Capítulo I

A SUPREMACIA DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

1. Introdução

As normas jurídicas apresentam-se hierarquizadas, no mundo do Direito, formando o que se convencionou chamar de "pirâmide jurídica". Nela, a juridicidade de cada norma é haurida da juridicidade daquela que a suspende.

Resulta daí, que a ordem jurídica, longe de ser um sistema de regras dispostas no mesmo patamar, é uma construção escalonada de diferentes níveis de normas jurídicas, onde a Constituição, no dizer expressivo de Hans Kelsen, "... representa o escalão de Direito Positivo mais elevado".[1]

Em suma, o direito positivo caracteriza-se pela estrutura normativa escalonada, onde a Constituição possui a suprema hierarquia. É "uma lei soberana superior",[2] na hipérbole pleonástica de John Marshall.

No ápice, pois, da *pirâmide jurídica* estão situadas as normas constitucionais. São elas que dão *fundamento de validade* a todas as manifestações normativas do Estado.

Desenvolvamos, um pouco melhor, estas idéias iniciais.

As normas jurídicas mais importantes estão contidas na Constituição.

A Constituição de um Estado é o conjunto de normas que indicam quem detém os poderes estatais, quais são estes poderes, como devem ser exercidos e quais os direitos e garantias que as pessoas têm em relação a eles.

A Constituição é, portanto, o fundamento último da ordem jurídica, ou seja, a base das atividades estatais. É ela que define a vida pública, que elenca os direitos individuais, coletivos e difusos e suas ga-

1. *Teoria Pura do Direito*, 2ª ed., São Paulo, Martins Fontes, 1987, p. 240.
2. No original, "a superior paramount law".

rantias. Nenhum ato infraconstitucional pode subsistir se, direta ou indiretamente, afrontar seus superiores ditames.

No mesmo sentido, Gomes Canotilho e Vital Moreira averbam:

"A Constituição ocupa o cimo da escala hierárquica no ordenamento jurídico. Isto quer dizer, por um lado, que ela não pode ser subordinada a qualquer outro parâmetro normativo supostamente anterior ou superior e, por outro lado, que todas as outras normas hão de conformar-se com ela.

"(...)."

"A principal manifestação da preeminência normativa da Constituição consiste em que toda a ordem jurídica deve ser *lida à luz dela* e passada pelo seu crivo, de modo a eliminar as normas que se não conformem com ela".[3]

Graças a essa força jurídica ampliada, é fácil compreendermos por que as normas constitucionais possuem um âmbito de validade superior ao das demais normas jurídicas. Estas operam efeitos exatamente na medida em que guardam conformidade com aquelas.

Realmente, as normas de nível legal ou infralegal devem, em última análise, executar os preceitos constitucionais (Kelsen). Aliás, não é por outra razão que dizemos ser a Carta Magna a *matriz de todas as manifestações normativas estatais.*

Como decorrência do primado absoluto da Constituição, é interdito, ao Poder Legislativo – sob pena de ultrapassar o campo de sua competência – editar atos que não guardem, com ela, uma relação de *total compatibilidade.* Também os Poderes Executivo e Judiciário que, afinal, têm a seu cargo a missão de aplicar a lei ("lato sensu"), devem irrestrita obediência aos padrões fixados pela Constituição, que, afinal de contas, é a *Lei das Leis.*

Temos, destarte, que inconstitucional é a lei (ou o ato normativo de inferior tope) que contravém, em sua letra ou em seu espírito, prescrições, mandamentos, categorias ou princípios encartados na Constituição. Portanto, inconstitucional é, não só a norma jurídica que viola a letra expressa do Texto Supremo, mas a que atrita com seu espírito.

Eis por que é na Constituição que, em última análise, devem ser buscadas as soluções para os mais graves problemas jurídicos.

3. *Fundamentos da Constituição*, Coimbra Editora, Coimbra, 1991, p. 45 – os grifos estão no original.

Como as normas jurídicas sempre encontram seu *fundamento de validade* no nível superior, elas convergem para a Constituição, que, ocupando a cúspide da pirâmide normativa, legitima toda a legislação infraconstitucional, que dela deriva.

Mas, mesmo na Constituição, existem normas mais importantes e normas menos importantes. As primeiras são os princípios, verdadeiras diretrizes do ordenamento jurídico.[4]

De fato, existem normas constitucionais que, por sua repercussão em todo o sistema jurídico, são consideradas *princípios*, é dizer, verdadeiros vetores do edifício jurídico.

Estas idéias crescem de ponto quando nos deparamos, como neste livro, com assuntos tributários.

2. *A tributação, na Constituição*

A Carta Constitucional brasileira contém grande número de disposições que tratam de matérias tributárias.

Em matéria tributária, o legislador constituinte pátrio adotou a técnica de prescrever, de modo exaustivo, as áreas dentro das quais as pessoas políticas podem exercer a tributação. Forjou, portanto, um sistema rígido de distribuição de competências.

Deste modo, os entes políticos só podem atuar dentro dos estritos termos da competência tributária que lhes foi outorgada pela Constituição Federal, uma vez que dela recebem ***não*** o *poder tributário*, mas, ***sim***, uma parcela deste poder, bastante limitada pelas normas que disciplinam seu exercício.

A propósito, já tivemos o ensejo de averbar:

"... o legislador de cada pessoa política (União, Estados, Municípios ou Distrito Federal), ao tributar, isto é, ao criar 'in abstracto' tributos, vê-se a braços com o seguinte dilema: ou praticamente reproduz o que consta da Constituição – e, ao fazê-lo, apenas recria, num grau de concreção maior, o que nela já se encontra previsto – ou, na ânsia de ser original, acaba ultrapassando as barreiras que ela lhe levantou e resvala para o campo da inconstitucionalidade".[5]

4. Vide, a respeito, de Elizabeth Nazar Carrazza, *IPTU e Progressividade (igualdade e capacidade contributiva)*, Juruá Editora, Curitiba, 1992, pp. 20/21.

5. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 18ª ed., São Paulo, Malheiros Editores, 2002, p. 346.

Em suma, o legislador tributário das várias pessoas políticas encontra, no Texto Supremo, perfeitamente iluminado e demarcado o caminho a ser trilhado.

Melhor dizendo, a Constituição brasileira contém grande número de preceitos que talham, de modo rígido e exaustivo, o exercício da tributação.

3. *Noção de competência tributária*

Para a demonstração da idéia acima lançada, lembramos, preliminarmente, que *competência tributária* é a aptidão jurídica para criar, "in abstracto", tributos. No Brasil, por injunção do princípio da legalidade, os tributos devem ser criados, "in abstracto", por meio de lei,[6] que deve descrever todos os *elementos essenciais* da norma jurídica tributária. São elementos essenciais da norma jurídica tributária, os que, de algum modo, influem no *an* e no *quantum* do tributo; a saber: a *hipótese de incidência* do tributo, seu *sujeito ativo,* seu *sujeito passivo,* sua *base de cálculo* e sua *alíquota.*

Portanto, competência tributária é a possibilidade jurídica de criar, "in abstracto", tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas. Como corolário disto, temos que exercitar a competência tributária é dar nascimento, no plano abstrato, a tributos.

Estamos aludindo, neste passo, à criação de tributos, tarefa exclusivamente legislativa e, não, a sua mera arrecadação, mister que se relaciona com o exercício da função administrativa. O exercício da competência tributária é uma das manifestações do exercício da fun-

6. O *princípio da legalidade tributária* – tal como arquitetado na Carta Magna, especialmente em seus arts. 5º, II, e 150, I – exige que os tributos venham criados ou aumentados por meio de *lei formal.* Isto significa que a lei que se ocupa com o assunto deverá detalhar todos os elementos necessários (*v.g.*, a base de cálculo) ao nascimento do tributo (tipicidade), não podendo ser contrariada, direta ou indiretamente, nem pelo Judiciário, nem, muito menos, pela Fazenda Pública.

Como se isto não bastasse, o lançamento e a cobrança das obrigações tributárias devem levar em conta os direitos fundamentais dos contribuintes, máxime os que decorrem dos princípios que informam a tributação (segurança jurídica, igualdade, anterioridade, capacidade contributiva, proibição ao confisco, liberdade de comércio etc.). Incumbe ao aplicador (agente fiscal ou juiz) verificar quais têm prevalência, no caso concreto, de modo a garantir os valores prestigiados na Constituição, o que afasta, de plano, a possibilidade de *executar* a lei tributária com *ampla liberdade*, tendo em vista apenas os objetivos arrecadatórios.

ção legislativa, que deflui da Constituição. Em suma, *criar tributos é legislar; arrecadá-los, administrar.*

Noutro dizer, a competência tributária é a habilitação ou, se preferirmos, a faculdade potencial que a Constituição confere a determinadas pessoas, para que tributem. Obviamente, quem pode tributar (criar unilateralmente o tributo, a partir de faculdades constitucionais) pode, igualmente, aumentar a carga tributária (agravando a alíquota ou a base de cálculo do tributo, ou ambas), diminuí-la (adotando o procedimento inverso) ou, até, suprimi-la, por intermédio da não-tributação pura e simples ou do emprego do mecanismo jurídico das *isenções*. O que queremos dizer é que quem pode tributar, pode também aumentar o tributo, minorá-lo, isentá-lo, no todo ou em parte, ou não tributar, observadas, sempre, obviamente, as diretrizes constitucionais. Tudo vai depender de uma *decisão política,* a ser tomada pela própria entidade tributante.

Temos, pois, que o titular da competência tributária não pode nem substancialmente modificá-la, nem delegá-la, nem renunciá-la. Admite-se, porém, que deixe de exercitá-la ou que a exercite apenas em parte.

Resulta do exposto que a competência tributária está situada no plano da atividade tributária em sentido primário (abstrato, legislativo), sendo lógica e cronologicamente anterior ao nascimento do tributo. Deveras, o tributo só vai irromper, "in concreto", quando, após uma lei haver traçado, cuidadosamente, todos os aspectos da norma jurídica tributária, se verifica, no mundo fenomênico (mundo físico), o ***fato imponível*** (*fato gerador "in concreto"*). Pois bem, a *competência tributária*, como vimos, é justamente *a faculdade de baixar tal lei, criando*, "*in abstracto*", *o tributo.* Deste modo articulado nosso raciocínio, vemos que o exercício da competência tributária é um "prius", em relação ao efetivo nascimento do tributo (nesse sentido, um "posterius").

4. Os titulares das competências tributárias

Têm competência tributária, no Brasil, as pessoas políticas, ou seja, a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal. Isto porque só elas possuem Legislativo próprio. E, como procuramos demonstrar, é o Poder Legislativo – e apenas ele – que, em nosso ordenamento jurídico, está credenciado a criar tributos.

Queremos anotar, a respeito, que a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal receberam, do Diploma Máximo, competên-

cias para instituir, em caráter privativo, todas as modalidades de tributos (impostos, taxas e contribuições).

A Constituição delimitou o *campo tributável* e deu, em caráter privativo, uma parte dele à União; outra, a cada um dos Estados; ainda outra, a cada um dos Municípios; e, a última, ao Distrito Federal. Noutros termos, a União, cada um dos Estados, cada um dos Municípios e o Distrito Federal receberam da Constituição um campo tributário próprio.

Sublinhamos, ao propósito, que a competência tributária, no Brasil, é um tema exclusivamente constitucional. O assunto foi esgotado pelo constituinte. Em vão, pois, buscaremos nas normas infraconstitucionais (que Massimo Severo Giannini chama de "normas subprimárias"), diretrizes a seguir para a criação, "in abstracto", de tributos. Nesse setor, elas, quando muito, podem explicitar o que, porventura, se encontra implícito na Constituição. Nada de substancialmente novo podem lhe agregar (ou lhe subtrair).

Aliás, para as pessoas políticas, a Constituição é a Carta das Competências. Ela indica o que podem, o que não podem e o que devem fazer, inclusive em matéria tributária.

5. *A competência tributária e a norma-padrão de incidência dos tributos*

As competências tributárias das pessoas políticas foram desenhadas, com retoques à perfeição, por grande messe de normas constitucionais. Tais normas operam como balizas intransponíveis, guiando o legislador ordinário (federal, estadual, municipal ou distrital), na criação, "in abstracto", das várias exações.

O Código Magno, ao conferir, às pessoas políticas, competências tributárias, teve o cuidado de gizar-lhes todos os contornos. Em razão disto, o legislador ordinário federal, ao descrever os vários aspectos da norma jurídica instituidora (ou majoradora) de cada tributo, deve observar os parâmetros constitucionais que disciplinam o exercício de sua competência tributária.

No mesmo sentido, Elizabeth Nazar Carrazza escreveu: "Deve (o *legislador*), portanto, verificar, na própria Carta Magna: *a)* qual o fato ou o conjunto de fatos sobre os quais pode incidir o tributo (balizas do aspecto material); *b)* até que ponto é livre na escolha do sujeito passivo da exação (contornos do aspecto pessoal); *c)* qual o âmbito de

validade espacial e quais as circunstâncias de lugar de ocorrência do fato imponível (limitações ao aspecto espacial); e, *d)* quais os momentos que pode escolher para reputar concretizada a hipótese de incidência do tributo (parâmetros do aspecto temporal)".[7] Permitimo-nos acrescentar que a base de cálculo e a alíquota de cada tributo (aspecto quantitativo) também encontram seus paradigmas na Constituição. Deveras, a base de cálculo haverá de ser, sempre, uma medida da materialidade da *hipótese de incidência tributária* e, a alíquota (critério legal que, conjugado à base de cálculo, permite discernir o "quantum debeatur"), embora possa variar, não deve imprimir ao tributo feições confiscatórias (cf. art. 150, IV, da CF), acutilando, desse modo, o direito de propriedade, constitucionalmente protegido (arts. 5º, XXII e 170, II, da CF). Ademais, em relação à maioria dos impostos, deverá tornar efetiva a exigência contida no art. 145, § 1º, da Lei Maior ("*sempre que possível,* os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte").[8]

Assim, ao mesmo tempo em que distribuiu competências tributárias, a Constituição indicou os padrões dentro dos quais o legislador ordinário de cada pessoa política é livre para traçar os aspectos das normas jurídicas, dos vários tributos que lhe dizem respeito.[9]

Apenas para darmos fecho a este raciocínio, remarcamos que a Constituição, ao discriminar as competências tributárias, estabeleceu – ainda que, por vezes, de modo implícito e dando uma certa margem de liberdade para o legislador – a *norma-padrão de incidência* (a *regra-matriz,* o *arquétipo*) de cada exação. Noutro falar, apontou a *hipótese de incidência possível,* o *sujeito ativo possível,* o *sujeito passivo possível,* a *base de cálculo possível* e a *alíquota possível* das várias espécies e subespécies de tributos. Logo, o legislador, ao exercitar a competência tributária de sua pessoa política, deverá ser fiel à *norma padrão de incidência* do tributo, pré-traçada na Constituição. O legis-

7. *O Imposto Sobre Serviços na Constituição,* dissertação de mestrado apresentada no Programa de Pós-Graduação em Direito da PUC/SP, inédita, 1976, p. 56 – esclarecemos no primeiro parêntese.

8. Em relação a este tópico ("sempre *que possível*"), entendemos deva ele ser assim interpretado: "Sempre que a regra-matriz constitucional do imposto o permitir ele deverá necessariamente ter caráter pessoal e ser graduado segundo a capacidade econômica do contribuinte". Trata-se, pois, de norma cogente, que só não pode ser aplicada quando incompatível com o arquétipo constitucional do tributo.

9. Como vimos, a Constituição reduz todo e qualquer tributo a um *arquétipo normativo* ou *regra-matriz,* que o legislador ordinário é obrigado a levar em conta, quando cria "in abstracto" a exação.

lador (federal, estadual, municipal ou distrital), enquanto cria o tributo, não pode fugir deste arquétipo constitucional.

6. A competência para criar impostos

No que se refere aos *impostos* (tributos não-vinculados a uma atuação estatal), a Magna Carta traçou a *norma padrão de incidência* daqueles que podem ser criados, sempre em caráter exclusivo, pela União, pelos Estados, pelos Municípios e pelo Distrito Federal.

Deste modo, *os Estados* são competentes para criar os impostos mencionados no art. 155, I a III, da Constituição Federal (impostos sobre transmissão "causa mortis" e doação, de quaisquer bens ou direitos, sobre operações relativas à circulação de mercadorias, sobre a propriedade de veículos automotores etc.).

Os Municípios, de sua parte, estão autorizados a criar os impostos referidos no art. 156, I a III, do mesmo Diploma Supremo (impostos sobre a propriedade predial e territorial urbana, sobre transmissões "inter-vivos", por ato oneroso, de bens imóveis, sobre serviços de qualquer natureza e, por força da EC 3/94, até 1º de janeiro de 1996, o imposto sobre vendas a varejo de combustíveis líquidos e gasosos).

O Distrito Federal, dentro de seu território, pode criar os impostos estaduais (art. 155, "caput", da CF) e, também, os municipais (art. 147, "in fine", da CF).

Finalmente, *a União* pode criar quaisquer outros impostos: os adnumerados no art. 153, I a VII, da Lei Fundamental e – desde que o faça por meio de lei complementar, não invada os campos impositivos estaduais, municipais e distrital, nem desconsidere os direitos fundamentais dos contribuintes – os que a imaginação criadora do Congresso Nacional vier a conceber (cf. art. 154, I, da CF).

Logo, à União é permitido criar impostos sobre a importação, sobre a exportação, *sobre a renda e proventos de qualquer natureza,* sobre produtos industrializados etc. (todos elencados no art. 153, do Estatuto Supremo) e, dentro do teoricamente infinito campo de sua *competência impositiva residual* (ou *supletiva*), que lhe foi outorgada pelo art. 154, I, da Lei das Leis, os impostos sobre os atos jurídicos, sobre a cessão de direitos, sobre as arrematações e assim avante. Salientamos, apenas, que, ao criar impostos de sua competência residual, a União não pode atropelar o princípio da capacidade contributiva, isto é, deve descrever, na *hipótese de incidência* dos novos tributos, fatos que revelem aptidão econômica, por parte dos virtuais contribuintes.

Podemos notar, facilmente, que a partilha, entre a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal, das competências para criar impostos (competências impositivas) foi levada a cabo de acordo com um *critério material*. O constituinte, neste passo, descreveu objetivamente fatos, que podem ser colocados, pelos legisladores ordinários (federais, estaduais, municipais ou distritais), nas *hipóteses de incidência* (fatos geradores "in abstracto") dos impostos de suas pessoas políticas. Melhor explicitando, os mencionados arts. 147, 153, 154, 155 e 156, do Código dos Códigos, autorizam cada uma das pessoas políticas a instituir impostos sobre fatos neles apontados genericamente ("e.g.", o fato de alguém auferir rendimentos, o fato de alguém industrializar produto, o fato de alguém ser proprietário de imóvel urbano, o fato de alguém prestar serviço de qualquer natureza etc.).

Também no que concerne ao ICMS, a Constituição indicou a materialidade de certos fatos que as leis estaduais ou distritais poderão validamente descrever, para, quando ocorridos, fazerem nascer obrigações tributárias.

Assim agremiados, passemos ao estudo do perfil constitucional do ICMS. Só depois de concluída esta tarefa é que partiremos para a análise da legislação complementar e ordinária.

Roque Antonio Carrazza

Ao estimado Colega, Dr. Paulo Victor Vieira da Rocha, culto do Direito Tributário, com o cordial abraço do

ICMS

S. Pelo, 21/IX/2004.

9ª edição,
revista e ampliada de acordo
com a Lei Complementar 87/96
e suas ulteriores modificações,
2ª tiragem

Paulo Victor Vieira da Rocha
OAB/SP n.º 231839

MALHEIROS EDITORES

ICMS

© *Roque Antonio Carrazza*

1ª edição, 10.1994; 2ª edição: 1ª tiragem: 07.1995;
2ª tiragem: 06.1996; 3ª edição: 08.1997; 4ª edição: 02.1998;
5ª edição: 05.1999; 6ª edição: 03.2000; 7ª edição: 02.2001;
8ª edição: 01.2002; 9ª edição: 1ª tiragem: 09.2002.

ISBN 85-7420-453-6

Direitos reservados desta edição por
MALHEIROS EDITORES LTDA.
Rua Paes de Araújo, 29, conjunto 171
CEP 04531-940 — São Paulo — SP
Tel.: (0xx11) 3078-7205 Fax: (0xx11) 3168-5495
URL: www.malheiroseditores.com.br
e-mail: malheiroseditores@zaz.com.br

Composição
PC Editorial Ltda.

Capa
Vânia Lúcia Amato

Impresso no Brasil
Printed in Brazil
09-2003

À memória do inesquecível Prof. Cléber Giardino, fraternal amigo, que, já na década de 70, dizia coisas sobre o ICM (*hoje* ICMS), *que ainda soam como geniais novidades.*

SUMÁRIO

NOTA À 9ª EDIÇÃO 17
NOTA À 8ª EDIÇÃO 17
NOTA À 7ª EDIÇÃO 17
NOTA À 6ª EDIÇÃO 18
NOTA À 5ª EDIÇÃO 18
NOTA À 4ª EDIÇÃO 18
NOTA À 3ª EDIÇÃO 19
NOTA À 2ª EDIÇÃO 20
NOTA À 1ª EDIÇÃO 20
INTRODUÇÃO 23

Capítulo I – A supremacia da Constituição Federal

1. Introdução 25
2. A tributação, na Constituição 27
3. Noção de competência tributária 28
4. Os titulares das competências tributárias 29
5. A competência tributária e a norma-padrão de incidência dos tributos 30
6. A competência para criar impostos 32

Capítulo II – O ICMS na Constituição

1. Considerações gerais 34
2. Imposto sobre operações mercantis (o ICMS sobre as operações mercantis)
   - *2.1 Preliminares* 35
   - *2.2 Sujeitos passivos* 37
   - *2.3 Âmbito de incidência* 39
     - *2.3.1 Noção de mercadoria, para fins de tributação por via de ICMS* 40
   - *2.4 Momento do nascimento da obrigação tributária* 44
   - *2.5 Primeiras conclusões* 51

2.6 Exceção à regra geral 55
2.7 Tributação das importações de mercadorias e bens 55
2.7.1 Momento em que nasce a obrigação de pagar ICMS nas importações 62
2.7.2 ICMS e importação, por particular, de bem destinado a seu uso próprio 67
2.8 Casos de não-incidência 70
2.9 Base de cálculo 70
2.10 Alíquota 72
2.10.1 Percentuais 75
2.11 Questões conexas 77
2.11.1 Cooperativas de consumo. Sua intributabilidade por via de ICMS enquanto praticam atos típicos 77
2.11.2 Sujeição passiva indireta (responsabilidade tributária) 81
2.11.2.a Responsabilidade por substituição no ICMS 82
2.11.2.b Responsabilidade por transferência no ICMS 85
2.11.2.c Outras considerações 87
2.11.3 O ICMS e as vendas financiadas de mercadorias ... 87
2.11.3.1 Aprofundamento da questão 91
2.11.3.1.a Diferenças entre "venda a prazo" e "venda financiada" . 92
2.11.3.1.b Inexigibilidade de outro tipo de venda, por parte da empresa comercial. Seu direito de valer-se da "elisão fiscal" ... 96
2.11.3.2 A tributabilidade da empresa por meio de IOF 98
2.11.3.2.a O perfil constitucional do IOF 98
2.11.3.2.b O imposto sobre operações de crédito (IO-crédito) 99
2.11.3.2.c Os novos sujeitos passivos do IOF sobre operações de crédito (IO-crédito) 101
2.11.3.2.d A lei complementar e a definição dos contribuintes do IOF sobre operações de crédito (IO-crédito) 102
2.11.3.2.e Caminho alternativo 103

2.11.3.3 Síntese final 104
2.11.4 O ICMS e as vendas com bonificação em mercadorias 104
2.11.4.1 Generalidades 105
2.11.4.2 A "base de cálculo possível" do ICMS sobre operações mercantis 106
2.11.4.3 O art. 146 da CF e a base de cálculo possível do ICMS incidente sobre operações mercantis. O alcance do art. 13, § 1º, II, da Lei Complementar 87/96 107
2.11.4.4 A legislação ordinária e o modo de apurar-se a base de cálculo do ICMS, quando ocorrem vendas com bonificação em mercadorias 108
2.11.4.5 Aprofundamento do assunto 110
2.11.4.6 Efeitos da "resposta" dada à consulta mencionada no subitem anterior 111
2.11.4.7 A "recuperação" das quantias de ICMS indevidamente recolhidas 112
2.11.4.7.a Os mecanismos passíveis de serem adotados: repetição do indébito e compensação 112
2.11.4.7.b A desnecessidade de prova da "repercussão econômica" ... 113
2.11.4.8 O falso problema do preenchimento eventualmente incorreto ou lacunoso das notas fiscais 114
2.11.4.9 "Vendas bonificadas" e "substituição tributária" 115
2.11.4.10 Síntese final 116
2.11.5 O ICMS e a empreitada de construção civil, com fornecimento de material produzido pelo empreiteiro fora do local da obra. Sua não-incidência 117
2.11.6 O ICMS e mercadoria que não transita pelo estabelecimento do transmitente 118
2.11.7 O ICMS e o arrendamento mercantil ("leasing"). Sua inexigibilidade 119
2.11.8 A não-incidência de ICMS sobre seguros e juros 120
2.11.9 A não-incidência de ICMS sobre "salvados de sinistros" 121
2.11.10 A não-incidência de ICMS sobre a mudança de endereço 122

2.11.11 A não-incidência de ICMS sobre a venda de bens do ativo fixo 122
2.11.12 A não-incidência de ICMS sobre o "autoconsumo" . 122
2.11.13 A não-incidência de ICMS sobre a saída (com posterior retorno) de bens, para fins de "demonstração" 122
2.11.14 A "cessão de direitos" e a impossibilidade jurídica de ela ser alcançada pelo ICMS 123
2.11.14.a A situação tributária das empresas que distribuem filmes em suporte de videocassete 125
2.11.15 A intributabilidade, por meio de ICMS, do fornecimento domiciliar de água potável. Questões conexas 128
2.11.16 O ICMS e a imputação de pagamento. O inadequado tratamento dispensado ao assunto pela legislação paulista 129
3. O ICMS sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal
3.1 Considerações gerais 135
3.2 Âmbito de abrangência 137
3.3 Casos de não-incidência 139
3.4 Hipótese de incidência 140
3.5 Sujeito passivo possível 142
3.6 A intributabilidade por meio de ICMS do autotransporte interestadual. Irrelevância da existência de várias inscrições estaduais 142
3.7 Tributação de serviço de transporte internacional 147
3.8 Tributação de serviços de transporte sucessivos 148
3.9 "Courrier". Sua tributabilidade por meio de ICMS 149
3.10 Base de cálculo 149
3.11 Alíquota 151
4. O ICMS sobre serviços de comunicação
4.1 Considerações gerais e hipótese de incidência 152
4.2 Casos de não-incidência e questões conexas 159
4.3 Sujeito ativo 163
4.4 A intributabilidade por meio de ICMS da disponibilização dos meios materiais necessários à prestação dos serviços de telecomunicação internacional 164
4.5 A intributabilidade por meio de ICMS da prestação dos serviços de comunicação estritamente locais 173
4.6 Base de cálculo 174
4.7 Alíquota 175

4.8 Ato de habilitação do aparelho celular e transferências de titularidade de assinaturas relativamente ao "sistema móvel celular". Inexigibilidade do ICMS 175
4.9 "Internet". Inexigibilidade do ICMS 182
4.10 "TVs por assinatura". Inexigibilidade do ICMS 188
4.10.1 Taxa de adesão. Inexigibilidade do ICMS 190
4.11 Empresas de radiodifusão sonora e de sons e imagens (televisão aberta). Inexigibilidade do ICMS 190
4.12 Serviço de "paging". Sua tributabilidade por meio de ICMS 194
5. O ICMS sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica 195
5.1 O ICMS sobre operações relativas a energia elétrica 196
5.1.1 Base de cálculo 201
5.1.2 Alíquota 201
5.1.3 A base de cálculo do ICMS sobre a energia elétrica no Estado de São Paulo. Sua inconstitucionalidade ... 201
5.2 O ICMS sobre a produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos 203
5.2.1 Hipótese de incidência 204
5.2.2 Base de cálculo 205
5.2.3 Alíquota 205
6. O ICMS sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais 206
7. Conclusão parcial 207

Capítulo III – A base de cálculo "por dentro" do ICMS. Sua inconstitucionalidade

1. Generalidades e definição 210
2. Funções da base de cálculo 210
3. Conseqüência importante 213
4. A lei complementar e a base de cálculo dos tributos 214
5. A base de cálculo do ICMS na Lei Complementar 87/96. A inconstitucionalidade de seu art. 13, § 1º, I
5.1 Colocações preliminares 217
5.2 Desenvolvimento da idéia 218
5.3 Majoração indevida das alíquotas do ICMS 219
5.4 Esclarecimentos 221
6. O modo de apurar a base de cálculo do ICMS, tal como preconizado na legislação ordinária. Sua insubsistência
6.1 Considerações gerais 222

6.2 Das inconstitucionalidades da legislação estadual no que respeita à base de cálculo do ICMS 222
7. Outros desdobramentos 226
8. Síntese conclusiva 227

Capítulo IV – A manifesta inconstitucionalidade da substituição tributária "para frente", no ICMS

1. Introdução 229
2. A substituição tributária "para frente": noções gerais e questões conexas 231
2.1 A inconstitucionalidade da Emenda Constitucional 3/93 232
2.2 Ainda a tributação por "fato futuro" 234
3. A substituição "para frente" e o art. 10 da Lei Complementar 87/96 .. 238
3.1 A restituição do ICMS e o inusitado Decreto paulista 41.835/97 243
4. Substituição tributária "para frente" e tipicidade da tributação 244
5. Outras inconstitucionalidades 246
6. A inconstitucionalidade do "Convênio 66/88", enquanto "cuidava" da substituição tributária "para frente" 247
7. A uniformização de jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça ... 250
8. Novas considerações 251

Capítulo V – O princípio da não-cumulatividade no ICMS

1. Noções gerais 255
2. O "mecanismo" das deduções 257
3. O direito de crédito e a efetiva cobrança nas operações anteriores ... 258
3.1 A desnecessidade da "efetiva cobrança", nas anteriores operações ou prestações 258
3.2 Irrelevância da "origem" dos créditos de ICMS 259
4. Modo de implementar-se a "compensação", já que o ICMS "não é" um imposto sobre valor agregado 261
4.1 A chamada "venda com prejuízo" e o direito aos créditos de ICMS 264
4.2 O método de apuração do "quantum" de ICMS a pagar 265
4.3 Irrelevância da "destinação" 266
4.4 O sistema de créditos presumidos e o princípio da não-cumulatividade 267
4.5 A inconstitucionalidade do Convênio ICM 9/76 269
5. Origem exclusivamente constitucional do "princípio da não-cumulatividade" 278
6. Restrições constitucionais ao "princípio da não-cumulatividade" .. 279

6.1 Diferimento 283
7. Alcance da lei complementar no que concerne ao "princípio da não-cumulatividade" 284
8. Síntese necessária 288
9. O art. 23 da Lei Complementar 87/96 289
10. Créditos de ICMS relativos a bens que se destinam a uso, consumo ou ativo permanente
10.1 Considerações gerais 292
10.2 A inconstitucionalidade do art. 31, II, do Convênio ICM 66/88 e a sua superação pelo art. 20 da Lei Complementar 87/96 . 294
10.2.1 Análise jurídica do art. 155, § 2º, XII, "c", da CF 299
10.3 Novas observações 300
10.4 Aplicações práticas 302
10.5 Inconstitucionalidades da legislação 303
10.6 Considerações finais 305
11. A correção monetária dos créditos de ICMS 307
11.1 Critério de contagem da correção monetária 315
11.2 Prazo decadencial para aproveitamento de créditos pretéritos 319

Capítulo VI – Seletividade em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços 322

Capítulo VII – O "diferencial de alíquotas" no ICMS do Estado de São Paulo – Sua inconstitucionalidade – Repetição do indébito: possibilidade jurídica – Questões conexas

1. Circunscrição do problema 328
2. A vedação ao "enriquecimento sem causa", por parte do Estado ... 328
3. Fundamento do direito ao ressarcimento. Questão incontroversa ... 329
4. A "repetição do indébito" e a "compensação" 330
5. "Repercussão financeira" e "repercussão jurídica" 331
6. O ICMS e o art. 166 do CTN 335
7. Considerações finais 338

Capítulo VIII – As alíquotas para as operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado

1. Considerações iniciais 339
2. Desenvolvimento da idéia 340
3. O "diferencial de alíquota" e a Lei Complementar 87/96 341

Capítulo IX – O art. 155, § 2º, IX, "b", da CF 345

Capítulo X – Imunidades

1. Considerações gerais 348
2. Imunidade de ICMS sobre operações que destinem ao exterior produtos industrializados, excluídos os semi-elaborados, definidos em lei complementar 349
2.1 A "solução" dada pela Lei Complementar 87/96 354
2.2 Transporte, para o exterior, de produtos industrializados 356
3. Imunidade de ICMS sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica 358
4. Imunidade de ICMS sobre o ouro, nas hipóteses definidas no art. 153, § 5º, da CF 364

Capítulo XI – Base de cálculo do ICMS na hipótese definida no art. 155, § 2º, XI, da CF 366

Capítulo XII – Isenção 368

1. Isenção por meio de lei complementar 371
2. Isenção concedida por meio de decreto legislativo estadual ou distrital 372
2.1 Isenções de ICMS condicionais e incondicionais 376
3. A revogação das isenções de ICMS e o princípio da anterioridade .. 377

Capítulo XIII – "Convênios-ICMS" e o art. 14 da "Lei de Responsabilidade Fiscal". Sua inaplicabilidade

1. Introdução 379
2. O princípio federativo 379
3. O art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal. Sua inaplicabilidade aos Estados 381
4. As isenções tributárias e o ICMS 385
5. A inaplicabilidade do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal às isenções de ICMS 385
6. Conclusão 387

Capítulo XIV – A lei complementar prevista no art. 155, § 2º, XII, da CF 388

Capítulo XV – O § 3º do art. 155 da CF. A não-incidência da "Cofins" e do "PIS", nas operações e prestações ali referidas

1. Introdução 402
2. As "contribuições" do art. 149 da Constituição 404

651-670

2.1 Generalidades 404
2.2 As "contribuições" e o campo tributário da União 406
3. As "contribuições sociais para a Seguridade Social". Principais traços característicos 409
4. A "contribuição" para o PIS
4.1 Evolução legislativa 411
4.2 Breve constatação 414
4.3 A base de cálculo do PIS 415
5. A Cofins. Sua natureza jurídica 416
6. PIS e Cofins: irrelevância jurídica do *nomen iuris* e relevância da destinação do produto de sua arrecadação 417
6.1 Irrelevância jurídica do "nomen iuris". Natureza tributária . 417
6.2 Relevância da destinação do produto de sua arrecadação 419
6.3 PIS e Cofins: impostos 421
7. Considerações básicas 422
8. A posição do Judiciário sobre a matéria 427

Capítulo XVI – A inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins

1. Introdução 431
2. Noção de "faturamento" ("base de cálculo possível" do PIS e da Cofins), no contexto do art. 195, I, da CF 432
3. Ainda sobre a impossibilidade jurídica de o valor do ICMS figurar na base de cálculo do PIS e da Cofins 436
4. A Lei 9.718/98 e a questão objeto deste capítulo 437
5. Considerações finais 440

Capítulo XVII – O lançamento do ICMS 442

Capítulo XVIII – Deveres instrumentais tributários ("obrigações acessórias") relativos ao ICMS

1. Generalidades 445
2. Eventuais irregularidades contidas na "nota fiscal". Sua irrelevância para fins de pleno desfrute, pelo adquirente, do "princípio da não-cumulatividade" 448
3. Necessária correlação entre os deveres instrumentais tributários e o ICMS 450

Capítulo XIX – A apreensão de mercadorias e o ICMS 452

Capítulo XX – A inconstitucionalidade da fixação por meio de decreto de prazo e condições para recolhimento do ICMS ... 453

Capítulo XXI – Competência para criar o ICMS. Obrigatoriedade de seu exercício 455

Capítulo XXII – A participação dos Municípios no produto da arrecadação do ICMS 457

Capítulo XXIII – Infrações e sanções tributárias em matéria de ICMS 463

Capítulo XXIV – O ICMS e os crimes contra a ordem tributária

1. Introdução 468
2. Peculiaridades dos chamados "crimes contra a ordem tributária" .. 469
3. O ICMS e o delito capitulado no art. 2º, II, da Lei 8.137/90. Problemas conexos
   - *3.1 Generalidades* 472
   - *3.2 Desenvolvimento da idéia* 474
     - *3.2.1 O art. 2º, II, da Lei 8.137/90 e o crime de apropriação indébita* 474
   - *3.3 Síntese necessária* 477
   - *3.4 Atipicidade da conduta do contribuinte* 477
   - *3.5 Novas considerações* 480
   - *3.6 Situação das pessoas jurídicas e de seus diretores* 481
   - *3.7 Inconstitucionalidades da Lei 8.866/94* 482
4. A lícita exclusão do valor do ICMS de sua própria base de cálculo
   - *4.1 Colocação do problema* 484
   - *4.2 O crime de sonegação fiscal e a conduta ora em exame* 485
   - *4.3 Síntese conclusiva* 486
5. Correção dos créditos de ICMS, pelo próprio contribuinte. Licitude da conduta 486

BIBLIOGRAFIA 489