



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) – PARTE II**

## ICMS E A SELETIVIDADE

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

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

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

III - **poderá** ser seletivo, **em função da essencialidade** das mercadorias e dos serviços;

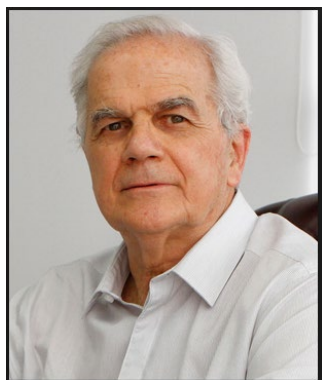
- *Critério eleito para a discriminação: a essencialidade das mercadorias e dos serviços*
- *“**Poderá ser seletivo**” – Trata-se de uma faculdade ou de um poder-dever?*

## ICMS E A SELETIVIDADE

“vamos logo consignando que este singelo “**poderá**” equivale **juridicamente a um peremptório “deverá”**. Não está, aqui, diante de mera faculdade do legislador, mas de norma cogente – de observância, pois, obrigatória. Além disso, quando a Constituição confere a uma pessoa política um “**poder**”, ela, *ipso facto*, está lhe impondo um “**dever**””.



ROQUE ANTONIO  
CARRAZZA



JOSÉ EDUARDO  
SOARES DE MELO

“A seletividade é expressamente consagrada na CF: a) art. 153, §3º, estabelecendo que o IPI será seletivo em função da essencialidade do produto, e b) art. 155, §2º, III, dispondo que o ICMS poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e serviços. **Portanto, constitui princípio constitucional a ser rigorosamente obedecido no âmbito do IPI, e de modo permitido no caso do ICMS.**”

## ICMS E A SELETIVIDADE

- Qual conceito de essencialidade?

“Essencialidade é a qualidade daquilo que é essencial. E essencial, no sentido em que se está aqui utilizando essa palavra, é o absolutamente necessários, o indispensável. Assim, muito fácil é concluirmos que o **critério indicativo da essencialidade das mercadorias, para os fins da seletividade do ICMS, só pode ser o da necessidade ou indispensabilidade dessas mercadorias para as pessoas no contexto da vida atual em nosso País. Mercadoria essencial é aquela sem a qual se faz inviável a subsistência das pessoas, nas comunidades e nas condições de vida atualmente conhecidas entre nós.**”



HUGO DE BRITO  
MACHADO

- Seletividade é forma de se aferir a capacidade contributiva nos tributos indiretos?
- Mecanismo de extrafiscalidade?

# ICMS E A SELETIVIDADE – ENERGIA ELÉTRICA

- **Energia Elétrica é essencial?**

- Lei nº 6.374/89 – ICMS/SP

**Artigo 34** - As alíquotas do imposto, salvo as exceções previstas neste artigo, são:

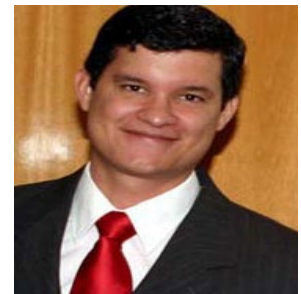
§ 1º - Nas operações ou prestações adiante indicadas, ainda que se tenham iniciado no exterior, são as seguintes as alíquotas:

4 - (vetado) com energia elétrica:

a) 12% (doze por cento), em relação à conta residencial que apresente consumo mensal de até 200 (duzentos) kWh;

**b) 25 % (vinte e cinco por cento), em relação à conta residencial que apresente consumo mensal acima de 200 (duzentos) kWh;**

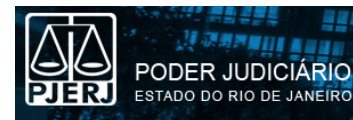
Neste fim de século, mesmo as famílias de baixíssima renda consomem energia elétrica em suas casas. (...) **Enfim, no momento histórico atual, não se pode em sã consciência questionar a essencialidade da energia elétrica.** (...) Deveria, portanto, ser tributada no máximo pela mesma alíquota das demais mercadorias e serviços, que na maioria dos Estados é de 17%. **Nunca por alíquotas de 25% ou 30%.**



HUGO DE BRITO  
MACHADO SEGUNDO

# ICMS E A SELETIVIDADE – ENERGIA ELÉTRICA

- TJ-RJ



Direito Tributário. **ICMS incidente sobre os serviços de energia elétrica e telecomunicações. Princípio da seletividade.** O Órgão Especial, ao julgar a arguição de inconstitucionalidade nº 27/2005, **declarou por unanimidade a inconstitucionalidade** do art. 14, VI, item 2 e do VIII, item 7 do Decreto Estadual nº 27.427/2000, **que ao fixar a alíquota de 25% sobre os serviços de energia elétrica e telecomunicações, não observou os princípios constitucionais da seletividade e da essencialidade.** Recurso desprovido.

(TJ-RJ - Apelação Nº 0394599-25.2015.8.19.0001. Relator: Desembargador Alexandre Freitas Câmara. Julgamento: 19/09/2018. Segunda Câmara Cível)

- **Repercussão Geral do tema reconhecida - STF**



IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – ENERGIA ELÉTRICA – SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÃO – SELETIVIDADE – ALÍQUOTA VARIÁVEL – ARTIGOS 150, INCISO II, E 155, § 2º, INCISO III, DA CARTA FEDERAL – ALCANCE – RECURSO EXTRAORDINÁRIO – REPERCUSSÃO GERAL CONFIGURADA. **Possui repercussão geral a controvérsia relativa à constitucionalidade de norma estadual mediante a qual foi prevista a alíquota de 25% alusiva ao Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços incidente no fornecimento de energia elétrica e nos serviços de telecomunicação, em patamar superior ao estabelecido para as operações em geral – 17%.** (RE 714139 RG, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, julgado em 12/06/2014, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-188 DIVULG 25-09-2014 PUBLIC 26-09-2014 )

# ICMS E O E-COMMERCE

## Redação original da Constituição Federal de 1988

Art. 155, §2º O imposto previsto no inciso I, b , atenderá ao seguinte: (...)

VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

- a) a **alíquota interestadual**, quando o **destinatário for contribuinte** do imposto;
- b) a **alíquota interna**, quando o **destinatário não for contribuinte** dele;

- *Na redação original da CF/88, nos casos de venda pela internet ou à distância, apenas o Estado de origem arrecadava o ICMS?*
- *O fato de o mercado estar localizado em outro Estado justifica que a arrecadação seja compartilhada com o Estado de destino?*

## ICMS E O E-COMMERCE (PROTOCOLO Nº 21/2011)

**Cláusula primeira** Acordam as unidades federadas signatárias deste protocolo a exigir, nos termos nele previstos, a favor da unidade federada de destino da mercadoria ou bem, a parcela do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS - devida na operação interestadual em que o consumidor final adquire mercadoria ou bem de forma não presencial por meio de internet, telemarketing ou showroom.

Parágrafo único. A exigência do imposto pela unidade federada destinatária da mercadoria ou bem, aplica-se, inclusive, nas operações procedentes de unidades da Federação não signatárias deste protocolo.

**Cláusula segunda** Nas operações interestaduais entre as unidades federadas signatárias deste protocolo o estabelecimento remetente, na condição de substituto tributário, será responsável pela retenção e recolhimento do ICMS, em favor da unidade federada de destino, relativo à parcela de que trata a cláusula primeira.

**Cláusula terceira** A parcela do imposto devido à unidade federada destinatária será obtida pela aplicação da sua alíquota interna, sobre o valor da respectiva operação, deduzindo-se o valor equivalente aos seguintes percentuais aplicados sobre a base de cálculo utilizada para cobrança do imposto devido na origem:

I - 7% (sete por cento) para as mercadorias ou bens oriundos das Regiões Sul e Sudeste, exceto do Estado do Espírito Santo;

II - 12% (doze por cento) para as mercadorias ou bens procedentes das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e do Estado do Espírito Santo.

Parágrafo único. O ICMS devido à unidade federada de origem da mercadoria ou bem, relativo à obrigação própria do remetente, é calculado com a utilização da alíquota interestadual.

- *Tentativa dos Estados para “corrigir” a lacuna axiológica constitucional.*
- *Entretanto, trata-se de matéria própria de Convênio ICMS?*



## **STF declara a inconstitucionalidade do Protocolo ICMS 21 do Confaz**

**Por unanimidade, o Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) declarou a inconstitucionalidade do Protocolo ICMS 21/2011**, do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), nesta quarta-feira (17), que exigia, nas operações interestaduais por meios eletrônicos ou telemáticos, o recolhimento de parte do ICMS em favor dos estados onde se encontram consumidores finais dos produtos comprados. Para os ministros, a norma viola disposto no artigo 155 (parágrafo 2º, inciso VII, alínea b) da Constituição Federal.

(...)

Em seu voto nas ADIs, o ministro Luiz Fux frisou existir uma **inconstitucionalidade material**, uma vez que o protocolo faz uma forma de autotutela das receitas do imposto, **tema que não pode ser tratado por esse tipo de norma**. Além disso, o ministro afirmou que, ao determinar que se assegure parte do imposto para o estado de destino, o protocolo instituiu uma **modalidade de substituição tributária sem previsão legal**.

**O artigo 155 da Constituição Federal é claro, disse o ministro, ressaltando que “é preciso se aguardar emenda ou norma com força de emenda para esse fim”.**

# ICMS E O E-COMMERCE



## Emenda Constitucional nº 87/2015

Art. 155, §2º(...)

VII - nas **operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final**, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, **adotar-se-á a alíquota interestadual** e *cabará ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual*;

(...)

VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:

- a) **ao destinatário**, quando este for **contribuinte** do imposto;
- b) **ao remetente**, quando o **destinatário não for contribuinte** do imposto;

**Atenção:** O âmbito da redação da regra introduzida pela EC nº 87/96 é maior do que as operações relacionadas ao comércio eletrônico!!

# ICMS E O E-COMMERCE (REPARTIÇÃO DE RECEITAS)

## Emenda Constitucional nº 87/2015

### Art. 99 do ADCT

Para efeito do disposto no inciso VII do § 2º do art. 155, no caso de operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte localizado em outro Estado, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual será partilhado entre os Estados de origem e de destino, na seguinte proporção:

- I - para o ano de **2015**: **20% (vinte por cento) para o Estado de destino** e 80% (oitenta por cento) para o Estado de origem;
- II - para o ano de **2016**: **40% (quarenta por cento) para o Estado de destino** e 60% (sessenta por cento) para o Estado de origem;
- III - para o ano de **2017**: **60% (sessenta por cento) para o Estado de destino** e 40% (quarenta por cento) para o Estado de origem;
- IV - para o ano de **2018**: **80% (oitenta por cento) para o Estado de destino** e 20% (vinte por cento) para o Estado de origem;
- V - a partir do ano de **2019**: **100% (cem por cento) para o Estado de destino.**

# ICMS E O SOFTWARE

- **Decisão Normativa CAT 04, de 20-09-2017**

1 - Em relação aos softwares, é possível distinguir dois tipos de produtos: **(i) softwares desenvolvidos sob encomenda**, em relação aos quais há preponderância de serviços, já que produzidos especialmente para atender as especificidades do contratante; e **(ii) softwares prontos** que, uma vez desenvolvidos, são vendidos em larga escala, com pouca ou nenhuma adaptação às necessidades do consumidor que os adquire.

2. **Com base nessa distinção**, a jurisprudência definiu que:

2.1. **está sujeito ao ISS apenas o desenvolvimento de software sob encomenda**, isto é, os programas de computador elaborados de forma personalizada;

**2.2. a ausência de personalização insere o software em uma cadeia massificada de comercialização, outorgando-lhe natureza mercantil e, portanto, sujeito a incidência do ICMS.**

- *O Download de software equivale a uma operação relativa à circulação de mercadoria?*
- *Aliás, o software é uma mercadoria (coisa móvel sujeita à mercancia)?*

## ICMS E O SOFTWARE

- **CONVÊNIO ICMS nº 106, DE 29 DE SETEMBRO DE 2017 - CONFAZ**

Disciplina os procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados e concede isenção nas saídas anteriores à saída destinada ao consumidor final.

**Cláusula primeira** As operações com bens e mercadorias digitais, tais como softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, que sejam padronizados, ainda que tenham sido ou possam ser adaptados, comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados observarão as disposições contidas neste convênio.

(...)

**Cláusula terceira** O imposto será recolhido nas saídas internas e nas importações realizadas por meio de site ou de plataforma eletrônica que efetue a venda ou a disponibilização, ainda que por intermédio de pagamento periódico, de bens e mercadorias digitais mediante transferência eletrônica de dados, **na unidade federada onde é domiciliado ou estabelecido o adquirente do bem ou mercadoria digital.**

**Cláusula quarta** A pessoa jurídica detentora de site ou de plataforma eletrônica que realize a venda ou a disponibilização, ainda que por intermédio de pagamento periódico, de bens e mercadorias digitais mediante transferência eletrônica de dados, **é o contribuinte da operação** e deverá inscrever-se nas unidades federadas em que praticar as saídas internas ou de importação destinadas a consumidor final, sendo facultada, a critério de cada unidade federada: (...)

## ICMS E O SOFTWARE

- **Decreto Estadual nº 63.099 de 22 de dezembro de 2017**

Alterações no RICMS/SP

**Artigo 16 - Considera-se, também, estabelecimento autônomo: (...)**

**IV - o site ou a plataforma eletrônica que realize a venda ou a disponibilização, ainda que por intermédio de pagamento periódico, de bens e mercadorias digitais mediante transferência eletrônica de dados (Lei 6.374/89, artigo 12). (Inciso acrescentado pelo Decreto 63.099, de 22-12-2017; DOE 23-12-2017; produzindo efeitos a partir de 1º de abril de 2018)**

**Artigo 478-A - Tratando-se de saídas com bens ou mercadorias digitais realizadas pelo estabelecimento a que se refere o inciso IV do artigo 16 deste Regulamento, por meio de transferência eletrônica de dados, destinadas a consumidor final, o imposto deverá ser recolhido, quando da referida transferência, a favor da unidade federada onde estiver domiciliado ou estabelecido o adquirente, na forma e condições estabelecidas pela Secretaria da Fazenda**

# ICMS E O SOFTWARE

- **Portaria CAT 24, de 23-03-2018**

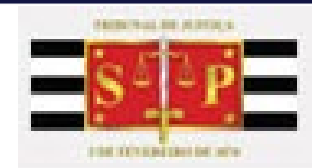
**Artigo 1º** - Nas operações com bens e mercadorias digitais realizadas por meio de transferência eletrônica de dados destinadas a consumidor final domiciliado ou estabelecido no Estado de São Paulo deverão ser observadas as disposições desta portaria.

Parágrafo único - Para fins do disposto nesta portaria, **são considerados bens e mercadorias digitais todos aqueles não personificados, inseridos em uma cadeia massificada de comercialização, como eram os casos daqueles postos à venda em meios físicos, por exemplo:**

1 - **softwares**, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, que sejam padronizados (de prateleira), ainda que tenham sido ou possam ser adaptados, independentemente de serem utilizados pelo adquirente mediante “download” ou em nuvem;

2 - conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto, com cessão definitiva (“download”), respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos.

# ICMS E O SOFTWARE



RECURSOS OFICIAL E DE APELAÇÃO – MANDADO DE SEGURANÇA – DIREITO TRIBUTÁRIO - ICMS – INCIDÊNCIA SOBRE AS OPERAÇÕES REALIZADAS COM "SOFTWARE" – PRETENSÃO À INAPLICABILIDADE DO DECRETO ESTADUAL Nº 63.099/17 – POSSIBILIDADE. (...) 3. No mérito, o Decreto Estadual nº 63.099/17, autorizando a incidência do ICMS sobre as operações com "software" realizadas mediante a transferência eletrônica de dados, **ofende**, "prima facie", o disposto no artigo 146 da CF. 4. **Impossibilidade de incidência do ICMS sobre a cessão do direito de uso de "softwares" personalizados.** 5. **Inexigibilidade do tributo estadual, sendo devido, apenas e tão somente, o ISS, já incidente sobre os referidos produtos.** 6. Ofensa a direito líquido e certo, reconhecida. (...) (TJSP; Apelação / Remessa Necessária 1042788-23.2018.8.26.0053; Relator (a): Francisco Bianco; Órgão Julgador: 5ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 5ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 11/06/2019; Data de Registro: 11/06/2019)

RECURSO DE APELAÇÃO EM AÇÃO DE PROCEDIMENTO COMUM. ADMINISTRATIVO. TRIBUTÁRIO. ICMS. INCIDÊNCIA SOBRE OPERAÇÕES COM SOFTWARE. **Hipótese em que se verifica ilegalidade de regulamentação de ICMS pelo Decreto Estadual nº 63.099/17, ampliando e hipótese de incidência tributária não contida expressamente na Lei Estadual 6.374/89.** Violação do princípio da reserva legal. Sentença de improcedência reformada. Recurso provido (TJSP; Apelação Cível 1015243-75.2018.8.26.0053; Relator (a): Marcelo Berthe; Órgão Julgador: 5ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 15ª Vara da Fazenda Pública; Data do Julgamento: 22/07/2019; Data de Registro: 23/07/2019)



# TJ-SP julgará ICMS sobre software por download

Por **Laura Ignacio, Valor** — São Paulo

06/08/2019 19h05 - Atualizado há um mês



O Tribunal de Justiça de São Paulo (TJ-SP) poderá impedir o Estado de cobrar ICMS sobre software comercializado por meio de transferência eletrônica, o que inclui download, streaming e nuvem. Os 25 desembargadores do Órgão Especial vão analisar, no próximo dia 14, a constitucionalidade do Decreto estadual nº 63.099, de 2017, que determina a incidência do imposto.

O Estado cobra 5% de ICMS. Porém, as empresas alegam que já pagam ISS pela atividade — no município de São Paulo, por exemplo, corresponde a 2,9%. Pela Lei Complementar nº 106, de 2003, deve-se cobrar ISS sobre licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.

# TJ-SP decide não julgar ICMS sobre software

Por Laura Ignacio, De São Paulo — Valor

15/08/2019 05h00 · Atualizado há um mês



O Órgão Especial do Tribunal de Justiça de São Paulo (TJ-SP) decidiu não analisar o mérito da ação que questionava a constitucionalidade da cobrança pelo governo paulista de ICMS sobre software disponibilizado por meio de transferência eletrônica - download, streaming e nuvem.

(...) Por unanimidade, os desembargadores entenderam que poderia-se apenas discutir a legalidade da medida, o que não é competência do Órgão Especial, mas das câmaras de julgamento do tribunal. O Órgão Especial do TJ-SP, formado pelo presidente, os 12 desembargadores mais antigos e os 12 eleitos, analisa se norma estadual está em desacordo com a Constituição Federal

# ICMS E O SOFTWARE – ADI 1945



- Lei Estadual do Mato Grosso nº 7.098/1998:

§ 1º O imposto incide também: (...)

VI - sobre as operações com programa de computador - *software* -, ainda que realizadas por transferência eletrônica de dados.

- **Medida Cautelar**

Ação direta de Inconstitucionalidade. Direito Tributário. ICMS. 2. Lei Estadual nº 7.098, de 30 de dezembro de 1998, do Estado de Mato Grosso. (...) 8. **ICMS sobre softwares adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados** (art. 2º, §1º, item 6, e art. 6º, §6º, ambos da Lei impugnada). **Possibilidade. Inexistência de bem corpóreo ou mercadoria em sentido estrito. Irrelevância.** O Tribunal não pode se furtar a abarcar situações novas, consequências concretas do mundo real, com base em premissas jurídicas que não são mais totalmente corretas. O apego a tais diretrizes jurídicas acaba por enfraquecer o texto constitucional, pois não permite que a abertura dos dispositivos da Constituição possa se adaptar aos novos tempos, antes imprevisíveis.

# ICMS E O SOFTWARE – ADI 1945



Em abril de 2020, o Supremo Tribunal Federal iniciou o julgamento da ADI nº 1945. A Min. Carmen Lúcia e o Min. Edson Fachin negaram provimento ao pedido, reconhecendo a incidência de ICMS (Votos não disponibilizados). O Min. Dias Toffoli pediu vistas e o processo ainda não retornou para a pauta.

27/04/2020

Vista ao(à) Ministro(a)

[↓ Decisão de Julgamento](#)

**MIN. DIAS TOFFOLI**

Decisão: Após os votos dos Ministros Cármen Lúcia (Relatora) e Edson Fachin, que julgavam parcialmente prejudicada a ação direta quanto ao § 3º do art. 3º da Lei mato-grossense n. 7.098/1998 e, na parte remanescente, julgavam improcedente o pedido, pediu vista dos autos o Ministro Dias Toffoli (Presidente). Falaram: pelo interessado Governador do Estado de Mato Grosso, o Dr. Lucas Schwinden Dallamico; pelo amicus curiae Distrito Federal, o Dr. Jorge Octavio Lavocat Galvão; e, pelo amicus curiae Federação das Indústrias no Estado do Mato Grosso, o Dr. Victor Humberto da Silva Maizman. Plenário, Sessão Virtual de 17.4.2020 a 24.4.2020.

# ICMS E A INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA

- **Conflito: ICMS x ISS x IPI**

## Lei Complementar nº 116/03

14.05 - Restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, plastificação, costura, acabamento, polimento e congêneres de objetos quaisquer.

- É constitucional a incidência de ISS, relativamente a atividades de industrialização por encomenda enquadradas no item 14.05 da LC 116/03, quando realizadas no contexto de ciclo produtivo sujeito ao pagamento do ICMS e do IPI?
- A incidência do ISS no âmbito desta cadeia produtiva interfere na não-cumulatividade do ICMS e do IPI?

# ICMS E A INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA



- **Conflito: ICMS x ISS x IPI**

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ISSQN. INCIDÊNCIA. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. SUBITEM 14.5 DA LISTA ANEXA À LEI COMPLEMENTAR Nº 116/2003. MULTA FISCAL MORATÓRIA. LIMITES. VEDAÇÃO AO EFEITO CONFISCATÓRIO. MATÉRIA CONSTITUCIONAL. QUESTÕES RELEVANTES DOS PONTOS DE VISTA ECONÔMICO E JURÍDICO. TRANSCENDÊNCIA DE INTERESSES. **REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA**. (RE 882461 RG, Relator(a): Min. LUIZ FUX, julgado em 21/05/2015, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-112 DIVULG 11-06-2015 PUBLIC 12-06-2015 )

## ICMS-IMPORTAÇÃO (PERFIL CONSTITUCIONAL)

**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**;

**Art. 155, §2º, inc. IX** – [ICMS] incidirá também:

a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja **contribuinte habitual do imposto**, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver **situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário** da mercadoria, bem ou serviço;

# ICMS-IMPORTAÇÃO

**Critério Material:** Trata-se de novo imposto ou de uma modalidade do ICMS-mercadorias?

## Modalidades de importação:

- (i) importação por conta e ordem e;
- (ii) importação por encomenda;

A **importação por conta e ordem de terceiro** é um serviço prestado por uma empresa – a importadora –, a qual promove, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadorias adquiridas por outra empresa – a adquirente –, em razão de contrato previamente firmado, que pode compreender ainda a prestação de outros serviços relacionados com a transação comercial, como a realização de cotação de preços e a intermediação comercial.

A **importação por encomenda** é aquela em que uma empresa adquire mercadorias no exterior com recursos próprios e promove o seu despacho aduaneiro de importação, a fim de revendê-las, posteriormente, a uma empresa encomendante previamente determinada, em razão de contrato entre a importadora e a encomendante, cujo objeto deve compreender, pelo menos, o prazo ou as operações pactuadas.



## ICMS-IMPORTAÇÃO

**02. Critério Pessoal:** Quem é o destinatário?

**03. Critério Espacial:** Local do desembaraço é irrelevante

- **Supremo Tribunal Federal**

*“1. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmou-se no sentido de que o sujeito ativo do ICMS é o Estado-membro para o qual, efetivamente, destinou-se a mercadoria importada, independentemente do local do desembaraço aduaneiro. 2. Agravo regimental a que se nega provimento.”*

(RE 460118 AgR-segundo, Relator(a): Min. TEORI ZAVASCKI, Segunda Turma, julgado em 18/02/2014, ACORDÃO ELETRÔNICO DJe-046 DIVULG 07-03-2014 PUBLIC 10-03-2014)

## ICMS-IMPORTAÇÃO – SUJEITO ATIVO



AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. DEMONSTRAÇÃO DE REPERCUSSÃO GERAL. FUNDAMENTAÇÃO DEFICIENTE. SUPOSTA AFRONTA AOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA. NECESSIDADE DE REEXAME DE NORMAS INFRACONSTITUCIONAIS. AUSÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL (TEMA 660). TRIBUTÁRIO. ICMS. IMPORTAÇÃO. SUJEITO ATIVO DA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA. ESTADO ONDE ESTIVER SITUADO O DOMICÍLIO OU O ESTABELECIMENTO DO DESTINATÁRIO JURÍDICO DA MERCADORIA. MAJORAÇÃO DE HONORÁRIOS. AGRAVO A QUE SE NEGA PROVIMENTO. (...) III – **Nos termos do art. 155, § 2º, IX, a, da Constituição Federal, o sujeito ativo da relação jurídico-tributária do ICMS é o Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário jurídico da mercadoria importada.** IV – Majorada a verba honorária fixada anteriormente, nos termos do art. 85, § 11, do CPC, observados os limites legais. V – Agravo regimental a que se nega provimento.

(ARE 1056229 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, julgado em 04/06/2018, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-116 DIVULG 12-06-2018 PUBLIC 13-06-2018)

# ICMS-IMPORTAÇÃO – SUJEITO PASSIVO

## Notícias STF

---



Terça-feira, 23 de junho de 2020

**ICMS incide sobre importação realizada por pessoa que não se dedica habitualmente ao comércio**

O Supremo Tribunal Federal (STF) julgou constitucional a cobrança de ICMS (Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) sobre importações efetuadas por pessoa física ou jurídica que não se dedique habitualmente ao comércio ou à prestação de serviços. A decisão, por maioria de votos, foi tomada no Recurso Extraordinário (RE) 1221330, com repercussão geral reconhecida ([Tema 1094](#)), na sessão virtual encerrada em 15/6.

### **A tese de repercussão geral fixada foi a seguinte:**

*I - Após a Emenda Constitucional 33/2001, é constitucional a incidência de ICMS sobre operações de importação efetuadas por pessoa, física ou jurídica, que não se dedica habitualmente ao comércio ou à prestação de serviços, devendo tal tributação estar prevista em lei complementar federal.*

*II - As leis estaduais editadas após a EC 33/2001 e antes da entrada em vigor da Lei Complementar 114/2002, com o propósito de impor o ICMS sobre a referida operação, são válidas, mas produzem efeitos somente a partir da vigência da LC 114/2002.*

# ICMS-IMPORTAÇÃO – OPERAÇÕES ENVOLVENDO CONTRATOS DE ARRENDAMENTO MERCANTIL



*Trata-se de uma operação relativa à circulação de mercadorias?*

*Há circulação do bem importado?*

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – ICMS. ENTRADA DE MERCADORIA IMPORTADA DO EXTERIOR. ARRENDAMENTO MERCANTIL INTERNACIONAL. LEASING. CONTRATO DE NATUREZA COMPLEXA. **NÃO EXERCÍCIO DA OPÇÃO DE COMPRA.** BEM SUSCETÍVEL DE DEVOLUÇÃO AO ARRENDADOR. **INEXISTÊNCIA DE CIRCULAÇÃO ECONÔMICA DA MERCADORIA IMPORTADA. NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO.** INTERPRETAÇÃO CONJUNTA DO INC. II E DO § 2º, INC. IX, AL. A, DO ART. 155 DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. RECURSO AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO.

(RE 226899, Relator(a): Min. ROSA WEBER, Relator(a) p/ Acórdão: Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 01/10/2014, DJe-244 DIVULG 11-12-2014 PUBLIC 12-12-2014 EMENT VOL-02761-01 PP-00001)

## ICMS-COMUNICAÇÃO (PERFIL CONSTITUCIONAL)

**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;

**Art. 155, §2º, inc. X** – [ICMS] não incidirá:

(...)

d) nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita;

# ICMS-COMUNICAÇÃO

## ▪ Prestação de serviço de comunicação:

*“O processo comunicativo que estabelece o conteúdo semântico do vocábulo “comunicação” é aquele consistente na transmissão, de uma pessoa para outra, de informação codificada, por meio de um canal, entre emissor e receptor, que possuem em comum, ao menos parcialmente, o repertório necessário para a decodificação da mensagem”.*

*(...)*

*A prestação de serviço de comunicação só se verificará quando houver a junção simultânea dos elementos constitutivos da prestação de serviço, de um lado, e do processo comunicacional, do outro, de tal forma que a atividade exercida pelo prestador tenha por objetivo realizar a comunicação entre o tomador do serviço e terceira pessoa, mediante o pagamento de um valor”.*



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

**- OUTDOOR? Serviço de VoIP? Anúncios de propaganda?**

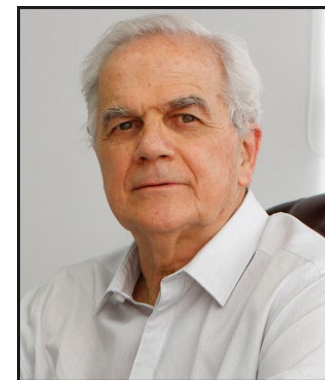
# ICMS-COMUNICAÇÃO

- **Elementos necessários:**

- (i) emissor;
- (ii) mensagem;
- (iii) canal;
- (iv) e receptor.

O conceito de “comunicação” representa o aspecto fundamental para se precisar a essência da materialidade (pertinente e integrada pela prestação de serviços). **O fato gerador não ocorre pelo simples ato que torna possível a prestação de serviços de comunicação**, sem que os sujeitos desta relação negocial (prestador e tomador – devidamente determinados) tenham uma efetiva participação.

Na comunicação, torna-se necessária a participação de elementos específicos (**emissor, mensagem, canal e receptor**), podendo ocorrer (ou não) a compreensão pelo destinatário.



JOSÉ EDUARDO  
SOARES DE MELO

# ICMS-COMUNICAÇÃO

- Atividades preparatórias – não incidência.
  - Instalação de linha fixa (Resp 451.166).
  - Habilitação de celular. Súmula 350, STJ: o ICMS não incide sobre o serviço de habilitação de celular
  - Adesão, habilitação e instalação de ponto de TV a cabo (REsp 710.774/MG)
  
- **Provedor de acesso à internet** – Súmula 334 do STJ: ”O ICMS não incide no serviço dos provedores de acesso à Internet” – Serviço de valor adicionado (art. 61. Lei 9.472/97)
  
- Tarifa de Assinatura básica mensal:
  - STJ: Incidência. Constitui remuneração pelo serviço de telefonia (Resp 1022257/RS)



# ICMS-COMUNICAÇÃO



PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. SERVIÇOS CONEXOS (SUPLEMENTARES) AO DE COMUNICAÇÃO (TELEFONIA MÓVEL): TROCA DE TITULARIDADE DE APARELHO CELULAR; CONTA DETALHADA; TROCA DE APARELHO; TROCA DE NÚMERO; MUDANÇA DE ENDEREÇO DE COBRANÇA DE CONTA TELEFÔNICA; TROCA DE ÁREA DE REGISTRO; TROCA DE PLANO DE SERVIÇO; BLOQUEIO DDD E DDI; HABILITAÇÃO; RELIGAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS.

1. A incidência do ICMS, no que se refere à prestação dos serviços de comunicação, deve ser extraída da Constituição Federal e da LC 87/96, incidindo o tributo sobre os serviços de comunicação prestados de forma onerosa, através de qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza (art. 2º, III, da LC 87/96).

2. **A prestação de serviços conexos ao de comunicação por meio da telefonia móvel (que são preparatórios, acessórios ou intermediários da comunicação) não se confunde com a prestação da atividade fim processo de transmissão (emissão ou recepção) de informações de qualquer natureza, esta sim, passível de incidência pelo ICMS.** Desse modo, a despeito de alguns deles serem essenciais à efetiva prestação do serviço de comunicação e admitirem a cobrança de tarifa pela prestadora do serviço (concessionária de serviço público), por assumirem o caráter de atividade meio, não constituem, efetivamente, serviços de comunicação, razão pela qual não é possível a incidência do ICMS.(...)

(REsp 1176753/RJ, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Rel. p/ Acórdão Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 28/11/2012, DJe 19/12/2012)

## ICMS-COMUNICAÇÃO

### ▪ Serviço oneroso de radiodifusão de imagens - TV a cabo e TV via satélite:

*1. A transmissão do sinal, quando realizada de maneira onerosa pelas empresas de TV a cabo, é considerada serviço de comunicação, nos termos do art. 2º da LC 87/1996, e se submete à tributação estadual.” (STJ, AgRg no REsp 1064596/SP)*

*TV via satélite. Transmissão de sinais. Incidência. “ICMS. TELEVISÃO VIA SATÉLITE DTH. INCIDÊNCIA (...)*

*2. O serviço de TV via satélite DTH é considerado serviço de telecomunicação, seja do ponto de vista material, disponibilização de modo oneroso, de meios (ou canais) necessários à comunicação à distância seja por expressa disposição legal, artigos 60 e 170 da Lei 9.472/97 e Resolução nº 220/2000, o que implica na incidência de ICMS. (STJ, REsp 677.108/PR)*

# ICMS-COMUNICAÇÃO

- **Conflito de competência: ICMS COMUNICAÇÃO vs. SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA**

*1.09 - Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei no 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS).*

**NETFLIX**



Entendimento de que *streaming* é resultado de uma licença de uso de direitos autorais (Alberto Macedo) – “*trata-se de um software que é projetado para habilitar a transmissão online de conteúdo, protegido por direitos autorais*”

# ICMS-COMUNICAÇÃO

- Veiculação de publicidade na internet – ICMS ou ISS?



A Lei Complementar nº 157/16 incluiu o subitem 17.25 na lista anexa da Lei Complementar nº 116/03

17.25 - Inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, em qualquer meio (exceto em livros, jornais, periódicos e nas modalidades de serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita)

# ICMS-COMUNICAÇÃO



Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo – AIIM nº 4075168-5  
Terceira Câmara Julgadora – Julgado em 03/05/2017

FALTA DE EMISSÃO DE NOTA FISCAL DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. CRÉDITO EXTINTO PELO PAGAMENTO. I.2. FALTA DE EMISSÃO DE NOTA FISCAL DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. PUBLICIDADE NA INTERNET. RECURSO CONHECIDO E PROVIDO.

- Relatora: Mauren Gomes Bragança Retto

Com razão a recorrente. Esta veicula material publicitário em seu endereço na internet atuando na divulgação de propaganda, material publicitário, informação, ou notícias, sendo por isso retribuída (fls. 128/132). **A recorrente por meio de seu portal na internet é usuária da rede de telecomunicação e não prestadora de serviços de comunicação. A inserção de anúncios na internet em sua página virtual mediante remuneração por terceiros não transporta dados, mas limita-se a inserir anúncios em seu próprio endereço eletrônico, o qual é passível de acesso por qualquer internauta que tenha conexão própria para navegar na internet.**

# ICMS-COMUNICAÇÃO



Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo – AIIM nº 4075168-5  
Terceira Câmara Julgadora – Julgado em 03/05/2017

- Voto Vista – Julgadora: Tatiana Martines

Ocorre que, como bem colocou a I. Relatora, a Lei Complementar n.º 157/2016 alterou a Lista de Serviços Tributáveis pelo ISS, inserindo o item 17.25, com a seguinte redação: [...] 17.25 - Inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, em qualquer meio (exceto em livros, jornais, periódicos e nas modalidades de serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita).

**Quer me parecer que o referido item viola a competência tributária dos Estados, ao caracterizar como serviço tributável pelo ISS um serviço de comunicação, que a Constituição Federal sujeitou ao ICMS.**

No entanto, é sabido que o artigo 28 da Lei n.º 13.457/2009 dispõe que é vedado a este Colegiado afastar a aplicação de lei sob a alegação de inconstitucionalidade.

Diante disso, acompanho a I. Relatora e CONHEÇO do RECURSO ORDINÁRIO para a ele DAR PROVIMENTO

# ICMS-COMUNICAÇÃO



ACÇÃO ANULATÓRIA - ICMS – Pedido de declaração de inexigibilidade de relação jurídico-tributária para que afaste a incidência do ICMS sobre a atividade de veiculação de publicidade em sítio eletrônico da autora – **Sentença que reconheceu a não incidência do ICMS sobre a atividade – Sentença mantida – A veiculação de publicidade em sítio eletrônico **não** corresponde à prestação de serviço de comunicação** – Recurso do Fisco desprovido e recurso da autora acolhido, com observação. (TJSP; Apelação Cível 1033519-28.2016.8.26.0053; Relator (a): Magalhães Coelho; Órgão Julgador: 7ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 9ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 27/05/2019; Data de Registro: 30/05/2019)

- **TRIBUNAL ISENTA SERVIÇO DE VOIP DO ICMS (06/11/2013)**

Uma **tutela antecipada** (espécie de liminar) concedida pelo Tribunal de Justiça de São Paulo (TJ-SP) **dispensou uma operadora de telefonia de recolher 25% de ICMS sobre o serviço de transmissão de voz e imagem por meio da internet - VoIP**, na sigla em inglês. O Skype é um exemplo desse tipo de serviço.

(...)

Na decisão, o desembargador José Maria Câmara Junior, aceitou o argumento da empresa de que o VoIP **não poderia ser tributado por não ser um serviço de comunicação**. (...) A antecipação de tutela precisará ser confirmada em decisão de mérito.

(...)

Na defesa, a empresa alegou que a Agência Nacional de Telecomunicações (Anatel) considera o VoIP um **serviço de valor adicionado**, por ser um software que utiliza a internet como suporte para viabilizar a transmissão de voz e imagens entre os usuários. Nessa cadeia de consumo, segundo advogados, quem recolheria o ICMS seriam as companhias de telefonia, que disponibilizam a banda larga ou o 3G.



# ICMS-COMUNICAÇÃO

Ementa: PROCESSUAL CIVIL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO - ICMS. INCIDÊNCIA SOBRE A TARIFA DE “ASSINATURA BÁSICA MENSAL”. REPERCUSSÃO GERAL CONFIGURADA. **1. Possui repercussão geral a questão relativa à incidência ou não do ICMS-comunicação (Constituição, art. 155, II) sobre a tarifa denominada “assinatura básica mensal”, paga pelo consumidor às concessionárias de telefonia, de forma permanente e contínua, durante toda a vigência do contrato de prestação de serviços.** 2. Repercussão geral reconhecida.

(ARE 782749 RG, Relator(a): Min. TEORI ZAVASCKI, julgado em 25/06/2015, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-151 DIVULG 31-07-2015 PUBLIC 03-08-2015 )



TEORI ZAVASCKI  
Ministro STF

## ICMS-PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE (PERFIL CONSTITUCIONAL)

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

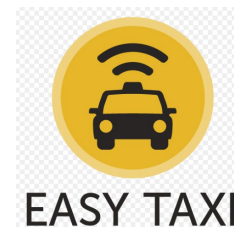
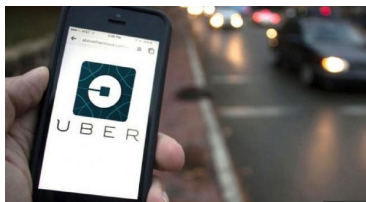
(...)

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;

**Critério material:** Prestação de serviço do qual resulte o transporte intermunicipal ou interestadual de bens ou de pessoas

# ICMS-PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE (PERFIL CONSTITUCIONAL)

- Se o transporte se inicia no Município A e, embora o percurso envolva outros Municípios, termina (tem como destinatário) em um estabelecimento do tomador no Município A, incide o ICMS?
- Determinado usuário “chama” um Uber, Cabify, Easy Taxi e afins para se transportar do Município “A” para o Município B. Trata-se de hipótese de incidência do ICMS?



# ICMS-PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE (PERFIL CONSTITUCIONAL)

## Hipóteses de incidência:

- Prestação, a terceiro, de serviço de transporte interestadual ou intermunicipal, com conteúdo econômico, sob regime de direito privado (em caráter negocial), mas não trabalhista.

## Hipóteses de **NÃO** incidência (Prof. Roque Carrazza):

- Autotransporte (de pessoas ou cargas);
- Transporte internacional;
- Transporte gratuito e ocasional;
- Transporte sem significação econômica (filantrópico, o de mera cortesia, dentro de uma relação trabalhista, etc.)
- Transporte, ainda que oneroso, de livros, jornais, periódicos e papel destinado a sua impressão

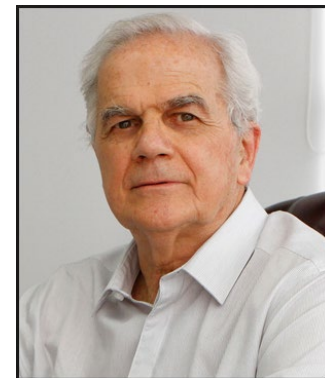


**ROQUE CARRAZZA**  
Professor Titular PUC/SP

# ICMS-PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE (PERFIL CONSTITUCIONAL)

Somente se pode cogitar de prestação de serviços quando existem duas (ou mais) pessoas (físicas ou jurídicas), qualificando-se como prestador e tomador (usuário) dos serviços, **sendo heresia jurídica pensar em “serviço consigo mesmo”**. **A empresa que transporte bens de sua propriedade não pode ser tributada diante da inexistência de relação contratual.**

**Constituem fatos gerador:** **a)** o início da prestação dos serviços, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias e valores; ou a utilização por contribuinte, de serviço, cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado, e não esteja vinculado à operação ou prestação subsequente; e **b)** o ato final do transporte inicial no exterior, no caso de serviço prestado no exterior, ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior



JOSÉ EDUARDO  
SOARES DE MELO

## **ICMS-PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE (PERFIL CONSTITUCIONAL)**

- Não incidência sobre a prestação de serviços de transporte aéreo de passageiros – intermunicipal, interestadual e internacional.
  - STF entendeu que há inconsistências na aplicação das alíquotas internas e interestaduais, o que inviabilizava a cobrança. A LC não resolve o problema
  - Resolução Senado nº 95/96 – 4% operação interestadual de transporte aéreo
  - O passageiro é destinatário do serviço – aplicação da alíquota interna. (impossível a aplicação da não cumulatividade)
  
- Inconstitucionalidade da exigência do ICMS na prestação de serviços de transporte aéreo internacional de cargas pelas empresas aéreas nacionais, **enquanto persistirem as convenções internacionais de isenção para empresas estrangeiras.** (ADI 1600-8, Relator Min. Nelson Jobim, Plenário, j. 26.11.2001, DJU 20.06.2003)

## ICMS-TRANSPORTE – EMPRESAS DO MESMO TITULAR

**Art. 11. § 3º** Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte:

(...) **II** - é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular;

**Art. 12.** Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

**I** - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

Todos os dispositivos que tratam de forma autônoma os estabelecimentos do mesmo titular na Lei Kandir são referentes à circulação de mercadorias, e não a operações de transporte



**ROQUE CARRAZZA**  
Professor Titular PUC/SP

# ICMS-TRANSPORTE – TRANSPORTE FRACIONADO X SUCESSIVO

## **Transbordo:**

- Execução em etapas do serviço de transporte contratado, podendo haver o transbordo da mercadoria ou pessoa transportada no meio do percurso, em veículo próprio da transportadora ou em concurso com outra empresa.

## **Transportes sucessivos:**

- Execução em etapas do transporte mediante contratos sucessivos. Caso envolva vários Municípios, localizados em Estados diferentes, o ICMS será devido em cada etapa em que abranger o território de dois Entes tributante, no Estado que se inicializar o serviço.

**E no caso da subcontratação para a execução do serviço?**

## **Subcontratação:**

- Prestação de serviço de transporte que se realiza por meio de outra empresa, distinta daquela que foi inicialmente contratada pelo tomador.



# ICMS-TRANSPORTE

## **Critério Temporal**

- Início X conclusão da efetiva prestação (conclusão) do serviço de transporte?

## **Critério Espacial:**

- No Estado em que o transporte principiou (ainda que a prestação venha a se concluir no território de outro Estado).

## **Critério Pessoal:**

- *Ativo*: Estado ou DF em que se iniciou a efetiva prestação do transporte;  
- *Passivo*: O prestador do serviço (pessoa física ou jurídica) e não o fruidor, o contratador, o destinatário etc.

## **Critério Quantitativo:**

- *Base de Cálculo*: preço do serviço de transporte.

## STJ decide que é crime não recolher ICMS declarado

Por Beatriz Olivon, De Brasília — Valor

24/08/2018 05h00 · Atualizado há um ano



HABEAS CORPUS. NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS POR MESES SEGUIDOS. **APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA**. ABSOLVIÇÃO SUMÁRIA. IMPOSSIBILIDADE. DECLARAÇÃO PELO RÉU DO IMPOSTO DEVIDO EM GUIAS PRÓPRIAS. IRRELEVÂNCIA PARA A CONFIGURAÇÃO DO DELITO. TERMOS "DESCONTADO E COBRADO". ABRANGÊNCIA. TRIBUTOS DIRETOS EM QUE HÁ RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO E TRIBUTOS INDIRETOS. ORDEM DENEGADA. (...).**5. É inviável a absolvição sumária pelo crime de apropriação indébita tributária, sob o fundamento de que o não recolhimento do ICMS em operações próprias é atípico, notadamente quando a denúncia descreve fato que contém a necessária adequação típica e não há excludentes de ilicitude**, como ocorreu no caso. Eventual dúvida quanto ao dolo de se apropriar há que ser esclarecida com a instrução criminal. 6. Habeas corpus denegado. (HC 399.109/SC, Rel. Ministro ROGERIO SCHIETTI CRUZ, TERCEIRA SEÇÃO, julgado em 22/08/2018, DJe 31/08/2018)

# ICMS DESCONTADO E NÃO PAGO - CRIMINALIZAÇÃO

DOLO DE APROPRIAÇÃO

## Plenário do STF fixa tese sobre criminalização por dívida de ICMS declarado

18 de dezembro de 2019, 17h11

 [Imprimir](#)  [Enviar](#)   

O Tribunal, por maioria, negou provimento ao recurso ordinário, nos termos do voto do Relator, vencidos os Ministros Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski e Marco Aurélio. Revogada a liminar anteriormente concedida. **Em seguida, por maioria, fixou-se a seguinte tese:** "*O contribuinte que, de forma contumaz e com dolo de apropriação, deixa de recolher o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990*", vencido o Ministro Marco Aurélio. Ausente, justificadamente, o Ministro Celso de Mello. Presidência do Ministro Dias Toffoli. Plenário, 18.12.2019.

# SEMINÁRIO

A empresa “PublicOn Propagandas Ltda.” é um grande player no ramo da publicidade e propaganda de produtos e serviços em todo o país, atuando com ênfase no Estado de São Paulo. A fim de ampliar sua atuação e se tornar mais competitiva, a “PublicOn Propagandas” passa a oferecer a seus clientes a possibilidade de veiculação de propaganda na internet, por meio de divulgação em formato de spam e cookies em sites com significativo fluxo de acesso e de ampla visibilidade do mercado consumidor. Em 2013, a empresa começou a veiculação online de propagandas e seguiu a exploração da atividade até a presente data, obtendo resultados comerciais positivos.

O Estado de São Paulo, no entanto, entende que as atividades de veiculação ou divulgação de publicidade de terceiros na internet, quando realizadas onerosamente, são prestações de serviços de comunicação estando inseridas no campo de incidência do ICMS, conforme preconiza o artigo 155, inciso II, da Constituição Federal/1988, tendo, inclusive, confirmando tal entendimento por meio da Resposta à Consulta n.º 16.508/2017 e pelo precedente fixado no julgamento do Auto de Infração n.º 4.064.293-8, como segue:

ICMS – Incidência – Prestação de serviço de comunicação – Veiculação onerosa de publicidade por meio da internet.

I. As atividades de veiculação ou divulgação de publicidade de terceiros na internet, quando realizadas onerosamente, são prestações de serviços de comunicação estando inseridas no campo de incidência do ICMS, conforme preconiza o artigo 155, inciso II, da Constituição Federal/1988 (artigo 1º, inciso III, do RICMS/2000). (RESPOSTA À CONSULTA TRIBUTÁRIA 16508/2017, de 09 de outubro de 2017). ICMS. (itens 1 e 2) FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. VEICULAÇÃO DE PUBLICIDADE NA INTERNET. Demonstrado que a atividade de veiculação de material publicitário na internet se configura como prestação de serviço de comunicação, havendo incidência do ICMS. Infrações caracterizadas. Decidido em primeira instância que a penalidade aplicada no item 1 deve ser recapitulada, reduzindo-a de 150% para 50% do valor do imposto, tendo em vista que restou demonstrado que a Autuada emitiu notas fiscais para acobertar as prestações. RECURSO DE OFÍCIO E RECURSO ORDINÁRIO CONHECIDOS E DESPROVIDOS. (AIIM n.º 4.064.293-8, 13ª Câmara Julgadora, Julgador(a) Relator(a) Cacilda Peixoto, data de publicação: 03/05/2017).

## SEMINÁRIO

Referido precedente está em linha com os pareceres lavrados pela Consultoria Tributária daquele órgão, a exemplo da Resposta à Consulta nº 186/05:

“[...] a veiculação ou divulgação de publicidade, por qualquer meio, são prestações de serviço de comunicação e, como tal, estão reservadas à tributação pelo ICMS, competindo aos Municípios tributar a criação da propaganda, a elaboração artística, o planejamento da divulgação, enfim, tudo o que, relativo à propaganda e à publicidade, não diz respeito à veiculação e à divulgação [...]”.

Dessa forma, o Fisco Paulista realizou lançamento de ofício para exigir o ICMS devido, além de juros e multa, de últimos 5 anos em que a atividade esteve sendo desenvolvida pela empresa autuada.

Inconformada, a empresa “PublicOn Ltda.” sustenta que a atividade de veiculação de publicidade via internet não se enquadra no conceito constitucional de comunicação, exigido pelo artigo 155, inciso II, da Constituição Federal, não havendo competência tributária do Estado de São Paulo que ampare a cobrança de ICMS sobre sua atividade.

Assim, pergunta-se: A autuação fiscal deve ser mantida ou cancelada? Integralmente ou parcialmente? Em sua resposta, defina o conteúdo do conceito de “comunicação” previsto no art. 155, inciso II, da CF/88, e defina os efeitos da edição da Lei Complementar n.º 157/2016 para o deslinde da questão.

**OBRIQADO A TODOS!**