

SUMÁRIO

Nota à 19ª edição	21
Notas às Edições Anteriores	23
Introdução	31
Capítulo I – A SUPREMACIA DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL	33
1. Introdução	33
2. A tributação na Constituição	35
3. Noção de competência tributária	36
4. Os titulares das competências tributárias	36
5. A competência tributária e a norma-padrão de incidência dos tributos	41
6. A competência para criar impostos	44
Capítulo II – O ICMS NA CONSTITUIÇÃO	47
1. Considerações gerais	49
2. Imposto sobre operações mercantis (o ICMS sobre as operações mercantis)	50
2.1 Preliminares	50
2.2 Sujeitos passivos	52
2.3 Âmbito de incidência	55
2.3.1 Noção de “mercadoria” para fins de tributação por via de ICMS	56
2.4 Momento do nascimento da obrigação tributária	60
2.5 Primeiras conclusões	66
2.6 Considerações em torno do ARE 1.255.885 e da ADC 49/RN	72
2.7 Tributação das importações de mercadorias e bens	76

2.7.1	Momento em que nasce a obrigação de pagar ICMS nas importações	83
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	95
2.7.4	O regime aduaneiro de admissão temporária para utilização econômica de bens e a não incidência do ICMS	101
2.8	Casos de não incidência	106
2.9	Base de cálculo	107
2.10	Alíquota. A Resolução do Senado Federal 13, de 25.4.2012	108
2.10.1	Percentuais	117
2.11	Questões conexas	122
2.11.1	Cooperativas de consumo. Sua intributabilidade por via de ICMS enquanto praticam atos típicos	122
2.11.2	Sujeição passiva indireta (responsabilidade tributária)	126
2.11.2.1	Responsabilidade por substituição no ICMS	126
2.11.2.2	Responsabilidade por transferência no ICMS	130
2.11.2.3	Outras considerações	132
2.11.3	O ICMS e as vendas financiadas de mercadorias	133
2.11.3.1	Aprofundamento da questão	135
2.11.3.2	A tributabilidade da empresa por meio de IOF ..	148
2.11.3.3	Síntese final	153
2.11.4	O ICMS e as vendas com bonificação em mercadorias	153
2.11.4.1	Generalidades	154
2.11.4.2	A “base de cálculo possível” do ICMS sobre operações mercantis	154
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	155
2.11.4.4	A legislação ordinária e o modo de se apurar a base de cálculo do ICMS quando ocorrem vendas com bonificação em mercadorias	156

2.11.4.5	Aprofundamento do assunto	158
2.11.4.6	Efeitos da “resposta dada à consulta” mencionada no subitem anterior	159
2.11.4.7	A “recuperação” das quantias de ICMS indevidamente recolhidas	159
2.11.4.8	O falso problema do preenchimento eventualmente incorreto ou lacunoso das notas fiscais	161
2.11.4.9	“Vendas bonificadas” e “substituição tributária”	162
2.11.4.10	Síntese final	163
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	163
2.11.6	O ICMS e a mercadoria que não transita pelo estabelecimento do transmitente	168
2.11.7	O ICMS e o arrendamento mercantil (“leasing”). Sua inexigibilidade	168
2.11.8	A não incidência de ICMS sobre seguros e juros	173
2.11.9	A não incidência de ICMS sobre a venda de “salvados de sinistros”	174
2.11.10	A não incidência de ICMS sobre a mudança de endereço ..	174
2.11.11	A não incidência de ICMS sobre a venda de bens do ativo fixo	174
2.11.12	A não incidência de ICMS sobre o “autoconsumo”	174
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”	175
2.11.14	Da não incidência de ICMS sobre o valor do licenciamento do uso de “softwares”	175
2.11.14.1	Generalidades	175
2.11.14.2	Da cessão de direitos e de sua intributabilidade, quer por meio de ICMS, quer de ISS	179
2.11.14.3	Posição da jurisprudência	184
2.11.15	A “cessão de direitos” e a impossibilidade jurídica de ela ser alcançada pelo ICMS	186

2.11.15.1	A situação tributária das empresas que locavam filmes em suporte de DVD/ videocassete	188
2.11.16	A intributabilidade por meio de ICMS do fornecimento domiciliar de água potável. Questões conexas	190
2.11.17	O ICMS e a imputação de pagamento. O inadequado tratamento dispensado ao assunto pela legislação paulista	192
2.11.18	Avárias, extravios e outros eventos. Sua inidoneidade para, de per si, fazer presumir a ocorrência do “fato imponível” do ICMS	196
3.	O ICMS sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica	199
3.1	O ICMS sobre operações relativas à energia elétrica	200
3.1.1	Base de cálculo	211
3.1.2	Alíquota	218
3.1.3	A inconstitucionalidade da base de cálculo do ICMS sobre a energia elétrica no Estado de São Paulo. Suas alíquotas	218
3.1.4	O furto de energia elétrica. Sua intributabilidade por meio de ICMS	220
3.1.5	O art. 33, II, “b”, da Lei Complementar 87/1996 e sua interpretação “conforme a Constituição”	226
3.2	O ICMS sobre a produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos	231
3.2.1	Hipótese de incidência	231
3.2.2	Base de cálculo	233
3.2.3	Alíquotas	233
4.	O ICMS sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais	234
5.	O ICMS sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal	235
5.1	Considerações gerais	235
5.2	Âmbito de abrangência	238
5.3	Casos de não incidência	240
5.4	Hipótese de incidência	240
5.5	Sujeito passivo possível	242

5.6	A intributabilidade por meio de ICMS do autotransporte interestadual. Irrelevância da existência de várias inscrições estaduais	242
5.7	Tributação de serviço de transporte internacional	246
5.8	Tributação de serviços de transporte sucessivos	248
5.9	“Courier”. Sua tributabilidade por meio de ICMS	250
5.10	Base de cálculo	250
5.11	Alíquota	252
6.	O ICMS sobre serviços de comunicação	252
6.1	Considerações gerais e hipótese de incidência	252
6.2	Casos de não incidência e questões conexas	279
6.3	Sujeito ativo e sujeito passivo	281
6.4	A intributabilidade por meio de ICMS da disponibilização dos meios materiais necessários à prestação dos serviços de telecomunicação internacional	282
6.5	A intributabilidade (em tese) por meio de ICMS da prestação dos serviços de comunicação estritamente locais	288
6.6	Base de cálculo	289
6.7	Alíquota	290
6.8	Ato de habilitação do aparelho celular e transferências de titularidade de assinaturas relativamente ao sistema móvel celular e questões conexas. Inexigibilidade do ICMS	290
6.9	O ICMS-Comunicação e as vendas de cartões indutivos e para celulares	297
6.10	Locação de espaços em satélites. Não incidência do ICMS	301
6.11	Serviços de provedor de acesso à Internet e à Intranet. Inexigibilidade do ICMS	306
6.12	TVs por assinatura. Inexigibilidade do ICMS	314
6.12.1	Taxa de adesão. Inexigibilidade do ICMS	315
6.13	Empresas de radiodifusão sonora e de sons e imagens (televisão aberta). Inexigibilidade do ICMS	316
6.14	Serviço de “paging”. Sua tributabilidade por meio de ICMS	318
6.15	A Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos e o serviço postal. Intributabilidade por meio de ICMS	318
7.	O ICMS e o “Super Simples”	321

8. A “Internet das Coisas” e a tributação por meio de ICMS	324
9. Conclusão do capítulo	326

Capítulo III – A BASE DE CÁLCULO “POR DENTRO” DO ICMS. SUA INCONSTITUCIONALIDADE **329**

1. Generalidades e definição	329
2. Funções da base de cálculo	330
3. Consequência importante	332
4. A lei complementar e a base de cálculo dos tributos	333
5. A base de cálculo do ICMS na Lei Complementar 87/1996. A inconstitucionalidade de seu art. 13, § 1º, I	336
5.1 Colocações preliminares	336
5.2 Desenvolvimento da ideia	336
5.3 Majoração indevida das alíquotas do ICMS	337
5.4 Esclarecimentos	338
6. O modo de apurar a base de cálculo do ICMS, tal como preconizado na legislação ordinária. Sua insubsistência	339
6.1 Considerações gerais	339
6.2 Das inconstitucionalidades da legislação estadual no que respeita à base de cálculo do ICMS	340
7. Outros desdobramentos	343
8. Síntese conclusiva	343

Capítulo IV – MANIFESTA INCONSTITUCIONALIDADE DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA “PARA FRENTE” NO ICMS **345**

1. Introdução	345
2. A substituição tributária “para frente”: noções gerais e questões conexas ..	350
2.1 A inconstitucionalidade da Emenda Constitucional 3/1993	353
2.2 Ainda a tributação por “fato futuro”	354
3. A substituição “para frente” e o art. 10 da Lei Complementar 87/1996	362
3.1 A restituição do ICMS e o inusitado Decreto paulista 41.835/1997	366
4. Substituição tributária “para frente” e tipicidade da tributação	367
5. Outras inconstitucionalidades	371

6. A inconstitucionalidade do “Convênio 66/1988” enquanto “cuidava” da substituição tributária “para frente”	372
7. A uniformização de jurisprudência do STJ e do STF	374
8. Novas considerações	375
9. Síntese Conclusiva	384

Capítulo V – O PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE NO ICMS 389

1. Introdução	389
2. O “mecanismo” das deduções	394
3. O direito de crédito e a efetiva cobrança nas operações anteriores	395
3.1 A desnecessidade da “efetiva cobrança” nas anteriores operações ou prestações	395
3.1.1 Aspectos gerais	395
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	399
3.1.3 Considerações adicionais. A preservação da boa-fé do contribuinte	404
3.2 Irrelevância da “origem” dos créditos de ICMS	414
4. Modo de se implementar a “compensação”, já que o ICMS “não é” um imposto sobre valor agregado	416
4.1 A chamada “venda com prejuízo” e o direito aos créditos de ICMS ...	419
4.2 O método de apuração do “quantum” de ICMS a pagar	421
4.3 Irrelevância da destinação	424
4.4 O sistema de créditos presumidos e o princípio da não cumulatividade	425
4.5 A inconstitucionalidade do Convênio ICM-9/1976	426
5. Origem exclusivamente constitucional do “princípio da não cumulatividade”	433
6. Restrições constitucionais ao “princípio da não cumulatividade”	435
6.1 Diferimento	441
7. Alcance da lei complementar no que concerne ao “princípio da não cumulatividade”	444
8. Síntese necessária	448

9. O art. 23 da Lei Complementar 87/1996	449
10. Créditos de ICMS relativos a bens que se destinam a uso, consumo ou ativo permanente	451
10.1 Considerações gerais	451
10.2 A inconstitucionalidade do art. 31, II, do Convênio ICM-66/1988 e sua superação pelo art. 20 da Lei Complementar 87/1996	454
10.2.1 Análise jurídica do art. 155, § 2º, XII, “c”, da CF	466
10.3 Novas observações	466
10.4 Aplicações práticas	468
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	469
10.6 Inconstitucionalidades da legislação	474
10.7 Considerações finais	476
11. Questões conexas	477
12. Da Possibilidade de compensação de débitos de ICMS-ST, com créditos de ICMS Destacado	481
13. correção monetária dos créditos de ICMS	483
12.1 Critério de contagem da correção monetária	490
13.2 Prazo decadencial para aproveitamento de créditos pretéritos	493
Capítulo VI – SELETIVIDADE EM FUNÇÃO DA ESSENCIALIDADE DAS MERCADORIAS E DOS SERVIÇOS	497
1. Considerações gerais	497
2. O direito fundamental à vida e à saúde, o ICMS-Operações Mercantis e o princípio da seletividade	505
Capítulo VII – O “DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS” NO ICMS DO ESTADO DE SÃO PAULO. SUA INCONSTITUCIONALIDADE. REPETIÇÃO DO INDÉBITO: POSSIBILIDADE JURÍDICA. QUESTÕES CONEXAS	513
1. Circunscrição do problema	513
2. A vedação ao “enriquecimento sem causa” por parte do Estado	514
3. Fundamento do direito ao ressarcimento. Questão incontroversa	514
4. A “repetição do indébito” e a “compensação”	515

5. “Repercussão financeira” e “repercussão jurídica”	517
6. O ICMS e o art. 166 do CTN	520
7. O princípio da não cumulatividade e a repetição do indébito	522
8. Considerações finais	524

Capítulo VIII – AS ALÍQUOTAS PARA AS OPERAÇÕES E PRESTAÇÕES QUE DESTINEM BENS E SERVIÇOS A CONSUMIDOR FINAL LOCALIZADO EM OUTRO ESTADO 527

1. Considerações iniciais	527
2. A inconstitucionalidade do Protocolo ICMS-21/2011	530
3. O novo tratamento jurídico dado pela Emenda Constitucional 87, de 16.4.2015	532
4. Desenvolvimento da ideia	533
5. Explicação necessária	534
6. Da não autoaplicabilidade dos incisos VII e VIII do § 2º do art. 155 da CF ...	535
7. Da impossibilidade jurídica de ser editada, no caso em estudo, a lei complementar estadual veiculadora de “normas gerais em matéria de legislação tributária”	538
8. Da inconstitucionalidade do Convênio ICMS-93/2015	541
9. A lei Complementar n. 190, de 4 de janeiro de 2022	544
9.1 Introito	544
9.2 Da não autoaplicabilidade da Lei Complementar 190/2022, que regulamentou a cobrança do DIFAL/ICMS	550
9.3 Da impossibilidade jurídica de convalidação das leis ordinárias anteriores à edição da lei complementar nacional n. 190/2022	552
10. O impropriamente chamado “difal antecipatório” (operação ou prestação interestadual com operação ou prestação subsequente). a inconstitucionalidade da sua cobrança das microempresas e das empresas de pequeno porte, vinculadas ao “simples nacional”	553

Capítulo IX – O ART. 155, § 2º, IX, “B”, DA CF 559

Capítulo X – IMUNIDADES 563

1. Considerações gerais	563
2. Imunidades de ICMS sobre operações que destinem mercadorias para o exterior e sobre serviços prestados a destinatários no exterior	570

3. Imunidade de ICMS sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica	574
4. Imunidade de ICMS sobre o ouro nas hipóteses definidas no art. 153, § 5º, da CF	582
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	583

Capítulo XI – BASE DE CÁLCULO DO ICMS NA HIPÓTESE DEFINIDA NO ART. 155, § 2º, XI, DA CF **585**

Capítulo XII – ISENÇÃO **587**

1. Isenção concedida por meio de decreto legislativo estadual ou distrital	590
1.1 Isenções de ICMS condicionais e incondicionais	605
2. Cessão onerosa de créditos tributários parcelados concernentes ao ICMS. Sua possibilidade, com base no Convênio ICMS-104/2002	607
2.1 Generalidades	607
2.2 Da juridicidade do Convênio ICMS-104/2002	608
2.3 Da possibilidade jurídica da cessão de créditos tributários decorrentes de parcelamento	610
2.4 Da juridicidade material e formal da cessão de créditos autorizada pelo Convênio ICMS-104/2002	614
3. A revogação das isenções de ICMS e o princípio da anterioridade	614

Capítulo XIII – “CONVÊNIOS ICMS” E O ART. 14 DA “LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL”. SUA INAPLICABILIDADE **617**

1. Introdução	617
2. O princípio federativo	617
3. O art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal. Sua inaplicabilidade aos Estados	619
4. As isenções tributárias e o ICMS	621
5. A inaplicabilidade do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal às isenções de ICMS	622
6. Conclusão	623

Capítulo XIV – A LEI COMPLEMENTAR PREVISTA NO ART. 155, § 2º, XII, DA CF 625**Capítulo XV – O § 3º DO ART. 155 DA CF. A NÃO INCIDÊNCIA DA “COFINS” E DO “PIS” NAS OPERAÇÕES E PRESTAÇÕES ALI REFERIDAS 641**

1. Introdução 641
2. As “contribuições” do art. 149 da CF 643
 - 2.1 Generalidades 643
 - 2.2 As “contribuições” e o campo tributário da União 645
3. As “contribuições sociais para a seguridade social”. Principais traços característicos 647
4. A “contribuição” para o PIS 648
 - 4.1 Evolução legislativa 648
 - 4.2 Breve constatação 651
 - 4.3 A base de cálculo do PIS 652
5. A COFINS. Sua natureza jurídica 652
6. PIS e COFINS: irrelevância jurídica do “nomen iuris” e relevância da destinação do produto de sua arrecadação 652
 - 6.1 Irrelevância jurídica do “nomen iuris”. Natureza tributária 653
 - 6.2 Relevância da destinação do produto de sua arrecadação 654
 - 6.3 PIS e COFINS: impostos 655
7. Considerações básicas 656
8. A posição do Judiciário sobre a matéria 660

Capítulo XVI – A INCONSTITUCIONALIDADE DA INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS 663

1. Introdução 663
2. Noção de “faturamento” (“base de cálculo possível” do PIS e da COFINS) no contexto do art. 195, I, da CF 664
3. Ainda sobre a impossibilidade jurídica de o valor do ICMS figurar na base de cálculo do PIS e da COFINS 668
4. A Lei 9.718/1998 e a questão objeto deste capítulo 669
5. Considerações adicionais 670
6. O julgamento do RE 574.706-PR 676

7. Da inaplicabilidade da Solução de Consulta Interna COSIT-13/2018	692
8. A exclusão do ICMS-ST da base de cálculo do PIS e da COFINS: uma guerra que não termina	694
8.1 Diferenças entre o ICMS-próprio e o ICMS-ST	695
8.2 O contribuinte de direito, no ICMS-ST	696
8.3 A base de cálculo do ICMS-ST	697
8.4 O fato gerador definitivo (fato imponível) do ICMS-ST	699
8.5 A repercussão do ICMS-ST na base de cálculo do PIS/COFINS	701
8.6 O alcance da tese fixada pelo STF no julgamento do Tema 69 da Repercussão Geral	702
8.7 A pequena liberdade dada ao STJ pela decisão do STF no RE 1.258.842	703
8.8 O equivocado entendimento da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional	704
8.9 Considerações complementares	704
8.10 Conclusão	708
9. Do regime monofásico e do direito ao ressarcimento do ICMS indevidamente incluído na base de cálculo do PIS e da COFINS	709
9.1 Introito	709
9.2 Das contribuições para o custeio da seguridade social (“contribuições sociais para a seguridade social”)	710
9.3 O PIS e a COFINS monofásicos. O caso das distribuidoras de veículos automotores	713
10. Da inconstitucionalidade da inserção do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS sobre importações de bens ou serviços	717

Capítulo XVII – O LANÇAMENTO DO ICMS 719

1. Introdução	719
2. Das modalidades de lançamento. Do lançamento por homologação	723
3. Nossa posição	724
4. A função do auto de infração	728

Capítulo XVIII – DEVERES INSTRUMENTAIS TRIBUTÁRIOS (OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS) RELATIVOS AO ICMS 731

1. Generalidades	731
------------------------	-----

2. Eventuais irregularidades contidas na “nota fiscal”. Sua irrelevância para fins de pleno desfrute, pelo adquirente, do “princípio da não cumulatividade”	734
3. Necessária correlação entre os deveres instrumentais tributários e o ICMS	735
Capítulo XIX – A APREENSÃO DE MERCADORIAS E O ICMS	737
Capítulo XX – A INCONSTITUCIONALIDADE DA FIXAÇÃO POR MEIO DE DECRETO DE PRAZO E CONDIÇÕES PARA RECOLHIMENTO DO ICMS	739
Capítulo XXI – COMPETÊNCIA PARA CRIAR O ICMS. OBRIGATORIEDADE DE SEU EXERCÍCIO	741
Capítulo XXII – A PARTICIPAÇÃO DOS MUNICÍPIOS NO PRODUTO DA ARRECAÇÃO DO ICMS	743
Capítulo XXIII – INFRAÇÕES E SANÇÕES TRIBUTÁRIAS EM MATÉRIA DE ICMS	751
Capítulo XXIV – O ICMS E OS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA	757
1. Introdução	757
2. Peculiaridades dos chamados “crimes contra a ordem tributária”	758
3. O ICMS e o delito capitulado no art. 2º, II, da Lei 8.137/1990. Problemas conexos	761
3.1 Generalidades	761
3.2 Desenvolvimento da ideia	762
3.2.1 O art. 2º, II, da Lei 8.137/1990 e o crime de apropriação indébita	762
3.3 Síntese necessária	764
3.4 Atipicidade da conduta do contribuinte	765
3.5 Novas considerações	767
3.6 A recente decisão do STF	768
3.7 Situação das pessoas jurídicas e de seus diretores	770
3.8 Inconstitucionalidades da Lei 8.866/1994	770
4. A lícita exclusão do valor do ICMS de sua própria base de cálculo	772
4.1 Colocação do problema	772
4.2 O crime de sonegação fiscal e a conduta ora em exame	773

4.3 Síntese conclusiva	774
5. Correção dos créditos de ICMS pelo próprio contribuinte. Licitude da conduta	774
BIBLIOGRAFIA	777