos diretos da composição das placas de alumínio. Isso porque os cabos são necessários para a consecução das atividades do exportador (produção e exportação das placas), e, portanto, parece líquido e certo o direito do contribuinte de registrar em seus livros fiscais o valor correspondente ao crédito

do imposto. É justo e coerente, segundo o princípio constitucional da não-cumulatividade.

## **CAPÍTULO VI – ICMS NA VENDA DO ESTABELECIMENTO E NA CISÃO DE UMA EMPRESA**

Outro ponto importante a ser analisado em razão do processo de privatização do setor de comunicação em 1997 é a adoção de novas estruturas societárias desenvolvidas pelo capital privado que investiu no setor que começou sua efetiva operação.

Sem dúvida, uma nova ordem foi instalada com a privatização e inúmeras foram as implicações fiscais, em especial com respeito ao ICMS. Diante desse cenário é que se passa a discorrer sobre a incidência ou não do ICMS na venda de um estabelecimento e na cisão de uma empresa, a exemplo de uma sociedade empresária limitada.

### **6.1. A venda de um estabelecimento**

Estabelecimento empresarial é o complexo de bens, materiais e imateriais, organizados pelo empresário ou pela sociedade empresária para atingir o

objetivo da sociedade, objetivo esse que consiste na realização de uma atividade econômica que visa à obtenção de lucro. Em outras palavras, os bens devem estar dispostos de forma a cumprir o escopo produtivo. Importante ressaltar que um conjunto de bens sem relação entre si não se caracteriza como estabelecimento, mas sim como um mero ativo imobilizado do ativo permanente da sociedade empresária.

O estabelecimento empresarial (ou fundo de comércio) não pode ser confundido com o patrimônio da sociedade, isso porque, se a sociedade empresária possui determinados bens, que integram seu ativo imobilizado, mas que não são utilizáveis em seu processo produtivo ou mercantil *stricto sensu*, não fazem parte do estabelecimento empresarial (comercial ou industrial). São bens componentes de seu patrimônio, mas não estão organizados para que a sociedade atinja seu objeto social.

Uma vez definido que apenas os bens que apresentam um escopo produtivo compõem um estabelecimento empresarial, esses bens quando devidamente agrupados formam o denominado complexo organizado, vale dizer, o estabelecimento. Compõem o estabelecimento: o imóvel onde se localiza a sociedade empresária, o material e os móveis necessários às atividades comerciais e industriais, o estoque e a expectativa de lucro decorrente do fundo de comércio existente.

Contudo, conforme dito anteriormente, há bens que não têm serventia à atividade fim da empresa, e, apesar de serem de titularidade da sociedade, não fazem parte do estabelecimento, mas simplesmente do ativo da sociedade empresária. A distinção entre tais ativos é elemento essencial para a caracterização de um estabelecimento empresarial, bem como para justificar o “trespasse”.

Muito comum no Brasil, o trespasse (ou trespasso, comumente chamado) é o negócio jurídico por meio do qual o empresário ou a sociedade empresária (trespassante) aliena o estabelecimento ao adquirente (trespassário), transferindo-lhe a titularidade de todo o complexo que integra o estabelecimento empresarial e recebendo o pagamento do adquirente.

É preciso ter em mente que o trespasse não implica a venda da empresa, ou seja, se uma empresa produz pneus e em uma de suas filiais há somente a produção de pregos, o eventual trespasse da filial em nada interferirá nas outras operações da empresa alienante, que continua operando normalmente na produção e comercialização de pneus.

O negócio jurídico do trespasse é contrato oneroso. A transferência do estabelecimento ocorre com a conferência do inventário dos bens que o integram, seguida da entrega das chaves. Não havendo reserva de bens no inventário ou, ainda, não tendo havido inventário, presume-se que a venda do

estabelecimento se deu por completa, ou seja, incluindo-se todos os bens dispostos de forma organizada que compõem o estabelecimento.

Mais uma vez, ressalta-se que os bens que estejam à disposição no estabelecimento, mas que não interagem diretamente para a consecução da atividade-fim pretendida, não são parte do estabelecimento e estão fora do trespasse.

Diante desse cenário, tem-se que o trespasse do estabelecimento ocorre quando efetivamente o negócio se refere aos bens devidamente organizados e integrados para atingirem a atividade empresarial, e, por consequência, o lucro, ou a expectativa de lucro. O princípio geral que inspira toda a disciplina jurídica do trespasse é sempre o de preservar a integridade organizacional dos bens da empresa por ocasião da mudança de titularidade da casa comercial. Não se pode falar em trespasse e não comentar que indiretamente a transferência de titularidades dos bens organizados para atingir a atividade pretendida compreende também algo intangível e que na venda do estabelecimento acaba por ter significado extremamente relevante: a clientela. A clientela nada mais é do que um grupo de pessoas que se servem dos bens e serviços de uma empresa por razões de confiança e credibilidade.

Uma vez discutida a natureza do trespasse, passa-se a analisar o tratamento tributário atribuído a esse tipo de operação no tocante à incidência ou não do ICMS.

No trespasse, conforme salientado, ocorre exclusivamente a transferência da titularidade daqueles bens que apresentam relação direta com o objeto da empresa, contudo há de se notar que não haverá a circulação física dos referidos bens, ou seja, todos eles continuarão exatamente onde estão, pois é dessa forma que constituem um estabelecimento, e porque é assim que o adquirente pretende mantê-los para dar continuidade ao negócio adquirido.

Ora, se não há circulação dos bens, ainda que a titularidade seja transferida, parece claro que fica prejudicado o *critério temporal da regra matriz de incidência do ICMS*, isso porque, apesar de haver a circulação dos bens, ou seja, transferência de titularidade, não há a saída física dos bens que compõem o estabelecimento, pois estes permanecerão no mesmo local, dando continuidade às atividades antes realizadas pelo alienante.

Descendo um pouco mais a análise para questões de ordem acessória, é notório que o número de inscrição estadual do estabelecimento permanecerá o mesmo, isto é, absolutamente inalterado. Isso ocorre porque não haverá o término (encerramento) do estabelecimento, pois ele continua a existir,

produzindo e/ou comercializando mercadorias ou prestando serviços de comunicação ou transporte interestadual ou intermunicipal.

E também a própria Lei Kandir tratou de dispor sobre a questão aqui discutida, assim redigida:

“Art. 3º O imposto não incide sobre:

VI – operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de propriedade de estabelecimento industrial, comercial ou de outra espécie;”

Sendo assim, parece certo que o ICMS não incide na venda de estabelecimento empresarial, pois, apesar de ocorrer a transferência da titularidade dos bens (critério material da regra matriz de incidência do imposto), fica prejudicado o critério temporal, uma vez que a saída física de tais bens não ocorre.

## **6.2. O ICMS na Operação de Cisão**

Diferentemente do trespasse (venda de estabelecimento), na operação de cisão, a empresa pode ser totalmente cindida (transformando-se em duas novas empresas), ou pode ser parcialmente cindida, ou seja, surge uma nova empresa com parcela do patrimônio da primeira empresa que continuará a existir.

Versa sobre a matéria Modesto Carvalhosa<sup>65</sup> quando discorre sobre conceito e causa da cisão:

“A cisão constitui negócio plurilateral, que tem como finalidade a separação do patrimônio social em parcelas para a constituição ou integração destas em sociedades novas ou existentes. Do negócio resulta ou não a extinção da sociedade cindida, como referido.

A causa da cisão é a intenção válida e eficaz dos sócios e acionistas de racionalizar sua participação no capital da sociedade cindida, mediante sua repartição em outras sociedades novas ou existentes. Visa à composição de interesses individuais que, de outra forma, levariam à dissolução da sociedade, ou à concentração ou desconcentração empresarial. O objetivo será a obtenção de economias de escala pela junção ou disjunção de específicas divisões de empresa diversas, que se somam para tal fim.

A cisão total afeta a personalidade jurídica da sociedade cindida, levando à sua extinção. Na cisão parcial a personalidade jurídica da sociedade cindida permanece íntegra, sendo afetado apenas o seu patrimônio. O negócio de cisão acarreta a sucessão *ope legis*, a título universal, da parcela do patrimônio social transferido para o capital de nova sociedade ou de sociedade já existente. Assim, todos os direitos, obrigações e responsabilidades inerentes a essa mesma parcela do patrimônio transferido são assumidos pelas sociedades beneficiárias, novas ou existentes.

O negócio de cisão constitui um ato constitutivo, podendo também ser desconstitutivo. É constitutivo pela atribuição de parcelas do patrimônio da sociedade cindida a uma ou mais sociedades, novas ou existentes. E será desconstitutivo pela extinção da pessoa jurídica da cindida, no negócio de cisão total.

Tem ainda a cisão, como efeito, a criação de novos vínculos societários nas sociedades beneficiárias, que são inteiramente desvinculados e, portanto, autônomos, com respeito aos antigos vínculos societários no caso de cisão total ou parcial.”

Conclui-se, portanto, que na cisão poderá ou não haver a saída “física” dos bens, isso porque os bens que compõem o patrimônio da empresa cindida poderão permanecer no mesmo local ou serem removidos para outra localidade.

---

<sup>65</sup> CARVALHOSA, Modesto. *Comentários à Lei de Sociedades Anônimas*. 4º Volume, Tomo I. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p.303.

Além disso, haverá a mudança de titularidade dos bens, uma vez que passarão a pertencer à nova sociedade oriunda da cisão, ou a novas sociedades, se a cisão for total.

Trata-se, portanto, de uma mera operação societária, ou seja, a reestruturação de uma empresa que entendeu por bem realizar mudanças na sua composição societária. O simples fato da reorganização societária de uma empresa não pode ser considerado hipótese de incidência do ICMS.

Na operação de cisão, a nova empresa utilizará os bens recebidos com a cisão patrimonial para produzir, vender ou prestar serviços tributados pelo ICMS, mas é nessa segunda etapa que a empresa em questão deverá ser tributada pelo ICMS, pois aí sim suas operações estarão sujeitas a incidência do imposto.

Busca-se auxílio em José Eduardo Soares de Melo quando afirma que

“a Lei Complementar nº 87/96 (art. 3º, VI) assinala a não-incidência do imposto ‘nas operações de qualquer natureza de que decorra a transferência da propriedade de estabelecimento industrial, comercial ou de outra espécie’.

Embora esta redação não prime por absoluto rigor jurídico, uma vez que resvala na materialidade do imposto sobre transmissão ‘inter vivos’, de competência municipal (art. 156, III), é de se entender que compreende a realização de autênticos negócios societários, implicadores da transferência, a terceiros, de bens móveis integrantes do estabelecimento do contribuinte.

Por conseguinte, encaixam-se nesta desoneração as referidas figuras societárias.”<sup>66</sup>

---

<sup>66</sup> ICMS – Teoria e Prática, p. 42.

Além de José Eduardo Soares de Melo, o STJ também já se manifestou com pontualidade sobre a questão no REsp nº 242.721-SC, assim redigido:

“I - Transformação, incorporação, fusão e cisão constituem várias facetas de um só instituto: a transformação das sociedades. Todos eles são fenômenos de natureza civil, envolvendo apenas as sociedades objeto da metamorfose e os respectivos donos de cotas ou ações. Em todo o encadeamento da transformação não ocorre qualquer operação comercial.

II - A sociedade comercial – pessoa jurídica corporativa pode ser considerada um condomínio de patrimônios ao qual a ordem jurídica confere direitos e obrigações diferentes daqueles relativos aos condôminos (Kelsen).

III - Os cotistas de sociedade comercial não são, necessariamente, comerciantes. Por igual, o relacionamento entre a sociedade e seus cotistas é de natureza civil.

IV - A transformação em qualquer de suas facetas das sociedades não é fato gerador de ICMS”. (Resp nº 242.721-SC – 1ª T. – Rel. p/ acórdão Min. Humberto Gomes de Barros – j. 19.6.2000 – DJU 17.9.2001)

Assim, com suporte em boa doutrina e em entendimento do STJ aqui se sustenta que a operação de cisão (parcial ou total) não é hipótese de incidência do ICMS. Isso porque a reorganização societária de uma empresa não tem o intuito de promover a operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviço de transporte ou comunicação, conforme previsto pela regra matriz de incidência do imposto estadual.

A eventual transferência de titularidade das mercadorias na operação de cisão ocorre única e exclusivamente porque houve uma modificação na estrutura jurídica da empresa e não porque esta realizou a venda de suas

mercadorias ou porque prestou serviços a um terceiro sem relação societária com a empresa.

## **CAPÍTULO VII – IMPRESSÕES GRÁFICAS E PUBLICAÇÕES DE EDITORAS**

Ainda utilizando o setor de comunicação como pano de fundo para este trabalho, ressaltam-se as dificuldades que as empresas do setor têm enfrentado após o processo de privatização com relação à concorrência que se estabeleceu, em especial entre as empresas de telefonia, que competem arduamente pela preferência do usuário. Para tanto, as empresas têm desenvolvido enormes campanhas publicitárias impressas para cativar o consumidor, tais como: “Super 15”, da Telefônica, “Faça um 21”, da Embratel, “Mundo Sem Fronteiras”, da TIM, e muitas outras.

Importante salientar que esta não é uma peculiaridade do setor, pois a busca por novos clientes e a necessidade da preservação dos já existentes é uma preocupação comum de toda a iniciativa privada.

Diante desse cenário, as empresas passaram a investir e desenvolver massivamente campanhas publicitárias impressas multimilionárias. Sendo assim, passa-se a analisar a tributação do ICMS incidente nas impressões gráficas, bem como no patrocínio de publicações de editoras que comumente fazem parcerias

com a iniciativa privada para publicação de álbuns ou revistas que tratam apenas do produto do patrocinador.

### **7.1. Impressões Gráficas – Embate entre Fisco Municipal e Estadual**

As autoridades fazendárias dos Estados e DF têm manifestado o entendimento de que o ICMS é devido sobre materiais gráficos que acompanham mercadorias comercializadas (rótulos, etiquetas etc.).

Cabe ressaltar que não se está analisando a questão da produção em série de etiquetas, ou adesivos, que possam ser vendidos a qualquer um aleatoriamente. Analisa-se aqui a impressão por encomenda realizada pela empresa que utiliza rótulos e outras impressões para identificação de seu produto pelo seu consumidor.

Os juízes estaduais do Tribunal de Impostos e Taxas – TIT – de São Paulo defendem a necessidade da presença cumulativa de três fatores básicos para que a produção de impressos seja tributada pelo ISS, e não pelo ICMS. São eles: (i) que a produção dos impressos seja provocada por encomenda de terceiros; (ii) que o encomendante seja usuário final desses bens, ou seja, que

não os destine à comercialização ou a industrialização; e (iii) que tais impressos não se prestem à utilização por outras pessoas que não seu encomendante<sup>67</sup>.

Portanto, se o material gráfico (*banners, flyers, rótulos, etiquetas e adesivos*) for encomendado pelo usuário final, não resta dúvida de que terceiros não teriam como os utilizar (por exemplo, comercializá-los), pois seria um material personalíssimo, que só interessaria ao próprio encomendante e a mais ninguém.

Ressalta-se aqui o entendimento doutrinário, que, igualmente, afasta a possibilidade de incidência do ICMS:

“a) impressos personalizados compreendem as capas de discos, etiquetas e rótulos que se prestam ao uso exclusivo dos encomendantes, sendo irrelevante (como atividade de prestação de serviço), o fato de virem a incorporar-se a produtos que serão comercializados;

b) impressão gráfica aplicada sob encomenda em caixas para embalagem constituem trabalho gráfico que não pode ser considerado coisa acessória em relação à matéria-prima que o recebe, sobrepunhando, na hipótese, o comércio da caixa, com sujeição ao ISS e não ao ICM.

(...)

c) serviços sob encomenda e gratuita distribuição de embalagens, etiquetas, cartuchos, folhetos e similares, apesar de acompanharem mercadorias em revenda, sujeitam-se apenas ao ISS.”<sup>68</sup>

Em que pese a controvérsia com o Fisco estadual, o STJ e STF vêm corroborando a interpretação no sentido de afastar a incidência do ICMS da

---

<sup>67</sup> Processo DRT 1 – 6.441/80; 6ª Câmara; Publicado no *Boletim do TIT* nº 157, em 26.04.1983.

<sup>68</sup> MELO, José Eduardo Soares de. *Crêterios Teóricos e Práticos do ISS*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2001. p. 69-70

prestação de serviços gráficos, ainda que haja o fornecimento de mercadoria impressa, reproduzida ou fabricada. Esse é o posicionamento do STJ quando se analisam os acórdãos do REsp 142.339-SP, Rel. Min. Milton Luiz Pereira, *DJU* 26.03.2001, e do STF no acórdão do RE 106.068-7-SP, Rel. Min. Rafael Meyer, *DJU* 06.08.1985.

Diante da boa doutrina e das decisões do STJ e STF supramencionadas, sustenta-se aqui que a produção de serviços gráficos personalizados, com fornecimento de mercadorias (*banners*, panfletos, rótulos etc.), deve ser analisada separadamente para o exame de sua tributação pelo ISS ou pelo ICMS.

É tributada pelo ISS a atividade de criação e planejamento, que resulta na produção de materiais gráficos personalizados. Parece que não há dúvida com respeito à natureza desse tipo de obrigação, ou seja, a obrigação de fazer, e que se enquadra perfeitamente no critério material da regra matriz de incidência do imposto municipal.

Com respeito ao caso da produção em série de material gráfico, duas hipóteses devem ser apresentadas: (i) o material sem personalização (destinado a mera revenda a qualquer consumidor, tais como envelopes, cadernos pautados e bloco de anotações), e (ii) o material personalizado destinado exclusivamente para aplicação em produtos que serão vendidos pelo encomendante (seja ele

industrial ou comercial). Nos dois casos (i) e (ii), a venda do material gráfico deve ser considerada uma *operação de venda de mercadoria*.

Sendo assim, sob a óptica da regra matriz do ICMS, haverá a circulação de mercadoria, e, portanto, legítima será a incidência do ICMS na venda de material gráfico sem personalização ou com personalização, essa última hipótese admitindo-se que o material gráfico será aplicado em produtos destinados a industrialização ou comercialização.

## **7.2. Do patrocínio de publicação de editora**

A análise feita com respeito à tributação dos serviços gráficos suscita outra dúvida. É possível patrocinar a publicação de uma editora para divulgação de um produto ou marca de uma empresa da iniciativa privada?

Confessamos que não nos sentimos à vontade para responder rapidamente se a operação pretendida pode ser considerada integralmente legítima. A imunidade que alcança os livros, jornais e periódicos e o papel destinado a sua impressão<sup>69</sup> poderia ficar prejudicada em razão de a publicação ter não somente

---

<sup>69</sup> Roque Antonio Carrazza afirma: “Posto isto, temos que, por força do disposto no art. 150, VI, ‘d’, da CF, o ICMS não pode incidir nem sobre a importação, nem sobre a comercialização, dentro do País de livros, jornais, periódicos e papel de imprensa. Todavia, o imposto é devido na comercialização de agenda e de livro em branco ou simplesmente pautado, bem assim no utilizado para escrituração de qualquer natureza” (*ICMS*, p. 387).

a finalidade de divulgar material de cunho cultural ou artístico, conforme sustenta a Ministra Ellen Gracie, do STF, mas também de divulgar a marca ou produto da empresa patrocinadora da publicação.

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. ART. 150, VI, 'D', DA CF/88. ‘ÁLBUM DE FIGURINHAS’. ADMISSIBILIDADE.

1. A imunidade tributária sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão tem por escopo evitar embaraços aos exercício da liberdade de expressão intelectual, artística, científica e de comunicação, bem como facilitar o acesso da população à cultura, à informação e à educação.

2. O Constituinte, ao instituir esta benesse, não fez ressalvas quanto ao valor artístico ou didático, à relevância das informações divulgadas ou à qualidade cultural de uma publicação.

3. Não cabe ao aplicador da norma constitucional em tela afastar este benefício fiscal instituído para proteger direito tão importante ao exercício da democracia, por força de um juízo subjetivo acerca da qualidade cultural ou do valor pedagógico de uma publicação destinada ao público infanto-juvenil.

4. Recurso extraordinário conhecido e provido. (REXT 221.239-6)”

Não há, pois, problema ou impedimento algum de uma empresa qualquer patrocinar, por mera liberalidade, uma publicação de editora que tenha por objetivo difundir material de cunho artístico ou cultural. A questão começa a tornar-se um pouco mais complexa no momento em que a empresa objetiva divulgar sua marca ou produto utilizando-se da capilaridade que as editoras detêm ao distribuir suas publicações em bancas de jornal, isso porque as bancas são certamente muito mais numerosas que qualquer outro meio de divulgação de material impresso.

Não pode a publicação da editora patrocinada voltar o seu conteúdo para demonstração das qualidades do produto a ser vendido pela patrocinadora. No mesmo sentido, discorre Roque Antonio Carrazza sobre a questão:

“Outro ponto digno de nota é o que atina ao livro e ao periódico luxuosos (com encadernação em percalina, iluminuras, papel velino etc.) e, por isso mesmo, caríssimos, que servem mais para o deleite dos bibliófilos que para a divulgação da cultura. Também eles estão abrangidos pela imunidade, já que a Constituição não distingue o livro e o periódico populares dos luxuosos. Há, porém, aí, um limite intransponível: é preciso que o livro e o periódico não se descaracterize, ou seja, não se convertam em pretextos para veicularem jóias (v.g., um ‘livro’ com capa de ouro, incrustações de pedras preciosas e texto de... uma página). Pelas mesmas razões tantos os livros e periódicos edificantes e científicos, quanto os fesceninos, aceitam a imunidade em pauta.

Entendemos, igualmente, que são alcançados pela imunidade os periódicos que fornecem apenas, informações, (genéricas ou específicas) de utilidade pública, sem, porém, caráter noticioso, discursivo, literário, poético ou filosófico, ainda que neles exista publicidade paga (e.g., as ‘listas telefônicas’). Neste sentido se pronunciou o Pretório Excelso no RE 101.441-5-RS.”<sup>70</sup>

Por outro lado, resta claro que na hipótese de a empresa patrocinadora não optar pelo patrocínio da editora, deverá arcar inteiramente com o ISS incidente sobre os custos da impressão, diagramação e outras despesas cobradas por uma gráfica qualquer. Além dos poucos canais de divulgação (lojas, supermercados, parques e outros) que não se comparam com o poder de capilaridade das bancas de jornal, que literalmente estão “em cada esquina”.

Parece-nos que a adoção da estrutura de patrocínio da publicação de uma editora, e não a opção pela contratação direta de uma gráfica para impressão, é o

---

<sup>70</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 1994. p. 357.

meio provocado pelo contribuinte de “tentar” evitar a incidência do ISS e, simultaneamente, usufruir a imunidade atribuída aos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

Em suma, há um desvio da finalidade jurídica do negócio com o objetivo exclusivo de obtenção de uma vantagem financeira (econômica) por meio da fruição de incentivo tributário (jurídico) previsto na Constituição Federal.

Faz-se agora uma breve reflexão conceitual sobre a situação acima descrita. Sob o manto do princípio da tipicidade cerrada, o contribuinte desenvolve estruturas jurídicas que não refletem o verdadeiro propósito do negócio pretendido, isso porque o real objetivo do contribuinte é aproveitar-se do impedimento legal que a administração fazendária tem de somente poder cobrar tributos quando constatado que determinado fato ocorrido no mundo fenomênico esteja expressamente descrito na lei tributária. Somente assim poderá o sujeito ativo da obrigação tributária ter legitimidade para afirmar que determinado fato enquadra-se na hipótese de incidência do tributo<sup>71</sup>.

Nesse sentido, Ricardo Lobo Torres<sup>72</sup> comenta que países como os Estados Unidos da América, Alemanha, Argentina, França, Espanha e outros adotaram normas que permitem ao Fisco questionar transações que são

---

<sup>71</sup> Assim, por exemplo, se a venda de uma participação societária acarreta a incidência do imposto de renda sobre o ganho de capital incorrido pelo vendedor, as partes combinam uma sociedade efêmera, em que uma parte entra com dinheiro e a outra com ativos empresariais. Ato contínuo, a sociedade é desfeita, de tal forma que a parte que ingressou na sociedade com ativos recebe dinheiro como retorno do seu capital, enquanto a parte que contribuiu com dinheiro recebe ativos empresariais.

<sup>72</sup> *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. Coord. Valdir de Oliveira Rocha. Dialética, 2001. p. 233.

formalmente lícitas, sob a óptica jurídica, mas que são consideradas abusivas, sob a óptica da substância, eis que permitem que o contribuinte, mediante uma utilização elástica de formas e negócios jurídicos, evite a hipótese de incidência tributária.

No caso aqui analisado, é possível verificar que, ao evitar a contratação da gráfica, a empresa patrocinadora diminui sensivelmente seu custo financeiro. Primeiro porque evitou o ISS que a gráfica teria que pagar pelo serviço de impressão do material publicitário (encartes ou livretos). Segundo, porque aproveitou a imunidade dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado à sua impressão quando patrocinou a publicação de uma editora. E, terceiro, porque a publicação é de titularidade da editora, e, mesmo que o conteúdo seja relativo exclusivamente à promoção do produto da patrocinadora, a publicação conseguiu alcançar as bancas de jornal, conforme pretendido pela patrocinadora.

Neste sentido, Amílcar de Araújo Falcão<sup>73</sup> defendeu o direito do Fisco de atribuir conseqüência tributária diversa da que decorreria de uma análise formal do negócio jurídico, desde que o formato jurídico adotado pelo contribuinte fosse considerado atípico (comumente denominado “abuso de forma”).

No mesmo sentido, em 1985 o Congresso Nacional aprovou a Lei nº 7.450, que no seu art. 51 definia:

“Art. 51 – Ficam compreendidos na incidência do Imposto de Renda todos os ganhos e rendimentos de capital, qualquer que seja a

---

<sup>73</sup> *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 4ª ed. São Paulo: Financeiras, 1977.

denominação que lhe seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio, que, pela sua finalidade, tenha os mesmos efeitos do previsto na norma específica de incidência do Imposto de Renda.”

À época, todos os juristas brasileiros unanimemente condenaram o dispositivo legal acima como sendo inconstitucional, por infração ao princípio da reserva legal, bem como por infração ao § 1º art. 108 do Código Tributário Nacional, que determina que a analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

O referido dispositivo acabou sendo relegado ao esquecimento, salvo por um ou outro auto de infração que, isoladamente, ainda insiste em buscar apoio jurídico para o que, de outra forma, seria mais uma violência do Fisco contra o contribuinte.

Ao longo de todos esses anos, igualmente, salvo por uma decisão isolada aqui e ali, a maioria avassaladora da jurisprudência deu respaldo legal ao contribuinte, seja pelo Poder Judiciário, seja pelo Conselho de Contribuintes (esfera administrativa federal) ou pelo Tribunal Administrativo estadual.

Contando com o respaldo jurisprudencial acima mencionado, o contribuinte brasileiro foi ficando cada vez mais agressivo nas suas operações de engenharia tributária. Por outro lado, o Fisco, como parte do Poder Executivo, ativamente patrocinou mudanças legislativas que fechassem lacunas existentes,

como a legislação que cuida dos preços de transferência ou a que ampliou a incidência do imposto de renda da pessoa jurídica para bases mundiais.

Tendo em vista o cenário acima descrito, o Congresso brasileiro, por iniciativa do Poder Executivo, aprovou a Lei Complementar nº 104, publicada em 10 de janeiro de 2001. Essa lei introduziu um parágrafo único ao art. 116 do CTN, conforme transcrição a seguir:

“Art. 116. (...)

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.”

Diante da redação de tal dispositivo legal, um grupo de juristas, a exemplo de Marco Aurélio Greco<sup>74</sup>, sustenta que o parágrafo único do art. 116 do CTN alcançaria não apenas operações ilícitas, como simulações, fraudes etc., mas igualmente o negócio jurídico indireto. Ou seja, seria uma legítima norma antielisão.

A inteligência do artigo supramencionado é o de reprimir os excessos formais dos negócios jurídicos adotados pelos contribuintes com a finalidade única e exclusiva de evitar o recolhimento de tributos, a exemplo da editora e da empresa patrocinadora.

---

<sup>74</sup> Op. cit., p. 181.

Suponha-se que uma pessoa física detém o controle de 100% do capital de uma pessoa jurídica. Essa pessoa jurídica detém um imóvel, cuja venda se pretende. Caso a pessoa jurídica venda o imóvel, a tributação será de 34% (imposto de renda de pessoa jurídica mais a contribuição social sobre o lucro).

Se a pessoa física deliberar reduzir o capital social da pessoa jurídica, recebendo assim o imóvel por seu valor contábil e, em seguida, alienar o imóvel, transferindo o ganho de capital para a pessoa física, ela será gravada com um imposto à alíquota de 15%. Tal operação será tecnicamente uma operação passível de desconsideração? Deveria ou poderia a legislação impedir que uma pessoa possa eleger entre incorrer em um ganho em um ambiente de tributação mais alto ou mais baixo?

O contribuinte pode dispor como quiser de seus negócios, bem como utilizar estruturas jurídicas diferenciadas para instrumentalizar a operação pretendida, se um caminho é mais longo ou mais complexo para atingir determinado fim, não entendo ser ilegítimo, tampouco demonstração de má-fé.

Se sob luz da legalidade um ato não é vedado, é, portanto, permitido. O ordenamento jurídico brasileiro é calcado no Princípio Constitucional da Legalidade (positivismo jurídico), que é inderrogável, sob pena de falência do próprio Estado de Direito.

Por essas razões, Luciano Amaro classifica de ilógica a adoção da teoria do abuso de direito:

“Não vemos ilicitude na escolha de um caminho fiscal menos oneroso, ainda que a menor onerosidade seja a única razão da escolha desse caminho. Se assim não fosse, logicamente se teria de concluir pelo absurdo de que o contribuinte seria sempre obrigado a escolher o caminho de maior onerosidade fiscal. Há situações em que o próprio legislador estimula a utilização de certas condutas, desonerando-as. Não se diga que é ilícito adotá-las. Nem se sustente que elas só podem ser adotadas porque o legislador as ungiu de modo expresso. Quer a lei as tenha expressamente desonerado, que sua desoneração decorra de omissão da lei, a situação é a mesma”.<sup>75</sup>

Seguindo o mesmo pensamento de Luciano Amaro, sobre o assunto também discorre Alfredo Augusto Beker:

“Por outro lado, ainda que se considerasse imoral a prática da evasão fiscal (elisão ou evasão legal), o juiz (ou a autoridade incumbida do lançamento) não poderia desprezar ou abstrair a realidade jurídica e tomar a realidade econômica, sob o fundamento de que aquela estrutura jurídica fora erguida com abuso do direito. E não o pode porque, como o próprio JEAN DABIN demonstrou, o único e verdadeiro critério da teoria do abuso do direito é o critério moral. Ora, como já se viu, o juiz deve interpretar o direito com critérios jurídicos e não morais; caso contrário estará criando regras jurídicas novas.”<sup>76</sup>

Nosso repúdio está sediado naquelas estruturas que têm como objetivo exclusivo “mascarar” uma operação, ou seja, a operação econômica é “A”, mas juridicamente é demonstrado “B”. Utilizar-se indevidamente de um incentivo concedido especificamente para o desenvolvimento de um setor, ou utilizar-se

---

<sup>75</sup> AMARO, Luciano da Silva. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 219.

<sup>76</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: 3ª ed. Saraiva, 2002. p. 135 e 136.

de um incentivo fiscal direcionado para o aprimoramento tecnológico de um determinado produto, ou ainda usufruir indevidamente de um benefício para desonerar as pessoas físicas assalariadas são situações corriqueiras que ocorrem em razão da adoção de estruturas jurídicas complexas e sem propósito comercial se analisadas minuciosamente.

Cita-se o caso em que um equipamento é vendido. Por óbvio entende-se que o negócio jurídico então realizado é uma simples compra e venda de mercadoria. Contudo, o vendedor, descontente com a alta alíquota do ICMS, acaba por segregar o valor do equipamento. Em vez de emitir apenas uma nota fiscal de venda de mercadoria, ele também emite uma nota fiscal de prestação de serviços referente ao serviço de instalação e treinamento do equipamento vendido que anteriormente já estava embutido no preço da mercadoria, pois, quando se compra um armário, uma cama ou uma linha industrial, compra-se desmontada.

Dessa forma, o vendedor diminui o valor da base de cálculo do ICMS e descaracteriza parcela do critério quantitativo da regra matriz de incidência do ICMS, pois o restante do valor do equipamento é justamente igual ao valor do serviço de instalação e treinamento cobrado do comprador.

Atribuir um enquadramento legal que não reflete o verdadeiro objetivo econômico pretendido não parece justo, coerente e legítimo. Patrocinar a

publicação de uma editora beneficiada pela imunidade não é a estrutura legal adequada para eliminar parte da carga tributária incidente na impressão de material promocional de uma empresa, ainda porque a intenção de tal publicação certamente não é a divulgação de informações culturais e artísticas conforme definem a boa doutrina e o julgado do STF supramencionado.

## **CAPÍTULO VIII – CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Diante de todo o exposto e das considerações realizadas neste trabalho, tem-se que o ICMS é um imposto de extrema complexidade, derivada dos inúmeros ditames constitucionais e da tortuosa e tumultuada legislação dos Estados e Distrito Federal.

Por essa razão é que, por meio da análise da regra matriz de incidência do ICMS (seus cinco critérios), foi possível formar um juízo fundamentado sobre a incidência ou não do imposto em determinada operação (ato jurídico) que tenha ocorrido no mundo fenomênico, e que vertido em linguagem competente é considerado fato jurídico tributário, e, portanto, passível de tributação. Sendo assim, seguem minhas considerações:

O primeiro exame perfaz-se sobre a distinção existente entre os serviços de comunicação e locação de equipamentos, uma vez que esta consiste na simples disponibilização de meios mecânicos e eletrônicos ao tomador, e não em um meio de viabilizar o serviço de comunicação. Alia-se a isso o fato de que ao cliente é facultado adquirir ou alugar os equipamentos de terceiros, se assim lhe convier.

Incorreto é o comportamento das autoridades fiscais ao interpretarem como ilícito a forma como o particular organiza suas atividades econômicas, simplesmente pelo fato de ele dispor em seu objeto social sobre a possibilidade de prestar tanto serviços de comunicação, como de locação de bens (*obrigação de dar*).

Parece claro, portanto, que o mero fato de a empresa contratada oferecer, além do serviço de comunicação, também a possibilidade de a tomadora locar equipamentos não implica dizer que a locação do aparelho é a atividade-meio para a atividade-fim.

Nesse contexto, tem-se que *somente* a prestação do serviço de comunicação enquadra-se no critério material da regra matriz de incidência do ICMS, e não a locação de equipamentos. O imposto pode ser exigido pelo sujeito ativo (Estados e DF), mas somente sobre a prestação *onerosa* dos serviços de comunicação.

Já sobre a locação de bens, os Municípios não têm competência para exigir o ISS, uma vez que tal serviço tem natureza jurídica distinta da obrigação de fazer que compõe o critério material da regra matriz do imposto municipal.

O setor de comunicação, pano de fundo para análise de outros casos aqui suscitados, também apresenta sua importância no tocante ao ICMS, por duas razões: primeiro, porque o processo de privatização do setor acarretou uma

completa mudança no cenário tributário, uma vez que a iniciativa privada passou a atuar massivamente no setor, antes sob o domínio majoritário do capital estatal; segundo, porque se comunicar é essencial, pois é principalmente por meio da comunicação que o indivíduo é capaz de produzir fonte de riqueza para seu auto-sustento.

Nesse contexto, lembra-se que a Lei das Leis, em 1988, quando atribuiu competência para os Estados e DF instituírem o ICMS, manteve algumas diretrizes básicas já estabelecidas pela Carta Maior de 1967, a exemplo do sistema de apuração não-cumulativo do imposto estadual. Mas também inovou, incorporando os serviços de transporte intermunicipal e interestadual e serviços de comunicação no critério material da regra matriz de incidência do antigo ICM, e agora ICMS.

Com respeito aos serviços de comunicação, dedica-se atenção especial àqueles prestados no ambiente da *Internet*. Entende-se aqui que tanto os provedores de acesso como os prestadores de serviços de VoIP efetivamente prestam serviços de comunicação (uma vez que emissor, receptor e mensagem são claramente definidos). Os serviços descritos no capítulo III, itens 3.1 e 3.2, enquadram-se perfeitamente no critério material da regra matriz de incidência do ICMS e devem ser considerados serviços de comunicação, tributáveis pelo ICMS.

Já no que se refere à nomenclatura que a LGT atribui a essas espécies de serviços, a nosso ver, ela é irrelevante para fins fiscais. Isso porque o serviço de telecomunicação é espécie do gênero comunicação, e o SVA, apesar de ser acessório à telecomunicação, sob a óptica fiscal, deve ser considerado um serviço de comunicação sujeito à incidência do ICMS.

Relativamente aos casos dos anúncios veiculados por TV aberta ou fechada, a intenção do anunciante é comunicar-se com um terceiro para que este conheça o seu produto e saiba que ele está disponível para aquisição. A compra posterior ou a mera rejeição pela não aquisição são espécies de respostas (efetivas e concretas) de que a comunicação foi realizada entre as duas partes (anunciante, que utiliza a empresa de TV aberta ou fechada para transmitir o anúncio – mensagem –, e consumidor como receptor).

No cenário acima exposto, o critério material da regra matriz do ICMS nos serviços de comunicação está preenchido, pois os três elementos essenciais estão presentes: (i) emissor (empresa de TV aberta ou fechada), (ii) receptor (espectador da TV) e (iii) mensagem (anúncio de um produto ou serviço). Sendo assim, pensamos que o canal de TV é quem viabiliza a comunicação e, portanto, é sujeito passivo da obrigação tributária.

Outro exame realizado no presente trabalho foi a análise do critério material da regra matriz de incidência do ICMS no tocante ao termo

“circulação”, previsto no inc. II do art. 155 da CF/88, que consiste na efetiva transferência de titularidade da mercadoria (corrobora com este entendimento o STF, bem como a doutrina). Não se pode confundir o critério material com o critério temporal da regra matriz do ICMS, isto é, a simples “saída física” da mercadoria não caracteriza sua *circulação*.

O momento da efetiva “saída física” da mercadoria corresponde ao critério temporal da regra matriz de incidência do imposto estadual, e juntamente com a circulação da mercadoria (critério material) é que tal operação poderá ser tributada pelo ICMS.

Situação similar ocorre na hipótese de importação de mercadoria sob o regime aduaneiro especial de admissão temporária. É indevida a cobrança do ICMS sobre tal operação, uma vez que não há a circulação do bem (transferência da titularidade), mas apenas a simples entrega física do bem ao importador. Ou seja, não se preenche o critério material, mas somente o critério temporal da regra matriz de incidência do imposto estadual.

Vale esclarecer que é condição *sine qua non* para a concessão do regime de admissão temporária que o bem importado retorne ao país de origem, ou seja, para o seu proprietário original. Portanto, verificada a ausência de circulação jurídica (transferência da titularidade) do bem importado, não há que se pensar na incidência do ICMS.

Não se pode comentar sobre importação e deixar de abordar a utilização das *tradings* beneficiadas pelo regime FUNDAP no Estado do Espírito Santo. A concessão de incentivos por meio de Convênios-CONFAZ é determinação constitucional, regulada pela Lei Complementar nº 24/75. No entanto, os Estados e DF têm concedido incentivos de forma unilateral.

Tal situação é inconstitucional e deve ser contestada judicialmente. Nunca o contribuinte deve ser prejudicado no seu direito ao aproveitamento do crédito do ICMS pago. Tolher o direito do contribuinte é ignorar a Carta Maior, e não pode ser admitido no ordenamento jurídico como mecanismo de defesa dos Estados prejudicados. Penalizar o contribuinte é também inconstitucional, e um erro não justifica outro.

Não podem os Estados e o DF, por meio da edição de atos administrativos, distorcer e ignorar os mandamentos constitucionais do ICMS. Nesse caso, a inconstitucionalidade é certa e compromete a segurança jurídica do contribuinte.

É correta a atitude do governador do Espírito Santo, que impetrou mandado de segurança nº 21863-1-ES contra o governador de São Paulo, que restringiu o crédito do contribuinte paulista. O polêmico Programa capixaba “FUNDAP” é um incentivo unilateral (sem Convênio), mas a disputa entre os sujeitos ativos da obrigação tributária não deve interferir no direito

constitucional do contribuinte de aproveitamento do crédito, conforme dispõe o princípio da não-cumulatividade na Carta Maior. E assim deve ser.

Ademais, ao analisar os casos que envolvem a incidência do ICMS sob a aplicação da regra matriz, não se poderia esquecer o exame das questões referentes ao princípio da não-cumulatividade.

Ao estabelecer a norma padrão de cada tributo, a Constituição Federal prevê em seu artigo 155 que o ICMS será um imposto não-cumulativo, compensando-se o que for devido pelo contribuinte com o montante dele cobrado nas operações anteriores.

Com efeito, a não-cumulatividade não é apenas um fenômeno econômico ou financeiro, mas essencialmente jurídico, na medida em que a Lei das Leis a enuncia como característica fundamental do ICMS.

Notadamente, não pode a legislação infraconstitucional, sob pretexto algum, tolher, amesquinhar o direito do contribuinte ao crédito do ICMS relativo à etapa anterior de circulação.

Sendo assim, o ICMS pago na aquisição de peças destinadas a reposição e manutenção de bens registrados contabilmente no ativo imobilizado do contribuinte deve ser integralmente aproveitado, mesmo que tais bens não sejam

elementos diretos da composição dos produtos ou serviços que sofrem a incidência do imposto.

Isso porque tais bens são necessários para a consecução das atividades do contribuinte (*produção e comercialização de produtos, ou prestação de serviços de transporte ou comunicação*). Parece líquido e certo o direito do contribuinte de registrar em seus livros fiscais o valor correspondente ao crédito do imposto pago no momento da aquisição, segundo o princípio constitucional da não-cumulatividade, que fundamenta o sistema de apuração do ICMS devido pelo sujeito passivo.

Por fim, neste trabalho, discorreu-se sobre a não incidência do ICMS sobre a atividade-meio, pois se entende que o ICMS deve incidir sobre o objeto da atividade-fim, ou seja, a operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviço de transporte ou comunicação. Isso significar dizer que a atividade-meio é relação jurídica ou contrato autônomo, e seu valor não deve compor a base de cálculo do imposto estadual, que tributa a atividade-fim.

Portanto, admitindo-se que a atividade-fim é tributada separadamente da atividade-meio, pois cada uma é independente, e a cada uma deve ser atribuída a correta tributação, não faz sentido a autoridade fazendária presumir que uma determinada atividade, só porque é praticada por um mesmo contribuinte, é

atividade-meio da atividade-fim que este realiza. Exemplo clássico é o da empresa de comunicação que também realiza a locação de equipamentos.

O exemplo acima descrito é uma hipótese de presunção simples do Fisco. Isso porque cabe à autoridade fazendária o ônus da prova que fundamente a eventual lavratura de auto de infração.

Comportamento similar é o do Fisco com respeito à análise das operações de cisão ou de qualquer outra operação de reorganização societária de uma empresa<sup>77</sup>, em face da exigência do ICMS na mera venda de um estabelecimento.

A reorganização societária de uma empresa não tem como intuito o de promover a operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviço de transporte ou comunicação, conforme previsto pela regra matriz de incidência do imposto estadual. A eventual transferência de titularidade das mercadorias na operação de cisão, por exemplo, ocorre única e exclusivamente porque houve uma modificação na estrutura jurídica da empresa, e não porque esta pretendeu realizar a venda de suas mercadorias ou a prestação de serviços a um terceiro sem relação societária com a empresa.

Já com relação à venda de estabelecimento, conforme exhaustivamente discorrido neste trabalho, verifica-se que há somente a transferência da

---

<sup>77</sup> Inc. VI do art. 3º da Lei Complementar nº 87/96.

titularidade daqueles bens que apresentam relação direta com o objeto da empresa para um terceiro. Contudo, há de se notar que não haverá a circulação física dos referidos bens, ou seja, todos eles continuarão exatamente onde estão, pois é dessa forma que constituem um estabelecimento (um conjunto de bens devidamente organizados), e também porque é assim que o adquirente pretende mantê-los para dar continuidade ao negócio adquirido. Sendo assim, o critério temporal da regra matriz de incidência do ICMS fica prejudicado, pois *não* há saída física dos bens. O ICMS não é devido.

Abordou-se também neste trabalho o comportamento abusivo das autoridades fazendárias no processo de verificação fiscal das operações praticadas pelos contribuintes. Há de fato um abuso da *presunção*, pois os agentes fiscais tomam *erroneamente* qualquer indício como prova de evasão fiscal.

Contudo, é preciso também analisar o comportamento astuto do contribuinte, que por diversas vezes desenvolve dolosamente uma estrutura jurídica que não reflete o verdadeiro objetivo econômico pretendido na operação. Não parece justa, coerente e legítima tal atitude.

Caso prático da adoção de tais estruturas é o patrocínio, por empresa da iniciativa privada, de publicação de uma editora. O objetivo dessa estrutura é o de aproveitar a imunidade dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado a

sua impressão, e não o de realmente apoiar uma publicação de cunho artístico e cultural, conforme definem a boa doutrina e o julgado do STF supramencionado. O único foco é evitar a carga tributária sobre a produção e veiculação de material publicitário da empresa patrocinadora.

A escolha por caminhos tortuosos e sem propósitos econômicos adotados pelo contribuinte por meio da adoção de diferentes estruturas jurídicas com o objetivo exclusivo de evitar a carga tributária não deve encontrar amparo na doutrina, tampouco nos Tribunais.

Não podem (não devem) os operadores do direito fomentar a adoção de tal procedimento, pois é definindo-se a essência do negócio-jurídico pretendido inicialmente pelos particulares que se poderá enquadrar corretamente os fatos do mundo fenomênico na regra matriz de incidência do ICMS, ou de qualquer outro tributo.

## BIBLIOGRAFIA

- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 1994.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2000.
- \_\_\_\_\_. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense.
- BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na Lei*. São Paulo: Dialética, 2003.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Lejus, 1972.
- \_\_\_\_\_. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 2002.
- BOBBIO, Norberto. *Teoria da Norma Jurídica*. 3ª ed. São Paulo: Edipro, 2005.
- BORGES, José Souto Maior. *Lei Complementar Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.
- \_\_\_\_\_. *Do Lançamento Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999.
- \_\_\_\_\_. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- BOTTALLO, Eduardo Domingos. *Fundamentos do IPI*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.
- \_\_\_\_\_. *Procedimento administrativo tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.
- \_\_\_\_\_. *Curso de Direito Empresarial*. 1º Vol. São Paulo: Resenha Tributária, 1976.
- BUJANDA, Fernando Sainz de. *Hacienda y derecho*. 2º e 3º Vols. Madrid: Universidade de Madrid, Seção de Publicação e Intercâmbio (a partir de 1955).
- CAMPILONGO, Celso Fernandes. *Direito e Democracia*. São Paulo: Max Limonad, 1997.
- \_\_\_\_\_. *O Direito na Sociedade Complexa*. São Paulo: Max Limonad, 2000.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional*. 5ª ed. Coimbra: Almedina, 1992.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. *Direito Tributário Aplicado: Pareceres*. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1992.

\_\_\_\_\_. *A Constituição Brasileira 1988: Interpretações*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1990.

CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *Progressividade e IPTU*. 1ª ed. Curitiba: Juruá, 1996.

\_\_\_\_\_. *O Imposto sobre Serviços na Constituição*. Dissertação de Mestrado. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 1976.

CARRAZA, Roque Antonio. *Conflitos de Competência, um caso concreto*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

\_\_\_\_\_. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 1994.

\_\_\_\_\_. *ICMS*. 10ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

\_\_\_\_\_. *ICMS – Aproveitamento de Créditos – Inconstitucionalidade da Lei Complementar 87/96*. RDDT 25/147-169.

\_\_\_\_\_. *O Regulamento no Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.

\_\_\_\_\_. *Imposto de Renda (Perfil Constitucional e Temas Específicos)*. São Paulo: Malheiros, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

\_\_\_\_\_. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

\_\_\_\_\_. *Teoria da Norma Tributária*. 3ª ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.

CARVALHOSA, Modesto. *Comentários à Lei de Sociedades Anônimas*. 4º Volume, Tomo I. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

CHIESA, Clélio. *ICMS, Sistema Constitucional Tributário – Algumas Inconstitucionalidades da LC 87/96*. São Paulo: LTR, 1997.

COCIVERA, Benedetto. *Principi Di Diritto Tributário*. 1ª ed. Milano: A. Giuffré, 1959.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979.

\_\_\_\_\_. *Direito Tributário Atual*. Vol. 16. São Paulo: Dialética, 2001.

DERZI, Misabel Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

ENCONTRO DE PROCURADORES MUNICIPAIS DO BRASIL. *Anais*. Recife: Instituto Brasileiro de Direito Municipal, 1974.

FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2001.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Função Social da Dogmática Jurídica*. São Paulo: Max Limonad, 1998.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 4ª ed. São Paulo: Financieiras, 1977.

GIANNINI, Achille Donato. *I Concetti Fondamentali Del Diritto Tributário*. Torino: Torinese, 1956.

GRECO, Marco Aurélio. *ICMS e Internet*. 1ª ed. São Paulo: Dialética, 2000.

\_\_\_\_\_. *Norma Jurídica tributária*. São Paulo: EDUC/Saraiva. 1974.

JARDIM, Eduardo Maciel Ferreira. *Manual de Direito Financeiro e Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1994.

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Curso de Derecho Financiero Español*. 14ª ed. Madri: Marcial Pons, 1992.

LIMA, José Artur Gonçalves. *Isonomia na Norma Tributária – Pressupostos Constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 13ª ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

\_\_\_\_\_. *Crerios Fundamentais do ICMS*. São Paulo: Dialética, 1997.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Direitos Fundamentais do Contribuinte*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

\_\_\_\_\_. Regime Jurídico de Incentivos Fiscais. *Revista Dialética* nº 112.

MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS Teoria e Prática*. 4ª ed. São Paulo: Dialética, 2000.

\_\_\_\_\_. *ICMS Teoria e Prática*. 6ª ed. São Paulo: Dialética, 2003.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Da Interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias*. 2ª ed. São Paulo: José Bushatsky, 1974.

\_\_\_\_\_. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1994.

OLIVEIRA, Júlio Maria de. *Internet e Competência Tributária*. São Paulo: Dialética, 2001.

PINHO, Alessandra Gondim. *Fato Jurídico Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2001.

PIRES, Adilson Rodrigues. *Manual de Direito Tributário*. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense. 1997.

REALE, Miguel. *Filosofia do Direito*. São Paulo: Saraiva, 1987.

ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O ICMS, a LC 87/96 e Questões Jurídicas Atuais*. São Paulo: Dialética, 1997.

SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Curso de Especialização em Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense: 2005.

SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. 1º Vol. Quartier Latin, 2003.

SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das Normas Constitucionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

SOARES DE MELO, José Eduardo. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1997.

\_\_\_\_\_. *ICMS Teoria e Prática*. São Paulo: Dialética, 2000.

\_\_\_\_\_. *O Imposto sobre Produtos Industrializados na Constituição de 1988*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

TORRES, Heleno. *Direito Tributário e Direito Privado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

\_\_\_\_\_. *Pluritributação Internacional sobre as Rendas de Empresas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

\_\_\_\_\_. *Teoria Geral da Obrigação Tributária*. Estudos em Homenagem ao Prof. José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 6ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

\_\_\_\_\_. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. 3º Vol. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

\_\_\_\_\_. *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001.

VILANOVA, Lourival. *As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997.

VILLEGAS, Hector B. *Direito Penal Tributário*. Trad. de Elizabeht Nazar Carrazza e outros. São Paulo: Resenha Tributária, 1972.

XAVIER, Alberto Pinheiro. *Conceito e Natureza do Acto Tributário*. Coimbra: Livraria Almedina, 1972.

\_\_\_\_\_. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. 1ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

# Livros Grátis

( <http://www.livrosgratis.com.br> )

Milhares de Livros para Download:

[Baixar livros de Administração](#)

[Baixar livros de Agronomia](#)

[Baixar livros de Arquitetura](#)

[Baixar livros de Artes](#)

[Baixar livros de Astronomia](#)

[Baixar livros de Biologia Geral](#)

[Baixar livros de Ciência da Computação](#)

[Baixar livros de Ciência da Informação](#)

[Baixar livros de Ciência Política](#)

[Baixar livros de Ciências da Saúde](#)

[Baixar livros de Comunicação](#)

[Baixar livros do Conselho Nacional de Educação - CNE](#)

[Baixar livros de Defesa civil](#)

[Baixar livros de Direito](#)

[Baixar livros de Direitos humanos](#)

[Baixar livros de Economia](#)

[Baixar livros de Economia Doméstica](#)

[Baixar livros de Educação](#)

[Baixar livros de Educação - Trânsito](#)

[Baixar livros de Educação Física](#)

[Baixar livros de Engenharia Aeroespacial](#)

[Baixar livros de Farmácia](#)

[Baixar livros de Filosofia](#)

[Baixar livros de Física](#)

[Baixar livros de Geociências](#)

[Baixar livros de Geografia](#)

[Baixar livros de História](#)

[Baixar livros de Línguas](#)

[Baixar livros de Literatura](#)  
[Baixar livros de Literatura de Cordel](#)  
[Baixar livros de Literatura Infantil](#)  
[Baixar livros de Matemática](#)  
[Baixar livros de Medicina](#)  
[Baixar livros de Medicina Veterinária](#)  
[Baixar livros de Meio Ambiente](#)  
[Baixar livros de Meteorologia](#)  
[Baixar Monografias e TCC](#)  
[Baixar livros Multidisciplinar](#)  
[Baixar livros de Música](#)  
[Baixar livros de Psicologia](#)  
[Baixar livros de Química](#)  
[Baixar livros de Saúde Coletiva](#)  
[Baixar livros de Serviço Social](#)  
[Baixar livros de Sociologia](#)  
[Baixar livros de Teologia](#)  
[Baixar livros de Trabalho](#)  
[Baixar livros de Turismo](#)