STJ00101937

ROQUE ANTONIO CARRAZZA

ICMS

17ª edição,
revista e ampliada,
até a EC n. 88/2015,
e de acordo com a Lei Complementar 87/1996,
com suas ulteriores modificações

MALHEIROS
EDITORES

STJ00101937

ICMS

© ROQUE ANTONIO CARRAZZA

1ª ed.: 10.1994; 2ª ed., 1ª tir.: 07.1995, 2ª tir.: 06.1996; 3ª ed.: 08.1997;
4ª ed.: 02.1998; 5ª ed.: 05.1999;
6ª ed.: 03.2000; 7ª ed.: 02.2001; 8ª ed.: 01.2002;
9ª ed., 1ª tir.: 09.2002, 2ª tir.: 09.2003;
10ª ed.: 07.2005; 11ª ed.: 06.2006; 12ª ed.: 08.2007;
13ª ed.: 01.2009; 14ª ed.: 10.2009; 15ª ed.: 06.2011; 16ª ed.: 10.2012.

ISBN 978-85-392-0310-9

Direitos reservados desta edição por
MALHEIROS EDITORES LTDA.
Rua Paes de Araújo, 29, conjunto 171
CEP 04531-940 – São Paulo – SP
Tel.: (11) 3078-7205 – Fax: (11) 3168-5495
URL: www.malheiroseditores.com.br
e-mail: malheiroseditores@terra.com.br

Composição
PC Editorial Ltda.

Capa:
Criação: Vânia Lúcia Amato
Arte: PC Editorial Ltda.

Impresso no Brasil
Printed in Brazil
07.2015

STJ00101937

SUMÁRIO

Nota à 17ª edição 19
Nota à 16ª edição 19
Nota à 15ª edição 19
Nota à 14ª edição 20
Nota à 13ª edição 20
Nota à 12ª edição 20
Nota à 11ª edição 21
Nota à 10ª edição 21
Nota à 9ª edição 21
Nota à 8ª edição 22
Nota à 7ª edição 22
Nota à 6ª edição 22
Nota à 5ª edição 23
Nota à 4ª edição 23
Nota à 3ª edição 23
Nota à 2ª edição 24
Nota à 1ª edição 24
Introdução 27

Capítulo I – **A SUPREMACIA DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL**

1. *Introdução* 31
2. *A tributação na Constituição* 33
3. *Noção de competência tributária* 34
4. *Os titulares das competências tributárias* 36
5. *A competência tributária e a norma-padrão de incidência dos tributos* 36
6. *A competência para criar impostos* 38

Capítulo II – **O ICMS NA CONSTITUIÇÃO**

1. *Considerações gerais* 42
2. *Imposto sobre operações mercantis (o ICMS sobre as operações mercantis)*

STJ00101937

2.1 Preliminares 44
2.2 Sujeitos passivos 46
2.3 Âmbito de incidência 49
2.3.1 Noção de "mercadoria" para fins de tributação por via de ICMS 50
2.4 Momento do nascimento da obrigação tributária 54
2.5 Primeiras conclusões 62
2.6 Exceção à regra geral 69
2.7 Tributação das importações de mercadorias e bens 74
2.7.1 Momento em que nasce a obrigação de pagar ICMS nas importações 84
2.7.2 ICMS e importação "por conta e ordem" e "por conta própria, com pedido prévio de encomendantes". Local da incidência e sujeito passivo 89
2.7.3 ICMS e importação, por particular, de bem destinado a seu uso próprio 96
2.8 Casos de não incidência 104
2.9 Base de cálculo 105
2.10 Alíquota. A Resolução do Senado Federal n. 13, de 25.4.2012 107
2.10.1 Percentuais 117
2.11 Questões conexas 123
2.11.1 Cooperativas de consumo. Sua intributabilidade por via de ICMS enquanto praticam atos típicos 123
2.11.2 Sujeição passiva indireta (responsabilidade tributária) 127
2.11.2.1 Responsabilidade por substituição no ICMS 129
2.11.2.2 Responsabilidade por transferência no ICMS 132
2.11.2.3 Outras considerações 133
2.11.3 O ICMS e as vendas financiadas de mercadorias 134
2.11.3.1 Aprofundamento da questão 138
2.11.3.1.a Diferenças entre "venda a prazo" e "venda financiada" . 139
2.11.3.1.b Inexigibilidade de outro tipo de venda, por parte da empresa comercial. Seu direito de valer-se da "elisão fiscal" 154
2.11.3.2 A tributabilidade da empresa por meio de IOF 155
2.11.3.2.a O perfil constitucional do IOF 155

2.11.3.2.b O imposto sobre operações de crédito (IO-Crédito) 156
2.11.3.2.c Os novos sujeitos passivos do IOF sobre operações de crédito (IO-Crédito) 158
2.11.3.2.d A lei complementar e a definição dos contribuintes do IOF sobre operações de crédito (IO-Crédito) 159
2.11.3.2.e Caminho alternativo 160
2.11.3.3 Síntese final 161
2.11.4 O ICMS e as vendas com bonificação em mercadorias 161
2.11.4.1 Generalidades 162
2.11.4.2 A "base de cálculo possível" do ICMS sobre operações mercantis 163
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 87/1996 164
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 165
2.11.4.5 Aprofundamento do assunto 167
2.11.4.6 Efeitos da "resposta" dada à consulta mencionada no subitem anterior 169
2.11.4.7 A "recuperação" das quantias de ICMS indevidamente recolhidas 169
2.11.4.7.a Os mecanismos passíveis de serem adotados: repetição do indébito e compensação 170
2.11.4.7.b A desnecessidade de prova da "repercussão econômica" 171
2.11.4.8 O falso problema do preenchimento eventualmente incorreto ou lacunoso das notas fiscais 172
2.11.4.9 "Vendas bonificadas" e "substituição tributária" 173
2.11.4.10 Síntese final 174

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 175
2.11.6 O ICMS e mercadoria que não transita pelo estabelecimento do transmitente 180
2.11.7 O ICMS e o arrendamento mercantil ("leasing"). Sua inexigibilidade 181
2.11.8 A não incidência de ICMS sobre seguros e juros 187
2.11.9 A não incidência de ICMS sobre "salvados de sinistros" 188
2.11.10 A não incidência de ICMS sobre a mudança de endereço 188
2.11.11 A não incidência de ICMS sobre a venda de bens do ativo fixo 189
2.11.12 A não incidência de ICMS sobre o "autoconsumo" 189
2.11.13 A não incidência de ICMS sobre as operações praticadas com "amostras grátis" e a saída (com posterior retorno) de bens para fins de "demonstração" 189
2.11.14 Da não incidência de ICMS sobre o valor do licenciamento do uso de *softwares*
2.11.14.1 Generalidades 190
2.11.14.2 Da cessão de direitos e de sua intributabilidade, quer por meio de ICMS, quer de ISS 194
2.11.14.3 Posição da jurisprudência 200
2.11.15 A "cessão de direitos" e a impossibilidade jurídica de ela ser alcançada pelo ICMS 203
2.11.15.1 A situação tributária das empresas que distribuem filmes em suporte de videocassete 205
2.11.16 A intributabilidade, por meio de ICMS, do fornecimento domiciliar de água potável. Questões conexas 207
2.11.17 O ICMS e a imputação de pagamento. O inadequado tratamento dispensado ao assunto pela legislação paulista 209
2.11.18 Avarias, extravios e outros eventos. Sua inidoneidade para, de per si, fazer presumir a ocorrência do fato imponível do ICMS 215
3. O ICMS sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal
3.1 Considerações gerais 218
3.2 Âmbito de abrangência 222

3.3 Casos de não incidência ... 223
3.4 Hipótese de incidência ... 224
3.5 Sujeito passivo possível ... 226
3.6 A intributabilidade por meio de ICMS do autotransporte interestadual. Irrelevância da existência de várias inscrições estaduais ... 227
3.7 Tributação de serviço de transporte internacional ... 231
3.8 Tributação de serviços de transporte sucessivos ... 233
3.9 "Courrier". Sua tributabilidade por meio de ICMS ... 234
3.10 Base de cálculo ... 235
3.11 Alíquota ... 237

4. *O ICMS sobre serviços de comunicação*

4.1 Considerações gerais e hipótese de incidência ... 237
4.2 Casos de não incidência e questões conexas ... 268
4.3 Sujeito ativo e sujeito passivo ... 272
4.4 A intributabilidade por meio de ICMS da disponibilização dos meios materiais necessários à prestação dos serviços de telecomunicação internacional ... 273
4.5 A intributabilidade por meio de ICMS da prestação dos serviços de comunicação estritamente locais ... 281
4.6 Base de cálculo ... 283
4.7 Alíquota ... 284
4.8 Ato de habilitação do aparelho celular e transferências de titularidade de assinaturas relativamente ao "sistema móvel celular" e questões conexas. Inexigibilidade do ICMS . 284
4.9 ICMS-Comunicação e as vendas de cartões indutivos e para celulares ... 293
4.10 Locação de espaços em satélites. Não incidência do ICMS 297
4.11 Serviços de provedor de acesso à Internet e à Intranet. Inexigibilidade do ICMS ... 304
4.12 "TVs por assinatura". Inexigibilidade do ICMS ... 315
4.12.1 Taxa de adesão. Inexigibilidade do ICMS ... 316
4.13 Empresas de radiodifusão sonora e de sons e imagens (televisão aberta). Inexigibilidade do ICMS ... 317
4.14 Serviço de "paging". Sua tributabilidade por meio de ICMS ... 320
4.15 A Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos e o serviço postal. Intributabilidade por meio de ICMS ... 320

5. *O ICMS sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica* ... 324

STJ00101937

5.1 O ICMS sobre operações relativas a energia elétrica 325
5.1.1 Base de cálculo 337
5.1.2 Alíquota 346
5.1.3 A base de cálculo do ICMS sobre a energia elétrica no Estado de São Paulo. Sua inconstitucionalidade ... 347
5.1.4 O "furto de energia elétrica". Sua intributabilidade por meio de ICMS 349
5.2 O ICMS sobre a produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos 356
5.2.1 Hipótese de incidência 356
5.2.2 Base de cálculo 357
5.2.3 Alíquota 358
6. O ICMS sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais 358
7. O ICMS e o "Super Simples" 359
8. Conclusão do capítulo 363

Capítulo III – **A BASE DE CÁLCULO "POR DENTRO" DO ICMS. SUA INCONSTITUCIONALIDADE**

1. Generalidades e definição 366
2. Funções da base de cálculo 367
3. Consequência importante 369
4. A lei complementar e a base de cálculo dos tributos 371
5. A base de cálculo do ICMS na Lei Complementar 87/1996. A inconstitucionalidade de seu art. 13, § 1º, I
5.1 Colocações preliminares 375
5.2 Desenvolvimento da ideia 375
5.3 Majoração indevida das alíquotas do ICMS 377
5.4 Esclarecimentos 378
6. O modo de apurar a base de cálculo do ICMS, tal como preconizado na legislação ordinária. Sua insubsistência
6.1 Considerações gerais 379
6.2 Das inconstitucionalidades da legislação estadual no que respeita à base de cálculo do ICMS 380
7. Outros desdobramentos 384
8. Síntese conclusiva 385

Capítulo IV – **A MANIFESTA INCONSTITUCIONALIDADE DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA "PARA FRENTE", NO ICMS**

1. Introdução 387

2. ***A substituição tributária "para frente": noções gerais e questões conexas*** 389
2.1 A inconstitucionalidade da Emenda Constitucional 3/1993 391
2.2 Ainda a tributação por "fato futuro" 392
3. ***A substituição "para frente" e o art. 10 da Lei Complementar 87/1996*** 397
3.1 A restituição do ICMS e o inusitado Decreto paulista 41.835/1997 401
4. ***Substituição tributária "para frente" e tipicidade da tributação*** .. 402
5. ***Outras inconstitucionalidades*** 405
6. ***A inconstitucionalidade do "Convênio 66/1988" enquanto "cuidava" da substituição tributária "para frente"*** 406
7. ***A uniformização de jurisprudência do STJ*** 408
8. ***Novas considerações*** 410

Capítulo V – **O PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE NO ICMS**

1. ***Introdução*** 416
2. ***O "mecanismo" das deduções*** 421
3. ***O direito de crédito e a efetiva cobrança nas operações anteriores*** 421
3.1 A desnecessidade da "efetiva cobrança" nas anteriores operações ou prestações
3.1.1 Aspectos gerais 422
3.1.2 Da impossibilidade de perda dos créditos de ICMS, quando empresas adquirem mercadorias, em outras Unidades Federadas, de beneficiários de incentivos fiscais concedidos sem apoio em convênios 426
3.1.3 Considerações adicionais. A preservação da boa-fé do contribuinte 432
3.2 Irrelevância da "origem" dos créditos de ICMS 446
4. ***Modo de implementar-se a "compensação", já que o ICMS "não é" um imposto sobre valor agregado*** 448
4.1 A chamada "venda com prejuízo" e o direito aos créditos de ICMS 451
4.2 O método de apuração do "quantum" de ICMS a pagar 454
4.3 Irrelevância da "destinação" 458
4.4 O sistema de créditos presumidos e o princípio da não cumulatividade 458
4.5 A inconstitucionalidade do Convênio ICM-9/1976 461
5. ***Origem exclusivamente constitucional do "princípio da não cumulatividade"*** 470

STJ00101937

*6. **Restrições constitucionais ao "princípio da não cumulatividade"** 472*
6.1 Diferimento ... 478
*7. **Alcance da lei complementar no que concerne ao "princípio da não cumulatividade"** ... 479*
*8. **Síntese necessária** ... 484*
*9. **O art. 23 da Lei Complementar 87/1996** ... 485*
*10. **Créditos de ICMS relativos a bens que se destinam a uso, consumo ou ativo permanente***
10.1 Considerações gerais ... 487
10.2 A inconstitucionalidade do art. 31, II, do Convênio ICM-66/1988 e sua superação pelo art. 20 da Lei Complementar 87/1996 ... 490
10.2.1 Análise jurídica do art. 155, § 2º, XII, "c", da CF ... 505
10.3 Novas observações ... 506
10.4 Aplicações práticas ... 508
10.5 Da forma de apuração dos créditos de ICMS, oriundos de operações de exportação e da possibilidade de transferência, para outros contribuintes da mesma Unidade Federada, dos eventuais saldos remanescentes ... 509
10.6 Inconstitucionalidades da legislação ... 516
10.7 Considerações finais ... 518
*11. **A correção monetária dos créditos de ICMS** ... 520*
11.1 Critério de contagem da correção monetária ... 529
11.2 Prazo decadencial para aproveitamento de créditos pretéritos ... 533

Capítulo VI – **SELETIVIDADE EM FUNÇÃO DA ESSENCIALIDADE DAS MERCADORIAS E DOS SERVIÇOS**

*1. **Considerações gerais** ... 536*
*2. **O direito fundamental à vida e à saúde, o ICMS-Operações Mercantis e o princípio da seletividade** ... 544*

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** ... 553*
*2. **A vedação ao "enriquecimento sem causa", por parte do Estado** 554*
*3. **Fundamento do direito ao ressarcimento. Questão incontroversa** 554*
*4. **A "repetição do indébito" e a "compensação"** ... 555*
*5. **"Repercussão financeira" e "repercussão jurídica"** ... 556*

6. O ICMS e o art. 166 do CTN 560
7. O princípio da não cumulatividade e a repetição do indébito 563
8. Considerações finais 565

Capítulo VIII – **AS ALÍQUOTAS PARA AS OPERAÇÕES E PRESTAÇÕES QUE DESTINEM BENS E SERVIÇOS A CONSUMIDOR FINAL LOCALIZADO EM OUTRO ESTADO**

1. Considerações iniciais 567
2. Desenvolvimento da ideia 568
3. O "diferencial de alíquota" e a Lei Complementar 87/1996 570
4. A inconstitucionalidade do Protocolo ICMS 21/2011 572
5. O novo tratamento jurídico dado pela EC 87, de 16.4.2015 575

Capítulo IX – **O ART. 155, § 2º, IX, "B", DA CF** 577

Capítulo X – **IMUNIDADES**

1. Considerações gerais 582
2. Imunidades de ICMS sobre operações que destinem mercadorias para o exterior e sobre serviços prestados a destinatários no exterior 591
3. Imunidade de ICMS sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica 597
4. Imunidade de ICMS sobre o ouro, nas hipóteses definidas no art. 153, § 5º, da CF 607
5. Imunidade de ICMS nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita 608

Capítulo XI – **BASE DE CÁLCULO DO ICMS NA HIPÓTESE DEFINIDA NO ART. 155, § 2º, XI, DA CF** 610

Capítulo XII – **ISENÇÃO** 612

1. Isenção concedida por meio de decreto legislativo estadual ou distrital 616
1.1 Isenções de ICMS condicionais e incondicionais 628
2. Cessão onerosa de créditos tributários parcelados concernentes ao ICMS. Sua possibilidade, com base no Convênio ICMS-104/2002
2.1 Generalidades 631
2.2 Da juridicidade do Convênio ICMS-104/2002 631

STJ00101937

2.3 Da possibilidade jurídica da cessão de créditos tributários decorrentes de parcelamento 634
2.4 Da juridicidade material e formal da cessão de créditos autorizada pelo Convênio ICMS-104/2002 639
3. A revogação das isenções de ICMS e o princípio da anterioridade 640

Capítulo XIII – **"CONVÊNIOS ICMS" E O ART. 14 DA "LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL". SUA INAPLICABILIDADE**

1. Introdução 642
2. O princípio federativo 642
3. O art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal. Sua inaplicabilidade aos Estados 644
4. As isenções tributárias e o ICMS 647
5. A inaplicabilidade do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal às isenções de ICMS 648
6. Conclusão 650

Capítulo XIV – **A LEI COMPLEMENTAR PREVISTA NO ART. 155, § 2º, XII, DA CF** 651

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 670
2. As "contribuições" do art. 149 da CF 672
2.1 Generalidades 672
2.2 As "contribuições" e o campo tributário da União 674
3. As "contribuições sociais para a seguridade social". Principais traços característicos 677
4. A "contribuição" para o PIS
4.1 Evolução legislativa 680
4.2 Breve constatação 683
4.3 A base de cálculo do PIS 684
5. A COFINS. Sua natureza jurídica 684
6. PIS e COFINS: irrelevância jurídica do "nomen iuris" e relevância da destinação do produto de sua arrecadação 685
6.1 Irrelevância jurídica do "nomen iuris". Natureza tributária 685
6.2 Relevância da destinação do produto de sua arrecadação .. 687
6.3 PIS e COFINS: impostos 689
7. Considerações básicas 690

STJ00101937

8. A posição do Judiciário sobre a matéria 695

Capítulo XVI – **A INCONSTITUCIONALIDADE DA INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS**

1. Introdução 699
2. Noção de "faturamento" ("base de cálculo possível" do PIS e da COFINS) no contexto do art. 195, I, da CF 701
3. Ainda sobre a impossibilidade jurídica de o valor do ICMS figurar na base de cálculo do PIS e da COFINS 706
4. A Lei 9.718/1998 e a questão objeto deste capítulo 707
5. Considerações adicionais 709
6. Inconstitucionalidade da inserção do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS sobre importações de bens ou serviços 715

Capítulo XVII – **O LANÇAMENTO DO ICMS**

1. Introdução 718
2. Das modalidades de lançamento. Do lançamento por homologação 723
3. Nossa posição 724
4. A função do auto de infração 729

Capítulo XVIII – **DEVERES INSTRUMENTAIS TRIBUTÁRIOS ("OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS") RELATIVOS AO ICMS**

1. Generalidades 733
2. Eventuais irregularidades contidas na "nota fiscal". Sua irrelevância para fins de pleno desfrute, pelo adquirente, do "princípio da não cumulatividade" 736
3. Necessária correlação entre os deveres instrumentais tributários e o ICMS 738

Capítulo XIX – **A APREENSÃO DE MERCADORIAS E O ICMS** 740

Capítulo XX – **A INCONSTITUCIONALIDADE DA FIXAÇÃO POR MEIO DE DECRETO DE PRAZO E CONDIÇÕES PARA RECOLHIMENTO DO ICMS** 741

Capítulo XXI – **COMPETÊNCIA PARA CRIAR O ICMS. OBRIGATORIEDADE DE SEU EXERCÍCIO** 743

Capítulo XXII – **A PARTICIPAÇÃO DOS MUNICÍPIOS NO PRODUTO DA ARRECADAÇÃO DO ICMS** 745

STJ00101937

Capítulo XXIII – **INFRAÇÕES E SANÇÕES TRIBUTÁRIAS EM MATÉRIA DE ICMS** 755

Capítulo XXIV – **O ICMS E OS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA**

1. Introdução 761
2. Peculiaridades dos chamados "crimes contra a ordem tributária" 763
3. O ICMS e o delito capitulado no art. 2º, II, da Lei 8.137/1990. Problemas conexos
3.1 Generalidades 765
3.2 Desenvolvimento da ideia 767
3.2.1 O art. 2º, II, da Lei 8.137/1990 e o crime de apropriação indébita 768
3.3 Síntese necessária 770
3.4 Atipicidade da conduta do contribuinte 770
3.5 Novas considerações 772
3.6 Situação das pessoas jurídicas e de seus diretores 774
3.7 Inconstitucionalidades da Lei 8.866/1994 774
4. A lícita exclusão do valor do ICMS de sua própria base de cálculo
4.1 Colocação do problema 777
4.2 O crime de sonegação fiscal e a conduta ora em exame 777
4.3 Síntese conclusiva 779
5. Correção dos créditos de ICMS pelo próprio contribuinte. Licitude da conduta 779

Bibliografia 783