

**EVANDRO ORTEGA  
LEONARDO VIEIRA**

---

# **MANUAL DE DIREITO E PROCESSO TRIBUTÁRIO**

**6<sup>a</sup>** | revista  
edição | atualizada  
ampliada

**2026**

 **EDITORA**  
*Jus*PODIVM  
[www.editorajuspodivm.com.br](http://www.editorajuspodivm.com.br)

## Capítulo XVI

# IMPOSTOS ESTADUAIS

### 16. IMPOSTOS ESTADUAIS

A Constituição Federal atribui aos Estados, no art. 155, a competência para instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – **ICMS**, o Imposto sobre a propriedade de veículos automotores – **IPVA** e imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos – **ITCMD**.

#### 16.1. ICMS

A Constituição Federal atribui aos Estados a competência para instituir o ICMS, imposto que mais arrecada no país. A principal finalidade desse tributo, já se nota, é **fiscal**, ou seja, é de arrecadar.

Sem prejuízo de seu caráter fiscal, a Constituição **permite (não exige)** que ele seja **seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços** (CF/88, art. 155, § 2º, III), o que, apesar de denotar a presença de um traço extrafiscal, não retira sua finalidade arrecadatória.

O ICMS incide sobre: i) operações relativas à **circulação de mercadorias**; ii) prestações de serviços de **transporte interestadual e intermunicipal**; e iii) serviços de **comunicação**, conforme estabelecido no art. 155, II, da Constituição Federal:

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.

Com o advento da reforma tributária, há previsão de profunda alteração no regime de tributação do consumo no Brasil, com efeitos diretos especialmente sobre o ICMS e o ISS.

De todo modo, não há a revogação imediata do ICMS, o que acontecerá somente em 2033, após período de transição. Observe-se a redação do artigo 22, II, da EC nº 132/2023 (reforma tributária):

Art. 22. Revogam-se: (...)

II – em 2033;

a) os arts. 155, II, e §§ 2º a 5º, 156, III, e § 3º, 158, IV, “a”, e § 1º, e 161, I, da Constituição Federal;

Como consta no art. 128 do ADCT, com redação dada pela EC nº 132/2023, a partir de 2029, será iniciada uma redução gradativa nas alíquotas do ICMS, até a sua extinção definitiva em 2033:

Art. 128. De 2029 a 2032, as alíquotas dos impostos previstos nos arts. 155, II (ICMS), e 156, III (ISS), da Constituição Federal, serão fixadas nas seguintes proporções das alíquotas fixadas nas respectivas legislações: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023).

I – 9/10 (nove décimos), em 2029; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

II – 8/10 (oito décimos), em 2030; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

III – 7/10 (sete décimos), em 2031; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

IV – 6/10 (seis décimos), em 2032. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

Então, é preciso ter plena convicção de que o ICMS não perdeu definitivamente sua importância, especialmente para concursos públicos. Na verdade, ele segue de maneira muito semelhante ao que se via antes, mas agora tem data certa para ser revogado e período de transição para tanto.

Desse modo, ainda é importante estudar o ICMS porque ele, de fato, seguirá sendo aplicável ainda por um período considerável e, por isso, permanecerá sendo cobrado em provas de concursos públicos nos próximos anos.

### 16.1.1. Características Gerais

Vamos iniciar o estudo deste imposto fazendo uma análise rápida do que é o ICMS e de quais são as suas principais características. Depois aprofundaremos em cada ponto, em tópicos apartados.

O ICMS é o imposto sobre 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.

Significa, então, que, com o ICMS os Estados e o Distrito Federal tributam:

- a) a **circulação de mercadorias**: trata-se da circulação **jurídica** de mercadorias, ou seja, do trânsito de mercadorias entre comprador e vendedor, em situações de verdadeira mercantilidade, razão pela qual estão **excluídas** da incidência tributária operações gratuitas, operações em que não há definitividade na transferência do bem (empréstimo, por exemplo), operações sem intuito comercial (regra geral), aquisição de mercadorias para composição do ativo imobilizado<sup>1</sup> de uma empresa

1. Segundo a Lei nº 6.404/1976 (art. 179, IV), classificam-se no ativo imobilizado os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos

e também as meras transferências de mercadorias de um estabelecimento para outro do mesmo proprietário<sup>2</sup>;

- b) a prestação de **serviços de transporte interestadual e intermunicipal**: dois apontamentos importantes nessa fase inicial são (1) o serviço de transporte tributado pelo ICMS não abarca o **intramunicipal** nem o **internacional**; e (2) não são somente os serviços de transporte [e os de comunicação] que sofrem a incidência tributária, havendo a possibilidade de se calcular o ICMS sobre o valor total da operação quando houver circulação de mercadoria com serviço não abrangido pela competência do Município (ISS), como consta no art. 155, § 2º, IX, b, da CF/88<sup>3</sup>;
- c) os serviços de **comunicação**: sobre isso, lembre-se sempre da ideia que fundamenta quase todos os julgados a respeito do tema no sentido de que somente se tributa aquilo que realmente se refira à comunicação em si<sup>4</sup>, não sendo possível a incidência do ICMS sobre serviços agregados que somente permitem, facilitam ou fornecem meios para a comunicação (veremos o tema de maneira concreta mais à frente); lembre-se também que não incide [imunidade constitucional] ICMS nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita (Rádio e TV aberta).

O ICMS é **imposto não cumulativo**, *compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal*. Significa, grosso modo, que a tributação ocorrerá numa cadeia comercial que, aos olhos do Fisco, funcionará em regime de compensação, a fim de que não haja a cumulação do imposto em todas as fases da cadeia comercial.

Diz-se, em razão disso, que o ICMS é **tributo plurifásico**, já que **incide sobre todas as etapas da circulação das mercadorias**, excepcionado o ICMS-Combustíveis, como será detalhado em tópico próprio do capítulo.

O ICMS **poderá ser seletivo**, ou seja, a lei **poderá** definir que seja maior a alíquota do imposto a depender da essencialidade da mercadoria e/ou serviço em foco. Veja que não há, quanto ao ICMS, a seletividade obrigatória, prevendo a CF apenas que a lei poderá trazer seletividade ao imposto<sup>5</sup>.

Quanto à seletividade relacionada ao ICMS, o STF decidiu que, se o legislador estadual a adotar, discrepam do figurino constitucional alíquotas sobre as **operações de energia**

---

com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens.

2. Súmula nº 166 do STJ: Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.
3. Art. 155 (...)  
§ 2º (...)  
IX – Incidirá também: (...)  
b) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios.
4. Não se tributa a própria comunicação, mas a relação onerosa decorrente diretamente da comunicação.
5. O IPI **deverá** ser seletivo, enquanto o ICMS e o IPVA **poderão** ser seletivos.

**elétrica e serviços de telecomunicação** em patamares superiores aos das operações em geral, considerada a essencialidade dos bens e serviços<sup>6</sup>.

Com base nesse entendimento, em 24/06/2022, o STF julgou procedentes as ADIs nº 7117/SC e nº 7123/DF para declarar **inconstitucional norma distrital ou estadual que, mesmo adotando seletividade, fixa a alíquota de ICMS sobre energia elétrica e serviços de comunicação mais elevada do que a incidente sobre as operações em geral**.

Vale ressaltar que o STF **modulou** os efeitos da decisão para que ela produza efeitos a partir de 2024, exceto para as ações ajuizadas até dia 05/02/2021 (data do início do julgamento do mérito do RE 714139 em que fixou o Tema 745).

Essas são as noções mais gerais e características mais marcantes do ICMS. Seguiremos com sua configuração geral.

A fim de evitar a guerra fiscal, maior desafio da Constituição frente ao ICMS, criou-se a obrigatoriedade constitucional de que diversos aspectos desse tributo sejam tratados por lei complementar. Como exemplo de matérias de ICMS sujeitas à lei complementar, podemos citar os **contribuintes** da exação, o regime de **substituição tributária**, o **regime de compensação** do imposto. Nesse sentido é o disposto no art. 155, § 2º, XII, da CF/88:

Art. 155. (...) § 2º (...)

XII – cabe à lei complementar:

- a) **definir seus contribuintes**;
- b) **dispor sobre substituição tributária**;
- c) **disciplinar o regime de compensação do imposto**;
- d) **fixar**, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, **o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços**;
- e) **excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, “a”**
- f) **prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias**;
- g) **regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados**.
- h) **definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez**, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b;
- i) **fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço**.

Essa lei complementar a que se refere o inciso XII do art. 155, de caráter nacional, é a chamada Lei Kandir (LC nº 87/96), que, entretanto, não é instituidora do ICMS (leis estaduais é que instituem o ICMS em cada Estado) nem trata de aspectos de sua regra matriz de incidência. Tais aspectos – instituição e regra matriz de incidência – devem ser tratados na respectiva lei estadual (que pode ser ordinária).

6. STF, RE 714139, j. 22/11/2021.

Os Convênios do CONFAZ apresentam como principal função autorizar isenções, incentivos e benefícios fiscais referentes ao ICMS. Com isso, cumprindo determinação constitucional, busca-se evitar guerra fiscal.

Somente podem ser concedidas as benesses citadas se houver concordância de todos os entes, razão pela qual apenas quando reunidos todos os representantes estaduais é que se pode prever os benefícios, isenções e incentivos. A lógica por trás do mandato constitucional é assegurar que, ao menos em teoria, nenhum Estado saia prejudicado.

### 16.1.2. *Classificação*

O ICMS pode ser classificado como:

- a) **imposto real**: incide sobre os valores das operações, sendo irrelevantes as condições da pessoa tributada;
- b) **indireto**: há o repasse do ônus financeiro do tributo ao longo da cadeia, verificando-se, assim, as figuras do **contribuinte de direito** e do **contribuinte de fato** (decorrência do fato de ser não cumulativo);
- c) **de finalidade predominantemente fiscal**: o principal objeto do imposto é arrecadar, e não em interferir de algum modo na economia;
- d) **não vinculado e de arrecadação não vinculada**: todo imposto é **não vinculado**, já que não guarda relação direta com nenhuma atividade estatal específica; além disso, os impostos são em regra de **arrecadação não vinculada**, servindo os valores arrecadados para custear as atividades do Estado em geral (há norma constitucional que veda a vinculação das receitas dos impostos, mas que comporta exceções<sup>7</sup>).

### 16.1.3. *Aspecto Material*

Nesta seção, analisaremos o **aspecto material** do tributo, ou seja, os fatos geradores da exação. Em conformidade com o que prescreve a Constituição, a incidência do ICMS está relacionada à prática dos seguintes atos no mundo concreto: circulação de mercadoria; serviço de transporte intermunicipal e interestadual; e serviço de comunicação.

O art. 146, III, da CF/88 dispõe que cabe à Lei Complementar a definição, em relação aos impostos, dos **fatos geradores**, das **bases de cálculo** e dos **contribuintes**.

No caso do ICMS, esse papel é desempenhado pela LC 87/96 (Lei Kandir) que, em seu art. 2º enumera os fatos em que o legislador estadual pode atuar tipificando as hipóteses de incidência:

---

7. Art. 167 São vedados: (...) IV – a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, **ressalvadas** a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo.

Art. 2º O imposto incide sobre:

I – operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

II – prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

III – prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

IV – fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V – fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

§ 1º O imposto incide também:

I – sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;

II – sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III – sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

§ 2º A caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua.

Apesar da norma de caráter geral, são as legislações estaduais, dentro das balizas traçadas pela LC 87/96, que efetivamente definem os fatos geradores do ICMS.

#### 16.1.3.1. Operações *rela ivas* à circulação de mercadorias

Quando se fala em ICMS, todos se lembram da incidência sobre as operações de **circulação de mercadorias**, por ser essa a situação mais marcante e mais recorrente no cenário nacional. Justamente por isso, essa hipótese de incidência é o ponto mais importante de nosso estudo.

Podemos dizer que o aspecto material do ICMS está pautado na tributação da atividade mercantil. Essa é a base conceitual: tributam-se **operações mercantis**. Ou seja, tributa-se a atividade comercial, a atividade de compra e venda, as operações que envolvam a circulação de bens com intuito marcadamente comercial.

É por isso que, ao comprar um computador para sua casa, um fone de ouvido, um celular ou mesmo seus eletrodomésticos, o consumidor final não é contribuinte de ICMS, já que não realiza essas transações com intuito comercial. Diferente é o caso da loja do *shopping* que vende utilidades para casa: essa empresa compra dos fornecedores com **intuito mercantil**. Ela é contribuinte de ICMS, portanto.

Nesse sentido, vê-se que a correta compreensão do ICMS exige o estabelecimento de diversas noções conceituais utilizadas na sua regra matriz de incidência. A primeira delas, para o estudo ora proposto, é definir o que é mercadoria.

### 16.1.3.1.1. Conceito de mercadoria

**Mercadoria** pode ser conceituada como sendo bem móvel, sujeito à mercancia, que foi introduzido no processo circulatório econômico. Assim, mercadoria seria um bem destinado à **comercialização**, cuja negociação caracterize **intuito comercial**, seja em razão da **habitualidade** com que ocorre, seja em razão do **volume**.

Portanto, **mercadorias são bens móveis empregados em alguma finalidade comercial**. São, nesse cenário, os objetos das atividades mercantis.

Quando um bem é vendido sem intuito comercial, não é mercadoria. Quando há uma transação sem intuito de lucro e habitualidade, não se está diante de uma atividade comercial.

Somente são tributadas pelo ICMS as operações de circulação de **mercadorias**, ou seja, a circulação onerosa de bens com intuito de lucro e habitualidade que caracterizem a atividade como mercantil, empresarial, comercial. A **energia elétrica** é considerada mercadoria, por exemplo, para fins de incidência de ICMS<sup>8</sup>.

Nesse toar, vale registrar que a **jurisprudência admite como mercadorias os bens incorpóreos**, a exemplo de programas de computador (*softwares*), ponto em que ganha relevo a discussão sobre a diferenciação entre **mercadoria** e **serviço**.

No âmbito do Supremo Tribunal Federal, essa discussão girou em torno da discussão acerca do enquadramento da situação como sujeita à incidência do ISS (imposto municipal) ou ICMS (imposto estadual).

Inicialmente, o STF realizava diferenciação entre os *softwares* normais, sob demanda, e os de prateleira (vendidos em larga escala): i) o caso do licenciamento ou cessão do direito de uso de determinado programa, com fim específico e para atender a determinada necessidade do usuário; e ii) o caso do *software* produzido em larga escala e de maneira uniforme para comercialização (*software* de prateleira). No primeiro caso, predominaria o **serviço** (incidência do ISS); no segundo, entendeu-se tratar de **mercadoria** (incidência do ICMS).

Numa primeira posição, portanto, o STF entendeu que incidiria o ICMS quando a venda do produto fosse feita em larga escala, sem se tratar de fornecimento de *software* de forma especializada para determinado usuário (sendo este o caso, incidiria ISS). O Supremo entendeu que o ICMS incidiria sobre a comercialização de *software*, mesmo quando a aquisição fosse feita mediante transferência eletrônica de dados (*download* pela internet, por exemplo), ou seja, mesmo sem que existisse uma base física para o *software* (ADIMC 1.945/MT).

Essa era a decisão prevalecia, em sede medida cautelar, até 2021. Entretanto, em 18/02/2021<sup>9</sup>, o Supremo Tribunal Federal alterou seu posicionamento e excluiu a inci-

8. Como exceção, por imperativo constitucional, tem-se o caso da importação (ICMS-Importação), em que haverá incidência de ICMS mesmo que os bens móveis adquiridos sejam para uso ou consumo próprio.

9. A questão foi discutida no julgamento conjunto de duas Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs 5659 e 1945). A primeira, relatada pelo ministro Dias Toffoli, foi proposta pela Confederação Nacional de Serviços (CNS) contra o Decreto estadual 46.877/2015 de Minas Gerais e outros diplomas legais. A confederação alegava que essas operações não poderiam ser tributadas pelo ICMS, pois sobre elas já incidiria o ISS. Na ADI 1945, da relatoria da ministra Cármen Lúcia, o Movimento Democrático Brasileiro (MDB) argumentava a inconstitucionalidade de dispositivos da Lei estadual 7.098/1998 de Mato Grosso, que consolidam normas referentes ao ICMS, por

dência do ICMS sobre o licenciamento ou a cessão de direito de uso de programas de computador (*software*), decidindo, na oportunidade, que **nessas operações incide o ISS**.

No voto vencedor, prevaleceu a tese de que a elaboração de *softwares* é um serviço que resulta do esforço humano. Para o STF, então, **tanto no fornecimento personalizado por meio do comércio eletrônico direto quanto no licenciamento ou na cessão de direito de uso está clara a obrigação de fazer na confecção do programa de computador, no esforço intelectual e, ainda, nos demais serviços prestados ao usuário**, o que determina a incidência do ISS, e não do ICMS.

#### COMO O ASSUNTO FOI COBRADO EM CONCURSO?

Na prova da banca **CESPE**, para **Procurador do Estado de Mato Grosso do Sul**, realizada em **2021**, foi considerada **correta** a alternativa no sentido de que *“as operações relativas ao licenciamento ou à cessão do direito de uso de software, seja ele padronizado ou elaborado por encomenda, devem sofrer a incidência do ISSQN, e não a do ICMS”*.

Conforme o STF, tanto para software padronizado ou de prateleira, quanto para o software produzido por encomenda, só incide o ISS.

A mesma linha de raciocínio anteriormente desenvolvida para os *softwares*, com distinção entre os *softwares* de prateleira e aqueles por encomenda, valia igualmente para as obras cinematográficas, gravadas em fitas de videocassete.

Se a contratação se deu, por exemplo, para filmar determinado evento, haveria predominância do serviço e incidiria o ISS. Diversamente, se as gravações se dessem em série, com diversos exemplares, como um filme, por exemplo, estaria caracterizada como mercadoria e incide o ICMS. Esse entendimento foi cristalizado em Súmula de jurisprudência do STF:

**Súmula 662 do STF:** É legítima a incidência do ICMS na comercialização de exemplares de obras cinematográficas, gravados em fitas de videocassete.

Com o julgamento proferido em 2021 quanto aos *softwares*, é possível que este entendimento seja revisto no futuro. A nós, parece que as questões são distintas e é possível a manutenção do entendimento sumulado.

Para concursos públicos, vela o entendimento sumulado nesse ponto específico, pois não houve sua revogação nem manifestação expressa do Supremo quanto ao caso tratado pela súmula.

Importante registrar que **são considerados mercadoria, para fins de ICMS, o petróleo e seus derivados, os minerais, a energia elétrica e os combustíveis**. Conforme dispõe a Constituição, com exceção do ICMS e dos Impostos de Importação e Exportação, bem como do IBS e do IS, nos termos da EC nº 132/2023 (reforma tributária), nenhum outro imposto pode incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do país, vide art. 155, § 3º:

---

bitributação e invasão da competência municipal, já que o estado fez incidir o tributo sobre operações com programas de computador.

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) § 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do *caput* deste artigo e os arts. 153, I e II, e 156-A, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica e serviços de telecomunicações e, à exceção destes e do previsto no art. 153, VIII, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

Para encerrar o estudo acerca do conceito de mercadoria, deve-se enfrentar a discussão quanto à incidência ou não do ICMS sobre o **serviço de água encanada** e a **venda de água mineral**. Esses produtos podem parecer muito semelhantes, mas são tributados de maneira distinta:

- a) **Fornecimento de água encanada:** não se sujeita ao pagamento de ICMS, porque não é objeto de comercialização, mas sim **prestação de serviço público**, já que a água é bem de uso comum do povo<sup>10</sup>;
- b) **Venda de água envasada ou embalada:** sujeita-se ao pagamento de ICMS, já que a água foi transformada em mercadoria ao ser colocada em um recipiente e comercializada.

Assim, de acordo com o entendimento do STF, o **serviço de fornecimento de água encanada não está sujeito ao pagamento de ICMS**, pois não é objeto de comercialização, mas sim de prestação de **serviço público**. O fato de a empresa fazer o tratamento químico da água para que esta se torne apropriada para o consumo não tem o condão de descaracterizar a água como bem público de uso comum de todos.

Situação diversa se dá com o fornecimento de **água envasada ou embalada** (a exemplo daquela vendida em garrafinhas). Nesses casos, haverá **incidência de ICMS**.

Feitas essas considerações, é possível compreender o que se enquadra como *mercadoria* para fins de incidência de ICMS. Para evoluir no estudo desse tributo e de sua incidência, precisamos agora entender quando ocorre a *circulação* dessas mercadorias.

10. Observa-se, assim, que, **ao se tributar o fornecimento de água potável, está-se conferindo interpretação inadequada ao conceito de mercadoria, o que conduz, erroneamente, à classificação de água canalizada como bem passível de comercialização**. E mais. Está-se pretendendo tributar, via ICMS, serviço de saneamento básico não taxativamente previsto no art. 155, II, da Magna Carta. **A água natural canalizada, ao contrário do que acontece com a água envasada, não é objeto de comercialização, e sim de prestação de serviço público. Inexiste, portanto, uma operação relativa à circulação de água, como se essa fosse mercadoria.**

Em verdade, os concessionários que detêm o direito ao uso dessas águas prestam serviços públicos essenciais de competência do Estado, mediante a captação, o tratamento e o abastecimento de água de forma adequada ao consumidor final – os quais compreendem um conjunto de serviços que visam assegurar a universalidade e a qualidade do consumo de água pela população, promovendo, desse modo, a saúde pública.

A doutrina abalizada não destoa desse entendimento, a exemplo do magistério do Professor Antônio Roque Carraza (ICMS. 10. Ed. Malheiros. p. 131): **“na medida em que as águas são incontendivelmente bens públicos, segue-se que não são mercadorias, não podendo, só por isso, ensejar tributação por meio de ICMS. Ademais, neste estado natural, a água é insusceptível de avaliação econômica, circunstância que, de per si, afasta a incidência do ICMS. Por outro lado, o serviço domiciliar de água (água encanada e tratada), porque serviço público específico e divisível, possibilita apenas um tipo de tributação: a tributação por meio de taxa de serviço (art.145, II, segunda parte da CF). Não de imposto; muito menos de ICMS, cujas regras matrizes estão perfeitamente delineadas no Texto Magno e não podem ter seu traçado alterado pelo legislador ou pelo agente fiscal”**. (RE 607056/RJ, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Pleno, Data de Julgamento: 10/04/2013)

### 16.1.3.1.2. Circulação de mercadorias

Para o surgimento da obrigação tributária no ICMS, é necessário que haja **circulação da mercadoria**.

Essa circulação, contudo, não é o mero trânsito de mercadorias, ou seja, a só transferência de bens entre estabelecimentos empresariais ou a simples movimentação de bens de uma pessoa para outra. Deve haver a **circulação jurídica** da mercadoria, que ocorre pela **mudança de propriedade**.

Assim, deve haver mudança de propriedade do bem com finalidade comercial para que ocorra o fato gerador do ICMS. Por esse motivo, não considera o **STF** como circulação jurídica de mercadoria, por exemplo, a saída física (movimentação física) de máquinas, utensílios e implementos a título de **comodato**, uma vez que esta espécie de negócio jurídico não transfere a propriedade<sup>11</sup>.

| JURISPRUDÊNCIA EM EVIDÊNCIA                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| O <b>STJ</b> decidiu que a mera <b>consignação</b> do veículo cuja venda deverá ser promovida por agência de automóveis não representa circulação jurídica da mercadoria, porquanto não induz à transferência da propriedade ou da posse da coisa, inexistindo, dessa forma, troca de titularidade a ensejar o fato gerador do ICMS <sup>12</sup> .                                                                            |
| O julgado trata de caso no qual uma pessoa que quer vender seu veículo, deixa-o na loja em consignação e, caso seja vendido, o proprietário recebe o dinheiro e a loja fica com uma comissão. O <b>STJ</b> decidiu que não incide ICMS sobre a operação de venda promovida por agência de automóveis de veículo usado objeto de consignação pelo proprietário. <b>Não há, neste caso, a circulação jurídica de mercadoria.</b> |

11. O tema comodato é tratado logo a seguir.

12. "TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. ICMS. OPERAÇÃO DE VENDA PELA AGÊNCIA DE AUTOMÓVEIS DEVEÍCULO USADO CONSIGNADO PELO PROPRIETÁRIO. NÃO INCIDÊNCIA. 1. Recurso especial pelo qual se discute se a operação de venda promovida por agência de automóveis de veículo usado consignado pelo proprietário está sujeita, ou não, à incidência de ICMS a ser pago pelo estabelecimento comercial. 2. Constatado que a Corte a quo empregou fundamentação suficiente para dirimir a controvérsia, é de se afastar a alegada violação do art. 535 do CPC. 3. A Primeira Seção, ao julgar o REsp 1.125.133/SP, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 10/9/2010, submetido ao rito dos recursos repetitivos (art. 543-C do CPC), decidiu que "a circulação de mercadorias versada no dispositivo constitucional [art. 155, II] refere-se à circulação jurídica, que pressupõe efetivo ato de mercancia, para o qual concorrem a finalidade de obtenção de lucro e a transferência de titularidade", que "pressupõe a transferência (de uma pessoa para outra) da posse ou da propriedade da mercadoria [...]" (Roque Antonio Carrazza, in ICMS, 10ª ed., Ed. Malheiros, p. 36/37)". 4. Ponderado esse entendimento jurisprudencial, constata-se que a mera consignação do veículo cuja venda deverá ser promovida por agência de automóveis não representa circulação jurídica da mercadoria, porquanto não induz à transferência da propriedade ou da posse da coisa, inexistindo, dessa forma, troca de titularidade a ensejar o fato gerador do ICMS. Nesse negócio, não há transferência de propriedade (domínio) à agência de automóveis, pois, conforme assentado pelo acórdão recorrido, ela não adquire o veículo de seu proprietário, mas, apenas, intermedeia a venda da coisa a ser adquirida diretamente pelo comprador. De igual maneira, não há transferência de posse, haja vista que a agência de automóveis não exerce nenhum dos poderes inerentes à propriedade (art. 1.228 do Código Civil). Isso porque a consignação do veículo não pressupõe autorização do proprietário para a agência usar ou gozar da coisa, nem tampouco a agência pode dispor sobre o destino da mercadoria (doação, locação, destruição, desmontagem, v.g.), mas, apenas, promover a sua venda em conformidade com as condições prévias estabelecidas pelo proprietário. Em verdade, a consignação do veículo significa mera detenção precária da mercadoria para fins de exibição, facilitando, dessa forma, a consecução do serviço de intermediação contratado. 5. Recurso especial não provido". (STJ – REsp: 1321681 DF 2012/0090603-4, Relator: Ministro BENEDITO GONÇALVES, Data de Julgamento: 26/02/2013, T1 – PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 05/03/2013)

### 16.1.3.2. ICMS e operações de arrendamento mercantil (leasing)

A pedra de toque da configuração de uma relação jurídica sujeita à incidência do ICMS é, como já dissemos, o caráter mercantil da transação. Esse caráter mercantil resta configurado, conforme dispõe a Lei Kandir, pela conjunção objetiva de dois critérios: *habitualidade e volume*, desde que caracterizem a *circulação jurídica* de bens com *intenção comercial* (significa, então, a circulação jurídica de *mercadorias*).

Em diversas situações, essa verificação é simples. Mas existem operações um tanto quanto mais complexas que dificultam um pouco a verificação da sujeição ou não à tributação do ICMS. É o caso justamente das operações de arrendamento mercantil.

As primeiras dúvidas já surgem porque, aqui, já há uma necessária interpretação de aspectos mais relacionados ao direito civil/empresarial do que propriamente ao direito tributário. Nesse toar, o que se entende por arrendamento mercantil é o primeiro questionamento a ser respondido.

O *leasing*, também denominado de **arrendamento mercantil**, é uma espécie de contrato de **locação** no qual o locatário tem a possibilidade de, ao final do prazo do ajuste, comprar o bem pagando uma quantia chamada de valor residual garantido (VRG).

Assim, o **arrendamento mercantil** ou *leasing* representa um contrato comercial em que o arrendante cede onerosamente ao arrendatário o direito de utilizar um bem por determinado período. Ao final deste período, pode o arrendatário renovar a contratação, encerrá-la pela devolução do bem ou comprar o bem definitivamente (pagando um valor residual).

Portanto, ao **final** do contrato, o arrendatário tem três opções: i) renovar a locação, prorrogando o contrato; ii) não renovar, encerrando o contrato e devolvendo o bem arrendado; ou iii) adquirir o bem alugado, pagando o valor residual.

Nessa última hipótese, deve haver incidência do ICMS, pois houve uma circulação jurídica da mercadoria, do vendedor para o comprador. Nas demais hipóteses, *a priori*, não incide ICMS, pois não há circulação jurídica da mercadoria, cuja propriedade permanece com o arrendante.

Veja que, em tradução livre, *leasing* significa **locação**. Isso porque, nesse contrato, há uma parte pagando a outra para utilizar um bem por determinado período. Nesse sentido, pode-se lembrar que, em locação, não incide ICMS. Segundo a Lei Kandir, a incidência do ICMS somente se dá, nas operações de arrendamento mercantil, quando da **venda do bem arrendado ao arrendatário**, portanto.

Mas a questão não é tão simples, porque, na realidade, a prática comercial é bem distinta do conceito. O que ocorre mesmo é que os contratos de arrendamento mercantil acabam muitas vezes servindo para compras parceladas de bens.

Vejamos um exemplo que irá auxiliar na compreensão de como isso funciona na prática: na compra de um carro, há um banco arrendante que paga o valor integral à concessionária e se torna proprietário do bem. O arrendatário paga ao banco um valor mensal (com juros, obviamente) e se torna possuidor do bem. Assim que se encerrar o pagamento das prestações, inclusive do que se chama de **valor residual garantido (VRG)**, consolida-se a propriedade em nome do arrendatário e se encerra o contrato.

Todavia, o que ocorre, no Brasil é, muitas vezes, uma transmutação do contrato de compra e venda com financiamento bancário em contrato de arrendamento mercantil, a fim de fornecer maiores garantias à instituição arrendante, que permanece, nesse caso, como proprietária do bem. Nesse sentido, o VRG, originalmente estipulado para ser pago

ao final, no caso do exercício da opção de compra, muitas vezes **já vem diluído nas parcelas** do contrato (nas mensalidades da locação).

Assim, no Brasil, é muito comum que o contrato já estabeleça que o valor residual será diluído nas prestações do aluguel. O arrendatário já faz a opção de compra do bem no **início** do contrato de arrendamento (e não ao final, como seria o normal), e já parcela o valor residual. Diante desse cenário, surgiu a dúvida se, para efeito de incidência do ICMS, estaria caracterizada uma operação de compra e venda já no momento da celebração do contrato de *leasing*.

Para o STJ, essa cobrança antecipada do valor residual garantido (VRG), ou seja, sua diluição já no pagamento das parcelas do arrendamento, não desnatura o contrato de arrendamento mercantil, ou seja, não o transforma, de imediato, em uma compra e venda. Foi esse o entendimento cristalizado na Súmula de Jurisprudência desse tribunal:

**STJ – Súmula 293:** A cobrança antecipada do valor residual garantido (VRG) não descaracteriza o contrato de arrendamento mercantil.

A posição da Corte fundamenta-se no fato de que, apesar do contrato já ser formado com a opção de compra previamente clarificada, somente ao final, quando encerrar-se o contrato de *leasing* e o bem for efetivamente transmitido (juridicamente) ao adquirente (antes arrendatário), é que haverá incidência do ICMS.

A cobrança antecipada do valor residual garantido (VRG) não acarreta a descaracterização do contrato de arrendamento mercantil, devendo, portanto, incidir o ICMS em tais casos apenas no momento da transferência da propriedade do bem.

A antecipação de pagamentos nas primeiras prestações, fazendo com que reste resíduo mínimo para pagamento nas demais, também não descaracteriza o contrato de arrendamento mercantil, incidindo o ICMS apenas no momento da transferência da propriedade do bem<sup>13</sup>.

Podemos concluir então que, nas operações de *leasing* interno, **não há a incidência do ICMS, salvo quando efetivada a venda do bem arrendado ao arrendatário**. Aliás, é neste sentido a disposição contida no inciso VII do art. 3º da Lei Kandir:

Art. 3º O imposto não incide sobre: (...)

VIII – operações de arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário;

Esta é a regra geral. Passemos às especificidades.

#### 16.1.3.2.1. *Leasing* operacional, *lease back* e *leasing* financeiro

Doutrina e jurisprudência identificam três tipos de arrendamento mercantil: o *leasing* operacional, o *lease back* e o *leasing* financeiro. Trata-se de classificação relevante, pois traz consequências jurídico-tributárias importantes.

13. “O simples fato de haver concentração dos pagamentos nas primeiras prestações e um resíduo mínimo para pagamento nas demais não desnatura o instituto do arrendamento mercantil.” (REsp 692.945/SP, Rel. Ministra Eliana Calmon, Primeira Seção, julgado em 23.08.2006, DJ 11.09.2006) (REsp 959387/RJ, Relator Ministra DENISE ARRUDA, T1 – PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/06/2009)

No **leasing operacional**, o arrendante cede o uso de determinado bem conjuntamente à sua manutenção e assistência técnica, recebendo valor da locação e dos serviços prestados, podendo o arrendatário adquirir o bem ao final do contrato pelo **valor de mercado**.

No *lease back* (também chamado de *sale and lease back* ou *leasing* de retorno), cujo objeto normalmente engloba bens de grande valor, uma empresa aliena um bem a uma instituição financeira e esta lhe arrenda o mesmo bem novamente, de modo que a empresa ganha capital de giro e passa a pagar prestações mensais pelo bem que já era seu.

O *leasing* financeiro é o caso mais comum, ao qual já nos referimos no início deste tópico: o arrendante cede onerosamente ao arrendatário o direito de utilizar um bem por determinado período e, ao final deste período, pode o arrendatário renovar a contratação, encerrá-la pela devolução do bem ou comprar o bem definitivamente pagando o VRG.

Pois bem, a pergunta que se coloca agora é se, nessas situações, haveria compra e venda a determinar a incidência de ICMS nas operações.

Veja que, no **leasing operacional** e no **financeiro**, não há transferência da propriedade do bem no momento da celebração do contrato de arrendamento mercantil, razão pela qual não há que se falar em fato gerador do ICMS.

Portanto, para o **leasing financeiro** e para o **leasing operacional** vale a regra geral mencionada acima: **somente haverá incidência se for efetivada a venda do bem arrendado ao arrendatário**.

Mas, **atenção**: incide ICMS na compra realizada pela instituição arrendante e a concessionária (no exemplo do carro acima descrito), pois há circulação jurídica de mercadorias nessa fase.

No *lease back*, até existe a transferência de titularidade, mas dois fatores afastam a incidência de ICMS: o bem sequer sai da esfera de disponibilidade da empresa, já que a ela retorna no arrendamento então celebrado; e há venda esporádica (sem habitualidade e volume) de bem do ativo permanente da empresa, afastando, assim, o intuito comercial necessário para incidência do ICMS.

Ou seja, no *lease back*, o fornecedor e o arrendatário do bem são a mesma pessoa, não havendo qualquer circulação física da mercadoria, que em nenhum momento sai do estabelecimento do fornecedor/arrendatário. Somando-se a isso o fato da ausência de habitualidade na venda esporádica de um bem do ativo imobilizado, conclui-se que, **no *lease back*, não há incidência do ICMS**.

Essas conclusões valem para o **mercado interno**.

#### 16.1.3.2.2. *Leasing* internacional

No que concerne ao *leasing* internacional, a discussão girou em torno da alteração do art. 155, § 2º, IX, da CF:

Art. 155 (...)

§ 2º (...)

IX – 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; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

b) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios; (...)

A controvérsia surgiu porque, se, na importação, o ICMS incide, qualquer que seja a finalidade da entrada do bem no território nacional, seria indiferente o fato de que a entrada se desse em razão de arrendamento mercantil com a opção de compra já efetivada ou não. Foi justamente esse o entendimento acolhido pelo STF no RE 206069, em 13/09/2005.

Posteriormente, o próprio STF promoveu sensível alteração nesse entendimento, excepcionando os casos da importação de aeronaves, peças e equipamentos de navegação aérea, o que fez no RE 461968, de 24/08/2007. Entendeu, nesta situação, que o mercado tinha como inviável a realização da compra ao final do contrato, sendo típico caso de locação mesmo, pois era economicamente inviável a aquisição do bem ao final do contrato. Aqui, reconheceu o STF, acontecia o verdadeiro arrendamento mercantil, que sempre se findava sem a opção de compra, razão pela qual não seria justa a tributação do ICMS, mesmo em caso de importação.

Nesse sentido, em 2014, no julgamento do RE 226899, ao julgar caso de *leasing internacional de aeronaves*, o STF decidiu que o ICMS não incide na importação de bem móvel realizada mediante operação de arrendamento mercantil quando não exercida a opção de compra e, por consequência, suscetível de devolução ao arrendador<sup>14</sup>. Ou seja, a Corte Suprema não admitiu a incidência do ICMS em caso de contrato de arrendamento mercantil internacional de aeronaves no qual não houve o exercício da opção de compra.

Portanto, **em regra, não incide ICMS no *leasing* internacional**. O entendimento é o mesmo da **regra geral** já apresentada para o leasing nacional, ou seja: não incide o ICMS importação na operação de arrendamento mercantil internacional, uma vez que no *leasing* não há, necessariamente, a transferência de titularidade do bem. Não havendo a compra, não haverá incidência.

Em outras palavras, se existe a possibilidade de o bem ser restituído ao proprietário e o arrendatário não efetuar a opção de compra, não incide o imposto, considerando que ainda não ocorreu circulação de mercadoria. Essa regra, no entanto, comporta uma **exceção**: incidirá ICMS importação se ficar **demonstrado que houve a antecipação da opção de compra**.

14. EMENTA: 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/SP, Relator(a): Min. ROSA WEBER, Pleno, Julgamento: 01/10/2014)

Portanto, se não existe a possibilidade de o bem ser restituído ao proprietário, seja por circunstâncias naturais (físicas), seja porque se trata de insumo para uma atividade produtiva, incide o imposto, considerando que, nessa hipótese, o contrato é apenas formalmente de arrendamento, mas o seu conteúdo, na prática, equivale a uma compra e venda. Assim, por exemplo, incide o ICMS quando o bem for destinado ao ativo fixo da empresa, já que nesse caso presume-se que não haverá a devolução desse objeto.

Diante do exposto, pode ser assim sintetizado o entendimento do STF no que diz respeito à incidência do ICMS nos contratos de *leasing*:

- a) **leasing praticado dentro do país** – não haverá incidência do ICMS, a não ser quando da venda do bem ao arrendatário;
- b) **leasing internacional** – não incidirá o ICMS-Importação, salvo se houver antecipação da compra ou se pela natureza ou uso do bem sua devolução for impossível;
- c) **leasing internacional de aeronaves** – não incide ICMS.

#### 16.1.3.3. ICMS e operações de comodato

**Comodato** é um contrato equivalente a um empréstimo gratuito de coisas não fungíveis<sup>15</sup>.

No âmbito das operações internas, o entendimento é pacífico no sentido da **não incidência de ICMS** sobre os contratos de **comodato**, pois não há circulação jurídica da mercadoria<sup>16</sup>:

STF – Súmula 573 – Não constitui fato gerador do imposto de circulação de mercadorias a saída física de máquinas, utensílios e implementos a título de **comodato**.

Sob o mesmo fundamento (inexistência circulação jurídica do bem ou mercadoria), o STJ também entende que **não incide** o tributo na **importação** realizada mediante **comodato**<sup>17</sup>.

15. Conforme prescreve o art. 85 do Código Civil, “são fungíveis os móveis que podem substituir-se por outros da mesma espécie, qualidade e quantidade”.

16. “(...) este Plenário, julgando o recurso extraordinário 70.538, originário da Guanabara, relatado pelo Ministro Thompson Flores, concluiu pela exclusão do imposto sobre equipamentos como bombas de gasolina saídas, é certo, do estabelecimento comercial, em comodato, por não se ter, na espécie, etapa do processo de circulação a integrar o complexo de sucessivas transferências do produtor ao consumidor (Revista Trimestral de Jurisprudência 58/665). A jurisprudência sedimentou-se em tal sentido, afastando, portanto, a potencialização, ao arripio da Carta, no que exige a ocorrência de uma operação a revelar circulação de mercadoria, do fato de o Decreto-Lei aludir, genericamente, à saída de mercadoria. Compõe a Súmula desta Corte o verbete de 573 que tem o seguinte teor: “Não constitui fato gerador do imposto de circulação de mercadorias a saída física de máquinas, utensílios e implementos a título de comodato.” Em síntese, a simples saída física de um bem que não está no comércio propriamente dito não encerra, necessariamente os fatos jurídicos indispensáveis à imposição do tributo – a existência de uma operação que implique, no que cercada de objetividade, verdadeira circulação de mercadorias, a que Aliomar Baleeiro, sem temperamento, colocou a transferência de domínio (...).” (RE 158.834, rel. min. Sepúlveda Pertence, red. p/ o ac. min. Marco Aurélio, P, j. 23-10-2002, DJ de 5-9-2003)

17. “(...) É que, no mérito, a questão jurídica discutida nos autos – incidência do ICMS na importação de bens em comodato – já não mais suscita qualquer questionamento, reconhecendo o Estado do Rio de Janeiro que o tributo não recai sobre as citadas operações (...).” (STJ – AgRg no Ag: 988098 RJ 2007/0286353-8, Relator: Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, Data de Julgamento: 04/11/2008, T1 – PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: --> DJe 26/11/2008)

#### 16.1.3.4. ICMS e as operações societárias

Tampouco haverá circulação jurídica de mercadoria e consequentemente incidência de ICMS nos casos das denominadas operações societárias, a exemplo da fusão, cisão e incorporação de sociedades empresárias. Assim entendem o STF<sup>18</sup> e o STJ<sup>19</sup>.

A razão para tanto é que **não há atividade comercial** numa operação societária. Trata-se de fenômeno jurídico atrelado ao Direito Civil e Empresarial no tocante à pessoa jurídica e sua (con)formação, não se tratando de atividade mercantil que se sujeitaria à incidência do ICMS.

#### 16.1.3.5. A tributação conjunta de mercadorias e serviços

Conforme disposto no art. 155, IX, *b*, da CF/88, o ICMS incidirá sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios:

Art. 155. (...)

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

IX – incidirá também: (...)

b) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

O ISS é imposto municipal e a CF determina que incidirá sobre serviços de qualquer natureza, definidos em lei complementar e não compreendidos na previsão constitucional do ICMS (serviços de comunicação e serviços de transporte interestadual e intermunicipal).

Ou seja, incidirá ISS sempre que o serviço for previsto em lei complementar (que traz uma lista com os serviços sobre os quais incide esse tributo), desde que esse serviço não esteja circunscrito na incidência de ICMS (por exemplo, serviço de transporte intermunicipal).

Quando tratamos de ICMS e ISS, muitas situações encontram-se na chamada de *zona de penumbra*, nas quais há dificuldade em saber qual imposto incidirá. Esse problema é especialmente frequente nos casos das **operações mistas**, ou seja, que envolvem tanto o fornecimento de mercadorias quanto de serviços. São situações em que há circulação de mercadorias atrelada à prestação de serviço.

18. “Transferência de bens. Incorporação de uma sociedade por outra. Não incidência. Inexistência de circulação de mercadorias. Precedentes. Recurso extraordinário não provido. Não incide ICMS na hipótese de incorporação de uma sociedade por outra”. (RE 208932 AgR-ED/SP, Relator Ministro CEZAR PELUSO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/03/2009)

19. “I – Transformação, incorporação, fusão e cisão constituem várias facetas de um só instituto: a transformação das sociedades. Todos eles são fenômenos de natureza civil, envolvendo apenas as sociedades objeto da metamorfose e os respectivos donos de cotas ou ações. Em todo o encadeamento da transformação não ocorre qualquer operação comercial. II – A sociedade comercial – pessoa jurídica corporativa pode ser considerada um condomínio de patrimônios ao qual a ordem jurídica confere direitos e obrigações diferentes daqueles relativos aos condôminos (Kelsen). III – Os cotistas de sociedade comercial não são, necessariamente, comerciantes. Por igual, o relacionamento entre a sociedade e seus cotistas é de natureza civil. IV – **A transformação em qualquer de suas facetas das sociedades não é fato gerador de ICMS**”. (REsp 242721/SC, Relator Ministro JOSÉ DELGADO, T1 – PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/06/2001)