

RAFHAEL ROMERO BENTOS

**A NÃO CUMULATIVIDADE DO ICMS PARA OS PRESTADORES DE
SERVIÇOS (TRANSPORTE E COMUNICAÇÃO)**

Mestrado em Direito

Professor Titular Doutor Paulo de Barros Carvalho

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

São Paulo-SP

2017

RAFHAEL ROMERO BENTOS

**A NÃO CUMULATIVIDADE DO ICMS PARA OS PRESTADORES DE
SERVIÇOS (TRANSPORTE E COMUNICAÇÃO)**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Direito, na área de concentração Direito Econômico, Financeiro e Tributário, sob orientação do Professor Titular Doutor Paulo de Barros Carvalho.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

São Paulo-SP

2017

Banca Examinadora:

Orientador: Professor Titular Paulo de Barros Carvalho

Instituição: Faculdade de Direito da USP **Assinatura:** _____

Professor: _____

Instituição: _____ **Assinatura:** _____

Professor: _____

Instituição: _____ **Assinatura:** _____

Àqueles que acreditam em mim, mais do que eu mesmo: Maria Neli Romero Bentos, Antônio Kleber Bentos, Emanuel Vinícius Romero Bentos, Ariel Romero Bentos, Vinícius Berná Marques Pinto, Daniela Martins Romero, Isabella Alves Romero e Márcia Maria Bentos.

À Maria Cláudia Romero e Márcia Regina Berná, *in memoriam*, que nos deixaram tão cedo. Aprenderemos a viver com saudade e com a certeza de que as pessoas não morrem, ficam encantadas (Guimarães Rosa).

AGRADECIMENTOS

Após 3 anos de dedicação, devo agradecer a todos aqueles que contribuíram para cada linha dessa dissertação, seja trazendo ideias e agregando conhecimento, seja motivando-me diariamente para que pudesse concluir esse estudo.

Aos meus pais (Kleber e Neli), meus irmãos (Emanuel e Ariel) e minhas cunhadas (Isabella e Daniela), por traduzirem o significado de amor e segurança familiar.

Ao Vinícius, pela motivação constante, pelo companheirismo e paciência. São as horas roubadas de nossa convivência que contribuíram para o resultado desse estudo e que espero poder retribuir.

Ao Professor Paulo de Barros Carvalho, pela oportunidade ímpar na minha vida pessoal e acadêmica de cursar o mestrado sob sua orientação. São seus ensinamentos que influenciam e moldam minha trajetória profissional desde 2014. Muito obrigado!

Ao Professor André Mendes Moreira, pela paciência, disponibilidade em responder atenciosamente a cada *e-mail* (que não foram poucos) e sugestões ao longo de todo esse projeto.

Ao Professor Roberto Quiroga Mosquera, pelos exemplos diários de profissionalismo, caráter e liderança que tanto me inspiram. Cada conversa soa como uma lição!

Ao Professor Paulo Ayres Barreto, pela simpática convivência nas salas de aula da USP, pelo aprendizado semanal e pelas sugestões sempre precisas.

Aos amigos que viveram e compartilharam essa experiência tão de perto: Aline de Carvalho (sempre comigo), Diógenes Mendes, Paula de Freitas, Ana Fazzio, Cristiane Pires, José Luiz Crivelli, Maria Ângela Paulino, Lucas Galvão de Britto, Jacqueline Meyer, Thiago Wanderley e tantos outros da PUC-SP, Mundie Advogados e Mattos Filho, Veiga Filho, Marrey Jr. e Quiroga Advogados.

RESUMO

ROMERO BENTOS, Rafael. *A Não Cumulatividade do ICMS para os Prestadores de Serviços (Transporte e Comunicação)*. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2017.

Este trabalho objetiva analisar a aplicação da não cumulatividade do ICMS para os prestadores de serviços (transporte e comunicação). Parte-se, assim, da análise histórica, constitucional e jurisprudencial desse princípio, a fim de se identificar e delimitar os critérios que autorizam o aproveitamento de créditos de ICMS para as pessoas jurídicas que atuam naqueles setores.

Palavras-chave: Princípio da Não Cumulatividade. Regra-Mariz de Incidência Tributária. ICMS. Prestações de Serviços. Transporte. Comunicação.

ABSTRACT

ROMERO BENTOS, Rafael. *The Non-Cumulativity of State-VAT (ICMS) for the Service Providers (Transportation and Communication)*, Degree (Master in Law) – Faculty of Law, University of São Paulo, São Paulo, 2017.

This study aims to analyze the application of the Non-Cumulativity of State-VAT (ICMS) for the service providers (transportation and communication). Therefore, the examination of this principle is based on the historical, constitutional and the cases law, in order to identify and determine the criteria that authorize the use of ICMS credits for legal entities operating in those sectors.

Keywords: Principle of Non-Cumulativity. ICMS. Legal Standards of Tax Incidence. Service Providers. Transportation. Communication.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	13
PARTE I	
1 SISTEMA JURÍDICO CONSTITUCIONAL.....	15
1.1 SISTEMA E ORDENAMENTO	15
1.2 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS	17
1.2.1 Princípios-valores	20
1.2.2 Princípios limites-objetivos	23
2 NÃO CUMULATIVIDADE.....	25
2.1 PRESSUPOSTOS.....	25
2.2 HISTÓRICO.....	27
2.2.1 Surgimento da Não Cumulatividade no Brasil	30
2.3 NÃO CUMULATIVIDADE DO ICMS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E AXIOLOGIA	31
2.3.1 Princípios-Valores relacionados a Não Cumulatividade	33
2.3.2 Exceções Constitucionais da Não Cumulatividade do ICMS: art. 155, §2º, inciso II da Constituição Federal	37
2.4 NÃO CUMULATIVIDADE DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)	42
2.5 NÃO CUMULATIVIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E COFINS	45
2.6 NÃO CUMULATIVIDADE E A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA	49
2.7 TÉCNICAS DA NÃO CUMULATIVIDADE: MÉTODOS DA ADIÇÃO E SUBTRAÇÃO.....	51
2.8 TEORIAS DO CRÉDITO FÍSICO <i>VERSUS</i> CRÉDITO FINANCEIRO.....	52
2.9 CRÉDITO FÍSICO <i>VERSUS</i> CRÉDITO FINANCEIRO DO ICMS NA LEGISLAÇÃO BRASILEIRA.....	55
2.10 CRÉDITO FÍSICO <i>VERSUS</i> CRÉDITO FINANCEIRO DO ICMS NA JURISPRUDÊNCIA BRASILEIRA: SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL	61
2.11 CRÉDITO FÍSICO <i>VERSUS</i> CRÉDITO FINANCEIRO DO ICMS NA JURISPRUDÊNCIA BRASILEIRA: SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA	70
2.12 CONCLUSÃO PARCIAL.....	75

PARTE II

3 REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA	79
3.1 ANTECEDENTE (HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA)	83
3.1.1 Critério Material.....	84
3.1.2 Critério Espacial.....	86
3.1.3 Critério Temporal	87
3.2 CONSEQUENTE TRIBUTÁRIO.....	88
3.2.1 Critério Pessoal.....	89
3.2.2 Critério Quantitativo	90
4 IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO (ICMS) – NOÇÕES GERAIS.....	95
4.1 DEFINIÇÃO DE “PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS”	98
4.2 ICMS SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE – CONSIDERAÇÕES INICIAIS.....	99
4.2.1 ICMS-Transporte – Critério Material	100
4.2.1.1 Prestações de Serviços de Transporte: Subcontratação e Redespacho.....	103
4.2.1.2 Controvérsias Jurisprudências Quanto ao Critério Material do ICMS-Transporte	104
4.2.2 Critério Espacial do ICMS-Transporte.....	106
4.2.3 Critério Temporal do ICMS-Transporte	108
4.2.4 Critério Pessoal do ICMS-Transporte	109
4.2.5 Critério Quantitativo do ICMS-Transporte	110
4.3 ICMS-COMUNICAÇÃO: CONSIDERAÇÕES INICIAIS.....	111
4.3.1 Critério Material do ICMS-Comunicação.....	112
4.3.1.1 Serviços de Comunicação e Serviços de Telecomunicação.....	116
4.3.1.2 Não incidência do ICMS sobre Serviços Conexos à Prestação dos Serviços de Comunicação (atividade-meio).....	117
4.3.1.3 Serviços de Provimento de Acesso à Internet	122
4.3.2 Critério Espacial do ICMS-Comunicação	125
4.3.3 Critério Temporal do ICMS-Comunicação	126

4.3.4	Critério Pessoal	126
4.3.5	Critério Quantitativo	127

PARTE III

5	NÃO CUMULATIVIDADE DO ICMS PARA OS PRESTADORES DE SERVIÇOS	133
5.1	CONTEÚDO MÍNIMO DA NÃO CUMULATIVIDADE DO ICMS PARA PRESTADORES DE SERVIÇOS: INSUMOS E O CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE	133
5.2	INSUMOS <i>VERSUS</i> BENS DE USO E CONSUMO	135
5.3	ATIVO PERMANENTE <i>VERSUS</i> BENS DE USO E CONSUMO	137
5.4	NÃO CUMULATIVIDADE DOS PRESTADORES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE.....	138
5.4.1	Serviços de Transportes utilizados como Insumos de Outras Prestações de Serviços de Transporte.....	139
5.4.2	Combustíveis Utilizados nas Prestações de Serviços de Transporte.....	141
5.4.3	Óleos Lubrificantes.....	144
5.4.4	Pedágios	146
5.4.5	Sistema de Frenagem: Peças e Fluidos.....	147
5.4.6	Pneus de Veículos utilizados nas Prestações de Serviços	148
5.4.7	Energia Elétrica Consumida no Transporte Ferroviário.....	150
5.4.8	Areia Consumida no Transporte Ferroviário.....	151
5.5	NÃO CUMULATIVIDADE DOS PRESTADORES DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO	152
5.5.1	Aquisição de energia elétrica para prestação de serviços de comunicação	153
5.5.2	Créditos de ICMS relacionados à prestação de serviço de call center das empresas de comunicação	156
5.5.3	Créditos de ICMS na aquisição de bens destinados à manutenção e expansão de redes interna e externa de transmissão (como cabos, braçadeiras, fios, bastidores, etc.).....	158
5.5.4	Contratos de comodato das prestadoras de serviços de comunicação e o pretendido estorno do crédito de ICMS	159
5.5.5	Cessão de uso de redes e diferimento do ICMS em que o fisco interpreta como isenção (Convênio nº 126/98, cláusula décima/Convênio ICMS nº 16/2013)	163
5.5.6	Crédito de ICMS referente ao mobiliário dos pontos de revenda	167

5.5.7 Aplicação comum: créditos de ICMS de optantes do Simples Nacional	169
CONCLUSÕES	173
PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE.....	173
NÃO CUMULATIVIDADE DO ICMS	174
NÃO CUMULATIVIDADE DO ICMS PARA OS PRESTADORES DE SERVIÇOS	175
REFERÊNCIAS	177

INTRODUÇÃO

Com o advento da atual Constituição Federal, o imposto que antes se limitava à materialidade sobre circulação de mercadorias (o antigo ICM) passou a abarcar também as prestações de serviços de transporte e comunicação (atual ICMS).

Ocorre que a herança do então ICM tem se propagado ao longo de todos esses anos e tem impedido a devida e minuciosa análise das novas materialidades do imposto, especialmente quanto ao direito ao aproveitamento de créditos estabelecido pelo princípio da não cumulatividade (art. 155, §2º inciso I da Constituição Federal).

Isso porque, na circulação de mercadorias, tem-se a saída de produtos físicos que são formados pelo emprego de insumos também físicos que são empregados diretamente e consumidos no processo produtivo. Por tal natureza, a legislação e jurisprudência têm autorizado o crédito do imposto referente às aquisições daqueles insumos que compõem diretamente o produto final.

De outro modo, nas prestações de serviços, as atividades-fim das pessoas jurídicas são bens incorpóreos e intangíveis, o que demanda especial análise quanto à natureza dessas atividades e impede a aplicação dos conceitos aplicáveis à circulação de mercadorias.

Considerando-se que não há produto físico, não se pode pretender aplicar às prestações de serviços aquelas acepções mais restritivas de direito ao aproveitamento de créditos de ICMS.

Exige-se, portanto, a análise detida da natureza dos serviços de transporte e comunicação frente aos postulados do princípio da não cumulatividade estabelecido pela Constituição Federal, a fim de identificar quais são as situações que devem autorizar o direito ao aproveitamento de créditos.

Diante desse contexto, o presente trabalho se propõe a analisar a não cumulatividade do ICMS para os prestadores de serviços de transporte e comunicação, privilegiando-se particularidades dessas atividades frente ao arcabouço constitucional.

Na **Parte 1** (capítulos 1 e 2), têm-se as premissas do trabalho: analisa-se o sistema jurídico constitucional brasileiro, os princípios constitucionais e suas funções e, em razão da delimitação do presente estudo, o princípio da não

cumulatividade do ICMS e suas particularidades, tais como: histórico, características elementares, teorias que direcionam tal princípio, análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça quanto ao aproveitamento de créditos do ICMS.

Na **Parte 2** (capítulos 3 e 4), tem-se o corpo do estudo, isso porque se analisa o conceito de regra-matriz de incidência tributária para, em seguida, construir-se a regra-matriz de incidência tributária do ICMS para os prestadores de serviços de transporte e comunicação.

Por tais capítulos, traçam-se as premissas, contexto e características dos prestadores de serviços de transporte e comunicação tributados pelo ICMS.

Na **Parte 3** (capítulos 5 e 6), tem-se o estudo aprofundado da não cumulatividade do ICMS para tais prestadores de serviços, isso porque se analisa o teor do princípio constitucional frente às particularidades dessas atividades.

No capítulo 5, identifica-se o critério mínimo da não cumulatividade do ICMS e diversos exemplos pragmáticos e jurisprudenciais que devem autorizar o direito ao aproveitamento de créditos dos prestadores de serviços.

Por fim, o capítulo 6 trata das conclusões do presente estudo, que objetivam evidenciar as particularidades das atividades exercidas pelos prestadores de serviços, o que impede a aplicação dos antigos conceitos do ICM a essas novas materialidades e demanda o amplo direito ao aproveitamento de créditos, for força do princípio da não cumulatividade do ICMS previsto expressamente no Texto Constitucional.

1 SISTEMA JURÍDICO CONSTITUCIONAL

1.1 Sistema e Ordenamento

O vocábulo *sistema* encontra diferentes acepções, podendo ser entendido como “conjunto de elementos, concretos ou abstratos, intelectualmente organizado”, “conjunto de regras ou leis que fundamenta determinada ciência, fornecendo explicação para uma grande quantidade de fatos; teoria”, “estrutura que se organiza com base em conjuntos de unidades inter-relacionáveis [...]”¹, etc.

Verifica-se que, independentemente da acepção, “sistema” sempre se refere à noção de conjunto de *elementos* devidamente organizados que se *relacionam* entre si.

Lourival Vilanova leciona que sistema se refere ao âmbito em que há elementos e relações ordenadas. Ou seja: “uma ordenação das partes constituintes, relações entre as partes ou elementos”².

O direito se classifica como “sistema”, dado que os *elementos* são as normas jurídicas que se *relacionam* de inúmeras maneiras, de forma ordenada a partir de um denominador comum (no caso, a norma hipotética fundamental, tal qual posta por Hans Kelsen) e que possuem como fim precípua operar dentro dos modais deônticos do proibido, permitido ou obrigatório.

Nesse ponto, importa relembrar as acepções de “direito positivo” e “ciência do direito”. “Direito positivo” pode ser entendido como enunciados prescritivos assim que postos em circulação pelas fontes competentes e que objetivam regular condutas interpessoais. Trata-se, portanto, de estrato de linguagem, eminentemente, prescritivo.

Por sua vez, a “ciência do direito” pode ser entendida como a atividade exegética dos cientistas que se atêm a esse campo da ciência para analisar os comandos expedidos pelos legisladores, a fim de buscar a pureza dos comandos prescritivos do direito positivo, livres das incoerências imanentes à linguagem

¹ HOUAISS, Antônio. *Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001, s.v. *sistema*.

² VILANOVA, Lourival. *As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 135.

humana (como ambiguidades e contradições) e prontos para serem compreendidos pelos destinatários. Trata-se, portanto, de estrato de linguagem, eminentemente, descritiva, dado que se propõe a *descrever* normas jurídicas.

Partindo dessas premissas, diversos autores entendem que o “direito positivo” seria “ordenamento”, enquanto a “ciência do direito” seria “sistema”.

Para Gregorio Robles Morchón³, “ordenamento” seria o texto jurídico em sua totalidade, no estado bruto; enquanto “sistema” seria o resultado do trabalho científico sobre o ordenamento. Para Alchorrón e Bulygin⁴, também haveria diferenciação entre esses institutos, isso porque o “sistema” do direito positivo se trata de conjunto de normas estaticamente consideradas, enquanto “ordenamento jurídico” se trata do conjunto de sistemas ao longo do tempo.

Concorda-se com a diferenciação entre “direito positivo” e “ciência do direito”, dado que se tratam de corpos de linguagem diferentes: o primeiro prescritivo, o segundo descritivo.

Destaque-se, entretanto, que tais características não devem ser tomadas na simplicidade da palavra, isso porque, ainda que a “ciência do direito” seja descritiva, não se pode ter como premissa que as normas estão prontas e acabadas. Tal descrição, em verdade, passa pelo processo construtivista de atribuição de sentido ao texto de lei.

Isto é, conforme bem leciona Fabiana Del Padre Tomé, “o cientista do direito não se limita a contemplar o texto de lei, mas efetivamente constrói os sentidos normativos”⁵. Tal construção leva em conta diversos fatores, como as experiências próprias e valorativas dos sujeitos e que acabam por refletir nesse processo construtivista.

Voltando-se à noção de “ordenamento” e “sistema”, entende-se que em ambos esses estratos de linguagem há o mínimo de racionalidade lógica entre os *elementos* (no caso, as normas jurídicas) e suas *relações*, o que impossibilita diferenciá-los.

³ MORCHÓN, Gregorio Robles. *Teoría del Derecho* (Fundamentos de La Teoría Comunicacional del Derecho). v. 1. Madrid: Civitas, 1998, p. 113.

⁴ ALCHOURRÓN, Carlos Eduardo; BULYGIN, Eugenio. *Sobre la existencia de las normas jurídicas*. México: Distribuciones Fontamara, 1997.

⁵ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A Prova no Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 4.

Para Paulo de Barros Carvalho, a linguagem empregada (prescritiva ou descritiva) não é o bastante para afastar a condição de “sistema” do “direito positivo”, tendo em vista que em qualquer tecido de linguagem sempre haverá o mínimo de racionalidade inerente às entidades lógicas e que o sistema é uma das formas. Não importa o teor da mensagem (se prescritivo, interrogativo, exclamativo ou descritivo), tendo em vista que os comandos legislados (em estado bruto e antes de receber o tratamento dos cientistas do direito) são expressões linguísticas de atos de fala que pertencem a contextos comunicacionais.

Conclui-se, assim, que onde houver texto, sempre será possível interpretá-lo, reorganizá-lo e repensá-lo, a fim de originar novos textos de níveis linguísticos superiores, isso porque “sistema é o discurso da Ciência do Direito, mas sistema também é o domínio finito, mas indeterminável, do direito positivo”⁶.

Aurora Tomazini de Carvalho⁷, no mesmo sentido, leciona que ordenamento reporta à ideia de ordem, de conjuntos estruturados de normas jurídicas que são dispostas por vetor comum, o que revela a equiparação de ordenamento e sistema.

Por tais razões, não se adota diferenciação entre “sistema” e “ordenamento” jurídicos no presente trabalho, considerando-os sinônimos.

1.2 Princípios Constitucionais

A etimologia de “princípio” está atrelada ao começo de algo, a base. No direito, tal conotação também se aplica.

Para Cécile Brokelind⁸, os princípios são fontes não escritas de lei aceitas pelos juízes ou referências para que os legisladores conduzam reformas. Trata-se

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 226.

⁷ CARVALHO, Aurora Tomazini. *Curso de Teoria Geral do Direito – O Constructivismo Lógico-Semântico*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 648.

⁸ “However, and in the context of the present research, we understand a principle as an accepted unwritten source of law by the judges, or as a benchmark for legislators to carry out reforms. The idea is that principles are usually understood as different from “rules”, in the sense that the former are rather directional whereas the latter decisional. Besides, their coercive force, which will be discussed in this monograph, tends to depend upon their function and classification in the hierarchy of norms” (BROKELIND, Cécile (Ed.). *Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law*. Amsterdam: IBFD, Nov. 2014, p. 3-4).

de vetor direcional com força coercitiva, cujos efeitos variam conforme a função e classificação na hierarquia das normas.

Tais características revelam a relação entre princípios de direito e os valores de determinada sociedade em determinado momento. Conforme a própria conotação do vocábulo *princípio*, no direito não há diferença: também são a base/fundamento de uma sociedade, pois refletem suas crenças e anseios e que servem de diretriz para todas as condutas interpessoais.

Diante importância das situações que são valoradas pela sociedade como de elevada e fundamental importância, por decorrência lógica surge a necessidade de positivá-los no mais alto nível normativo do sistema jurídico, qual seja: Constituição Federal.

Essa posição hierárquica se revela proposital pelo legislador originário, não somente para demonstrar a importância dos princípios para o direito, mas para também irradiar seus efeitos por todo o sistema jurídico, dada a estrutura hierárquica das normas escalonadas em que cada norma jurídica encontra seu fundamento de validade na norma imediatamente superior.

É nesse sentido que Paulo de Barros Carvalho analisa a natureza jurídica dos princípios para concluir que se tratam de linhas diretivas de “iluminam” e facilitam a compreensão dos setores normativos, ao imprimir-lhes caráter de “unidade relativa” e servir de fator de agregação. Exercem, portanto, “reação centrípeta, atraindo em torno de si regras jurídicas que caem sob seu raio de influência e manifestam a força de sua presença”⁹.

Assim sendo, os princípios irradiam efeitos por todo o sistema jurídico, de modo a influenciar desde as mais básicas estruturas jurídicas às mais complexas, permeando todas as normas jurídicas do sistema jurídico a que pertençam.

Paulo Ayres Barreto bem analisa a função dos princípios no sistema jurídico, ao dispor que é inegável que atuam como enunciados prescritivos e veiculadores de conteúdos axiológicos, o que revela que são estruturantes do

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 164-165.

sistema normativo e devem ser levados em consideração no processo interpretativo¹⁰.

Roberto Quiroga Mosquera, por sua vez, leciona que os princípios são fundamentais no sistema jurídico, isso porque dão harmonia ao conjunto de prescrições jurídicas que compõem aquele corpo normativo. Sem os princípios, tal autor entende que “o sistema perde coerência e legitimidade, ou melhor dizendo, a carência de princípios indica não existir um sistema jurídico”¹¹.

Em relação aos valores, a irradiação de efeitos independe de serem expressos nos textos jurídicos. É plenamente possível compreender os valores de uma sociedade por meio de análise contextual e lógica de outros valores, exatamente como acontece com o princípio da segurança jurídica, que não está expresso na atual Constituição Federal.

No caso dos valores (princípios) implícitos, essa característica não lhes confere menor relevância em relação aos princípios expressos pelo Direito Positivo¹². Pelo contrário, podem ser considerados (em alguns casos) de mais elevada importância ainda do que os expressos, exatamente como ocorre com a segurança jurídica, considerado um sobreprincípio pelo alto conteúdo axiológico que carrega em si.

Ou seja: princípios são conteúdos axiológicos que refletem os anseios de uma sociedade refletidos pela preferência por um objeto/situação em detrimento de outro. O fato de estarem expressos (ou não) se torna irrelevante para a ciência jurídica, pois essa característica somente demonstra a diferenciação dos princípios quanto ao posicionamento em camadas distintas da estrutura do sistema jurídico.

Percebe-se, portanto, que os “princípios constitucionais” se confundem com a própria noção de valor de uma sociedade. De qualquer forma, importante analisar a diferenciação entre os princípios que tratam de valores em si mesmos,

¹⁰ BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento Tributário Limites Normativos*. São Paulo: Noeses, 2016, p. 76.

¹¹ MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Direito Monetário e Tributação da Moeda*. São Paulo: Dialética, 2006, p. 263.

¹² Em relação aos princípios expressos e os não expressos, Paulo de Barros Carvalho conclui que “A circunstância de figurarem no texto, ou no contexto, não modifica o teor da prescritividade da estimativa, que funciona como valor valorativo que penetra as demais regras do sistema, impregnando-lhes, fortemente, a dimensão semântica” (*Direito Tributário: Linguagem e Método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 287).

chamados (i) princípios-valores, e aqueles que objetivam concretizar os valores indiretamente, chamados (ii) princípios valores-objetivos, como bem exposto por Paulo de Barros Carvalho¹³.

1.2.1 Princípios-valores

Os valores são intrinsecamente relacionados ao ser e se agregam, paulatinamente, durante a vida dos sujeitos. A consolidação dos valores são as chamadas ideologias.

Considerando-se que os valores (assim como o direito) são objetos culturais e se fundam na relação entre os sujeitos e objetos, é evidente que, com a evolução da sociedade, tais escolhas axiológicas podem ser alteradas e variam de conjunto social para conjunto social. Além disso, há mutação dentre cada um desses grupos no decorrer do tempo – é a chamada característica da “historicidade”, proposta por Miguel Reale¹⁴.

No caso da ciência do direito, os valores (ou axiologia) se confundem com a própria noção de direito, de modo que onde houver o dever-ser (objeto do direito), existirão escolhas do legislador relacionadas aos modais deônticos (proibido, obrigatório ou permitido). Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho: “vê-se que o valor está na raiz mesma do dever-ser, isto é, na sua configuração lógico-formal”¹⁵.

Os conteúdos axiológicos também prescindem a criação das normas jurídicas, pois são essas diretrizes de uma determinada sociedade que influenciam o processo de criação das normas jurídicas.

Nem sempre, os valores são explícitos nos textos normativos. Quando não estiverem, é possível evidenciá-los mediante a construção sistematizada de significação – chama-se “função associativa”.

No sistema jurídico tributário, os valores podem ser dispostos de diversas formas, sendo as mais evidentes quando os legisladores (representantes da

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 161.

¹⁴ REALE, Miguel. *Introdução à Filosofia*. São Paulo: Saraiva, 1994, p.141.

¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 181.

sociedade) exprimem esses conteúdos axiológicos por meio da eleição das situações que servirão de base para a incidência da norma tributária (por exemplo, quando se determina que a circulação de mercadoria atrairá a incidência do ICMS); ou das situações tuteladas pelo sistema jurídico como de elevada importância, positivando-as por meio dos princípios-valores.

Tais princípios-valores se confundem com a própria noção de valor, tendo em vista que sua destinação (objeto) é a concreção dos valores eleitos pela sociedade.

De modo diverso, Roberto Quiroga Mosquera entende que os princípios não se confundem com os valores jurídicos – aqueles estão positivados, e esses não. Concorda com o entendimento de que toda norma jurídica pertence a um sistema impregnado de valores, tendo em vista que decorre da criação do homem, que passa pelo conjunto de relações humanas reveladoras de ideologias.

Todavia, conclui que, “ao ser editada a norma jurídica, não há que se falar mais em valores. Estes, se assim se pode expressar, positivaram-se; tornaram-se Direito”¹⁶.

De qualquer forma, inegável a intrínseca relação entre princípios e os valores da sociedade, o que revela a importância deles para o sistema jurídico, tanto o é que os princípios-valores também são chamados de “sobrepontos”.

Trata-se de vetores para concreção dos bens tutelados pela sociedade e que não admitem, em qualquer hipótese, seja direta ou indireta, violações. Atuam no sistema jurídico como verdadeiros postulados.

Dada a elevada importância dos princípios-valores para o sistema jurídico, nada mais natural que sejam expressos no mais elevado patamar do sistema (no caso, a Constituição Federal), de modo que seja evidenciada sua importância e a eficácia, permeando desde as mais simples estruturas deontológicas às mais complexas.

Importante destacar que o Estado Democrático de Direito se funda nesses valores eleitos pela sociedade e que são garantidos pelo sistema jurídico. Portanto, os princípios-valores são classificados no sistema jurídico como verdadeiros postulados e não permitem violações.

¹⁶ MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Direito monetário e tributação da moeda*. São Paulo: Dialética, 2006, p. 262-263.

O Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do Habeas Corpus nº 95464/SP, em fevereiro/2009¹⁷, bem analisou o princípio da dignidade da pessoa humana como conteúdo axiológico. Restou assentado que

[...] o postulado da dignidade da pessoa humana, que representa – considerada a centralidade desse princípio essencial (CF, art. 1º, III) – significativo vetor interpretativo, verdadeiro valor-fonte que conforma e inspira todo o ordenamento constitucional vigente em nosso País e que traduz, de modo expressivo, um dos fundamentos em que se assenta, entre nós, a ordem republicana e democrática consagrada pelo sistema de direito constitucional positivo.

Quando a Constituição Federal expressa em seu preâmbulo a tutela dos “direitos sociais, individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna [...]”, evidenciam-se os valores de elevada importância para a sociedade brasileira, que jamais poderão ser afastados pela sociedade enquanto o Brasil se caracterizar como Estado Democrático de Direito.

Nesse sentido, o valor “justiça” no preâmbulo constitucional revela o objetivo que deve ser buscado e alcançado de todas as formas, inclusive em matéria tributária, tendo em vista que a justiça fiscal está estritamente relacionada à igualdade e impacta diretamente o desenvolvimento, a liberdade, a segurança e bem-estar dos sujeitos.

Considerando-se que tributação se revela pela expropriação do patrimônio dos sujeitos, os princípios-valores do sistema jurídico garantem a proteção desses contribuintes contra a exacerbação estatal, evitando a privação da liberdade individual patrimonial, que reflete o bem-estar, segurança, etc.

Em síntese, os princípios-valores são conteúdos axiológicos eleitos pela sociedade e dispostos no sistema jurídico que influenciam todos os elementos desse sistema. Dada a relevância desses conteúdos, não podem ser violados ou mitigados em qualquer hipótese.

¹⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Habeas Corpus nº 95464/SP*. Relator: Ministro Celso de Mello. Julgamento: 03 fev. 2009. Órgão Julgador: Segunda Turma. Publicação: DJe, 12 mar. 2009.

1.2.2 Princípios limites-objetivos

Em complemento aos princípios-valores, o sistema jurídico também comporta os princípios limites-objetivos que, ao contrário dos primeiros que se confundem com os próprios conteúdos axiológicos tutelados pela sociedade, os princípios limites-objetivos são instrumentos para a concreção daqueles.

Essa modalidade de princípio opera no deôntico indiretamente, isso porque se trata de técnicas que permitem a tutela dos valores garantidos pelos princípios-valores.

Ou seja: são verificáveis na aplicação prática do direito e não dependem de construção das significações para que sejam identificáveis. São expressos na Constituição Federal, como os princípios da anterioridade, não cumulatividade, irretroatividade, etc.

Conforme lições de Paulo de Barros Carvalho¹⁸, “os ‘limites objetivos’ são postos para atingir certas metas, certos fins. Estes, sim, assumem o porte de valores. Aqueles limites não são valores, se os considerarmos em si mesmos, mas voltam-se para realizar valores, de forma indireta, mediata”.

O fato de os princípios limite-objetivos não traduzirem imediatamente os valores da sociedade não lhes imprime menor relevância para o sistema jurídico. São de elevada importância, pois são esses princípios que possibilitam a concreção dos conteúdos axiológicos eleitos pela sociedade.

Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho, “em suma, os princípios limites objetivos trabalham no sentido de realizar tais valores, funcionam como verdadeiros mecanismos que dão força de eficácia a estes primados axiológicos do direito”¹⁹.

Desse modo, violação de um princípio limite-objetivo depende de mecanismos de recomposição que impossibilitem a violação aos conteúdos axiológicos relacionados a esse princípio limite-objetivo.

¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 164.

¹⁹ Id. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 282.

Se os mecanismos de recomposição não forem efetivos, tem-se a violação aos valores tutelados pela sociedade e pelo sistema jurídico para dar lugar a outros conteúdos axiológicos, o que não deve ser admitido em hipótese alguma.

Conclui-se, portanto, que somente se pode admitir violações (ou mitigações) a princípios limites-objetivos, desde que não haja violação aos conteúdos axiológicos de elevada importância para o Estado Democrático de Direito.

Para fins do presente estudo, insta destacar que o sistema jurídico brasileiro positivou o princípio da não cumulatividade tributária para o ICMS por meio do art. 155, §2º da Constituição Federal. Trata-se de princípio limite-objetivo que atua por meio de mecanismos próprios de cálculo do *quantum debeatur* para, em verdade e ao fim, tutelar diversos conteúdos axiológicos de elevada importância para o sistema jurídico, como exposto adiante.

2 NÃO CUMULATIVIDADE

2.1 Pressupostos

Para que seja possível entender o real alcance da não cumulatividade tributária, é fundamental que entender seus pressupostos e como tal sistemática (no ordenamento jurídico brasileiro, em verdade, trata-se de princípio constitucional) opera.

De início, vale destacar que a “não cumulatividade” é a antítese de “cumulatividade” tributária: enquanto essa se refere às situações em que os tributos incidem sobre o gravame (fato jurídico tributário) apenas em um único momento e não se permite o abatimento de créditos, aquela se refere às hipóteses em que há cadeia de produção bens/prestação de serviços e os tributos incidem sobre todas as etapas.

Tem-se, portanto, que o primeiro pressuposto da não cumulatividade é a plurifasia²⁰: existência de atos concatenados de produção/prestação de serviços de um mesmo produto que, em cada fase, haverá gravame tributário próprio.

Os atos devem ser relacionados de forma que, se vistos conjuntamente, formam apenas única linha de produção/prestação de serviços. Deve haver liame lógico entre todas as etapas.

Tal característica é presente nos tributos sobre o consumo (seja prestação de serviço ou produção/circulação de bens), em que, comumente, há diversas fases, desde a produção até o consumidor final (sobre o qual, efetivamente, recai o ônus tributário), o que exige diversos agentes atuando em favor de um mesmo objetivo comum, que é o produto/serviço final.

Para Eduardo Maneira e Marcos Correia Piqueira Maia, tratando-se de tributos sobre o consumo, a não cumulatividade deve ser a regra, pois “a

²⁰ Importante mencionar que a não cumulatividade sempre atuará em casos de plurifasia, mas nem todos os casos de plurifasia são não cumulativos, isso porque a não cumulatividade depende de expressa previsão legal (em acepção ampla), e é possível determinar a incidência monofásica em determinado e específica etapa da cadeia de produção/prestação de serviços.

cumulatividade jurídica é uma deformação da não cumulatividade, ou, melhor, a cumulatividade decorre da má aplicação da não cumulatividade”²¹.

O segundo pressuposto da não cumulatividade é o direito à compensação. Isto é: em cada etapa da cadeia devem ser conferidos do direito de abater do valor devido os montantes dos tributos cobrados nas etapas anteriores.

Verifica-se, assim, que a não cumulatividade atua sobre o cômputo do valor devido dos tributos, o *quantum debeatur* – tal característica será explorada com mais detalhes adiante.

O objetivo dessa sistemática de compensação é permitir que o gravame tributário atinja apenas o valor efetivamente agregado em cada etapa. Por essa razão, tem-se imprescindível que todos os dispêndios econômicos de cada agente e que sejam relacionados à produção e prestação dos serviços sejam computados quando do cálculo da riqueza agregada – sejam os gastos diretos (como os insumos), sejam os indiretos (bens de uso e consumo e aqueles destinados ao ativo permanente).

A consequência dessa sistemática é a transferência do ônus tributário apenas ao adquirente do produto final (consumidor), o que revela outra característica intimamente relacionada ao direito de compensação, que é a neutralidade fiscal.

Tal neutralidade atua para mitigar os efeitos da incidência plurifásica e a fim de que a tributação da cadeia produtora/prestadora de serviços seja mais justa e igualitária, pois não leva em consideração a origem e quantidade de etapas. Tributa-se apenas o valor agregado de cada etapa, e o ônus tributário é suportado, ao final e integralmente, pelo consumidor final.

Nesse ponto, vale destacar que a Primeira Diretiva do Conselho da Comunidade Europeia, que trata da harmonização do sistema legislativo tributário do VAT (*Value Added Tax*) na União Europeia, de abril de 1967, estabelece, como condição elementar daquele tributo, a neutralidade fiscal.

²¹ MANEIRA, Eduardo; MAIA, Marcos Correia Piqueira. A efetivação do princípio da não-cumulatividade para os prestadores de serviços tributados pelo ICMS. In: GOMES, Marcus Lívio; VELLOSO, Andrei Pitten (Orgs.). *Sistema Constitucional Tributário – Dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários – Estudos em Homenagem ao Ministro Luiz Fux*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 133.

Isso porque o art. 2º prevê que o princípio do sistema comum envolve a aplicação da tributação sobre o consumo exatamente na proporção do preço dos serviços e das mercadorias, independentemente do número de etapas da cadeia produtiva²². No próprio preâmbulo consta que o objetivo do sistema tributário do VAT deve ser alcançar o mais alto patamar de simplicidade e neutralidade²³.

Evidente, assim, que a neutralidade fiscal se trata mais do que simples característica, trata-se de verdadeiro vetor axiológico que está intrinsecamente relacionado à concreção do direito à compensação.

Diante desses pressupostos da não cumulatividade (plurifasia e direito à compensação), importante analisar as diversas nuances dessa sistemática de apuração de tributos sobre o consumo. Em razão da delimitação do presente estudo, será dado maior enfoque à não cumulatividade do ICMS.

2.2 Histórico

A não cumulatividade foi criada como solução à tributação em cascata de vendas e consumo (tributação cumulativa), tendo em vista que a vedação de deduções quando do cálculo dos tributos resultava em demasiada oneração dos bens vendidos/consumidos.

A tributação sobre vendas e consumo (e cumulativa) remonta à época do Império Romano²⁴ (Imperador Tibério, 15 d.C.): após as guerras civis, todos os bens vendidos eram onerados à alíquota de 1%. Por essa razão, tal período foi

²² “Article 2: The principle of the common system of value added tax involves the application to goods and services of a general tax on consumption exactly proportional to the price of the goods and services, whatever the number of transactions which take place in the production and distribution process before the stage at which tax is charged. On each transaction, value added tax, calculated on the price of the goods or services at the rate applicable to such goods or services, shall be chargeable after deduction of the amount of value added tax borne directly by the various cost components”. First Council Directive 67/227/EEC of 11 April 1967 on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes”. “First Council Directive 67/227/EEC of 11 April 1967 on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes” (EUROPE. European Union law. Case C-520/10. Judgment of the Court (Third Chamber). 3 May 2012).

²³ “Whereas a system of value added tax achieves the highest degree of simplicity and of neutrality when the tax is levied in as general a manner as possible and when its scope covers all stages of production and distribution and the provision of services; whereas it is therefore in the interest of the common market and of Member States to adopt a common system which shall also apply to the retail trade” (ibid.).

²⁴ BOWMAN, Alan; AVERIL, Cameron; GARNSEY, Peter. *The Cambridge Ancient History*. The Crisis of Empire, A.D. 193-337. 2. ed, v. XII. Cambridge: Cambridge University Press, 2005, p. 369.

denominado de *Centesima Rerum Venalium*. Tal tributação foi abolida por volta 38 d.C.

Durante a Idade Média, a tributação sobre o consumo foi instituída pela França e alcançava todos os negócios. Posteriormente, a tributação foi reduzida a algumas mercadorias (período de 1461 a 1483). Na Espanha, instituiu-se a “Alcabala”, que onerava todas as transações mercantis à alíquota de 14% (século XIV).

A despeito de a tributação em cascata ser deveras prejudicial às atividades mercantis, dado que elevava os valores dos produtos, desencorajava a livre organização dos agentes de mercado (que se verticalizavam para evitar a sobrecarga tributária de um mesmo produto) e fomentava a sonegação, fato é que tal sistemática cumulativa se difundiu pelo mundo moderno.

Tal disseminação se deu em razão da simplicidade, pois bastava a aplicação da alíquota sobre o valor da operação para identificar o montante devido; bem como, em razão das reduzidas alíquotas que garantiam a satisfação arrecadatória, dado que o tributo incidia sobre diversas etapas de circulação.

Ocorre que, na primeira metade do século XX, os países, sobretudo os europeus, objetivavam acelerar o crescimento econômico, e, para tanto, era imprescindível a revisão da alta tributação do consumo.

Desse modo, em 1918, o economista alemão Wilhelm von Siemens propôs um “refinamento” da tributação em cascata na Alemanha. Em 1921, o economista americano Thomas S. Adams propôs uma sistemática de *invoice-credit* como alternativa à tributação da renda das empresas²⁵.

Considerando que, nessa época, havia intensas trocas de estudos/informações de políticas tributárias entre os Estados Unidos e a Alemanha, possivelmente os estudos de Wilhelm von Siemens e Thomas S. Adams tiveram as mesmas origens.

Ocorre que, a despeito desses estudos na Alemanha e nos Estados Unidos, foi a França que, em 1936, instituiu a primeira *Taxe à La Production* (ou *Taxe Unique Globale*) cobrada dos fabricantes. Para evitar a tributação em

²⁵ JAMES, Kathryn. *The Rise of the Value-Added tax*. Cambridge: Cambridge University Press, 2015, p. 1-2.

casca, previu-se a sistemática de suspensão do tributo que era pago somente ao final da cadeia de produção.

Em 1948, a sistemática de suspensão foi suprimida e foi autorizada, então, a compensação dos valores devidos de *Taxe à La Production* com os valores relativos aos insumos da produção.

Tal reforma pode ser considerada a origem da não cumulatividade e que abriu caminho para a posterior criação do *Tax sur la Valeur Ajoutée* (TVA), em abril de 1954, como resultado da proposta do Inspetor de Finanças e Professor da Escola Nacional de Administração – Maurice Lauré.

André Mendes Moreira²⁶ destaca que tal método era muito complexo e diferente de tudo que tinha sido utilizado até então, pois “para cálculo do *quantum debeatur* lançava-se mão de uma sistemática de débitos e créditos que, abatidos uns dos outros, apontavam o tributo a ser efetivamente recolhido aos cofres públicos”.

Helena Taveira Torres menciona que as vantagens dessa sistemática eram evidentes, pois permitia a redução da alta pressão fiscal decorrente da cumulatividade, alcançava todas as etapas econômicas da produção (plurifasia), garantia neutralidade em razão de única alíquota aplicável ao final do ciclo produtivo, garantia transparência, tendo em vista que explicitava o valor do imposto aplicável e ainda estimulava o setor produtivo e harmonização internacional.

Tal autor então conclui que tal técnica “finalmente alcançava uma formulação adequada e compatível com os valores pretendidos, a título de justiça fiscal e menor interferência possível sobre a produção e exportações”²⁷.

Inicialmente, o TVA alcançava somente as operações mercantis promovidas pelos atacadistas e varejistas. Em 1968, aumentou-se o espectro de incidência desse tributo para também alcançar as operações com bens e prestações de serviços em geral.

²⁶ MOREIRA, André Mendes. *A Não-Cumulatividade dos Tributos*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2012, p. 67.

²⁷ TORRES, Helena Taveira. O IVA na Experiência Estrangeira e a Tributação das Exportações no Direito Brasileiro. *Revista Fórum de Direito Tributário* (RFDT), Belo Horizonte, ano 3, n. 16, jul./ago. 2005, p. 3

Baseando-se no sucesso dessa sistemática, em 1967, o Conselho da Comunidade Econômica Europeia editou a Primeira e a Segunda Diretrizes prevendo que todos os países dessa Comunidade deveriam adotar VAT (*Value Added Tax*), isso porque a cumulatividade tributária seria desfavorável à harmonização do sistema tributário na União Europeia.

Inegável o sucesso da não cumulatividade, tanto o é que, em janeiro de 2014, 164 países já a adotavam, sendo: 46 na África, 1 na América do Norte, 18 na América Central e Caribe, 12 na América do Sul, 28 na Ásia, 51 na Europa e 8 na Oceania, conforme estudo elaborado pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE)²⁸.

2.2.1 Surgimento da Não Cumulatividade no Brasil

No Brasil, a tributação sobre o consumo nasceu monofásica e cumulativa, assim como historicamente ocorreu em outros países. O “imposto do selo” (1870), o “imposto sobre o fumo” (1892) e, posteriormente, o “Imposto de Consumo” (1899) incidiam sobre determinadas e específicas materialidades, tais como: fumos, bebidas, fósforos, sal, calçado, velas, perfumarias, entre outros.

Tais impostos incidiam, tão somente, sobre as materialidades eleitas expressamente pela legislação, e não havia a tributação em cascata, o que, por consequência, impedia o creditamento (pressuposto da não cumulatividade).

Com o advento da Lei nº 2.974/56, houve a primeira tentativa de implantar a não cumulatividade no Brasil. O art. 3º permitia que os importadores abatessem o valor do Imposto de Consumo recolhido na importação nos casos em que houvesse venda dos produtos importados no mercado nacional. Tal previsão foi vetada.

Somente em 1958, a Lei nº 3.520 estabeleceu a não cumulatividade do Imposto de Consumo para os industriais, ao alterar o art. 5º do Decreto-Lei nº 7.404/45 e autorizar o aproveitamento de créditos dos impostos pagos sobre matérias-primas utilizadas como insumos na produção de artigos finais.

²⁸ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). *Consumption Tax Trends 2014*. VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues. Paris: OECD, Dec. 10, 2014, Anexo B.

Com o advento da Emenda Constitucional nº 18/65, o Imposto de Consumo foi extinto para dar lugar ao atual Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e também foi criado o Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM).

Nos termos dos arts. 11 e 12 dessa Emenda, ambos os impostos nasceram expressamente não cumulativos, permitindo-se o abatimento, em cada operação, do montante cobrado nas operações anteriores.

Tal sistemática não cumulativa foi mantida em todas as posteriores Constituições Federais e emendas, inclusive na Constituição atual, de 1988, que ainda acrescentou novas materialidades (prestações de serviços de transporte e comunicação) ao antigo ICM, o que resultou no atual ICMS, do art. 155, inciso II, da Constituição Federal.

2.3 Não Cumulatividade do ICMS na Constituição Federal e Axiologia

O §2º, inciso I, do art. 155, da atual Constituição Federal estabelece que o ICMS “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 por outro Estado ou pelo Distrito Federal”.

Verifica-se, assim, a expressa opção do sistema jurídico brasileiro por um imposto plurifásico (incidente nas diversas fase da produção/prestação) e não cumulativo, dado que permite a compensação dos valores devidos entre as diversas operações de circulação de mercadoria e prestações de serviços (de transporte intermunicipal ou de comunicação).

Misabel Derzi²⁹ explica que a opção por essa estrutura tributária se dá em razão de suas qualidades, tais como: neutralidade (sendo indiferente na competitividade, concorrência e formação de preços de mercado), oneração somente do consumo (não onera a produção ou o comércio) e vantagens ao Estado (pois, por ser plurifásico, permite a antecipação do tributo que seria devido somente no consumo e coloca os diversos agentes de produção como responsáveis pela arrecadação).

²⁹ DERZI, Misabel Abreu Machado. Distorções do princípio da não-cumulatividade no ICMS – Comparação com o IVA europeu. In: COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Temas de Direito Tributário I*. Belo Horizonte: Livraria Del Rey, 1998, p. 110.

Em relação à natureza jurídica da não cumulatividade, parte da doutrina brasileira defende que deve ser entendida como simples técnica de apuração do imposto e que não seria possível classificá-la como princípio constitucional.

Para José Souto Maior Borges³⁰, a não cumulatividade não permeia outras normas constitucionais (característica dos princípios) e se trata de “simples regra ou ‘regra tópica’”. Christiane Mendonça³¹, por sua vez, entende que se trata apenas de “enunciado prescritivo que permite a compensação do que foi cobrado anteriormente com o cobrado na operação atual”.

Já para Marco Aurélio Greco³², trata-se de “técnica voltada a dimensionar o montante da exigência a recolher, porém – como técnica que é – não possui essência própria que permita considerá-la isoladamente como se apresentasse natureza jurídica autônoma”.

Todavia, com a devida vênia, temos que a não cumulatividade deve ser considerada mais do que simples técnica de apuração do ICMS. Trata-se de verdadeiro princípio constitucional, classificada limite-objetivo e que atua no sistema jurídico, a fim de permitir a concreção de outros princípios-valores, como a justiça fiscal, capacidade contributiva, uniformidade da distribuição da carga tributária e vedação ao confisco.

Essa é a conclusão a que chega Paulo de Barros Carvalho³³ ao dispor que tal princípio “[...] está ligado à realização de valores de lídima grandeza, como o da justiça da tributação, o do respeito à capacidade contributiva do administrado e àquel’outro da uniformidade na distribuição da carga tributária”.

Tal entendimento é compartilhado por diversos autores, como Sacha Calmon Navarro Coêlho³⁴, Misabel Abreu Machado Derzi³⁵, Hugo de Brito

³⁰ BORGES, José Souto Maior. Crédito do IPI Relativo a Insumo Isento. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 48, set. 1999, p. 160.

³¹ MENDONÇA, Christiane. *A Não-Cumulatividade do ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 98.

³² GRECO, Marco Aurélio. Não-Cumulatividade no PIS e na COFINS. *Revista Fórum de Direito Tributário (RFDT)*, Belo Horizonte, ano 2, n. 12, nov./dez. 2004, p. 6.

³³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Guerra Fiscal – Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2014, p. 46.

³⁴ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 374-375.

³⁵ DERZI, Misabel Abreu Machado. Atualização. BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 420-421.

Machado³⁶, André Mendes Moreira³⁷, Roque Antonio Carrazza³⁸ e José Eduardo Soares de Melo³⁹.

Tratando-se de tributos plurifásicos, cuja destinação e consequências impactam diretamente as relações interpessoais e, sobretudo, econômicas dos contribuintes, o Estado-Administração não pode agir deliberadamente.

Para tanto, o ordenamento jurídico estabelece o princípio da não cumulatividade que objetiva, por meio da concreção de diversos conteúdos axiológicos, proteger os direitos da parte hipossuficiente – no caso, os consumidores finais dos produtos e serviços.

Trata-se, portanto, de sistemática voltada à tutela e garantia dos contribuintes, classificando-se como princípio limite-objetivo e que se relaciona, intimamente, a diversos princípios-valores, como adiante expostos.

2.3.1 Princípios-Valores relacionados à Não Cumulatividade

Como antes mencionado, a não cumulatividade se trata de princípio constitucional que atua no cômputo do *quantum debeat* dos tributos incidentes sobre o consumo.

Mais do que simples regra aritmética, tal princípio se relaciona intrinsecamente a diversos conteúdos axiológicos, como a justiça da tributação, que encontra expressa previsão no preâmbulo da Constituição Federal ao estabelecer que o Estado Democrático de Direito é destinado a assegurar, entre outros, a “[...] igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna [...]”⁴⁰.

³⁶ MACHADO, Hugo de Brito. A Não-Cumulatividade do ICMS como Princípio Constitucional. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 242, nov. 2015, p. 58.

³⁷ MOREIRA, André Mendes. *A Não-Cumulatividade dos Tributos*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2012, p. 123-125.

³⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 416-417.

³⁹ MELO, José Eduardo Soares de. *Não-Cumulatividade Tributária*. São Paulo; Fortaleza: Dialética, 2009, p. 271.

⁴⁰ “Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembleia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL” (BRASIL. Presidência da República. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, 5 out. 1988).

Tal conteúdo axiológico se trata de verdadeiro postulado para a ciência jurídica: considerando-se que seu objetivo é regular as condutas interpessoais, o valor justiça surge como fundamento do ordenamento jurídico para que as regras e imposições, eleitas democraticamente pelos representantes da sociedade, sejam impostas e seguidas por todos os membros do grupo social.

Especificamente em matéria tributária, o valor justiça pode ser entendido como a recíproca entre a contribuição financeira despendida pelos sujeitos (atos expropriatórios de riqueza) e os benefícios que esperam que o Estado-Administração forneça a seus tutelados.

Joachim Lang⁴¹ leciona que “o valor de justiça protegido pelo princípio da equivalência (mais precisamente: princípio do benefício) refere-se aos benefícios que o contribuinte obtém da sociedade financiada por tributos”.

Sendo assim, a justiça fiscal se relaciona ao princípio da não cumulatividade pelo fato de que a vedação ao aproveitamento de créditos (cumulatividade) acaba por tornar a tributação excessiva e desarrazoada em relação à recíproca do Estado-Administração.

Ademais, conforme consta do preâmbulo da atual Constituição Federal, além do valor justiça, a igualdade também é considerada como valor supremo do Estado Democrático de Direito que permeia todo o ordenamento jurídico brasileiro.

No art. 5º da Carta Magna, tal valor é expresso, ao dispor que “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade [...]”.

Especificamente em matéria tributária, o art. 150, inciso II da Constituição Federal estabelece que “é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos municípios: instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida [...]”.

Explicitando tal princípio-valor, Paulo de Barros Carvalho bem leciona que o intuito desse conteúdo axiológico é garantir uma tributação justa (sobrevalor),

⁴¹ LANG, Joachim. Justiça Fiscal e Globalização. Tradução de Victor Borges Polizelli. *Revista de Direito Tributário Atual*, São Paulo: Dialética, n. 24, 2010, p. 90.

isso é “que as pessoas, físicas ou jurídicas, encontrando-se em situações econômicas idênticas, ficarão submetidas ao mesmo regime jurídico, com as particularidades que lhe forem próprias”⁴².

Tem-se, desse modo, que o princípio da não cumulatividade se relaciona intrinsecamente à igualdade pelo fato de que todos os agentes de produção/prestadores de serviços devem ser, isonomicamente, tributados.

Não se deve conceder qualquer privilégio a um contribuinte em detrimento de outro, de modo que todos os sujeitos de uma mesma cadeia devem ser igualmente tributados e deve ser deferido o direito ao aproveitamento de créditos a eles, a fim de que o produto final/serviço tenha valor real e justo.

Ademais, o princípio da igualdade também está intimamente relacionado ao princípio da capacidade contributiva; por consequência, ambos esses vetores valorativos se relacionam ao princípio da não cumulatividade.

No entender de Joachim Lang⁴³, a capacidade contributiva “é considerado princípio fundamental de uma tributação mais justa”. Do mesmo modo, Paulo Ayres Barreto bem expõe que “é por intermédio da aplicação do princípio da capacidade contributiva, no processo de produção normativa, que se realiza a verdadeira justiça fiscal”⁴⁴.

Em matéria tributária, tal princípio está expressamente disposto no texto Constitucional (art. 145, §1º), ao estabelecer que, “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte [...]”.

No entendimento de Paulo Ayres Barreto, tal princípio se destina, primariamente, ao legislador tributário, mas também acaba por vincular os outros operadores do direito, revestindo-se de dupla feição: diretriz para o legislador infraconstitucional e garantia aos contribuintes contra a atividade impositiva dos entes públicos⁴⁵.

⁴² CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 293.

⁴³ LANG, Joachim. *Justiça Fiscal e Globalização*. Tradução de Victor Borges Polizelli. *Revista de Direito Tributário Atual*, São Paulo: Dialética, n. 24, 2010, p. 71.

⁴⁴ BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto sobre a Renda e Preços de Transferência*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 45.

⁴⁵ Id. *Planejamento Tributário Limites Normativos*. São Paulo: Noeses, 2016, p. 94

Paulo de Barros Carvalho⁴⁶ leciona que é possível dividi-lo em absoluto/objetivo e relativo/subjetivo.

O primeiro se refere à necessidade de que as situações eleitas pelo legislador como passíveis de sustentar a exação tributária efetivamente representem signos presuntivos de riqueza – de outro modo, admitir-se-ia a oneração dos patrimônios em nítido caráter confiscatório.

O caráter relativo/subjetivo se refere à repartição da percussão tributária, a fim de que os participantes sejam onerados de acordo com o tamanho econômico do evento.

O princípio-valor da capacidade contributiva, portanto, impõe que a tributação do patrimônio ou do consumo (que, ao final, também se revela como tributação da renda) seja compatível com a dimensão econômica e individual (riqueza) de cada contribuinte, em linha com o princípio da isonomia tributária.

Tem-se, assim, a nítida relação do princípio da não cumulatividade ao valor capacidade contributiva, isso porque a cumulatividade acabaria por onerar demasiadamente os produtos e serviços, o que impossibilitaria o consumo por grande parte da sociedade.

Para José Eduardo Soares de Melo e Luiz Francisco Lippo, o desrespeito a não cumulatividade acaba por violar o primado da igualdade e da capacidade contributiva. Tratando-se sistemática que objetiva preservar o preço real dos bens e serviços, nenhuma empresa poderá ignorá-la⁴⁷.

Importante mencionar, ainda, que o princípio da não cumulatividade também está relacionado à tutela do princípio-valor da vedação ao confisco, cuja previsão é expressa pela Constituição Federal, ao estabelecer no art. 150, inciso IV, que é vedado à União, Estados e Municípios utilizar tributo com efeito de confisco.

Tal primado está intimamente ligado à própria natureza da atividade tributária, que se baseia em atos expropriatórios de riqueza dos contribuintes. Isto é, trata-se de tutela aos contribuintes que podem, facilmente, ser desprovidos de suas riquezas próprias. Qualquer ato imprudente do Estado-Administração pode

⁴⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 179.

⁴⁷ MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. *A Não-Cumulatividade Tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS)*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 115.

gerar consequências gravosas aos contribuintes, em violação à capacidade contributiva de cada sujeito.

A não cumulatividade atua, portanto, em favor dos contribuintes e, de modo geral, da sociedade. A compensação entre créditos e débitos objetiva onerar, tão somente, a riqueza gerada em cada etapa de produção ou prestação de serviços.

Por essa razão, é tão importante que sejam avaliados todos os custos de produção, a fim de que o aproveitamento de créditos seja justo. De modo contrário, ao onerar a produção (e prestação de serviço), por meio da vedação de créditos, acaba-se por aplicar tributação confiscatória, o que é vedado pelo ordenamento jurídico e expresso pela Carta Magna.

Em relação a esse tema, por via diversa, José Eduardo Soares de Melo e Luiz Francisco Lippo⁴⁸ destacam a importância da não cumulatividade tributária para o ordenamento jurídico, isso porque a cumulatividade é deveras prejudicial, pois autoriza que sobre um mesmo “preço” ocorra mais incidência do imposto. A consequência é que se “retiram” de cada sujeito do ciclo produtivo mais impostos do que, efetivamente, seriam devidos.

Ou seja: a cumulatividade tem, nitidamente, efeitos confiscatórios em desrespeito à capacidade contributiva dos sujeitos, o que não deve ser admitido. Deve-se, sempre, permitir o amplo aproveitamento de créditos.

Evidente, pelo demonstrado, que o princípio da não cumulatividade age, muito mais, do que simples sistemática de apuração dos tributos. Em verdade, relaciona-se, intimamente, a diversos conteúdos axiológicos tutelados pelo ordenamento jurídico e que não permitem qualquer nível de mitigação. Trata-se, portanto, de princípio limite-objetivo.

2.3.2 Exceções Constitucionais da Não Cumulatividade do ICMS: art. 155, §2º, inciso II, da Constituição Federal

Os princípios podem ser divididos entre limites-objetivos e princípios-valores: os primeiros aceitam mitigações, desde que os últimos não sejam violados. Classificando-se, portanto, o princípio da não cumulatividade como

⁴⁸ MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. *A Não-Cumulatividade Tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS)*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 119.

limite-objetivo, deve-se analisar quais as hipóteses de mitigação que são autorizadas pelo ordenamento jurídico brasileiro, desde que os conteúdos axiológicos que lhe são iminentes não sejam violados.

Atualmente, a Constituição Federal somente prevê duas hipóteses de mitigação da não cumulatividade do ICMS. Nos termos do art. 155, §2º, inciso II, a isenção e não incidência, salvo disposição em contrário, não autorizam o aproveitamento dos créditos e anulam os créditos das operações anteriores. Confira-se:

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

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

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

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores; [...].

Da leitura do *caput* do dispositivo em comento, tem-se que a Constituição Federal estabelece a ampla e irrestrita aplicação da não cumulatividade no caso do ICMS, isso porque o texto prevê o direito à compensação do que for devido com o montante cobrado nas operações/prestações de serviços anteriores.

Somente o dispositivo mencionado estabelece hipóteses de mitigação do princípio em comento (a qual não concordamos). Veja-se.

André Mendes Moreira⁴⁹ explica que, quando o ICM (antecessor do ICMS) foi criado pela Emenda Constitucional nº 18/1965, a não cumulatividade não sofria qualquer violação ou mitigação. Com a Emenda Constitucional nº 23/1983 (chamada Emenda Passos Porto), passou-se então a vedar o crédito nas operações seguintes às isentas/não tributadas – até tal momento, a despeito de não haver na legislação a previsão de estorno dos créditos, o Supremo Tribunal Federal entendia que os créditos deveriam ser estornados nas hipóteses de isenção/não tributação.

⁴⁹ MOREIRA, André Mendes. *A Não-Cumulatividade dos Tributos*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2012, p. 142-143.

Em 1988, com a promulgação da atual Constituição Federal, manteve-se a alteração proposta pela Emenda Passos Porto (vedação de transporte de créditos nos casos de isenções/não incidência – art. 155, §2º, inc. II, “a”) e incluiu-se a previsão de anulação dos créditos relativos às operações anteriores à isenta/não tributada (art. 155, §2º, inc. II, “b”).

Importante mencionar que, até a promulgação da Emenda Constitucional nº 23/1983, o Supremo Tribunal Federal permitia o aproveitamento de crédito presumido nos casos de isenção/não incidência como se o tributo tivesse incidido na etapa anterior, conforme expõem Sacha Calmon Navarro Coelho e Misabel Derzi⁵⁰.

Tal posicionamento se fundamentava no entendimento dos Ministros de que as isenções são dispensas legais do pagamento do tributo: haveria o nascimento da obrigação tributária para, em seguida, outra norma dispensar o pagamento do tributo.

A consequência desse entendimento era de que o crédito não deveria ser negado, pois, se o fosse, haveria o enriquecimento ilícito do Estado-Administração e bitributação.

É o que André Mendes Moreira⁵¹ menciona ao dispor que a Corte Suprema autorizou o aproveitamento de crédito presumido na hipótese em que o contribuinte (adquirente) de cal virgem estava amparado por decisão judicial. Entendeu-se, portanto, que o provimento jurisdicional impedia a incidência do ICM sobre a mercadoria vendida.

Ocorre que, com o advento da Emenda Passos Porto, inaugurou-se verdadeiro retrocesso no ordenamento jurídico, o que foi confirmado pela Constituição Federal de 1988, no art. 155, §2º, inciso II, alíneas “a” e “b” e que remanesce aos dias atuais.

Como já exposto, considerando-se que a não cumulatividade se classifica como princípio limite-objetivo e sua finalidade é a concreção de valores tutelados

⁵⁰ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário Aplicado* – Estudos e Pareceres. Belo Horizonte: Del Rey, 1997, p. 22.

⁵¹ MOREIRA, André Mendes. *A Não-Cumulatividade dos Tributos*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2012, p. 145.

André Mendes Moreira menciona os seguintes julgados do STF: (i) Primeira Turma. RE nº 78.589/SP. Relator Min. Aliomar Baleeiro, DJ 04.11.1974; e (ii) Primeira Turma. RE nº 94.177/SP. Relator Min. Firmino Paz. DJ 28.08.1981, p. 8.266.

pela sociedade, tem-se evidente que as mitigações previstas na Carta Magna não se coadunam e, ainda, transgridem os conteúdos axiológicos eleitos pela sociedade.

Além disso, essas vedações e anulação dos créditos das operações/prestações anteriores acabam por desvirtuar as razões pelas quais as isenções e demais normas de não incidência são outorgadas. Ao invés de desonerar, onera-se ainda mais toda a cadeia.

Classificando-se como princípio limite-objetivo, a não cumulatividade somente aceita violação (mitigação) desde que, ao final, por mecanismos de recomposição, fosse possível concretizar os conteúdos axiológicos tutelados pelo sistema jurídico. Isso não ocorre nos casos de isenção e não incidência.

A vedação/anulação de créditos viola diretamente o princípio-valor da justiça fiscal, que possui como corolários os princípios da capacidade contributiva e isonomia.

O valor justiça fiscal se relaciona, intimamente, à observância da capacidade contributiva de cada participante do sistema tributário: cada sujeito deve contribuir para o sistema tributário na exata medida de sua condição econômica, não se devendo onerar mais quem pode de menos.

Já a isonomia impõe que pessoas em situações equivalentes sejam tratadas na medida dessa equivalência, e os sujeitos em situações distintas devem ser tratados na medida de suas diferenças.

Nesse sentido, quando há vedação/anulação do direito ao crédito em razão de uma operação/prestação de serviço isenta/não tributada, a consequência é que o sujeito que opera na etapa imediatamente seguinte à desonerada acaba por suportar o ônus econômico da etapa anterior.

Evidente, assim, que a isenção/não incidência se torna favorável ao contribuinte beneficiado, mas acaba por ser desvirtuada na etapa seguinte, pois o adquirente da mercadoria/serviço deverá suportar o ônus tributário dessa operação beneficiada.

Exemplifiquemos: em uma cadeia de produção sem etapa isenta ou tributada, todos os contribuintes abatem o crédito do imposto recolhido na etapa imediatamente anterior, cabendo a cada um efetuar o pagamento do ICMS na exata diferença da base de cálculo, obedecendo à sua real capacidade contributiva.

No caso de etapa isenta/não tributada, entretanto, em que há vedação e anulação dos créditos das operações anteriores, o sujeito da etapa imediatamente após a beneficiada deve arcar com o ICMS integralmente sobre o valor que se deu até tal momento e resta impossibilitado de abater os valores já recolhidos ao Estado-Administração.

Logo, nas hipóteses em que as cadeias de produção/prestações de serviços não têm qualquer etapa isenta ou de não incidência, os contribuintes participam do sistema tributário na exata medida de sua condição econômica proporcional a sua conduta. Efetiva concreção do princípio não cumulatividade tributária objetiva tributar, somente, a riqueza gerada em cada etapa.

De modo contrário, quando há etapa isenta ou de não incidência, a vedação/anulação do crédito acaba por impor carga mais elevada ao contribuinte seguinte a tal etapa, pois deverá arcar com o valor do ICMS sobre mercadoria/serviço que já sofreu diversos acréscimos durante a cadeia de produção/prestação, sendo-lhe vedado o aproveitamento dos valores já recolhidos.

Ou seja: nessa hipótese, considera-se como base de cálculo valor muito superior ao que seria devido em tal etapa, não fosse a isenção/não incidência, o que acaba por onerar demasiadamente o sujeito da etapa seguinte à supostamente beneficiada.

Desvirtua-se o objetivo da não cumulatividade e, por conseguinte, viola-se a neutralidade fiscal.

Tal diferenciação quanto à carga tributária (a cadeia beneficiada com isenção/não tributação é mais onerada, ao final, do que cadeia de operação/prestação de serviços sem tal benefício) revela a nítida violação ao princípio-valor da isonomia.

A Constituição Federal em seu artigo 5º, *caput*, prescreve a igualdade de tratamento entre os sujeitos com conteúdo de elevada carga axiológica, de modo que tal postulado influencia todo o sistema jurídico em todas as relações jurídicas.

Na seara tributária, o art. 150, inciso II, da Constituição Federal expressamente determina a vedação que os entes públicos instituem tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente.

Tratando desse princípio-valor, Paulo de Barros Carvalho delimita que, em matéria tributária, o critério da igualdade é bem objetivo: “dois sujeitos de direito

que apresentarem sinais de riqueza expressos no mesmo padrão monetário haverão se sofrer a tributação em proporções absolutamente iguais”⁵².

Dado esse conteúdo axiológico de elevada estima pelo sistema jurídico, tem-se claro que a disposição do art. 155, §2º, inciso II da Constituição Federal não observa a isonomia, pois impõe que um sujeito seja mais onerado que outro, ainda que esteja em situação equivalente (cadeia de produção similar).

Aceitar a mitigação da não cumulatividade, como pretende o dispositivo em comento, diretamente viola valores tutelados por toda a sociedade por meio de seu sistema jurídico, o que acaba por transgredir todas as diretrizes de uma sociedade que se funda em um Estado Democrático de Direito.

O direito ao aproveitamento de créditos deve ser amplo e abranger todos os custos de produção (diretos e indiretos), a fim de que somente a riqueza gerada em cada etapa do ciclo produtivo seja onerada.

A previsão perpetrada pelo art. 155, §2º, inciso II, além de violar princípios-valores tutelados pelo ordenamento jurídico, também acaba por desvirtuar a própria natureza jurídica da não cumulatividade. A vedação e anulação ao aproveitamento de créditos gera tributação cumulativa, e não neutra, que são os pressupostos pelo quais o ordenamento jurídico brasileiro (e tantos outros) adotaram a não cumulatividade.

Verifica-se, portanto, que o teor do dispositivo mencionado não se coaduna aos demais valores eleitos e tutelados pela sociedade por meio do legislador constituinte. A única exceção constitucional da não cumulatividade do ICMS também não merece prevalecer.

2.4 Não Cumulatividade do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)

Além do ICMS, o ordenamento jurídico brasileiro também estabelece que o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e as Contribuições ao Programa de Integração Social (PIS) e Financiamento à Seguridade Social (COFINS) são não cumulativos.

⁵² CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 293-294.

Em relação ao IPI, o art. 153, §3º, da Constituição Federal dispõe que esse imposto será não cumulativo, “compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”.

No mesmo sentido, o art. 49 do Código Tributário Nacional estabelece que “o imposto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados”.

A Constituição Federal é lacônica quanto às hipóteses de incidência do IPI, o que é preenchido pelo art. 46 do Código Tributário Nacional, que estabelece que o critério material desse imposto é: (i) a saída de produto industrializado do estabelecimento industrial (ou equiparado); (ii) importação, cuja incidência ocorre no desembaraço aduaneiro; e (iii) arrematação, em leilão, de produto que tenha sido apreendido ou abandonado.

Voltando-se à não cumulatividade desse imposto, Paulo de Barros Carvalho bem assevera que em nada se assemelha à não cumulatividade do ICMS, pois, “se focalizarmos antes as similitudes que as diferenças, verificar-se-á que o único aspecto comum a esses enunciados normativos é o atendimento à diretriz da não-cumulatividade. E só, nada mais”⁵³.

Em relação às hipóteses geradoras de créditos, o art. 226, inciso I, do Decreto nº 7.212/2010 (atual Regulamento do IPI) prevê que os estabelecimentos industriais podem se creditar do imposto referente à “matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados”, ainda que não se integrem ao produto final, mas que sejam consumidos no processo de industrialização, “salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente”.

Tem-se, portanto, que o Regulamento do IPI adotou teoria mais restritiva ao aproveitamento de créditos (chamada teoria do crédito físico, como adiante exposto), isso porque autorizou somente os créditos em decorrência dos bens destinados à industrialização e vedou, expressamente, os créditos relativos às entradas de bens destinados ao ativo permanente.

⁵³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 716.

Luís Eduardo Schoueri concorda com tal entendimento, ao dispor que a legislação do IPI “manteve seu regime de não-cumulatividade pelo crédito físico”, isso porque “veda o aproveitamento do crédito de todos os insumos que não integrem, fisicamente, o produto final”⁵⁴.

André Mendes Moreira critica a posição adotada pelo ordenamento jurídico brasileiro, isso porque ao negar o aproveitamento de créditos decorrentes da aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado, verifica-se que o legislador do IPI equiparou o imposto ao IVA tipo produto, o que está em desuso nos países que adotam a tributação pelo valor agregado⁵⁵.

Insta destacar, ainda, que o Parecer Normativo CST nº 65/1979⁵⁶ também estabelece hipótese restritiva ao aproveitamento de crédito de IPI, ao dispor que o direito somente surge em relação aos “produtos que se integrem ao novo produto fabricado e os que, embora, não se integrando, sejam consumidos no processo de fabricação, ficando definitivamente excluídos aqueles que não se integrem nem sejam consumidos na operação de industrialização” (item 4.2).

Percebe-se, dessas disposições, que o ordenamento jurídico brasileiro prevê que a não cumulatividade do IPI depende da integração dos insumos ao produto final ou que, ao menos, sejam desgastados no processo de industrialização.

Acaba-se, então, por subverter não cumulatividade tributária, isso porque estabelece hipóteses restritivas ao aproveitamento de créditos, e a tributação acaba por recair sobre os próprios custos de produção, tornando-a confiscatória e em descompasso com a capacidade contributiva. Tais restrições não derivam diretamente na Constituição Federal, mas sim de legislação infralegal.

Tais previsões restritivas têm sido refletidas na jurisprudência, isso porque o Superior Tribunal de Justiça já se manifestou no sentido de que “o conceito de ‘matérias-primas’ ou ‘produtos intermediários’ para efeito da legislação de IPI são aqueles que se incorporam no processo de transformação do qual resulta a

⁵⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 396.

⁵⁵ MOREIRA, André Mendes. *A Não-Cumulatividade dos Tributos*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2012, p. 292.

⁵⁶ Tal Parecer, embora editado à época do Regulamento do IPI de 1979, continua vigente, tendo em vista que as normas posteriores apenas repetiram os conceitos de bens intermediários e de matéria-prima ali previstos.

mercadoria industrializada”⁵⁷, o que demonstra a necessária vinculação entre insumo e produto final/processo industrial.

Importante destacar que, diferentemente da não cumulatividade do ICMS, o art. 11 da Lei nº 9.779/199 prevê a possibilidade de aproveitamento de crédito, para fins de apuração do IPI, em relação à aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, “inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero”.

Comprova-se, portanto, o entendimento de Paulo de Barros Carvalho no sentido de que a única similitude entre o IPI e o ICMS decorre da previsão constitucional da não cumulatividade, pois a sistemática de cada imposto é deveras distinta.

2.5 Não Cumulatividade das Contribuições ao PIS e COFINS

Em relação às contribuições ao PIS e COFINS, a sistemática do regime da não cumulatividade foi inserida em nosso ordenamento jurídico pela Emenda Constitucional nº 42/2003, que incluiu o §12º ao art. 195.

Tal dispositivo estabelece que “a lei definirá os setores da atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b [sobre receita ou faturamento]; e IV [sobre importações de bens e serviços] do caput, serão não-cumulativas”.

De início, importante destacar a fundamental diferença entre a não cumulatividade do ICMS, do IPI e das contribuições ao PIS e COFINS, isso porque, no caso das contribuições, a própria Constituição Federal prevê que tal sistemática depende de previsão de lei.

Tal previsão demonstra que a não cumulatividade das contribuições tem eficácia limitada⁵⁸, pois depende de previsão e implantação de legislação

⁵⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 1.263.722/SC*. Relator: Ministro Humberto Martins. Julgamento: 14 abr. 2012. Órgão Julgador: Segunda Turma. Publicação: DJe, 02 maio 2012.

⁵⁸ Tratando-se dos efeitos das normas jurídicas nas relações intersubjetivas, tem-se entendido que as normas de eficácia plena são aquelas que produzem efeitos no ordenamento jurídico com a promulgação do texto constitucional; já as normas de eficácia contida produzem efeitos a partir do dispositivo constitucional, mas que podem ser regulados e restringidos por meio de previsão infralegal. Por sua vez, as normas de eficácia limitada têm efeitos somente quando da

infralegal. De outro modo diverso, a não cumulatividade do ICMS e IPI tem eficácia plena, pois seus efeitos e valores decorrem do próprio texto constitucional.

Nesse sentido, André Mendes Moreira leciona que a não cumulatividade do PIS e COFINS trata de norma de eficácia limitada de princípio institutivo, tendo em vista que “a regulação do tema depende da atuação e do querer do legislador ordinário”⁵⁹, o que implica seu caráter facultativo, e não obrigatório.

Tais características não revelam que o legislador ordinário é livre para dispor como bem entender acerca desse princípio, isso porque, mesmo no caso das contribuições ao PIS e COFINS, trata-se de limite-objetivo que tutela conteúdos axiológicos eleitos pelo constituinte, como a proporcionalidade, capacidade contributiva e vedação ao confisco.

Inclusive, o Tribunal Regional da Quarta Região se manifestou no sentido de que “o legislador não é livre para definir o conteúdo da não-cumulatividade”, pois, seja pela Constituição, seja pela legislação ordinária,

[...] certo é que a instituição de um sistema da não-cumulatividade deve guarda atenção a parâmetros mínimos de caráter conceitual. A não-cumulatividade pressupõe uma realidade de cumulação sobre a qual se aplica a sistemática voltada a afastar seus efeitos⁶⁰.

Nos termos do disposto no art. 195, §12º, da Constituição Federal, a lei que trata da não cumulatividade dos tributos em comento são, atualmente, a Lei nº 10.637/02 e nº 10.833/03, que indicam em seus artigos 3º uma listagem enumerativa das despesas que dão direito a crédito para fins de apuração da base de cálculo de ambas as contribuições.

Cite-se, como exemplo, que tais dispositivos determinam que são aproveitáveis créditos com relação a (i) despesas com aluguéis de imóveis, máquinas e equipamentos; (ii) despesas com energia elétrica; (iii) bens adquiridos para o ativo imobilizado; (iv) encargos de depreciação dos bens registrados no

promulgação de legislação infralegal que disponha sobre os efeitos da prescrição originalmente disposta na Constituição Federal.

⁵⁹ MOREIRA, André Mendes. *A Não-Cumulatividade dos Tributos*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2012, p. 245-246.

⁶⁰ BRASIL. Justiça Federal. Tribunal Regional da 4ª Região. *Apelação Cível nº 0000007.25.2010.404.7200*. Relator: Juiz Federal Leandro Paulsen. Julgamento: 26 jun. 2012. Órgão Julgador: Primeira Turma. Publicação: DJ, 05 jul. 2012.

seu ativo imobilizado; e (v) bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Tem-se, portanto, que o ordenamento jurídico brasileiro adotou acepção mais ampla para o aproveitamento de créditos (chamada de teoria do crédito financeiro, como adiante exposto) no caso do PIS e da COFINS. Autorizou-se o aproveitamento de créditos em relação às despesas com bens e serviços utilizados como insumo no desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte e na geração de suas receitas dos contribuintes, o que revela a tutela do ordenamento jurídico pela teoria do crédito financeiro.

Inclusive, Fabiana Del Padre Tomé bem analisa as hipóteses de deferimento de aproveitamento de créditos de PIS e COFINS para concluir pela prevalência da teoria do crédito financeiro, isso porque, em algumas hipóteses, inexistente integração física. Assim, “o fato de tais elementos serem necessários à prática do negócio jurídico pelo sujeito passivo é condição suficiente para que se tenha o nascimento do créditos a ser deduzidos dos valores devidos a título de contribuição ao PIS e COFINS”⁶¹.

Embora a Receita Federal do Brasil, por meio das Instruções Normativas nº 247/2002 e nº 404/2004, tenha pretendido estabelecer critérios mais restritivos (acepção de insumo similar ao do IPI) para o aproveitamento de créditos dessas Contribuições, a doutrina e a jurisprudência têm afastado tais restrições.

Eric Castro e Silva⁶², então conselheiro do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, bem tratou da impossibilidade de equiparar o PIS e COFINS ao IPI, isso porque os primeiros não se relacionam a coisas (mas sim a bens e serviços), enquanto o último possui como materialidade uma “coisa”, propriamente dita.

Por tal razão, esse autor entende que a distinção ontológica impossibilita que a definição restritiva para a não cumulatividade do IPI seja estendida aos insumos previstos pela Lei nº 10.637/2002 e nº 10/833/2003.

⁶¹ TOMÉ, Fabiana Del Padre. Definição do Conceito de “Insumo” para a não-cumulatividade do PIS e COFINS. São Paulo: 14 jun. 2013, p. 9. Disponível em: <www.ibet.com.br/definicao>. Acesso em: 17 nov. 2016.

⁶² Cf. SILVA, Eric Castro e. Definição de “Insumos” para Fins de PIS e Cofins Não Cumulativos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 170, p. 23-30, dez. 2009.

Ademais, tratando-se do acepção de insumo para a contribuição ao PIS e COFINS, Marco Aurélio Greco⁶³ destaca que se deve analisar o contexto da não cumulatividade, não apenas imediato, mas também o mediato: “A integração funcional das várias etapas é que determina serem todas componentes da mesma unidade (mesma atividade)”.

Para tal autor, a partir dessa ideia de empreendimento/contexto, é que “se deve analisar a amplitude da atividade para o fim de circunscrever o conjunto de bens e serviços que nela assumem relevância e que, por esta razão, devem ser considerados insumos”.

Nas lições de Fabiana Del Padre Tomé, a sistemática de abatimento adotada pelo ordenamento jurídico para tais tributos é a da chamada “teoria do crédito financeiro” e a legislação ordinária estabelece que “o insumo cuja aquisição faz nascer o direito ao crédito deve ser entendido como todos os gastos necessários à consecução da atividade do contribuinte”⁶⁴.

Nesse sentido, a jurisprudência tem entendido que “insumo” no contexto das contribuições tem acepção mais ampla e atrelada à essencialidade e inerência à atividade do contribuinte.

Nesse sentido, a Câmara Superior de Recursos Fiscais⁶⁵ já entendeu que a definição de insumo, para fins de creditamento de PIS e COFINS, exige a análise de

[...] pertinência do processo produtivo (aquisição do bem ou serviço especificamente para utilização na prestação do serviço ou na produção, ou, ao menos, para torná-lo viável); essencialidade ao processo produtivo (produção ou prestação de

⁶³ Cf. GRECO, Marco Aurélio. Conceito de Insumo à Luz da Legislação de PIS e COFINS. Revista Fórum de Direito Tributário, Belo Horizonte, v. 6, n. 34, p. 9-30, jul./ago. 2009.

⁶⁴ TOMÉ, Fabiana Del Padre. Definição do Conceito de “Insumo” para a não-cumulatividade do PIS e COFINS. São Paulo: 14 jun. 2013, p. 16. Disponível em: <www.ibet.com.br/definicao>. Acesso em: 17 nov. 2016.

⁶⁵ BRASIL. Ministério da Fazenda. Câmara Superior de Recursos Fiscais. *Acórdão nº 9303-004.192*. Relatora: Vanessa Marini Ceconello. Julgamento: 06 jul. 2016. Órgão Julgador: Terceira Turma. Publicação: 04 ago. 2016. No mesmo sentido, cite-se: Id. Ministério da Fazenda. Câmara Superior de Recursos Fiscais. *Acórdão CSRF nº 9303-004.174*. Relator: Tatiana Midori Migiyama. Julgamento: 05 jul. 2016. Órgão Julgador: Terceira Turma. Publicação: 15 ago. 2016; Id. Ministério da Fazenda. Câmara Superior de Recursos Fiscais. *Acórdão CSRF nº 3302-003.155*. Relator: Walker Araujo. Julgamento: 27 abr. 2016. Órgão Julgador: Segunda Turma Ordinária, Terceira Câmara, Terceira Seção. Publicação: 17 jun. 2016; Id. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 1.246.317/MG*. Relator: Ministro Herman Benjamin. Julgamento: 19 maio 2015. Órgão Julgador: Segunda Turma. Publicação: DJe, 29 jun. 2015.

serviço depende diretamente daquela aquisição) e possibilidade de emprego indireto no processo de produção (prescindível o consumo do bem ou a prestação de serviço em contato direto com o bem produzido).

Inclusive, tal decisão expressamente afastou a aplicação das Instruções Normativas nº 247/2002 e nº 404/2004, por reconhecê-las “ilegais” em decorrência da extrapolação dos conceitos previstos nas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, bem como por “contrariarem frontalmente a finalidade da sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS”.

Insta mencionar, ainda, que a delimitação de insumos para fins de creditamento de PIS e COFINS foi afetada pelo Superior Tribunal de Justiça, recebido na sistemática dos recursos repetitivos e que aguarda julgamento (Recurso Especial nº 1.221.170).

Em resumo, embora a não cumulatividade das contribuições ao PIS e COFINS não decorra diretamente da Constituição Federal, a legislação infralegal tem autorizado o aproveitamento de créditos com base em aceção mais ampla e com base na teoria do crédito financeiro, o que também é seguido pela jurisprudência por meio da aplicação do critério da essencialidade.

2.6 Não Cumulatividade e a Regra-Matriz de Incidência Tributária

A regra-matriz de incidência tributária pode ser entendida como a norma tributária em sentido estrito que revela o conteúdo mínimo e irredutível do deôntico, cujos critérios são fundamentais e indispensáveis para o surgimento da relação jurídico-tributária.

Paulo de Barros Carvalho desenvolveu estudos relacionados à estrutura da regra-matriz de incidência tributária, pelo que a dividiu em antecedente e consequente: o primeiro, composto dos critérios material, espacial e temporal; o segundo, composto dos critérios pessoal (sujeitos ativo e passivo) e quantitativo (base de cálculo).

Para tal professor, a base de cálculo exerce diferentes funções, como medir as proporções do fato jurídico tributário, determinar a especificação pecuniária e confirmar, infirmar ou afirmar o critério material.

Independentemente dessas características, tem-se que a base de cálculo somente é composta por valores pecuniários relativos ao fato jurídico e que servem de base para o cômputo do tributo que será devido.

Portanto, não é possível afirmar que a técnica da não cumulatividade produza efeitos dentro desses critérios da regra-matriz de incidência tributária, especificamente na base de cálculo. Em verdade, os efeitos da não cumulatividade são exógenos à regra-matriz.

Tratando desse tema, Geraldo Ataliba⁶⁶ bem expôs que o ICMS incide sobre “operação mercantil” que tem um valor, utilizado como a base de cálculo que se aplica à alíquota. Desse cálculo surge o débito tributário, a verdadeira obrigação tributária. Posteriormente, por meio de uma operação contábil baseada na compensação, calcula-se o crédito (tributo pago anteriormente) e o débito e, então, identifica-se o saldo devedor.

De outro modo, Sacha Calmon Navarro Coêlho⁶⁷ entende que “o princípio da não-cumulatividade do ICM integra a norma jurídico-tributária do imposto em tela”, dispondo que “integra sim, e integra a consequência. A base de cálculo não é o único modo de se apurar o quantum do dever decorrente da realização do suposto”.

Com a devida vênia, não se nega a importância da técnica da não cumulatividade como diretriz e como agente que influi na composição do *quantum debeat*, especialmente no caso do ICMS, que é tributo deveras complexo.

Porém, entende-se que tal sistemática atua fora da regra-matriz de incidência tributária, como uma operação matemática/contábil posterior à identificação do saldo devedor.

Isso porque a base de cálculo do tributo somente corresponde à quantificação do fato jurídico previsto pelo critério material. Posteriores cômputos de adições e exclusões para identificação do saldo devedor tributário ocorrem alheios aos critérios da regra-matriz de incidência tributária.

Nesse sentido, o Superior Tribunal de Justiça já dispôs que o direito ao crédito (decorrente da não cumulatividade) é autônomo à regra-matriz de

⁶⁶ ATALIBA, Geraldo. ICMS na Constituição. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, São Paulo, v. 15, n. 57, jul./set. 1991, p. 102.

⁶⁷ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 368-369.

incidência tributária e decorre da eficácia legal da norma constitucional que prevê o abatimento⁶⁸, o que corrobora o entendimento dos efeitos exógenos desse princípio limite-objetivo.

2.7 Técnicas da Não Cumulatividade: Métodos da Adição e Subtração

O objetivo da não cumulatividade é onerar, tão somente, a riqueza gerada em cada etapa do processo produtivo, razão pela qual se permite o abatimento de créditos relativos aos tributos recolhidos nas fases pretéritas. O abatimento pode se dar pelas seguintes formas:

O método da adição⁶⁹ se operacionaliza mediante o somatório (i) dos dispêndios do contribuinte relacionados à concreção de sua atividade (tais como gastos com insumos, salários de funcionários, tributos pagos e outros) com (ii) o lucro obtido no mesmo período. Chega-se, assim, à base de cálculo do tributo para posterior aplicação da alíquota.

Tal método privilegia a tributação sobre o valor efetivamente agregado, pois considera os gastos efetivos da produção com o efetivo lucro dessa produção.

Todavia, dificuldades práticas o tornaram pouco implantado. André Mendes Moreira⁷⁰ menciona que não há Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) de abrangência nacional que utilize tal sistemática, com exceção de determinados setores, como as instituições financeiras na Argentina e Israel.

Ademais, o método da subtração identifica o valor do tributo mediante a seguinte sistemática: primeiro, aplica-se a alíquota sobre o preço cheio da mercadoria/serviço e, em seguida, deduz-se o valor do imposto que incidiu na operação anterior.

Tal sistemática também é denominada “imposto contra imposto” (*tax on tax*) ou “*invoice credit*”, tendo em vista que é o valor do imposto destacado nas

⁶⁸ Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.065.234/RS; Recurso Especial nº 2005/013-4542-2 e Recurso Especial nº 2005/0156821-0.

⁶⁹ O método da adição também pode ser dividido entre direto e indireto. No primeiro, aplica-se a alíquota sobre o valor efetivamente agregado (como mencionado no texto); enquanto, no segundo, estipula-se o valor do tributo mediante o somatório da aplicação da alíquota a cada um dos elementos que compõem o valor agregado pelo contribuinte.

⁷⁰ MOREIRA, André Mendes. *A Não-Cumulatividade dos Tributos*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2012, p. 73.

notas fiscais referentes às operações anteriores que é considerado para fins de abatimento na operação própria do contribuinte.

Nesse ponto, Luís Eduardo Schoueri⁷¹ menciona que nesse método a tributação não recai sobre o valor acrescido, pois, se houver uma alíquota diversa da existente na etapa subsequente, o crédito será superior ou inferior ao necessário para deduzir todo o valor então acrescido.

Dispõe que, no sistema de imposto sobre imposto, tem-se o “efeito-recuperação”, isto é, se em uma etapa houver incidência de alíquota menor do que a final, o imposto que deixar de ser cobrado será “recuperado” na etapa seguinte.

Também dentro do método da subtração, outra sistemática possível é denominada “base contra base” (*basis on basis*), em que se subtrai do valor total da operação/prestação de serviço os valores relativos a mercadorias e serviços adquiridos pelo contribuinte. Sobre o resultado dessa subtração, valor “líquido” da base de cálculo, aplica-se a alíquota.

No Brasil, a não cumulatividade foi instituída com base no método de apuração “imposto contra imposto”, que tem sido aplicada em todos os tributos não cumulativos brasileiros, como já reconhecido pelo Superior Tribunal de Justiça, quando analisou a possibilidade de creditamento do IPI referente à operação anterior não tributada ou isenta. A Turma Julgadora dispôs que “se nada foi cobrado na operação de compra de insumo, nada existe para ser aproveitado, pois a não-cumulatividade envolve ‘imposto-contra-imposto’”⁷².

2.8 Teorias do Crédito Físico *versus* Crédito Financeiro

Atualmente, a não cumulatividade do ICMS encontra previsão na Constituição Federal, cujo art. 155, §2º, inciso I, estabelece que tal imposto “será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação [...] com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”.

⁷¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 393.

⁷² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 1.086.557/SP*. Relator: Ministro Arnaldo Esteves Lima. Julgamento: 21 out. 2011. Órgão Julgador: Primeira Turma. Publicação: DJe 21 out. 2011.

Para que seja possível efetuar tal compensação, deve-se analisar a natureza dos valores dispendidos de ICMS (sobre quais materialidades o imposto foi cobrado) em contrapartida à análise dos insumos e outros frente às atividades produtoras e prestadoras de serviços

Para Maria Helena Diniz, “insumo” deve ser entendido como as despesas e investimentos que são relacionados à obtenção do produto final ou prestação de serviço “é tudo aquilo que entra (input), em contraposição ao produto (output), que sai”⁷³.

Tratando especificamente do ICMS, Hugo de Brito Machado⁷⁴ entende que “insumo” deve ser tudo aquilo que enseja a incidência desse imposto e também seja necessário à ocorrência de um novo “fato gerador”, pois, de modo contrário, transformar-se-ia o ICMS em imposto cumulativo, o que acarretaria violação direta à Constituição Federal.

A partir dessas definições, insta destacar que a doutrina e jurisprudência se dividem em duas correntes que tratam do direito ao crédito: “teoria do crédito físico” e “teoria do crédito financeiro”.

A “teoria do crédito físico” somente reconhece o direito ao crédito quando o imposto cobrado na etapa anterior se referir à matéria-prima e bens intermediários que sejam, necessariamente, consumidos no processo produtivo e que integrem, fisicamente, o produto final.

O direito ao crédito somente surge nas hipóteses em que houver a entrada e consequente saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte, de modo que o insumo seja exteriorizado no bem final.

Verifica-se, assim, que a “teoria do crédito físico” impõe condições/requisitos antes e após a operação do contribuinte, isso porque exige que a entrada seja tributada e decorra de elemento essencial à produção do bem, além da necessidade de tal insumo integrar o objeto final que será objeto de mercancia.

Luís Eduardo Schoueri leciona que, para tal teoria, é possível admitir que um ou outro produto não integre o produto revendido, mas é necessário que haja o contato físico entre o produto intermediário e o produto final. Cita-se, como

⁷³ DINIZ, Maria Helena. *Dicionário Jurídico*. V. 2. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 870.

⁷⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Do Conceito de Insumo no Contexto da não Cumulatividade dos Tributos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 227, ago. 2014, p. 71.

exemplo, “o caso de lixas empregadas em determinados equipamentos, desgastadas pelo contato físico com o produto em elaboração”⁷⁵.

Tal teoria é deveras restritiva e exclui todos os gastos indiretos relacionados à produção e que não se exteriorizam no produto final, o que acaba por desvirtuar os pressupostos e objetivos da não cumulatividade.

Para André Luiz Carvalho Estrella, essa teoria encontra fundamento no art. 155, §2º, inciso I da Constituição Federal e visa assegurar a dignidade da pessoa humana, isso porque garante ao contribuinte de fato o menor preço dos produtos e também a liberdade na concorrência, tendo em vista que desonera a produção e desestimula a criação de monopólios. A consequência é que as mercadorias que sustentam o mínimo existencial da sociedade podem ser consumidas a um custo reduzido⁷⁶.

Em sentido oposto, a “teoria do crédito financeiro” tem sido considerada evolução da primeira teoria, isso porque autoriza o pleno aproveitamento de créditos referentes às mercadorias, matérias-primas e serviços que tenham sido tributados na etapa anterior e integrem, de qualquer forma, os meios de produção do contribuinte.

André Mendes Moreira explica que tal teoria autoriza, além do crédito físico, o direito ao abatimento do imposto incidente sobre os bens do ativo permanente e os materiais de uso e consumo do contribuinte. Nesse ponto, explica que os bens de uso e consumo não são considerados insumos: enquanto esses são essenciais à produção/prestação de serviços, aqueles contribuem apenas indiretamente à consecução das atividades empresariais⁷⁷.

Ao contrário daquela teoria do crédito físico que exige a aproximação física entre insumo e produto, a “teoria do crédito financeiro” exige uma aproximação financeira que leva em conta uma receita de venda (etapa anterior) em contrapartida a um custo de produção (etapa própria do contribuinte).

Tal teoria não impõe requisitos restritivos ao aproveitamento de crédito, de modo que não importa a origem e o destino do produto final, como ocorre na

⁷⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 391.

⁷⁶ ESTRELLA, André Luiz Carvalho. O Crédito Financeiro do ICMS – Artigo 20, §1º, da Lei Complementar nº 87/96 – Bens de Uso, Consumo e Ativo Permanente e o seu Regime no IVA do Mercado Europeu. *Revista de Direito Processual Geral*, Rio de Janeiro, n. 57, 2003, p. 72.

⁷⁷ MOREIRA, André Mendes. *A Não-Cumulatividade dos Tributos*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2012, p. 194.

teoria do crédito físico. O direito ao crédito exige, tão somente, a cobrança do imposto na etapa anterior atinentes a bens ou serviços que sejam importantes (direta ou indiretamente) à consecução do objeto/serviço pretendido.

A “teoria do crédito financeiro” autoriza, portanto, a dedução de todas as despesas necessárias à produção do bem ou prestação de serviço. Trata-se de tutela do princípio da não cumulatividade em acepção ampla e absoluta, em completo alinhado aos diversos princípios-valores relacionados a esse princípio-valor.

Importante destacar que a “teoria do crédito financeiro” encontra guarida na própria concepção moderna da não cumulatividade, isso porque a França instituiu o TVA (*Tax sur la Valeur Ajoutée* – de 1954) e, posteriormente, foi adotado pela União Europeia quando da Primeira Diretiva IVA (1967), a fim de tributar o valor acrescido em dos tributos plurifásico, com maior amplitude do direito a crédito compensável.

No Brasil, a Constituição Federal e legislação infralegal não são explícitas quanto à teoria adotada aos tributos indiretos, o que tem permitido distorções interpretativas do princípio da não cumulatividade, como adiante exposto.

2.9 Crédito Físico versus Crédito Financeiro do ICMS na Legislação Brasileira

A primeira tentativa de implantar a não cumulatividade no Brasil se deu por meio do art. 3º da Lei nº 2.974/56, que permitia o aproveitamento dos valores pagos de Imposto de Consumo na importação quando houvesse a venda desses produtos no mercado nacional. Tal previsão foi vetada.

Com o advento da Lei nº 3.520/1958, que alterou o art. 5º do Decreto-Lei nº 7.404/45, estabeleceu-se a não cumulatividade brasileira e se autorizou o aproveitamento de créditos dos impostos pagos sobre matérias-primas utilizadas na produção de artigos finais.

O rol de artigos tributados pelo Imposto sobre Consumo era exaustivo, de modo que as tabelas constantes do Decreto-Lei nº 7.404/45 estabelecia quais eram os produtos tributados por tal imposto e que permitiam o abatimento dos valores dos impostos pagos quanto às matérias-primas.

Como exemplo dos produtos que eram tributados pelo Imposto sobre Consumo, citem-se: aparelhos/máquinas de metais, armas, munições, brinquedos, chapéus, joias, produtos alimentares, velas, bebidas, “cartas de jogar”, fósforos, fumo, sal, entre outros.

Considerando-se que todos esses produtos eram físicos e, por conseguinte, as matérias-primas utilizadas na produção também eram produtos físicos, é possível concluir que a alteração promovida pela Lei nº 3.520/1958 se baseou na “teoria do crédito físico”. O dispositivo era expresso em facultar ao fabricante “a dedução dos impostos pagos sobre as matérias primas que concorrerem para a sua produção”.

Posteriormente, a Emenda Constitucional nº 18/65 criou o IPI e o ICM expressamente não cumulativos (pela primeira vez, a não cumulatividade adquiriu *status* constitucional). Nos termos dos arts. 11 e 12, os valores devidos seriam calculados “abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nas anteriores”. No caso ICM, o art. 12 previu que o abatimento seria “nos termos do disposto na lei complementar”.

Tal previsão encontra respaldo na própria natureza jurídica do ICM, isso porque, ao contrário do IPI de competência da União, o ICM compete a todos os Estados e Distrito Federal, de modo que é imprescindível que lei complementar (nacional) estabeleça as diretrizes de cálculo, sobretudo quando das hipóteses de operações interestaduais.

Contudo, insta destacar que tal previsão não retirou o caráter cogente da não cumulatividade do ICM, como bem destacado por Paulo de Barros Carvalho ao lecionar que

[...] é básica, sem observância da que se quebra a homogeneidade do imposto, rompendo-se o programa nacional que a Constituição estipulou. Nenhum Estado ou o Distrito Federal poderá passar ao largo desse princípio. É algo que se impõe com caráter incisivo a todos os destinatários⁷⁸.

A previsão de outorga à lei complementar quanto à compensação somente autoriza que tal veículo discipline as regras procedimentais para cômputo do

⁷⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Guerra Fiscal – Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2014, p. 67.

quantum debeat de tal imposto, o que não autoriza violações ao princípio constitucional.

Da leitura do art. 12, §1º, da Emenda Constitucional nº 18/1965, embora trate de imposto sobre circulação de mercadorias, temos que o constituinte não limitou o ICM à teoria do crédito físico. Positivou-se, tão somente, que o direito ao abatimento do imposto ocorria em razão do imposto cobrado nas operações anteriores.

Contudo, o Decreto-Lei nº 406/1968, que tratava das “normas gerais de direito financeiro, aplicáveis ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza”, estabeleceu no art. 3º sobre as regras atinentes a não cumulatividade do ICM.

No *caput*, houve reprodução do texto constitucional. Já nos parágrafos desse dispositivo, mencionam-se diversas hipóteses em que o direito ao aproveitamento ao crédito decorre da “entrada de mercadorias” no estabelecimento do contribuinte.

Embora não haja disposição expressa, pela leitura conjunta dos parágrafos do dispositivo, percebe-se que o legislador infraconstitucional limitou a não cumulatividade do ICM à teoria do crédito físico.

Sobre tal dispositivo, André Luiz Carvalho Estrella entende que “o Decreto-Lei nº 406/68 introduziu no ICM o regime de crédito físico”, pois somente a mercadoria integrante do processo produtivo (consumida ou integrante do produto final) geraria crédito. Ou seja: somente aqueles bens que ingressavam no estabelecimento, agregavam-se a outras mercadorias para formar o produto final com seguinte saída⁷⁹.

Posteriormente, com a edição da Constituição Federal de 1967 e mesmo com a edição da Emenda Constitucional nº 1/1969, manteve-se o texto previsto pela Emenda Constitucional nº 18/1965, qual seja: ICM não cumulativo com autorização de abatimento do imposto cobrado nas operações anteriores, nos termos de lei complementar.

⁷⁹ ESTRELLA, André Luiz Carvalho. O Crédito Financeiro do ICMS – Artigo 20, §1º, da Lei Complementar nº 87/96 – Bens de Uso, Consumo e Ativo Permanente e o seu Regime no IVA do Mercado Europeu. *Revista de Direito Processual Geral*, Rio de Janeiro, n. 57, 2003, p. 72.

Da leitura dos dispositivos constitucionais que tratam da não cumulatividade do ICM, verifica-se que não há fundamento constitucional para alegar que o constituinte tenha adotado a teoria do crédito físico. Em verdade, o legislador infraconstitucional assim o fez, por meio do Decreto-Lei nº 406/68, a fim de limitar o direito ao crédito assegurado constitucionalmente.

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal reconheceu, nos idos de 1977, que a não cumulatividade do ICM se equiparava à do IPI, e não se poderia admitir qualquer restrição: “o inciso II, do art. 23 da Constituição estabelece, sem qualquer restrição, o princípio de que o ICM é não-cumulativo” (Rp. 973/MG, Ministro Moreira Alves).

Com a edição da atual Constituição Federal de 1988, o princípio da não cumulatividade adquiriu nova roupagem: primeiro, porque houve a inclusão das novas materialidades (prestações de serviços de transporte e comunicação); segundo porque, diferentemente dos textos constitucionais anteriores, a atual Carta Magna não delegou à lei complementar a regulamentação da não cumulatividade, apenas dispôs que cabe a esse veículo legislativo “disciplinar o regime de compensação do imposto” (art. 155, §2º, inciso XII, alínea “c”).

Conclui-se, assim, que a atual ordem constitucional não permite qualquer mitigação a não cumulatividade (com exceção das hipóteses de isenção e não incidência), pelo que sua aplicação deve ser plena no ordenamento jurídico brasileiro. Não há respaldo para entender que Constituição Federal, no caso do ICMS, privilegiou a “teoria do crédito físico” em detrimento da “teoria do crédito financeiro”.

Pelo contrário, o mandamento da Carta Magna é de que se deve compensar o imposto devido em cada etapa com o imposto cobrado nas operações/prestações anteriores. A exigência de lei complementar no caso do ICMS objetiva, tão somente, harmonizar as regras aplicáveis a diferentes entes estatais em razão da natureza jurídica desse imposto que, no Brasil, compete aos Estados e Distrito Federal.

Nesse sentido, André Mendes Moreira leciona que, “como já reiteradamente decidido pelo STF, não pode o legislador mitigar a não cumulatividade plasmada na Lei Maior. Esta predica que o contribuinte faz jus à

compensação do imposto cobrado nas operações pretéritas – e esse direito é inatacável”⁸⁰.

Importante destacar que o art. 155, §2º, inciso XII da Constituição Federal estabelece que cabe à lei complementar delinear as normas gerais do ICMS e “disciplinar o regime de compensação”.

Enquanto não advinda tal lei (atual lei complementar nº 87/1996), os Estados-membros firmaram o Convênio nº 66/1988, a fim de suprir a lacuna existente no ordenamento jurídico e fazer as vezes da lei excepcionalmente para regular a matéria em caráter transitório, conforme previsão do art. 34, §8º, dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias.

Nos termos do art. 31 desse Convênio, vedou-se o aproveitamento de crédito de ICMS sobre (i) a entrada de bens destinados ao uso e consumo do estabelecimento; (ii) a aquisição de bens para o ativo imobilizado; (iii) o ingresso de bens não classificáveis como matérias-primas ou produtos intermediários; e (iv) a utilização de serviços de transporte e de comunicação⁸¹.

Verifica-se, dessas disposições, que o Convênio nº 66/1988 restringiu o direito ao aproveitamento de créditos de ICMS, com base na “teoria do crédito físico”.

Posteriormente, com a edição da Lei Complementar nº 87/1996, o direito ao aproveitamento ao crédito foi ampliado para autorizar o aproveitamento do imposto cobrado (i) sobre energia elétrica consumida, (ii) sobre os bens de uso e consumo, (iii) do ativo permanente e (iv) sobre os serviços de comunicação e transporte.

Com o advento dessa lei, tem-se que a legislação infraconstitucional se baseou na “teoria do crédito financeiro”, ainda que mitigada, isso porque houve postergação ao creditamento em relação aos bens de uso e consumo.

Inclusive, tal restrição continua vigente, pois, nos termos do art. 33, inciso I, da Lei Complementar nº 87/1996, somente será possível aproveitar créditos

⁸⁰ MOREIRA, André Mendes. *A Não-Cumulatividade dos Tributos*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2012, p. 135.

⁸¹ Nessa hipótese, o crédito somente era permitido se tais serviços fossem empregados: na execução de serviços de mesma natureza; na atividade de revenda de mercadorias; ou em processo extrativo ou industrial.

relativos à aquisição de mercadorias destinadas ao uso e consumo a partir de 1º de janeiro de 2020.

Ocorre que, com a edição da Lei Complementar nº 102/2000, que trouxe alterações à Lei Complementar nº 87/1996, novamente o direito ao crédito voltou a sofrer limitações.

Isso porque tal lei restringiu os créditos relativos à utilização de energia elétrica e serviços de comunicação, autorizando-os apenas quando o consumo de energia e serviços se destine a produzir mercadorias ou bens para exportação, na proporção do volume exportado, ou: (i) no caso de energia elétrica, quando utilizada na produção de energia ou, então, quando consumida em processo industrial; e (ii) na comunicação, quando utilizada para viabilizar a prestação desse serviço. Tais disposições continuam vigentes.

Importante destacar que o art. 33 da Lei Complementar nº 87/1996, incisos II e IV, alínea “c”, estabelecem que o direito ao crédito relativo às entradas de energia elétrica e serviços de comunicação será autorizado “nas demais hipóteses” a partir de 1º de janeiro de 2020.

Verifica-se, assim, que a legislação infraconstitucional brasileira e jurisprudência têm sofrido grande retrocesso, pois se tem privilegiado a teoria do crédito físico em detrimento da teoria do crédito financeiro, aplicando-se limitações à não cumulatividade que não encontram respaldo no texto Constitucional.

Analisando-se o art. 155, §2º, da Constituição Federal, as únicas exceções ao princípio da não cumulatividade se dão nas hipóteses de operações/prestações de serviços isentas ou não tributadas.

Tal dispositivo estabelece, expressamente, o direito à compensação do imposto que for devido em cada operação com o montante cobrado na anterior, de modo que não há qualquer respaldo para concluir que a Constituição Federal tenha privilegiado a teoria do crédito físico em detrimento do crédito financeiro.

Embora o inciso XII, alínea “c”, desse dispositivo estabeleça que cabe à lei complementar disciplinar o regime de compensação do imposto, tem-se evidente que o objetivo do constituinte foi, apenas, a disciplina procedimental de compensação.

A Constituição Federal não pretendeu outorgar à lei complementar a competência para limitar o direito à compensação (crédito físico *versus* crédito

financeiro), até porque o princípio da não cumulatividade se relaciona intrinsecamente à concreção de outros princípios-valores que não admitem violações.

Resta claro, assim, que as pretendidas limitações infraconstitucionais da não cumulatividade atualmente vigentes não encontram respaldo na Carta Magna: a partir do dispositivo Constitucional, não se pode depreender que a teoria do crédito físico deva prevalecer, como pretendido pelo legislador infraconstitucional e que tem prevalecido no Supremo Tribunal Federal (como adiante exposto).

Em verdade, a base desse princípio, conforme disposto no Texto Constitucional vigente, não impõe restrições ao aproveitamento de créditos (a única exceção se trata das hipóteses de isenção e não tributação), o que leva à conclusão de que o Constituinte Originário optou pela teoria do crédito financeiro.

Pelos pressupostos da não cumulatividade, somente a geração de riqueza nova deve ser tributada, de modo que todos os gastos relacionados à produção e prestação de serviços devem gerar o direito ao aproveitamento de créditos, sob pena de impor tributação cumulativa e confiscatória aos contribuintes.

2.10 Crédito físico *versus* crédito financeiro do ICMS na jurisprudência brasileira: Supremo Tribunal Federal

Exaradas as considerações acerca da evolução da legislação brasileira acerca do princípio da não cumulatividade, especialmente em relação às teorias do crédito financeiro e crédito físico, importa fazermos breve análise acerca do posicionamento dos Tribunais quanto a essas teorias.

Em 1966, o Supremo Tribunal Federal analisou caso⁸² em que o Sindicato da Indústria de Cimento interpôs recurso, a fim de ver deferido o direito ao aproveitamento do crédito do ICM incidente sobre “corpos moedores” que se desgastavam no processo produtivo, incorporando-se ao cimento (produto final).

⁸² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 16.625/GB*. Presidente: Ministro Lafayette de Andrada. Relator: Ministro Victor Nunes. Julgamento: 20 jun. 1966. Órgão Julgador: Primeira Turma. Publicação: 27 jun. 1967. Destaque-se que tal Turma se posicionou, no mesmo sentido, quando do julgamento do RMS nº 17.845/SP, de 05 de junho de 1967, cuja decisão se deu pela relatoria do Ministro Oswaldo Trigueiro.

Nessa ocasião, não se analisou o princípio da não cumulatividade propriamente dito, mas sim o art. 148 do Decreto nº 45.422/59, que autorizava a dedução do ICM referente às “matérias-primas e outros produtos”.

Após análise da matéria fática e da legislação então vigente, o Ministro Relator Victor Nunes concluiu pela procedência do recurso, ao dispor que a dedução do imposto não é somente aquela atinente à matéria-prima, “mas também aos produtos intermediários, de emprego específico, que se consomem no processo da produção, como demonstra o parecer do Prof. Rubens Gomes de Souza”.

Verifica-se, dessa decisão, que, embora o fundamento não tenha sido o princípio constitucional, o Supremo Tribunal adotou acepção mais ampla para autorizar o aproveitamento do crédito referente ao ICM, o que muito se aproxima da teoria do crédito financeiro, ainda que tal entendimento considere a necessidade de consumo no processo produtivo.

Posteriormente, em 1974, o Supremo Tribunal Federal foi instado a se manifestar acerca do recurso⁸³ interposto pela Metalúrgica Abramo Éberle S/A em face do Estado do Rio Grande do Sul, que questionava o direito ao aproveitamento do ICM incidente sobre cadinhos, feltros, panos e lixas utilizados em máquinas industriais para obtenção de escovas de polimento. Ou seja: tratava-se, também, de produtos intermediários que não integravam, diretamente, o produto final.

Quando do julgamento desse caso, o Ministro Aliomar Baleeiro se debruçou especificamente sobre o princípio da não cumulatividade para dar provimento ao pleito do contribuinte, sob o entendimento de que

[...] o material em questão é intermediário. Desgasta-se e consome-se no processo industrial. Não pode ser tratado juridicamente como integrante ou acessório de máquinas de capital fixo e imobiliário. Deve ser computado no produto final para efeitos de crédito do ICM [...].

Também nesse caso, o Supremo Tribunal Federal adotou acepção mais ampla do direito ao aproveitamento ao crédito, isso porque, embora se tratando

⁸³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 79.601*. Presidente: Ministro Oswaldo Trigueiro. Relator: Ministro Aliomar Baleeiro. Julgamento: 26 nov. 1974. Órgão Julgador: Primeira Turma. Publicação: 17 dez. 1974.

de processo produtivo de produto físico, deferiu o direito ao crédito do ICM relativos aos bens que integraram tal processo e que, indiretamente, compunham o produto final.

Privilegiou-se, portanto, a teoria do crédito financeiro, pois dispensou a relação direta entre matéria-prima integrante de produto final.

Nos idos de 1977, o Supremo Tribunal Federal⁸⁴ analisou caso relativo ao princípio da não cumulatividade, isso porque o art. 52 do Decreto nº 17.759/1976, do Estado de Minas Gerais, estabelecia restrições ao aproveitamento de créditos do ICM: o crédito na entrada das mercadorias era limitado ao valor do débito pela saída da mercadoria, quando “o valor da saída for inferior ao valor de custo da mercadoria” e “em razão de diferença de alíquotas a saída de mercadoria ocasionar débito de imposto inferior ao crédito”.

Ocorre, contudo, que o art. 23, II, da Constituição Federal de 1967/69 vigente à época, estabelecia que “o imposto sobre circulação de mercadorias é não cumulativo e do seu valor se abaterá o montante cobrado nas operações anteriores”.

No voto condutor do *decisum*, o Ministro Moreira Alves analisou aquela disposição estadual frente à disposição constitucional, para concluir que

[...] com efeito, o inciso II do art. 23 da Constituição Federal estabelece o princípio de que o imposto sobre circulação de mercadorias é não cumulativo, sendo que do seu valor se abaterá o montante cobrado nas operações anteriores. Não estabelece restrições a essa dedução.

Nessa ocasião, a Suprema Corte privilegiou a teoria do crédito financeiro, pois reconheceu, expressamente, a ampla aplicação do princípio da não cumulatividade que não comportava restrições infraconstitucionais. Tratou-se de grande avanço e perfeita aplicação do princípio da não cumulatividade.

⁸⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Representação nº 973/MG*. Presidente: Ministro Thompson Flores. Relator: Ministro Moreira Alves. Julgamento: 16 dez. 1977. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJe, 07 abr.1978.
Ementa: “- ICM. - O INCISO II DO ARTIGO 23 DA CONSTITUIÇÃO ESTABELECE, SEM QUALQUER RESTRIÇÃO, O PRINCÍPIO DE QUE O ICM É NÃO-CUMULATIVO. - INCONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 52 DO DECRETO 17.759, 13 DE FEVEREIRO DE 1976, DO ESTADO DE MINAS GERAIS, POR VIOLAÇÃO DOMENCIONADO DISPOSITIVO CONSTITUCIONAL. REPRESENTAÇÃO PROCEDENTE”.

Em 1988, foi promulgada a atual Constituição Federal, que acrescentou novas materialidades ao antigo ICM, quais sejam: prestação de serviços de transporte e comunicação; agora denominado “ICMS”.

Nos termos dessa Carta, as normas gerais devem ser reguladas por Lei Complementar, o que é deveras importante no caso do ICMS, dado que se trata de tributo indireto e envolve, comumente, operações interestaduais. Exige-se, pela operacionalização da tributação, que norma de eficácia nacional regule as disposições elementares desse imposto.

Ocorre que, enquanto não advinda tal lei, os Estados publicaram o Convênio nº 66/1988, com fundamento no art. 34, §8º, do ADCT, que adotou a teoria do crédito físico: vedava-se o creditamento sobre bens destinados ao uso e consumo, ativo fixo, não classificáveis como matérias-primas/intermediários e utilização de serviços de transporte/comunicação.

Tais restrições foram legitimadas pelo Supremo Tribunal Federal⁸⁵ com base no entendimento de que, quando as entradas estivessem relacionadas a bens/serviços utilizados pelos contribuintes na condição de consumidores finais, não haveria a transferência do encargo financeiro posterior, inerente ao ICMS, o que justificaria as vedações.

Cite-se, por exemplo, o julgamento do Recurso Extraordinário nº 200.168-6, em 08/10/1996, interposto por C&A Modas Ltda., que pleiteava o direito ao aproveitamento de crédito de ICMS relacionado à energia elétrica consumida em estabelecimento comercial.

No voto condutor, o Ministro Ilmar Galvão se posicionou no sentido de que não se pode falar em ofensa ao princípio da não cumulatividade, “se o bem tributado é consumido no estabelecimento, não se destinando à comercialização ou à utilização em processo de produção de novos bens, como elementos indispensáveis à composição destes”.

Ainda, na ementa restou expressamente consignado que, “se não há saída do bem, ainda que na qualidade de componente de produto industrializado, não há falar-se em cumulatividade tributária”.

⁸⁵ Cite-se, como exemplo: RE nº 200.168-6, de 22/11/1996; Embargos de Declaração no AI 250.852-3, de 25/04/2000; RE nº 359.784 AgR, de 22/04/2003; AI nº 488.487-AgR, de 08/08/2005; AI nº 456.013-AgR, de 02/02/2006; AgRg no RE nº 545.845-8/SP, de 17/06/2008; AgRg no RE nº 313.019, de 17/08/2010.

Tal decisão se baseou, única e exclusivamente, no teor do Convênio nº 66/1988, não havendo qualquer análise do dispositivo constitucional, nem mesmo da natureza do princípio em questão, o que tem ocorrido desde então.

Com o advento da Lei Complementar nº 87/1996 (também conhecida como Lei Kandir), que substituiu tal Convênio e então traçou as normas gerais do ICMS, o direito ao aproveitamento do crédito foi ampliado, agora para autorizar o creditamento do imposto relacionado à energia elétrica, bens de uso e consumo (ainda que mitigado), ativo permanente e serviços de comunicação/transporte.

Tais disposições demonstram que a legislação infraconstitucional optou pela teoria do crédito financeiro, pois autorizou, com maior abrangência, as hipóteses de aproveitamento do crédito.

Nesse ponto, André Mendes Moreira comenta que a redação original da Lei Complementar nº 87/1996 foi alvo de poucos questionamentos em relação à regulação da não cumulatividade, isso porque ampliou o direito dos contribuintes ao adotar a sistemática do crédito financeiro (embora mitigada em razão da postergação do direito ao crédito de bens destinados ao uso e consumo)⁸⁶.

Com o advento da Lei Complementar nº 102/2000, que promoveu alterações na Lei Kandir, a não cumulatividade sofreu substancial restrição⁸⁷, o que ensejou questionamento pelos contribuintes e levou o Supremo Tribunal Federal a se manifestar.

No emblemático julgamento da medida cautelar da ADI nº 2.325/DF, em setembro de 2004, o Tribunal Pleno analisou as disposições contidas na Lei Complementar nº 102/2000 frente ao princípio da anterioridade e princípio da não cumulatividade.

Analisando-se as alterações quanto ao aproveitamento de crédito de ICMS, os Ministros entenderam que, de fato, houve majoração do valor devido desse imposto. Sendo assim, concedeu-se a tutela com fundamento no princípio da

⁸⁶ MOREIRA, André Mendes. *A Não-Cumulatividade dos Tributos*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2012, p. 199.

⁸⁷ Restringiu-se o aproveitamento do crédito dos bens destinados ao ativo imobilizado na razão de 1/48 por mês (sem correção monetária); autorizou-se o crédito sobre energia elétrica e comunicação somente nas hipóteses em que destinados à produção de bens e mercadorias destinados ao exterior, no limite da proporção da exportação; e, autorizou-se o aproveitamento de crédito relativo à energia elétrica (quando empregada na produção de energia ou em processo industrial) e comunicação (quando utilizada para prestação de mesma natureza).

anterioridade anual para que as novas disposições passassem a ter eficácia a partir de 01/01/2001.

Em relação ao princípio da não cumulatividade, a Suprema Corte houve por bem não reduzir o texto. Nos termos do voto do Ministro Carlos Veloso, entendeu-se que a Carta Magna garante apenas a teoria do crédito físico, e, qualquer outro crédito eventualmente concedido (no caso, previstos pela Lei Kandir) e atinente à teoria do crédito financeiro pode ser retirado a qualquer tempo.

Para tal conclusão, referido Ministro dispôs que

[...] a cláusula constitucional mencionada, está-se a ver, não adota o crédito financeiro, mas crédito físico [...]. Ora, falando a Constituição em 'operação relativa à circulação de mercadorias', tem-se a ideia de bens que são objeto de operação decorrente da circulação da mercadoria, vale dizer, mercadoria objeto de circulação, mercadorias ou bens que são comprados e vendidos, bens e mercadorias que circulam.

Tal decisão, deveras restritiva, acabou por analisar, tão somente, a hipótese de circulação de mercadorias, sem se ater às demais peculiaridades do imposto em comento, nem mesmo analisar detidamente o princípio e alcance da não cumulatividade, concluindo-se pela prevalência da teoria do crédito físico.

Embora tal decisão tenha ocorrido em sede de medida cautelar e o mérito ainda reste pendente de análise, fato é que o *decisum* adentrou parte da discussão principal.

Tal decisão foi muito importante para a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, pois tem sido utilizada como precedente por diversas decisões posteriores⁸⁸, sem que haja a análise detida do princípio da não cumulatividade, nem mesmo das circunstâncias fáticas que a ensejaram.

As decisões posteriores têm reproduzido tal *decisum* como se fosse entendimento pacífico da Suprema Corte, embora se trate de julgamento em sede cautelar e que ainda requer a devida análise do mérito.

Confiram-se exemplos de decisões posteriores:

⁸⁸ RE nº 413.034-AgR, de 26/08/2005; RE nº 429.087-AgR, de 26/08/2005; AgRg nº 414.922, de 29/03/2005; AgRg no RE nº 461.878-8, de 17/06/2008.

Quando do julgamento dos Embargos de Declaração no AgRg no Agravo de Instrumento nº 685.740⁸⁹, em 31/08/2010, o Ministro Joaquim Barbosa analisou caso em que o contribuinte pleiteava o direito ao aproveitamento de créditos de ICMS decorrentes de bens destinados ao ativo imobilizado e uso/consumo, nos termos introduzidos pela Lei Complementar nº 87/1996.

Nas razões de voto, tal Ministro analisou a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal quando da vigência do Convênio ICMS nº 66/1988, que adotou a teoria do crédito físico, bem como analisou a mencionada decisão exarada nos autos da ADI 2.325-MC, que privilegiou a teoria do crédito físico.

Com base em tais decisões, o Ministro Joaquim Barbosa concluiu que

[...] a aplicação de sistema que use conceito próximo ao de crédito financeiro depende de previsão constitucional ou legal expressa e, portanto, não pode ser inferido diretamente do texto constitucional para toda e qualquer hipótese de creditamento calcado na não cumulatividade.

Em 26/02/2013, a Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal analisou caso tratado nos autos do AgRg no RE nº 604.736/SC, sob relatoria do Ministro Dias Toffoli.

Nesse julgamento, o contribuinte pleiteava o direito à apropriação de “créditos de insumos necessários e essenciais para a cadeia produtiva”, o que exigiu a análise do Colegiado acerca da teoria do crédito físico e crédito financeiro para o ICMS.

Tal decisão fez remissão à jurisprudência da Corte relativa ao período anterior à Lei Complementar nº 87/1996 e à decisão proferida na ADI nº 2.325-MC, em que prevaleceu a teoria do crédito físico. Assim, concluiu-se que as autorizações da lei complementar (teoria do crédito financeiro) não decorrem da Carta Constitucional, mas sim da legislação infralegal, o que justificaria as limitações ao aproveitamento de créditos de ICMS.

Consta da ementa que “o princípio constitucional da não cumulatividade é uma garantia do emprego de técnica escritural que evite a sobreposição de

⁸⁹ Exatamente o mesmo entendimento foi adotado pelo Ministro Joaquim Barbosa quando dos julgamentos do AgRg no AI nº 493.183/RS, também na sessão de 31/08/2010; e AgRg no RE nº 447.470/PR, em 14/09/2010.

incidências. As minúcias desse sistema e o contencioso que daí se origina repousam na esfera da legalidade”.

Tal decisão demonstra que, mais uma vez, o Supremo Tribunal Federal se baseou na antiga, e suposta, jurisprudência consolidada dessa Corte, sem que houvesse qualquer análise detalhada do princípio da não cumulatividade e seu real alcance.

Do mesmo modo, em 05/08/2014, o Ministro Roberto Barroso relatou julgamento do AgRg no AI nº 542.093/RJ, que tratava do pleito de contribuinte de creditar do ICMS incidente sobre a aquisição de bens para o ativo permanente.

Na decisão, tal Ministro mencionou que a não cumulatividade seria técnica de apuração, de modo que o direito ao abatimento do valor pago nas operações anteriores e o crédito físico dependeriam das entradas e saídas físicas das mercadorias. Concluiu-se que “o estabelecimento de restrições formais e temporais aos créditos financeiros não ofendem a Constituição, na medida em que sua concessão é uma liberalidade do legislador”, o que fundamentou a glosa dos créditos do contribuinte.

Nesse julgamento, a análise do crédito se restringiu à materialidade “circulação de mercadorias” e não houve qualquer análise do princípio da não cumulatividade – pelo contrário, classificou-se como mera “técnica de apuração”.

De modo geral e pelos exemplos mencionados, verifica-se que as decisões mais recentes, principalmente com o advento da atual Constituição Federal, a Suprema Corte não tem adentrado ao mérito da natureza constitucional do princípio da não cumulatividade.

Especialmente em relação às hipóteses de aproveitamento de crédito do ICMS, as decisões se fundamentam umas nas outras e partem do posicionamento restritivo adotado pelo Convênio ICMS nº 66/1988, sem que haja análise detida da natureza jurídica desse princípio, nem mesmo seus correlatos conteúdos axiológicos.

Trata-se, claramente, de retrocesso jurisprudencial, pois as decisões mais antigas do Supremo Tribunal Federal revelam que a Corte adotava posicionamento mais amplo quanto ao aproveitamento do crédito do então ICM (autorizava-se o aproveitamento de créditos sobre bens intermediários), o que se pautava pela análise do alcance pretendido do princípio da não cumulatividade.

Importante mencionar que, em novembro/2012, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a Repercussão Geral no RE nº 662.976/RS, sob relatoria do Ministro Luiz Fux⁹⁰.

Tal recurso foi interposto pelo Estado do Rio Grande do Sul, tendo em vista que o Tribunal de Justiça dessa unidade da federação deu provimento à apelação do contribuinte para autorizar o direito ao aproveitamento de créditos de ICMS referentes à aquisição de bens destinados ao ativo permanente e uso/consumo, sem as limitações impostas pela legislação infraconstitucional, nos casos de exportação de mercadorias.

O fundamento para essa decisão se baseia no art. 155, §2º, inciso X, alínea “a”, da Constituição Federal, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 42/2003, que estabelece que há imunidade tributária nas hipóteses de exportação de mercadorias e prestação de serviços, “assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores”⁹¹.

Nas razões recursais, o Estado do Rio Grande do Sul alega que o legislador constituinte adotou o critério físico/material, em detrimento do financeiro, de modo que, se as mercadorias forem destinadas ao ativo fixo do estabelecimento e não incorporarem ao produto final comercializado, inexistiria possibilidade de requerer a aplicação da imunidade.

Analisando-se o pleito para reconhecimento da Repercussão Geral, o Ministro Luiz Fux se manifestou no sentido de que o deslinde da controvérsia perpassa, inicialmente, pela análise da “fixação do critério de definição do crédito acumulado nas operações anteriores já tributadas, se material (físico) ou financeiro, para, a partir da daí, estabelecer as balizas da regra da imunidade”.

⁹⁰ Insta destacar que a mesma matéria também é objeto do RE nº 704.815/SC.

⁹¹ “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: X - não incidirá: a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores; [...] (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)” (BRASIL. Presidência da República. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, 05 out. 1988).

Desse modo, o Plenário do Supremo Tribunal Federal admitiu, por unanimidade, constitucional a questão e sua repercussão geral, reconhecendo, expressamente, que “o quadro revela a necessidade de o Supremo elucidar o alcance do princípio da não-cumulatividade”.

Até o momento, ainda não houve qualquer análise de mérito do caso, que continua concluso ao relator.

Embora o objetivo inicial desse caso não seja a definição de qual teoria foi adotada pela Constituição Federal no caso do ICMS, tem-se claro que o deslinde da controvérsia perpassa pela análise do critério físico *versus* financeiro na Carta Magna para, então, analisar as regras atinentes ao aproveitamento dos créditos desse imposto nos casos de exportação.

Como se verifica pelas decisões acima mencionadas, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tem sido no sentido de que a garantia mínima do princípio da não cumulatividade seria a teoria do crédito físico. A teoria do crédito financeiro se assemelharia a favor fiscal concedido pelo legislador infraconstitucional e que poderia ser retirado a qualquer tempo.

Tais decisões têm reproduzido posicionamento conservador sem que haja a análise detalhada do princípio da não cumulatividade do ICMS e seus respectivos princípios-valores, o que, espera-se, seja realizado no caso mencionado reconhecido como Repercussão Geral.

2.11 Crédito físico *versus* crédito financeiro do ICMS na jurisprudência brasileira: Superior Tribunal de Justiça

Como exposto, a questão em comento tem repercussão constitucional, dado que o cerne da discussão envolve a correta interpretação e extensão do princípio da não cumulatividade do ICMS, o que demanda a análise aprofundada do princípio em comento pelo Supremo Tribunal Federal.

De qualquer forma, há casos em que o Superior Tribunal de Justiça resvalou na questão das teorias aplicáveis ao ICMS, se do crédito físico ou financeiro.

Em relação ao período de vigência anterior à Lei Complementar nº 87/1996, em que vigeu o Convênio ICMS nº 66/1988 (que adotava posicionamento deveras restritivo ao aproveitamento de créditos de ICMS, com

base na teoria do crédito físico), a jurisprudência⁹² dessa Corte também se curvou a essas restrições para negar o direito ao aproveitamento de crédito em relação aos bens não integrados ao produto final.

Como exemplo, cite-se que, no julgamento do Recurso Especial nº 850.362-MG, a Ministra Relatora Eliana Calmon analisou caso em que o contribuinte requeria o aproveitamento de créditos de ICMS atinentes ao diesel consumido no deslocamento de ferro desde a preparação do minério, passando pelo ferro gusa até a obtenção do aço.

Analisando-se a evolução legislativa do direito ao aproveitamento de créditos de ICMS, a Turma Julgadora se posicionou no sentido de que, antes da Lei Complementar nº 87/1996, somente era possível se apropriar de créditos em relação àqueles bens e serviços que se agregavam ao produto final.

Com advento de tal lei, o direito ao aproveitamento de créditos se expandiu para abranger também os gastos relacionados aos bens destinados ao uso e consumo⁹³. Sendo assim, em relação aos fatos jurídicos tributários posteriores a 1996, autorizou-se o aproveitamento do crédito de ICMS relacionado ao diesel consumido nos transportes internos, o que ensejou o provimento parcial do recurso do contribuinte.

Tem-se, embora com restrições, nítido avanço, isso porque a Corte reconheceu a possibilidade de aplicação da teoria do “crédito financeiro”.

Posteriormente, em novembro de 2009, os Ministros da Primeira Seção analisaram pleito de contribuinte nos autos do Recurso Especial nº 977.090-ES, em que se pretendia o aproveitamento de créditos de ICMS relacionados à aquisição de energia elétrica consumida nas áreas comerciais de estabelecimento comercial.

Tratou-se de fatos jurídico-tributários ocorridos no ano de 1994, ou seja, na vigência do Convênio ICMS nº 66/1988. Desse modo, com base em decisões do Supremo Tribunal Federal⁹⁴, entendeu-se que, antes do advento da Lei Complementar nº 87/1996, os contribuintes não tinham direito ao aproveitamento

⁹² RESP nº 234.324/SP, de 03/02/2000; AgRg no RESP nº 139.996/SP, de 04/04/2002; AgRg no AG nº 439.945/SP, de 10/12/2002.

⁹³ Como exemplo, cite-se também RESP nº 392.535/MG, de 07/03/2006; RESP nº 621.557, de 01/09/2005; RESP nº 343.562/SP, de 19/08/2004.

⁹⁴ RE nº 545-845-AgR, de 01/08/2008; AI nº 456.013-AgR, de 29/11/2005; RE nº 200.168, de 08/10/1996.

de créditos de ICMS decorrentes de operações de consumo de energia elétrica, de utilização de serviços de comunicação ou, ainda, da aquisição de bens destinados ao ativo permanente e de materiais de uso e consumo.

Considerando-se que os fatos então tratados eram regidos pelas disposições do Convênio ICMS nº 66/1988 e que as previsões da Lei Complementar nº 87/1996 não poderiam retroagir, com base no princípio do *tempus regit actum*, negou-se provimento ao pleito do contribuinte, cuja decisão foi proferida pela sistemática dos recursos repetitivos, nos termos do art. 543-C do antigo Código de Processo Civil.

Desses exemplos, tem-se que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça se moldou às regras mais rígidas de aproveitamento de créditos, tal como estabelecido pelo Convênio ICMS nº 66/1988. Com o advento da Lei Complementar nº 87/1996, em que a não cumulatividade encontrou maior expressividade e o direito ao aproveitamento de créditos de ICMS se expandiu, há decisões dessa Corte mais alinhadas com a teoria do crédito financeiro, que melhor expressa o postulado constitucional.

Por exemplo, em junho de 2013, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça analisou Recurso Especial nº 1.201.635-MG do contribuinte em que se pleiteava o aproveitamento de crédito de ICMS referente à aquisição de energia elétrica utilizada como insumo na prestação de serviços de telecomunicação, especificamente na telefonia móvel.

A controvérsia, inicialmente, surgiu pela possibilidade de classificar a prestação de serviços de telecomunicações como processo industrial, tendo em vista que o art. 33, inciso II, alínea “b” estabelece que somente dará direito a crédito a energia elétrica quando consumida no processo de industrialização.

Nesse julgamento, entendeu-se que o art. 1º do Decreto nº 640/1962 equiparou os serviços de telecomunicações à indústria básica, o que é válido e compatível com as legislações posteriores (que inclui, também, a Constituição Federal de 1988), tendo em vista que não houve revogação formal de tal Decreto.

Sendo assim, analisando-se a essencialidade da energia elétrica como insumo para o “exercício das atividades de telecomunicações”, concluiu-se pelo deferimento do creditamento de ICMS, com base no princípio da não cumulatividade.

Destaque-se que, na própria ementa, consta menção à decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça quando do Recurso Especial nº 842.270-RS, em que se entendeu que o art. 33 da Lei Complementar nº 87/1996 deve ser interpretado conforme a Constituição Federal para que a não cumulatividade alcance todos os núcleos de incidência do ICMS, não se restringindo à circulação de mercadorias.

Tal decisão também foi proferida sob o rito dos recursos repetitivos, com base no então vigente art. 534-C do antigo Código de Processo Civil.

Embora a grande controvérsia tenha sido a equiparação das prestações de serviços de telecomunicações a processos de industrialização, tem-se que o dispositivo da Lei Complementar nº 87/1996 foi analisado frente ao princípio da não cumulatividade, de modo que, acertadamente, o *decisum* foi realizado com base no critério da essencialidade do insumo para a atividade-fim do contribuinte, o que ensejou o provimento ao recurso do contribuinte.

Mais do que superar a “teoria do crédito físico”, tal decisão reconheceu a natureza jurídica dos prestadores de serviços e garantiu o creditamento relativo ao insumo da atividade – critério elementar do princípio da não cumulatividade.

Ademais, importante mencionar que o Superior Tribunal de Justiça também se manifestou, especificamente, em relação à não cumulatividade do ICMS para os prestadores de serviços.

Quando do julgamento do Recurso Especial nº 1.090.156-SC, em agosto de 2010, a Segunda Turma analisou pleito de empresa transportadora que pretendia se creditar do ICMS decorrente da aquisição de veículos, peças de reposição, combustível, lubrificantes e outros.

Nas razões de voto, a Ministra Eliana Calmon concluiu que, durante a vigência do Convênio ICMS nº 66/1988, as hipóteses de aproveitamento de créditos eram deveras restritivas. Posteriormente, com a Lei Complementar nº 87/1996, as hipóteses de aproveitamento de créditos foram expandidas para incluir as aquisições destinadas ao uso e consumo e ativo imobilizado.

Destacou-se que “é evidente que os insumos adquiridos para comercialização de mercadorias não é [sic] idêntico aos insumos adquiridos para a prestação de serviços de comunicação ou de transporte interestadual. Aliás, cada atividade produtiva tem seus próprios insumos”.

Com base no art. 20 da Lei Complementar nº 87/1996, entendeu-se pela necessidade de analisar os insumos utilizados pelos estabelecimentos e alinhados ao objeto social do contribuinte, o que exige análise fática e, de preferência, por meio de perícia técnica. Determinou-se, assim, o retorno à origem para que fossem analisados quais insumos são efetivamente aplicados e consumidos na atividade empresarial.

Privilegiou-se, portanto, a essencialidade e pertinência dos insumos à atividade dos contribuintes, o que evidencia a tutela dos critérios mínimos do princípio da não cumulatividade.

Do mesmo modo, em março de 2014, a Segunda Turma analisou o Recurso Especial nº 1.175.166-MG, que tratava do direito ao creditamento de ICMS relativo à aquisição de peças de veículos utilizados na prestação de serviços de transporte.

Quando do julgamento, o Ministro Herman Benjamin reconheceu a evolução e ampliação do direito ao aproveitamento de crédito de ICMS com o advento da Lei Complementar nº 87/1996, especialmente pelo art. 20.

Assim, determinou-se o retorno dos autos à origem para que tal instância analise as provas e verifique se as peças dos veículos são, efetivamente, aplicadas e consumidas pela atividade-fim da empresa, o que deve autorizar o aproveitamento de crédito de ICMS, nos termos do art. 20 mencionado, independentemente de integrar o produto final (prestação de serviço de transporte).

Tais decisões evidenciam a evolução do entendimento do Superior Tribunal de Justiça, que tem reconhecido a necessidade de analisar, com base na matéria fática, a pertinência e essencialidade dos insumos à atividade empresarial, a fim de autorizar o creditamento do ICMS.

Nesse sentido, importante mencionar que, em junho de 2014, a Primeira Turma julgou o Recurso Especial nº 1.435.626-PA, em que se discutia o direito ao aproveitamento de créditos de ICMS relativos a combustíveis utilizados na prestação de serviços de transporte fluvial.

Nas razões de voto, o Ministro Ari Pargendler analisou a evolução legislativa do ICMS e destacou a diferenciação entre insumos e bens destinados ao uso e consumo, cujo creditamento encontra limitação temporal, conforme disposição do art. 33, inciso I da Lei Complementar nº 87/1996.

Destacou-se, assim, que os combustíveis são considerados insumos do serviço de transporte prestado pelo contribuinte, razão pela qual a limitação temporal não lhe aplica, e se autorizou o creditamento.

Evidente o acerto da Corte nesse julgamento, isso porque analisou detidamente a particularidade do núcleo de incidência do ICMS sobre prestações de serviços e reconheceu a aplicação da não cumulatividade em sua inteireza.

Nesse caso, não só houve a aplicação da teoria do crédito financeiro, mas, também, ainda que superficialmente, a materialidade em questão foi observada pelo julgador, com observância de suas particularidades, o que foi possível por meio do critério da essencialidade.

Pelos exemplos mencionados, verifica-se que o Superior Tribunal de Justiça tem começado a reconhecer que as limitações legais ao aproveitamento de crédito de ICMS, especialmente no caso dos prestadores de serviços, não encontram fundamento no princípio da não cumulatividade.

É necessário analisar as particularidades das atividades exercidas pelos contribuintes, o que ocorre, em muitos casos, pela análise fática dos insumos frente à atividade-fim. Trata-se da tutela do critério mínimo do princípio da não cumulatividade.

Embora a palavra final sobre a não cumulatividade do ICMS caiba ao Supremo Tribunal Federal, verifica-se que o Superior Tribunal de Justiça tem decidido, pelo menos nos casos mencionados, com base nos conteúdos axiológicos tutelados por tal princípio, o que demonstra o acerto na direção interpretativa que tem seguido.

2.12 Conclusão Parcial

Pelo quanto ora exposto, o princípio da não cumulatividade exige que somente sejam onerados os valores efetivamente agregados em cada etapa de produção. Isso porque tal princípio se relaciona, intrinsecamente, a diversos conteúdos axiológicos de elevada estima pelo ordenamento jurídico, como a justiça fiscal, a isonomia, a capacidade tributária e vedação ao confisco.

Ocorre que o atual ICMS surgiu do antigo ICM, cuja única materialidade era a circulação de mercadorias. Desse modo, a legislação e, sobretudo, a jurisprudência ainda sofrem os reflexos da aquela antiga materialidade, que não

refletem o devido alcance do princípio da não cumulatividade e muito menos se aplicam às novas materialidades (prestações de serviços de comunicação e transporte) instituídas pela atual Constituição Federal.

Da leitura do art. 155, §2º, inciso I, da Carta Magna, depreende-se que a não cumulatividade encontra acepção e alcance amplo: autoriza-se a compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores. As únicas limitações/mitigações constitucionais se dão nas hipóteses de isenção e não incidência, com as quais não concordamos.

Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho⁹⁵ leciona que a não cumulatividade se trata de mandamento estrutural básico do sistema tributário, que orienta o legislador ordinário quando da instituição da regra-matriz de incidência tributária do ICMS e ainda funciona como norte ao intérprete quando da aplicação do direito.

Com base em tais premissas, conclui que se trata de norma que contribui para a delimitação constitucional da competência tributária e na determinação da constituição do comando individual e concreto. Logo, não pode ter seu alcance diminuído, modificado ou anulado, seja pela legislação complementar, seja pela ordinária.

Resta claro, assim, que não devem prevalecer as pretendidas limitações legais a não cumulatividade, muito menos o entendimento de que a Constituição Federal teria adotado a teoria do crédito físico para o ICMS.

Helena Taveira Torres⁹⁶ bem analisou a teoria do crédito físico para concluir que sua prevalência impõe uma assimétrica dedução do imposto pago, o que impõe uma cumulatividade tributária a compor os preços dos produtos que atingem os consumidores finais. As consequências são deveras prejudiciais a todos.

Em relação ao mercado externo, “isso é tanto mais grave nas exportações, com imunidade no final da cadeia e dever de restituição dos créditos acumulados aos exportadores”, isso porque há “redução da competitividade nacional,

⁹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Guerra Fiscal – Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2014, p. 66.

⁹⁶ TORRES, Helena Taveira. O IVA na experiência estrangeira e a tributação das exportações no direito brasileiro. *Revista Fórum de Direito Tributário* (RFDT), Belo Horizonte, ano 3, n. 16, p. 43-62, jul./ago. 2005.

contenção do balanço de pagamentos favorável e, por conseguinte, prejuízos ao crescimento econômico, à empregabilidade e ao desenvolvimento nacional”.

No mercado nacional, as vendas chegam aos consumidores com valores exacerbados, o que reduz a capacidade de consumo da população, especialmente das camadas mais pobres.

Verifica-se, portanto, que não há fundamento para concluir que a Constituição Federal garante a “teoria do crédito físico”, isso porque o princípio da não cumulatividade deve ter ampla aceção para autorizar o aproveitamento de créditos em relação a todas as aquisições e utilizações de serviços que sejam relevantes para a concreção da atividade-fim dos contribuintes, o que se aproxima da “teoria do crédito financeiro”.

Além da discussão acerca dessa dualidade de teorias, tem-se que a jurisprudência brasileira tem caminhado a lentos passos quanto à análise da não cumulatividade do ICMS para os prestadores de serviços de comunicação e transporte.

As particularidades dessas materialidades exigem que o princípio da não cumulatividade seja analisado minuciosamente, a fim de que o direito ao crédito nas prestações de serviços de comunicação e transporte não seja tolhido injustificadamente.

Deve-se tutelar o conteúdo mínimo da não cumulatividade para os prestadores de serviços (como adiante exposto), e não se pode permitir a perpetração de entendimento restritivo e ultrapassado que desconsidere as particularidades e cause efeitos nefastos no ordenamento jurídico e à sociedade brasileira.

3 REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

As normas jurídicas são os instrumentos pelos quais o direito se revela e é capaz de alcançar seus fins, como ferir o campo das condutas intersubjetivas para regulá-las e direcioná-las dentro dos modais deônticos do proibido, permitido ou obrigatório.

Considerando que o direito se revela necessariamente como linguagem prescritiva de condutas de uma realidade (normas jurídicas), o estudo de tal linguagem se revela de fundamental importância para tentar compreender o direito, dada a complexidade do sistema jurídico, especialmente o tributário.

Assim, o Constructivismo Lógico-Semântico se mostra como importante instrumento de trabalho (método) para entender o direito, especialmente as normas jurídicas, tendo em vista que, a partir de uma concepção epistemológica demarcada, relaciona pela lógica e semântica suas proposições a fim de construir seu objeto.

Ou seja: é capaz de organizar de modo lógico e de possível entendimento o conjunto sistêmico das normas jurídicas.

Paulo de Barros Carvalho⁹⁷ bem leciona que tal modelo objetiva amarrar os termos da linguagem por meio de esquemas lógicos que deem firmeza à mensagem e que imprimam cuidado especial com a estrutura sintática da frase, a fim de escolher as significações que sejam mais adequadas e fiéis à enunciação.

Para Aurora Tomazini de Carvalho, tal método “proporciona a construção de um discurso científico estruturado e de conteúdo rigoroso, o que nos possibilita ter uma visão plena da realidade por ele constituída”⁹⁸.

Tem-se, portanto, que o Constructivismo Lógico-Semântico permite a análise da norma jurídica tributária como produto do intérprete a partir dos estímulos sensoriais emanados dos textos legislativos e suas nuances elementares.

⁹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Algo sobre o Constructivismo Lógico-Semântico. In: CARVALHO, Aurora Tomazini de (Org.). *Constructivismo Lógico-Semântico*. V. 1. São Paulo: Noeses, 2014, p. 254-255.

⁹⁸ CARVALHO, Aurora Tomazini de. O Constructivismo Lógico-Semântico como Método de Trabalho na Elaboração Jurídica. In: _____ (Org.). *Constructivismo Lógico-Semântico*. V. 1. São Paulo: Noeses, 2014, p. 16.

Por meio de uma abstração lógico-semântica, possibilita-se o isolamento das proposições em si mesmas consideradas como formas de estruturas sintática, suspendendo-se a relação dessas proposições com as situações objetivas e livres dos atos psicológicos de querer e pensar a norma.

Após esse trabalho de abstração e isolamento, é possível visualizar a norma jurídica por meio de suas características elementares, o que permite o alcance do subproduto da norma jurídica, que é a regra-matriz de incidência.

Para os fins do presente que trabalho, que trata de matéria tributária, tem-se a regra-matriz de incidência tributária, também chamada de norma em sentido estrito ou norma padrão (como adiante detalhado).

Voltando-se à norma jurídica tributária, diversas são as possibilidades de classificação, a depender do ângulo de observação. É possível classificá-la de acordo com o ato que introduz tal norma no sistema jurídico (como normas tributárias constitucionais, complementares, ordinárias, etc.), como também de acordo com o grupo institucional a que pertencem.

Sobre essa observação, Paulo de Barros Carvalho⁹⁹ propõe a divisão das normas jurídico-tributárias da seguinte forma:

- (a) Normas relacionadas aos limites aos quais os legisladores tributários deverão se ater quando de sua atividade criativa. “Demarcam princípios”.
- (b) Normas relacionadas à incidência do tributo e que se preocupam com a identificação dos critérios que ensejam o surgimento da relação jurídico-tributária e, por conseguinte, o dever de recolher pecúnia ao Estado. Nesse critério que se encontra o subproduto da norma jurídica tributária: regra-matriz de incidência tributária.
- (c) Normas outras que se relacionam à operacionalização do direito, como o dever de a autoridade administrativa lançar o tributo, fiscalizar, bem como o contribuinte ter data para recolher o tributo, cumprir os deveres instrumentais (obrigações acessórias), etc.

⁹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 242.

Dado o emaranhado normativo do ordenamento jurídico, é importante mencionar que inúmeras são as normas relacionadas aos deveres instrumentais, poucas são as relacionadas aos limites da atividade legislativa e apenas uma para cada tributo se além à incidência tributária, qual seja: aquela que identifica os critérios que compõem a regra-matriz de incidência tributária.

É o que leva tal autor a propor a seguinte classificação para as normas jurídicas tributárias: (a) norma tributária em sentido estrito – aquelas relacionadas ao núcleo do tributo ou também “regra-matriz de incidência tributária”; e (b) normas tributárias em sentido amplo, todas as demais normais.

Tal norma tributária em sentido estrito é entendida como a expressão da norma jurídica de conteúdo mínimo e irreduzível do deontico em sentido completo – como leciona Paulo de Barros Carvalho.

Em outras palavras, trata-se da estrutura mínima da norma jurídica composta por elementos indispensáveis que possibilitam o surgimento de uma relação jurídica. Dada a ausência de quaisquer desses elementos, não há que se falar no surgimento de uma relação jurídico-tributária capaz de implicar o dever de recolher pecúnia ao Estado.

Para que seja possível alcançar a esse conteúdo mínimo irreduzível e completo, o estudo científico partiu do pressuposto estabelecido por Hans Kelsen, no sentido de que a norma é composta por articulações. Assim, buscou-se identificar as variáveis necessárias para que seja possível identificar um fato que possua relevância jurídica, especialmente tributária, bem como identificar os critérios que compõem uma relação jurídica.

Paulo de Barros Carvalho procedeu tal análise, retirando os excessos linguísticos que envolvem os relatos e isolou as variáveis envolvidas nas relações jurídicas e nos fatos jurídicos.

Tal estudo resultou no alcance da estrutura de conteúdo mínimo, irreduzível e completa, que se expressa por uma fórmula composta por uma descrição hipotética de possível ocorrência no mundo fático e seu conseqüente jurídico, que conjuntamente possibilitam a exibição em sua plenitude do núcleo lógico estrutural da proposição normativa.

Tal fórmula pode ser expressa do seguinte modo:

$$D\{[Cm(v.c).Ce.Ct] > [Cp(As.Sp).Cq(Bc.al)]\}$$

Para fins elucidativos desses símbolos, tem-se que: “**D**” se trata do dever-ser baseado na neutralidade e que outorga validade à norma jurídica. Por sua vez, tal norma incide sobre o conectivo, a fim de juridicizar a relação entre a hipótese e o consequente.

“**[Cm(v.c).Ce.Ct]**”: trata-se da hipótese normativa, que se compõe por “Cm” (critério material – composto por um verbo e complemento); “Ce” (critério espacial); “Ct” (critério temporal); “.” é o conectivo conjuntor; “>” é o conectivo condicional.

“**[Cp(As.Sp).Cq(Bc.al)]**”: trata-se do consequente normativo composto por “Cp” (critério pessoal) composto por “Sa” (sujeito ativo) e “Sp” (sujeito passivo); “Bc” é a base de cálculo e “Al” a alíquota.

Sobre essa esquematização da regra-matriz de incidência tributária, Paulo de Barros Carvalho¹⁰⁰ leciona que

[...] a esquematização formal da regra-matriz de incidência tem-se mostrado um utilíssimo instrumento científico, de extraordinária fertilidade e riqueza para a identificação e conhecimento aprofundado da unidade irreduzível que define a fenomenologia básica da imposição tributária. Seu emprego, sobre ser fácil, é extremamente operativo e prático, permitindo, quase que de forma imediata, penetrarmos na secreta intimidade da essência normativa, devassando-a e analisando-a de maneira minuciosa.

Essa análise minuciosa revela os elementos de conteúdo mínimo que, conjuntamente, são capazes de impor consequências jurídicas e resultam na formação de uma relação jurídico-tributária (ou obrigacional, por ensejar o dever de recolher tributos ao Estado-Administração – ou quem lhes faça as vezes).

Esses elementos são dispostos em uma estrutura lógico-semântica composta por um antecedente (descriptor de eventos) e consequente (prescritor de obrigações). Aquele prevê uma hipótese de incidência tributária enquanto evento de possível ocorrência no mundo fenomênico, enquanto este (consequente) prescreve a relação jurídica que se instaura quando se der a ocorrência do evento cogitado no antecedente. Basicamente, fala-se em relação de causa e efeito.

Analisando-se minuciosamente o antecedente e o consequente, identifica-se seus componentes, sendo do primeiro: os critérios material, espacial e

¹⁰⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 341.

temporal; e do segundo: os critérios pessoal e quantitativo – como exposto adiante.

3.1 Antecedente (hipótese de incidência tributária)

A regra-matriz de incidência tributária se divide, inicialmente, entre antecedente e um conseqüente. O antecedente trata de enunciação do legislador que elege determinadas situações de possível ocorrência no mundo real e que, quando incorridas, têm o condão de emanar efeitos jurídico-tributários e irromper o vínculo abstrato que o legislador estipulou como conseqüência.

Paulo de Barros Carvalho¹⁰¹ explica que o legislador recorta eventos da vida real e lhes imputa a força de que, quando relatados em linguagem competente, suscitem os comportamentos que entende valiosos.

Ou seja: quando o legislador escolhe um evento, relata-o em linguagem competente, adquire *status* jurídico e se torna “fato jurídico” capaz de irradiar efeitos no mundo do direito. Essa situação é o ato de eleição e corte de um determinado evento que ganha relevância para o mundo do direito, especialmente o tributário – objeto do presente trabalho.

Após esse recorte dos eventos do mundo fenomênico e eleição daqueles de interesse do legislador, ocorre a positivação da hipótese normativa (norma geral e abstrata) capaz de enquadrar essas situações fáticas. Essa situação é o ato de inserção no ordenamento jurídico por meio da positivação da norma jurídico-tributária descritiva de evento (ou fato jurídico, após vertido pela linguagem competente).

Portanto, no antecedente normativo sempre existirão duas situações:

(a) Norma geral e abstrata: aquela previsão normativa de uma situação hipotética que, conjugados os elementos pré-determinados (como fato, espaço e tempo), será capaz de irradiar efeitos. A abstração da norma.

(b) Norma individual e concreta: diante de um evento, que, vertido em linguagem competente, adquire o *status* de fato jurídico que catalisa seu

¹⁰¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 260-261.

consequente lógico – efetiva subsunção do fato à norma ou fenomenologia da incidência tributária.

Essa fenomenologia da incidência tributária é a operação lógica crucial do antecedente tributário, pois se trata do momento em que a hipótese normativa se encontra com o fato jurídico tributário e há a completude desse antecedente. Por conseguinte, dá-se o consequente tributário.

Destaque-se que essa incidência tributária não se dá de modo automático e infalível, mas sim prescinde de atividade cognoscente capaz de relatar a ocorrência do fato no mundo fenomênico e, então, atrair a hipótese de incidência tributária que catalisará a concretude do consequente tributário para fazer nascer a relação jurídico-tributária.

Para Paulo de Barros Carvalho¹⁰², a fenomenologia da incidência se dá com a subsunção do fato à norma, pois ambos se configuram linguagens. É uma operação lógica que não se verifica entre iguais, mas entre linguagens de níveis diferentes.

Estabelecidas essas premissas do antecedente tributário, importante destacar que a regra-matriz de incidência tributária se revela como o mínimo do conteúdo deôntico de sentido completo. Compõe-se, portanto, de elementos mínimos que necessariamente devem ser observados para que haja completude da norma e estabelecimento da relação obrigacional.

Não basta prever a situação hipotética, pois outras perguntas surgirão para que haja completude dessa hipótese, como o local da ocorrência desse evento e seu momento. Têm-se, assim, os elementos que são indispensáveis à hipótese de incidência tributária, como: critério material, critério espacial e critério temporal.

3.1.1 Critério Material

Trata-se do núcleo da hipótese de incidência tributária, pois é no critério material que há a identificação da situação elementar capaz de irradiar efeitos jurídicos (obviamente, conjugada aos demais critérios), em que há

¹⁰² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 260.

necessariamente a conjunção entre um verbo e um complemento. Por exemplo: prestar serviços de transporte.

Nas lições de Geraldo Ataliba¹⁰³, o critério material é

[...] a descrição dos aspectos substanciais do fato ou conjunto que lhe servem de suporte. É o mais importante aspecto, do ponto-de-vista funcional e operativo do conceito (de h.i.) porque, precisamente, revela sua essência, permitindo sua caracterização e individualização, em função de todas as demais hipóteses de incidência. É o aspecto decisivo que enseja fixar espécie tributária a que o tributo (a que a h.i. se refere) pertence.

Por longo tempo, o critério material tem sido confundido com a própria hipótese de incidência, definindo a parte pelo todo e considerando-o como a descrição objetiva do fato.

Diante de tal problemática, Paulo de Barros Carvalho¹⁰⁴ destaca a necessidade de individualizar esse critério dos demais (temporal e espacial), a fim de analisá-lo “de modo particular, nos seus traços de essência”. Esse critério se revela como o núcleo da hipótese por se referir à atividade pessoal (seja física ou jurídica) elementar.

Trata-se de fazer, dar ou simplesmente ser (estado). Sendo os demais critérios da hipótese de incidência, ainda que essenciais, complementares a esse, pois objetivam delimitar o espaço e o momento da atuação ou comportamento das pessoas. Por essa razão, fala-se que o critério material é o núcleo da hipótese de incidência.

Luis Eduardo Schoueri¹⁰⁵ leciona que é importante que o critério material não seja confundido com o “objeto da tributação” ou com “objeto da obrigação tributária”. Isso porque o primeiro se refere à manifestação da atividade econômica atingida pela tributação e o segundo se refere ao próprio tributo devido. Nas lições de tal autor, “pode ser objeto de uma tributação a renda consumida, mas o aspecto material estará no ato de promover a circulação de mercadorias”.

¹⁰³ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973, p. 111-112.

¹⁰⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 266.

¹⁰⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 494.

Além disso, importante mencionar que o Código Tributário Nacional, em seu artigo 114, dispõe que o critério material é a “situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.

Verifica-se, portanto, que o critério material pode ser entendido como o núcleo daquela situação (ou estado) capaz de se ligar a outros critérios (temporal e espacial) a fim de ensejar o consequente tributário e definir situação capaz de originar obrigação tributária (dever pecuniário devido ao Estado-Administração).

Pelo exposto, revela-se a importância do critério material como principal elemento da hipótese de incidência tributária, dado que revela (descritivamente) a situação eleita pelo legislador capaz de dar início às relações jurídico-tributária.

Inclusive, é pelo critério material que se identifica a natureza do tributo e, conjugado à base de cálculo que o dimensiona, é possível verificar as imprecisões do legislador no texto do critério material, é possível diferenciá-los e comprovar o correto cumprimento das competências tributárias dispostas na Constituição Federal.

3.1.2 Critério Espacial

O critério material determina um agir ou ser (atividade ou estado pessoal). Ocorre que, para que se dê a hipótese de incidência tributária, é necessário mais: deve-se individualizar tal atividade quanto ao local em que se dá sua ocorrência. Se não houver tal delimitação, a hipótese descritora não poderá ser individualizada. Os eventos poderão ocorrer no mundo fenomênico, mas a norma jurídica não os alcançará se não for possível individualizá-los.

O legislador, ao construir a hipótese de incidência tributária, normalmente possui certa discricionariedade para eleger o espaço em que o tributo se tornará devido, dentro dos limites de sua competência. Se tal critério não for disposto expressamente pelo legislador, ainda assim será possível identificá-lo por plexos de indicações, sejam latentes ou tácitas.

Paulo de Barros Carvalho¹⁰⁶, ao discorrer sobre esse critério, entende que são três as possibilidades do legislador para determinação do local em que o tributo se tornará devido:

- (i) Situações em que a legislação dispõe expressamente acerca do específico local em que se verifica a ocorrência do fato jurídico. Por exemplo, os tributos de comércio exterior costumam ter como critério espacial uma repartição aduaneira.
- (ii) Situações em que a legislação dispõe acerca de uma área específica em que determinado tributo acobertará os acontecimentos. Fala-se em previsão de área geográfica, como no caso dos tributos que incidem sobre bens imóveis.
- (iii) Situações genéricas em que o critério espacial se atém ao campo de vigência territorial da norma jurídica. Essa situação pode ser entendida como a regra, pois todos os tributos que não se enquadram nas hipóteses mencionadas aqui se enquadrarão.

Importante destacar que o critério espacial comumente tem sido confundido com a área de eficácia da norma jurídica (área de abrangência, como consta da situação (iii) acima mencionada). Porém, não se deve confundir tais entidades ante a diferença ontológica entre elas. Isso porque a área de eficácia é a regra para identificação do critério espacial e o critério espacial em si mesmo considerado é a eleição de um local pelo legislador competente.

3.1.3 Critério Temporal

Na linha do tópico precedente, que destaca a necessidade de impor um local para que se verifique a ocorrência da atividade humana (critério material: agir ou ser), também é necessário delimitar o fator tempo do evento (ou fato jurídico tributário, após tradução em linguagem competente) para que se dê a completude da hipótese de incidência.

Nas lições de Paulo de Barros Carvalho¹⁰⁷, trata-se do instante, hora, trecho ou fração de tempo, ainda que representado por acontecimento que sirva

¹⁰⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 270.

de referência para situar o fato tributário no tempo, a fim de inaugurar a relação jurídico-tributária.

Assim sendo, o critério temporal identifica o momento em que se dá a ocorrência do critério material em determinado local (critério espacial), delimitando o exato instante que se completa a hipótese de incidência tributária para catalisar a ocorrência do conseqüente tributário.

Ou seja, trata-se de marco temporal que identifica o momento em que se dá a concretude da hipótese de incidência (ocorrência do critério material no tempo e espaço), possibilitando o surgimento do vínculo jurídico patrimonial que se revela como a obrigação de recolher pecúnia ao Estado-Administração.

3.2 Conseqüente Tributário

Para que surja a norma jurídica individual e concreta que implica em recolher pecúnia ao Estado-Administração, não basta que os elementos (critérios) da hipótese de incidência tributária (antecedente) sejam integralmente completos.

Também é necessário que se identifiquem quais são os sujeitos da relação (quem paga tributos a quem), bem como o valor patrimonial que será devido para que se complete a regra-matriz de incidência tributária que resulta na obrigação tributária.

Enquanto o antecedente (descriptor, nas palavras de Lourival Vilanova) se configura uma hipótese normativa prevista pelo arbítrio do legislador acerca de um fato de possível ocorrência, o conseqüente (prescritor, nas palavras do citado autor) se revela como uma correção lógico-semântica decorrente do antecedente que prescreve os efeitos jurídicos que tal acontecimento irá propagar.

Paulo de Barros Carvalho¹⁰⁸ leciona que “investigar os critérios do conseqüente da regra-matriz de incidência significa descobrir o perfil da relação jurídica imputada ao fato, no enlace normativo”.

Nesse sentido, faz-se mister a identificação dos elementos (critérios) que compõem o conseqüente normativo, quais sejam: critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e critério quantitativo (base de cálculo e alíquota).

¹⁰⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 274.

¹⁰⁸ *Ibid.*, p. 290.

3.2.1 Critério Pessoal

Dada a completude da hipótese de incidência tributária, necessário identificar quais os sujeitos da relação tributária para que a obrigação tributária se torne efetivamente exigível. Assim, os sujeitos da relação jurídico-tributária que possuem interesses contrapostos são o sujeito ativo e o sujeito passivo.

O sujeito ativo é aquele que possui o direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária (pagamento de tributo) de outrem. No direito brasileiro, os tributos somente são devidos aos entes públicos, que detêm competência para instituição dos tributos.

É possível que a arrecadação seja exercida por pessoa jurídica diferente do Estado-Administração (parafiscalidade). Nessa situação, temos somente a transferência do exercício arrecadatório, de modo que a competência tributária permanece sendo de titularidade do ente público.

Sobre tal temática, o Código Tributário Nacional, art. 119, prevê que o “sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento”.

Paulo de Barros Carvalho se contrapõe ao entendimento de que somente pessoas jurídicas podem figurar o polo ativo da relação tributária, isso porque defende que o art. 119 do Código Tributário Nacional é letra morta, dado que contraria as hipóteses de parafiscalidade.

Ademais, tal autor bem leciona que não há qualquer óbice para que uma pessoa física figure como sujeito ativo, desde que “desempenhe, em determinado momento, atividade exclusiva e de real interesse público. Concorrendo os requisitos, nada conspiraria contra a indicação de sujeitos de direito, pessoa física, para arrecadar taxas, por exemplo”¹⁰⁹.

O sujeito passivo, por sua vez, é aquele que detém o dever jurídico de cumprir a prestação pecuniária referente ao direito subjetivo do sujeito ativo de receber tal prestação.

Tal sujeito pode ser pessoa física ou jurídica, de direito público ou privado, a que o direito chama de contribuinte e que possui participação direta com a

¹⁰⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 650.

ocorrência objetiva (fato jurídico tributário). Em alguns casos, é possível que o dever de prestação pecuniária seja atribuído a terceiro relacionado ao fato jurídico tributário (relação indireta). Nesse caso, fala-se em sujeito “responsável, substituto ou solidário tributário”.

Ainda que a Constituição Federal não defina expressamente quem deve figurar no polo passivo da relação jurídico-tributária, o legislador ordinário não pode livremente eleger quem será o sujeito passivo: é necessário que tal pessoa possua algum vínculo com o fato ensejador da prestação pecuniária (seja direito ou indireto).

Aires Fernandino Barreto¹¹⁰ bem leciona que o critério pessoal se relaciona com o princípio da capacidade contributiva (art. 145, §1º, da Constituição Federal), isso porque o sujeito que terá seu patrimônio diminuído deve ser aquele que provoca ou causa o acontecimento desse fato, ou que lhe extrai proveito ou vantagem.

Logo, a lei que estipular sujeito passivo que não tenha relação com o fato jurídico-tributário será inconstitucional, e não poderá ser aplicada.

No caso do sujeito passivo direto, tem-se a relação direta com o fato jurídico tributário, pois se trata do sujeito que ensejou a ocorrência do fato que gerou toda a persecução tributária. No caso do sujeito passivo indireto, tal pessoa não ensejou a ocorrência do fato jurídico tributário, mas possui alguma relação com ele, e a legislação o elege para responder em caráter supletivo ao primeiro (sujeito passivo direto).

3.2.2 Critério Quantitativo

A obrigação tributária se configura como um dever prestacional pecuniário em que, de um lado (o sujeito ativo), possui o direito subjetivo de obter tal prestação, enquanto de outro (sujeito passivo), há o dever de entregar os valores devidos a título de tributo.

Desse modo, dentro do conseqüente normativo é possível (e evidentemente necessário) que os valores desse dever pecuniário sejam

¹¹⁰ BARRETO, Aires Fernandino. *Curso de Direito Tributário Municipal*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 384.

definidos. Portanto, o critério quantitativo se mostra como “o grupo de notícias informativas que o intérprete obtém da leitura atenta dos textos legais, e que lhe faz possível precisar, com segurança, a exata quantia devida a título de tributo”, nas palavras de Paulo de Barros Carvalho¹¹¹.

O critério quantitativo é composto pela base de cálculo e alíquota. Tais entidades são indispensáveis e devem sempre agir conjuntamente, a fim de que seja identificado o *quantum debeat*.

A base de cálculo sempre foi objeto de intensos estudos. Por longo tempo, predominou a “teoria da glorificação da base de cálculo” (no Brasil, muito atrelada aos estudos de Alfredo Augusto Becker), que atribuía à base de cálculo a condição de núcleo da hipótese de incidência, sendo todos os demais elementos adjetivos àquele e com inferior expressividade.

Na evolução do estudo sobre tal critério, Paulo de Barros Carvalho se revelou como um dos expoentes ao analisá-la e atribuir-lhe caráter menos expressivo que a mencionada teoria, pois possui caráter dimensionador do núcleo do fato jurídico (expressão do critério material) e que objetiva:

- (i) medir as proporções do fato jurídico tributário (função mensuradora);
- (ii) compor a específica determinação da prestação pecuniária (aliada à alíquota – que adiante será tratada) (função objetiva); e
- (iii) confirmar, infirmar ou afirmar o critério material (função comparativa).

Em relação à função mensuradora, trata-se de anunciar a grandeza efetiva do acontecimento e atribuir-lhe grandeza financeira por meio de índices avaliativos econômicos contidos no fato jurídico e que será capaz de ensejar a tributação, como o valor da operação, o valor venal, etc.

A função objetiva, por sua vez, revela-se como a mensuração do fato que já ocorreu, a demarcação econômica do acontecimento. Trata-se da “específica determinação da dívida tributária”¹¹², pois delimita o conteúdo que servirá de base para a incidência da alíquota a fim de compor o *quantum debeat*.

Por fim, a função comparativa se revela como a característica da base de cálculo atrelada ao critério material, que possibilita ao intérprete do direito

¹¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 322.

¹¹² *Ibid.*, p. 327.

comparar tais critérios, a fim de determinar com segurança a descrição com a prescrição e averiguar a exata dimensão da pretensão tributária, pois a base de cálculo pode confirmar o critério material (quando há total sintonia entre a descrição contida no critério material e a base de cálculo); infirmar (quando houver evidente incompatibilidade entre a descrição do critério material e a base de cálculo) e, por último, afirmar (quando houve obscuridade no descritor, a base de cálculo é capaz de clarear a pretensão tributária).

Para Aires Fernandino Barreto, trata-se do padrão de descrição, critério ou referência que mede o fato tributário, a fim de quantificar a grandeza do acontecimento. Tal autor entende que, assim como a hipótese de incidência tributária prevê a descrição hipotética de um fato, a base de cálculo também tem caráter normativo e hipotético que “espelha o critério abstrato, uniforme e genérico de mensuração das realidades que se pretende medir”¹¹³.

Luís Eduardo Schoueri¹¹⁴, por sua vez, leciona que a base de cálculo se revela (via de regra) como desdobramento da hipótese de incidência, possibilitando a quantificação do fato jurídico tributário ou mesmo “o fato jurídico visto do ponto de vista numérico”.

Tal autor expõe que, via de regra, a base de cálculo é um desdobramento do critério material, porém há casos em que tais critérios são atrelados, mas não há esse desdobramento em virtude de a base de cálculo ser uma grandeza presumida.

Ou seja: conhece-se o fato jurídico tributário, bem como o critério material, porém não é possível exatamente quantificá-lo. Nesse caso, há a instituição de bases presumidas.

Como exemplo, Luís Eduardo Schoueri¹¹⁵ menciona que, no Estado de São Paulo, o Imposto sobre Propriedade de Veículo Automotor (IPVA) possui como critério temporal o dia 1 de cada ano civil, porém a legislação fixa a base de cálculo do veículo como o valor médio em 30 de setembro do ano imediatamente anterior.

¹¹³ BARRETO, Aires Fernandino. *Curso de Direito Tributário Municipal*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 387.

¹¹⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 504.

¹¹⁵ *Ibid.*, p. 506.

Dessa forma, antes da ocorrência do fato jurídico tributário, o futuro sujeito passivo já consegue dimensionar o valor que recolherá de IPVA. Tal sistemática baseada em presunções é chamada de *praenumerando*.

Nesse ponto, insta destacar que, a despeito da operacionalização de tal prática que contribui para cálculo do *quantum debeatur* do imposto, tem-se claro que o critério temporal do IPVA deve ser observado. Isto é, em janeiro, deve-se observar se o valor computado como base de cálculo (valor médio em setembro) permanece o mesmo no momento eleito pela hipótese de incidência, sob pena de a tributação recair sobre mera presunção desconexa da realidade.

Ademais, importante mencionar que esse autor ainda sustenta que a base de cálculo não deve necessariamente ser representada em termos financeiros, ainda que essa seja a regra, isso porque há casos em que a base de cálculo se trata de quantificação de determinadas situações com aplicação de alíquota fixa, de modo que não há a quantificação em termos financeiros.

Como exemplo¹¹⁶, cita o autor casos em que as taxas são calculadas por valores fixos sobre determinadas situações (como autenticação de assinaturas). Assim, tem-se que basta quantificar as situações (como as autenticações) e será possível chegar ao montante do tributo devido.

Ademais, como já mencionado, o critério quantitativo também é composto pela alíquota, que, combinada à base de cálculo, é capaz de revelar a exação tributária.

Via de regra, a alíquota é um componente aritmético fundamental para que seja possível identificar o *quantum debeatur*, pois, para que se tenha efetiva noção do quanto se deve recolher ao Estado-Administração, é necessário que seja possível em algum momento precisá-lo.

Enquanto a base de cálculo não necessariamente deve ser representada por termos financeiros, a alíquota não pode ser representada de modo diverso, pois, se assim o fosse, não seria possível identificar os valores monetários devidos como tributos.

¹¹⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 504.

Paulo de Barros Carvalho¹¹⁷, ao expor a etimologia da palavra *alíquota*, menciona que se trata de um vocábulo latino de primeira declinação e que significa “parte, a parcela que se contém no todo um número exato de vezes”. Por essa razão, referido autor entende que essa definição justificaria a insistência da doutrina em admitir a alíquota com uma fração ou parte de algo.

Porém, entende que não há qualquer impedimento para que a alíquota seja expressa em termos monetários (em substituição à porcentagem), pois seria plenamente possível eleger determinada situação e aplicar uma alíquota monetária sobre a quantidade dessa situação, como definir que o tributo é devido a R\$ 1,20 por metro linear de comprimento de tecido¹¹⁸.

Aires Fernandino Barreto¹¹⁹ explica que a alíquota pode ser analisada no plano normativo ou na relação jurídica: no primeiro, trata-se de mero indicador da proporção que deve ser tomada a base de cálculo, que somente é passível de conjugação com dados abstratos; no caso da relação jurídica, trata-se de indicador que depende da ocorrência do fato passível de medição.

Conclui-se, do exposto, que as alíquotas podem ser dispostas de duas formas, como valor monetário fixo ou como uma fração, percentual da base de cálculo. Independentemente da forma eleita, inevitável afirmar que as alíquotas são sempre expressas em termos financeiros, ao contrário da base de cálculo que pode ser definida como determinada situação.

Diante dessas premissas e em razão da delimitação do presente trabalho, tem-se de suma importância a construção da regra-matriz de incidência do ICMS para os prestadores de serviços de transporte e comunicação, como exposto no tópico seguinte.

¹¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 334.

¹¹⁸ Exemplo disposto em Paulo de Barros Carvalho (ibid., loc. cit.).

¹¹⁹ BARRETO, Aires Fernandino. *Curso de Direito Tributário Municipal*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 468-469.

4 IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO (ICMS) – NOÇÕES GERAIS

Exarada a análise da regra-matriz de incidência tributária e seus elementos (critérios) enquanto mínimo irreduzível do deôntico em sentido completo, passa-se a analisar o perfil constitucional do ICMS para que tenhamos condições de analisar a regra-matriz de incidência tributária desse tributo em sua materialidade “prestações de serviços de comunicação”.

A Constituição Federal de 1988 prevê genericamente, em seu artigo 155¹²⁰, inciso II, que os Estados e o Distrito Federal têm competência para instituir impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias, sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e sobre serviços de comunicação, ainda que as operações se iniciem no exterior.

Com base em tal dispositivo constitucional, identifica-se que a competência para instituir o ICMS cabe aos Estados e ao Distrito Federal, via de regra. Importante destacar que, em situações excepcionais, a Constituição Federal outorga à União competência para legislar sobre tributos estaduais, conforme determinam os artigos 147 e 154, inciso II.

Conforme o artigo 147¹²¹, essa competência pode ser exercida quando a União legislar em Território Federal. E, de acordo com o artigo 154, inciso II¹²², a competência para instituir impostos estaduais cabe à União quando verificar-se

¹²⁰ “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior” (BRASIL. Presidência da República. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, 5 out. 1988).

¹²¹ “Art. 147. Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais” (ibid.).

¹²² “Art. 154. A União poderá instituir:

[...]

II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação” (ibid.).

situação de guerra externa ou sua iminência, podendo, ainda, instituir Impostos Extraordinários, sejam de sua competência ou não.

Desta feita, analisando-se o artigo 155, inciso II, da Constituição Federal, é possível verificar que, além da competência para instituição do ICMS, esse dispositivo também determina as materialidades passíveis de tributação, quais sejam: (i) operações relativas à circulação de mercadorias; (ii) prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; e (iii) prestação de serviços de comunicação, ainda que as operações se iniciem no exterior.

Discorrendo acerca da materialidade do ICMS, Roque Antonio Carrazza¹²³ entende que o ICMS ainda incide sobre outras materialidades, além dessas previstas no artigo supramencionado. Conclui que o ICMS possui 05 (cinco) núcleos distintos de incidência, quais sejam:

- a) operações mercantis (operações de circulação de mercadorias) – inclusive as mercadorias importadas do exterior;
- b) prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal;
- c) prestações de Serviços de comunicação;
- d) produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e
- e) extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.

A despeito dessa lúcida divisão das materialidades do ICMS, passa-se a explorar, tão-somente, as materialidades “circulação de mercadoria” e “prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de serviços de comunicação”, dados os objetivos do presente trabalho.

O ICMS incidente sobre circulação de mercadorias (ICMS-Mercadoria) possui como critério material, como dito pelo próprio nome, a circulação de mercadorias, assim entendida como operação mercantil. Tal operação deve se basear em (i) relação jurídica atrelada a um (ii) contrato mercantil entre (iii) duas ou mais pessoas e que objetive (iv) transferir um bem material corpóreo.

Em relação aos requisitos para que seja possível haver materialidade do ICMS-Mercadoria, Roque Antonio Carrazza¹²⁴ entende que é necessário que a

¹²³ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 42.

¹²⁴ *Ibid.*, p. 46.

operação mercantil seja regida pelo direito comercial, esteja inserida em contexto empresarial, objetiva (via de regra) a obtenção de lucro e tenha por objeto mercadorias.

Ademais, a materialidade do ICMS-Mercadoria exige que a operação mercantil seja efetivamente uma circulação jurídica (e não somente física). Ou seja, exige-se a efetiva transferência de titularidade de detenção do bem negociável entre pessoas.

Sobre tal característica, Renato Lopes Becho¹²⁵ leciona que a circulação se trata da passagem da mercadoria de uma pessoa para outra, por meio de um título jurídico (no caso de mercadorias, trata-se de contrato comercial) e que implique em alteração de ordem patrimonial (não deve ficar no patrimônio de uma mesma pessoa). Se assim não o for, o direito positivo a considera ilegítima.

Nesse sentido, o Superior Tribunal de Justiça, com fundamento também em decisões do Supremo Tribunal Federal, pacificou o entendimento, por meio da Súmula nº 166¹²⁶: “não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”.

Diversos outros julgados seguiram esse acertado entendimento. Tanto o é que, no julgamento do Recurso Especial nº 1.125.133/SP, de 25/08/2010, julgado como representativo de controvérsia, o Ministro Luiz Fux proferiu entendimento de que

[...] o deslocamento de bens ou mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, por si, não se subsume à hipótese de incidência do ICMS, porquanto, para a ocorrência do fato imponible, é imprescindível a circulação jurídica da mercadoria com a transferência da propriedade.

Ademais, o art. 155, II, da Constituição Federal também estabelece a possibilidade de os Estados e Distrito Federal instituírem o ICMS sobre as prestações de serviços de transporte e comunicação.

Tratando da diferenciação entre as materialidades desse imposto, Sacha Calmon Navarro Coêlho e Misabel Abreu Machado Derzi sintetizam que

A incidência, como se verifica, nunca se dá sobre atos ou negócios jurídicos em si, mas somente sobre as prestações de

¹²⁵ BECHO, Renato Lopes. *Tributação das Cooperativas*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 319.

¹²⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Súmula nº 166*. Julgamento: 14 ago. 1996. Órgão Julgador: Primeira Seção. Publicação: DJ, 23 ago. 1996.

execução desses atos ou negócios jurídicos (nas obrigações de dar mercadoria) ou na execução de serviços de transporte e comunicação (atos de efetiva prestação, como execução das obrigações de fazer)¹²⁷.

Em razão da delimitação do presente estudo, analisar-se-á com mais vagar a definição de prestação de serviços para, em seguida, construir a regra-matriz de incidência tributária do ICMS sobre as prestações de serviços de transporte e de serviços de comunicação.

4.1 Definição de “Prestação de Serviços”

Antes de adentrar à regra-matriz de incidência tributária do ICMS referente aos prestadores de serviços, insta delimitar o que deve ser entendido por “prestação de serviços”.

Nos termos do art. 594 do Código Civil, é “toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante remuneração”.

Nesse sentido, Aires Barreto bem leciona que prestação de serviços é “o esforço de pessoas desenvolvido em favor de outrem, com conteúdo econômico, sob regime de direito privado, em caráter negocial, tendente a produzir uma utilidade material ou imaterial”¹²⁸.

Tem-se, assim, que a prestação de serviços exige a relação entre sujeitos, cujo objetivo final seja o fornecimento de uma utilidade em favor do destinatário em contrapartida remuneratória.

O Supremo Tribunal Federal foi instado a se manifestar sobre a delimitação do que deve ser entendido como “prestação de serviços” no caso em que se discutia a incidência do Imposto sobre Serviços (ISS) sobre locação de bens móveis (especificamente, sobre guindastes), por meio do Recurso Extraordinário nº 116.121-3/SP, de 11/10/2000.

Nesse julgamento, o Ministro Marco Aurélio bem consignou que,

[...] em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio [...]. Em síntese, há de prevalecer a definição de

¹²⁷ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. ICMS – Direito ao Creditamento – Princípio da Não-Cumulatividade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 102, mar. 2004, p. 144.

¹²⁸ BARRETO, Aires Fernandino. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, v. 29, n. 90, 1984, p. 188.

cada instituto, e somente a prestação de serviço, envolvido na via direta o esforço humano, é fato gerador do tributo em comento. Prevalece a ordem natural das coisas cuja força surge insuplantável; prevalecem as balizas constitucionais a conferirem segurança às relações Estado-Contribuinte, prevalece, alfim, a organicidade do próprio Direito, sem a qual tudo será possível no agasalho de interesses do Estado, embora não enquadráveis como primários.

Ademais, o Superior Tribunal de Justiça também delimitou prestação de serviço para fins de ISS sobre industrialização por encomenda, quando do Recurso Especial nº 888.852/ES, de 04/11/2008.

A Primeira Turma de julgamento consignou que,

[...] desta sorte, o núcleo do critério material da regra matriz de incidência do ISS é a prestação de serviço, vale dizer: conduta humana consistente em desenvolver um esforço em favor de terceiro, visando a adimplir uma “obrigação de fazer” (o fim buscado pelo credor é o aproveitamento do serviço contratado).

Embora no ICMS as materialidades das prestações de serviços sejam distintas daquelas do ISS, a acepção de serviço é a mesma, isso porque se trata de conceito de direito, e não, especificamente, de direito tributário.

Do exposto, tem-se que a legislação, a doutrina e a jurisprudência são uniformes ao definir que a prestação de serviços exige a atuação de um sujeito em favor de outrem, em que o primeiro (contratado) fornece utilidade (material ou imaterial) ao destinatário (contratante), com base em contrato mercantil e cuja retribuição pelo esforço deve ser pecuniária (ou, ao menos, que seja apreciável economicamente).

Com base em tais premissas, importante analisar a regra-matriz do ICMS sobre as prestações de serviços de transporte e comunicação, como tratado adiante.

4.2 ICMS sobre Prestações de Serviços de Transporte – Considerações Iniciais

O art. 155, II, da Constituição Federal dispõe que compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o ICMS sobre “as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal [...] ainda que as [...] prestações se iniciem no exterior”.

Conforme exposto, prestar serviços é um esforço humano em favor de outrem, cuja contraprestação deve ser pecuniária.

Desse modo, a fim de delimitarmos o real alcance do dispositivo constitucional, vale mencionar que,

[...] no conceito de Direito Civil e do Direito Comercial, transporte designa o contrato, em virtude do qual um dos contratantes, denominado *transportador*, ou *condutor*, se obriga a conduzir, ou a levar de um ponto a outro, coisas ou pessoas, mediante pagamento pelo outro contratante, conhecido pelo nome de *expedidor*, *carregador* ou *passageiros*, de uma certa importância ou determinar preço [...]¹²⁹.

Verifica-se, assim, que prestação de serviços de transporte, entendida como o fato jurídico tributário capaz de se subsumir à hipótese de incidência do ICMS, é aquela em que há efetiva atividade de uma pessoa (jurídica ou física) em favor de outrem, a fim de levar bens de um ponto a outro, cuja relação entre as partes é contratual.

Ademais, a partir do art. 155, II, da Constituição Federal ainda fica claro que não é qualquer prestação de serviços de transporte que pode ser alcançável pelo imposto em comento: somente podem ser oneradas as prestações de serviços de transporte cujos trajetos ultrapassem diferentes Estados/Distrito Federal e Municípios, escapando-se da tributação as prestações de serviços de transporte municipais (compreendidos dentro de um município).

Para a devida compreensão dessa materialidade do ICMS, passa-se a analisar, pormenorizadamente, os critérios da regra-matriz de incidência tributária desse imposto.

4.2.1 ICMS-Transporte – Critério Material

O art. 155, II, da Constituição Federal estabelece a competência tributária para instituição do ICMS, bem como delimita quais são as materialidades alcançáveis por tal imposto.

Em relação à materialidade prestar serviços de transporte, o fato jurídico tributário exige mais do que a simples transferência de bens ou pessoas de um

¹²⁹ DE PLÁCIDO E SILVA, Oscar Joseph. *Vocabulário Jurídico*. 31. ed. Atualizadores: Nagib Slaibi Filho e Priscila Pereira Vasques Gomes. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 1428.

local a outro, a relação obrigacional deve ser fundada em contrato oneroso/mercantil, isto é, quando um terceiro (contratado), sob regime de direito privado, atua em favor de outrem (contratante) para locomover bens e/ou pessoas de um local a outro previamente estabelecido, cuja contrapartida será a remuneração pela prestação do serviço/trabalho.

Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho bem leciona que essa materialidade do ICMS exige “o comportamento do prestador, consubstanciado na iniciativa de desenvolver ação em favor de outro sujeito de direito, com conteúdo econômico, e da qual resulte o transporte intermunicipal ou interestadual de bens ou de pessoas”¹³⁰.

Ademais, vale mencionar que a Lei Complementar nº 87/1996 estabelece, em complemento à Constituição Federal, a espinha dorsal do ICMS. Tratando especificamente acerca da materialidade do ICMS sobre prestações de serviços de transporte, o art. 2º, inciso II, menciona que o “imposto incide sobre [...] prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores”.

Desse modo, tem-se claro que o ordenamento jurídico brasileiro não faz distinção quanto aos meios empregados para a prestação dos serviços de transporte e quanto ao conteúdo transporte. O juízo hipotético-condicional dessa materialidade do ICMS alcança, de modo genérico, as “prestações de serviços de transporte”.

Tal previsão não foi inaugurada pela Constituição Federal de 1998, isso porque Aliomar Baleeiro, analisando o embrião do ICMS sobre prestações de serviços de transporte (Imposto Federal sobre Serviços de Transporte – ISTR), já mencionava que

O campo de incidência é vasto, porque o texto constitucional dele exclui apenas os transportes intramunicipais, ou seja, os urbanos e os que ligam à sede os distritos do Município, sem transpor os limites deste. Qualquer que seja o meio de prestação dos serviços de transporte: por superfície terrestre ou aquática, por ar, ou por subterrâneo. Qualquer tipo de veículo. Mesmo por oleodutos, *pipelines*, etc. Qualquer que seja o objeto do transporte: pessoas

¹³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 775.

ou coisas. Uma condição única: transporte os limites do Município, entrando noutros ou penetrando em território estrangeiro¹³¹.

Ademais, tratando do requisito “onerosidade”, Roque Antonio Carrazza leciona que o serviço sobre o qual recai o imposto é aquele inserido no contexto do mundo dos negócios, que se submeta ao regime de direito privado e que se caracteriza pela igualdade e autonomia das partes¹³².

Diante desses requisitos, temos que o critério material do ICMS-Transporte não pressupõe diferenciação quanto ao conteúdo transportado. A Carta Magna apenas exige que haja a efetiva prestação de serviços de transporte interestadual/intermunicipal baseada em um contrato mercantil.

Tem-se, assim, que o ICMS não deve alcançar o autotransporte (por exemplo, quando a própria pessoa jurídica transfere mercadorias de um estabelecimento a outro), pois ausentes o caráter mercantil e o esforço humano em favor de outrem.

Ademais, importante analisar o trecho final do art. 155, II, da Constituição Federal que estabelece que o ICMS pode ser instituído sobre “as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal [...] ainda que as [...] prestações se iniciem no exterior”.

Tal redação não institui a tributação sobre prestações de serviços de transporte internacionais, evidentemente, em razão da ausência de competência para tanto, mas sim estabelece que o ICMS pode incidir sobre aquelas operações de transporte iniciadas no exterior e que são finalizadas em território brasileiro.

Tratando dessa hipótese, Roque Antonio Carrazza alterou seu entendimento inicial para entender que o ICMS-Transporte não exige que o serviço de transporte iniciado no exterior ultrapasse diferentes Estados ou Municípios. Atualmente, esse autor entende que, ainda que o serviço seja finalizado em Município da fronteira, o ICMS deve ser devido ao Estado em que localizado tal municipalidade, em observância ao tratamento isonômico das Unidades Federadas e dos Contribuintes¹³³.

¹³¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 252.

¹³² CARRAZZA, Roque Antonio. *O ICMS na Constituição*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 223.

¹³³ *Ibid.*, p. 230.

Ocorre que, analisando-se estritamente o texto desse dispositivo, tem-se que o legislador constituinte delimitou a materialidade do ICMS-Transporte às prestações de serviços de transporte “interestadual” e “intermunicipal”.

Sendo assim, baseando-se no princípio da estrita legalidade que rege toda e qualquer matéria tributária, entende-se que o ICMS somente pode alcançar as prestações de serviços de transporte que ultrapassem dois ou mais Estados e/ou Municípios, mesmo que as operações tenham iniciado no exterior, o que não ocorre quando as mercadorias advindas do exterior são destinadas a um município fronteiriço.

4.2.1.1 Prestações de Serviços de Transporte: Subcontratação e Redespacho

Delimitado o critério material do ICMS incidente sobre prestações de serviços de transporte, vale mencionar importantes e rotineiras modalidades contratuais que são consideradas fatos jurídicos tributários desse imposto, quais sejam: subcontratação e redespacho.

A subcontratação ocorre quando empresas transportadoras optam por não prestar o serviço de transporte contratado, que efetivamente é prestado por outras empresas de transporte. Ou seja: há a subcontratação do prestador do serviço.

O art. 58-A, §2º, do Convênio Sinief nº 6/1989 estabelece que “Subcontratação de serviço de transporte é aquela firmada na origem da prestação do serviço, por opção do prestador de serviço de transporte em não realizar o serviço por meio próprio”.

Tratando desse tema, Flávio Galvão¹³⁴ didaticamente conceitua essa modalidade de prestação de serviço ao dispor que “se caracteriza pela prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal por um terceiro diverso da relação tomador-prestador contratado, já que este subcontrata um outro prestador de serviços de transporte para realizá-los, desde o início”.

Nessa modalidade de serviço, o art. 17 do Convênio Sinief nº 6/89 estabelece que ambas as pessoas jurídicas contratadas (transportadora que não

¹³⁴ GALVÃO, Flávio. *ICMS sobre Transportes*. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 111.

presta o serviço e a subcontratada) devem emitir documentos fiscais (conhecimentos de transporte) para acobertar a operação.

Porém, a critério do fisco (Estados/Distrito Federal), é possível autorizar que a prestação do serviço seja acobertada somente pelo documento emitido pela empresa transportadora que não presta o serviço, conforme §7º do art. 17 do Convênio Sinief nº 6/89.

Por sua vez, o redespacho ocorre nas hipóteses em que o cliente contrata empresa prestadora de serviço de transporte, e essa, por sua vez, contrata outra empresa para completar parte do trajeto originalmente contratado.

O art. 58-A, §2º, do Convênio Sinief nº 6/1989 estabelece que “Redespacho é o contrato entre transportadores em que um prestador de serviço de transporte (redespachante) contrata outro prestador de serviço de transporte (redespachado) para efetuar a prestação de serviço de parte do trajeto”.

Ao analisar tal modalidade de serviço, Flávio Galvão¹³⁵ menciona que o redespacho se trata prestação de serviço realizada pelo transportador contratado até uma parte do trecho e que, a partir de então, tal transportador contrata outro para prestar o restante do serviço.

Ambas essas modalidades de transporte se dão em razão da relação contratual entre as empresas transportadoras e não envolvem o cliente (contratante).

Destaque-se que a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo esclareceu, por meio da Resposta à Consulta nº 366/2006, que, nas hipóteses em que o cliente contrata diretamente empresas transportadoras independentes para prestação de serviço seccionado e correspondente a trechos distintos, não se configura hipótese de redespacho, mas sim a prestação de serviço de transporte normal.

4.2.1.2 Controvérsias Jurisprudenciais Quanto ao Critério Material do ICMS-Transporte

Diversas situações têm sido objeto de debates quanto à possibilidade de se adequar ou não ao núcleo do antecedente do ICMS-Transporte. Importante

¹³⁵ GALVÃO, Flávio. *ICMS sobre Transportes*. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 111.

controvérsia jurisprudencial ocorreu quanto à possibilidade de tributar o transporte aéreo e o transporte rodoviário.

Em relação aos serviços de transporte aéreo de passageiros (intermunicipal, interestadual e internacional) e internacional de cargas, o Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal analisou a ADI nº 1.600-8, em 26/11/2001.

Nesse julgamento, o Ministro Nelson Jobim elencou diversas inconsistências entre a fórmula constitucional de repartições do ICMS entre os Estados/Distrito Federal, destacando-se:

- (i) na regra nuclear o ICMS é a não cumulatividade, de modo que as pessoas físicas (adquirentes dos bilhetes de passagem) são impossibilitadas de aproveitar créditos, o que acaba por violar o comando constitucional; e
- (ii) analisando-se as regras de determinação de alíquota do ICMS (art. 155, §2º, VII, alíneas “a” e “b”), verifica-se que nesses casos não há destinatário final, isso porque “o passageiro (pessoa física) é o único personagem que integra o bilhete da passagem” e “passageiro não tem localização”.

Após debates, o Tribunal Pleno concluiu pela declaração de inconstitucionalidade do ICMS sobre a prestação de serviços de transporte aéreo de passageiros intermunicipal, interestadual, internacional e de transporte aéreo internacional de cargas.

Destaque-se que, nesse julgamento, o Ministro Nelson Jobim indicou que seria inconstitucional a incidência do ICMS sobre os serviços de transporte rodoviários, porém tal ponto não poderia ser apreciado naquela ação porque não foi suscitada no pedido inicial.

Posteriormente, o Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal foi instado a se manifestar acerca da incidência do ICMS sobre a prestação de serviços de transporte rodoviário terrestre de passageiros (intermunicipal, interestadual e internacional), por meio da ADI nº 2.699/DF, de 05/02/2014.

Nesse julgamento, o Ministro Marco Aurélio dispôs que a discussão em comento somente teria surgido em decorrência das discussões travadas quando do julgamento da ADI nº 1.600-8, que tratava de situação excepcionalíssima. Ainda mencionou que a cobrança do ICMS nessas hipóteses tem ocorrido por muitos anos e nunca foi objeto de questionamentos.

Desse modo, após debates, o Plenário do Supremo Tribunal Federal houve por bem julgar a ação proposta pela Confederação Nacional do Transporte (CNT) improcedente, pelo que restou consignada a constitucionalidade do ICMS sobre as prestações de serviços de transporte rodoviários de passageiros.

A despeito de se ter aventado a aplicação da decisão do ADI nº 1.600-8 à ADI nº 2.669 com fundamento no princípio da isonomia, a Suprema Corte houve por bem não aplicar o mesmo *decisum*, mantendo a tributação do ICMS sobre o transporte rodoviário.

Outra discussão que levantou debates no Poder Judiciário diz respeito à incidência do ICMS sobre as prestações de serviços de transporte de mercadorias/serviços cujo destino final seja o exterior.

A despeito de divergências, o Superior Tribunal de Justiça pacificou o entendimento de que tal materialidade do ICMS não exige que a mercadoria/serviço seja retirada no Brasil e diretamente entregue ao exterior, bastando que o destino final seja o exterior, para que não incida o imposto, nos termos do art. 3º, II, da Lei Complementar nº 87/1996.

O entendimento prevalecente é no sentido de que, sob o aspecto teleológico, o objetivo dessa desoneração (considerada isenção) é tornar o produto brasileiro mais competitivo no mercado internacional. Assim, se o transporte pago pelo exportador integra o valor do produto/serviço exportado, onerá-lo equivale a tributar a própria exportação, o que é vedado pelo ordenamento jurídico pátrio.

A Ministra Eliana Calmon ainda entendeu que a oneração do serviço de transporte ao exterior acabaria por ofender os princípios da isonomia e pacto federativo, isso porque privilegiaria as empresas localizadas em cidades portuárias em detrimento dos diversos outros Estados que integram a Federação (precedentes ERESP nº 710.260/RO, de 14/04/2008; AgRg no RESP nº 1.301.482/MS, de 16/05/2013; AgRg no Agravo em RESP nº 385.764/SC, de 18/12/2014).

4.2.2 Critério Espacial do ICMS-Transporte

Importante relembrar que Paulo de Barros Carvalho leciona que o legislador possui diferentes elementos para determinar o critério espacial do juízo

hipotético-condicional, quais sejam: locais específicos eleitos pelo legislador para concreção da hipótese de incidência (no caso de tributos de comércio exterior, as repartições aduaneiras); área geográfica específica (tributos que incidem sobre a propriedade); ou área de propagação de efeitos (eficácia) da norma tributária.

Em relação ao ICMS-Transporte, a Lei Complementar nº 87/96 elegeu o terceiro elemento (área de eficácia da norma tributária, o que decorre da própria competência tributária/distrital), nos termos do art. 11, II, alíneas “a”, “b” e “c”, que estabelece que o local da prestação é:

a) onde tenha início a prestação; b) onde se encontre o transportador, quando em situação irregular pela falta de documentação fiscal ou quando acompanhada de documentação inidônea, como dispuser a legislação tributária; c) o do estabelecimento destinatário do serviço, na hipótese do inciso XIII do art. 12 e para os efeitos do §3º do art. 13.

Para Paulo de Barros Carvalho, o critério especial é “qualquer lugar em que o serviço seja prestado, desde que situado sob o manto da lei estadual”¹³⁶.

Insta mencionar que o Ministro Joaquim Barbosa bem elucidou a dificuldade em aplicar o critério do “estabelecimento destinatário” no caso de transporte terrestre de passageiros, pois “o único recipiente dos serviços de transporte é o respectivo tomador”.

O destinatário do serviço é o adquirente da passagem, que pode estar localizado no mesmo estado em que houver o embarque do passageiro ou no qual localizada a pessoa contratante dos serviços, embora a operação de transporte persista na modalidade interestadual¹³⁷.

Tal dispositivo demonstra que o legislador, mesmo tratando de prestações de serviços, tomou como parâmetros as operações de circulação de mercadorias, o que revela as amarras conceituais históricas do ICMS-Mercadoria que acabam por “influir” nas determinações do ICMS sobre prestações de serviços.

¹³⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 776.

¹³⁷ Destaque-se que o Ministro Joaquim Barbosa, a despeito de reconhecer a dificuldade na tributação do transporte rodoviário de passageiros pelo ICMS-Transporte, acabou por concluir que a Constituição Federal teria como propósito tributar tais serviços, seja pela leitura do art. 155, II, seja porque o predecessor do ICMS-Transporte previa tal possibilidade.

4.2.3 Critério Temporal do ICMS-Transporte

O critério temporal é deveras fundamental para a hipótese de incidência tributária, tendo em vista que delimita o preciso instante em que o fato jurídico tributário encontra correspondência à norma hipotético-tributária e, por conseguinte, tem-se o impulso lógico do consequente tributário.

No caso das prestações de serviços de transporte, o art. 12 da Lei Complementar nº 87/96 estabelece diferentes momentos a depender do serviço: nos casos de serviços de transporte no território nacional, considera-se ocorrido o fato jurídico no início da prestação do serviço (inciso V); nos casos de serviços iniciados no exterior, o critério temporal é o “ato final de transporte [...]” (inciso VI).

Verifica-se, portanto, que o ordenamento jurídico exige, como regra geral, que o critério temporal deve ser o simples início da prestação do serviço de transporte, não importando se o serviço foi concluído para que o liame obrigacional tributário seja exigível. Basta que a prestação de serviço de transporte tenha sido iniciada para que o Estado/Distrito competente possa exigir o *quantum debeatur* correspondente ao ICMS-Transporte.

Todavia, entende-se que a adoção dessa regra geral não se mostra a mais adequada, pois somente se pode admitir o surgimento da obrigação tributária (além dos demais critérios) quando houver a efetiva prestação de serviço de transporte e finalizada. Ou seja: o serviço de transporte deve ser entregue ao destinatário.

Ademais, nos casos de prestação de serviços de transporte iniciadas no exterior, o raciocínio é justamente o contrário da regra geral e se adéqua a nosso entendimento: é necessário que o serviço seja finalizado em território nacional para que se considere ocorrido o fato jurídico tributário capaz de originar a relação obrigacional e respectivo ICMS-Transporte devido.

Tal regra decorre da própria competência tributária dos Estados/Distrito Federal, tendo em vista que tais entes não têm prerrogativa de eleger fatos estranhos ao seu território para considerá-los fatos jurídicos tributários, em observância aos princípios da territorialidade e republicano.

4.2.4 Critério Pessoal do ICMS-Transporte

Paulo de Barros Carvalho¹³⁸ menciona que “tecendo considerações sobre a relação jurídica, tocamos, reiteradamente, nas entidades que lhe dão vida em função de que, afinal de contas, existe: os sujeitos do vínculo, isto é, as pessoas que se acham atreladas, uma à outra, com vistas ao objeto, que é a prestação”.

Analisando o art. 155, II, da Constituição Federal, tem-se que o sujeito ativo do ICMS-Transporte é o próprio ente competente para sua instituição – no caso, os Estados e Distrito Federal.

De outro lado, por óbvio, os sujeitos passivos são aqueles previstos pelo art. 4º da Lei Complementar nº 87/96, que estabelece:

[...] contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial.

Desse modo, o sujeito passivo do ICMS-Transporte é o prestador do serviço, via de regra.

Como leciona Roque Antonio Carrazza¹³⁹, tratando-se de prestações de serviços, o sujeito passivo só pode ser o prestador (física ou jurídica) do serviço. Nunca será o fruidor, o contratador, o intermediário, o destinatário, etc.

Destaque-se exceção de sujeição passiva: nas prestações de serviço de transporte iniciados no exterior, o sujeito passivo deverá ser o adquirente (destinatário) tomador do serviço de transporte, conforme previsão do art. 155, §2º, IX, alínea “a” (“incidirá também” “sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço”).

¹³⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 302.

¹³⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. *O ICMS na Constituição*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 226.

4.2.5 Critério Quantitativo do ICMS-Transporte

Conforme anteriormente exposto, o critério quantitativo da regra-matriz de incidência tributária é composto pela base de cálculo e alíquota.

Tratando da base de cálculo, Paulo de Barros Carvalho identifica três características possíveis: medir as proporções do fato jurídico tributário (função mensuradora); compor a específica determinação da prestação pecuniária (função objetiva) e confirmar, infirmar ou afirmar o critério material (função comparativa).

No mesmo sentido, Aires Fernandino Barreto¹⁴⁰ entende que a base de cálculo “é o padrão, critério ou referência para medir um fato tributário, sendo a definição legal da unidade constitutiva do padrão de referência a ser observado”.

Especificamente no caso do ICMS-Transporte, o art. 13, inciso III, da Lei Complementar nº 87/1996 estabelece que a base de cálculo é o preço do serviço, o que não deixa dúvidas de que a base econômica a ser considerar para cômputo do *quantum debeatur* deve ser aquele valor constante do preço da passagem (no caso de transporte de pessoas) ou do valor do frete (no caso de transporte de cargas).

Tal dispositivo sempre deve ser o ponto de partida para que se possam analisar as ilegalidades perpetradas pelos fiscos estaduais e distrital quando pretenderem distorcer a base de cálculo do ICMS-Transporte.

Por exemplo, vale mencionar a pretensa inclusão dos valores de pedágio e vale-pedágio à base de cálculo de tal imposto, como a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo tem se manifestado (Respostas às Consultas nº 128/2010 e Comunicado CAT nº 133/1999).

Tem-se que tal entendimento não encontra guarida no ordenamento jurídico brasileiro, isso porque o art. 2º da Lei nº 10.209/2001 expressamente dispõe que “o valor do Vale-Pedágio não integra o valor do frete, não será considerado receita operacional ou rendimento tributável, nem constituirá base de incidência de contribuições sociais ou previdenciárias”.

¹⁴⁰ BARRETO, Aires Fernandino. *Base de cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987, p. 39.

Por expressa disposição, a pretensão inclusão dos valores gastos com pedágio e vale-pedágios à base de cálculo do ICMS-Transporte não procede, além do que tal inclusão acabaria por descaracterizar a natureza jurídica da base de cálculo que é a correspondência econômica do fato jurídico tributário.

Nesse sentido, Roque Antonio Carrazza¹⁴¹ leciona que a inclusão do pedágio na base de cálculo do ICMS-transporte “extrapola os limites constitucionais, ferindo a regra-matriz do tributo, que, deste modo, passa a incidir sobre grandezas estranhas à materialidade de sua hipótese de incidência”.

Em relação à alíquota, trata-se de componente aritmético fundamental à identificação do *quantum debeatur* aliado à base de cálculo.

Considerando-se que a competência para instituição do ICMS é dos Estados e Distrito Federal, cada ente tem a prerrogativa de estabelecer as alíquotas aplicáveis internamente. Em relação às operações interestaduais, as alíquotas são fixadas pelo Senado Federal, nos termos do art. 155, §2º, inciso IV da Constituição Federal.

4.3 ICMS-Comunicação: Considerações Iniciais

A materialidade do ICMS “prestações de serviços de comunicação” tem sido objeto de intensos debates atualmente, isso porque, devido à evolução tecnológica, rotineiramente multiplicam-se os serviços comunicacionais, e o ordenamento jurídico não é capaz de acompanhar essa crescente demanda, sobretudo em matéria tributária.

Essa problemática jurídica é didaticamente analisada por Marco Aurélio Greco¹⁴², que dispõe que o Direito se vê diante de dois desafios: os avanços da tecnologia que tornam realidade o que antes era apenas ficção científica (especialmente no campo das telecomunicações e tecnologia); e a globalização que resulta na interação transnacional de tecnologias que resvalam em questões jurídicas, como conceitos e instrumentos.

Sendo assim, devido à dificuldade em regular as tecnologias que surgem a todo o momento, a legislação deve se valer de instrumentos interpretativos a fim

¹⁴¹ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 235.

¹⁴² GRECO, Marco Aurélio. *Transações Eletrônicas – Aspectos Jurídicos*. In: _____. *Internet e Direito*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2000, p. 11.

de dirimir as lacunas jurídicas. A interpretação orienta os posicionamentos jurídicos diante de uma situação fática, pois, ao definir de qual forma deve ser interpretado e entendido um serviço comunicacional, facilita-se a definição da natureza jurídica de um serviço novo.

Definir o que é serviço de comunicação, bem como quais os requisitos para que assim seja considerado, orienta o entendimento das autoridades e também serve de proteção aos direitos dos contribuintes, como concretização do princípio da segurança jurídica.

Portanto, ao analisar as características do ICMS-Comunicação, é importante se ater às normas de interpretação jurídica do que deve ser entendido como comunicação e não se deve prender às especulações e conceitos de outras ciências.

4.3.1 Critério Material do ICMS-Comunicação

O art. 155, inciso II, da Constituição Federal estabelece o ICMS sobre “prestações de serviço de comunicação”. O núcleo do juízo hipotético-condicional não é o serviço comunicacional em si mesmo, mas o agir que possibilite a comunicação.

Somente aquele fato jurídico é capaz de ensejar a consecução do conseqüente normativo do ICMS para fazer nascer a obrigação tributária de valor patrimonial a que os Estados e o Distrito Federal possuem o direito subjetivo de receber.

Adicionalmente, a Lei Complementar nº 87/1996, com fundamento no artigo 146¹⁴³ da Constituição Federal, estabelece a espinhal dorsal do ICMS, de modo que se trata de norma de eficácia nacional que vincula todos os Estados e Distrito Federal.

¹⁴³ O artigo 155, II, da Constituição Federal dispõe acerca da competência dos Estados e Distrito Federal para instituir impostos sobre “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”. Ou seja: referido dispositivo trata da competência outorgada a tais entes tributantes.

O artigo 146, III, da Constituição Federal trata das funções que cabem à Lei Complementar, especificamente acerca das normas gerais em matéria de legislação tributária, tais como: fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos discriminados na Constituição Federal, entre outros (BRASIL. Presidência da República. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, 5 out. 1988).

O artigo 2º, inciso III, dessa lei, dispõe sobre o critério material do ICMS-Comunicação como sendo “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”.

Como se pode observar da leitura desse dispositivo, o legislador optou por delimitar *comunicação* para fins tributários de modo genérico, sem adentrar a uma definição objetivamente jurídica.

Apenas dispõe que o imposto incide sobre “prestações onerosas de comunicação, por qualquer meio [...]” e, de forma a aumentar a abrangência do imposto, complementa, exemplificando, que também incide sobre “a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza”.

A despeito dessa determinação, tem-se que tal dispositivo não é suficiente para determinar com precisão o que deve ser entendido como “prestações de serviço de comunicação”.

O dispositivo determina expressamente a materialidade do tributo, mas não é capaz de identificar os elementos que devem compor o fato jurídico tributário capaz de concretizar a hipótese de incidência tributária do ICMS-Comunicação e ensejar o conseqüente normativo a fim de fazer surgir a obrigação tributária.

Para análise científica dos vocábulos *comunicação* e *prestações de serviços de comunicação*, importante que se faça um corte metodológico. Considerando-se o direito enquanto ciência reguladora e impositiva de condutas interpessoais que opera dentro dos modais deônticos (proibido, permitido e obrigatório), é possível afirmar que já há um corte metodológico: excluem-se todas as interações comunicacionais não efetivadas entre seres humanos.

Seguindo esse raciocínio, é importante que se proceda ao isolamento do vocábulo *comunicação* para que seja possível identificar seu conteúdo semântico e pragmático.

Paulo de Barros Carvalho minuciosamente analisou o vocábulo *comunicação* para concluir que tal termo é polissêmico e comporta variadas acepções.

Para fins científicos, concluiu que o processo comunicativo exige a transmissão de informações codificadas entre diferentes pessoas por meio de canal. Nesse sentido, bem lecionou que

[...] comunicação, entendida como o vínculo que se instaura com o ciclo formado pela emissão, transmissão e recepção de mensagens, de modo intencionado ou não, apresenta enorme amplitude, verificando-se sempre que houver dois ou mais sujeitos em contingência de interação. Toda vez que alguém difundir informação, ainda que não destinada a receptor determinado (porém, determinável) e mesmo que de forma inconsciente, esse alguém estará realizando processo de comunicação¹⁴⁴.

Compreendido o significado mínimo do que se deve entender como “comunicação”, referido autor entende que os elementos que compõem a “comunicação” são: emissor, canal, mensagem, código e receptor.

Analisando-se a relação entre tais elementos, Paulo de Barros Carvalho¹⁴⁵ prossegue no sentido de que o (1) *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; um (5) *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.

Para tal autor, o remetente pode ser entendido como a fonte da mensagem; o canal é o suporte pelo qual a mensagem é transmitida; a mensagem é a informação objeto do intercâmbio; código é o conjunto de signos organizados por determinado grupo de indivíduos para que seja possível a interação (“é o quadro de regras de formação (morfologia) e transmissão (sintaxe) de signos”); e receptor é aquele a quem a mensagem se destina, quem recebe a mensagem.

Em síntese, “comunicação” (veja-se: aqui ainda não se fala de tributação) é a relação instaurada entre dois ou mais sujeitos que objetivam o intercâmbio de mensagens e se valem de um meio adequado para tanto.

Ocorre que, para fins de hipótese de incidência do ICMS-Comunicação, importante lembrar que a Constituição Federal define que o ICMS deve incidir sobre “prestações de serviço de comunicação”. Nesse sentido, a Lei

¹⁴⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 768.

¹⁴⁵ Id. Não-incidência do ICMS na atividade dos provedores de acesso à internet. In: TORRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito Tributário das Telecomunicações*. São Paulo: IOB Thomson, 2004, p. 490.

Complementar nº 87/1996 define que o critério material do ICMS-Comunicação é “prestações onerosas de serviços de comunicação [...]”.

Mais uma vez Paulo de Barros Carvalho leciona sobre a questão e dispõe que prestar serviços de comunicação é a atividade de colocar à disposição dos usuários (emissor e receptor) os meios necessários para que o intercâmbio de informações seja possível. Assevera a impossibilidade de confundir a prestação de serviços de comunicação com a comunicação, propriamente dita.

Para tal autor, prestação de serviços de comunicação exige a junção entre os elementos da prestação de serviços e do processo comunicacional, a fim de que realize a comunicação entre tomador do serviço e terceiros, por meio de pagamento de valores. Exige-se que o emissor da mensagem (tomador do serviço), mediante remuneração, contrate prestador do serviço para que forneça o canal de comunicação e proporcione os meios que tornem possível a transmissão de mensagem ao destinatário¹⁴⁶.

Em resumo, prestar serviço de comunicação é a situação em que um terceiro fornece estrutura para que duas ou mais pessoas possam interagir por meio de intercâmbio de mensagens. Esse terceiro é devidamente remunerado para que assim atue.

Entendidas as acepções de “comunicação” e “prestação de serviço de comunicação”, importante mencionar que Roque Antonio Carrazza¹⁴⁷ explica que não são os serviços que são tributados pelo ICMS-Comunicação, mas sim sua prestação onerosa que decorra de contrato oneroso de prestação de serviço.

Do mesmo modo, Edison Aurélio Corazza¹⁴⁸ entende que, no caso do ICMS-Comunicação, resta imprescindível que existam dois sujeitos (prestador e tomador do serviço), em que um deles possui o direito de exigir do outro o pagamento (preço) pelo serviço e haja uma relação jurídica sob regime de direito privado (“negócio jurídico entre particulares”).

¹⁴⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 769.

¹⁴⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 241.

¹⁴⁸ CORAZZA, Edison Aurélio. *ICMS sobre Prestações de Serviços de Comunicação*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 56.

Dados os requisitos para que seja possível a concreção do critério material do juízo hipotético-condicional do ICMS-Comunicação, passa-se a analisar algumas peculiaridades relacionadas à materialidade desse tributo, tais como:

- (i) não diferenciação entre “serviços de comunicação” e “serviços de telecomunicação”;
- (ii) não incidência do ICMS-Comunicação sobre as atividades conexas aos serviços de comunicação (atividades-meio); e
- (iii) não incidência do ICMS-Comunicação sobre Serviço de Valor Adicionado (SVA).

4.3.1.1 Serviços de Comunicação e Serviços de Telecomunicação

Conforme exposto, o ICMS também possui como critério material a “prestação de serviço comunicação”. Nesse sentido, muito se discute acerca da natureza jurídica dos “serviços de telecomunicações” e possível enquadramento no critério material do mencionado tributo.

Majoritariamente, a doutrina tem compreendido que os “serviços de telecomunicações” possuem relação de espécie em relação ao gênero “serviços de comunicação”, de modo que, quando houver a prestação daqueles serviços, também se fala em evento passível de ser vertido em linguagem competente para que adquira o *status* de fato jurídico tributário capaz de ensejar a subsunção desse fato à norma hipotético-condicional do ICMS-Comunicação.

A diferenciação prática possível entre essas definições pode ser encontrada no fato de que nem todo serviço de telecomunicação se presta à finalidade de comunicar. No entanto, quando se verificar prestação de serviço de telecomunicação com a finalidade precípua de permitir a comunicação (intercâmbio de mensagem) entre emissor e receptor de forma onerosa, não há dúvidas de que esse serviço será passível de incidência do ICMS-Comunicação, tal qual a prestação de serviço de comunicação.

Roque Antônio Carrazza¹⁴⁹ já expôs entendimento no sentido de que serviço de telecomunicação é espécie de serviço de comunicação e, quando prestado onerosamente para receptor identificado, abre espaço à incidência do

¹⁴⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 257.

ICMS. Exemplifica que podem ser considerados serviços de telecomunicações os serviços de videoconferência e os serviços de rede corporativa.

Contrária a esse entendimento de gênero e espécie, mas a favor da interseção desses institutos (ou sobreposição parcial), Helena de Araújo Lopes Xavier¹⁵⁰ entende que se tratam de realidades secantes (a prestação de serviço de comunicação envolve a participação de terceiros que a possibilite) e simétricas (somente há relação comunicativa do serviço de telecomunicação quando houver transmissão, emissão e recepção e, portanto, prestação de serviço de comunicação).

Do exposto, entendemos não haver diferenciação conceitual (sobretudo jurídica) entre serviços de comunicação e de telecomunicação. Predominando-se o entendimento de que tais serviços exercem relação de gênero e espécie e, quando prestados por meio oneroso, são capazes de atrair a hipótese de incidência do ICMS-Comunicação.

Para fins de simplificação, adota-se “serviços de comunicação” como sinônimo de “serviços de telecomunicação”. Diferenciando-os, tão-somente, quando necessário.

4.3.1.2 Não incidência do ICMS sobre Serviços Conexos à Prestação dos Serviços de Comunicação (atividade-meio)

O critério material do ICMS-Comunicação deve ser entendido como a prestação onerosa de serviços de comunicação exercida por um sujeito que possibilite o intercâmbio de mensagens entre dois ou mais usuários (emissores e receptores).

Os serviços alcançáveis pelo ICMS-Comunicação são, tão-somente, aqueles em que há o fornecimento de infraestrutura para a concreção da efetiva comunicação, assim entendida, o intercâmbio de mensagem entre os sujeitos. Pode-se denominá-los de “atividades-fim”.

Por outro lado, existem outros serviços intrinsecamente relacionados aos serviços de comunicação (atividades-fim) também prestados por empresas de

¹⁵⁰ XAVIER, Helena de Araújo Lopes. O conceito de comunicação e telecomunicação na hipótese de incidência do ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 72, 2001, p. 81.

comunicação e que visam, tão-somente, possibilitar que a atividade-fim seja concretizada, agregando utilidades aos serviços de comunicação. São as “atividades-meio”.

Importante destacar que, nessas hipóteses, não se têm serviços autônomos aos de comunicação (como ocorre com os Serviços de Valor Adicionado, por exemplo), mas sim serviços conexos. Ainda assim, tais serviços não podem ser confundidos.

Como exemplo, pode-se citar: disponibilidade e assinatura dos serviços de comunicação (valor fixo pago para que se tenha o serviço de comunicação à disposição do usuário); atendimento simultâneo de ligações; telefone virtual (conhecido como “secretária-eletrônica”); habilitação de equipamentos de telefonia, entre outros.

Ou seja: esses serviços suplementares visam, tão-somente, fornecer comodidades e utilidades oferecidas pelas prestadoras dos serviços comunicação sobre a atividade-fim, como aumentar as facilidades e proporcionar conforto à utilização dos serviços de comunicação. Não se deve confundi-los com as atividades-fim, pois não possuem fins em si mesmo considerados.

Acerca desse tema, Alcides Jorge Costa¹⁵¹ leciona que

[...] é claro que uma empresa de comunicação presta uma série de serviços, todos obviamente conexos com a comunicação, mas nem todos de comunicação propriamente dita. Assim, na telefonia paga-se uma taxa de adesão, que existe também no serviço de televisão a cabo, quando se paga alguma quantia inicial para entrar no sistema e receber o decodificador. Será que está quantia também fica sujeita ao imposto? Entendo que não, porque não se trata de comunicação propriamente dita. Trata-se de alguma coisa que não é comunicação [...] são serviços que aumentam o valor da comunicação, mas que com ela não se confundem.

Discorrendo sobre essa temática, André Mendes Moreira¹⁵² entende que a habilitação de telefones se afigura como atividade-meio, pois somente possibilita que o usuário adquira a disponibilidade do serviço de comunicação. O fato jurídico tributário do ICMS somente ocorrerá com a efetivação das ligações. Incurrir-se-ia

¹⁵¹ COSTA, Alcides Jorge. ICM: Fatos Geradores do ICMS e do Imposto Sobre Comunicação. In: HARADA, Kiyoshi; COSTA, Alcides Jorge (Coords.). *Temas de Direito Tributário*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2000, p. 5.

¹⁵² MOREIRA, André Mendes. *A Tributação dos Serviços de Comunicação*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 239.

em contradição se uma etapa preparatória do serviço pudesse ser entendida como o próprio serviço.

Em síntese, tem-se que a materialidade do ICMS-Comunicação é, tão somente, a prestação de serviços de comunicação – assim entendida como “atividade-fim”. Os serviços conexos (atividades-meio), ainda que prestados pelas empresas de comunicação, não são suficientes para atrair a hipótese de incidência tributária do ICMS, pois visam apenas agregar novas utilidades aos serviços principais, configurando-se como serviços protocolar e acessórios.

O Convênio nº 69/1998 estimulou os debates sobre a incidência do ICMS-Comunicação sobre atividade-fim *versus* atividade-meio, tendo em vista que, em nítida extensão dos conceitos previstos pela Lei Complementar nº 87/1996, dispôs que

[...] se incluem na base de cálculo do ICMS incidente sobre prestações de serviços de comunicação os valores cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização dos serviços, bem assim aqueles relativos a serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada.

Diante de tal dispositivo, o Supremo Tribunal Federal¹⁵³ bem analisou a incidência do ICMS-Comunicação sobre os serviços de habilitação de equipamentos celulares.

De um lado, os Estados e Distrito Federal defendiam que a habilitação se tratava de prestação de serviço de comunicação, pelo que ambos esses serviços não poderiam ser diferenciados. De outro lado, o contribuinte defendia a habilitação de celulares como atividade-meio, preparatória e acessória ao serviço de comunicação em si.

Após diversas decisões do Superior Tribunal de Justiça¹⁵⁴ favoráveis aos contribuintes, o plenário do Supremo Tribunal Federal, em fevereiro de 2014, houve por bem pacificar o tema no sentido de que os serviços de habilitação de celular são serviços que apenas possibilitam a prestação de serviços de

¹⁵³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 572.020/DF*. Relator: Ministro Marco Aurélio. Redator: Ministro Luiz Fux. Julgamento: 06 fev. 2014. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: 13 out. 2010.

¹⁵⁴ Resp 760.230; Resp 945.037; Resp 816512; AgRg no Resp 1301934; AgRg nos EDcl no RMS 31147.

comunicação, e não se enquadram na definição de atividade-fim, tal prevista pelo art. 60, §1º¹⁵⁵, da Lei Geral de Telecomunicações (nº 9.472/1997). Classificam-se como atividades-meio e não podem ser alcançados pelo ICMS-Comunicação.

O ministro Luiz Fux bem sintetizou a questão ao dispor que

[...] a atividade de habilitação não se inclui na descrição de serviço de telecomunicação constante do art. 2º, III, da Lei Complementar 87/96, por corresponder a procedimento tipicamente protocolar, cuja finalidade prende-se ao aspecto preparatório e estrutural da prestação do serviço, serviços meramente acessórios ou preparatórios à comunicação propriamente dita, meios de viabilidade ou de acesso aos serviços de comunicação.

Posteriormente, a questão da incidência do ICMS-Comunicação sobre atividade-meio voltou a ser tema de discussão no Supremo Tribunal Federal. Em junho de 2015, o plenário da Suprema Corte reconheceu, por meio do Recurso Extraordinário com Agravo nº 782.749/RS, a existência de repercussão geral da questão relacionada à assinatura básica de telefonia: quando empresa prestadora de serviço de comunicação cobra valores fixos¹⁵⁶ e previamente determinados para oferta de infraestrutura que pode ser utilizada pelos beneficiários.

No caso, o Estado do Rio Grande do Sul defende que o pagamento periódico da assinatura básica seria espécie de retribuição pelo serviço de comunicação. De outro modo, o contribuinte defende que tal assinatura não pode ser confundida com o serviço de comunicação (atividade-fim) e deve ser enquadrado como atividade-meio – portanto, não tributável pelo ICMS-Comunicação.

Essa questão já foi analisada pelo Superior Tribunal de Justiça em diversas ocasiões¹⁵⁷, pelo que restou assentado, na maioria dos casos, que o Convênio nº 69/1998 pretendeu incluir como fato jurídico tributário do ICMS as atividades-

¹⁵⁵ “Art. 60. Serviço de telecomunicações é o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação. § 1º Telecomunicação é a transmissão, emissão ou recepção, por fio, radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético, de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza.”

¹⁵⁶ A Resolução ANATEL nº 85/1998 (Regulamento do Serviço Telefônico Fixo Comutado) trata do pagamento pela assinatura fixa, definindo-o como “valor de trato sucessivo pago pelo Assinante à Prestadora, durante toda a prestação do serviço, nos termos do contrato de prestação de serviço, dando-lhe direito à fruição contínua do serviço” (artigo 3º, inciso XXI).

¹⁵⁷ Resp nº 757.393/DF, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ 16.02.2009; REsp nº 601.056/BA, Rel. Min. Denise Arruda, DJ de 03.04.2006; REsp nº 418.594/PR, Rel. Min. Teori Zavascki, DJ de 21.03.2005; REsp nº 402.047/MG, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, DJ de 09.12.2003.

meio, o que não pode ser admitido, pois não são consideradas serviços de comunicação em sentido estrito e não são alcançáveis pelo ICMS.

Nesse ponto, importante mencionar discussão atinente àqueles casos em que as prestadoras dos serviços comunicação fixam assinatura mensal básica com direito à utilização de minutos de ligações. Por exemplo, valor mensal de R\$ 50,00 com direito a 100 minutos de ligações entre telefones fixos.

Sobre essa hipótese, o Ministro Luiz Fux, quando do julgamento do Recurso Especial nº 757.393/DF, bem destacou que no caso

[...] empresa autorizada à prestação de serviços de telecomunicação (possuindo liberdade tarifária por força do artigo 129 da Lei nº 9.472/97), não inclui qualquer minuto no preço cobrado a título de assinatura mensal em seus planos, o que torna a sua assinatura a típica remuneração pela mera disponibilidade do meio (exatamente a referida no Convênio ICMS nº 69/98, à luz da interpretação remansosa desse Superior Tribunal de Justiça, sobre o qual não há incidência do ICMS).

Portanto, tem-se que, quando houver a inclusão de minutos no preço cobrado pela assinatura mensal, não se pode falar em atividade-meio em sentido amplo. Sobre aqueles minutos efetivamente utilizados pelos sujeitos, em que houver a conversa por meio do telefone, será possível ocorrer a incidência do ICMS-Comunicação. Em relação aos minutos não utilizados pelos beneficiários dos serviços telefônicos, não haverá incidência do ICMS-Comunicação.

Tratando desse tema, André Mendes Moreira leciona que a mera assinatura de contrato de prestação de serviços telefônicos não se subsume à incidência do ICMS, o que somente deve ocorrer quando da prestação efetiva do serviço de comunicação. “De contrário, estar-se-ia criando um novo fato gerador do tributo, não previsto na CR/88: a prestação potencial de serviços de comunicação”¹⁵⁸.

Desse modo, ainda que a matéria seja nova perante o Supremo Tribunal Federal, o Ministro Teori Zavascki destacou que se trata de matéria complementar à decidida no Recurso Extraordinário nº 572.020 (habilitação de aparelhos telefônicos), pelo que se espera que, em linha com esse julgado, seja

¹⁵⁸ MOREIRA, André Mendes. *A Tributação dos Serviços de Comunicação*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 261.

determinada a não incidência do ICMS-Comunicação sobre assinatura básica de serviços de comunicação, dado que se trata de atividade-meio.

4.3.1.3 Serviços de Provedimento de Acesso à Internet

Os Serviços de Provedimento de Acesso à Internet podem ser entendidos como atividades-meio que possibilitam a oferta da prestação do serviço de comunicação. Esses serviços possibilitam que os usuários acessem o ambiente virtual (internet) para que lá possam, por meio de outros meios de comunicação, efetivar a comunicação propriamente – essa capaz de ensejar a incidência do ICMS-Comunicação.

André Mendes Moreira¹⁵⁹ explica o funcionamento da internet a fim de identificar a função dos serviços de provimento de acesso à internet e dispõe que,

[...] quando um usuário envia um e-mail pela Internet, a mensagem é quebrada e acondicionada em ‘pacotes’, os quais são ‘carimbados’ com o IP do remetente e o IP do destinatário (há, ainda, a indicação do número total de ‘pacotes’ que compõem a mensagem, pois esta somente tem seu recebimento confirmado após a chegada do último pedaço de informação). É com base no endereço IP que os ‘pacotes’ chegarão ao seu destino final, auxiliados pelos roteadores (que indicam o caminho a ser tomado na rede para se chegar de modo mais rápido ao seu destinatário).

Tal autor¹⁶⁰ continua no sentido de que a função do provedor é rotear os “pacotes” com as informações para que sejam enviados pelas melhores rotas livres naquele momento. Trata-se, portanto, de fornecimento de meio (endereço IP) para acesso à internet e direcionamento para o tráfego de dados.

Desse modo, verifica-se que os provedores de acesso à internet somente possibilitam a prestação dos serviços de comunicação, tornando-os possíveis e mais eficazes, o que revela completa autonomia entre esses serviços.

No caso dos serviços de comunicação, visualiza-se uma relação jurídica cujo objetivo do serviço é levar uma informação (mensagem) de uma pessoa a outra. No caso dos provedores de acesso à internet, a relação jurídica objetiva que um usuário, através do uso de linha telefônica ou outro canal qualquer,

¹⁵⁹ MOREIRA, André Mendes. *A Tributação dos Serviços de Comunicação*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 208.

¹⁶⁰ *Ibid.*, p. 213.

conecte-se a redes de computadores sem, contudo, obrigar-se à transmissão de uma mensagem. Possibilitando-a e a tornando mais eficaz.

Paulo de Barros Carvalho leciona que o serviço de conexão à internet não permite, por si só, a emissão, transmissão ou a recepção de informações, o que impossibilita seu enquadramento como serviço de comunicação. Para que seja possível acessar a internet, é necessário que o usuário se conecte a sistema de telefonia (ou outro meio eletrônico) que esteja em condições de prestar o serviço almejado e que se subsome à hipótese de incidência do ICMS.

Conclui, assim, que o provedor necessita de terceira pessoa que efetue o serviço e estabeleça o vínculo comunicacional entre usuário e internet. Logo, somente esse canal pode ser considerado o verdadeiro prestador de serviço de comunicação, e “a atividade exercida pelo provedor de acesso à Internet configura, na realidade, um Serviço de Valor Adicionado, pois aproveita um meio físico de comunicação preexistente a ele acrescentando elementos que agilizem o fenômeno comunicacional”¹⁶¹.

Nesse ponto, importante destacar que o art. 61 da Lei Geral de Telecomunicações (nº 9.472/1997) estabelece que “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”.

E, continua, no parágrafo primeiro que “*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” (grifo nosso).

Nesse sentido, a Portaria nº 148/1995 do Ministério das Comunicações aprovou a Norma nº 4/1995 e dispôs que Serviço de Conexão à Internet deve ser entendido como “nome genérico que designa Serviço de Valor Adicionado, que possibilita o acesso à Internet a Usuários e Provedores de Serviços de Informações”, bem como que Provedor de Serviço de Conexão à Internet (PSCI) deve ser entendido como “entidade que presta o Serviço de Conexão à Internet”.

¹⁶¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Não-Incidência do ICMS na Atividade dos Provedores de Acesso à Internet. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 73, 2001, p. 102.

Sendo assim, tem-se claro que o Ministério das Comunicações esclareceu que os serviços de provimento de acesso à internet se tratam de Serviços de Valor Adicionado. Portanto, considerando que esses últimos não se classificam como serviços de comunicação, não há que se falar em fato jurídico tributário do ICMS.

Após acaloradas discussões entre os Estados (que pretendiam fazer incidir ICMS-Comunicação sobre tais serviços) e os contribuintes, o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial nº 323.358/PR, de junho de 2001, decidiu que os Serviços de Valor Adicionado são imprescindíveis para a prestação dos serviços de comunicação e indissociáveis desses. Sendo assim, os serviços de provimento de acesso à internet atraíam a incidência do ICMS-Comunicação.

Logo após essa decisão, o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) editou o Convênio ICMS nº 78/2001, a fim de autorizar os Estados a conceder redução de base de cálculo de ICMS nos serviços de acesso à internet.

Todavia, posteriormente, o Superior Tribunal de Justiça voltou a analisar a questão, pelo que, acertadamente, reverteu a primeira decisão, decidindo-se pela não incidência do ICMS sobre os serviços de provimento de acesso à internet. Tal entendimento, baseando-se em diversos outros precedentes, culminou na aprovação da Súmula nº 334, que assim estabelece:

STJ Súmula nº 334 - 13/12/2006 - DJ 14.02.2007
ICMS - Incidência - Provedores de Acesso à Internet
O ICMS não incide sobre serviço dos provedores de acesso à Internet.

Um dos precedentes que embasou tal Súmula foi o Recurso Especial nº 456.650/PR, em que a Ministra Eliana Calmon entendeu que os serviços prestados pelos provedores de acesso à internet enquadram-se fielmente à definição de Serviço de Valor Adicionado previsto no art. 61 da Lei Geral de Telecomunicações.

Portanto, como a própria lei afasta os Serviços de Valor Adicionado dos serviços de telecomunicações, acertadamente entendeu que não há possibilidade de que os serviços de provimento de acesso à Internet sejam tributados pelo ICMS.

Verifica-se, portanto, que após diversas controvérsias, o Superior Tribunal de Justiça pacificou o entendimento de que os serviços de provimento de acesso à internet têm natureza de Serviço de Valor Adicionado e não podem ser considerados fato jurídico tributário do ICMS incidente sobre prestação de serviço de comunicação.

4.3.2 Critério Espacial do ICMS-Comunicação

Exaradas as considerações acerca do critério material do ICMS-Comunicação, também é importante que o fato jurídico tributário seja delimitado no tempo e no espaço.

Desse modo, lembre-se que Paulo de Barros Carvalho leciona que o legislador possui diferentes elementos para determinar o critério espacial do juízo hipotético-condicional, como específico local em que se fará concretizar a hipótese de incidência (como no caso das repartições aduaneiras para tributos de comércio exterior); pode-se eleger área geográfica específica (como ocorre com os tributos que incidem sobre a propriedade), bem como se pode eleger a área de propagação de efeitos (eficácia) da norma tributária.

Embora a terceira hipótese seja a regra geral (área de eficácia da norma tributária), não se pode confundir o critério espacial com esse elemento que o legislador pode eleger para que seja o critério espacial: trata-se de entidades ontologicamente distintas.

Especificamente no caso do ICMS sobre prestação de serviços de comunicação, o legislador elegeu a terceira hipótese para determinar o critério espacial desse imposto, qual seja: a área de propagação dos efeitos da norma tributária.

Sendo assim, considerando que o art. 155 da Constituição Federal atribui aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir o ICMS, cada legislação do ICMS ficará adstrita ao seu próprio território, pois a norma tributária estadual somente produzirá efeitos dentro dessa limitação territorial, via de regra.

Possíveis casos de propagação de efeitos da norma tributária fora de seu campo territorial devem ser entendidos como exceção.

4.3.3 Critério Temporal do ICMS-Comunicação

Além da necessidade de identificar o fato jurídico tributário no espaço, é necessário delimitá-lo no tempo a fim de que haja eficácia da norma tributária impositiva.

Esse critério identifica um exato momento em que se completa a hipótese de incidência tributária, após a identificação do fato jurídico tributário que se deu em determinado espaço. O critério temporal (após a conjugação dos outros critérios da hipótese de incidência tributária) implica no conseqüente tributário (como seus outros critérios – quantitativo e pessoal) para então nascer a obrigação tributária de recolher o tributo ao Estado-Administração.

O critério temporal não pode ser confundido com o momento em que o tributo é devido, isso porque aquele se refere ao momento em que a prestação do serviço de comunicação no mundo fático encontra correspondência com a norma hipotética-condicional. O momento de recolhimento se refere à operacionalização da arrecadação tributária e cabe ao livre arbítrio do legislador.

No caso do ICMS-Comunicação, o art. 12, inciso VII, da Lei Complementar nº 87/1996 estabelece que o fato jurídico tributário se considera ocorrido no momento “das prestações onerosas de serviços de comunicação, feita por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza”.

Verifica-se que esse dispositivo não é preciso ao determinar o exato momento da concreção do fato jurídico tributário no caso dos serviços de comunicação.

Assim, a melhor interpretação de tal dispositivo é aquela que considera a finalização da prestação do serviço. Somente quando houver a concreção e finalização da prestação de serviço de comunicação é que se pode admitir a possibilidade de incidência da norma tributária.

4.3.4 Critério Pessoal

Dada a completude da hipótese de incidência tributária, imprescindível identificar os sujeitos da relação tributária para que seja possível que a obrigação

tributária se torne efetivamente exigível. Os sujeitos da relação jurídico-tributário que possuem interesses contrapostos são o sujeito ativo e sujeito passivo.

Em relação ao sujeito ativo, o art. 119 do Código Tributário Nacional estabelece que o “sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento”.

Nesse sentido, basta verificar o art. 155 da Constituição Federal para identificar que os titulares da competência para exigir o ICMS são os Estados e o Distrito Federal. Em relação ao sujeito passivo, tem-se que é aquele que possui o dever jurídico de cumprir a prestação pecuniária referente ao direito subjetivo do sujeito ativo de receber tal prestação.

Nesse sentido, o art. 4º da Lei Complementar nº 87/1996 dispõe que

[...] contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial.

Desse modo, no caso do ICMS-Comunicação, o sujeito passivo será aquela pessoa que, onerosamente, fornece meios para que seja possível a relação comunicacional (leia-se: intercâmbio de mensagens entre emissor e receptor).

4.3.5 Critério Quantitativo

Expostos todos os elementos capazes de identificar um fato jurídico tributário, delimitando-o no espaço e no tempo, bem com identificando os sujeitos da futura relação obrigacional que se irá instaurar, resta evidente a necessidade de identificar o *quantum debeat* que será devido a título de ICMS-Comunicação.

Portanto, é necessário identificar a base de cálculo (expressão pela qual se dará o cômputo do tributo) e a alíquota.

A base de cálculo possui nítido caráter dimensionador do critério material (núcleo da hipótese de incidência) e que objetiva (i) medir as proporções do fato jurídico tributário (função mensuradora); (ii) compor a específica determinação da prestação pecuniária (aliada à alíquota – que adiante será tratada) (função

objetiva); e (iii) confirmar, infirmar ou afirmar o critério material (função comparativa).

Desta feita, o art. 13¹⁶², inciso III, da Lei Complementar nº 87/1996 expressamente dispõe que, no caso de prestações de serviços de comunicação (assim como no caso das prestações de serviços de transporte), a base de cálculo é o preço do serviço.

Em relação à alíquota, importante destacar que se trata de componente aritmético fundamental para que seja possível identificar o *quantum debeatur*, pois, para que se tenha efetiva noção do quanto se deve recolher ao Estado-Administração, é necessário que seja possível em algum momento precisar tal valor – o que ocorre por meio da alíquota aliada à base de cálculo.

Desse modo, via de regra a alíquota é exposta em forma de porcentagem. Porém, não há qualquer empecilho de que seja expressa em termos monetários (valores fixos que deve incidir sobre uma base variável).

Assim, considerando-se que a competência do ICMS compete aos Estados e ao Distrito Federal, cada um desses entes deve determinar por legislação local qual a alíquota aplicável à prestação dos serviços de comunicação.

Atualmente, a alíquota do ICMS-Comunicação na maioria dos Estados é de 25%. No Estado do Rio de Janeiro, por exemplo, ainda há adicional de alíquota de 4%, cujos valores são destinados ao Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza¹⁶³, resultando em alíquota efetiva de 29%.

Importante destacar que, em junho de 2014, o Supremo Tribunal Federal reconheceu Repercussão Geral do Recurso Extraordinário nº 714.139/SC, em que se discutem as alíquotas do ICMS incidente sobre energia elétrica prestações de serviços de comunicação frente ao princípio da essencialidade e critério da seletividade.

¹⁶² “Art. 13. A base de cálculo do imposto é: III - na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço” (BRASIL. Presidência da República. *Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996*. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências (LEI KANDIR). Brasília: 16 set. 1996).

¹⁶³ RIO DE JANEIRO (Estado). Secretaria da Fazenda. *Decreto nº 32.646, de 08 de janeiro de 2003* (Revogado pelo Decreto Estadual nº 45.607/2016). Altera dispositivos dos decretos indicados, em acatamento à Lei nº 4.056/02, mantém reduções de bases de cálculos praticadas segundo convênios celebrados no âmbito do CONFAZ na forma da lei, e dá outras disposições. Rio de Janeiro: DOU, 30 dez. 2003.

A Constituição Federal determina que o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) “será seletivo, em função da essencialidade do produto” (artigo 153, parágrafo 3, inciso I). Em relação ao ICMS, o artigo 155, parágrafo 2, inciso III, dispõe que “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços”.

Desses dispositivos, verifica-se que os legisladores constituintes se valeram de diferentes vocábulos para tratar da técnica da seletividade relacionada ao princípio da essencialidade. Enquanto no IPI a seletividade é obrigatória, no ICMS a seletividade poderia ser considerada facultativa.

Partindo-se desse entendimento, os Estados e Distrito Federal não têm observado a essencialidade dos serviços de comunicação e têm instituído alíquotas elevadas para tais serviços, enquanto outros produtos não essenciais e supérfluos são onerados por alíquotas reduzidas.

Em muitos Estados, a alíquota do ICMS-Comunicação é de 25% (ou mais), enquanto a alíquota geral do ICMS-Mercadoria é 18%. Ou seja: perfumes, cosméticos, bebidas e cigarros são tributados em monta inferior aos serviços de comunicação, o que também ocorre em relação à energia elétrica.

A essencialidade em questão se trata de verdadeiro princípio, pois se revela como um conteúdo axiológico eleito pela sociedade com o objetivo de desonerar itens básicos e necessários para a vivência humana. Isso se dá com a instituição de reduzidas alíquotas do ICMS sobre alimentos da cesta básica, por exemplo.

Dado que o princípio da essencialidade se revela como princípio-valor, não se pode admitir em hipótese alguma sua inobservância. Assim sendo, os vocábulos *será* (no caso do IPI) e *poderá* (no caso do ICMS) empregados pela Carta Magna não são capazes de reduzir o alcance desse princípio.

Não nos alinhamos ao entendimento de que a essencialidade seria facultativa quando da instituição do ICMS. Quando se tratarem de itens essenciais e básicos para a sociedade, não se pode admitir alta carga tributária. A própria Constituição Federal, por meio dos valores eleitos pela sociedade, assegura que esses itens serão essenciais, e as alíquotas desses impostos sobre o consumo devem ser reduzidas.

Quanto à seletividade, tem-se que tal critério deve ser sempre aplicado, quando se tratar da essencialidade dos produtos. Esse critério é o que melhor tutela a não tributação dos itens fundamentais para a sociedade.

De modo diverso, Hugo de Brito Machado se alinha à corrente de que a essencialidade seria facultativa no caso do ICMS. Porém, quando o legislador optar por aplicá-la, o critério balizador será a seletividade, “de sorte que a mercadoria considerada essencial há de ter alíquota mais baixa e a menos essencial, cuja gradação vai até aquela que se pode mesmo considerar supérflua, há de ter alíquotas mais elevadas”¹⁶⁴.

Independentemente da corrente adotada (seja pela facultatividade e obrigatoriedade da observância da essencialidade ao ICMS), não restam dúvidas de o princípio da essencialidade não pode ter sua eficácia reduzida, e o critério que melhor tutela tal conteúdo axiológico é a seletividade.

Os serviços de comunicação são fundamentais para a vivência humana, tanto o é que o art. 10 da Lei nº 7.783/1989 estabelece que “são considerados serviços ou atividades essenciais: [...] VII - telecomunicações”.

Evidente, portanto, que tais serviços não podem ser mais tributados que outros bens e atividades supérfluos, dado que se afiguram como fundamentais e essenciais para a sociedade moderna, como bem garantido pelo dispositivo mencionado.

Em análise ao tema em questão, o órgão especial do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro¹⁶⁵ acertadamente julgou inconstitucional dispositivo que previa alíquota de 25% aplicável aos serviços de comunicação e energia elétrica.

Dessa decisão, outras sobrevieram de modo a determinar a suspensão dessa alíquota. Na maioria dos casos, houve a determinação da aplicação da

¹⁶⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 385.

¹⁶⁵ *Arguição de Inconstitucionalidade nº 27/2005* que julgou inconstitucional do artigo 14, inciso VI, item 2, inciso VIII, item 7 do Decreto Estadual nº 27.427/2000 (RIO DE JANEIRO (Estado). Tribunal de Justiça. *Arguição de Inconstitucionalidade nº 27/2005*. Relator: Roberto Wider. Julgamento: 27 mar. 2006 . Órgão Julgador: Especial).

alíquota geral (18%) e, em outros, houve a determinação da aplicação de alíquota de 12% até que sobrevenha nova alíquota pelo Poder Legislativo¹⁶⁶.

Já no Superior Tribunal de Justiça, não se tem conhecimento de decisão que tenha adentrado ao mérito desse tema. Quando essa discussão chegou à Corte, as decisões se pautaram somente nos instrumentos jurídicos utilizados pelos contribuintes para questionar as alíquotas. Decidiu-se que Mandado de Segurança não é instrumento adequado para questionar as alíquotas do ICMS-Comunicação.

Agora, o Supremo Tribunal Federal terá a oportunidade de esclarecer tal controvérsia. Em linha com o exposto e corroborado pelo Poder Judiciário fluminense, espera-se que a Suprema Corte reconheça a essencialidade dos serviços de comunicação e declare a inconstitucionalidade do dispositivo do Estado de Santa Catarina, que estabeleceu alíquota de 25% aos serviços de comunicação e energia elétrica.

Tal *decisum* merece ter efeitos *erga omnes* para que todos os Estados e Distrito Federal reconheçam a essencialidade e seletividade dos serviços de comunicação e os desonerem¹⁶⁷.

¹⁶⁶ Mandado de Segurança nº 00148/2007. 17 Câmara Cível. Rel. Fabrício Paulo Bandeira Filho. Julgamento: 13.06.2007; Mandado de Segurança nº 207.004.00516. 18 Câmara Cível. Rel. Pedro Raguene. Julgamento: 25.09.2007; Mandado de Segurança nº 2007.004.00480. 11 Câmara Cível. Rel. Cláudio de Mello Tavares. Julgamento: 29.11.200. 7; Apelação Cível nº 0004120-28.2013.8.19.0034. 14 Câmara Cível. Rel. José Carlos Paes. Julgamento: 08.05.2015; Apelação Cível nº 0301476-80.2009.8.19.0001. 11 Câmara Cível. Rel. Cesar Felipe Cury. Julgamento: 07.04.2015; Apelação Cível nº 0068941-82.2009.8.19.0001 -. 11 Câmara Cível. Rel. Cesar Felipe Cury. Julgamento: 11.02.2015.

¹⁶⁷ Importante destacar que, em março de 2015, a Procuradoria Geral da República apresentou Parecer no sentido de que seja dado provimento ao Recurso Extraordinário nº 714.139/SC do contribuinte para que seja declarado inconstitucional do artigo 19, inciso II, alínea "a" da Lei nº 10.297/1996 que impunha alíquota de 25% de ICMS sobre serviços de comunicação e energia elétrica. Esse Parecer ainda pede pela modulação dos efeitos dessa decisão, dado o risco econômico e social da medida, se declarada inconstitucional. Dispõe: "é patente o risco à segurança jurídica no caso subjacente, sobretudo em razão do excepcional interesse social na continuidade das prestações sociais de cunho estadual e no adimplemento geral dos compromissos assumidos pelo ente federado com base em seu orçamento".

5 NÃO CUMULATIVIDADE DO ICMS PARA OS PRESTADORES DE SERVIÇOS

Com o advento da Constituição Federal de 1998, o antigo ICM foi alterado para incluir novas materialidades: tal imposto estadual que antes somente incidia sobre a circulação de mercadorias passou a abranger as prestações de serviços de transporte e de comunicação.

Considerando-se a natureza do antigo ICM, que alcançava as saídas dos estabelecimentos de produtos físicos, o entendimento jurisprudencial acerca da não cumulatividade desse imposto sempre se baseou em critério mais restritivo (teoria do crédito físico), em que os insumos geradores de créditos eram apenas aqueles produtos que integravam o produto final.

Ocorre que, devido à inclusão das novas materialidades, tal entendimento se revela ultrapassado. Isso se dá pelo fato de que se tratam de prestações de serviços e, portanto, não há produto final para que os insumos possam se agregar fisicamente – não há qualquer saída física dos estabelecimentos.

Logo, é necessário delimitar o conteúdo mínimo da não cumulatividade do ICMS para os prestadores de serviços, a fim de lhes garantir que o aproveitamento de créditos seja compatível com as atividades exercidas em completa observância ao princípio constitucional.

5.1 Conteúdo Mínimo da Não Cumulatividade do ICMS para Prestadores de Serviços: insumos e o critério da essencialidade

O princípio da não cumulatividade do ICMS encontra guarida no art. 155, §2º, inciso I, da Constituição Federal, que estabelece o direito à compensação de créditos referentes ao imposto cobrado nas operações/prestações de serviços pretéritas, com os débitos em operação/prestação própria.

No caso dos prestadores de serviços, os resultados de suas atividades são incorpóreos e intangíveis, o que impede aplicação da clássica “teoria do crédito físico” construída a partir do antigo ICM, em que se autorizava o crédito somente daqueles bens integrantes do produto final.

Ainda que fosse possível questionar a aplicação da “teoria do crédito financeiro” ao ICMS, o que discordamos (pois os diversos princípios-valores

relacionados à não cumulatividade exigem que o direito ao crédito seja amplo), ainda assim se deve analisar, cuidadosamente, o que deve ser entendido como insumo das prestações de serviços e que, por conseguinte, autoriza o aproveitamento de créditos.

Nos dizeres de Aurélio Buarque de Holanda Ferreira, trata-se de “elemento que entra no processo de produção de mercadorias ou serviços, máquinas e equipamentos, trabalho humano, etc.”¹⁶⁸

Especificamente em relação à definição de insumo para o direito tributário, Paulo de Barros Carvalho bem pontua que “representa a entrada de bens e serviços necessários ao produto da atividade empresarial e sua forma poderá variar de acordo com o objetivo social da pessoa jurídica”¹⁶⁹.

Insumo, portanto, deve ser entendido como todos os gastos e investimentos relativos aos produtos, serviços e outros que sejam necessários e fundamentais à concreção das atividades das empresas, bem como contribuam para a formação do produto ou serviço final.

Evidencia-se, assim, a estrita relação entre a definição de insumos e o critério da essencialidade, isso porque deve ser analisado o objeto social de cada pessoa jurídica para identificar quais são os elementos que entram no processo de produção e prestação de serviços.

De modo geral, em alguns setores econômicos, os insumos são comuns para as pessoas jurídicas que exercem as mesmas atividades, o que ocorre com os prestadores de serviços de transporte e comunicação.

Logo, o princípio da não cumulatividade exige que, por meio do critério da essencialidade, autorize-se o aproveitamento de créditos de ICMS para os prestadores de serviços em decorrência de todas as aquisições que sejam fundamentais e imprescindíveis à concreção da atividade-fim das pessoas jurídicas.

Evidente, portanto, o desvencilhamento entre as materialidades do ICMS (circulação de mercadorias *versus* prestação de serviços), o que evidencia a

¹⁶⁸ FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa*. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999, p. 1120.

¹⁶⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Aspectos Polêmicos de PIS e Cofins*. São Paulo: Lex Magister; CEU, 2013, p. 51.

improcedência de qualquer tentativa de aplicar a “teoria do crédito físico” a todas as materialidades desse imposto.

Eduardo Maneira e Marcos Correia Piqueira Maia bem lecionam que os prestadores de serviços de transporte e comunicação são dotados de particularidades que impedem qualquer tentativa de compatibilização dessas materialidades com o critério do crédito físico. Logo, os antigos parâmetros e a famosa dualidade “crédito físico x crédito financeiro” devem ser superados, a fim de privilegiar “os materiais aplicados de forma essencial na atividade-fim do contribuinte”¹⁷⁰.

Tem-se, assim, que os insumos dos prestadores de serviços em nada se assemelham à circulação de mercadorias (produtos), que se baseia na “teoria do crédito físico”.

Considerando-se que o resultado das atividades dos prestadores de serviços se trata de intangível e incorpóreo, não aferível fisicamente (como ocorre com as mercadorias), os operadores do direito devem observar as particularidades desse setor, a fim de que não haja subversões ao princípio da não cumulatividade do ICMS.

Para aferir o conceito de insumos dos prestadores de serviços (e, por conseguinte, o conteúdo mínimo da não cumulatividade do ICMS que autoriza o aproveitamento de créditos), deve-se observar o critério da essencialidade. Tudo o que for fundamental e indispensável à concreção da atividade-fim da pessoa jurídica deve autorizar o aproveitamento de créditos desse imposto.

5.2 Insumos *versus* Bens de Uso e Consumo

Enquanto os insumos se relacionam intrinsecamente às atividades das pessoas jurídicas, revelando-se essenciais para a concreção da atividade-fim (no caso, prestações de serviços), os bens destinados ao uso e consumo se relacionam indiretamente ao processo produtivo e à prestação dos serviços.

¹⁷⁰ MANEIRA, Eduardo; MAIA, Marcos Correia Piqueira. Tributação e Telecomunicações. In: RABELO FILHO, Antonio Reinaldo; ALVES, Gustavo Baptista; SILVA FILHO, Paulo Cesar da; MENDONÇA, Victor Furtado de (Coords.). *ABETEL*. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 180-181.

A legislação complementar não tratou de delimitar o que deve ser entendido como bens destinados ao uso e consumo. No caso do Estado de São Paulo, a legislação ordinária define como “a mercadoria que não for utilizada na comercialização ou a que não for empregada para integração no produto ou para consumo no respectivo processo de industrialização ou produção rural, ou, ainda, na prestação de serviço sujeita ao imposto” (art. 66, inciso V, do RICMS).

Tem-se, assim, que os bens destinados ao uso e consumo são aferíveis por exclusão, isto é: são aqueles bens que não integram diretamente a atividade-fim da pessoa jurídica e que, portanto, não são essenciais à concreção do objeto pretendido – no caso, o serviço de transporte ou comunicação.

Para André Mendes Moreira, “mercadorias destinadas ao uso e consumo são aquelas consumidas em intervalo de tempo inferior a 1 (um) ano e sem as quais a consecução da atividade-fim do contribuinte seria perfeitamente possível”¹⁷¹.

Evidente, portanto, que a diferenciação entre insumos e bens de uso e consumo perpassa pelo critério da essencialidade. Enquanto aqueles são fundamentais para a concreção das atividades das empresas, esses não o são, pois a aplicação ao processo produtivo e de prestação de serviço ocorre de forma indireta.

O desvencilhamento entre tais institutos é deveras fundamental, isso porque o art. 33 da Lei Complementar nº 87/1996 tem sofrido sucessivas alterações para postergar o direito ao aproveitamento de créditos decorrentes dos bens de uso e consumo (a redação atual postergou o aproveitamento a partir de 1º de janeiro de 2020)¹⁷².

De outro modo, o direito ao aproveitamento de créditos em relação aos insumos é imediato e inalterável, isso porque decorre da própria essência do princípio da não cumulatividade. Qualquer pretensa restrição ao aproveitamento

¹⁷¹ MOREIRA, André Mendes. *A Não-Cumulatividade dos Tributos*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2012, p. 386.

¹⁷² Na redação original da Lei Complementar nº 87/1996, postergou-se o aproveitamento de créditos relativos aos bens de uso e consumo para 01/01/1998. Porém, as sucessivas alterações (Lei Complementar nº 92/1997; nº 99/1999; nº 114/2002; nº 122/2006 e nº 138/2010) têm impedido o aproveitamento à benesse inicialmente conferida pelo legislador (BRASIL. Presidência da República. *Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976*. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Brasília: DOU, 17 dez. 1976).

desses créditos acaba por violar tal princípio limite-objetivo e, por conseguinte, todos aqueles conteúdos axiológicos tutelados pelo ordenamento jurídico.

5.3 Ativo Permanente *versus* Bens de Uso e Consumo

Ativo permanente pode ser entendido como aqueles bens que se destinam à manutenção das atividades das pessoas jurídicas e não se relacionam, ao menos diretamente, à concreção da atividade-fim.

Nos termos do art. 179 da Lei nº 6.404/1976 (Lei das S/A), que estabelece as classificações das contas do ativo contábil, o ativo imobilizado são os

[...] direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens.

Por sua vez, o art. 301 do Decreto nº 3.000/1999 trata dos requisitos para depreciação dos bens do ativo permanente e impõe, como requisito, que tais bens devem incorporar o patrimônio da pessoa jurídica por 1 ano ou mais¹⁷³.

Embora o primeiro dispositivo trate de “ativo imobilizado” e o último trate de “ativo permanente”, ambos são considerados sinônimos, e os termos distintos não impactam a presente discussão.

Assim como os bens de uso e consumo, os destinados ao ativo permanente são fundamentais para a concreção das atividades das pessoas jurídicas, mas apenas se atrelam indiretamente à atividade-fim. O critério de *discrímen* deve ser o tempo de consumo para o contribuinte:

- (i) Uso e Consumo: bens utilizados pelas pessoas jurídicas e consumidos em prazo inferior a 1 ano;

¹⁷³ “Art. 301. O custo de aquisição de bens do ativo permanente não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a trezentos e vinte e seis reais e sessenta e um centavos, ou prazo de vida útil que não ultrapasse um ano. § 1º Nas aquisições de bens, cujo valor unitário esteja dentro do limite a que se refere este artigo, a exceção contida no mesmo não contempla a hipótese onde a atividade exercida exija utilização de um conjunto desses bens. § 2º Salvo disposições especiais, o custo dos bens adquiridos ou das melhorias realizadas, cuja vida útil ultrapasse o período de um ano, deverá ser ativado para ser depreciado ou amortizado” (BRASIL. Presidência da República. *Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999*. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Brasília: DOU, 29 mar. 1999).

- (ii) Ativo Permanente: bens empregados pelas pessoas jurídicas em suas atividades, cujo consumo/utilização ultrapasse 1 ano.

Tal distinção é deveras fundamental em matéria tributária, isso porque o art. 31, inciso II, do Convênio ICMS nº 66/1988 veda o aproveitamento de créditos de ICMS de bens destinados ao ativo permanente (chamado de “ativo fixo”), com base na “teoria do crédito físico”.

Com o advento do art. 20 da Lei Complementar nº 87/1996, finalmente a legislação infraconstitucional se adequou à teoria do crédito financeiro, para então permitir o aproveitamento de crédito de ICMS relativos à aquisição de bens destinados ao ativo permanente.

Atualmente, por força de Lei Complementar nº 102/2000, que incluiu o inciso I do §5º do art. 20 da Lei Complementar nº 87/1996, a apropriação dos créditos de ICMS dos bens do ativo permanente deve ser fracionada à razão de um quarenta e oito avos por mês.

Em resumo, tem-se que os créditos de ICMS são aproveitáveis conforme as seguintes regras:

- (i) Insumos: imediatamente, por força direta do conteúdo mínimo do princípio da não cumulatividade do ICMS (art. 155, §2º, inciso I, da Constituição Federal);
- (ii) Uso e Consumo: a partir de 1º de janeiro de 2020 (art. 33, inciso I da Lei Complementar nº 87/1996); e
- (iii) Ativo Permanente: fracionados, à razão de um quarenta e oito avos por mês (art. 20, §5º, inciso I da Lei Complementar nº 87/1996).

Diante dessas premissas, insta analisar as peculiaridades da não cumulatividade do ICMS para os prestadores de serviços de transporte e comunicação.

5.4 Não Cumulatividade dos Prestadores de Serviços de Transporte

A atividade-fim dos prestadores de serviços de transporte se trata de intangível e incorpóreo, o que demanda a análise detida dos insumos dessas atividades e que, por conseguinte, autorizam o direito ao aproveitamento aos créditos de ICMS.

Especificamente em relação a essa materialidade, a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça analisou o Recurso Especial nº 1.175.166/MG (de 26/03/2010) e Recurso Especial nº 1.090.156/SC (de 20/08/2010), para concluir que as peças de veículos utilizados na atividade de transporte devem ser reconhecidas como insumos, após o advento do art. 20 da Lei Complementar nº 87/1996.

Determinou-se, assim, o retorno dos autos à vara de origem para análise pericial do emprego dos produtos na atividade dos contribuintes, a fim de identificar quais eram essenciais e, portanto, geradores de créditos.

Tais decisões sinalizam o correto entendimento da Corte sobre a matéria, isso porque atrelam o princípio da não cumulatividade ao critério da essencialidade das atividades dos prestadores de serviços de transporte.

Conforme bem exposto por André Mendes Moreira a despeito de a jurisprudência ainda não estar consolidada, “os precedentes são auspiciosos e introjetam, ainda que com 22 anos de atraso [...] a essencial distinção entre bens essenciais à atividade industrial [...] e às demais atividades econômicas”¹⁷⁴.

Para fins elucidativos, vejamos a seguir alguns exemplos de insumos essenciais à concreção das atividades das empresas prestadoras de serviços de transportes e que autorizam o aproveitamento de créditos de ICMS.

5.4.1 Serviços de Transportes utilizados como Insumos de Outras Prestações de Serviços de Transporte

Nos casos em que há prestação de serviços de transportes sucessivos, as empresas transportadoras podem se aproveitar dos valores do ICMS cobrados nas operações anteriores e relativos aos serviços de transporte prestados por outras pessoas jurídicas.

Tal autorização encontra respaldo no próprio cerne da não cumulatividade tributária, cujos insumos utilizados na concreção das atividades das pessoas jurídicas autorizam o aproveitamento de créditos.

¹⁷⁴ MOREIRA, André Mendes. *A Não-Cumulatividade dos Tributos*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2012, p. 370.

Insta destacar, ainda, que o próprio art. 20, *caput*, da Lei Complementar nº 87/1996 assegura ao sujeito passivo o crédito do ICMS anteriormente cobrado relativo ao “recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação”.

Embora o direito ao aproveitamento de créditos de ICMS nas hipóteses previstas por tal dispositivo tenha sofrido sucessivas postergações, nos termos do art. 33 da Lei Complementar nº 87/1996, não há vedações/postergações em relação ao aproveitamento de créditos atinentes às prestações de serviços de transporte utilizados como insumos, o que justifica seu pleno e irrestrito aproveitamento, com base no cerne do princípio da não cumulatividade.

Ademais, importante mencionar que, nos casos de subcontratação de serviços de transporte, o art. 205, inciso II, do Regulamento do ICMS de São Paulo estabelece que a prestação de serviço de transporte deve ser acobertada pelo documento emitido pelo subcontratante, e o subcontratado fica dispensado da emissão do Conhecimento de Transporte.

Sob a ótica do subcontratante, embora não haja documento que fundamente o transporte subcontratado, ainda assim se confere o direito ao aproveitamento ao crédito de ICMS cobrado por tal operação. Isso porque tal parcela do transporte se trata de verdadeiro insumo, o que justifica e autoriza seu aproveitamento imediato.

Não há que se falar em vedação ao crédito em razão da dispensa do documento fiscal. É o que Ives Gandra da Silva Martins defende ao dispor que o ICMS final alcançará, integralmente, toda a prestação do serviço de transporte, de modo que deve ser conferido o abatimento dos valores do imposto cobrados (sejam próprios ou subcontratados), sob pena de o imposto final se tornar cumulativo, o que é vedado pela Constituição Federal¹⁷⁵.

Sob a ótica da subcontratada, também se confere o direito ao aproveitamento de todos os créditos de ICMS relativos aos insumos adquiridos e que permitem a concreção dessa prestação de serviço de transporte subcontratado.

¹⁷⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva. O Princípio da Não-Cumulatividade do ICMS – Crédito, pelas Empresas de Transporte, do Imposto Pago nos Insumos das Subcontratadas. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética: n. 25, out. 1997, p. 145.

Em resumo, o direito ao aproveitamento de créditos de ICMS relativos aos serviços de transporte (insumos para outras empresas transportadoras) decorre do próprio conteúdo mínimo do princípio da não cumulatividade, atinente à natureza jurídica da prestação de serviços de transporte e que também encontra previsão expressa no art. 20, *caput* da Lei Complementar nº 87/1996, e não permite qualquer violação.

5.4.2 Combustíveis Utilizados nas Prestações de Serviços de Transporte

Dentre os insumos das empresas prestadoras de serviços de transporte, os créditos de ICMS referentes à aquisição de combustíveis e afins (como gasolina, óleo diesel, álcool, querosene, etc.) são os mais aceitos pelos Fiscos Estaduais e jurisprudência.

Evidente a essencialidade de tais produtos/insumos para que seja possível concretizar os serviços de transporte. Atualmente, não há locomoção de veículos, embarcações e aeronaves sem a utilização de combustíveis (e afins). Trata-se, em verdade, de lugar-comum.

No Estado de São Paulo, a Decisão CAT nº 01/2001, item 3.5, estabelece que os combustíveis dão direito ao crédito de ICMS quando utilizados no “acionamento” de máquinas, aparelhos e equipamentos que sejam utilizados, entre outros, na prestação de serviços de transporte.

Por meio da Resposta à Consulta nº 5.278/2015, o Fisco Paulista expressamente enquadró os combustíveis utilizados nos serviços de transporte como insumos e autorizou o aproveitamento de créditos de ICMS, ao dispor que

[...] as entradas ou aquisições de combustíveis (óleo diesel, gasolina e álcool) dão direito ao crédito, por se tratarem de mercadorias consumidas diretamente no acionamento dos veículos utilizados na prestação de serviços de transporte regularmente tributada, ou, não o sendo, haja expressa autorização para o crédito ser mantido.

Excepcionou-se, contudo, o direito ao crédito nas hipóteses em que o serviço de transporte se inicie em outra Unidade da Federação. Tal vedação se justificaria, no entender do Fisco Paulista, em razão de o ICMS ser devido ao Estado em que o serviço de transporte se inicia.

Entende-se, com a devida vênia, que tal restrição não encontra guarida no princípio da não cumulatividade, isso porque a Constituição Federal estabelece amplamente o direito ao crédito cobrado nas operações anteriores. O fato de o serviço de transporte ser iniciado em outra localidade não é critério suficiente à vedação ao crédito atinente ao combustível adquirido.

Sobre o tema, inicialmente, o Superior Tribunal de Justiça se manifestou a favor do direito ao crédito sobre tais rubricas, porém classificou o óleo diesel empregado no transporte interno de ferro gusa como bem destinado ao “uso ou consumo”, o que somente poderia ser aproveitado a partir de 01/01/1998 (com base na redação da legislação vigente à época dos fatos) – Recurso Especial nº 850.362/MG, de 15/02/2007.

Contudo, em 2014, a Primeira Turma dessa Corte Superior analisou o Recurso Especial nº 1.435.626/PA, em que se discutia o direito ao aproveitamento de crédito de ICMS referente ao combustível empregado no transporte fluvial.

Nesse julgamento, o Ministro Ari Pargendler afastou o argumento de que os combustíveis seriam bens destinados ao “uso ou consumo”, sujeitos à limitação temporal, nos termos do art. 33 da Lei Complementar nº 87/1996.

Reconheceu-se, expressamente, tratar de insumos, ao dispor que

[...] o combustível utilizado por empresa de prestação de serviço de transporte fluvial constitui insumo indispensável à sua atividade, de modo que o ICMS incidente na respectiva aquisição constitui crédito dedutível na operação seguinte (LC 87/96, art. 20, *caput*)¹⁷⁶.

Evidente, assim, o alinhamento quanto ao enquadramento dos combustíveis e afins como insumos das empresas prestadoras de serviços de transporte, o que tem sido reconhecido pela jurisprudência¹⁷⁷ e mesmo pelo Fisco Paulista.

¹⁷⁶ No mesmo sentido, tem-se a decisão proferida nos autos do Recurso em Mandado de Segurança nº 32.110, de 20/10/2010, sob relatoria do Ministro Benedito Gonçalves. Após dar provimento ao pleito do contribuinte e reconhecer que combustíveis e lubrificantes são insumos, o que autoriza o aproveitamento de créditos de ICMS, a decisão foi anulada por questões processuais: vício quanto à ilegitimidade passiva (autoridade coatora do *writ* incorreta), o que prejudicou todo o processo por vício nas condições da ação. De qualquer forma, tal decisão é importante para demonstrar a manifestação da Corte acerca do mérito da discussão, em favor dos contribuintes.

¹⁷⁷ No mesmo sentido, cite-se: Apelação Cível nº 70068686740, Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Ricardo Torres Hermann, de 01/06/2016; Apelação Cível nº 70068686740, Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Ricardo Torres

Ocorre, contudo, que, por meio da Resposta à Consulta nº 8.845/2016, o Estado de São Paulo se manifestou pela vedação ao crédito nas hipóteses de subcontratação, isso porque entendeu que, ainda que a transportadora contratante arque com o custo dos combustíveis empregados, trata-se de “acordo comercial firmado entre as partes para flexibilização do preço contratado”.

A subcontratação se refere às hipóteses sem que empresa transportadora contrata outra empresa para que efetue todo serviço de transporte contratado. Nesse caso, considerando-se que a contratante arca com o custo do combustível utilizado como insumo para a prestação de serviço de sua “responsabilidade”, tem-se claro que lhe deve ser conferido o direito ao aproveitamento do crédito.

A sistemática da não cumulatividade se operacionaliza por meio da sistemática de débitos e créditos, logo o “débito” referente ao combustível adquirido para o serviço contratado deve gerar o direito ao “crédito” para aquele que teve o dispêndio financeiro.

Exatamente nesse sentido que Ives Gandra da Silva Martins entende, ao dispor que o direito ao aproveitamento de créditos se revela como essência da própria prestação de serviço de transporte para evitar a cumulatividade tributária, o que também ocorre nas hipóteses de subcontratação.

Isso porque o embarcador [empresa transportadora subcontratante] “adota o mesmo procedimento de subcontratação de terceiros, com semelhante forma de pagamento do ICMS ao Estado, pagando diretamente o combustível utilizado pelos subcontratados e, pois, suportando o ICMS incidente sobre esse insumo”¹⁷⁸.

A despeito dessas controvérsias, fato é que os combustíveis adquiridos pelas empresas de transporte (e subcontratadas) dão direito ao aproveitamento de créditos de ICMS, tendo em vista que se tratam de insumos para a concreção da atividade das pessoas jurídicas. Tal classificação decorre do próprio conteúdo mínimo do princípio da não cumulatividade.

Hermann, de em 01/06/2016; Apelação Cível nº 70063562953, Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Sergio Luiz Grassi Beck, de 24/06/2015.

¹⁷⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Direito à Compensação do ICMS incidente sobre Combustíveis e Insumos nas Operações de Transporte mesmo quanto Realizadas mediante Subcontratação. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 151, abr. 2008, p. 143.

5.4.3 Óleos Lubrificantes

Os óleos lubrificantes são fundamentais para o bom funcionamento e prolongamento da vida útil dos motores dos veículos de transporte em acepção ampla, o que inclui veículos automotores, embarcações, aeronaves, etc.

Trata-se de composto que minimiza os desgastes das superfícies metálicas e facilita o correto funcionamento delas; realiza as trocas de temperaturas entre os ambientes interno e externo; facilita a limpeza do motor, dado que mantém as fuligens em suspensão e também protege o motor, pois forma camada que diminui os danos ácidos que causam a oxidação das partes metálicas.

Com o passar do tempo e utilização do veículo, o óleo lubrificante perde algumas propriedades e sua eficácia diminui. A consequência é diminuição da vida útil e desempenho do motor, além de aumentar o consumo de combustíveis.

É necessário trocar, periodicamente, tal composto dos veículos, a depender do modelo do veículo e/ou sua utilização, sendo mais comum ser trocado a cada 10 a 20 mil quilômetros.

Em relação às empresas transportadoras, tem-se a imprescindibilidade dos óleos lubrificantes para que o serviço de transporte seja prestado. Trata-se de insumo da atividade, isso porque não há como ter o aproveitamento esperado dos veículos se não houver a manutenção adequada desses meios de transporte.

Mais do que isso: os óleos lubrificantes são fundamentais para a atividade empresarial desse setor, isso porque a adequada e periódica substituição desses compostos permite o prolongamento da vida útil dos motores dos veículos, postergando-se a troca da frota.

O Superior Tribunal de Justiça foi instado a se manifestar sobre a matéria por meio do Recurso em Mandado de Segurança nº 32.110/PA, de 21/10/2010. Nesse processo, o contribuinte discutia autuação do Estado do Pará, em que se entendeu que não seria possível o aproveitamento de créditos de ICMS na aquisição de combustíveis e lubrificantes utilizados no transporte fluvial.

Sob relatoria do Ministro Benedito Gonçalves, a Primeira Turma citou outros precedentes dessa Corte em que se autorizou o crédito na aquisição de óleos lubrificantes e concluiu que, em razão do objeto social do contribuinte, “deve-se reconhecer que os combustíveis e lubrificantes são insumos necessários

à prestação do serviço de transporte fluvial, e não bens de simples uso e consumo, como tem interpretado a administração estadual”.

Embora, posteriormente, quando do julgamento dos embargos de declaração, tal decisão tenha sido anulada pela Turma Julgadora (em razão da ilegitimidade passiva, pois a autoridade coatora estava equivocada, o que representou vício nas condições da ação), trata-se de importante precedente que reconheceu o direito ao aproveitamento de crédito de ICMS na aquisição de óleos lubrificantes.

O Tribunal de Justiça do Distrito Federal também já se debruçou sobre tal questão, quando do julgamento da apelação nº 2010011212456, de 18/06/2014.

Restou decidido pelo Colegiado que o princípio da não cumulatividade, estabelecido pelo art. 155, §2º, da Constituição Federal autoriza o aproveitamento imediato de créditos de ICMS pagos quando da aquisição de insumos para a atividade-fim dos contribuintes.

No caso, tratando-se de empresa prestadora de serviços de transporte, a Turma Julgadora entendeu que os lubrificantes (e outros insumos, como combustível, peças de reposição para ônibus, pneus e assemelhados) são fundamentais para tal atividade, o que autoriza o aproveitamento de créditos de ICMS relacionados à aquisição desses compostos.

Tal decisão fez a diferenciação entre insumos e bens destinados ao uso ou consumo, cujo aproveitamento de créditos foi postergado para 2020, nos termos do art. 33 da Lei Complementar nº 87/1996. Nessa última categoria, classificou-se, para as empresas transportadoras, os ônibus, carrocerias, água mineral, materiais de limpeza, energia elétrica e similares.

O Tribunal de Justiça de São Paulo analisou caso em que empresa de transporte ferroviário de cargas pleiteava o direito ao crédito de ICMS relativo à aquisição de óleo lubrificante, por meio do processo nº 0002267-39.2011.8.26.0428, de 08/08/2016.

Nesse caso, o Colegiado entendeu que “é incontroversa a possibilidade de utilização do óleo lubrificante à atividade da embargante, eis que o lubrificante é utilizado para movimentar as locomotivas e vagões que transportam as suas mercadorias, atividade-fim de embargante”.

Tal entendimento decorreu, expressamente, do próprio princípio da não cumulatividade previsto no art. 155, inciso II, §2º, da Constituição Federal, art. 59

e art. 61 do Regulamento do ICMS no Estado de São Paulo, bem como do art. 19 da Lei Complementar nº 87/1996.

Tem-se evidente a essencialidade dos óleos lubrificantes para as empresas transportadoras, o que já foi acatado em algumas decisões esparsas do Poder Judiciário para autorizar o aproveitamento de créditos de ICMS quando de sua aquisição. Tal autorização, evidentemente, decorre do próprio princípio da não cumulatividade, como disposto no texto constitucional.

Não deve prevalecer qualquer alegação de que os óleos lubrificantes seriam destinados ao uso e consumo, o que postergaria o aproveitamento dos créditos de ICMS. Aceitar tal argumento é permitir a subversão da natureza das atividades das empresas transportadoras em detrimento do critério da essencialidade, o que não deve ser admitido em nosso ordenamento jurídico.

5.4.4 Pedágios

A grande questão relacionada ao pedágio diz respeito à inclusão (ou não) na base de cálculo do ICMS, isso porque o Estado de São Paulo tem entendido que “devem fazer parte da base de cálculo do imposto todas as importâncias recebidas ou debitadas pelo contribuinte, mesmo que a título de ressarcimento de pagamentos, tais como seguro, pedágio, taxas, etc.” (Decisão Normativa CAT nº 2, de 20/01/1999).

Diante de tal posicionamento, o Fisco Paulista se manifestou no sentido de que, quando o transportador transfere o ônus financeiro do pedágio ao contratante do serviço (tomador), “este valor debitado juntamente com o valor do frete faz parte do preço da prestação de serviço de transporte e, neste caso, deverá ser incluído na base de cálculo do ICMS” (Resposta à Consulta nº 128/2010, de 05/05/2010).

A despeito desse entendimento quanto ao critério material e respectiva base de cálculo para fins de aproveitamento de crédito, tal discussão se torna irrelevante, isso porque os valores despendidos a título de pedágio são essenciais à prestação de serviços de transporte rodoviários.

As empresas transportadoras devem locomover as mercadorias/pessoas por malhas rodoviárias, já que logicamente não possuem alternativa. Evidente, assim, que os custos inerentes à tal locomoção (como os pedágios nas estradas e

rodovias) são intrínsecos e necessários para a concreção da atividade contratada, sobretudo nas situações em o pagamento é obrigatório e inexistente qualquer facultatividade.

Os valores despendidos a título de pedágio, portanto, são classificados como insumos e, assim, devem gerar direito a crédito de ICMS, independentemente de em quem recaia o ônus financeiro.

Tal autorização decorre da própria natureza do princípio da não cumulatividade do ICMS, em que se deve autorizar o aproveitamento de créditos relacionados aos insumos essenciais à prestação do serviço de transporte.

Esse princípio limite-objetivo deve ser concebido além da clássica e ultrapassada “teoria do crédito físico”: primeiro, porque o dispositivo constitucional permite o amplo e irrestrito aproveitamento de créditos (exceção às situações de isenção e não incidência); segundo, porque as especificidades desse setor de transporte exigem o reconhecimento dos custos com pedágios como fundamentais para o exercício da atividade.

5.4.5 Sistema de Frenagem: Peças e Fluidos

Tratando-se de serviços de transporte, o sistema de frenagem de todo e qualquer veículo é essencial para que seja possível transportar mercadorias e pessoas. Mais do que sistema de segurança, o sistema de freio funciona como agente fundamental para que os veículos possam se locomover e a pessoa jurídica possa realizar sua atividade-fim.

As peças (e outros componentes) do sistema de frenagem suportam todo o peso do veículo e as forças atuantes (aceleração lateral, desaceleração, etc.), o que permite que o meio de transporte pare e/ou desacelere quando acionado pelo motorista. Em razão dessa atuação, a consequência é que tal sistema gera muito atrito e calor, o que exige a regular manutenção de suas peças e outros componentes acessórios.

Para fins elucidativos, insta destacar alguns exemplos desses componentes que devem ser rotineiramente substituídos pelas empresas transportadoras.

As pastilhas de freios ficam em contato direto com o disco de freio, responsável pela desaceleração do veículo. Na maioria dos casos, atua sobre as

rodas dianteiras e devem ser trocadas a cada 20 mil quilômetros, a depender do uso.

Já as lonas de freios atuam sobre as rodas traseiras e são responsáveis pelo atrito com os tambores de freios que desaceleram os veículos, inclusive quando o motorista aciona o freio de mão. Em média, devem ser trocadas a cada 50 mil quilômetros, o que também varia a depender de seu uso.

Além das peças, outro componente essencial para o funcionamento dos freios dos veículos são os fluídos de freio, que se trata de líquido que faz funcionar o sistema hidráulico e que transfere os movimentos e força enviados pelo pedal até as rodas. Tal fluído deve ser trocado, em média a cada 10 mil quilômetros, isso porque o acúmulo de água reduz a capacidade de frenagem, o que exige sua reposição.

Sendo assim, tem-se claro que o sistema de frenagem é deveras fundamental para que as empresas transportadoras exerçam suas atividades. Logo, as peças e fluídos desse sistema são essenciais ao correto funcionamento dos veículos e devem ser considerados insumos das atividades e, por conseguinte, geradores de créditos de ICMS, com base no critério elementar da não cumulatividade tributária.

5.4.6 Pneus de Veículos utilizados nas Prestações de Serviços

No caso das empresas transportadoras, evidente a importância dos pneus para os veículos, pois são esses bens que permitem a locomoção e, portanto, concreção da atividade-fim das empresas transportadoras.

A vida útil dos pneus varia a depender do tipo de veículo, do condutor e das estradas pelas quais trafegam. De qualquer forma, no caso de empresas cujo objeto social é o transporte de mercadorias e pessoal, tem-se a necessidade da regular reposição desses bens para que a frota de veículos continue ativa e apta à concreção de suas atividades.

Considerando-se que os pneus são essenciais à prestação de serviços de transporte, autoriza-se o aproveitamento de créditos de ICMS por se caracterizarem como insumos dessas atividades.

No Estado de Minas Gerais, o art. 66, inciso VIII, do Regulamento do ICMS autoriza, expressamente, o aproveitamento de créditos de ICMS referentes a

pneus e câmaras-de-ar adquiridos pelas prestadoras de serviços de transporte que sejam “estritamente necessários à prestação do serviço”.

Tal dispositivo reconhece a essencialidade desses bens e autoriza o direito ao crédito, o que representa grande avanço no ordenamento jurídico brasileiro.

Em sentido diverso, o Estado de São Paulo se manifestou, por meio da Resposta à Consulta nº 9.151/2016, no sentido de que os pneus utilizados pelas transportadoras devem ser classificados como bens do ativo permanente, o que autoriza o aproveitamento fracionado de créditos – à razão de um quarenta e oito avos por mês, nos termos do art. 20, §5º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/1996.

Entende-se, com a devida vênia, que tal entendimento subverte a essencialidade dos pneus para o setor de transporte. Como já exposto e, inclusive, reconhecido pelo Estado de Minas Gerais, os pneus são estritamente necessários à prestação do serviço, pois são efetivamente aplicados e consumidos na atividade-fim das empresas. Logo, classificam-se como insumos.

Nesse sentido, o Tribunal de Justiça de Santa Catarina, quando do julgamento da Apelação em Mandado de Segurança nº 2011.001801-8, em 21/09/2011, reconheceu expressamente que os pneus são insumos das atividades das transportadoras, o que autoriza o aproveitamento de créditos de ICMS. Nesse julgamento, também se reconheceu a essencialidade e autorização de créditos quanto à aquisição de lubrificantes, peças e outros acessórios para veículos.

O Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, com o mesmo entendimento, reconheceu que “quanto à aquisição de pneus, trata-se de insumos, assim como combustíveis e lubrificantes” em relação às atividades das empresas de transporte interestadual e de agenciamento de cargas – Apelação Cível nº 70058919275, de 30/04/2014.

Apesar da sinalização de alguns Estados em reconhecer a essencialidade dos pneus para as empresas transportadoras, fato é que tal entendimento ainda é minoritário e demanda a devida análise pelos Poderes Judiciários Estaduais.

No caso das empresas prestadoras de serviços de transporte, não há dúvidas da essencialidade dos pneus para a concreção da atividade-fim dessas pessoas jurídicas, o que autoriza o aproveitamento de créditos das aquisições desses bens com fundamento no art. 155, §2º, inciso I, da Constituição Federal.

5.4.7 Energia Elétrica Consumida no Transporte Ferroviário

A malha ferroviária brasileira é bastante enxuta (aproximadamente 30 mil km), isso porque, historicamente, os investimentos estatais foram em favor da construção de estradas e rodovias, favorecendo-se o transporte rodoviário.

Nos últimos anos, contudo, tem-se verificado a tendência em aumentar os investimentos e fomentar a expansão das malhas ferroviárias, sobretudo urbanas que se destinam ao transporte de passageiros, como os metrô e trens urbanos.

O sistema atual ferroviário brasileiro se divide entre o transporte de cargas, efetuado por locomotivas movidas principalmente pelo sistema diesel-elétrico, e transporte de passageiros, efetuado por trens e metrô que são movidos por meio da eletricidade.

Além de ser fundamental e essencial como propulsor dos trens/metrô, a energia elétrica também é utilizada nos serviços auxiliares do sistema ferroviário, como ar-condicionado dos vagões, iluminação e sinalização.

A energia elétrica se trata, assim, de fundamental e essencial elemento para que empresas de transporte ferroviário possam concretizar sua atividade-fim. Trata-se de insumo que deve gerar créditos de ICMS compensáveis com o imposto devido pelos contribuintes/transportadores nas operações próprias.

Ocorre que o Convênio CONFAZ nº 37/1989 autoriza os Estados e Distrito Federal a conceder isenção na prestação de serviços de transportes de passageiros com características de transporte urbano e metropolitano.

Especificamente para o Estado do Rio de Janeiro, o Convênio ICMS nº 04/1998 autoriza tal Unidade da Federação a conceder isenção de ICMS nas prestações de serviços de transporte ferroviário. Em relação ao Estado de São Paulo, o Convênio ICMS nº 87/2010 autoriza a concessão de isenção do ICMS nas prestações de serviços de transporte ferroviário de passageiros, prestados pela Companhia Paulista de Trens Metropolitanos (CPTM), o que foi internalizado por meio do art. 155 do Anexo I do Regulamento de ICMS desse Estado.

Diante dessas isenções em relação ao ICMS atinente às operações próprias dessas empresas prestadoras de serviços de transporte urbano, o direito ao crédito de ICMS nas aquisições de energia elétrica se torna ineficaz, dado que não é possível efetuar a compensação do crédito na entrada, pois não há “saída” tributada.

De qualquer forma, independentemente dos efeitos práticos dessas isenções, as empresas de transporte ferroviário têm direito ao aproveitamento de créditos de ICMS relativos à aquisição de energia elétrica consumida na propulsão e afins do sistema ferroviário. Trata-se de insumo gerador de créditos, nos termos do princípio da não cumulatividade que encontra expressa disposição no art. 155, inciso II, §2, da Constituição Federal.

Caso haja revogação dessas isenções, as empresas prestadoras de serviços de transporte ferroviário devem, automaticamente, aproveitar tais créditos para compensação com o valor de ICMS devido nas prestações próprias, por força do critério mínimo da não cumulatividade tributária.

5.4.8 Areia Consumida no Transporte Ferroviário

No Brasil, a maior parte da malha ferroviária é utilizada para transporte de cargas, sobretudo para escoamento do interior ao litoral de produtos agrícolas para exportação, que se trata de fundamental força motriz da economia brasileira.

Nesses transportes ferroviários, as locomotivas, que têm rodas de ferro, transitam também sobre trilhos de ferro, o que causa derrapagens e dificuldade de locomoção (principalmente para subir) em terrenos acidentados.

Desse modo, as locomotivas são equipadas com sistema de armazenamento de areia (chamadas “caixas de areia” ou “areeiro”). Na frente das rodas, existem saídas (pulverizadores) de ar comprimido que ejetam areia, automaticamente, a fim de evitar derrapagens, patinações, facilitar a locomoção e frenagens de emergência dos trens.

Verifica-se, assim, a essencialidade desse sistema de pulverização de areia adquirida pelas empresas transportadoras, o que permite a adequada e segura locomoção dos trens durante a prestação do serviço.

O Estado de São Paulo, por meio da Resposta à Consulta nº 7572/2015¹⁷⁹, de 16/05/2016, autorizou o aproveitamento de créditos de ICMS relacionados à aquisição de areia pelas empresas ferroviárias, ao entender que tal produto é

¹⁷⁹ No mesmo sentido: Resposta à Consulta nº 7571/2015, Resposta à Consulta nº 7569/2015, Resposta à Consulta nº 7567/2015.

integralmente utilizado no processo de frenagem e não pode ser reutilizado, o que o enquadra no conceito de insumo previsto pela Decisão CAT nº 1/2001.

Embora o objeto da consulta tenha sido o aproveitamento de créditos atinente à areia consumida, o Fisco Paulista fez adendo no sentido de que o combustível utilizado no acionamento das locomotivas também deve gerar o direito ao crédito desse imposto.

Trata-se de louvável e correta manifestação do Estado de São Paulo, que observou o critério da essencialidade, a natureza da atividade-fim das transportadoras ferroviárias, tudo em linha com princípio da não cumulatividade do ICMS, a fim de autorizar o aproveitamento de créditos de ICMS.

5.5 Não cumulatividade dos prestadores de serviços de comunicação

Paulo de Barros Carvalho¹⁸⁰ explica que a prestação de serviços de comunicação se trata da junção de diferentes elementos: prestação de serviço (esforço humano de um sujeito em favor de outrem) e processo comunicacional (atividade de colocar à disposição de um usuário os meios fundamentais que possibilite a transmissão e recepção de mensagens).

Trata-se de operação deveras complexa e que, diante da evolução tecnológica e peculiaridades dos serviços, tem demandado especial atenção do legislador e da jurisprudência, assim como as prestações de serviços de transporte.

O advento da nova ordem constitucional e inclusão dessa nova materialidade do imposto estadual, art. 20, §1º, da Lei Complementar nº 87/1996 estabeleceu hipótese mais ampla de aproveitamento de crédito em relação à aquisição de serviços de comunicação pelos contribuintes, isso porque a vedação se restringia apenas às hipóteses de uso dos serviços de comunicação em fins alheios à atividade do estabelecimento.

Contudo, a Lei Complementar nº 102/2000 incluiu o inciso IV no art. 33 da Lei Complementar nº 87/1996, o que passou a prever que somente é possível o aproveitamento de créditos na aquisição de serviços de comunicação quando

¹⁸⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 769.

utilizados em serviços de mesma natureza¹⁸¹; em operação ou prestação de saídas para o exterior, na proporção dessas saídas ou a partir de 1º de janeiro de 2020, nas demais hipóteses.

Verifica-se que essa última e atual disposição vai de encontro ao princípio da não cumulatividade, que permite o amplo aproveitamento dos créditos cobrados nas operações/prestações anteriores, além de contrariar o disposto no §1º do art. 20 da Lei Complementar nº 87/1996 (vedação de créditos quando os serviços foram utilizados em fins alheios ao estabelecimento).

Ora, nas hipóteses em que os serviços de comunicação tiverem natureza de insumo, o que deve ser aferido por meio do critério da essencialidade, as hipóteses restritivas da Lei Complementar nº 102/2000 não devem ser aplicadas. O direito ao crédito do ICMS decorre do próprio princípio da não cumulatividade, assegurado pela Carta Magna.

Para tanto e diante dessas premissas, importante analisar alguns exemplos de insumos essenciais à prestação de serviços de comunicação e que, por conseguinte, geram o direito ao aproveitamento de créditos de ICMS.

5.5.1 Aquisição de energia elétrica para prestação de serviços de comunicação

O principal insumo das prestações de serviços de comunicação é a energia elétrica, isso porque a transmissão de mensagens por meio de infraestruturas de telecomunicações ocorre através da transformação de energia elétrica em ondas

¹⁸¹ Considerando-se que o art. 33, inciso IV, alínea “a”, da Lei Complementar nº 87/1996 autoriza, expressamente, o direito a créditos de ICMS nas hipóteses em que os serviços de comunicação são utilizados em serviços de mesma natureza, o presente tópico não abordará tal questão, pois não tem sido objeto de controvérsias. A legislação reconheceu a natureza de insumos desses serviços de comunicação e autorizou o creditamento. Para fins elucidativos, tal situação ocorre nas hipóteses de interconexão de redes, em que o serviço de comunicação é prestado por meio da infraestrutura de diferentes prestadoras de serviços. Nos termos do art. 146, parágrafo único, da Lei Geral de Telecomunicações (LGT), “Interconexão é a ligação entre redes de telecomunicações funcionalmente compatíveis, de modo que os usuários de serviços de uma das redes possam comunicar-se com usuários de serviços de outra ou acessar serviços nela disponíveis” (BRASIL. Presidência da República. *Lei nº 9.472, de 16 de julho de 1997*. Dispõe sobre a organização dos serviços de telecomunicações, a criação e funcionamento de um órgão regulador e outros aspectos institucionais, nos termos da Emenda Constitucional nº 8, de 1995. Brasília: DOU, 17 jul. 1997).

eletromagnéticas e/ou radioelétricas. Tais ondas são, justamente, a energia elétrica em movimento e permitem a conexão entre os usuários.

O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial nº 842.270/RS, de 26/06/2012, reconheceu tal condição ao concluir que processo de telecomunicações modifica a energia elétrica por meio da “transformação das vibrações sonoras em impulsos elétricos e em bits e na posterior retransformação destes em vibrações sonoras”.

Tem-se, portanto, a essencialidade da energia elétrica em relação às prestações de serviços de comunicação que, com fundamento no conteúdo mínimo do princípio da não cumulatividade, autoriza o aproveitamento de crédito de ICMS.

É o que André Mendes Moreira entende ao dispor que, “nessa toada, negar o crédito sobre a energia é fazer letra morta da não-cumulatividade, pois, ao fazê-lo, estar-se-á impedindo o crédito sobre insumos, que sempre foi resguardado pela Suprema Corte”¹⁸².

Ocorre que o ordenamento jurídico brasileiro prevê disciplina própria para a aquisição de energia elétrica e o aproveitamento de créditos de ICMS.

Com o advento da Lei Complementar nº 87/1996, o direito ao aproveitamento a crédito da aquisição de energia elétrica era amplo, isso porque a redação original do art. 33, inciso II, estabelecia que “a energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento dará direito de crédito a partir da data da entrada desta Lei Complementar em vigor”.

Contudo, a Lei Complementar nº 102/2000 alterou a redação desse dispositivo, que passou a prever que a entrada de energia elétrica somente gera o direito a crédito de ICMS quando: for objeto de saída de energia elétrica; consumida em processo de industrialização; o consumo resultar em operação de saída ou prestação para o exterior e, nas demais hipóteses, a partir de 1º de janeiro de 2020.

Em 12/06/2013, o Superior Tribunal de Justiça analisou tal questão por meio do julgamento do Recurso Especial nº 1.201.635/MG, sob o rito de recurso repetitivo/representativo de controvérsia.

¹⁸² MOREIRA, André Mendes. *A Não-Cumulatividade dos Tributos*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2012, p. 372.

Conforme entendimento dos ministros da Primeira Seção, os serviços de telecomunicações podem ser equiparados à industrialização, isso porque o art. 1º do Decreto nº 640/1962 estabelece que “os serviços de telecomunicações, para todos os efeitos legais, são considerados indústria básica, de interesse para o fomento da economia do país e de relevante significado para a segurança nacional”.

Entendeu-se que, embora a Lei Geral de Telecomunicações classifique a atividade em comento como serviço, o art. 1º do Decreto nº 640/1962 não foi revogado e resta compatível com o Código Tributário Nacional e demais legislações, o que autoriza a equiparação da prestação de serviços de comunicação à indústria básica¹⁸³.

Logo, considerando-se que o art. 33, inciso II, alínea “b”, da Lei Complementar nº 87/1996 autoriza o crédito na aquisição de energia elétrica consumida no processo de industrialização, concluiu-se pelo deferimento do pleito do contribuinte.

Importante mencionar que esse não foi o único fundamento da decisão, isso porque consta do Ministro Sérgio Kukina que a energia elétrica se mostra imprescindível ao funcionamento dos equipamentos que realizam a prestação dos serviços de comunicação, de modo que não há atividade sem haver a utilização de energia.

Tal premissa levou à conclusão de que “em virtude da essencialidade, enquanto insumo, para o exercício da atividade de telecomunicações, indubitoso se revela o direito ao creditamento de ICMS, em atendimento ao princípio da não-cumulatividade”.

Acertado, portanto, o entendimento da Corte Superior que pacificou, de uma vez por todas, a condição de insumo da energia elétrica e que, assim, autoriza o direito ao aproveitamento de créditos de ICMS.

Embora não se discorde da equiparação à indústria base, o que autoriza o crédito nos termos do art. 33 da Lei Complementar nº 87/1996, tem-se que o elemento fulcral para o deslinde da controvérsia é a condição de insumo da

¹⁸³ Referido entendimento se baseou na discussão tratada no julgamento do Recurso Especial nº 842.270/RS, de 26/06/2012, sob relatoria do Ministro Luiz Fux.

energia elétrica, o que privilegia o núcleo da não cumulatividade para os prestadores de serviços de comunicação por meio do critério da essencialidade.

Nesse sentido, o próprio Estado de São Paulo reconhece a natureza da essencialidade da energia elétrica, isso porque o item 3.1 da Decisão CAT nº 1/2001 estabelece o conceito de “insumo” gerador de crédito que engloba a “energia elétrica, consumidos no processo industrial ou empregados para integrar o produto objeto da atividade de industrialização, própria do contribuinte ou para terceiros, ou empregados na atividade de prestação de serviços”.

Logo, tem-se claro que a energia elétrica consumida na prestação de serviço de comunicação gera créditos de ICMS, como pacífico pela jurisprudência e até mesmo pela legislação paulista. Para tanto, exige-se apenas que os contribuintes demonstrem por meio de laudos o real consumo da energia elétrica nas prestações de serviços.

Trata-se de matéria de prova que exige a elaboração de relatório específico, mas que não exige método de quantificação técnica, como expressamente estabelecido pelo Estado de São Paulo no item 6 da Decisão CAT nº 1/2001.

5.5.2 Créditos de ICMS relacionados à prestação de serviço de *call center* das empresas de comunicação

As empresas de telecomunicações são obrigadas, nos termos do art. 19 e seguintes da Resolução nº 632/2014, a manter canais de atendimento aos usuários para tratar de assuntos relacionados à prestação do serviço – os antigos canais de atendimento 0800, também denominados *call center*.

Dada a particularidade desses serviços, as prestadoras de serviços de (tele)comunicações comumente contratam empresas terceirizadas para que prestem esse serviço remoto de atendimento, via telefone ou internet.

O art. 24 da Resolução nº 632/2014 estabelece que esse atendimento via Centro de Atendimento Telefônico deve ser disponibilizado pela prestadora ou por terceiros contratados relacionado à “oferta de serviços e pelo recebimento, tratamento e solução de pedidos de informação, reclamações e solicitações de serviços, rescisão ou qualquer outra demanda ligada ao serviço da Prestadora”.

Para os usuários, tal atendimento é gratuito. Por outro lado, as empresas prestadoras dos serviços de (tele)comunicações devem arcar com o custo da ligação e com o custo do serviço prestado pela empresa terceirizada.

Verifica-se que esse serviço de *call center* se trata de insumo da atividade das empresas prestadoras de serviço de (tele)comunicação: primeiro, pela obrigatoriedade em manter tal atendimento, como previsto pela norma regulatória; segundo, porque é essencial que a prestadora do serviço tenha informações de sua atividade, sob pena de multa, suspensão ou caducidade da autorização, nos termos do art. 137 da Lei nº 9.472/1997 (Lei Geral de Telecomunicações).

Tem-se, assim, a intrínseca relação entre os serviços, isso porque a atividade de *call center* permite a concreção da atividade-fim da prestadora de serviço, inclusive fornece meios para que tal atividade seja prestada com a máxima qualidade possível.

André Mendes Moreira bem analisa essa relação dos serviços de *call center* com a prestação do serviço de (tele)comunicação, especialmente a obrigatoriedade desse canal de atendimento, para então concluir que, “como o *call center* está diretamente afetado à prestação do serviço de comunicação, a conclusão a que se chega – contrariamente ao pugnado pela fiscalização – é pela legitimidade do aproveitamento dos créditos de ICMS na hipótese *sub examine*”¹⁸⁴.

Tratando-se de insumos, os dispêndios de *call center* suportados pelas prestadoras de serviços de (tele)comunicação devem gerar direito ao crédito de ICMS, como defendido por tal autor, isso porque encontram respaldo no critério mínimo do princípio da não cumulatividade (art. 155 da Constituição Federal) e no art. 33, inciso IV, alínea “a” da Lei Complementar nº 87/1996 (serviços de comunicação prestados na execução de serviços de mesma natureza).

¹⁸⁴ MOREIRA, André Mendes. *A Não-Cumulatividade dos Tributos*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2012, p. 375.

5.5.3 Créditos de ICMS na aquisição de bens destinados à manutenção e expansão de redes interna e externa de transmissão (como cabos, braçadeiras, fios, bastidores, etc.)

O §1º do art. 60 da Lei nº 9.472/1997 (Lei Geral de Telecomunicações) estabelece o conceito de prestação de serviços de telecomunicação como “a transmissão, emissão ou recepção, por fio, radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético, de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza”.

Na sequência, o §2º desse mesmo dispositivo estabelece que as estações de telecomunicações são “o conjunto de equipamentos ou aparelhos, dispositivos e demais meios necessários à realização de telecomunicação, seus acessórios e periféricos, e, quando for o caso, as instalações que os abrigam e complementam, inclusive terminais portáteis”.

Não que seja necessário, mas, a partir desse dispositivo, resta claro a essencialidade dos equipamentos de infraestrutura para que seja possível prestar os serviços de (tele)comunicação. Nos termos do §1º, expressamente se menciona a importância dos fios para tal atividade e, conforme §2º, menciona-se sobre os equipamentos, aparelhos, instalações, dispositivos e demais meios necessários à prestação dos serviços.

Deve-se aplicar a aceção ampla de infraestrutura de telecomunicações, a fim de abranger todos os materiais e equipamentos que, direta ou indiretamente, permitem a estruturação, manutenção e expansão das redes de telecomunicações.

Nesse ponto, insta destacar que o art. 3º, inciso X, da Lei nº 13.116/2015 estabelece que redes de telecomunicações são o “conjunto operacional contínuo de circuitos e equipamentos, incluindo funções de transmissão, comutação, multiplexação ou quaisquer outras indispensáveis à operação de serviços de telecomunicações”.

Ou seja: são os bens que estão relacionados à atividade em comento e lhe são indispensáveis, o que não se restringe aos cabos, fios, antenas, mas também inclui aqueles bens que são fundamentais à manutenção da rede de telecomunicações, como as braçadeiras, baterias, parafusos e outros.

Ora, os bens relacionados à manutenção da infraestrutura de (tele)comunicações também são fundamentais para que os equipamentos tenham condições de reproduzir os sinais e transmitir os pulsos e ondas eletromagnéticas, razão pela qual devem ser classificados como integrantes das redes de telecomunicações, mais especificamente destinados ao ativo permanente.

Os bens destinados à manutenção não devem ser classificados como uso e consumo, isso porque são essenciais e se agregam aos bens principais, e não há, necessariamente, o desgaste em período inferior a um ano.

A infraestrutura de (tele)comunicação somente consegue exercer a atividade que lhe é imanente (como recepção e transmissão de ondas eletromagnéticas) por meio do conjunto desses equipamentos (principais e de manutenção) – sem qualquer um deles, não haverá prestação de serviço de comunicação.

Logo, resta claro que os equipamentos de infraestrutura devem ser analisados unicamente, como resultado de um conjunto de outros equipamentos/bens que se agregam e devem ser classificados como bens do ativo permanente, o que autoriza o aproveitamento de créditos de ICMS à razão de 1/48 por mês, inclusive dos bens destinados à manutenção e expansão das redes internas e externas de transmissão.

5.5.4 Contratos de comodato das prestadoras de serviços de comunicação e o pretendido estorno do crédito de ICMS

O art. 20 da Lei nº 87/1996 estabelece a possibilidade de apropriação de créditos de ICMS decorrente da aquisição de bens do ativo permanente, que se dá à razão de um quarenta e oito avos por mês.

Nos termos do inciso V desse disposto, tem-se que

[...] na hipótese de alienação dos bens do ativo permanente, antes de decorrido o prazo de quatro anos contado da data de sua aquisição, não será admitido, a partir da data da alienação, o creditamento de que trata este parágrafo em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio [redação incluída pela Lei Complementar nº 102/2000].

A controvérsia surge nas hipóteses de cessão de equipamentos (como aparelhos celulares) das empresas prestadoras de serviços de comunicação a título de comodato.

O art. 579 do Código Civil define comodato como “o empréstimo gratuito de coisas fungíveis. Perfaz-se com a tradição do objeto”, ou seja, não se trata de alienação, mas sim de “empréstimo”, de modo que a propriedade do bem não se altera.

Ora, tratando-se de empréstimo, não há que se falar em alienação, o que impediria o aproveitamento de créditos de ICMS.

Trata-se, em verdade, de cessão a título gratuito em que não há qualquer alienação da propriedade do bem: primeiro, porque o art. 581 do Código Civil bem elucida que, nos contratos de comodato, há apenas o direito ao “uso e gozo da coisa emprestada”; segundo, porque se exige a devolução do bem ao final do prazo previamente estipulado, nos termos do art. 582 do Código Civil.

No caso de cessão a título de comodato, não há qualquer alteração na natureza jurídica do bem, que continua como ativo permanente da empresa prestadora de serviço e autoriza o aproveitamento de créditos de ICMS à razão de um quarenta e oito avos por mês.

É o que André Mendes Moreira assegura ao dispor que “resta claro que, mesmo cedido em comodato, o bem continua a integrar o ativo imobilizado do comodante. E, sendo empregado em fins não alheios à atividade empresarial, o creditamento de ICMS continua sendo legítimo”¹⁸⁵.

Ademais, importante mencionar que o art. 21 da Lei Complementar nº 87/1996 estabelece que os sujeitos passivos devem promover o estorno de créditos quando o serviço ou a mercadoria “for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço” (inciso I) ou “vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento” (inciso II)

No caso das mercadorias cedidas a título de comodato, não se verifica subsunção a essa previsão hipotético-normativa, isso porque não há saída (para fins comerciais e fiscais), nem mesmo mercadoria não tributada.

¹⁸⁵ MOREIRA, André Mendes. *A Não-Cumulatividade dos Tributos*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2012, p. 398.

Considerando-se que não há transferência de titularidade do bem do ativo permanente que, após o prazo previamente acordado, deve retornar à empresa prestadora de serviço de comunicação (proprietária do bem), tem-se que não há saída de mercadoria para fins comerciais e onerosos, nem mesmo saída não tributada. Logo, não há alienação.

Tratando desse tema, em 05/02/2013, a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial nº 1.307.876/SP, analisou caso em que o contribuinte importava mercadorias para o ativo permanente e, posteriormente, enviava para terceiros por meio de contratos de comodato.

Conforme entendimento da Fazenda do Estado de São Paulo, o contribuinte não poderia aproveitar os créditos de ICMS porque a cessão de comodato seria saída não tributada.

Ocorre, contudo, que a Corte Superior bem decidiu que,

[...] se os equipamentos são cedidos em comodato, não se pode falar em 'saída', sob a perspectiva da legislação do ICMS, entendida como circulação de mercadorias com transferência de propriedade. Nesse caso, os bens não deixam de integrar o patrimônio do contribuinte.

Assim, deu-se provimento ao recurso para autorizar o aproveitamento de créditos de ICMS sem a necessidade de qualquer estorno.

Nos casos de cessão de bens por comodato, não há alienação em qualquer hipótese: nem quando o bem é entregue a terceiro, muito menos quando é devolvido ao final do período contratual previamente acordado.

Inclusive, não deve haver estorno proporcional de créditos de ICMS quando os bens forem devolvidos antes do término (ou após) do prazo previsto no contrato de comodato e que seja inferior ao período fracionado de creditamento – quatro anos.

Ora, considerando-se que não há alienação e os bens são atinentes à atividade dos sujeitos passivos, garante-se o direito ao crédito fracionado, e não deve haver qualquer estorno (nem que seja proporcional), mesmo que os equipamentos deixem de gerar benefícios econômicos.

Nesse sentido, Carlos Henrique Bechara, João Rafael de Carvalho e Eduardo Lasmar Lopes entendem que a devolução dos aparelhos celulares a destempo não interfere no aproveitamento de crédito diferido, isso porque a interrupção

[...] só pode ocorrer em caso de alienação do bem do ativo, o que não ocorre na hipótese de devolução do bem ou vencimento do contrato de comodato com prazo inferior a quarenta e oito meses, haja vista que em todas essas hipóteses o bem continua na propriedade da telefonia¹⁸⁶.

Ademais, vale mencionar que, em 26/06/2012, a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça analisou o Recurso em Mandado de Segurança nº 24.911/RJ, em que o contribuinte se dedicava à produção e comércio de bebidas (cervejas, refrigerantes, bebidas em geral e gás carbônico) e pretendia o creditamento relativo a bens (vitrines, chopeiras, *freezer*, expositores, mesas e cadeiras) destinados ao ativo permanente que foram cedidos a título de comodato.

No entender da Fazenda do Estado do Rio de Janeiro, o crédito de ICMS desses bens deveria ser estornado, isso porque os equipamentos seriam alheios à atividade do estabelecimento do sujeito passivo, o que se adequaria à hipótese do inciso III, do art. 21, da Lei Complementar nº 87/1996.

Contudo, a Turma Julgadora entendeu que, diante do contexto de atividade do contribuinte (produção e comércio de bebidas), as mercadorias em discussão se destinam à atividade profissional da empresa. Inclusive, o fato de serem cedidas a título de comodato com terceiros (revendedores) “não implica óbice ao creditamento do ICMS”.

Deu-se provimento, então, ao Recurso Ordinário para autorizar o creditamento do ICMS à razão de um quarenta e oito avos por mês e afastar o entendimento fiscal de que os bens seriam alheios à atividade do contribuinte.

Tal decisão serve de parâmetro para análise de casos em que as empresas prestadoras de serviços de comunicação cedem aparelhos (como celulares) a terceiros (usuários) por meio de contratos de comodato. Isso porque tais equipamentos se relacionam intrinsecamente à atividade-fim dessas empresas, de modo que não há serviço de comunicação possível sem que existam os aparelhos receptores e emissores de sinais.

¹⁸⁶ MANEIRA, Eduardo; MAIA, Marcos Correia Piqueira. Tributação e Telecomunicações. In: RABELO FILHO, Antonio Reinaldo; ALVES, Gustavo Baptista; SILVA FILHO, Paulo Cesar da; MENDONÇA, Victor Furtado de (Coords.). *ABETEL*. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 106-107.

Tratando-se, portanto, de bens indispensáveis à prestação do serviço, conclui-se que não se enquadram na hipótese de estorno de créditos de ICMS (art. 21 da Lei Complementar nº 87/1996), o que autoriza o aproveitamento integral dos créditos à razão de um quarenta e oito avos.

Em resumo, o fato de as mercadorias do ativo permanente serem cedidas a título de comodato em nada impacta o aproveitamento de créditos de ICMS fracionado (48 meses), que deve ser garantido integralmente, ainda que os bens sejam devolvidos aos proprietários em período diferente do previamente acordado.

5.5.5 Cessão de uso de redes e diferimento do ICMS em que o fisco interpreta como isenção (Convênio nº 126/98, cláusula décima/Convênio ICMS nº 16/2013)

O art. 146, inciso I, da Lei nº 9.472/1997 (Lei Geral de Telecomunicações) estabelece que as redes de telecomunicação devem organizadas de forma integrada para que haja livre circulação, sendo obrigatória sua interconexão.

Por sua vez, interconexão pode ser definida como “ligação de Redes de Telecomunicações funcionalmente compatíveis, de modo que os usuários de serviços de uma das redes possam comunicar-se com usuários de serviços de outra ou acessar serviços nela disponíveis”, nos termos do art. 3º, inciso V, da Resolução nº 410/2005.

Ou seja, para que os serviços de comunicação possam ser prestados satisfatoriamente por longas distâncias, a legislação estabelece que as empresas detentoras das redes de telecomunicações devem cooperar entre si, interligando suas redes.

A controvérsia tributária surgiu a partir da cláusula décima do Convênio ICMS nº 126/1998 (posteriormente, revogada pelo Convênio ICMS nº 16/2013, com efeitos a partir de 12/04/2013), que assim estabelecia:

Na prestação de serviços de comunicação entre empresas de telecomunicação relacionadas no Ato COTEPE 10/08, de 23 de abril de 2008, prestadoras de Serviço Telefônico Fixo Comutado - STFC, Serviço Móvel Celular - SMC ou Serviço Móvel Pessoal - SMP, o imposto incidente sobre a cessão dos meios de rede será devido apenas sobre o preço do serviço cobrado do usuário final.

Quando os usuários utilizam as redes de telecomunicação (por exemplo, para fazer chamadas de longas distâncias), não têm conhecimento da infraestrutura utilizada, muito menos quem são seus detentores. O vínculo direto do usuário se dá, tão somente, com a empresa prestadora de serviço, independente da cooperação de redes de infraestrutura entre as empresas do setor.

Desse modo, para facilitar a operacionalização da cobrança do imposto, o dispositivo mencionado estabelecia que o ICMS deveria ser cobrado apenas quando da prestação do serviço ao usuário final e, portanto, quando do faturamento para cobrança. Ou seja: tratou-se de postergar o pagamento do tributo para a etapa final da prestação do serviço, verdadeira hipótese de diferimento.

Para Paulo de Barros Carvalho, o diferimento (substituição tributária para trás) somente posterga o pagamento do tributo mediante a transferência da obrigação de recolher o tributo para o sujeito da etapa subsequente. Nesses casos, “a regra-matriz permanece intacta em todos os seus aspectos, incidindo e dando nascimento à obrigação tributária. Apenas a exigibilidade do cumprimento dessa relação jurídica é que será adiada [...]”¹⁸⁷.

Por sua vez, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é pacífica em admitir que o diferimento em matéria tributária não se trata de benefício fiscal, isso porque a cadeia de prestação de serviços/circulação de mercadorias é normalmente tributada, apenas se alterando o momento do recolhimento do tributo.

Quando da análise do pedido de repercussão geral da matéria discutida nos autos do Recurso Extraordinário nº 781.926/GO, em 29/10/2013, o Ministro Luiz Fux se manifestou expressamente no sentido de que

[...] o diferimento é uma substituição tributária para trás, consistindo em mera técnica de tributação, não se confundindo com isenção, imunidade ou não-incidência, uma vez que a incidência resta efetivamente configurada, todavia, o pagamento é postergado. Tem por finalidade funcionar como um mecanismo de recolhimento criado para otimizar a arrecadação e, via de consequência, a fiscalização tributária.

¹⁸⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 678-679.

A despeito desse pacífico entendimento sobre o diferimento em matéria tributária, algumas Unidades da Federação têm classificado a hipótese de diferimento do Convênio ICMS nº 126/1998 como se fosse isenção ou não incidência/tributação, o que impactaria o cálculo dos coeficientes de creditamento de ICMS dos bens do ativo permanente e exigiria seu estorno proporcional.

Isso porque o art. 155, §2º, inciso II, da Constituição Federal¹⁸⁸ prevê que não há direito a créditos de ICMS das operações/prestações de serviços posteriores à etapa isenta ou de não incidência.

No mesmo sentido, o art. 21, inciso I, da Lei Complementar nº 87/1996¹⁸⁹ prevê que o sujeito passivo deve estornar os créditos de ICMS decorrentes da aquisição de mercadorias e utilização de serviços que tiverem saída/prestação de serviço não tributada ou isenta, quando essa situação era imprevisível na entrada da mercadoria/utilização do serviço.

Em relação à isenção, Paulo de Barros Carvalho menciona que, nos últimos 40 anos, tal vocábulo passou por oscilações semânticas, tais como: “dispensa do pagamento do tributo devido”, “hipótese de não incidência legalmente qualificada”, “fato impeditivo” até chegar em “encontro de normas com mutilação da regra-matriz de incidência”¹⁹⁰.

Não incidência, por sua vez, pode ser definida como o campo de competência do legislador que, por atos volitivos, deixa de ser abarcada no momento da descrição e eleição da hipótese-normativa.

¹⁸⁸ “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação: a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes; b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores; [...]” (BRASIL. Presidência da República. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, 5 out. 1988).

¹⁸⁹ “Art. 21. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento: I - for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço; [...]” (Id. Presidência da República. *Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996*. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências (LEI KANDIR). Brasília: 16 set. 1996).

¹⁹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 613.

Nas palavras de Luís Eduardo Schoueri, “fica clara, entretanto, a ideia de que, se o legislador não contemplou a hipótese, está ela fora do campo da incidência (está na não incidência), ainda que possa estar no campo da competência”¹⁹¹.

Diante dessas premissas, verifica-se que a cláusula décima do Convênio ICMS nº 126/1998 não mutila a regra-matriz ou campo não abarcado pelo legislador, mas estabelece hipótese de diferimento: na cessão de uso de redes, a operação é normalmente tributada, apenas se postergado o momento do recolhimento para a etapa final, quando o serviço é prestado ao usuário final. Trata-se de mecanismo de recolhimento para otimizar a arrecadação.

Inclusive, o art. 111 do Código Tributário Nacional estabelece que se interpreta literalmente a legislação tributária que trate de outorga de isenção, o que não é o caso da cláusula décima que, da leitura de seu texto, não se pode aferir que haja qualquer mutilação à regra-matriz (ou dispensa de pagamento do tributo).

Tratando-se de diferimento, não deve haver qualquer estorno de crédito de ICMS, isso porque tal estorno somente deve ocorrer nas hipóteses de circulação de mercadorias em que há hipótese de isenção ou não incidência outorgados como sendo benefício fiscal. Na Constituição Federal, não há qualquer exceção para as operações que são normalmente tributadas, como na substituição tributária e diferimento.

Tratando dessa discussão, a Fazenda do Estado de Santa Catarina, por meio da Resposta à Consulta nº 31/2008, de 03/03/2008, manifestou-se no sentido de que a intenção do legislador quando criou o dispositivo em comento não foi “dispensar a incidência do ICMS naquela hipótese, mas sim indicar o momento em que o novo responsável pelo imposto devido naquela prestação terá de recolhê-lo (que é o momento da prestação do serviço ao usuário final)”.

Concluiu-se, assim, que as operações são normalmente tributadas em momento posterior e que, embora o imposto seja recolhido posteriormente, não há impeditivo ao creditamento relativo à aquisição de mercadorias destinadas ao

¹⁹¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 231.

ativo permanente, “mais que isso, poderá excluir tais valores da composição de seu percentual de estorno de créditos [...]”.

O Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro, por meio do processo E-34/059.009/2004, de 01/04/2008, manifestou-se no sentido de que a previsão da cláusula décima do Convênio ICMS nº 126/1998 somente transfere a responsabilidade quanto ao recolhimento do ICMS, “o que não significa exoneração do crédito tributário, tal como a isenção!”

Logo, dado que o diferimento somente impõe a transferência do ônus fiscal para etapa posterior, em que o ICMS é recolhido com base na operação total praticada com o consumido final, tem-se claro que as operações são regularmente tributadas, o que garante “o regular gozo dos créditos fiscais havidos em períodos anteriores a título de ativo imobilizado”.

Do mesmo modo, o Tribunal de Justiça do Paraná, no julgamento da Apelação Cível nº 1062781-7, negou provimento ao recurso da Fazenda do Estado sob o entendimento de que “não há dúvidas de que a questão regulada pela cláusula décima do Convênio ICMS 126/98 e pelo art. 296 do RICMS é de diferimento e não de isenção de tributo, motivo este que acaba por afastar a conclusão do auto de infração”.

Tais pronunciamentos revelam o acertado entendimento de que a cláusula décima do Convênio ICMS nº 126/1998 estabelece hipótese de diferimento (não há que se falar em isenção ou não incidência), o que autoriza a apropriação regular de créditos de ICMS dos bens destinados ao ativo permanente à razão de um quarenta e oito avos.

Nas hipóteses de cessão de uso de redes (interconexão), em que se posterga o ICMS para o momento em que os serviços de comunicação são finalizados ao usuário final, tem-se claro que os créditos de ICMS são plenamente apropriáveis, e não se aplica a previsão de estorno de créditos, dado que não há subsunção dos fatos à previsão hipotético-normativa do art. 21, inciso I, da Lei Complementar nº 87/1996.

5.5.6 Crédito de ICMS referente ao mobiliário dos pontos de venda

As empresas prestadoras de serviços de comunicação, além da prestação de serviço de comunicação propriamente dito, também atuam no mercado de

varejo, a fim de disponibilizar os aparelhos telefônicos (e outros equipamentos) aos seus usuários/clientes.

Do ponto de vista operacional, tal atuação é fundamental para a atividade, isso porque a prestadora do serviço (operadora) disponibiliza os aparelhos aos usuários (por meio de venda ou comodato) e, por consequência, consegue fidelizar tais sujeitos, o que lhe garante a prestação do serviço de comunicação. Trata-se, portanto, de atividade intrínseca e fundamental à concreção da atividade-fim.

Para tanto, as operadoras dispõem de extensa rede de pontos de venda (lojas) em diversas localidades do país e que são fundamentais para que os usuários/clientes possam ter acesso direto aos representantes comerciais, escolher os equipamentos, planos de cobertura e dados, etc.

Em se tratando de lojas, evidente que as operadoras devem estruturá-las com móveis, gôndolas, cadeiras, mesas e outras estruturas suficientes ao atendimento dos clientes/usuários. Mais do que simples estruturas, as operadoras detêm *layouts* próprios que reproduzem a identidade visual e sua marca.

Considerando-se que tais estruturas são fundamentais à concreção da atividade-fim dos prestadores de serviços de comunicação, devem ser classificados como bens do ativo permanente, isso porque se tratam de bens corpóreos que se destinam à manutenção das atividades das pessoas jurídicas, nos termos do art. 179, inciso IV, da Lei nº 6.404/1976¹⁹² (Lei das S/A).

Logo, o art. 20, §5º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/1996 garante a apropriação dos créditos de ICMS relativos à aquisição desses bens que compõem a estrutura física das lojas das operadoras à razão de um quarenta e oito avos por mês.

Evidente que, tratando-se de estruturas essenciais à operacionalização dos pontos de revenda, já que é impossível estruturar uma loja sem os móveis que permitem seu funcionamento, os bens destinados ao ativo permanente são

¹⁹² “Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo: IV – no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens” (BRASIL. Presidência da República. *Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976*. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Brasília: DOU, 17 dez. 1976).

fundamentais e úteis à atividade do estabelecimento, o que garante o aproveitamento fracionado dos créditos de ICMS.

Insta mencionar que o Superior Tribunal de Justiça (Recurso em Mandado de Segurança nº 24.911/RJ, de 26/06/2012) analisou situação de produtor e comerciante de bebidas (cervejas, refrigerantes, bebidas em geral e gás carbônico) que pretendia o aproveitamento de créditos de bens (vitrines, chopeiras, *freezer*, expositores, mesas e cadeiras) destinados ao ativo permanente e que foram cedidos a terceiros, a título de comodato.

Embora o Fisco Estadual defendesse a necessidade de estorno dos créditos de ICMS, por força do inciso III, do art. 21, da Lei Complementar nº 87/1996 (bens destinados a fins alheios à atividade do estabelecimento), a Turma Julgadora entendeu que aqueles móveis e equipamentos estruturais dos pontos de venda se relacionavam à atividade profissional da empresa. Tanto o é que o fato de serem cedidas a título de comodato com terceiros (revendedores) “não implica óbice ao creditamento do ICMS”.

Portanto, autorizou-se o creditamento do ICMS à razão de um quarenta e oito avos por mês e se afastou o entendimento fiscal de que os bens seriam alheios à atividade do contribuinte.

Assim como o produtor de bebidas que tem direito a crédito fracionado de ICMS em razão dos bens do ativo permanente dos pontos de venda, as operadoras de serviços de comunicação também necessitam estruturar seus pontos de revenda (com móveis e outros equipamentos) para que possam concretizar suas atividades-fim, o que lhes garante o crédito de ICMS relativo à aquisição desses bens, à razão de 48 meses, por força do art. 20, da Lei Complementar nº 87/1996.

5.5.7 Aplicação comum: créditos de ICMS de optantes do Simples Nacional

O Simples Nacional se trata de regime tributário diferenciado, simplificado e favorecido, com previsão na Lei Complementar nº 123/2006, que se aplica às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte.

Em linhas gerais, tal regime facultativo objetiva simplificar a complexidade tributária para pessoas jurídicas de “pequeno porte”, permitindo-se o recolhimento

mensal de diversos tributos (Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, Imposto sobre Produtos Industrializados, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, Contribuição para o PIS, Contribuição Patronal Previdenciária, ICMS e Imposto sobre Serviços) mediante documento único de arrecadação.

Em relação à não cumulatividade, o art. 23 da Lei Complementar nº 123/2006 estabelece que as pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional não podem apropriar e transferir créditos relativos aos tributos abrangidos por tal sistema, *verbis*:

Art. 23. As microempresas e as empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional não farão jus à apropriação nem transferirão créditos relativos a impostos ou contribuições abrangidos pelo Simples Nacional.

§ 1º As pessoas jurídicas e aquelas a elas equiparadas pela legislação tributária não optantes pelo Simples Nacional terão direito a crédito correspondente ao ICMS incidente sobre as suas aquisições de mercadorias de microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional, desde que destinadas à comercialização ou industrialização e observado, como limite, o ICMS efetivamente devido pelas optantes pelo Simples Nacional em relação a essas aquisições. [...]

§ 5º Mediante deliberação exclusiva e unilateral dos Estados e do Distrito Federal, poderá ser concedido às pessoas jurídicas e àquelas a elas equiparadas pela legislação tributária não optantes pelo Simples Nacional crédito correspondente ao ICMS incidente sobre os insumos utilizados nas mercadorias adquiridas de indústria optante pelo Simples Nacional, sendo vedado o estabelecimento de diferenciação no valor do crédito em razão da procedência dessas mercadorias.

Ocorre que tal dispositivo diverge da ordem constitucional brasileira, isso porque estabelece regras que vão de encontro ao princípio da não cumulatividade do ICMS, tal qual disposto no art. 155, §2º, da Constituição Federal.

Em relação às empresas optantes do Simples Nacional, o *caput* desse dispositivo veda a apropriação e transferência de créditos de tributos. No caso do ICMS, tal vedação pretende mitigar a aplicação do princípio da não cumulatividade (limite objetivo que intrinsecamente se relaciona a diversos conteúdos axiológicos), o que não deve ocorrer. O direito à compensação deve ser amplo e irrestrito.

Ocorre que, em virtude de tal regime ser facultativo às pessoas jurídicas, tem-se aceitado a aplicação dessa vedação ao aproveitamento de crédito, com o que não concordamos.

Outra nítida violação ao princípio da não cumulatividade do ICMS decorre da previsão do §1º desse dispositivo, isso porque prevê que as pessoas jurídicas não optantes do Simples Nacional têm direito a créditos de ICMS “incidente sobre as suas aquisições de mercadorias” de empresas optantes do regime.

Tal disposição se mostra inadequada, tendo em vista que somente trata da aquisição de “mercadorias”, e não dispõe sobre as hipóteses de utilização de serviços prestados por empresa optante do Simples Nacional.

Contudo, a imprecisão do texto não autoriza a interpretação de que os serviços não geram créditos de ICMS. O direito ao aproveitamento de créditos dos prestadores de serviços decorre do próprio conteúdo mínimo do princípio da não cumulatividade.

Tratando-se de serviço de transporte ou comunicação que seja prestado por empresa do Simples Nacional e que sirva de insumo para a pessoa jurídica da etapa seguinte (não optante desse regime), essa pessoa jurídica tem o amplo direito de aproveitar os créditos de ICMS decorrentes da utilização dos serviços, por força do art. 155, §2º, da Constituição Federal, art. 19 e art. 20 da Lei Complementar nº 87/1996.

Ademais, o §1º do art. 23 da Lei Complementar nº 123/2006 também estabelece que as mercadorias adquiridas dão direito a crédito de ICMS para os não optantes do Simples Nacional, “desde que destinadas à comercialização ou industrialização”.

Essa previsão contraria o teor do *caput* do art. 20 da Lei Complementar nº 87/1996, que autoriza o direito ao aproveitamento de créditos, inclusive, quando destinadas ao ativo permanente.

Ora, a limitação ao aproveitamento de créditos, apenas para as hipóteses de aquisição de mercadorias para comercialização e industrialização, diverge do teor do dispositivo da lei competente para tratar do ICMS (Lei Complementar nº 87/1996).

Diante desse conflito, deve prevalecer esse último dispositivo, isso porque é o que melhor tutela o princípio da não cumulatividade do ICMS e a teoria do crédito financeiro, tal qual estabelecida pela atual ordem jurídica.

Evidente, portanto, que as mercadorias adquiridas de empresa optante pelo Simples Nacional, ainda que destinadas ao ativo permanente do adquirente, devem gerar o direito ao aproveitamento de crédito de ICMS, à razão de um

quarenta e oito avos por mês, como estabelecido pelo art. 20, §5º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/1996.

Importante mencionar, inclusive, que o §5º do art. 23 da Lei Complementar nº 123/2006 prevê que, “mediante deliberação exclusiva e unilateral dos Estados e Distrito Federal”, pode-se conceder às empresas não optantes pelo Simples Nacional o direito ao crédito de ICMS referente aos “insumos utilizados nas mercadorias adquiridas de indústria optante pelo Simples Nacional”.

Tal previsão diverge do art. 155, §2º, da Constituição Federal, que estabelece que o ICMS será não cumulativo para compensar o que for devido em cada operação ou prestação de serviço com o montante cobrado nas anteriores. O dispositivo constitucional não estabelece qualquer outra limitação ao aproveitamento de créditos de ICMS, com exceção das hipóteses de isenção e não incidência (inciso II).

O direito à compensação não pode decorrer da “deliberação exclusiva e unilateral” das Unidades da Federação, mas sim do próprio princípio constitucional e do dispositivo expresso da Constituição Federal. Não se deve admitir que a não cumulatividade fique ao alvedrio dos entes estaduais.

Inclusive, tal previsão acaba por subverter os conteúdos axiológicos vetores da criação desse regime simplificado, como o incentivo à atividade comercial e produtiva por meio da simplificação tributária. Isso porque, caso as Unidades da Federação não “deliberem” acerca da possibilidade de creditamento do ICMS atinente aos insumos, as empresas não optantes não têm qualquer incentivo (pelo contrário, têm prejuízo) em adquirir mercadorias de empresas beneficiárias do regime em questão.

Verifica-se, assim, que o art. 23 da Lei Complementar nº 123/2006 diverge, em diversos trechos, da ordem constitucional. O direito ao aproveitamento de créditos de ICMS de mercadorias e serviços oriundos de empresas optantes do Simples Nacional decorre do princípio da não cumulatividade do art. 155, §2º, da Constituição Federal, e não comporta mitigações/violações.

CONCLUSÕES

Princípio da não cumulatividade

O direito pode ser classificado como sistema, isso porque se trata de conjunto de elementos que se relacionam de inúmeras maneiras, a partir de um denominador comum, com objetivo de atuar dentro dos modais deônticos (proibido, permitido ou obrigatório).

Dentre as diversas normas do sistema jurídico, encontram-se os princípios constitucionais, que se dividem entre valores e limites-objetivos: os primeiros são conteúdos axiológicos que refletem os anseios e crenças da sociedade em determinado momento e servem de vetores para as atividades legislativa, executiva e jurídica; os segundos são instrumentos para a concreção daqueles conteúdos axiológicos.

Os princípios valores não permitem qualquer mitigação ou violação, isso porque aceitá-las é o mesmo que admitir que todos os anseios da sociedade sejam desprezados. Por sua vez, os limites-objetivos somente podem sofrer mitigações, desde que mecanismos de recomposição impeçam que os valores que lhes são imanentes não sejam violados.

No sistema jurídico brasileiro, o art. 155, §2º, inciso I, da Constituição Federal positivou o princípio da não cumulatividade para o ICMS, que trata de mecanismo de apuração do *quantum debeatur* do imposto mediante a compensação dos valores devidos em cada operação/prestação de serviços com o montante cobrado nas etapas anteriores.

Em verdade, mais do que mecanismo de apuração do ICMS, a não cumulatividade do ICMS objetiva tutelar conteúdos axiológicos protegidos pelo sistema jurídico, como justiça fiscal, isonomia, capacidade contributiva, vedação ao confisco.

Trata-se, portanto, de princípio limite-objetivo, e não deve sofrer mitigações, caso haja violação àqueles valores. As únicas exceções (mitigações) previstas pelo Texto Constitucional se referem à vedação ao aproveitamento de créditos nas hipóteses de isenção e não incidência (art. 155, §2º, inciso II).

Não cumulatividade do ICMS

A não cumulatividade adquiriu *status* constitucional com o advento da Emenda Constitucional nº 18/1965, que extinguiu o Imposto de Consumo (IC) para dar lugar ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e ao Imposto sobre o Consumo (ICM), que tinha como única materialidade a circulação de mercadorias.

Com o advento da Constituição Federal de 1988, incluíram-se novas materialidades ao antigo ICM, que passou a ser denominado ICMS, isso porque o art. 155, inciso II, da atual Carta Magna outorga competência aos Estados e Distrito Federal para instituir imposto sobre a prestação de serviços de transporte (interestadual e intermunicipal) e comunicação.

A despeito da extensão das materialidades do ICMS desde 1988, tem-se que a legislação e a jurisprudência atuais continuam presas aos critérios atinentes à circulação de mercadorias, o que se revela deveras prejudicial às materialidades de prestação de serviços e peculiaridades.

Isso porque o direito a crédito do ICM decorria das matérias-primas e bens intermediários que fossem, necessariamente, consumidos no processo produtivo e que integrassem fisicamente o produto final (teoria do crédito físico). Tal entendimento faz sentido ao passo que a única materialidade desse imposto era a circulação de mercadorias.

Ocorre, contudo, que o advento das novas materialidades de prestações de serviços estabeleceu ruptura àqueles antigos conceitos, pois se tratando de intangíveis, a teoria do crédito físico não encontra guarida.

Considerando-se que nas prestações de serviços não há produto final para integração física, nem mesmo saída física dos estabelecimentos, os critérios de autorização de créditos devem ser repensados.

Analisando-se a atual ordem constitucional, verifica-se que o art. 155, §2º, inciso I, da Constituição Federal (não cumulatividade do ICMS) estabelece previsão ampla e irrestrita de direito à compensação. Tal dispositivo prevê o direito de abatimento, em cada etapa, dos montantes cobrados nas operações e prestações de serviços anteriores. A única vedação constitucional ao aproveitamento de crédito de ICMS ocorre nas hipóteses de isenção e não incidência (inciso II).

Diante dessa amplitude do direito ao aproveitamento de créditos, tem-se que a Carta Magna se baseia na teoria do crédito financeiro, o que autoriza a compensação de créditos de ICMS decorrentes da aquisição de mercadorias, matérias-primas e serviços que tenham sido tributados na etapa anterior e integrem, de qualquer forma, a atividade-fim das pessoas jurídicas.

Tanto o é, que a Lei Complementar nº 87/1996 estabelece os mecanismos de compensação do ICMS e prevê, expressamente, o direito ao aproveitamento de créditos decorrentes da aquisição de mercadorias destinadas ao uso e consumo ou ativo permanente, bem como o recebimento de serviços de transporte e comunicação (art. 20).

Conclui-se, pelo exposto, que o princípio da não cumulatividade do ICMS autoriza o amplo aproveitamento de créditos referentes aos montantes cobrados nas etapas anteriores (com pontual exceção) e, nos atuais termos da Constituição Federal, baseia-se na teoria do crédito financeiro.

Não cumulatividade do ICMS para os Prestadores de Serviços

Nos termos do art. 155, §2º, inciso I, da Constituição Federal, verifica-se que as pessoas jurídicas têm o direito ao aproveitamento de créditos de ICMS em razão de todas as aquisições de bens e serviços que sejam relacionados às suas atividades-fim, por força do princípio da não cumulatividade.

No caso dos prestadores de serviços tributados pelo ICMS, as atividades-fim são bens intangíveis, em que não se tem produto final físico. Exige-se, assim, especial atenção dos operadores do direito quanto ao deferimento do aproveitamento de créditos desse imposto.

Isso porque, além da amplitude do direito ao aproveitamento de créditos nos termos do Texto Constitucional, nos termos antes expostos, o conteúdo mínimo do princípio da não cumulatividade do ICMS autoriza a compensação do imposto referente aos insumos das atividades-fim.

De modo geral, entende-se por insumo os gastos e investimentos relativos aos produtos, serviços e outros que sejam necessários e fundamentais à concreção das atividades das empresas, contribuindo para a formação do produto ou serviço final.

Os insumos podem ser considerados espécie do gênero “bens intermediários”, pois aqueles são essenciais para a formação do produto ou serviço final, enquanto esses também contribuem para o resultado, porém indiretamente.

Tem-se, assim, a estrita relação entre a definição de insumos e o critério da essencialidade, isso porque é necessário analisar a atividade-fim da pessoa jurídica para identificar quais são os elementos que entram no processo de produção e prestação de serviços.

Todos os bens adquiridos e serviços utilizados pelos prestadores de serviços e que sejam essenciais à concreção de suas atividades-fim devem gerar o direito ao aproveitamento de créditos de ICMS, por força do critério mínimo do princípio da não cumulatividade.

Inclusive, o sistema jurídico permite a apropriação de créditos atinentes à aquisição de bens destinados ao ativo permanente e ao uso e consumo (embora haja previsão de diferimento), o que revela a imprescindibilidade dessas aquisições para a concreção das atividades das pessoas jurídicas.

Evidente, portanto, que os serviços de transporte e comunicação tributados pelo ICMS têm particularidades que exigem a correta análise da natureza de suas atividades.

Deve-se privilegiar o critério da essencialidade, a fim de identificar quais são os bens e serviços que dão direito à apropriação de créditos de ICMS, por força do princípio da não cumulatividade. Entender de modo diverso é subverter as características elementares da operacionalização e, por conseguinte, permitir a violação de princípios-valores, o que não é aceito pela atual ordem constitucional.

REFERÊNCIAS

ALCHOURRÓN, Carlos Eduardo; BULYGIN, Eugenio. *Sobre la existencia de las normas jurídicas*. México: Distribuciones Fontamara, 1997.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.

_____. ICMS na Constituição. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, São Paulo, v. 15, n. 57, p. 90-114, jul./set. 1991.

BARRETO, Aires Fernandino. *Curso de Direito Tributário Municipal*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, v. 29, n. 90, p. 184-196, 1984.

BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto sobre a Renda e Preços de Transferência*. São Paulo: Dialética, 2001.

_____. *Planejamento Tributário Limites Normativos*. São Paulo: Noeses, 2016.

BECHO, Renato Lopes. *Tributação das Cooperativas*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2005.

BORGES, José Souto Maior. Crédito do IPI Relativo a Insumo Isento. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 48, p. 159-171, set. 1999.

BOWMAN, Alan; AVERIL, Cameron; GARNSEY, Peter. *The Cambridge Ancient History. The Crisis of Empire, A.D. 193-337*. 2. ed, v. XII. Cambridge: Cambridge University Press, 2005.

BROKELIND, Cécile (Ed.). *Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law*. Amsterdam: IBFD, Nov. 2014.

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

_____. *O ICMS na Constituição*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARVALHO, Aurora Tomazini de (Org.). *Constructivismo Lógico-Semântico*. V. 1. São Paulo: Noeses, 2014.

_____. *Curso de Teoria Geral do Direito – O Constructivismo Lógico-Semântico*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2016.

_____. O Construtivismo Lógico-Semântico como Método de Trabalho na Elaboração Jurídica. In: _____ (Org.). *Constructivismo Lógico-Semântico*. V. 1. São Paulo: Noeses, 2014. p. 13-39.

CARVALHO, Paulo de Barros. Algo sobre o Construtivismo Lógico-Semântico. In: CARVALHO, Aurora Tomazini de (Org.). *Constructivismo Lógico-Semântico*. V. 1. São Paulo, 2014. p. 3-11.

_____. *Aspectos Polêmicos de PIS e Cofins*. São Paulo: Lex Magister; CEU, 2013.

_____. *Curso de Direito Tributário*. 27 ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

_____. *Guerra Fiscal – Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2014.

_____. Não-Incidência do ICMS na Atividade dos Provedores de Acesso à Internet. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 73, p. 97-104, 2001.

_____. Não-incidência do ICMS na atividade dos provedores de acesso à internet. In: TORRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito Tributário das Telecomunicações*. São Paulo: IOB Thomson, 2004. p. 487-496.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

_____; DERZI, Misabel Abreu Machado. ICMS – Direito ao Creditamento – Princípio da Não-Cumulatividade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 102, p. 141-156, mar. 2004.

CORAZZA, Edison Aurélio. *ICMS sobre Prestações de Serviços de Comunicação*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

COSTA, Alcides Jorge. ICM: Fatos Geradores do ICMS e do Imposto Sobre Comunicação. In: HARADA, Kiyoshi; COSTA, Alcides Jorge (Coords.). *Temas de Direito Tributário*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2000. p. 1-7.

DE PLÁCIDO E SILVA, Oscar Joseph. *Vocabulário Jurídico*. 31. ed. Atualizadores: Nagib Slaibi Filho e Priscila Pereira Vasques Gomes. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Atualização. BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

_____. *Direito Tributário Aplicado – Estudos e Pareceres*. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.

_____. Distorções do princípio da não-cumulatividade no ICMS – Comparação com o IVA europeu. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Temas de Direito Tributário I*. Belo Horizonte: Livraria Del Rey, 1998. p. 9-151.

DINIZ, Maria Helena. *Dicionário Jurídico*. V. 2. São Paulo: Saraiva, 1998.

ESTRELLA, André Luiz Carvalho. O Crédito Financeiro do ICMS – Artigo 20, §1º, da Lei Complementar nº 87/96 – Bens de Uso, Consumo e Ativo Permanente e o seu Regime no IVA do Mercado Europeu. *Revista de Direito Processual Geral*, Rio de Janeiro, n. 57, p. 64-93, 2003.

EUROPE. European Union law. *Case C-520/10*. Judgment of the Court (Third Chamber). 3 May 2012.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa*. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999.

GALVÃO, Flávio. *ICMS sobre Transportes*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.
BARRETO, Aires Fernandino. *Base de cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987.

GRECO, Marco Aurélio. Conceito de Insumo à Luz da Legislação de PIS e COFINS. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, v. 6, n. 34, p. 9-30, jul./ago. 2009.

_____. Não-Cumulatividade no PIS e na COFINS. *Revista Fórum de Direito Tributário* (RFDT), Belo Horizonte, ano 2, n. 12, p. 29-51, nov./dez. 2004.

_____. Transações Eletrônicas – Aspectos Jurídicos. In: _____. *Internet e Direito*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2000. p. 11-43.

HOUAISS, Antônio. *Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001.

JAMES, Kathryn. *The Rise of the Value-Added tax*. Cambridge: Cambridge University Press, 2015 (Cambridge Tax Law Series).

LANG, Joachim. Justiça Fiscal e Globalização. Tradução de Victor Borges Polizelli. *Revista de Direito Tributário Atual*, São Paulo: Dialética, n. 24, p. 71-90, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. A Não-Cumulatividade do ICMS como Princípio Constitucional. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 242, p. 55-58, nov. 2015.

_____. Do Conceito de Insumo no Contexto da não Cumulatividade dos Tributos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 227, p. 66-72, ago. 2014.

MANEIRA, Eduardo; MAIA, Marcos Correia Piqueira. A efetivação do princípio da não-cumulatividade para os prestadores de serviços tributados pelo ICMS. In: GOMES, Marcus Lívio; VELLOSO, Andrei Pitten (Orgs.). *Sistema Constitucional Tributário – Dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários – Estudos em Homenagem ao Ministro Luiz Fux*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p. 131-144.

_____; MAIA, Marcos Correia Piqueira. Tributação e Telecomunicações. In: RABELO FILHO, Antonio Reinaldo; ALVES, Gustavo Baptista; SILVA FILHO, Paulo Cesar da; MENDONÇA, Victor Furtado de (Coords.). *ABETEL*. São Paulo: Quartier Latin, 2016. p. 161-181.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Direito à Compensação do ICMS incidente sobre Combustíveis e Insumos nas Operações de Transporte mesmo quanto Realizadas mediante Subcontratação. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 151, p. 131-143, abr. 2008.

_____. O Princípio da Não-Cumulatividade do ICMS – Crédito, pelas Empresas de Transporte, do Imposto Pago nos Insumos das Subcontratadas. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética: n. 25, p. 137-146, out. 1997.

MELO, José Eduardo Soares de. *Não-Cumulatividade Tributária*. São Paulo; Fortaleza: Dialética, 2009.

_____; LIPPO, Luiz Francisco. *A Não-Cumulatividade Tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS)*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

MENDONÇA, Christiane. *A Não-Cumulatividade do ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MORCHÓN, Gregorio Robles. *Teoría del Derecho* (Fundamentos de La Teoría Comunicacional del Derecho). v. 1. Madrid: Civitas, 1998.

MOREIRA, André Mendes. *A Não-Cumulatividade dos Tributos*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2012.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Direito Monetário e Tributação da Moeda*. São Paulo: Dialética, 2006.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). *Consumption Tax Trends 2014. VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues*. Paris: OECD, Dec. 10, 2014.

REALE, Miguel. *Introdução à Filosofia*. São Paulo: Saraiva, 1994.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SILVA, Eric Castro e. Definição de “Insumos” para Fins de PIS e Cofins Não Cumulativos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 170, p. 23-30, dez. 2009.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A Prova no Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2016.

_____. Definição do Conceito de “Insumo” para a não-cumulatividade do PIS e COFINS. São Paulo: 14 jun. 2013, p. 9. Disponível em: <www.ibet.com.br/definicao>. Acesso em: 17 nov. 2016.

TORRES, Heleno Taveira. O IVA na Experiência Estrangeira e a Tributação das Exportações no Direito Brasileiro. *Revista Fórum de Direito Tributário (RFDT)*, Belo Horizonte, ano 3, n. 16, p. 43-62, jul./ago. 2005.

VILANOVA, Lourival. *As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010.

XAVIER, Helena de Araújo Lopes. O conceito de comunicação e telecomunicação na hipótese de incidência do ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 72, p. 72-87, 2001.