



Faculdade de Direito  
Universidade de São Paulo



**PROFESSOR ASSOCIADO PAULO AYRES BARRETO**

**Disciplina:** TRIBUTOS ESTADUAIS, MUNICIPAIS E PROCESSO TRIBUTÁRIO (DEF0530)

# **IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS)**

## PERFIL CONSTITUCIONAL DO ICMS

**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;

• Pode o legislador ordinário erigir como hipótese de incidência:

PAULO DE  
BARROS  
CARVALHO

1. Realizar operações relativas à circulação de mercadorias;
2. Prestar serviços de comunicação, concluídos em território nacional;
3. Prestar serviços de transporte interestadual ou intermunicipal;

ROQUE  
CARRAZZA

4. Produzir, importar, circular, distribuir e consumir lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e energia elétrica;
5. Extrair, circular, distribuir e consumir minerais.

## CRITÉRIO MATERIAL – ICMS (OPERAÇÕES MERCANTIS)



GERALDO ATALIBA  
Professor USP e PUC

*“(…) é a operação – e apenas esta – o fato tributado pelo ICMS. A circulação e a mercadoria são consequências e meros aspectos adjetivos da operação tributada. Prestam-se, tão-só, a qualificar – dentro do universo possível das operações mercantis realizáveis – aquelas que ficam sujeitas ao tributo, ex vi de uma eficaz qualificação legislativa. Não é qualquer operação realizada que se sujeita ao ICMS. Destas, apenas poderão ser tributadas as que dizem respeito à circulação atinente a uma especial categoria de bens: as mercadorias”.*

## CRITÉRIO MATERIAL – ICMS (OPERAÇÕES MERCANTIS)

- ✓ Operação: ato jurídico, regulado pelo Direito como produtor de eficácia jurídica (hábil para provocar circulação de mercadorias);
- ✓ Circulação: passagem das mercadorias de uma pessoa para outra, sob manto de um título jurídico. Movimentação com mudança de patrimônio;
- ✓ Mercadoria: espécie do gênero “produtos”, como “bem econômico que alguém, com propósito deliberado de lucro, produz para vender ou compra para revender”. Tradicionalmente é bem corpóreo da atividade empresarial, tendo por objeto a sua distribuição para consumo.

## CRITÉRIO MATERIAL – ICMS (OPERAÇÕES MERCANTIS)

### - E as transferências entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte?

*“As transferências de quaisquer espécies de coisas corpóreas, inclusive mercadorias, entre estabelecimentos da mesma empresa, **não podem constituir fatos geradores de ICMS**, apesar de haver sido, de longa data, consagrada a autonomia dos estabelecimentos (...)”*

#### **STJ – Recurso Especial nº 1.125.133 (Repetitivo)**

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



JOSÉ EDUARDO  
SOARES DE MELO  
Professor Titular PUC/SP

## CRITÉRIO MATERIAL – ICMS (OPERAÇÕES MERCANTIS)



### SÚMULA 166/STJ

Tributário. ICMS. Deslocamento. Estabelecimento do mesmo contribuinte. Fato gerador não caracterizado. Dec.-lei 406/68, arts. 1º, I, §§ 2º e 6º e 6º, § 2º. CF/88, art. 155, II.

“**Não** constitui fato gerador do ICMS o **simples deslocamento** de mercadoria de um **para outro** estabelecimento do **mesmo contribuinte**”

## CRITÉRIO MATERIAL – ICMS (OPERAÇÕES MERCANTIS)

- Mas e se a transferência for entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte, **situados em Estados distintos?**

“Noutras palavras, em homenagem a estes dois princípios [federativo e da autonomia distrital], é de reconhecer-se, **por ficção**, a existência de operações tributáveis, celebradas entre estabelecimentos da mesma empresas, nos casos de transferência de produtos da matriz para a filial, **a fim de se preservar as fontes de receitas tributárias e financeiras dos Estados**”

### **STJ – Recurso Especial nº 1.125.133 (Repetitivo)**

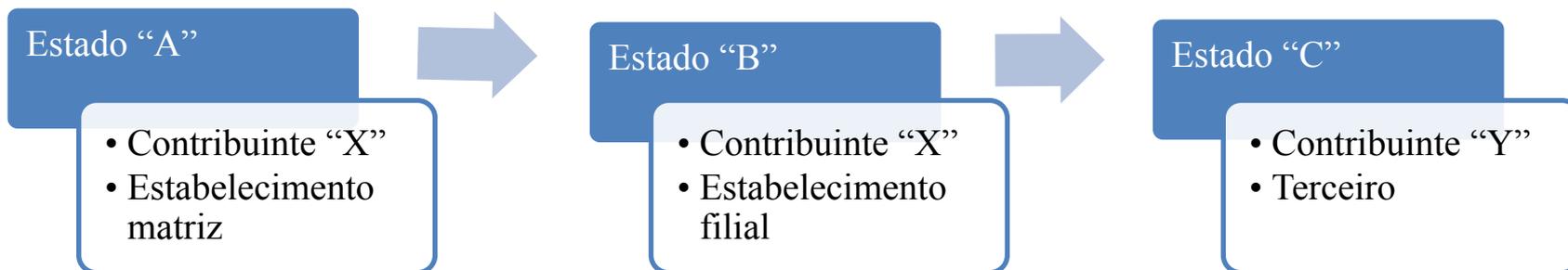
“In casu (...) houve remessa de **bens de ativo imobilizado** da fábrica da recorrente, em Sumaré para outro estabelecimento seu situado em estado diverso, **devendo-se-lhe aplicar o mesmo regime jurídico da transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular**, porquanto ubi eadem ratio, ibi eadem legis dispositio.



ROQUE ANTONIO  
CARRAZZA  
Professor Titular PUC/SP

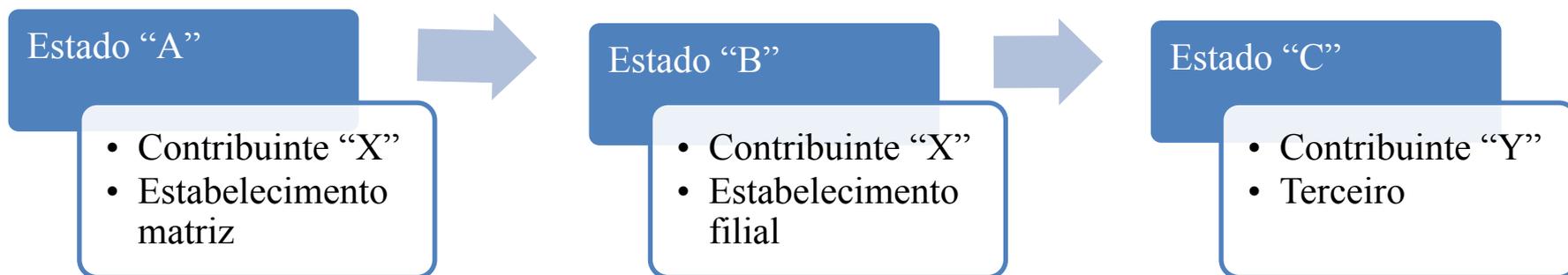
## CRITÉRIO MATERIAL – ICMS (OPERAÇÕES MERCANTIS)

- **Violação ao Pacto Federativo?**



- **Primeira operação** – sem incidência – transferência de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo contribuinte;
- **Segunda operação** – com incidência – exímia operação relativa à circulação de mercadoria;
- **Arrecadação:**
  - Estado "A"** - não arrecada nada.
  - Estado "B"** – arrecada – ICMS a ser recolhido com base na alíquota interestadual do Estado "B", que por sua vez varia conforme o Estado de destino;
  - Estado "C"** – arrecada – ICMS a ser recolhido com base diferença entre a alíquota interna do Estado "C" e a alíquota interestadual do Estado de origem;

## CRITÉRIO MATERIAL – ICMS (OPERAÇÕES MERCANTIS)



Exposto este aspecto do problema, outra questão assoma: Pode o Estado A cobrar ICMS na operação de *transferência* interestadual de mercadorias para o Estado B? A resposta permanece negativa, por várias razões.

Em primeiro lugar, (...) **não se caracterizam como operações de circulação (jurídica ou econômica) de mercadorias. Logo, não se constata o aspecto material da hipótese de incidência constitucionalmente desenhada.** (...) Em quarto lugar, **pretende-se resolver um problema de rateio federativo de competências, próprio do direito financeiro, ramo que estuda o federalismo fiscal, com medidas de direito tributário** (...) se não há nenhuma cogitação de incidência de ICMS na transferência de mercadorias entre estabelecimentos dentro de um mesmo Estado, por qual motivo essa perspectiva muda em caso de idênticas operações interestaduais? Apenas porque o sujeito ativo mudou? Não é suficiente para alterar o aspecto material da hipótese de incidência.



FERNANDO  
FACURY SCAFF  
Professor USP

## **Governador do RN pede reconhecimento da incidência de ICMS entre estabelecimentos do mesmo contribuinte**

O governador do Estado do Rio Grande do Norte, Robinson Faria, ajuizou ação no Supremo Tribunal Federal (STF) buscando a declaração de constitucionalidade de dispositivos da Lei Complementar 87/1996 (Lei Kandir) que preveem a ocorrência de fato gerador do ICMS na transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte. O pedido consta na Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC) 49, de relatoria do ministro Edson Fachin.

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DE UM MESMO CONTRIBUINTE SITUADOS EM ESTADOS DISTINTOS DA FEDERAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA. AGRAVO A QUE SE NEGA PROVIMENTO, COM APLICAÇÃO DE MULTA. I – A mera saída física do bem de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte, sem que ocorra a transferência efetiva de sua titularidade, não configura hipótese de incidência do ICMS, **ainda que se trate de circulação interestadual de mercadoria.** II – Agravo regimental a que se nega provimento, com aplicação de multa (art. 1.021, § 4º, do CPC). (RE 1039439 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, julgado em 18/12/2017, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-022 DIVULG 06-02-2018 PUBLIC 07-02-2018)

## **CRITÉRIO TEMPORAL – ICMS (OPERAÇÕES MERCANTIS)**

- **É a saída do estabelecimento**  
(o fato físico “saída” não é relevante, por si só, para tipificar a hipótese de incidência do ICMS).

### **Superior Tribunal de Justiça**

TRIBUTÁRIO – INCIDÊNCIA DE ICMS SOBRE MERCADORIA EM DEPÓSITO, DESACOMPANHADA DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL – NÃO CABIMENTO.

- A simples estocagem, para guarda e conservação, não caracteriza a circulação de mercadoria, necessária para que ocorra o fato gerador do ICMS.
- Agravo regimental conhecido, para, retificando erro de fato constante na decisão singular de fls. 228/230, conhecer do recurso especial, negando-lhe provimento.  
(AgRg no REsp 278843/MG, Rel. Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/12/2001, DJ 04/03/2002, p. 190)

## CRITÉRIO TEMPORAL – ICMS (OPERAÇÕES MERCANTIS)

- A saída do estabelecimento pode ser ficta  
(Por questões operacionais, poderá haver a tradição simbólica. Nesses casos, dá-se por praticada a circulação jurídica quando da emissão dos respectivos documentos fiscais).



PAULO DE BARROS  
CARVALHO  
Professor Emérito da USP  
e da PUC/SP

*“(...) **é juridicamente irrelevante a circulação física da mercadoria.** Sua ausência não impede que se realizem negócios jurídicos concernentes àquele bem, com a transferência de titularidade e a consequente incidência do ICMS. Por tais razões, já que **é prescindível a circulação física para fins jurídicos, comprovado o trânsito simbólico,** torna-se sem importância saber dos locais por onde se realizam a **passagem física dos bens**”*

## CRITÉRIO ESPACIAL – ICMS (OPERAÇÕES MERCANTIS)

**Art. 11.** O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

I - tratando-se de mercadoria ou bem:

a) o do **estabelecimento** onde se encontre, no momento da ocorrência do fato gerador;

### CONCEITO DE “ESTABELECIMENTO”:

*“Estabelecimento é o complexo de bens, materiais ou imateriais, que constituem o instrumento utilizado pelo comerciante para a exploração de determinada atividade mercantil”*

**CÓDIGO  
CIVIL**

“Art. 1.142. Considera-se estabelecimento todo complexo de bens organizado, para exercício da empresa, por empresário, ou por sociedade empresária”.

# CRITÉRIO PESSOAL - ICMS (OPERAÇÕES MERCANTIS)

## Destinatário constitucional tributário

Aquele que promove a venda da mercadoria

## Lei Complementar nº 87/96

**Art. 4º** Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com **habitualidade** ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

**Parágrafo único.** É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:

I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade;

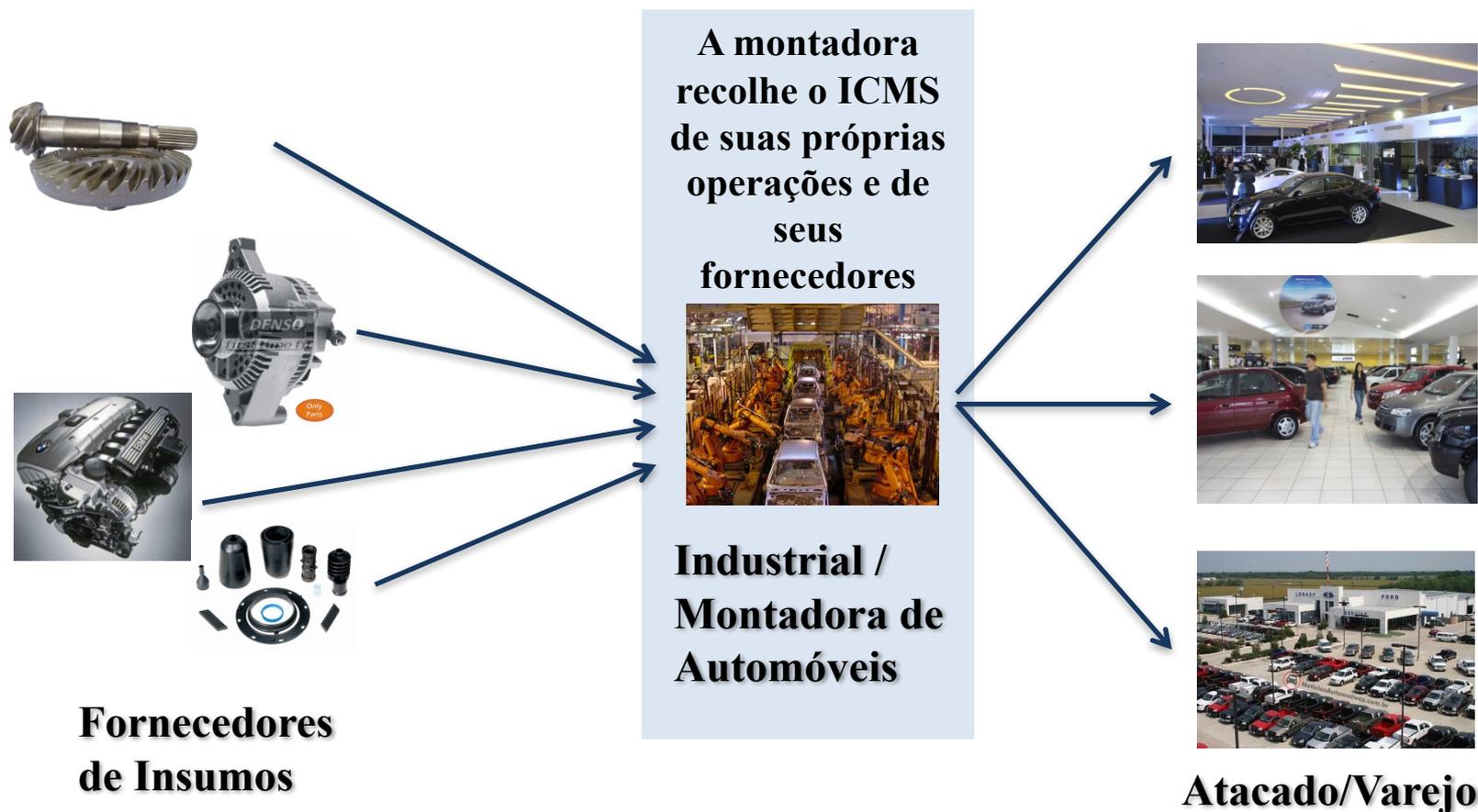
II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III – adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados;

**EXCEÇÕES**

# CRITÉRIO PESSOAL - ICMS (OPERAÇÕES MERCANTIS)

## SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (DIFERIMENTO)





# CRITÉRIO PESSOAL - ICMS (OPERAÇÕES MERCANTIS)

## SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE

A Fabricante recolhe o ICMS próprio de sua operação e das posteriores



**FABRICANTE DE  
CERVEJAS**



**ATACADO/VAREJO**



# CRITÉRIO PESSOAL - ICMS (OPERAÇÕES MERCANTIS)

## SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE

Nesta hipótese, o recolhimento do ICMS é **antecipado**, sendo realizado por um contribuinte do ICMS que se encontre em momento anterior no ciclo produtivo da mercadoria, calculado segundo os critério da LC 87/96 (art. 8º) e da legislação estadual aplicável

**Indústria**



Recolhimento  
do ICMS devido  
em função  
desta operação  
e das  
posteriores

**Varejo**



“Não incide” o  
ICMS sobre  
esta operação.

**Consumidor**



## ICMS-ST: EQUIDADE X EFICIÊNCIA

*“Por outro lado, surgiu o indigitado mecanismo da substituição tributária para frente no ICMS, com todas as suas virtudes das perspectivas arrecadatórias e de fiscalização e todos os significativos problemas em relação à própria não cumulatividade do imposto e, sobretudo, no que tange à justiça fiscal. O ICMS da cerveja consumida no melhor restaurante da cidade e no bar mais humilde da periferia de São Paulo é o mesmo, nada obstante, as significativas diferenças existentes entre os preços praticados entre um e outro estabelecimento”*



# CRITÉRIO PESSOAL - ICMS (OPERAÇÕES MERCANTIS)

## SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE

### CRITÉRIOS PARA DEFINIR O MONTANTE A SER ANTECIPADO:

#### **Lei Complementar nº 87/96**

**Art. 8º** Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

II - em relação às operações ou prestações subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

- a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;
- b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;
- c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.

**E se não vender? E se vender por preço diferente?**

# SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E RESTITUIÇÃO

## HIPÓTESES DE RESTITUIÇÃO:

### Constituição Federal

Art. 150, § 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido

- Caso a operação posterior **NÃO** se realize, o contribuinte fará jus a restituição do valor pago;
- Contudo, caso a operação posterior ocorra, mas em valor diferente (menor ou maior), há Estados que concedem o direito de restituição e outros que não o fazem. A discussão está no STF, no RE 593.849 RS, com repercussão geral.

# SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E RESTITUIÇÃO

“1. Fixação de tese jurídica ao Tema 201 da sistemática da repercussão geral: **“É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida”**. 2. A garantia do direito à restituição do excesso não inviabiliza a substituição tributária progressiva, à luz da manutenção das vantagens pragmáticas hauridas do sistema de cobrança de impostos e contribuições. **3. O princípio da praticidade tributária não prepondera na hipótese de violação de direitos e garantias dos contribuintes**, notadamente os princípios da igualdade, capacidade contributiva e vedação ao confisco, bem como a arquitetura de neutralidade fiscal do ICMS. 4. **O modo de raciocinar “tipificante” na seara tributária** não deve ser alheio à narrativa extraída da realidade do processo econômico, de maneira a transformar uma ficção jurídica em uma presunção absoluta. **5. De acordo com o art. 150, §7º, in fine, da Constituição da República, a cláusula de restituição do excesso e respectivo direito à restituição se aplicam a todos os casos em que o fato gerador presumido não se concretize empiricamente da forma como antecipadamente tributado. (...)**”

(RE 593849, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 19/10/2016)

## **BASE DE CÁLCULO – ICMS (OPERAÇÕES MERCANTIS)**

- É a valor da operação (Art. 13, inc. I, LC 87/96)

### Adições previstas pela Lei Complementar nº 87/96:

Art. 13. § 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do **caput** deste artigo:

I - o **montante do próprio imposto**, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

II - o valor correspondente a:

a) **seguros, juros e demais importâncias pagas**, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;

b) **frete**, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.

## **BASE DE CÁLCULO – ICMS (OPERAÇÕES MERCANTIS)**

*- Base de cálculo por dentro?*

### **Supremo Tribunal Federal**

“É pacífica a jurisprudência desta Corte quanto à constitucionalidade da inclusão do valor da operação ou da prestação de serviço somado ao próprio tributo, para aferição da base de cálculo do ICMS, sem violação aos princípios da não-cumulatividade, da capacidade contributiva, da razoabilidade e da legalidade. 2. Agravo regimental improvido.”

(AI 397743 AgR, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Segunda Turma, julgado em 14/12/2004, DJ 18-02-2005 PP-00030 EMENT VOL-02180-07 PP-01424)

## BASE DE CÁLCULO – ICMS (OPERAÇÕES MERCANTIS)

- **O valor dos descontos incondicionais e das bonificações integra a base de cálculo do ICMS?**



ROQUE ANTONIO  
CARRAZZA  
Professor Titular PUC/SP

*“Reiteramos que a base de cálculo do ICMS em tela só pode ser o efetivo valor da operação mercantil realizada, ou seja, excluídos elementos a ele estranhos, como o valor intrínseco das mercadorias entregues a título de bonificação. **De outro modo acaba-se cobrando um adicional (inconstitucional) de ICMS, que nada tem a ver com a expressão econômica da operação mercantil realizada”***”

# ICMS – ALÍQUOTAS INTERESTADUAIS

- Operações internas: 18% (em regra, em São Paulo, mas pode variar por força da seletividade)
- Diferencial de alíquota  
(Art. 155, §2º, inc. VII, CF/88)
- Se destinado a consumidor final: **7% ou 12%**, no momento da saída, **e o adquirente pagará o diferencial de alíquota**, i.e., a diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual paga.
- Se destinado a contribuinte que dará continuidade ao ciclo produtivo: **18%** (alíquota interna) ou **4%** (resolução do Senado nº 13/2012, em determinados produtos importados)



# NÃO-CUMULATIVIDADE

## CLÉBER GIARDINO E GERALDO ATALIBA

“O método de abatimento é diretriz constitucional imperativa. (...) Em essência, é o critério constitucional pelo qual juridicamente se constrói a chamada não-cumulatividade do ICM. (...) O “abatimento” é, nitidamente, categoria jurídica de hierarquia constitucional, porque criada pela Constituição. Mais que isso, é direito constitucional reservado ao contribuinte do ICM, direito público subjetivo de nível constitucional, oponível ao Estado pelo contribuinte do imposto estadual. O próprio Texto Constitucional que outorgou ao Estado o poder de exigir o ICM, deu ao contribuinte o direito de abatimento”

## NÃO-CUMULATIVIDADE

**Art. 155.** § 2.º O imposto previsto no inciso II [ICMS] 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;

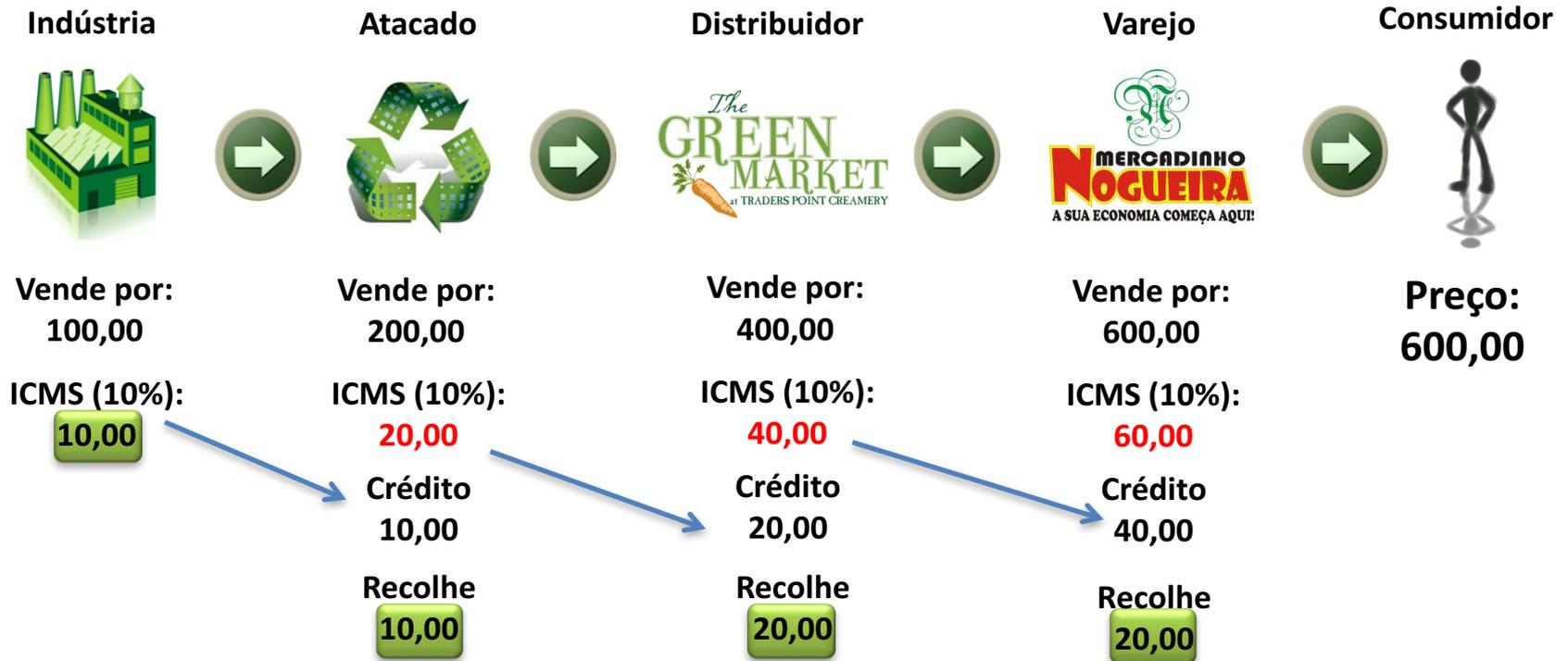
- “**Montante cobrado**” = valor destacado na Nota Fiscal ou o valor efetivamente pago na etapa anterior?

## NÃO-CUMULATIVIDADE

- A não-cumulatividade é **regra** ou **princípio**?
- Crédito Físico X Crédito Financeiro

| CRÉDITO FÍSICO  | CRÉDITO FINANCEIRO  |
|---|---|
| - Mercadorias para revenda;   | - Mercadorias para revenda;   |
| - Insumos consumidos no processo de industrialização ou de prestação de serviços. | - Insumos consumidos no processo de industrialização ou de prestação de serviços; |
|   | - Bens de ativo permanente;   |
|   | - Material de uso e consumo da empresa.   |

# NÃO-CUMULATIVIDADE DO ICMS



$$\text{Preço: } 600,00 \times \text{ICMS (10\%)} = \text{R\$ } 60,00$$



Fosse cumulativo:  
**R\$ 130,00**

# NÃO-CUMULATIVIDADE DO ICMS (ISENÇÃO NO FINAL DA CADEIA)



Independentemente do preço final,  
**houve efetiva desoneração da carga tributária** do produto,  
equivalente ao ICMS devido pelo varejista

$$\text{Preço: } 600,00 \times \text{ICMS (10\%)} = \text{R\$ } 40,00$$

# NÃO-CUMULATIVIDADE DO ICMS (ISENÇÃO NO INÍCIO DA CADEIA)



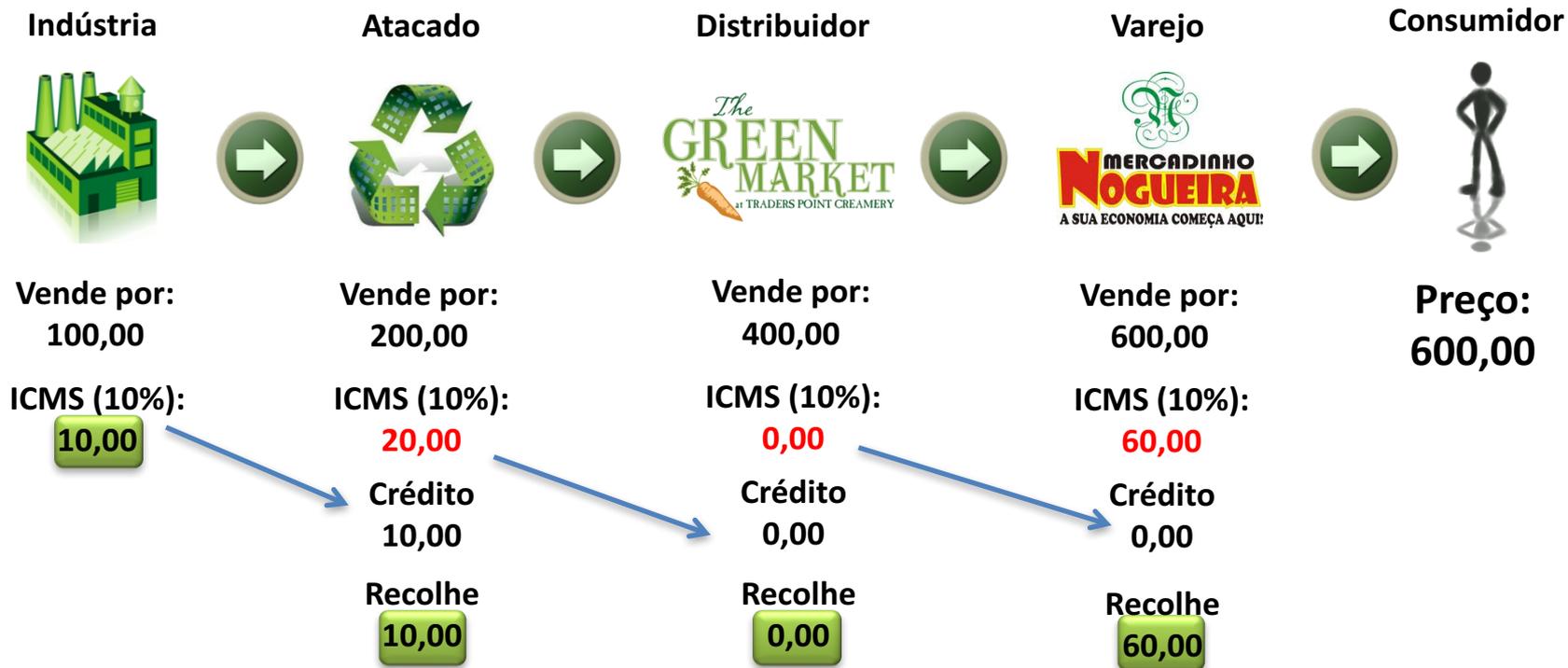
A carga tributária final se **manteve** 10% do valor da operação final ao consumidor.

$$\text{Preço: } 600,00 \times \text{ICMS (10\%)} = \text{R\$ } 60,00$$



**Houve efetiva desoneração?**

# NÃO-CUMULATIVIDADE DO ICMS (ISENÇÃO NO MEIO DA CADEIA)



Preço:  
600,00

X

ICMS  
(10%)

=

R\$ 80,00

➔ Incidência cumulativa!!

# NÃO-CUMULATIVIDADE E REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO



Saída de mercadoria com valor menor do que a entrada permite a manutenção do crédito correspondente de ICMS?

1.

A manutenção do crédito ofenderia ou atenderia à **não-cumulatividade**?

2.

A saída da mercadoria com a base reduzida é uma forma de **isenção**?

# NÃO-CUMULATIVIDADE E REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO

## Constituição Federal

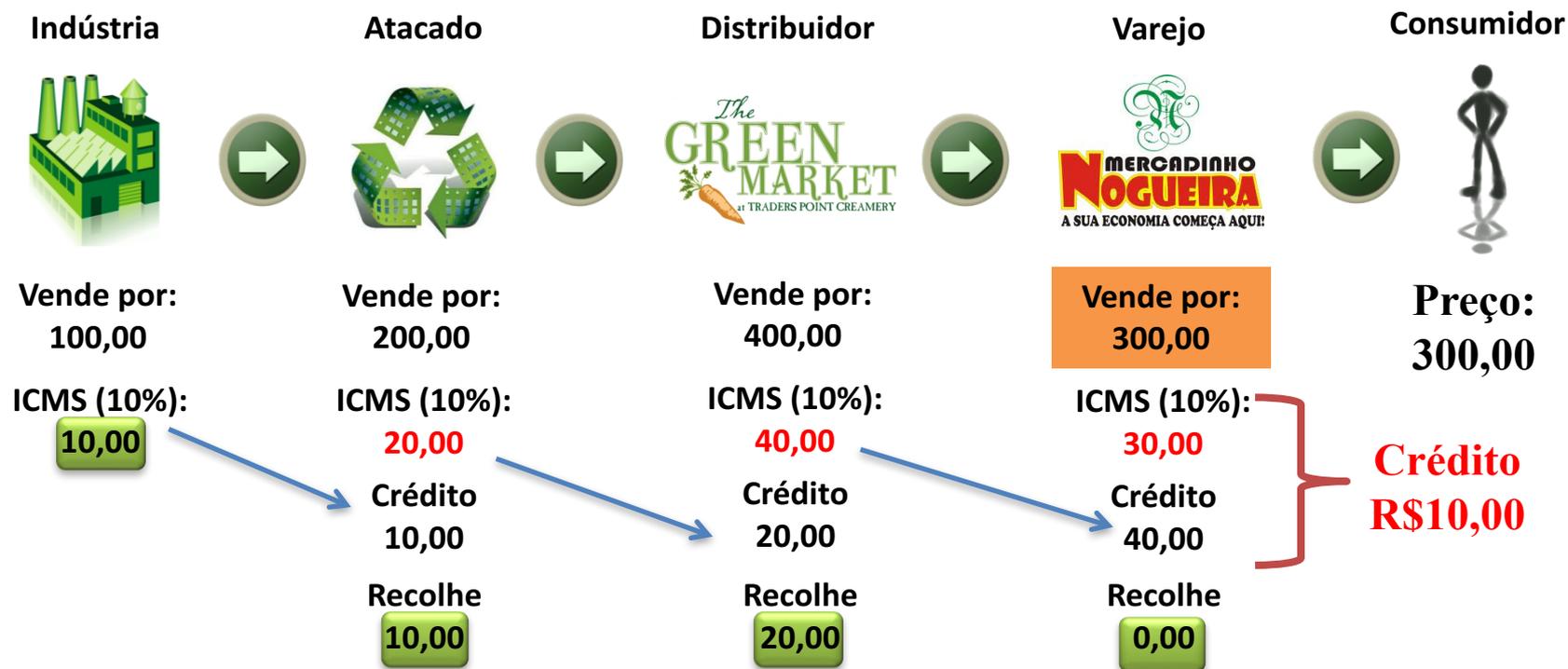
Art. 155. § 2.º I - O ICMS será não-cumulativo, **compensando-se o que for devido** em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços **com o montante cobrado nas anteriores**

**Exceções:** acarretam a anulação do crédito a saída isenta ou a não-incidência, salvo lei em contrário (art. 155, §2º, inc. II, “b”).



Pode manter **R\$ 10,00** de crédito ou precisa estorná-lo (“anulá-lo”)?

# NÃO-CUMULATIVIDADE E REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO



Preço: 300,00 x ICMS (10%) = R\$ 30,00

➔ Se mantém os R\$10, ICMS total da cadeia = R\$ 30,00

➔ Se estorna os R\$10, ICMS total da cadeia = R\$ 40,00 (13,3%)

# NÃO-CUMULATIVIDADE E REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO



## SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

**RE nº 437.006**

ICMS – CRÉDITO – VENDA SUBSIDIADA DO PRODUTO – SERVIÇOS – FIDELIZAÇÃO. A pretensão de ter-se crédito relativo ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços ante a venda do produto por preço inferior ao da compra **não** encontra respaldo no figurino constitucional.

### Trecho do Voto do Relator Min. Marco Aurelio:

“A lei local, portanto, ao prever a manutenção do crédito na extensão do débito final, atendeu, em última análise, à finalidade pretendida pelo texto constitucional, ou seja, evitar a cobrança cumulativa. Não ocorre esta última quando, em face do preço da mercadoria na entrada, há incidência de tributo em certo valor e, na saída, o total relativo ao imposto que fica menor do que o inicialmente recolhido.”



**MARCO AURELIO**  
Ministro STF

# NÃO-CUMULATIVIDADE E REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO



## SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

### RE nº 635.688/RS

Recurso Extraordinário. 2. Direito Tributário. ICMS. 3. Não cumulatividade. Interpretação do disposto art. 155, §2º, II, da Constituição Federal. Redução de base de cálculo. Isenção parcial. Anulação proporcional dos créditos relativos às operações anteriores, salvo determinação legal em contrário na legislação estadual. 4. Previsão em convênio (CONFAZ). Natureza autorizativa. Ausência de determinação legal estadual para manutenção integral dos créditos. Anulação proporcional do crédito relativo às operações anteriores. 5. Repercussão geral. 6. Recurso extraordinário não provido.



GILMAR MENDES  
Ministro STF

(RE 635688, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 16/10/2014, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-030 DIVULG 12-02-2015 PUBLIC 13-02-2015)

# NÃO-CUMULATIVIDADE E REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO

## Trecho do voto do Min. Relator

“Na isenção total, afasta-se a própria incidência ou, como prefere parte da doutrina, dispensa-se integralmente o pagamento do tributo, em relação aos sujeitos e às situações atingidos pelo benefício. Nas isenções parciais, a situação é outra. Tem-se a incidência do tributo e, por conseguinte, o nascimento da obrigação tributária, mas o valor a ser pago é menor do que aquele que seria devido não fosse a mudança (redução) no critério quantitativo da norma tributária padrão, seja na alíquota, seja na base de cálculo. Com efeito, alterar a hipótese, a base de cálculo ou a alíquota pode significar apenas adotar um caminho diferente para alcançar o mesmo objetivo, que é o efeito de exonerar o contribuinte, no todo ou em parte, do pagamento do tributo – estruturas jurídicas diversas para um uma mesma função: reduzir a carga fiscal imposta.”

Por isso, entendo que os casos de redução de base de cálculo estão compreendidos no conceito de isenção, para fins do disposto no art. 155, § 2º, II, da Constituição Federal (...).”



GILMAR MENDES  
Ministro STF

## SEMINÁRIO

O exponencial crescimento do mercado de *games* e congêneres fez com que um mercado paralelo surgisse: o dos bens virtuais.

Nessa senda, é comum verificarmos – sobretudo nos jogos de RPG online – a venda de itens virtuais por lojas especializadas – tal como espadas, itens, montarias, armaduras etc. – a valores bastante altos, fazendo com que o comércio de tais bens seja algo bastante relevante.

Na maior parte dos jogos, por sua vez, ao se comprar um item virtual, ele se vincula a conta do jogador, de tal forma que mesmo que o jogador se “desapegue” do item e o outro jogador o obtenha, o item não produzirá os efeitos descritos e tampouco poderá ser equipado. Assim, muitas dessas lojas que “vendem” a mercadoria também incluem no preço a realização de todos os procedimentos necessários para a aquisição do item virtual na própria conta de jogo do consumidor.

Com base nisso, responda:

Existe um conceito constitucional de “mercadoria”? Em caso positivo, o ICMS pode incidir sobre mercadorias intangíveis? Considere em sua resposta o art. 155, §3º da CF/88, que reconhece a possibilidade de o imposto incidir sobre energia elétrica.

Um item de existência meramente virtual pode ser considerado uma mercadoria e, conseqüentemente, tributado pelo ICMS? Em caso positivo, em que situações haverá a circulação da mercadoria?

**OBRIKADO A TODOS!**