

**FACULDADE DE CIÊNCIAS E EDUCAÇÃO DE RUBIATABA – FACER
CURSO DE DIREITO**

RENATA DA COSTA BARROS .



O EFEITO DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO ICMS

RUBIATABA – GO

2012

FACULDADE DE CIÊNCIAS E EDUCAÇÃO DE RUBIATABA – FACER
CURSO DE DIREITO

RENATA DA COSTA BARROS



O EFEITO DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO ICMS

Monografia apresentada à Faculdade de Ciências e Educação de Rubiataba - FACER, como requisito para obtenção do grau de Bacharel em Direito, sob a orientação da Professora Pós-Doutora Denise Helena Monteiro Barros Carollo.

S=38967

Tombo nº	19184
Classif.:	
Ex.:	1
Origem:	d
Data:	14-02-13

RUBIATABA – GO

2012

FOLHA DE APROVAÇÃO

RENATA DA COSTA BARROS

O EFEITO DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO ICMS

COMISSÃO JULGADORA

MONOGRAFIA PARA OBTENÇÃO DO TÍTULO DE BACHAREL EM DIREITO PELA
FACULDADE DE CIÊNCIAS E EDUCAÇÃO DE RUBIATABA

RESULTADO: 10,0

Orientadora 

Denise Helena Monteiro de Barros Carollo

Pós - Doutora em Direito

1º Examinador: 

Jaqueline José Silva Oliveira

Mestra em Direito, Relações Internacionais e Desenvolvimento (Área de Concentração
Mercado Ambiental)

2º Examinador 

Rogério Gonçalves de Lima

Especialista em Direito Civil e Processo Civil

RUBIATABA, 2012.

DEDICATÓRIA

*Dedico este aos meus pais que sempre foram meu
amparo e minha força para chegar onde cheguei.
Papai e mamãe isso tudo é para vocês!
Aos meus irmãos, Tiago e Alda, que amo tanto, aqui
minhas homenagens!
Ao meu querido namorado, meu amor, Victor Paulo
Fernandes!*

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, meus pais e todos os meus amigos por tudo que representam em minha vida, vocês são tudo pra mim.

A todos os meus professores do curso de Direito, fundamentais no meu desenvolvimento acadêmico, em especial a minha professora orientadora Denise Carollo pelo carinho e atenção na produção deste trabalho.

Agradeço aos meus avós maternos por sempre acreditarem em mim. Principalmente, in memoriam, ao meu avô Antônio Augusto por tantas vezes que sonhamos com minha colação de grau, te amo eternamente.

*“O governante sem discernimento aumenta as opressões,
mas os que odeiam o ganho desonesto prolongarão o seu
governo.”*

(Rei Salomão)

RESUMO: O estudo da não-cumulatividade do “imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação”(ICMS) é um assunto de suma importância na efetivação de garantias constitucionais assecuratórias à defesa do contribuinte brasileiro. Saber as origens, o histórico, bem como a forma aplicada para arrecadar esse tributo são pontos fundamentais para entendimento de todos os contribuintes deste imposto. O presente estudo pretende demonstrar desde as origens da tributação até os mais atuais entendimentos jurisprudenciais acerca do ICMS.

Palavras-chave: ICMS; Não-cumulatividade; Direito Tributário; Direito Financeiro; Operações de circulação de mercadorias e serviços; Efeito cascata.

ABSTRACT: The study of non-cumulative "imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação"(ICMS) an issue of paramount importance in the realization of the constitutional guarantees in defense of Brazilian taxpayer. Learn the origins, the history, as well as how to collect this tax applied are key to understanding all this tax payers. This study aims to demonstrate from the origins of taxation until the most current jurisprudential understandings about the ICMS.

Keywords: ICMS; Non-cumulative, Tax Law, Financial Law; Operations movement of goods and services; cascade effect.

LISTA DE ABREVIATURAS SIGLAS E SÍMBOLOS

a.C. = Antes de Cristo

ADI = Ação Direta de Inconstitucionalidade

ADPF = Arguição de descumprimento de preceito fundamental

Apud = "com", "junto a"

Art. = Artigo

cit. = supracitado

CF ou CRFB/88 = Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

CTN = Código Tributário Nacional

c/c = combinado ou complementando com

Ed. = Edição

h = horas

LC = Lei Complementar

min = minutos

STF = Supremo Tribunal Federal

STJ = Superior Tribunal de Justiça

TJ = Tribunal de Justiça

Med. Liminar = Medida Liminar

MG = Minas Gerais

nº. ou n° = número

p. = página

pp. = páginas

Idem ou Ibidem = Referência, subsequente, da mesma obra e autor

Op. Cit. = Obra citada anteriormente

Reimpr. = Reimpresso

REsp = Recurso Especial

Rev. = Revista

SP = São Paulo

§ = parágrafo

% = por cento

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	10
1. A ORIGEM DA TRIBUTAÇÃO.....	13
1.1. Aspectos da tributação na Antiguidade.....	13
1.2. O caso do Brasil.....	17
a) Etapa Histórica Colonial (1500-1822).....	17
b) Na vigência da Magna Carta de 1988.....	19
2. O ESTADO E CONTRIBUINTES ESPECÍFICOS.....	23
2.1. As prestações de serviços.....	24
2.2. A instituição do ICMS.....	27
3. A NÃO-CUMULATIVIDADE DO ICMS NAS VISÕES DOS AUTORES E ENTENDIMENTOS DE TRIBUNAIS SUPERIORES PÁTRIOS.....	32
3.1. Representações frente aos Tribunais brasileiros: energia elétrica, água encanada e serviços de comunicação.....	36
3.1.1. Imunidades em igrejas e templos Paranaenses.....	36
3.1.2. Ilegitimidade de Concessionária de distribuição de energia elétrica em ser sujeito passivo da obrigação tributária.....	38
3.2. Sinistros e disputas em torno de investimentos.....	42
3.3. A incidência do ICMS em contratos de leasing.....	42
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	46
REFERÊNCIAS.....	48
ANEXOS.....	57

INTRODUÇÃO

O presente estudo tem por objetivo analisar os princípios constitucionais entrelaçados ao Imposto sobre Operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação - ICMS, constante especificamente, no artigo 155, II da *Constituição da República Federativa do Brasil – CRFB/88*.

O instituto da não-cumulatividade está presente no art. 155, § 2º, I da CRFB/88. Neste, o imposto será não-cumulativo e compensa 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.

A importância em estudar o ICMS se dá por ser o Imposto mais arrecadado no Brasil. Ele é uma das principais fontes fiscais do governo. Graças ao ICMS, abrem-se empresas, indústrias, micro-empresas e etc.

O princípio da não-cumulatividade significa que o encargo financeiro-tributário do imposto pode ser repassado para o próximo sujeito da cadeia da relação jurídico-tributária.

Segundo Castro,

esse princípio propicia ao sujeito passivo da obrigação o direito ao crédito escritural pela entrada de matéria-prima ou mercadoria, quantia que será abatida pelas saídas, evitando de forma bastante clara que os tributos resultem nitidamente inflacionários¹.

O referido imposto deve respeitar o princípio da não-cumulatividade e, por conseguinte, poderá respeitar o princípio constitucional da seletividade², podendo ser seletivo em razão da essencialidade das mercadorias e serviços.

1 CASTRO, Alexandre Barros. *Noções de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1ª ed, 2008, p. 43.

2 Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988:

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

[...]

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

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

[...]

III - Poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;"

O ICMS é um imposto de competência estadual³. Ele veio suprimir o antigo Imposto de Vendas e Consignações – IVC. Tal inovação era dada via Emenda Constitucional de nº 18 de 1965.

Em relação ao sujeito passivo, o art. 155, § 2º da CRFB/88 estabelece que caberá a lei complementar definir contribuintes do ICMS. A Lei Complementar nº 87/1996, em seu art. 4º, estabelece que poderão ser sujeitos passivos do tributo em questão:

- a) pessoas que pratiquem operações relativas à circulação de mercadorias;
- b) importadores de bens de qualquer natureza;
- c) prestadores de serviços de transporte interestadual e intermunicipal;
- d) prestadores de serviços de comunicação.

A hipótese de incidência, ou o fato gerador do ICMS, é a operação de circulação de mercadorias ou prestação de serviço de transporte interestadual ou intermunicipal de transporte de comunicação⁴.

Sabbag (2009, p. 941), costuma fazer menção ao fato de existirem quatro impostos elencados no art. 155, II da CRFB/88:

- a) imposto sobre a circulação de mercadorias;
- b) imposto sobre serviços de transportes interurbanos e interestaduais e de comunicação;
- c) imposto sobre a produção, importação, circulação, distribuição e consumo de combustíveis líquidos e gasosos e energia elétrica;
- d) imposto sobre extração, importação, circulação, distribuição e consumo de minerais.

Para o autor em questão, o imposto estadual também consiste nos seguintes fatos geradores: “a) a circulação de mercadorias; b) a prestação de serviço de transporte interestadual ou intermunicipal; c) a prestação de serviço de comunicação”.⁵

Será empregado como fonte essencial ao trabalho a CRFB/88, a Lei nº 5.172

3 *Constituição da República Federativa do Brasil*, de 1988:

“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;”

4 SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. 1ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 941.

5 Idem. *Ibidem*, p. 941.

de 25 de outubro de 1966, *Código Tributário Nacional-CTN*, jurisprudências dos tribunais brasileiros e a legislação tributária esparsa relativa ao assunto do presente estudo.

Esta pesquisa está constituída em três capítulos, os quais abrangem desde a evolução histórica da tributação até manifestações da jurisprudência brasileira na atualidade.

O primeiro capítulo tratará da tributação e de suas consequências e benefícios à sociedade.

O segundo capítulo apresentará os sujeitos passivo e ativo da relação jurídico-tributária do ICMS, além de abordar os impostos antecedentes do ICMS.

O capítulo terceiro com título a “A não-cumulatividade do ICMS nas visões dos autores e entendimentos de Tribunais Superiores Pátrios” conterà julgamentos destes a respeito da cumulatividade do ICMS nos setores de energia elétrica, água encanada, gás e telefonia e também críticas de autores tributários quanto ao efeito não-cumulativo do ICMS.

Foi utilizado, como método para a pesquisa, o hipotético-dedutivo. Conforme preceitua Marconi e Lakatos (2005, p. 88) método hipotético-dedutivo,

inicia pela percepção de uma lacuna nos conhecimentos, acerca da qual formula hipóteses e, pelo processo de interferência dedutiva, testa a predição da ocorrência de fenômenos abrangidos pela hipótese.

Segundo Bunge (*apud* LAKATOS E MARCONI: 2005, p. 81) as etapas do método hipotético-dedutivo consistem em: “a) colocação do problema; b) construção de um modelo teórico; c) dedução de consequências particulares; d) teste de hipóteses; e) adição ou introdução das conclusões na teoria”.

O trabalho foi desenvolvido pelo método da compilação. Esta consiste, segundo Marconi e Lakatos (2005, p. 30), na “reunião sistemática do material contido em livros, revistas, publicações avulsas ou trabalhos mimeografados. Esse material pode ser obtido por meio de fotocópias, xerox ou microfilmes.”

1. A ORIGEM DA TRIBUTAÇÃO

1.1. Aspectos da tributação na Antiguidade

A origem da tributação não é recente e seus antecedentes históricos demonstram que a organização e as obrigações pecuniárias se tornaram fortes fatores para a sustentação administrativa estatal.⁶

No curso da história, contribuições pecuniárias de caráter obrigatório tornavam-se decisivas para que os governos pudessem dar curso à administração das sociedades sob as suas responsabilidades. E, na medida em que crescia a sua densidade populacional, aumentava a necessidade dos governantes de se preocuparem com uma melhor organização administrativa. Esta passava a depender, progressivamente, do acúmulo de recursos, cuja fonte era impostos (NASCIMENTO: 2003, p.111).

Três mil anos antes de Cristo, na segunda etapa da dinastia egípcia, havia a prestação pecuniária por parte da população. Esta prestação era realizada a cada dois anos e a base de cálculo ou mediana base para arrecadação era o imposto territorial, ou seja, pela proporção da produtividade na terra cultivada.⁷

A tributação tem, como precedente histórico, o aumento do gregário humano. Na medida em que havia a expansão humana, era necessário um aprimoramento na organização administrativa. O Estado necessitava de acumulação de recursos, a fim de manter sua organização administrativa e, conseqüentemente, cumprir sua função. Daí, a necessidade de ser imposta uma obrigação, não se tratando, assim, de uma mera contribuição, mas de uma contribuição compulsória. Surge, então, o tributo⁸.

Na Antiguidade Oriental (3.200 - 334 a.C.), a civilização egípcia é exemplo de civilização remota em que, de parte de seu grupo social originário ou de grupos subjugados pelos egípcios, era arrecadada uma "prestação pecuniária", no espaço "de dois em dois anos".⁹

Frente à necessidade de ser disciplinada a arrecadação, eram criadas

6 NASCIMENTO, Walter Vieira. Lições de História do Direito - 14ª ed. - Rio de Janeiro: Editora Forense, 2003, p. 111, Capítulo XVI, "A tributação".

7 Idem. Ibidem, p. 112.

8 Idem. Ibidem, p. 111.

9 Idem. Ibidem, p. 112.

normas. Estas “representam a base da formação do desenvolvimento do Direito Tributário”.¹⁰

Não há visão pacífica entre autores a respeito do marco de surgimento dos “primeiros sistemas de arrecadação tributária”. Em contrapartida, vem reconhecido o aprimoramento da organização administrativa.

Segundo Moraes (*apud* NASCIMENTO: 2003, p. 112),

o progresso começou a tomar conta das primeiras civilizações, começaram a aparecer as primeiras contribuições compulsórias (imposições fiscais), embora com diferentes nomes e na forma diversa da concebida nos dias de hoje.

No entanto, seria na Mesopotâmia (atual Iraque), na sua cidade-estado da Babilônia, sob o governo do Rei Hamurabi (cerca de 1728 – 1686 a.C., séculos XVIII e XVII a.C.) que vigorava um “sistema fiscal arrecadatório”¹¹.

Nesse sentido, afirma Bouzon (2001, pp. 31 e 32):

Durante o reinado de Hammurabi, o palácio desempenhou, sem dúvida, um papel fundamental na estrutura sócio-econômica da Babilônia. Ele participava, praticamente, de todas as atividades produtivas do reino. (...) No tempo de Hammurabi, as muitas propriedades rurais do palácio não eram todas exploradas pelo próprio palácio, mas distribuídas entre funcionários e trabalhadores do palácio a título *ilkum* ou a título de sustento, ou alugadas a particulares, recebendo o palácio, como aluguel, uma parte da produção, denominada “*biltum*”

Convém notar, outrossim, o reinado do Rei Salomão, terceiro rei de Israel (por volta de 971-931 a.C., século X a.C.). O monarca em questão, ante as necessidades das reformas administrativas em seu reinado, adotava um sistema para arrecadação destinado à compensação das despesas.¹²

10 NASCIMENTO, Walter Vieira. Op. Cit., p. 111. Capítulo XVI, “A tributação”.

11 Idem. Ibidem, p. 112.

12 Douglas, J.D.. Novo Dicionário da Bíblia. Editores assistentes F.F. Bruce...[et. al.]; editor da edição em português Russell P. SHEDD – 3ª ed. Rev. - São Paulo: Vida Nova, 2006, p. 1213. Tradução João Bentes.

Sobre o assunto, afirma Douglas¹³ (2006, p. 1214) que

A tarefa de Salomão consistia em manter e controlar o extenso território que lhe foi deixado por Davi. (...) As tradicionais fronteiras entre as tribos foram substituídas por distritos administrativos: 12 em Israel (1 Rs 4.7.) e talvez um em Judá; (...) Cada um desses distritos pagadores de taxas estava obrigado a prover o sustento para a corte durante um mês em cada ano (1 Rs 4.7), o que parece ter sido uma tarefa onerosa, segundo a lista em 1Rs 4.22,23¹⁴.

Quanto ao método adotado pelo Rei Salomão para a obtenção de fundos para as execuções de obras de sua administração, este governante havia “empenhado vinte cidades da Galiléia a Hirão”, a título de “garantia pela ajuda financeira recebida (...)” (DOUGLAS: 2006, p. 1215).

No tocante à Antiguidade Ocidental, cuja origem encontra-se na emergência da civilização grega [com as campanhas militares de Alexandre Magno, da Macedônia (356 – 323 a.C.)], seguem feitas considerações a respeito do “sistema romano” de arrecadação de tributos.

A “arrecadação tributária” tinha caracterização forte no sistema romano, a rigidez e a autonomia do governo romano davam face à arrecadação tributária como uma “política de guerra”. Além disso, a população romana, muitas vezes, passava por uma “obrigação acessória”, consistente na discriminação de seus bens, feita através das “pessoas mais influentes da região”. Essas pessoas arbitravam o valor compulsório de acordo com as “condições econômicas de cada região”¹⁵.

Segundo Nascimento (2003, p.112), no “referido sistema, entre outras espécies, deste ou daquele ramo, distinguiam-se o imposto aduaneiro, o imposto sobre bens de consumo”.

Assim é que Grotius (1583-1645), fonte da época moderna, é autor que pensava, no contexto histórico do século XVII, a relação entre contribuinte e o

13 Com respeito a J. D. Douglas, este é o Editor Organizador do Novo dicionário da Bíblia (NDB), anteriormente bibliotecário da Tyndale House, Cambridge, Inglaterra. Por mais de três anos ele dedicou grande parcela de seu tempo na preparação da obra, planejando a forma como a obra em questão devia ser organizada e coordenando o trabalho dos colaboradores dessa obra. Fonte: Idem. Ibidem p. VII.

14 Antigo Testamento, Livro de Reis, primeira, capítulo 4, versículo 7 (1Rs 4.7) e Livro de Reis, primeira, capítulo 4, versículos 22 e 23 (1Rs 4.7 e 1Rs 4.22,23) são siglas que significam, respectivamente: primeira Reis, capítulo quatro versículo sete e primeira Reis, capítulo quatro versículo vinte e dois ao versículo vinte e três.

15 NASCIMENTO, Walter Vieira. Lições de História do Direito - 14ª ed. - Rio de Janeiro: Editora Forense, 2003, p. 112, Capítulo XVI, “A tributação”.

governante. Para o autor em questão, “o patrimônio do povo era construído, na verdade, em vista da soberania”. Ou seja, tal patrimônio era “revertido em riqueza ao Estado pelos Reis”, na medida em que estes exerciam “seu poder de soberania”. Este poder era, na verdade, “o poder do rei” que se confundia com o “do povo” (GROTIUS: 2004, pp. 438-439).

Para Grotius, o patrimônio do povo (suas riquezas pessoais) que era revertido em rendas para a satisfação dos encargos do Estado não deveria ser alienado pelos reis. Assim, “o patrimônio do povo é constituído, na verdade, em vista da soberania”.¹⁶

No entanto, partes do referido “patrimônio” do povo podiam vir a ser “penhorados pelos reis pela legítima deles”, em tendo estes “um poder absoluto” (GROTIUS: 2004, pp. 438). Tais informações devem fazer notar, os governantes [ou o Poder Público em expressão própria da contemporaneidade] como titulares de um poder que exigia a moralidade na prática de ações, sobre as quais caberia dar contas ao povo (ou seja, ao contribuinte, o pagador de tributos).

E os governantes (os “reis”), de outro lado, dispuseram do “direito de impor para causas justas novos tributos” (GROTIUS: 2004, p. 438-439). No teor acima, se pode reconhecer a combinação poder de subordinação do governante em face do “povo” e em nome do bem estar social e a exigência do atuar do governante sob moralidade de se impor por causas justas.

De todo modo, o autor em questão afirma a seguir:

o povo está obrigado a pagar os impostos que foram criados em função de uma causa legítima, assim também desembaraçar a coisa que foi objeto do penhor por um justo motivo.¹⁷

E o mesmo autor arremata: “Esse resgate, de fato, é uma espécie de tributo” (GROTIUS: 2004, p. 439). Na visão acima, cabe reconhecer o bem estar social, ou seja, o bem comum como sendo a destinação fundamental da exigência de pagamento de tributos pelo “povo”. Cabe assinalar, assim, o tributo como destinado à função social era algo presente já no século XVII, conforme observado na

16 GROTIUS, Hugo. O Direito da Guerra e da Paz. Ijuí: editora Unijuí, 1ª ed. em língua portuguesa, 2004, p. 438. Tradução de Ciro MIORANZA. Prefácio de Arno Dal Ri Júnior. Introdução por Antônio Manuel HESPANHA. Coleção “Clássicos do Direito Internacional”. Cabe assinalar como ano de sua 1ª edição o ano 1625, sob a denominação “De Jure Belli ac Pacis”.

17 Idem. Ibidem. p. 438-439.

publicação do *Direito da Guerra e da Paz* (1625).

1.2. O caso do Brasil

a) Etapa histórica Colonial (1500-1822)

A Metrópole impunha a sua colônia da América a arrecadação de tributos junto a sua população, como os impostos de alfândegas e rendas, correspondentes a entrada e a saída das mercadorias.¹⁸

Lopes (2011, p. 226) relata problemas referentes à tributação em Portugal Continental e no Brasil, nesses termos:

Os tributos e rendas do Antigo Regime tornam-se pesados por várias razões. Em primeiro lugar, não correspondem mais as suas necessidades e funções originárias. (...) Em segundo lugar, tributos e rendas são cobrados muitas vezes por verdadeiros financistas (...) Em terceiro lugar, no Brasil colonial a apropriação da renda da Coroa se faz por uma camada que disputa poder e influência com o mandonismo local dos grandes senhores.

Entretanto, para a colonização do Brasil, Portugal contava com os frutos da exploração do subsolo brasileiro, com as reservas de jazidas do Brasil, como as de ouro e as de diamantes. E com o adensamento populacional e a progressiva transformação da sociedade colonial, se, de um lado, a produção aurífera diminuía, de outro as necessidades da Coroa mantinham-se chegando até a aumentarem¹⁹.

Segundo o mesmo autor,

na tradição portuguesa, os principais impostos eram:(...) 10% do produto da terra, dos mares, e animais(...) a dízima de mercadorias(...) Incidia também sobre rendimentos de dinheiro; (4) décima: uma parte do rendimento de cada súdito, foi instituída em 5 de setembro de 1641 para sustentar guerra contra Castela (guerra da Restauração). Em 1646, foi fixada em 10%, posteriormente reduzida para 4,5% em 25 de novembro de 1715 no reinado de D. João V. (LOPES: 2011, p. 229).

18 LOPES, José Reinaldo de Lima. *O Direito na história: lições introdutórias* – 3ª ed. – 3ª reimpr. São Paulo: Editora Atlas, 2011, p. 222.

19 Idem. *Ibidem*, p. 222.

Dessa forma, no Reinado de Dom José I (1750-1777) eram empreendidas novas políticas administrativas. Por volta de 1750, século XVIII, volta a ser arrecadado o quinto do ouro, no mínimo, eram arrecadados 100 arrobas²⁰ anuais, sendo que poderiam ser compensadas de dois em dois anos²¹.

Assim sendo, na sociedade capitalista e de mercado própria da etapa contemporânea, a função fiscal do Estado tornava-se mais efetiva, necessitando, então, de meios categóricos para tributar de maneira objetiva e produtiva, criando dois tipos de funções arrecadatórias, a função fiscal e a função extrafiscal²².

Cabe referir, nesse ponto, a observação que segue abaixo.

Ora, o sistema tributário contemporâneo tem funções próprias, fundamentadas na concepção do Estado dentro de uma sociedade capitalista e de mercado. Geralmente, fala-se nas *funções fiscais*, que significam a arrecadação para manutenção de serviços públicos universais e gerais. Fala-se também nas *funções extrafiscais*²³, de orientação econômica geral (função promocional): de estímulo ou desestímulo ao mercado (LOPES: 2011, p. 222).

De todo o modo, o Direito Tributário surge como um alento à atividade financeira do Estado, captando riquezas capazes de satisfazerem a manutenção da estrutura estatal, refletindo, sem dúvida, no contribuinte os serviços governamentais que lhe são de direito²⁴.

Segundo Sabbag (2009, p. 1),

a cobrança de tributos mostra-se como a principal fonte das receitas públicas, voltadas ao atendimento dos objetivos fundamentais, insertos no art. 3º da Constituição Federal, tais como a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a garantia do desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e da marginalização, tendente à redução das desigualdades sociais e regionais, bem como a promoção do bem-estar da coletividade. Daí haver a necessidade de

20 No referente ao século XVIII, "100 arrobas" importavam em 1500 quilos anuais tendo vista que cada arroba equivalia a 15 quilos. Disponível em: <<http://www.escolakids.com/conhecendo-as-medidas-de-massa.htm>>. Acesso em: 19/06/2012, às 10h09min.

21 LOPES, José Reinaldo de Lima. Op. Cit., p. 228.

22 Idem. Ibidem, p. 223.

23 Segundo Sabbag (2009: p, 363), "a função extrafiscal" corresponde à "finalidade reguladora (ou regulatória) de mercado ou da economia de um país". Como exemplos temos o Imposto de Importação (II); Imposto de Exportação (IE); Imposto sobre Produtos Industrializado (IPI); Imposto sobre Operações Financeiras (IOF).

24 SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário – 1ª ed. - São Paulo: Saraiva, 2009, p. 1-2.

uma positivação de regras que possam certificar tão relevante desiderato de percepção de recursos – o que se dá por meio da ciência jurídica intitulada Direito Tributário, também denominado Direito Fiscal²⁵.

A disciplina "Direito Tributário" ganhava impulso no ano de 1966, de instituição do *Código Tributário Nacional*- CTN, Lei nº. 5.172/66. E se fortalecia por meio da Emenda Constitucional (nº. 18 de 1965²⁶), a qual traz a instituição do Sistema Tributário Nacional.

b) Na vigência da Carta Magna de 1988

A *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*- CRFB/88, em seus artigos 5º e 6º²⁷, registra diretrizes, às quais denominamos princípios fundamentais, direitos e garantias fundamentais responsáveis pelo mínimo de respeito à pessoa humana, norteando e gerindo direitos e deveres de todo cidadão, interferindo, inclusive, no patrimônio, na renda e na propriedade do cidadão²⁸.

Para Meirelles (*apud* SABBAG: 2009, p. 2), o Direito é, na "clássica conceituação de Ihering²⁹":

o complexo das condições existenciais da sociedade asseguradas

25 Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988:

"Art. 3º – Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I- construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II- garantir o desenvolvimento nacional;

III- erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

[...]

26 Emenda Constitucional nº 18, 1º de dezembro de 1965:

Ementa: "Dispõe sobre o sistema tributário nacional e dá outras providências". Disponível em: <http://www2.camara.gov.br/legin/fed/emecon/1960-1969/emendaconstitucional-18-1-dezembro-1965-363966-publicacaooriginal-1-pl.html>. Acesso em: 07/06/2012, às 23h.27min.

27 A respeito do art. 3º da Constituição da República Federativa do Brasil (1988), o seu teor é o que segue.

"Art. 5º 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, nos termos seguintes:

(...)"

"Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição."

28 SABBAG, Eduardo. Op. Cit., p. 13.

24 "Rudolf von Ihering (Aurich, Frísia, 22 de agosto de 1818 — Gotinga, 17 de setembro de 1892) foi um jurista alemão. Ocupa ao lado de Friedrich Karl von Savigny lugar ímpar na história do direito alemão, e cuja obra influenciou diversas outras em todo o mundo ocidental." Disponível em: <http://www.skoob.com.br/autor/5872-rudolf-von-ihering>. Acesso em 21/06/2012, às 00h.41min.

pelo Poder Público. Em última análise o Direito se traduz em princípios de conduta social, tendentes a realizar a Justiça.

No campo daqueles “deveres”, no que condiz à relação contribuinte-fisco, cabe notar o Direito Tributário como possuidor de um campo mais restrito, extingue-se a obrigação tributária com o pagamento³⁰.

Para Ichihara (2001: p. 25),

Podemos afirmar que as normas de Direito tributário se incluem dentre as normas de Direito Financeiro, já que os tributos vistos sob a ótica do Direito Financeiro aparecem como receitas tributárias. Entretanto, a recíproca não é verdadeira.

O dinheiro que entra nos cofres públicos é denominado “entrada” ou “ingresso”, mas nem todo ingresso de dinheiro (receita) será uma receita pública³¹.

O autor que estamos seguindo observa que

Tributo é a receita derivada instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições, nos termos da Constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades (SABBAG: 2009, p. 6).

A receita derivada tem como fonte a lei, e a entrada ou o ingresso da receita derivada se deve ou em prestações tributárias ou em prestações não tributárias. São exemplos de receitas derivadas: os tributos (impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e as contribuições), todos elencados na CRFB/88; as multas pecuniárias (administrativas e penais); as reparações de guerra³².

No âmbito das denominadas “Ciências das Finanças”, isto é, o Direito Financeiro e o Direito Tributário, cabe trazer à consideração o tópico “receita”. No caso da “receita derivada” (objeto exclusivo do Direito Tributário), o seu produto segue repartido entre o conjunto dos poderes públicos.

Quanto às receitas financeiras originárias, diferentemente das derivadas,

30 ICHIHARA, Yoshiaki. Direito Tributário - 10ª ed. - São Paulo: Editora Atlas S.A., 2001, p. 25.

31 SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário - 1ª ed. - São Paulo: Saraiva, 2009, p. 4.

32 Idem. Ibidem. pp. 8-9.

essas não decorrem da “coerção e soberania estatais, mas de um contrato ou de uma manifestação bilateral de vontade”. São exemplos de receita financeira originária: as receitas de aluguéis pela locação de bens públicos; os preços públicos obtidos pela venda de produtos ou serviços produzidos ou prestados por empresas públicas e sociedade de economia mista; as tarifas exigidas pelas entidades prestacionistas; as multas contratuais e as doações recebidas e dividendos oriundos de uma empresa estatal lucrativa (SABBAG: 2009, p. 8 e 9).

A expressão “Direito Fiscal” é originária da França sob o registro de *Droit Fiscal*. Também da expressão inglesa *Fiscal Law*, mais tarde sendo substituída pelas denominações “Direito financeiro” e depois por “Direito tributário”.³³

Afirma Paulo de Barros Carvalho (*apud* SABBAG: 2009, p. 2) ser o “Direito Tributário” um ramo didaticamente autônomo do Direito, integrado pelo conjunto de proposições jurídico-normativas que correspondam, direta ou indiretamente, arrecadação e fiscalização de tributos”.

Por essas razões, há de se elucidar que o Direito Tributário torna-se um conjunto de regras obrigatórias capazes de regulamentar a relação jurídica entre o Estado e seus contribuintes, a necessidade de arrecadar e fiscalizar tributos demanda uma integração de normas eficientes para a exigência coerente destes tributos³⁴.

Para Toledo Júnior (*apud* NASCIMENTO: 2003, p. 111), o Direito Tributário é “como o ramo do direito que rege as relações da atividade financeira do estado no que concerne à obtenção de receitas que correspondam ao conceito de tributos”.

Segundo Ichihara (2001, p. 30), o conceito para Direito Tributário seria “o conjunto de normas jurídicas que regulam a ação estatal de tributar, ou seja, de exigir tributos”.

Sobre o assunto, ainda nos dizeres de Machado (*apud* SABBAG: 2009, p. 3), o Direito Tributário é o “ramo do direito que se ocupa das relações entre fisco e as pessoas sujeitas a imposições tributárias de qualquer espécie, limitando o poder de tributar e protegendo o cidadão contra os abusos desse poder”.

A afirmação é no sentido de que proteger “o cidadão contra os abusos desse poder” relaciona-se ao fato de o contribuinte ser hipossuficiente na relação jurídico-tributária, o poder do Estado em exigir tributos é significativamente superior ao do

33 SABBAG, Eduardo. Op. Cit., p. 1.

34 Idem. Ibidem. p. 2.

contribuinte, desequilibrando, assim, a relação jurídica. Por isso, a importância do Direito Tributário em regular essas relações, trazendo limites ao poder de tributar³⁵.

Esses “limites ao poder de tributar” são delineados por princípios tributários tais como: princípio da legalidade tributária; princípio anterioridade tributária; princípio da isonomia tributária; princípio da irretroatividade tributária; princípio da vedação ao confisco; princípio da não limitação do tráfego de pessoas e bens e ressalva do pedágio³⁶.

Nessa linha de ideias, Sabbag (2009, p. 3) entende o “Direito Tributário” como ramificação autônoma da Ciência Jurídica, atrelada ao direito público, concentrando o plexo de relações jurídicas que imantam o elo “Estado versus contribuinte”, na atividade financeira do Estado, quanto à instituição, fiscalização e arrecadação de tributos”.

Sabbag, ao afirmar “o plexo de relações jurídicas que imantam o elo Estado versus contribuinte” faz menção às partes da relação jurídico-tributária, de um lado, o Estado e, de outro, o contribuinte.

No próximo capítulo será abordado sobre o “Estado e seus contribuintes específicos”, os conceitos inerentes ao fato gerador, sujeitos passivo e ativo relacionados ao ICMS.

35 SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário – 1ª ed. - São Paulo: Saraiva, 2009, p. 2.

36 Idem. Ibidem. pp. 23; 51; 91; 143; 187; 213, respectivamente.

2. O ESTADO E CONTRIBUINTES ESPECÍFICOS

Uma reforma tributária no Brasil, via Emenda Constitucional de nº 18, de 1965, suprimia um tributo que toma parte na história do ICMS no Brasil. Tal tributo era o “Imposto de Vendas e Consignações”- IVC³⁷.

Com a reforma tributária de 1965 (nº 18), o sucessor desse passava a ser o “Imposto Sobre Operações de Circulações de Mercadorias”-ICM. Incidia, assim, apenas na Circulação de Mercadoria. Uma segunda diferença entre ambos os impostos, qual seja, o ICM não possuía, como ocorria com o IVC, efeito cumulativo. E a não-cumulatividade tornava-se um princípio no Brasil com o advento da *Constituição da República Federativa do Brasil de 1967*³⁸, assim como se pode notar na redação da Carta Magna da época.

Art 24 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal decretar impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes.

(...)

5º - O imposto sobre circulação de mercadorias é não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, nos termos do disposto em lei, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou outro Estado, e não incidirá sobre produtos industrializados e outros que a lei determinar, destinados ao exterior³⁹.

A não-cumulatividade do ICM encontra-se mantida no texto da Emenda Constitucional de nº 23 de 1983, como perceptível

Art. 1º - Os dispositivos da Constituição Federal abaixo enumerados, passam a vigorar com as seguintes alterações:

(...)

"Art. 23 -

II - operações relativas à circulação de mercadorias realizadas por produtores, industriais e comerciantes, imposto que não será cumulativo e do qual se abaterá, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado. A isenção ou não-incidência, salvo determinação

37 Disponível em: <<http://www.afisvec.org.br/historia.php>>. Acesso em: 25/06/2012, às 00h55min.

38 Disponível em: <<http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/4258/O-principio-da-nao-cumulatividade-e-a-nova-Reforma-Tributaria-PEC-no-233>>. Acesso em: 25/06/2012, às 01h25min.

39 Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constitui%C3%A7ao67.htm>. Acesso em: 11/09/2012, às 23h20min.

em contrário da legislação, não implicará crédito de imposto para abatimento daquele incidente nas operações seguintes.⁴⁰

Com a promulgação da *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*, o ICM teve o acréscimo da hipótese de incidência⁴¹ de operação de prestação de serviço, passando a se chamar ICMS – Imposto sobre a operação de circulação de mercadorias e serviços⁴². Nessa, em seu art. 155, fica o perfil do ICMS como segue.

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;

(...)

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

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

(...)⁴³

Assim, é clarividente que o art. 155 da CRFB/88 foi fundamental para a imposição do princípio não cumulativo, imposição esta que se tornou uma garantia constitucional para todos os contribuintes do ICMS.

2.1. As prestações de serviços

A circulação de mercadorias, sob foco no ICM, era realizada por “produtores, industriais e comerciantes” (Emenda Constitucional nº 23, de 1983, cit.). Tal

40 Brasil. Emenda Constitucional nº 23, 1º de dezembro de 1983:

Ementa: “Altera dispositivos da Constituição Federal”. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_antecor1988/emc23-83.htm>.

Acesso em: 24/06/2012, às 16h.23min.

41 Para Sabbag (2009, p. 615) a “hipótese de incidência” significa “a situação descrita em lei, recortada pelo legislador entre inúmeros fatos do mundo fenomênico, a qual, uma vez concretizada no fato gerador, enseja o surgimento da obrigação principal”.

42 Disponível em: <<http://www.afisvec.org.br/historia.php>>. Acesso em: 25/06/2012, às 00h55min.

43 Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 11/09/2012, às 23h42min.

definição pode abrir espaço para algumas considerações a respeito do ordenamento jurídico brasileiro, após a promulgação da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, *Código Civil Brasileiro*.

Em virtude de este documento legal haver absorvido a parte geral do *Código Comercial* de 1850 (Lei nº 556, de 25 de junho de 1850) sob registro de revogação de sua "Parte Primeira" (art. 2.045 do *Código Civil*), o "Direito de Empresa" passava a integrar a legislação civil brasileira em 2002, entre os artigos 966 e 1.095.⁴⁴

Requião (2011, p. 83) é autor a focar o direito comercial (quanto a sua parte geral) sob noção própria da etapa em que esse se encontra na atualidade. Em sua visão, o

direito comercial considera a empresa que se apresenta com caráter mercantil. Desse modo, o empresário, organizando e dirigindo a empresa, realiza, como todo comerciante, uma função de mediação, intrometendo-se entre a massa de energia produtora (máquinas, operários, capitais) e os que consomem, concorrendo destarte para a circulação de riqueza.

Desse modo, o imposto em questão já abrangia muitos contribuintes, pois incidia desde os "produtores, industriais" até os "comerciantes".

Cabe observar, tal etapa vem referida como "terceira etapa evolutiva", a que "deixa de cuidar de determinadas atividades (as de mercancia) e passa a disciplinar uma forma específica de produzir ou circular bens ou serviços, a empresarial" (COELHO: 2008, p. 08).

As atividades econômicas de "mercancia", reputadas como tais eram aquelas a influenciar o *Código Comercial* de 1850, cujo legislador mostrava haver acolhido a "teoria dos atos de comércio"⁴⁵. Na visão de Thaler (*apud* REQUIÃO: 2011, p. 65) seria "um ato de intermediação na circulação das riquezas"⁴⁶.

Mais tarde, com a promulgação da *Constituição da República Federativa do*

44 Brasil, Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, Código Civil, Parte Especial, Livro II, Do Direito da Empresa. Dessa, o Livro I tem o título "Do Direito das Obrigações" (artigos 233 a 965).

45 COELHO, Fábio Ulhoa. Manual de direito comercial: Direito de Empresa. 20. Ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008. Nas pp. 09 e 10 do COELHO o autor registra o "Regulamento nº 737" de 1850 como instrumento legal disciplinador dos "procedimentos a serem observados nos então existentes Tribunais do Comércio, apresentava a relação de atividades econômicas reputadas mercancia. Em linguagem atual esta relação compreenderia: a) compra e venda de bens móveis ou semoventes, no atacado ou varejo, para revenda ou aluguel; b) indústria; c) bancos; d) logística; e) espetáculos públicos; f) seguros; g) armação e expedição de navios".

46 REQUIÃO, Rubens. Curso de Direito Comercial. 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 65.

Brasil de 1988, com a instituição do ICMS, este imposto passava a incidir também sobre relações de consumo e serviço.

Pela abrangência na hipótese de incidência, o ICMS representa aproximadamente 80% de toda a arrecadação estatal. Dessa forma, pode ser considerado um imposto enfatado aos cofres públicos⁴⁷.

Outro ponto a ser destacado é a definição do ramo do Direito pertencente ao Direito Tributário, mais especificadamente, ao estudo do “Imposto de operação e circulação de mercadorias e serviços”.

O que conta é a “prevalência’ e ‘imediatidade’⁴⁸ do interesse em questão. Assim, se a coletividade o for, teremos o direito público. Mas, se esse interesse for a relação de coordenação entre as partes estará presente o campo do direito privado, por isso se afirma que o caráter da norma não se deduz de sua localização na legislação”⁴⁹.

Um exemplo importante a ser mencionado é o dado por Palaia (2005, p. 7), como segue:

O Código Civil, lei típica do Direito Privado, contém normas de Direito Administrativo (artigos 41 a 43 e 98 a 103), que é Direito Público. A Lei de Falências (art. 186, que é de Direito Comercial e, pois, de Direito Privado, contém normas de Direito Penal, que é Direito Público, pois define os crimes falimentares e lhes destina penas.

Nesse sentido, no âmbito do Direito Tributário, afirma Nelson (2005: p. 71) o “Direito Tributário é um conjunto de normas e proposições que disciplina a atividade do Poder Público de criação, fiscalização e arrecadação de tributos”.

Para Hadara (2011: p. 5), a finalidade ou “utilidade” da atividade tributária do Estado está presente em

47 SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário – 1ª ed. - São Paulo: Saraiva, 2009, p. 939.

48 Para Nelson Palaia (2005, p. 6), Direito Público “é aquele destinado a disciplinar os interesses gerais da coletividade”. Já o “Direito Privado é aquele que diz respeito aos interesses dos indivíduos”. A discussão acerca da classificação do ramo do Direito a que o Direito Tributário pertence, seja o ramo do Direito Público, ou, o ramo do Direito Privado, é uma questão abordada por juristas brasileiros, pelo critério “pragmático” e “misto”, adotado no Brasil por Miguel Reale, Goffedo Telles Jr. e Rocha Barros, critério romano de divisão do Direito, desde as “Institutas” do Imperador Justiniano (500 d.C.) (CAMPOS: 2005, p. 6).

Para a determinação do ramo do Direito, no critério romano, é necessário definir a “utilidade” da área, ou seja, se a utilidade abrange as necessidades públicas ou privadas (CAMPOS: 2005, p. 6)

49 CAMPOS, Nelson Renato Palaia Ribeiro de. Noções essenciais de direito. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 7.

decorrência de uma norma jurídica, de natureza constitucional ou legal [e], configura necessidade pública, que não se confunde com necessidade coletiva. Em outras palavras, necessidade pública é aquela de interesse geral, satisfeita sob o regime de direito público, presidido pelo princípio da estrita legalidade, em contraposição aos interesses particulares ou coletivos, satisfeitos pelo regime de direito privado, informado pelo princípio da autonomia da vontade.

Assim, o Direito Tributário pode ser considerado como ramo do Direito Público, pois a utilidade da atividade tributária do Estado está configurada na “necessidade pública”, nos interesses da sociedade.

2.2. A instituição do ICMS

O artigo 155 da CRFB/88 dispõe a competência aos “Estados e do Distrito Federal” quanto ao “imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação”.

A hipótese de incidência ou o fato gerador do ICMS está exatamente na descrição da lei, ou seja, na “operação de circulação de mercadorias e serviços”.

A respeito do fato gerador, contido no art. 155, II da CRFB/88⁵⁰, Sabbag costuma fazer menção ao fato de existirem quatro impostos elencados no art. 155, II da CRFB/88. Nesse sentido,

diz-se que existem, na verdade, QUATRO impostos definidos na outorga de competência do inciso II do art. 155 do texto constitucional vigente, quais sejam:

- a) imposto sobre a circulação de mercadorias;
- b) imposto sobre serviços de transportes interurbanos e interestaduais e de comunicação;
- c) imposto sobre a produção, importação, circulação, distribuição e consumo de combustíveis líquidos e gasosos e energia elétrica;
- d) imposto sobre extração, importação, circulação, distribuição e consumo de minerais (SABBAG: 2009, p. 941).

⁵⁰ *Constituição da República Federativa do Brasil*, de 1988:

“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.”

Quanto à “circulação de mercadorias”, a Súmula 166 do STJ dispõe não constituir “fato gerador do ICMS o simples deslocamento da mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”⁵¹.

O instituto da não-cumulatividade está presente no art. 155, § 2º, I da CRFB/88, como se viu acima. Neste, o imposto 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.

Assim, a hipótese de incidência, ou o fato gerador do ICMS é a operação de circulação de mercadorias ou prestação de serviço de transporte interestadual ou intermunicipal de transporte de comunicação⁵².

Nesse sentido, é necessário à “operação de circulação de mercadoria” consistir na “mudança de titularidade jurídica do bem”, não apenas uma mudança “física”, mas uma operação de mudança de titularidade jurídica do bem definitivamente à uma outra pessoa (SABBAG: 2009, p. 942).

Incide o imposto em questão na mercadoria que constitui objeto de operação de circulação e, assim, no bem ou coisa móvel.

Porém, em algumas situações, o ICMS não deve incidir, como por exemplo:

- a) nas coisas corpóreas que não sejam mercadorias, isto é, bens de particulares;
- b) na alienação de bens do ativo fixo ou imobilizado.
(...)
- c) na simples transferência de mercadoria de um para outro estabelecimento da mesma empresa (Súmula 166 do STJ);
- d) nas remessas de mercadorias para demonstração e/ou consignação;
- e) na integralização de bens (máquinas, equipamentos, veículos etc.) pela pessoa jurídica para a constituição ou ampliação de uma outra empresa (mero negócio societário);
- f) na mudança integral do estabelecimento da pessoa jurídica, com o deslocamento do seu patrimônio para outro local (SABBAG: 2009, p. 943).

Convém ressaltar, entretanto, que ainda existe a possibilidade de prestações

51 Disponível em: <http://www.dji.com.br/normas_inferiores/regimento_interno_e_sumula_stj/stj/STJ_0166.html>. Acesso em 26/06/2012, às 02h26min.

52 SABBAG, Eduardo. Op. Cit., p. 941.

de serviços intermunicipais e interestaduais de transporte aéreo, o que fez o posicionamento do Supremo Tribunal Federal alterar-se no sentido de corroborar com a edição da Lei Complementar nº 87 de 1996. Esta acrescentava, então, a possibilidade de incidência do imposto sobre serviço de transporte aéreo em seu art. 2º, II.

Ainda nesse assunto, sobre as prestações de serviço de comunicação, “ainda que as prestações se iniciem no exterior”, também estão sujeitas ao ICMS, de acordo com a Constituição Brasileira de 1988.

O princípio da não-cumulatividade significa que o encargo financeiro-tributário do imposto pode ser repassado para um próximo sujeito da cadeia da relação jurídico-tributária, isto é, o sujeito passivo da obrigação.

Segundo Castro (2008, p. 43),

esse princípio propicia ao sujeito passivo da obrigação o direito ao crédito escritural pela entrada de matéria-prima ou mercadoria, quantia que será abatida pelas saídas, evitando de forma bastante clara que os tributos resultem nitidamente inflacionários⁵³.

O referido imposto deve respeitar o princípio da não-cumulatividade e poderá respeitar ser seletivo⁵⁴, em razão da essencialidade das mercadorias e serviços.

Em relação ao sujeito passivo, o art. 155, § 2º da CF/88 estabelece que caberá a lei complementar definir contribuintes do ICMS. A Lei Complementar nº 87/1996, em seu art. 4º estabelece poderem ser sujeitos passivos do tributo em questão:

- a) pessoas que pratiquem operações relativas à circulação de mercadorias; b) importadores de bens de qualquer natureza; c) prestadores de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; d) prestadores de serviços de comunicação.

53 CASTRO, Alexandre Barros. *Noções de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1ª ed, 2008, pg. 43.

54 *Constituição da República Federativa do Brasil*, de 1988:

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

[...]

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

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

[...]

III - Poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;”

Com efeito, figura no polo passivo da relação jurídica o responsável tributário, o qual está previsto na lei para pagar o tributo, sem que tenha realizado o fato gerador (pelo art. 121, § único, II do CTN).

Assim,

Exemplo: a saída do veículo produzido na indústria automobilística em direção à concessionária. O fato gerador ocorrerá em momento ulterior, com a venda do veículo na concessionária, porém o ICMS é recolhido antes da ocorrência do fato imponible. É a substituição tributária “para frente”, pois o fato gerador ocorrerá na “frente” (SABBAG: 2009, p. 940).

Esse efeito, da ocorrência do fato gerador para “frente” recai sobre o “tributo indireto”.

A respeito da expressão “tributo indireto”, ou “imposto indireto” há a visão de Harada (2011, p. 311) que esclarece ser o “imposto indireto” “aquele em que o ônus financeiro do tributo é transferido ao consumidor final, por meio do fenômeno da repercussão econômica”.

Segundo Sabbag (2009, pp. 940 e 941),

O diferimento é a postergação do recolhimento do tributo indireto para um momento ulterior ao da ocorrência do fato gerador. Está inserido no contexto tributacional do ICMS, havendo a efetiva extinção do crédito tributário (= pagamento) pelo “contribuinte de fato”, e não pelo “contribuinte de direito”. Tal fenômeno ocorre por conveniência do sujeito ativo (Fisco), que vê no responsável tributário (terceira pessoa escolhida por lei para pagar o tributo) alguém com maior aptidão a efetuar o pagamento do tributo, mesmo não tendo realizado o fato gerador. Ocorre com produtos como o leite cru, a sucata, a cana em caule, etc.

A transferência da responsabilidade tributária para um terceiro pagar é a essência do princípio da não-cumulatividade do ICMS. A Substituição Tributária Regressiva ou “para trás” ocorre com o fato gerador em momento anterior ao pagamento do tributo, no caso, porém, de diferimento pelo sujeito ativo da obrigação, em certos casos.⁵⁵

Assim, no caso do produtor rural de leite cru que distribui seu produto para

55 SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário – 1ª ed. - São Paulo: Saraiva, 2009, p. 940.

empresa de laticínios, verifica-se essa postergação o relacionado por lei para recolher o tributo, ou seja, a empresa de laticínios. O fato gerador ocorreu na saída da propriedade rural, e o recolhimento é feito na "frente" (laticínio). Portanto, adia-se em diferir-se o pagamento, dando prazo à figura do diferimento.

Quanto à restituição do tributo indireto, nos termos do art. 166 do *Código Tributário Nacional*- CTN, existe a previsão legal para o restituição do encargo financeiro suportado. Senão, vejamos:

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.⁵⁶

Em contrapartida,

O art. 166 do CTN anuncia que todos os impostos "indiretos", dentre os quais se insere o ICMS, são passíveis de restituição do encargo financeiro suportado, contanto que o comprador ou consumidor da mercadoria cumpra a prova da sua transferência, ou por este se apresente, devidamente autorizado a recebê-la, o requerente, sob pena de caracterização de um enriquecimento sem causa (SABBAG: 2009, p. 949).

Desse modo, existe a necessidade de comprovação pelo "comprador ou consumidor da mercadoria" em que houve a transferência, para que este possa usufruir da restituição do tributo indireto, nos termos do art. 166 do CTN.

Cumpre, por fim, salientar o sujeito passivo ou contribuinte de direito, recolhe o tributo da operação e o consumidor do bem ou mercadoria, que é o contribuinte de fato, é quem arca com o ônus tributacional⁵⁷. Esta é a razão pela qual tributaristas defendem uma classificação do imposto em direto e indireto.

No próximo capítulo, serão elucidados os entendimentos dos autores e dos Tribunais Superiores acerca da não-cumulatividade do ICMS, fazendo menção aos casos específicos em que há a incidência deste imposto.

56 Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em 12/09/2012, às 01h46min.

57 SABAGG, Eduardo. Op. Cit., p. 949.

3. A NÃO-CUMULATIVIDADE DO ICMS NAS VISÕES DOS AUTORES E ENTENDIMENTOS DE TRIBUNAIS SUPERIORES PÁTRIOS

A não-cumulatividade do Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e Serviços é princípio constitucional, também chamado de princípio impositivo⁵⁸. A regulamentação desse princípio constitucional foi feita pelo art. 19 da Lei Complementar nº 87/96.

Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado⁵⁹.

A compensação do valor recolhido em uma operação de circulação de mercadorias anterior não deixa a tributação incidir mais de uma vez sobre o mesmo contribuinte, referentemente a um fato gerador, mas sim sobre o valor remanescente⁶⁰, isto é, o acrescentado em cada fase de operação, não sendo cumulativo.

Não há elementos tanto no Código Tributário Nacional, quanto na Constituição da República Federativa do Brasil sobre o significado de “valor remanescente”. Entretanto, em análise ao significado de “valor remanescente” pode-se citar o Decreto 55.387, de 1º de fevereiro de 2010, Estado de São Paulo, que determina: “valor remanescente, a diferença entre o crédito efetuado pelo estabelecimento paulista e a parcela do ICMS efetivamente recolhida, calculada na forma do item 1, atualizado com os acréscimos legais previstos na legislação”.

Basso, em seu artigo publicado em fonte eletrônica⁶¹, destaca o bom propósito do constituinte como o teor daquele art. 155, § 2º, II, da CFRB/88, acima registrado. Em sua visão, a não-cumulatividade do ICMS visa ao incentivo da

58 SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário – 1ª ed. - São Paulo: Saraiva, 2009, p. 950.

59 A Lei Complementar nº 87/96 é a Lei que dispõe sobre o Imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações de circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp87.htm. Acesso em 12.09.2012, às 14h35min.

60 Disponível em: <<http://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/2010/decreto%20n.55.387,%20de%2001.02.2010.htm>>. Acesso em: 15/10/2012. Às 08h40min.

61 BASSO, Márcio. Fúria Arrecadatória: Não-cumulatividade do ICMS é uma garantia constitucional. Publicado em 22/09/2008. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2008-set-22/nao-cumulatividade_icms_garantia_constitucional>. Acesso em 15/10/2012. Às 08h53min.

BIBLIOTECA

indústria brasileira e a propiciar, a partir da não-cumulatividade do ICMS, investimento do que for abatido em operação anterior no desenvolvimento da indústria brasileira.

No registro do autor (no artigo em questão),

É clarividente que a nossa Carta Magna visa desonerar e, por conseguinte, incentivar o desenvolvimento industrial do país, permitindo o creditamento do ICMS pago nas operações que envolvam os custos da atividade fim do estabelecimento, gerando valioso incremento que reflete no custo final da produção.

Partindo da visão de Basso, o efeito em pauta deve ser tomado como incentivo de natureza econômica à indústria brasileira. O sujeito passivo da obrigação tributária sob enfoque restaria como protegido sobre a carga tributária.

O reflexo de tal proteção poderia ser canalizado, em termos materiais, para cobrir outros custos (dentre as atividades compreendidas no ICMS) relativos à atividade objeto de realização da empresa de parte do empresário. Como resultante, haveria estímulo a este. Neste sentido, deveria ser minorado o custo final de uma operação de circulação de mercadorias e de prestação de serviço de transporte entre Estados e entre Municípios, além da relativa ao campo da prestação de serviço de comunicação.

A tributação do ICMS, para que não incida a cumulatividade, tem de contar com uma Reforma Tributária em que se incentivem as empresas via políticas públicas de incremento à sua sustentabilidade, no intuito que essas produzam “o máximo nelas próprias”, a fim de “fugir” da “cascata”, conforme afirma o economista Nóbrega⁶²

O Brasil foi um dos pioneiros na adoção do método do valor agregado (1965), pelo qual se tributa, em cada etapa da produção e da comercialização, apenas o valor que nela se adiciona. Antes de a França inventar o método, nos anos de 1950, tributava-se o valor bruto a cada vez. O imposto incidia sobre ele mesmo (cascata). As

62 Artigo do economista Nóbrega na revista “Veja”, aponta o cerne do problema no Brasil quanto ao ICMS não respeitar o princípio constitucional da não-cumulatividade. NÓBREGA, Mailson da. O ICMS não tem salvação. Revista Veja edição nº 2.287 – ano 45 -nº 38 – São Paulo: Editora Abril, 19 de setembro de 2012, p. 33.

empresas buscavam produzir o máximo nelas próprias para fugir da cascata, gerando ineficiências. Hoje, mais de 130 países adotam o método, o que atesta sua qualidade.

Nóbrega (2012, p.33) parece apresentar desconsideração frente à atual etapa do capitalismo no mundo ocidental. Trata-se da etapa capitalista contemporânea de adoção pelas empresas do trabalho especializado. Este se manifesta no plano nacional, por meio do trabalho terceirizado e, assim, algumas empresas brasileiras encontram-se, de fato, optando por terceirizar quer o acabamento dos produtos que produzem, quer a distribuição de seus produtos, o conjunto, sem dúvida, em razão da política vigente no Brasil, de não real incremento de apoio à indústria nacional, e contrariando assim, a presente etapa daquela capitalista.

É perceptível a ressaltada crítica tributária firmada por Nóbrega quanto à afirmação “Complexo, burro e mutante, ele atrasa o país”, pois de fato o ICMS pode incidir em milhares de situações, nesse sentido:

O cipoal de normas é incompreensível. Em agosto, segundo a *Folha de S. Paulo* (27/8/2012), as regras do ICMS mudaram em média vinte vezes por dia em todo o país. A substituição tributária desarruma o Simples Nacional, criado para salvar as pequenas e médias empresas do manicômio tributário. Os incentivos do ICMS às importações (a “guerra dos portos”) foram extintos, mas Alagoas os reinventou. As empresas que importarem por lá poderão pagar o ICMS com precatórios (obrigações estaduais vencidas e negociadas com forte desconto). (NÓBREGA: 2012, p.33)

Há fundamento no posicionamento do autor citado quanto à guerra fiscal e os incentivos fiscais prejudicados pelo “componente mais confuso e relevante (21% do total)”⁶³, haja vista ser o ICMS ser importantíssimo para economia brasileira, bem como para a manutenção de pequenas e médias empresas.

No plano de articulação com o capitalismo mundial, por meio da concretização de etapas da produção em territórios nacionais diversos daquele próprio da matriz da produção de produtos, o governo brasileiro paga pela utilização de tecnologia

63 NÓBREGA, Maílson da. Op. Cit., p. 33

internacional, "royalties"⁶⁴, para a comercialização dos produtos de empresa estrangeira atuante no Brasil. Conforme demonstra o art. 19 da Lei Complementar nº 87/96.

Assim, não há o que se falar em perfeições e imutabilidades quanto ao aperfeiçoamento do sistema tributário brasileiro, este está em adaptação com as constantes necessidades e desenvolvimentos sociais e não apenas alienados em teorias econômicas.

Existe, sim, a importância de estudar e procurar métodos de melhoramento para a arrecadação justa do Imposto sobre a Operação de Circulação de Mercadorias e Serviços, a fim de garantir a toda à sociedade brasileira uma boa e saudável economia capaz de desenvolver o país e elevá-lo a um patamar de igualdade com os países desenvolvidos.

Sabbag (2009, p. 940-941) é autor a ater-se ao artigo 19 (Lei Complementar nº 87/1996), no tocante ao diferimento legal a não incidência do ICMS sobre o sujeito passivo originário da obrigação tributária sob enfoque. Por tal razão,

está inserido no contexto tributacional do ICMS, havendo a efetiva extinção do crédito tributário (=pagamento) pelo "contribuinte de fato", e não pelo "contribuinte de direito". Tal fenômeno ocorre por conveniência do sujeito ativo (Fisco), que vê no responsável tributário (terceira pessoa escolhida por lei para pagar o tributo) alguém com maior aptidão a efetuar o pagamento do tributo, mesmo não tendo realizado o fato gerador.

Ao fazê-lo, o mesmo autor em questão registra uma consideração fundamental referente a não-cumulatividade do ICMS, a necessidade de serem visualizados contribuintes distintos, quais sejam, o de fato e o de direito. No primeiro caso, está em questão o contribuinte a suportar os encargos tributário-fiscais,

64 "Royalty é uma palavra de origem inglesa que se refere a uma importância cobrada pelo proprietário de uma patente de produto, processo de produção, marca, entre outros, ou pelo autor de uma obra, para permitir seu uso ou comercialização. No caso do petróleo, os royalties são cobrados das concessionárias que exploram a matéria-prima, de acordo com sua quantidade. O valor arrecadado fica com o poder público. Segundo a atual legislação brasileira, estados e municípios produtores – além da União – têm direito à maioria absoluta dos royalties do petróleo. A divisão atual é de 40% para a União, 22,5% para estados e 30% para os municípios produtores. Os 7,5% restantes são distribuídos para todos os municípios e estados da federação." Disponível em: <http://www.senado.gov.br/noticias/agencia/infos/inforoyalties_.htm>. Acesso em 19/12/2012. Às 02h01min.

constantes da relação jurídico-tributária que o envolve. No caso do contribuinte de direito, este é o que tem o dever de origem de cumprir a obrigação tributária e o seu sujeito passivo.

3.1. Representações frente aos Tribunais brasileiros: energia elétrica, água encanada e serviços de comunicação

As noções contribuinte de fato e contribuinte de direito ocupam espaço de trabalho de ministros de Tribunais brasileiros.

No presente estudo, dedicamo-nos ao registro de processos a esses encaminhados, em cujo o ICMS é núcleo de discussões referentemente a energia elétrica, água encanada, telefonia e gás.

3.1.1. Imunidades em igrejas e templos Paranaenses

Esse é o caso de uma representação frente ao Supremo Tribunal Federal, encaminhado pelo Governador do Estado do Paraná, tendo no gládio oposto a Assembleia Legislativa do Estado do Paraná.

O Supremo Tribunal Federal - STF, na qualidade de órgão guardião da Lei Maior brasileira (art. 102, caput, da CRFB/88), passava a ter com tal documento a tarefa de "processar e julgar originariamente" ações entre si excludentes uma da outra, em termos da pretensão manifesta em cada uma dessas. De outro modo, de um lado encontra-se a pretensão de uma parte em ver prolatada pelo STF a "inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual". De outro lado, a pretensão de uma parte em protestar pela declaração de "constitucionalidade de lei ou ato normativo federal" (inciso I, alínea "a" do art. 102, da CRFB/88).

Assim, no presente item, registramos uma "ação direta de

inconstitucionalidade⁶⁵ nº 3421, julgada em 05 de maio de 2010, com representação ao STF datada de 28/02/2005,

Na ADI 3421⁶⁶ o STF foi instado a se manifestar sobre a constitucionalidade da Lei 14.586/2004 do Estado do Paraná, que proíbe a cobrança de ICMS nas contas de serviços públicos estaduais (água, luz, telefone e gás) a igrejas e aos templos de quaisquer cultos. Travou-se a demanda pelo fato de a igreja, por ser contribuinte de fato, em tese não poder ser destinatária da imunidade do art. 150, VI, "b" da CF. Entretanto, o STF entendeu que embora seja contribuinte de fato e não de direito (que seria a concessionária de serviço público), a entidade religiosa recebe a operação diretamente sobre o patrimônio, a renda e os serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

No exame do cabeçalho da ADI sobredita, chamou-nos atenção a referência à expressão "guerra fiscal" (Veja anexo A, p. 58). Entendemos como correto dispô-la frente à uma manifestação do Relator da presente ação, Ministro Marco Aurélio:

Longe fica de exigir consenso dos Estados a outorga de benefício a igrejas e templos de qualquer crença para excluir o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços nas contas de serviços públicos de água, luz, telefone e gás.⁶⁷

Como resultado dessa disposição, qual seja, "guerra fiscal" e "impossibilidade de a decisão do STF sobre a presente ADI poder "exigir consenso dos Estados" da

65 Para Lenza (2011: p. 263), a Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI ou "ADI genérica" trata-se do "controle de constitucionalidade de ato normativo, em tese, abstrato, marcado pela generalidade, impessoalidade e abstração. Ao contrário da via de exceção ou defesa, pela qual o controle (difuso) se verificava em casos concretos e incidentalmente ao objeto principal da lide, no controle concentrado a representação de inconstitucionalidade, em virtude de ser em relação a um ato normativo, em tese, tem por objeto principal a declaração de inconstitucionalidade da lei ou ato normativo impugnado."

, a Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI ou "ADI genérica" trata-se do "controle de constitucionalidade de ato normativo, em tese, abstrato, marcado pela generalidade, impessoalidade e abstração. Ao contrário da via de exceção ou defesa, pela qual o controle (difuso) se verificava em casos concretos e incidentalmente ao objeto principal da lide, no controle concentrado a representação de inconstitucionalidade, em virtude de ser em relação a um ato normativo, em tese, tem por objeto principal a declaração de inconstitucionalidade da lei ou ato normativo impugnado."

66 Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/peticaoInicial/verPeticaoInicial.asp?base=ADIN&s1=3421&processo=3421>>. Acesso em 19/09/2012, às 23h11min.

67 Veja Anexo A, p. 58. Supremo Tribunal de Justiça. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE (Med. Liminar) - 3421.

Federação a respeito da outorga de benefícios a igrejas e templos de qualquer crença” para além daqueles presentes no estado do Paraná.

De todo o modo, segundo comentário de Faustino, a respeito da decisão do STF frente a ADI sobredita, há o teor de que

Deve-se privilegiar o direito fundamental da liberdade de consciência e crença (art. 5, VI) e o dever estatal de não embaraçar ou dificultar o livre exercício dos cultos religiosos ou igrejas (art. 19, I), mormente o mandamento constitucional de não instituir impostos sobre os templos de qualquer culto (art. 150, VI, “b”). Fez, então, o STF, uma interpretação sistemática e harmônica da Constituição Federal, para permitir ao Estado-membro, a instituição de isenção de ICMS sem o consentimento dos demais entes federativos regionais⁶⁸.

A Suprema Corte tem o intuito de garantir o direito “da liberdade de consciência e crença (art. 5, VI da CRFB/88) e o dever estatal de não embaraçar ou dificultar o livre exercício dos cultos religiosos ou igrejas (art. 19, I da CRFB/88)”, partindo daí a isenção sobre “impostos sobre os templos de qualquer culto (art. 150, VI, “b” da CRFB/88)” sem a interferência autorizadora dos outros entes que compõem a Federação.

3.1.2. Ilegitimidade de Concessionária de distribuição de energia elétrica em ser sujeito passivo da obrigação tributária

O STJ tomou, então, como base, julgamentos da 1ª instância do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro e o Tribunal de Justiça de Minas Gerais sobre os “contratos de prestação de serviço móvel de telefonia” e pelo item 2 do REsp 1004817/MG, disposto no Anexo C, p. 61, no que tange à telefonia fixa a cobrança de tarifa básica de consumo pelo uso dos serviços de telefonia fixa é legítima, haja vista a súmula nº 356 do STJ. Quanto à legitimidade para a repetição dos indébitos tributários,

68 Disponível em: <<http://www.espacojuridico.com/pfn-agu/?tag=previo>>. Acesso em 19.09.2012, às 23h28min.

o sujeito passivo da obrigação tributária relativa ao ICMS sobre serviços de comunicação é o consumidor, que assume a condição de contribuinte de fato, sendo sujeito ativo desta relação o Estado - ou o Distrito Federal - onde se tenha iniciado a prestação do serviço.

4. A concessionária de serviço público figura, portanto, como mera responsável pela retenção e recolhimento do tributo - ato material de "fazer", imposto pelo Estado -, carecendo, portanto, de legitimidade para integrar o pólo passivo da ação de repetição de indébito, porquanto não faz parte da relação de incidência tributária.

5. Deveras, por força do princípio de hermenêutica ubi eadem ratio ibi eadem legis dispositio, aplicável se revela a orientação jurisprudencial que pugna pela ilegitimidade da concessionária de distribuição de energia elétrica para figurar no pólo passivo de demanda que objetive extirpar a incidência de ICMS⁶⁹

Ou seja, há legitimidade para o consumidor final (contribuinte de fato) mesmo não sendo o contribuinte da relação jurídico-tributária quanto à possível restituição de indébitos tributários.

Outro ponto de discussão sobre a incidência do imposto em questão é quanto à energia potencialmente utilizada, conforme segue,

Tratam os autos de Mandado de Segurança impetrado por Compre Mais Supermercado LTDA contra ato do Secretário de Estado de Fazenda e do Presidente das Centrais Elétricas Mato Grossenses S.A - CEMAT. (...)Decisão preliminar indeferiu a liminar.(...) Aponta para fundamento do seu recurso que : a) o sujeito passivo da obrigação tributária combatida pela recorrida é a empresa concessionária de distribuição de energia elétrica - REDE/CEMAT; b) o fato gerador do ICMS está na operação e não na circulação física do produto ou mercadoria. Contra-razões sustentando que: a) na reserva de demanda não ocorre necessariamente a tradição da energia, não incidindo, no caso, ICMS, já que nada circulou, muito menos se transferiu; b) o recorrido está autorizado por lei à compensação do indébito tributário com tributos vencidos e vicendos nos termos da disciplina inserida dentre as Normas Gerais em Matéria Tributária.

(...)

Consoante o entendimento esposado por este Superior Tribunal de Justiça, não se admite, para efeito de cálculo de ICMS sobre

69 Veja Anexo C, p. 61. Superior Tribunal de Justiça. PROCESSUAL CIVIL, ADMINISTRATIVO E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL.

COBRANÇA DA ASSINATURA BÁSICA DE TELEFONIA. LEGALIDADE. ICMS.SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. LEGITIMIDADE PASSIVA AD CAUSAM. FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL. A respeito da expressão ubi eadem ratio ibi eadem legis, de acordo com o Dicionário Jurídico (COSTA: 2007, p. 375), esta significa "onde houver a mesma razão, aplicar-se-á idêntico dispositivo legal".

transmissão de energia elétrica, o critério de Demanda Reservada ou Contratada - apura-se o ICMS sobre o "quantum" contratado ou disponibilizado, independentemente do efetivo consumo -, uma vez que esse tributo somente deve incidir sobre o valor correspondente à energia efetivamente consumida⁷⁰.

O Superior Tribunal, apoiado no critério de demanda reservada ou contratada, com fulcro nas normas gerais em matéria tributária, decide que o ICMS sobre a transmissão de energia elétrica deve ser observado o efetivo consumo e não o valor contratado ou disponibilizado, haja vista que a incidência de tal imposto deve ser observada com efetivação do consumo e não apenas na disponibilidade do serviço.

Ainda neste mês de agosto de 2012, o STJ julgava um recurso especial firmando sua jurisprudência acerca da não-incidência do ICMS sobre as concessionárias de energia.

RECURSO ESPECIAL. REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. CONCESSÃO DE SERVIÇO PÚBLICO. ENERGIA ELÉTRICA. INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE A DEMANDA "CONTRATADA E NÃO UTILIZADA".

LEGITIMIDADE DO CONSUMIDOR PARA PROPOR AÇÃO DECLARATÓRIA C/C REPETIÇÃO DE INDÉBITO.

- Diante do que dispõe a legislação que disciplina as concessões de serviço público e da peculiar relação envolvendo o Estado-concedente, a concessionária e o consumidor, esse último tem legitimidade para propor ação declaratória c/c repetição de indébito na qual se busca afastar, no tocante ao fornecimento de energia elétrica, a incidência do ICMS sobre a demanda contratada e não utilizada⁷¹.

A ementa supramencionada mostra o quanto o Superior Tribunal de Justiça tem se preocupado com as grandes empresas potencializadoras de energia. O fato é que, com a não incidência do ICMS na potência e demanda da energia e só tomando para base de cálculo o valor pago em decorrência do consumo apurado, a

70 Veja Anexo D, p. 63. Superior Tribunal de Justiça. PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. DEMANDA RESERVADA OU CONTRATADA. APLICAÇÃO AO FATO GERADOR. IMPOSSIBILIDADE. BASE DE CÁLCULO DO ICMS. VALOR CORRESPONDENTE À ENERGIA EFETIVAMENTE UTILIZADA. PRECEDENTES.

71 Veja Anexo E, p. 66. Superior Tribunal de Justiça. RECURSO ESPECIAL. REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. CONCESSÃO DE SERVIÇO PÚBLICO. ENERGIA ELÉTRICA. INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE A DEMANDA "CONTRATADA E NÃO UTILIZADA". LEGITIMIDADE DO CONSUMIDOR PARA PROPOR AÇÃO DECLARATÓRIA C/C REPETIÇÃO DE INDÉBITO

corte está preocupando-se em estimular a livre iniciativa privada, bem como em garantir segurança jurídico-tributária para empresas, no tocante ao setor de infraestrutura da economia brasileira.

Assim, podemos concluir a preocupação do tribunal com as empresas via jurisprudência que segue.

O princípio da não cumulatividade, previsto no § 2º do art. 155 da CF/88, abrange os três núcleos de incidência, sem exceção, sob pena de tornar o imposto cumulativo em relação a um deles.

6. O art. 33, II, da LC 87/96 precisa ser interpretado conforme a Constituição,

de modo a permitir que a não cumulatividade alcance os três núcleos de incidência do ICMS previstos no Texto Constitucional, e não apenas a circulação de mercadorias, vertente central, mas não única da hipótese de incidência do imposto.

7. O ICMS incidente sobre a energia elétrica consumida pelas empresas de telefonia, que promovem processo industrial por equiparação, pode ser creditado para abatimento do imposto devido quando da prestação dos serviços. (*grifonosso*)⁷²

O Relator levou em conta, então, o princípio norteador do Direito Tributário, qual seja o princípio da não-cumulatividade do ICMS, para a empresa telefônica creditar-se de ICMS incidente sobre a energia elétrica que utiliza nas centrais telefônicas para prestação de seus serviços.

Além do mais, cabe asseverar, a presença do princípio da uniformidade geográfica o qual para Bartine (2012: p. 77) os “tributos devem ser uniformes” em carga tributária entre os Estados, há mitigação a este princípio apenas caso a União passe a “conceder incentivos fiscais para o desenvolvimento socioeconômico de toda a região”⁷³. Podemos perceber a aplicação deste princípio tanto na ementa supramencionada, quanto nas outras ementas do presente estudo. Neste caso, a afirmação “que promovem processo industrial por equiparação” significa que a empresa telefônica iguala-se a empresa com atividade industrial, o que é totalmente perceptível e asseverado pelo voto do Ministro Relator Castro Meira.

72 Veja Anexo F, p. 68. Superior Tribunal de Justiça. TRIBUTÁRIO. SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÃO. ENERGIA ELÉTRICA. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE. ART. 33, II, “B”, DA LC 87/96. DECRETO 640/62. EQUIPARAÇÃO À INDÚSTRIA BÁSICA PARA TODOS OS EFEITOS LEGAIS. VALIDADE E COMPATIBILIDADE COM O ORDENAMENTO JURÍDICO ATUAL. ORDEM EM MANDADO DE SEGURANÇA CONCEDIDA. RECURSO ESPECIAL NÃO PROVIDO. 73 BARTINE, Caio. Direito Tributário. 1ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012 – (coleção elementos do direito; v. 3), p. 77.

3.2. Sinistros e disputas em torno de investimentos

Um dos fatos geradores polêmicos sobre a incidência ou não do ICMS diz respeito aos salvados de sinistros. Quanto a este tema, o Superior Tribunal de Justiça posicionava-se em 2008 pela não incidência do ICMS sobre a venda, feita por seguradora, de bens salvados de sinistros:

Em medida cautelar ajuizada para dar efeito suspensivo a recurso especial e garantir sua utilidade, o fumus bonu iuris consubstancia-se, em um primeiro momento, na viabilidade do recurso. 2. Periculum in mora consubstanciado no fato de que a morosidade no processamento do especial levará à consumação da execução antes do julgamento do referido recurso. 3. Jurisprudência desta Corte que se firmou pela não-incidência do ICMS sobre a venda, feita pela seguradora, de bens salvados de sinistros. Cancelamento da Súmula 152/STJ. 4. Medida cautelar julgada procedente⁷⁴.

O entendimento do STJ, em questão, sobre o instituto salvados de sinistros é pela não incidência do ICMS ocorrido no ano de 2008, a título do cancelamento da Súmula 152 do mesmo⁷⁵, a qual afirmava incidir ICMS nas vendas dos produtos de salvados de sinistros feita por seguradora.

3.3. A incidência do ICMS em contratos de leasing

O questionamento de muitos estudiosos é sobre a incidência do Imposto sobre operações de circulações de mercadorias e serviços nos contratos de "leasing" ou arrendamento mercantil.

74 Veja Anexo B, p. 60, do presente estudo: Superior Tribunal de Justiça. PROCESSO CIVIL - MEDIDA CAUTELAR -EFEITO SUSPENSIVO A RECURSO ESPECIAL -PRESSUPOSTOS NECESSÁRIOS PREENCHIDOS -VENDA DE BENS SALVADOS DE SINISTROS PELA SEGURADORA -NÃO-INCIDÊNCIA DE ICMS.

De acordo com o Dicionário Jurídico as expressões na língua latina fumus bonu iuris e periculum in mora significam, respectivamente, "aparência, pressentimento de validade jurídica de algo que se alega" e o "perigo de dano pela demora" (COSTA: 2007, p. 331 e p. 360),

75 "Em decisão unânime, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ) cancelou há pouco a Súmula 152. A decisão se deu em uma questão de ordem levantada pelo ministro José Delgado. A súmula 152 dispunha que, "na venda pelo segurador de bens salvados de sinistros, incide o ICMS". Disponível em:

<http://www.stj.gov.br/portal_stj/publicacao/engine.wsp?tmp.areA=398&tmp.texto=84370>. Acesso em 18.09.2012, às 10h38min.

Há jurisprudência do STJ sobre o assunto, como segue o Recurso Especial,

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. ARRENDAMENTO MERCANTIL. IMPORTAÇÃO DE MERCADORIA DESTINADA AO ATIVO FIXO DA EMPRESA. NÃO INCIDÊNCIA DE ICMS. NÃO TRANSFERÊNCIA DE TITULARIDADE. AGRAVO NÃO PROVIDO.

1. O Superior Tribunal de Justiça já decidiu pela não incidência do ICMS na importação de mercadorias em regime de leasing para composição de ativo fixo, pela inexistência de transferência da titularidade do bem⁷⁶.

A ementa mencionada acima é sobre um arrendamento mercantil de mercadoria importada com destinação ao ativo fixo da empresa. O Relator Ministro Arnaldo Esteves tomava base na sua decisão a inexistência de transferência de titularidade do bem, que é o fato gerador do ICMS. Como já mencionado nos primeiro e segundo capítulos desta pesquisa, a hipótese de incidência do ICMS é justamente a operação de circulação de mercadorias, conforme preceitua o art. 155, II da CFRB/88.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. IMPORTAÇÃO DE AERONAVE. LEASING. INCIDÊNCIA. ART. 155, § 2º, IX, "A", DA CF/1988. REDAÇÃO DA EMENDA CONSTITUCIONAL 33/2001. INTERPRETAÇÃO DE NORMA CONSTITUCIONAL. INVIABILIDADE.

1. Cuida-se de Agravo Regimental interposto contra decisão monocrática que aplicou o entendimento do STJ, adotado em recurso repetitivo (Resp 1.131.718/SP), a respeito da incidência de ICMS nas operações de importação de aeronave, por meio de leasing.

2. A Fazenda Pública afirma que "é ainda tormentosa a controvérsia que lavra sobre o tema da incidência do ICMS nas operações de importação por meio de arrendamento mercantil, após o advento da EC 33/01". Requer seja "aplicado o comando do artigo 155, § 2º, IX, "a", da CF pela EC nº 33/01".

3. Conforme se verifica, o presente recurso contém pleito inadequado, pois não compete ao STJ definir a interpretação de normas de natureza constitucional.⁷⁷

76 Veja Anexo G, p. 70. Superior Tribunal de Justiça. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. ARRENDAMENTO MERCANTIL. IMPORTAÇÃO DE MERCADORIA DESTINADA AO ATIVO FIXO DA EMPRESA. NÃO INCIDÊNCIA DE ICMS. NÃO TRANSFERÊNCIA DE TITULARIDADE. AGRAVO NÃO PROVIDO.

77 Veja Anexo H, p. 71. Superior Tribunal de Justiça. PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. IMPORTAÇÃO DE AERONAVE. LEASING. INCIDÊNCIA. ART. 155, § 2º, IX, "A", DA CF/1988. REDAÇÃO DA EMENDA CONSTITUCIONAL 33/2001. INTERPRETAÇÃO DE NORMA CONSTITUCIONAL. INVIABILIDADE.

Assim, conforme visto nos contratos de leasing, não há incidência do ICMS. Nessa última jurisprudência supramencionada, um Agravo Regimental, julgado pelo relator Ministro Herman Benjamin, não foi provido devido ao pleito inadequado. O ICMS importação, por meio de leasing, não sofre, conforme entendimento jurisprudencial do STJ que segue abaixo:

AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. ICMS. LEASING DE AERONAVES.

RECURSO REPETITIVO N. 1.131.718/SP.

- Não incide ICMS na entrada de aeronaves em território brasileiro, por meio de arrendamento mercantil⁷⁸.

Destarte, a não incidência do ICMS nos contratos de leasing ocorre via argumento da não transferência de titularidade, ou seja, não há fato gerador nas operações de arrendamento mercantil ou contratos de leasing.

O STJ havia julgado em 2010 o Recurso Especial nº 1.031.381, cuja recorrente é a Fazenda Pública do Estado de São Paulo e a recorrida é a empresa TAM Linhas Aéreas S/A, o REsp tem a finalidade do não recolhimento de ICMS na importação de aeronave adquirida em arrendamento mercantil, o Relator Ministro Teori Albino Zavascki, o STJ deu provimento ao recurso e ressaltou,

O ICMS não incide sobre a entrada de bens ou mercadorias importadas, independentemente da natureza do contrato de importação, mas sobre os ingressos desses bens ou mercadorias que sejam atinentes às operações relativas à circulação dos referidos bens. Assim, para a incidência do ICMS, é necessário investigar a natureza jurídica que dá origem à importação. Daí porque o ICMS não incide nas operações de *leasing* quer o bem arrendado provenha do exterior ou não, *ex vi*⁷⁹ do art. 3º, VIII, da LC 87/1996⁸⁰.

78 Veja anexo I, p. 72. Superior Tribunal de Justiça. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. ICMS. LEASING DE AERONAVES. RECURSO REPETITIVO N. 1.131.718/SP.

79 A respeito da expressão *ex vi*, de acordo com o Dicionário Jurídico (COSTA: 2007, p. 325), esta significa por "força, por determinação de; em decorrência do que preceitua a lei".

80 FERREIRA FILHO, Roberval Rocha. Principais Julgamentos: Superior Tribunal de Justiça. Edição 2010. Bahia: Editora JusPodivm, 2010, p. 553, 554. Com respeito a Roberval Rocha este é o Organizador do livro "Principais Julgamentos" do STJ, mestre em Direito Processual, Universidade Católica do Pernambuco. Bacharel em Direito, Universidade Federal de Pernambuco. Professor de Graduação e Pós-graduação em Direito. Organizador da série Principais Julgamentos. Coautor do livro Supremo Tribunal Federal: súmulas organizadas por assunto, anotadas e comentadas. Coautor do livro Superior Tribunal de Justiça: súmulas organizadas por assunto, anotadas e comentadas. Fonte: Idem. Ibidem, p. 03.

O parágrafo único do artigo 1º da Lei nº 6.099, de 12 de setembro de 1974, dispõe sobre o tratamento tributário das operações de arrendamento mercantil e dá outras providências, no que tange ao conceito de "arrendamento mercantil", a lei reza que é "o negócio jurídico realizado entre pessoa jurídica, na qualidade de arrendadora, e pessoa física ou jurídica, na qualidade de arrendatária, e que tenha por objeto o arrendamento de bens adquiridos pela arrendadora, segundo especificações da arrendatária" e também para o uso da própria lei em questão⁸¹.

81 BRASIL. Lei nº 6.099 de 12 de setembro de 1974, art. 1º, parágrafo único. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6099.htm. Acesso em: 29/10/2012, às 23h25min.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Por milhares de anos a tributação sofreu sérias mudanças, as obrigações pecuniárias se tornaram cada vez mais fortes para a sustentação administrativa estatal. E, por conseguinte, a necessidade do Estado em acumulação de recursos para manter sua organização administrativa traz consigo o surgimento do tributo.

No Brasil, desde a etapa histórica colonial até a etapa contemporânea, a arrecadação de tributos junto a sua população necessitou de meios mais efetivos, de maneira objetiva e produtiva, assim criaram dois tipos de funções arrecadatórias, a função fiscal e a função extrafiscal.

Apesar de na relação jurídico-tributária o Estado tem o "direito" de cobrar e o contribuinte o "dever" de pagar, o Estado tem "limites ao poder de tributar" que são delimitados por princípios tributários tais como: princípios da legalidade tributária, princípio da vedação ao confisco e princípio da não-limitação do tráfego de pessoas e bens e ressalva do pedágio.

Assim, ante aos limites ao poder de tributar, a Constituição Federal de 1988 assevera quanto ao princípio que veda a não-cumulatividade do ICMS, haja vista as profundas e rápidas transformações da sociedade brasileira desde a época das edições das leis que tornaram esse imposto sem o efeito cascata.

O efeito da não-cumulatividade tem por finalidade a não incidência mais de uma vez na mesma hipótese de incidência, gerando o repasse do encargo tributário para o próximo contribuinte da cadeia, de um contribuinte de direito com a entrada até o contribuinte de fato com a saída.

Não acumular o ICMS em todas as fases de operação de circulação é necessário para a concretização do direito do contribuinte ao Imposto não-cumulativo, compensando-se o que lhe for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas operações anteriores, sendo assim evitada a abusividade na arrecadação tributária.

Como dito é um imposto importantíssimo para economia brasileira e proporcionalmente ligado na manutenção de pequenas e médias empresas. Porém, muitos contribuintes consideram-se injustiçados pela arrecadação indevida desencadeada pelas autoridades fiscais.

Quanto às divergências doutrinárias e a omissão jurisprudencial estas deixam

uma lacuna na referência da admissão da incidência monofásica do ICMS. Considera-se, então, que a não-cumulatividade está diretamente vinculada à técnica tributária própria na arrecadação fiscal deste imposto.

No transcorrer do trabalho foram respondidas as problemáticas levantadas através de entendimentos jurisprudenciais, posicionamentos doutrinários e legislações esparsas sobre o efeito da não-cumulatividade do ICMS.

REFERÊNCIAS

Livros:

ALTAVILA, Jayme de. **Origem dos Direitos dos Povos**. 5ª edição. São Paulo: Ícone, 1989.

BARTINE, Caio. **Direito Tributário**. 1ª ed. – (coleção elementos do direito; v. 3). São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012.

BOUZON, Emanuel. **O Código de Hamurabi**. 9ª edição. Petrópolis: Editora Vozes, 2001.

CAMPOS, Nelson Renato Palaia Ribeiro de. **Noções essenciais de direito** – 3ª ed. – São Paulo: Saraiva, 2005.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 16ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001.

CASTRO, Alexandre Barros. **Noções de direito tributário**. 1ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de direito comercial: direito de empresa**. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

COSTA, Wagner Veneziani. **Dicionário jurídico**. Wagner Veneziani Costa, Valter Roberto Augusto, Marcelo Aquaroli. 9ª ed. São Paulo: Madras, 2007.

DOUGLAS J.D. **Novo Dicionário da Bíblia**. Editores assistentes F.F. Bruce....[et al.]; editor da edição em português Russell P. Shedd; tradução João Bentes. 3ª ed. Rev. - São Paulo; Vida Nova, 2006.

FERREIRA FILHO, Roberval Rocha. **Principais Julgamentos: Superior Tribunal de Justiça**. Edição 2010. Bahia: Editora JusPodivm, 2010.

GROTIUS, Hugo. **O direito da guerra e da paz**. Tradução de Ciro Mioranza. Volume I. Ijuí: Ed. Unijuí, 2004.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 20ª ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2011.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito Tributário**. 10ª ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2001.

LAKATOS, Eva Maria e MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2005.

LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquematizado**. 15ª ed., rev. Atual e ampl. - São Paulo: Saraiva, 2011.

LOPES, José Reinaldo de Lima. **O Direito na história: lições introdutórias**. 3ª ed., 3ª reimpr. São Paulo: Editora Atlas, 2011.

NASCIMENTO, Walter Vieira do. **Lições de história do direito**. 14ª ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2003.

REQUIÃO, Rubens. **Curso de Direito Comercial**. 30ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2011.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 1.ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

Revistas:

NÓBREGA, Maílson da. **O ICMS não tem salvação**. Revista Veja edição nº 2.287 – ano 45 -nº 38 – Editora Abril: São Paulo, 19 de setembro de 2012, p. 33.

Códigos:

BRASIL. **Lei Complementar nº 87 de 13 de setembro de 1996**. Organização dos textos, notas remissivas e índices por Roque Antônio Carrazza. 3ª. ed. São Paulo: RT, 2012.

BRASIL. **Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional**. Organização dos textos, notas remissivas e índices por Roque Antônio Carrazza. 3ª. ed. São Paulo: RT, 2012.

Fontes Eletrônicas:

Associação dos Funcionários da Fiscalização do Imposto Sobre Vendas e Consignações – AFFISVEC. **AFISVEC e seus delineamentos**. Disponível em: <<http://www.afisvec.org.br/historia.php>>. Acesso em: 25/06/2012, às 00h55min.

BASSO, Márcio. **Fúria Arrecadatória: Não-cumulatividade do ICMS é uma garantia constitucional**. Publicado em 22/09/2008. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2008-set-22/nao-cumulatividade_icms_garantia_constitucional>. Acesso em 15/10/2012. Às

08h53min.

BRASIL. Constituição (1946). **Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965**. “Dispõe sobre o sistema tributário nacional e dá outras providências”. Disponível em: <<http://www2.camara.gov.br/legin/fed/emecon/1960-969/emendaconstitucional-18-1-dezembro-1965-363966-publicacaooriginal-1-pl.html>>. Acesso em: 07/06/2012, às 23h27min.

BRASIL. Constituição (1967). **Emenda Constitucional nº 23, 1º de dezembro de 1983**. “Altera dispositivos da Constituição Federal”. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc23-83.htm>. Acesso em: 24/06/2012, às 16h.23min.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 29/10/2012, às 23h06min.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Promulgada em 24 de janeiro de 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constitui%C3%A7%C3%A3o.htm>. Acesso em: 11/09/2012, às 23h20min.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87/96**. “Dispõe sobre o Imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações de circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências”. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp87.htm>. Acesso em 12.09.2012, às 14h35min.

BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. “Institui o Código Civil”. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em 15/09/2012, às 14h27min.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** “Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios”. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em 12/09/2012, às 01h46min.

BRASIL. **Lei nº 6.099 de 12 de setembro de 1974.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6099.htm. Acesso em: 29/10/2012, às 23h06min.

BRASIL. **Lei nº 6.099 de 12 de setembro de 1974.** Dispõe sobre o tratamento tributário das operações de arrendamento mercantil e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6099.htm>. Acesso em: 29/10/2012, às 23h25min.

BRASIL. Senado Federal. **Royalties.** Disponível em: <http://www.senado.gov.br/noticias/agencia/infos/inforoyalties_.htm>. Acesso em 19/12/2012. Às 02h01min.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 152.** Disponível em: <http://www.stj.gov.br/portal_stj/publicacao/engine.wsp?tmp.areA=398&tmp.texto=84370>. Acesso em 18.09.2012, às 10h38min.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 166.** Disponível em: <http://www.dji.com.br/normas_inferiores/regimento_interno_e_sumula_stj/stj/STJ__0166.html>. Acesso em 26/06/2012, às 02h26min.

FERREIRA, José Faustino Macêdo de Souza. **É possível conceder isenção fiscal de ICMS sem prévia deliberação do CONFAZ.** Disponível em: <<http://www.espacojuridico.com/pfn-gu/?tag=previo>>. Acesso em 19.09.2012, às 23h28min.

NOÉ, Marcos. **Conhecendo as Medidas de Massa**. Disponível em: <<http://www.escolakids.com/conhecendo-as-medidas-de-massa.htm>>. Acesso em: 19/06/2012, às 10h09min.

Pommorsky , Eduardo Fuser. **O princípio da não-cumulatividade e a nova Reforma Tributária (PEC nº 233)**. Disponível em: <<http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/4258/O-principio-da-nao-cumulatividade-e-a-nova-Reforma-Tributaria-PEC-no-233>>. Acesso em: 25/06/2012, às 01h25min.

SÃO PAULO. **Decreto nº 55.387, de 1º de fevereiro de 2010**. "Regulamenta o artigo 15 da Lei nº 13.918, de 22 de dezembro de 2009". Disponível em: <<http://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/2010/decreto%20n.55.387,%20de%2001.02.2010.htm>>. Acesso em: 15/10/2012. Às 08h40min.

SKOOB, Homepage. **Rudolf von Ihering**. Disponível em: <<http://www.skoob.com.br/autor/5872-rudolf-von-ihering>>. Acesso em 21/06/2012, às 00h41min.

Jurisprudências:

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. **AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. ICMS. LEASING DE AERONAVES. RECURSO REPETITIVO N. 1.131.718/SP. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1114945/SP**. Fazenda do Estado de São Paulo e TAM Táxi Aéreo Marília S/A. Relator: Ministro Cesar Asfor Rocha, Data de Julgamento: 03.05.2011, 2ª Turma, Data de Publicação: DJ 12.05.2011. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sSeq=1057634&sReg=200900002140&sData=20110512&formato=PDF>. Acesso em 04.11.2012, às 15h12min.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. **PROCESSO CIVIL – MEDIDA CAUTELAR – EFEITO SUSPENSIVO A RECURSO ESPECIAL – PRESSUPOSTOS NECESSÁRIOS PREENCHIDOS – VENDA DE BENS SALVADOS DE SINISTROS**

PELA SEGURADORA – NÃO-INCIDÊNCIA DE ICMS. **Medida Cautelar nº 13468 SP 2007/0262742-6**. Porto Seguro Companhia de Seguros Gerais. Relator: Ministra Eliana Calmon, Data de Julgamento: 31/03/2008, 2ª Turma, Data de Publicação: DJ 11.04.2008. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sSeq=767566&sReg=200702627426&sData=20080411&formato=PDF> Acesso em 28/08/2012, às 09h21min.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. DEMANDA RESERVADA OU CONTRATADA. APLICAÇÃO AO FATO GERADOR. IMPOSSIBILIDADE. BASE DE CÁLCULO DO ICMS. VALOR CORRESPONDENTE À ENERGIA EFETIVAMENTE UTILIZADA. PRECEDENTES. **Recurso Especial nº 840.285/MT**. Estado do Mato Grosso e Compre Mais Supermercado LTDA. Relator: José Delgado, Data de Julgamento: 19.09.2006, 1ª Turma, Data de Publicação: DJ 16.10.2006. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sSeq=648837&sReg=200600852195&sData=20061016&formato=PDF>. Acesso em 28.08.2012, às 10h48min.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. IMPORTAÇÃO DE AERONAVE. LEASING. INCIDÊNCIA. ART. 155, § 2º, IX, "A", DA CF/1988. REDAÇÃO DA EMENDA CONSTITUCIONAL 33/2001. INTERPRETAÇÃO DE NORMA CONSTITUCIONAL. INVIABILIDADE. **Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1159795/SP**. Fazenda do Estado de São Paulo e COSAN S/A Indústria e Comércio. Relator: Ministro Herman Benjamin, Data de Julgamento: 20.03.2012, 2ª Turma, Data de Publicação: DJ 13.04.2012. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sSeq=1131762&sReg=200802855894&sData=20120413&formato=PDF>. Acesso em 28.08.2012, às 11h32min.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. PROCESSUAL CIVIL, ADMINISTRATIVO E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. COBRANÇA DA ASSINATURA BÁSICA DE TELEFONIA. LEGALIDADE. ICMS. SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. LEGITIMIDADE PASSIVA AD CAUSAM. FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL. CONCESSIONÁRIA DE SERVIÇO PÚBLICO. ILEGITIMIDADE PASSIVA. **Recurso Especial nº 1004817/MG**. Edson da Costa Lacerda (e outros) e Telemar Norte Leste S/A. Relator: Ministro Luiz Fuz, Data de Julgamento: 14.10.2009, 1ª Seção, Data de Publicação: DJ 22.10.2009. Disponível em:

<https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sSeq=920323&sReg=200702403778&sData=20091022&formato=PDF>. Acesso em 28.08.2012, às 09h49min.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. RECURSO ESPECIAL. REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. CONCESSÃO DE SERVIÇO PÚBLICO. ENERGIA ELÉTRICA. INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE A DEMANDA "CONTRATADA E NÃO UTILIZADA". LEGITIMIDADE DO CONSUMIDOR PARA PROPOR AÇÃO DECLARATÓRIA C/C REPETIÇÃO DE INDÉBITO. **Recurso Especial nº 1299303/SC**. Estado de Santa Catarina e Multicolor Têxtil S/A. Relator: Ministro Cesar Asfor Rocha, Data de Julgamento: 08.08.2012, 1ª Seção, Data de Publicação: DJ 14.08.2012. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sSeq=1166830&sReg=201103084763&sData=20120814&formato=PDF>. Acesso em 28.08.2012, às 10h52min.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. TRIBUTÁRIO. SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÃO. ENERGIA ELÉTRICA. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE. ART. 33, II, "B", DA LC 87/96. DECRETO 640/62. EQUIPARAÇÃO À INDÚSTRIA BÁSICA PARA TODOS OS EFEITOS LEGAIS. VALIDADE E COMPATIBILIDADE COM O ORDENAMENTO JURÍDICO ATUAL. ORDEM EM MANDADO DE SEGURANÇA CONCEDIDA. RECURSO ESPECIAL NÃO PROVIDO. **Recurso Especial nº 842.270/RS**. Estado do Rio Grande do Sul e Brasil Telecom S/A. Relator: Ministro Luiz Fux, Rel. p/ Acórdão Ministro Castro Meira, Data de Julgamento: 23.05.2012, 1ª Seção, Data de Publicação: DJ 26.06.2012. Disponível

em:

<https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sLink=ATC&sSeq=22655702&sReg=200600882718&sData=20120626&sTipo=5&formato=PDF>. Acesso em 28.08.2012, às 10h43min.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. ARRENDAMENTO MERCANTIL. IMPORTAÇÃO DE MERCADORIA DESTINADA AO ATIVO FIXO DA EMPRESA. NÃO INCIDÊNCIA DE ICMS. NÃO TRANSFERÊNCIA DE TITULARIDADE. AGRAVO NÃO PROVIDO.

Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1236454/SP. Fazenda do Estado de São Paulo e IBEP – Instituto Brasileiro de edições Pedagógicas LTDA. Relator: Ministro Arnaldo Esteves Lima, Data de Julgamento: 12.06.2012, 1ª Turma, Data de Publicação: DJ 19.06.2012. Disponível em:

<https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sSeq=1152249&sReg=201100236051&sData=20120619&formato=PDF>. Acesso em 28.08.2012, às 11h39min.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. ICMS – SERVIÇOS PÚBLICOS ESTADUAIS PRÓPRIOS, DELEGADOS, TERCEIRIZADOS OU PRIVATIZADOS DE ÁGUA, LUZ, TELEFONE E GÁS – IGREJAS E TEMPLOS DE QUALQUER CRENÇA – CONTAS – AFASTAMENTO – “GUERRA FISCAL” – AUSÊNCIA DE CONFIGURAÇÃO. **Ação Direta de Inconstitucionalidade (Med. Liminar) - 3421.** Governador do Estado do Paraná e Assembleia Legislativa do Estado do Paraná. Relator: Ministro Marco Aurélio, Data de Julgamento: 05.05.2010, Tribunal Pleno, Data de Publicação: Acórdão, DJ 28.05.2010. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/peticaoInicial/verPeticaoInicial.asp?base=ADIN&s1=3421&processo=3421>>. Acesso em 19/09/2012, às 23h11min.

ANEXOS

ANEXO A

Dados:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE (Med. Liminar) - 3421

Origem: PARANÁ Entrada no STF: 28/02/2005

Relator: MINISTRO MARCO AURÉLIO Distribuído: 20050228

Partes: Requerente: GOVERNADOR DO ESTADO DO PARANÁ (CF 103, 00V)
Requerido :ASSEMBLÉIA LEGISLATIVA DO ESTADO DO PARANÁ

Decisão Final:

"O Tribunal, por votação unânime e nos termos do voto do Relator, julgou improcedente a ação direta. Votou o Presidente, Ministro Cezar Peluso. Ausente, licenciado, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa.

- Plenário, 05.05.2010.

- Acórdão, DJ 28.05.2010.

Ementa:

ICMS - SERVIÇOS PÚBLICOS ESTADUAIS PRÓPRIOS, DELEGADOS, TERCEIRIZADOS OU PRIVATIZADOS DE ÁGUA, LUZ, TELEFONE E GÁS - IGREJAS E TEMPLOS DE QUALQUER CRENÇA - CONTAS - AFASTAMENTO - "GUERRA FISCAL" - AUSÊNCIA DE CONFIGURAÇÃO. Longe fica de exigir consenso dos Estados a outorga de benefício a igrejas e templos de qualquer crença para excluir o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços nas contas de serviços públicos de água, luz, telefone e gás. (ADI 3421, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 05/05/2010, DJe-096 DIVULG 27-05-2010 PUBLIC 28-05-2010 EMENT VOL-02403-

01 PP-00126 RDDT n. 180, 2010, p. 199-201 RSJADV set., 2010, p. 42-44 LEXSTF v. 32, n. 378, 2010, p. 85-90 RT v. 99, n. 900, 2010, p. 150-153)⁸²

ANEXO B

Dados:

MEDIDA CAUTELAR Nº 13.468 - SP (2007/0262742-6)

RELATORA : MINISTRA ELIANA CALMON

REQUERENTE : PORTO SEGURO COMPANHIA DE SEGUROS GERAIS

ADVOGADO : LUIZ EDUARDO DE CASTILHO GIROTTO E OUTRO(S)

REQUERIDO : FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Ementa:

PROCESSO CIVIL -MEDIDA CAUTELAR -EFEITO SUSPENSIVO A RECURSO ESPECIAL -PRESSUPOSTOS NECESSÁRIOS PREENCHIDOS -VENDA DE BENS SALVADOS DE SINISTROS PELA SEGURADORA -NÃO-INCIDÊNCIA DE ICMS.1. Em medida cautelar ajuizada para dar efeito suspensivo a recurso especial e garantir sua utilidade, o fumus bonu iuris consubstancia-se, em um primeiro momento, na viabilidade do recurso.2. Periculum in mora consubstanciado no fato de que a morosidade no processamento do especial levará à consumação da execução antes do julgamento do referido recurso.3. Jurisprudência desta Corte que se firmou pela não-incidência do ICMS sobre a venda, feita pela seguradora, de bens salvados de sinistros. Cancelamento da Súmula 152/STJ.4. Medida cautelar julgada procedente (MC 13468 SP 2007/0262742-6, Relator: Ministra ELIANA CALMON, Data de Julgamento: 31/03/2008, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJ 11.04.2008 p. 1)⁸³

ANEXO C

Dados:

RECURSO ESPECIAL Nº 1.004.817 - MG (2007/0240377-8)

RELATOR : MINISTRO LUIZ FUX

RECORRENTE : EDSON DA COSTA LACERDA E OUTROS

ADVOGADO : FRANCISCO XAVIER AMARAL E OUTRO(S)

RECORRIDO : TELEMAR NORTE LESTE S/A

ADVOGADO : JUTAHY MAGALHÃES NETO E OUTRO(S)

Ementa:

PROCESSUAL CIVIL, ADMINISTRATIVO E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. COBRANÇA DA ASSINATURA BÁSICA DE TELEFONIA. LEGALIDADE. ICMS. SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. LEGITIMIDADE PASSIVA AD CAUSAM. FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL. CONCESSIONÁRIA DE SERVIÇO PÚBLICO. ILEGITIMIDADE PASSIVA.

1. A relação jurídica litigiosa que envolve cláusula contratual fundada em normas regulamentares administrativas (como soem ser as controvérsias atinentes à legalidade da "cláusula de fidelização" nos contratos de prestação de serviço móvel de telefonia, à obrigatoriedade no fornecimento gratuito de listas telefônicas impressas pelas concessionárias telefônicas e à cobrança mensal de assinatura básica residencial e de pulsos excedentes) ostenta natureza de Direito Público, razão pela qual sobressai a competência da Primeira Seção, ainda que a ANATEL não seja parte no feito, à luz do disposto no artigo 9º, § 1º, XI, do Regimento Interno (Precedentes da Corte Especial: CC 100.503/MG, Rel. Originária Ministra Eliana Calmon, Rel. p/ Acórdão Ministro Aldir Passarinho Júnior, julgado em 28.05.2009; CC 100.504/RJ, Rel. Ministro Hamilton Carvalhido, julgado em 04.02.2009, DJe 04.05.2009; e CC 90.807/MG, Rel. Ministro Nilson Naves, julgado em 05.12.2007, DJe 10.04.2008).

2. A cobrança de tarifa básica pelo uso dos serviços de telefonia fixa é legítima (Precedente da Primeira Seção, sob o regime dos recursos representativos de

controvérsia, que confirmou o entendimento cristalizado na Súmula 356/STJ: REsp 1.068.944/PB, Rel.

Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 12.11.2008, DJe 09.02.2009).

3. O sujeito passivo da obrigação tributária relativa ao ICMS sobre serviços de comunicação é o consumidor, que assume a condição de contribuinte de fato, sendo sujeito ativo desta relação o Estado - ou o Distrito Federal - onde se tenha iniciado a prestação do serviço.

4. A concessionária de serviço público figura, portanto, como mera responsável pela retenção e recolhimento do tributo - ato material de "fazer", imposto pelo Estado -, carecendo, portanto, de legitimidade para integrar o pólo passivo da ação de repetição de indébito, porquanto não faz parte da relação de incidência tributária.

5. Deveras, por força do princípio de hermenêutica ubi eadem ratio ibi eadem legis dispositio, aplicável se revela a orientação jurisprudencial que pugna pela ilegitimidade da concessionária de distribuição de energia elétrica para figurar no pólo passivo de demanda que objetive extirpar a incidência de ICMS (Precedentes da Primeira Turma: AgRg no REsp 797.826/MT, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 03.05.2007, DJ 21.06.2007; REsp 1.036.589/MG, Rel.

Ministro José Delgado, julgado em 06.05.2008, DJe 05.06.2008; e REsp 871.386/RJ, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 09.09.2008, DJe 01.10.2008).

6. Recurso especial dos consumidores/contribuintes desprovido.

(REsp 1004817/MG, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/10/2009, DJe 22/10/2009)⁸⁴

84 Disponível em:

https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sSeq=920323&sReg=200702403778&sData=20091022&formato=PDF. Acesso em 28.08.2012, às 09h49min.

ANEXO D

Dados:

RECURSO ESPECIAL Nº 840.285 - MT (2006/0085219-5)

RELATOR : MINISTRO JOSÉ DELGADO

RECORRENTE : ESTADO DO MATO GROSSO

PROCURADOR : NELSON PEREIRA DO SANTOS E OUTROS

RECORRIDO : COMPRE MAIS SUPERMERCADO LTDA

ADVOGADO : ALEXANDRE DO COUTO SOUZA

INTERES. : CENTRAIS ELÉTRICAS MATOGROSSENSES S/A - CEMAT

ADVOGADO : MEIRE ROCHA DO NASCIMENTO E OUTROS

Ementa:

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. DEMANDA RESERVADA OU CONTRATADA. APLICAÇÃO AO FATO GERADOR. IMPOSSIBILIDADE. BASE DE CÁLCULO DO ICMS. VALOR CORRESPONDENTE À ENERGIA EFETIVAMENTE UTILIZADA. PRECEDENTES.

1. Tratam os autos de Mandado de Segurança impetrado por Compre Mais Supermercado LTDA contra ato do Secretário de Estado de Fazenda e do Presidente das Centrais Elétricas Mato Grossenses S.A - CEMAT. A exordial requer: a) a concessão de Medida Liminar determinando-se às autoridades impetradas e a seus agentes, que se abstenham de cobrar ICMS incidente sobre a "demanda reservada de potência" das unidades consumidoras da impetrante; b) a autoridade coatora se abstenha da prática de qualquer ato a restringir o direito à compensação dos indébitos decorrentes do comprovado recolhimento indevido do ICMS.

Decisão preliminar indeferiu a liminar. Foi decidido pelo acórdão que: a) "O valor do contrato de garantia da " demanda reservada de potência" não é, por si só, fato gerador do ICMS."; b) "A incidência do tributo deve ter por base o valor da energia elétrica efetivamente consumida pela empresa."; c) "É entendimento sumulado pelo STJ (Súmula 213) que "o mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária".

Aponta para fundamento do seu recurso que : a) o sujeito passivo da obrigação tributária combatida pela recorrida é a empresa concessionária de distribuição de energia elétrica - REDE/CEMAT; b) o fato gerador do ICMS está na operação e não na circulação física do produto ou mercadoria. Contra-razões sustentando que: a) na reserva de demanda não ocorre necessariamente a tradição da energia, não incidindo, no caso, ICMS, já que nada circulou, muito menos se transferiu; b) o recorrido está autorizado por lei à compensação do indébito tributário com tributos vencidos e vicendos nos termos da disciplina inserida dentre as Normas Gerais em Matéria Tributária.

2. No que se refere à alínea "c" do permissivo constitucional, impede o trânsito do recurso o fato de o recorrente ter desconsiderado as determinações previstas no art. 541, parágrafo único, do CPC, e art. 255 e parágrafos, do RISTJ, que exigem a transcrição dos trechos dos arestos divergentes e o cotejo analítico entre as circunstâncias que identifiquem ou assemelhem os casos confrontados.

3. Consoante o entendimento esposado por este Superior Tribunal de Justiça, não se admite, para efeito de cálculo de ICMS sobre transmissão de energia elétrica, o critério de Demanda Reservada ou Contratada - apura-se o ICMS sobre o "quantum" contratado ou disponibilizado, independentemente do efetivo consumo -, uma vez que esse tributo somente deve incidir sobre o valor correspondente à energia efetivamente consumida. Precedentes: REsp 647553/ES, Rel.

Min. José Delgado, DJ 23.05.2005; REsp 343.952/MG, DJ 17/06/2002, Rel^a. Min^a Eliana Calmon; REsp 222.810/MG, DJ 15/05/2000, Rel. Min.

Milton Luiz Pereira.

4. O valor da operação, que é a base de cálculo lógica e típica no ICMS, como era no regime de ICM, terá de consistir, na hipótese de energia elétrica, no valor da operação de que decorrer a entrega do produto ao consumidor (Gilberto Ulhôa Canto).

5. O ICMS deve incidir sobre o valor da energia elétrica efetivamente consumida, isto é, a que for entregue ao consumidor, a que tenha saído da linha de transmissão e entrado no estabelecimento da empresa.

6. A garantia de potência e de demanda, no caso de energia elétrica, não é fato gerador do ICMS. Este só incide quando, concretamente, a energia for fornecida e utilizada, tomando-se por base de cálculo o valor pago em decorrência do consumo apurado.

7. Recurso especial do Estado de Mato Grosso parcialmente conhecido e não-provido.

(REsp 840.285/MT, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/09/2006, DJ 16/10/2006, p. 319)⁸⁵

ANEXO E

Dados:

RECURSO ESPECIAL Nº 1.299.303 - SC (2011/0308476-3)

RELATOR : MINISTRO CESAR ASFOR ROCHA

RECORRENTE : ESTADO DE SANTA CATARINA

PROCURADOR : BÁRBARA LEBARBENCHON MOURA THOMASELLI BEZ E
OUTRO(S)

RECORRIDO : MULTICOLOR TÊXTIL S/A

ADVOGADO : CARLOS HENRIQUE DELANDRÉA E OUTRO(S)

INTERES. : ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE ASSESSORIA E
PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO FISCAL E PROTEÇÃO AOS
DIREITOS DO CONSUMIDOR E DO CONTRIBUINTE - ABAPLAT
- "AMICUS CURIAE"

ADVOGADO : LEONARDO BRAUNE E OUTRO(S)

INTERES. : AIP - ASSOCIAÇÃO INDUSTRIAL DO PIAUÍ E OUTRO(S) -
"AMICUS CURIAE"

ADVOGADO : LEONARDO E SILVA DE ALMENDRA FREITAS E OUTRO(S)

INTERES. : ASSOCIAÇÃO MARANHENSE DE DISTRIBUIDORES E
ATACADISTAS - AMDA E OUTRO(S) - "AMICUS CURIAE"

ADVOGADO : BENNER ROBERTO RANZAN DE BRITTO E OUTRO(S)

INTERES. : FECOMÉRCIO/PI - FEDERAÇÃO DO COMÉRCIO DE BENS,
SERVIÇOS E TURISMO DO PIAUÍ - "AMICUS CURIAE"

ADVOGADO : JOAO ULISSES DE BRITO AZEDO

Ementa:

RECURSO ESPECIAL. REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C
CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. CONCESSÃO DE SERVIÇO PÚBLICO. ENERGIA
ELÉTRICA.

INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE A DEMANDA "CONTRATADA E NÃO UTILIZADA".
LEGITIMIDADE DO CONSUMIDOR PARA PROPOR AÇÃO DECLARATÓRIA C/C

REPETIÇÃO DE INDÉBITO.

- Diante do que dispõe a legislação que disciplina as concessões de serviço público e da peculiar relação envolvendo o Estado-concedente, a concessionária e o consumidor, esse último tem legitimidade para propor ação declaratória c/c repetição de indébito na qual se busca afastar, no tocante ao fornecimento de energia elétrica, a incidência do ICMS sobre a demanda contratada e não utilizada.

- O acórdão proferido no REsp 903.394/AL (repetitivo), da Primeira Seção, Ministro Luiz Fux, DJe de 26.4.2010, dizendo respeito a distribuidores de bebidas, não se aplica ao casos de fornecimento de energia elétrica.

Recurso especial improvido. Acórdão proferido sob o rito do art.

543-C do Código de Processo Civil.

(REsp 1299303/SC, Rel. Ministro CESAR ASFOR ROCHA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08/08/2012, DJe 14/08/2012)⁸⁶

86 Disponível em:

https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sSeq=1166830&sReg=201103084763&sData=20120814&formato=PDF. Acesso em 28.08.2012, às 10h52min.

ANEXO F

Dados:

RECURSO ESPECIAL Nº 842.270 - RS (2006/0088271-8) (f)

RELATOR : MINISTRO LUIZ FUX

RECORRENTE : ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

PROCURADOR : HOMERO SO JOBIM NETO E OUTRO(S)

RECORRIDO : BRASIL TELECOM S/A

ADVOGADO : SÉRGIO MACHADO TERRA E OUTRO(S)

Ementa:

TRIBUTÁRIO. SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÃO. ENERGIA ELÉTRICA.

CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE. ART. 33, II, "B", DA LC 87/96. DECRETO 640/62. EQUIPARAÇÃO À INDÚSTRIA BÁSICA PARA TODOS OS EFEITOS LEGAIS.

VALIDADE E COMPATIBILIDADE COM O ORDENAMENTO JURÍDICO ATUAL. ORDEM EM MANDADO DE SEGURANÇA CONCEDIDA. RECURSO ESPECIAL NÃO PROVIDO.

1. O art. 1º do Decreto n.º 640/62, que equiparou, para todos os efeitos legais, os serviços de telecomunicação à indústria básica, é compatível com o ordenamento jurídico vigente, em especial com a Lei Geral de Telecomunicações, com o Regulamento do IPI e com o Código Tributário Nacional.

2. O art. 33, II, "b", da LC 87/96 autoriza o creditamento do imposto incidente sobre energia elétrica quando "consumida no processo de industrialização". Como o art. 1º do Decreto 640/62 equipara, para todos os efeitos legais, a atividade de telecomunicações ao processo industrial, faz jus a impetrante ao creditamento pretendido.

3. Segundo a regra do art. 155, II, da CF/88, o ICMS comporta três núcleos distintos de incidência: (i) circulação de mercadorias; (ii) serviços de transporte; e (iii) serviços de comunicação.

4. O princípio da não cumulatividade, previsto no § 2º do art. 155 da CF/88,

abrange os três núcleos de incidência, sem exceção, sob pena de tornar o imposto cumulativo em relação a um deles.

5. No caso dos serviços de telecomunicação, a energia elétrica, além de essencial, revela-se como único insumo, de modo que impedir o creditamento equivale a tornar o imposto cumulativo, em afronta ao texto constitucional.

6. O art. 33, II, da LC 87/96 precisa ser interpretado conforme a Constituição, de modo a permitir que a não cumulatividade alcance os três núcleos de incidência do ICMS previstos no Texto Constitucional, e não apenas a circulação de mercadorias, vertente central, mas não única da hipótese de incidência do imposto.

7. O ICMS incidente sobre a energia elétrica consumida pelas empresas de telefonia, que promovem processo industrial por equiparação, pode ser creditado para abatimento do imposto devido quando da prestação dos serviços.

8. Recurso especial não provido.

(REsp 842.270/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, Rel. p/ Acórdão Ministro CASTRO MEIRA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23/05/2012, DJe 26/06/2012) (grifonosso)⁸⁷

ANEXO G

Dados:

AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.236.454 - SP (2011/0023605-1)

RELATOR : MINISTRO ARNALDO ESTEVES LIMA

AGRAVANTE : FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO

PROCURADOR : THIAGO LUÍS SOMBRA E OUTRO(S)

AGRAVADO : IBEP INSTITUTO BRASILEIRO DE EDIÇÕES PEDAGÓGICAS
LTDA

ADVOGADO : MARCIO VICTOR CATANZARO E OUTRO(S)

Ementa:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. ARRENDAMENTO MERCANTIL. IMPORTAÇÃO DE MERCADORIA DESTINADA AO ATIVO FIXO DA EMPRESA. NÃO INCIDÊNCIA DE ICMS. NÃO TRANSFERÊNCIA DE TITULARIDADE.

AGRAVO NÃO PROVIDO.

1. O Superior Tribunal de Justiça já decidiu pela não incidência do ICMS na importação de mercadorias em regime de leasing para composição de ativo fixo, pela inexistência de transferência da titularidade do bem.

2. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1236454/SP, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 12/06/2012, DJe 19/06/2012)⁸⁸

⁸⁸ Disponível em:

https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sSeq=1152249&sReg=201100236051&sData=20120619&formato=PDF. Acesso em 28.08.2012, às 11h39min.

ANEXO H

Dados:

AgRg no AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.159.795 - SP (2008/0285589-4)

RELATOR : MINISTRO HERMAN BENJAMIN

AGRAVANTE : FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO

PROCURADOR : MARIA ANGÉLICA DEL NERY E OUTRO(S)

AGRAVADO : COSAN S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO

ADVOGADO : JOSÉ EDUARDO AMARAL DINKHUYSEN E OUTRO(S)

Ementa:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. IMPORTAÇÃO DE AERONAVE.

LEASING. INCIDÊNCIA. ART. 155, § 2º, IX, "A", DA CF/1988. REDAÇÃO DA EMENDA CONSTITUCIONAL 33/2001. INTERPRETAÇÃO DE NORMA CONSTITUCIONAL. INVIABILIDADE.

1. Cuida-se de Agravo Regimental interposto contra decisão monocrática que aplicou o entendimento do STJ, adotado em recurso repetitivo (Resp 1.131.718/SP), a respeito da incidência de ICMS nas operações de importação de aeronave, por meio de leasing.

2. A Fazenda Pública afirma que "é ainda tormentosa a controvérsia que lavra sobre o tema da incidência do ICMS nas operações de importação por meio de arrendamento mercantil, após o advento da EC 33/01". Requer seja "aplicado o comando do artigo 155, § 2º, IX, "a", da CF pela EC nº 33/01".

3. Conforme se verifica, o presente recurso contém pleito inadequado, pois não compete ao STJ definir a interpretação de normas de natureza constitucional.

4. Agravo Regimental não conhecido.

(AgRg no AgRg no REsp 1159795/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 20/03/2012, DJe 13/04/2012) ⁸⁹

89 Disponível em:

https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sSeq=1131762&sReg=200802855894&sData=20120413&formato=PDF. Acesso em 28.08.2012, às 11h32min.

ANEXO I

Dados:

AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.114.945 - SP (2009/0000214-0)

RELATOR : MINISTRO CESAR ASFOR ROCHA

AGRAVANTE : FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO

PROCURADOR : AUREA LUCIA ANTUNES SALVATORE SCHULZ FREHSE E
OUTRO(S)

AGRAVADO : TAM TÁXI AÉREO MARÍLIA S/A

ADVOGADO : ISABELA MARIA LEMOS MACEDO E OUTRO(S)

Ementa:

AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. ICMS. LEASING DE
AERONAVES.

RECURSO REPETITIVO N. 1.131.718/SP.

- Não incide ICMS na entrada de aeronaves em território brasileiro, por meio de arrendamento mercantil.

- Aplicação do entendimento firmado no REsp 1.131.718/SP, Rel. Min.

Luiz Fux, 1ª Seção, julgado em 24/03/2010, DJe 09/04/2010.

Agravo regimental improvido.

(AgRg no REsp 1114945/SP, Rel. Ministro CESAR ASFOR ROCHA, SEGUNDA
TURMA, julgado em 03/05/2011, DJe 12/05/2011)⁹⁰

90

Disponível

em:

https://ww2.stj.jus.br/revistaelectronica/Abre_Documento.asp?sSeq=1057634&sReg=200900002140&sData=20110512&formato=PDF. Acesso em 04.11.2012, às 15h12min.