

ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO DO  
ESTADO - FIO

**MATERIAL DE APOIO**

DIREITO TRIBUTÁRIO

Prof.<sup>a</sup> Francys Balsan

**Sumário**

IMPOSTOS ESTADUAIS .....	2
1 ITCMD.....	2
2 IPVA.....	3
3 ICMS .....	3
3.1 Circulação de Mercadorias.....	5
3.2 Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal .....	7
3.3 Serviços de Comunicação.....	7
3.4 Operações Interestaduais .....	8
3.5 Operações Conjuntas .....	8
3.6 Base de Cálculo.....	9
IMPOSTOS MUNICIPAIS.....	9
1 IPTU.....	9
2 ITBI.....	10
3 ISS .....	10

## IMPOSTOS ESTADUAIS

Diferentemente da União, os Estados não possuem competência residual e extraordinária, de sorte que somente podem instituir os impostos descritos no art. 155 da Constituição.

Como o Distrito Federal tem competência cumulativa, ele pode instituir os impostos de competência dos Estados e dos Municípios.

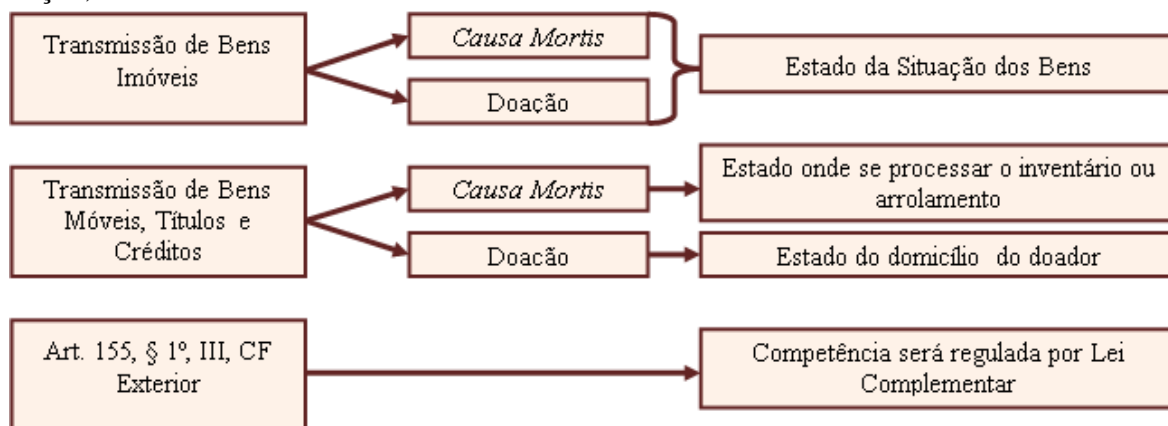
### 1 ITCMD

O ITCMD incide sobre as transmissões gratuitas de bens e direitos que podem ocorrer via sucessão “causa mortis” ou por doação.

É importante destacar que o Código Tributário Nacional não cuida especificamente desse imposto, mas trata do Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos a eles relativos, o que engloba o imposto em tela e o ITBI de competência municipal. Recorde-se que o CTN é anterior à Constituição e essa dividiu a transmissão de bens móveis entre os Estados e os Municípios, cabendo aos primeiros tributar as transmissões gratuitas e aos últimos as onerosas.

Se esse imposto é de competência estadual, qual **Estado** é **competente** para cobrar o ITCMD?

Para responder a essa pergunta é importante conhecer as regras contidas no § 1º do art. 155 da Constituição, assim resumidas:



**Transmissão *Causa Mortis* de quaisquer Bens e Direitos:** com a morte é aberta a sucessão, quando todos os bens e direitos do falecido são arrecadados para que se cumpra com as obrigações. Ao final, em havendo saldo positivo, há a partilha ou adjudicação e cada herdeiro receberá a parte que lhe cabe (quinhão).

Lembre-se que somente há sentença de partilha ou adjudicação após ter sido realizada prova da quitação de todos os tributos.

Quando os herdeiros recebem o quinhão, o fato gerador está perfeito e acabado, mas é preciso considerar que o art. 1.784 do Código Civil determina que com a abertura da sucessão a herança transmite-se, desde logo, aos herdeiros e testamentários. É por isso que o Supremo Tribunal Federal sumulou entendimento de que ao ITCMD é aplicada a alíquota vigente quando da abertura da sucessão (Súmula 112).

O parágrafo único do art. 35 do CTN determina que serão realizados tantos fatos geradores, quantos forem os herdeiros ou legatário. Portanto, se são cinco os herdeiros, serão cinco os fatos geradores.

**Transmissão de Quaisquer Bens ou Direitos por Doação:** se a doação for de um **bem imóvel**, o fato gerador se realizará com o registro do título translativo no Registro de Imóveis, pois, segundo o art. 1.245, § 1º do Código Civil é esse ato que transfere a propriedade.

Caso a doação seja de um **bem móvel, direito ou título de crédito** o fato gerador estará realizado com a tradição (entrega).

O art. 38 do CTN determina que a **base de cálculo** desse imposto é o valor venal dos bens ou direitos.

Por expressa previsão constitucional (art. 155, § 1º, IV) o Senado Federal fixará as **alíquotas máximas** do ITCMD. Ela foi fixada em 8% na Resolução nº 09/92. Dessa feita cabe aos entes tributantes fixar suas alíquotas sem ultrapassar os 8%.

## 2 IPVA

A Constituição Federal atribuiu competência para os Estados e o Distrito Federal instituírem o IPVA (art. 155, III). Diferentemente dos demais impostos, o CTN não trata dessa matéria. Isso se deve ao fato de o IPVA ser constitucionalmente previsto um ano após a edição do CTN com a Constituição de 1967.

Em razão da ausência de normas gerais sobre o IPVA, o Supremo Tribunal Federal firmou entendimento no sentido de que os entes tributantes tem competência plena para tratar da matéria, em conformidade com o disposto no art. 24, § 3º, CF.

Existem duas importantes regras na Constituição sobre esse imposto, ambas inseridas por meio da Emenda Constitucional nº 42 de 2003.

A primeira visa evitar a guerra fiscal<sup>1</sup> entre os Estados, por isso atribui ao Senado Federal a tarefa de fixar as **alíquotas mínimas** do IPVA.

A outra regra permite aos Estados e Distrito Federal instituir **alíquotas diferenciadas** em função do tipo e da utilização dos veículos automotores. Dessa forma, pode o ente tributante, por exemplo, cobrar alíquota maior dos veículos de passeio e das motocicletas ou o contrário. Pode ainda determinar alíquota diferente de acordo com a utilização dos veículos, como os veículos destinados a transporte coletivo, ao transporte escolar, etc.

Lembre-se que **a alteração da base de cálculo do IPVA constitui exceção ao princípio da anterioridade nonagesimal**.

O fato gerador desse imposto é classificado como pendente ou periódico, uma vez que a propriedade se prolonga no tempo. Dessa feita é preciso que a lei escolha um dia no ano-calendário para que se considere realizado.

Embora a expressão veículos automotores seja bastante ampla e sem definição geral, o STF tem excluído da incidência desse imposto as embarcações e aeronaves<sup>2</sup>. Esse posicionamento se justifica porque a Corte Suprema entende que os veículos automotores são meios de transporte destinados a trafegar em vias públicas

## 3 ICMS

O imposto incidente sobre a circulação de mercadorias e serviços de transportes interestaduais e intermunicipais e de comunicação é o mais complexo dos impostos estaduais.

O ICMS tem **função fiscal**, pois visa arrecadar recursos ao erário público. Deve-se destacar que esse é o imposto que mais arrecada e, justamente por isso a Constituição foi bastante cuidadosa ao tratar do tema, atribuindo competência de vários assuntos ao Senado Federal e determinando que algumas matérias somente possam ser veiculadas por Lei Complementar federal. Todas essas normas deixam um grau mínimo de liberdade para o legislativo do ente tributante e conferem um pouco de uniformidade entre as legislações dos Estados e do Distrito Federal.

O art. 155, § 2º, I da CF determina que o ICMS será **não-cumulativo**, de forma que o que for devido em uma operação é compensado com o cobrado na operação anterior. Nessa sistemática, o imposto incide somente sobre o valor agregado à mercadoria ou aos serviços tributados.

Para que haja a **não-cumulatividade** é preciso que o contribuinte registre todo o ICMS pago por ocasião da aquisição da mercadoria ou serviço, pois esses valores serão descontados dos valores cobrados nas operações seguintes. Aplica-se aqui a mesma sistemática do IPI com o diferencial de no caso do ICMS haver previsão quanto à isenção e não-incidência de uma das operações, veja-se:

<sup>1</sup> Os Estados utilizavam e ainda utilizam da alíquota para atrair o registro e licenciamento de veículos em seu território, de maneira que acabam arrecadando o IPVA em detrimento de outros. A norma constitucional visa impedir essa situação, muito embora ela ainda exista. O correto é que o veículo seja licenciado no município onde está domiciliado o seu proprietário. Lembre-se que ao Município cabe 50% do valor arrecadado do IPVA relativamente aos veículos licenciados em seu território. Portanto, quando existe guerra fiscal, os Municípios também perdem. Embora a norma constitucional exerça grande papel, ainda é possível verificar na prática que muitas pessoas preferem registrar e licenciar seus veículos em estados em que a alíquota do IPVA é menor. As empresas locadoras de veículos, por exemplo, costumam ter sede ou filial nesses estados para que se possa pagar menos. Nesse caso não há nada de irregular. O erro está quando o domicílio é falso, vale dizer: quando a pessoa “empresta” um endereço para licenciar seu veículo e fugir da tributação do Estado onde de fato tem domicílio.

<sup>2</sup> Sobre essa matéria ver RE 379.572 e RE 134.509

Art. 155, § 2º, I - será 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;

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

- a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;
- b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores.

Ressalte-se, contudo, que a legislação pode estabelecer a compensação mesmo em casos de não tributação, dado que o texto constitucional autoriza essa hipótese.

Um exemplo bem claro da situação em que há aproveitamento do crédito mesmo não havendo o recolhimento em uma ou alguma das fases é imunidade dos serviços e mercadorias destinadas à exportação, conforme determinação do art. 155, § 2º, X, “a”, CF:

Art. 155, § 2º, X - não incidirá:

- a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, **assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores.** (g.n.).

O art. 155, § 2º, III da Constituição Federal permite que o legislador atribua caráter seletivo às mercadorias e serviços, de maneira que serão menos onerados os serviços e as mercadorias considerados essenciais e mais onerados aqueles que são considerados menos essenciais. Trata-se da **seletividade**.

Como o ICMS é o tributo que mais arrecada no País, a Constituição tomou um cuidado especial a fim de prevenir a guerra fiscal entre os Estados, facultando ao **Senado Federal** o estabelecimento de **alíquotas mínimas**, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros e de **alíquotas máximas** para resolver conflito específico que envolva interesses de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros (art. 155, § 2º, V, CF).

A Constituição ainda reserva à **Lei Complementar** federal<sup>3</sup> a regulamentação das matérias descritas no art. 155, § 2º, XII. Essas matérias são consideradas como aquelas capazes de gerar conflito entre os Estados, por isso a Lei Complementar deve definir os contribuintes do ICMS, bem como dispor sobre substituição tributária, disciplinar o regime de compensação, fixar, para efeito de cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços, prever casos de manutenção do crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior de serviços e mercadorias, regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do D.F. serão concedidas e revogadas isenções, incentivos e benefícios fiscais, fixar a base de cálculo de forma que o montante do ICMS a integre, também na importação de bens, mercadorias ou serviços e definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja sua finalidade.

Obedecendo ao comando constitucional, a Lei Complementar nº 87/96 dispõe sobre parte dessas matérias.

Como se pode verificar para que os Estados e o Distrito Federal possam conceder ou revogar **isenção, incentivos ou benefícios fiscais** é preciso que seja firmado **Convênio** entre eles, nos termos fixados em Lei Complementar.

Os casos de **imunidade** estão previstos no art. 155, § 2º, X da Constituição Federal, a saber:

Art. 155, § 2º X - não incidirá:

- a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores;
- b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;
- c) sobre o ouro, nas hipóteses definidas no art. 153, § 5º;

<sup>3</sup> “Ação direta de inconstitucionalidade. Direito tributário. ICMS. Lei estadual 7.098, de 30-12-1998, do Estado de Mato Grosso. Inconstitucionalidade formal. Matéria reservada à disciplina de lei complementar. Inexistência. Lei complementar federal (não estadual) é a exigida pela Constituição (arts. 146, III, e 155, § 2º, XII) como elo indispensável entre os princípios nela contidos e as normas de direito local.” (ADI 1.945-MC, Rel. p/ o ac. Min. Gilmar Mendes, julgamento em 26-5-2010, Plenário, DJE de 14-3-2011.) No mesmo sentido: RE 578.582-AgR, rel. min. Dias Toffoli, julgamento em 27-11-2012, Primeira Turma, DJE de 19-12-2012.

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

O STF firmou entendimento na Súmula Vinculante nº 32 que o ICMS não incide sobre a alienação de salvados de sinistro pelas seguradoras.

O ICMS possui os seguintes **atos geradores**:

- a) circulação de mercadorias;
- b) circulação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; e
- c) circulação de serviços de comunicação.

Passa-se a analisa-los.

### 3.1 Circulação de Mercadorias

**Mercadoria** é definida pela doutrina como o conjunto de bens móveis destinados à mercancia. Para que seja caracterizada a atividade comercial é preciso **habitualidade** ou **volume**.

Dessa forma a pessoa que vende bombons na faculdade cotidianamente é contribuinte do ICMS; porquanto está circulando mercadoria com habitualidade.

Da mesma forma, a pessoa que, aproveitando uma oportunidade compra uma grande quantidade de camisetas para vender é contribuinte do ICMS, pois o volume caracteriza a atividade comercial.

Note que não é necessário que a pessoa tenha constituído empresa nos termos da lei porque a capacidade tributária independe de estar a pessoa jurídica regularmente constituída; logo, estando presente a habitualidade ou o volume, estará caracterizada a atividade comercial.

O conceito de mercadoria envolve tanto os bens corpóreos e incorpóreos, por isso o STF entende que o ICMS incide sobre softwares adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados,

“Ação direta de inconstitucionalidade. Direito tributário. (...) Lei estadual 7.098, de 30-12-1998, do Estado de Mato Grosso. (...) ICMS. Incidência sobre softwares adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados (art. 2º, § 1º, item 6, e art. 6º, § 6º, ambos da lei impugnada). Possibilidade. Inexistência de bem corpóreo ou mercadoria em sentido estrito. Irrelevância. O Tribunal não pode se furtar a abarcar situações novas, consequências concretas do mundo real, com base em premissas jurídicas que não são mais totalmente corretas. O apego a tais diretrizes jurídicas acaba por enfraquecer o texto constitucional, pois não permite que a abertura dos dispositivos da Constituição possa se adaptar aos novos tempos, antes imprevisíveis.” (ADI 1.945-MC, Rel. p/ o ac. Min. Gilmar Mendes, julgamento em 26-5-2010, Plenário, DJE de 14-3-2011.) Em sentido contrário: RE 176.626, Rel. p/ o ac. Min. Sepúlveda Pertence, julgamento em 10-11-1998, Primeira Turma, DJ de 11-12-1998.

Muito se discute na prática sobre a diferença entre mercadorias e serviços. Isso porque os serviços são tributados pelo ISS, imposto de competências dos Municípios e do Distrito Federal. Em várias oportunidades os Tribunais se vêm obrigados a fazer tal distinção.

No julgado abaixo, novamente o STF teve que tratar dos softwares, mas nesse caso precisou distinguir o serviço de licenciamento ou cessão de direitos de uso de programas de computador (tributados por ISS) das cópias ou exemplares desses programas produzidos em série para a comercialização. Esses últimos configuram mercadoria e são tributados pelo ICMS:

“Programa de computador ('software'): tratamento tributário: distinção necessária. Não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de 'licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador, – matéria exclusiva da lide –, efetivamente não podem os Estados instituir ICMS: dessa impossibilidade, entretanto, não resulta que, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo, como a do chamado – software de prateleira – (off the shelf), os quais, materializando o corpus mechanicum da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio.” (RE 176.626, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, julgamento em 10-11-1998, Primeira Turma, DJ de 11-12-1998.) Em sentido contrário: ADI 1.945-MC, Rel. p/ o ac. Min. Gilmar Mendes, julgamento em 26-5-2010, Plenário, DJE de 14-3-2011.

Dois anos antes, a Corte Máxima já havia enfrentado a tarefa de determinar se a comercialização de fitas de vídeo tape eram mercadorias ou serviço<sup>4</sup>. Nessa oportunidade ficou

<sup>4</sup> “Empresa dedicada à comercialização de fitas de vídeo teipe por ela gravadas. Operação que se qualifica como de circulação de mercadorias, estando sujeita à incidência do ICMS (art. 155, II, da CF). Não configuração de prestação de



estabelecido que estão sujeitas à incidência do ISS os vídeos gravados por solicitação de outrem. Caso as fitas fossem gravadas com o objetivo de comercialização, o ICMS deveria incidir. Esse entendimento encontra-se sumulado:

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

O § 3º do art. 155 da Constituição diz que o ICMS incidirá sobre as operações relativas à **energia elétrica**, portanto, equiparou-a a mercadoria.

Ademais esse mesmo dispositivo afirma que sobre as operações relativas à energia elétrica, sobre os serviços de telecomunicações, sobre derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País, somente incidirá o ICMS, o Imposto de Importação e o Imposto de Exportação.

Em relação à água encanada, o STF entende não ser possível a incidência o imposto que se estuda.

De acordo com o art. 12 da Lei Complementar nº 87/96 **considera-se ocorrido o fato gerador** do ICMS no momento:

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

O Supremo Tribunal Federal entende somente ser legítima a tributação via ICMS nesse caso, se houver também a transferência de propriedade, de maneira que o mero deslocamento da mercadoria não implica em sua incidência:

“O STF fixou entendimento no sentido de que o simples deslocamento da mercadoria de um estabelecimento para outro da mesma empresa, sem a transferência de propriedade, não caracteriza a hipótese de incidência do ICMS. Precedentes.” (RE 596.983-AgR, Rel. Min. Eros Grau, julgamento em 12-5-2009, Segunda Turma, DJE de 29-5- 2009.) No mesmo sentido: AI 618.947-AgR, Rel. Min. Celso de Mello, julgamento em 2-3-2010, Segunda Turma, DJE de 26-3-2010; RE 267.599-AgR, Rel. Min. Ellen Gracie, julgamento em 24-11-2009, Segunda Turma, DJE de 11- 12-2009; AI 693.714-AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, julgamento em 30-6-2009, Primeira Turma, DJE de 21-8- 2009; AI 481.584-AgR, Rel. Min. Cármen Lúcia, julgamento em 30-6-2009, Primeira Turma, DJE de 21-8-2009.

“Tributo. ICMS. Transferência de bens. Incorporação de uma sociedade por outra. Não incidência. Inexistência de circulação de mercadorias. (...) Não incide ICMS na hipótese de incorporação de uma sociedade por outra.” (RE 208.932-ED-AgR, Rel. Min. Cezar Peluso, julgamento em 17-3-2009, Primeira Turma, DJE de 17-4-2009.)

**b)** do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento;

**c)** da transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou depósito fechado, no Estado do transmitente;

**d)** da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente;

**e)** do desembaraço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior;

**f)** da aquisição em licitação pública de mercadorias ou bens importados do exterior e apreendidos ou abandonados;

**g)** da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização

---

serviço envolvendo fornecimento de mercadoria, no caso, do respectivo suporte físico (filmes), prevista no art. 8º, § 1º, do DL 406/1968 c/c item 63 da lista a ele anexa, somente possível quando o serviço de gravação é feito por solicitação de outrem.” (RE 179.560, Rel. Min. Ilmar Galvão, julgamento em 30-3-1999, Primeira Turma, DJ de 28-5-1999.).

“ICMS: incidência: comercialização, mediante oferta ao público, de fitas para vídeo cassete gravadas em série. Tal como sucede com relação ao computadores (cf. RE 176.626, Pertence, 11-12-1998), a fita de vídeo pode ser o exemplar de uma obra oferecido ao público em geral – e nesse caso não seria lícito negar-lhe o qualificativo de mercadoria –, ou o produto final de um serviço realizado sob encomenda, para atender à necessidade específica de determinado consumidor, hipótese em que se sujeita à competência tributária dos Municípios. Se há de fato, comercialização de filmes para vídeo cassete, não se caracteriza, para fins de incidência do ISS municipal, a prestação de serviços que se realiza sob encomenda com a entrega do serviço ou do seu produto e não com sua oferta ao público consumidor.” (RE 191.732, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, julgamento em 4-5-1999, Primeira Turma, DJ de 18-6-1999.)

De acordo com o art. 13 da LC 87/96 a **base de cálculo** do ICMS é:

- a)** nos casos de saída e transmissão de mercadoria: o valor da operação;
- b)** no fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias: o valor da operação, compreendendo a mercadoria e o serviço;
- c)** na hipótese de mercadorias e bens importados: o valor da mercadoria ou do bem constante dos documentos de importação, acrescido do Imposto de Importação, do IPI, do IOF e de outros tributos e despesas aduaneiras;
- d)** na aquisição em licitação pública de mercadorias ou bens importados: o valor da operação, acrescido do valor do Imposto de Importação, do IPI e das demais despesas cobradas ou debitadas ao adquirentes;
- e)** no caso da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica: o valor da operação de que decorrer a entrada.

### 3.2 Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal

Somente incide o ICMS nos serviços de transporte que ultrapassem as fronteiras municipais e estaduais, de maneira que o transporte que se limita à área de um município é tributado pelo ISS.

De acordo com o art. 12 da LC 87/96, **considera-se realizado o fato gerador** no início da prestação do serviço de transporte e no ato final do transporte que se iniciou no exterior.

A **base de cálculo** é o preço do serviço de acordo com o art. 13, III do mesmo diploma legal.

### 3.3 Serviços de Comunicação

Os serviços de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagem somente serão tributados pelo ICMS se forem onerosos ou de transmissão fechada, isso porque a Constituição conferiu imunidade aos serviços de comunicação de recepção livre e gratuita.

O **contribuinte** é o prestador do serviço de comunicação, a exemplo das empresas de telefonia.

Considera-se ocorrido o **fato gerador** no momento das prestações onerosas de serviços de comunicação, feita por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza. (art. 12, VII, LC 87/96).

A tributação limita-se à prestação do serviço de comunicação, não alcançando o valor adicionado que, segundo definição do art. 61 da Lei nº 9.472/97 é a atividade que acrescenta novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações ao serviço de comunicação.

Segundo o § 1º do mesmo dispositivo o valor adicionado não constitui serviço de telecomunicação, e é exatamente por isso que não há a incidência do ICMS. Baseado nesse conceito, o STJ entende que os **provedores de internet** constituem valor adicionado e, por isso não estão sujeitos à incidência do ICMS.

**Súmula 334, STJ.** O ICMS não incide no serviço dos provedores de acesso à Internet.

O Supremo Tribunal Federal entende também que, em se tratando de atividade que configure meio para que o serviço de comunicação seja prestado não há a incidência do imposto em tela. Veja-se:

“Tributário. ICMS. **Habilitação de aparelhos celulares.** A lei geral de telecomunicações (art. 60, § 1º, da Lei 9.472/1997) não prevê o serviço de habilitação de telefonia móvel como atividade-fim, mas atividade-meio para o serviço de comunicação. A atividade em questão não se inclui na descrição de serviços de telecomunicação constante do art. 2º, III, da LC 87/1996, por corresponder a procedimento tipicamente protocolar, cuja finalidade refere-se a aspecto preparatório. **Os serviços preparatórios, tais como habilitação, instalação, disponibilidade, assinatura, cadastro de usuário e equipamento, entre outros, que configuram atividade-meio ou serviços suplementares, não sofrem a incidência de ICMS, posto serviços disponibilizados de sorte a assegurar ao usuário a possibilidade do uso do serviço de comunicação, configurando aqueles tão somente atividades preparatórias destes, não incidem ICMS.** Inocorrência de violação aos arts. 2º; 150, I; e 155, II, da CF/1988.” (RE 572.020, rel. p/ o ac. min. Luiz Fux, julgamento em 6-2-2014, Plenário, DJE de 13-10-2014.). (g.n.).

O STJ compartilha do mesmo entendimento, como se pode verificar na Súmula abaixo:



**Súmula 350, STJ**, O ICMS não incide sobre o serviço de **habilitação de telefone celular**. (g.n.).

Os **contribuintes** desse imposto são descritos no art. 4º da Lei Complementar nº 87/06:

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade;

II – seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III – adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados;

IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

### 3.4 Operações Interestaduais

O ICMS é imposto de competência dos Estados e Distrito Federal, porém as mercadorias e os serviços podem ultrapassar as fronteiras destes entes, hipótese em que é preciso se determinar a qual Estado cabe o recebimento do tributo.

Imagine-se que um morador de Alagoinhas/BA compre on-line mercadoria de São Paulo/SP. Quem deverá ser o sujeito ativo do imposto: Bahia ou São Paulo?

A resposta pode ser encontrada no texto constitucional:

Art. 155, § 2º [...]

VI - salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, "g", as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais

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

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

a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;

b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto.

A primeira regra dita que, salvo deliberação em contrário (deliberação do CONFAZ), as alíquotas internas deverão ser maiores que a alíquota interestadual. Complementando o exemplo acima, suponha-se que a alíquota interna de SP seja de 18%, a interna de Pernambuco seja de 16% e a interestadual de 7%. Se assim fosse, a primeira regra estaria cumprida.

Segunda regra – consumidor final: é o caso da pessoa que mora no estado da Bahia e compra, via internet, uma mercadoria do estado de São Paulo. Ao firmar essa regra, o legislador objetivou “distribuir” a receita do imposto entre o estado produtor (SP) e o estado de destino (BA); por isso, São Paulo ficaria com a alíquota interestadual de 7%. Já a Bahia ficaria com a diferença entre a alíquota interna e a interestadual –  $16 - 7 = 9\%$ .

Terceira regra – comprador revendedor: trata-se de regra implícita defendida pela doutrina. É decorrência lógica dos dispositivos acima. Para entender, imagine-se que uma empresa baiana adquira mercadorias do estado de São Paulo para revendê-las. Não se pode dizer que a empresa é consumidor final, portanto, a 2ª regra é inaplicável.

Neste caso, São Paulo arrecadaria com a alíquota interestadual (7%) e a Bahia tributaria com sua alíquota interna (16%). Como o ICMS é tributo não cumulativo, a empresa poderá compensar o que foi pago na operação anterior.

Para melhor visualização, suponha-se que a empresa adquiriu a mercadoria a R\$ 200,00 e revendeu a R\$ 400,00. O Estado de SP recolheria R\$ 14,00 e a Bahia R\$ 42,00 ( $56,00 - 14,00$ ).

### 3.5 Operações Conjuntas

Tais operações ocorrem quando se tem a prestação de um serviço e o fornecimento de uma mercadoria conjuntamente. É o que ocorre, por exemplo, quando se faz refeição em restaurantes.

Havendo prestação conjunta, deve-se analisar se o serviço prestado está descrito na Lei Complementar 116/03. Caso esteja, ainda é preciso verificar se há ou não ressalvas, porque:

- a) Se o serviço **não estiver descrito**, ocorrerá a tributação somente do **ICMS** que incidirá sobre o valor total;
- b) Se o serviço estiver **descrito sem ressalva**, incidirá somente o **ISS** sobre o valor total;
- c) Se o serviço estiver **descrito com ressalva**, **incidirão ambos** os tributos – ISS para o serviço; ICMS para a mercadoria – de maneira que o estabelecimento deverá expedir duas notas fiscais.

Sobre o exemplo acima, é importante destacar que somente incide o ICMS, veja-se:

STJ - Súmula 163 - "O fornecimento de mercadorias com a simultânea prestação de serviços em bares, restaurantes e estabelecimentos similares constitui fato gerador do ICMS a incidir sobre o valor total da operação".

Diferentemente é o caso da prestação de serviço gráfico:

STJ - Súmula 156 - "A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS".

### 3.6 Base de Cálculo

A base de cálculo do ICMS inclui o valor do tributo. É o chamado cálculo “por dentro”. Ricardo Alexandre exemplifica:

A título de exemplo, se uma mercadoria foi vendida ao valor de R\$ 10.000,00, com uma alíquota de ICMS de 20%, o valor do tributo é de R\$ 2.000,00, já embutidos no preço (imposto "por dentro"). Por conseguinte, é **correto afirmar que o ICMS incidiu sobre a soma do valor pertencente ao comerciante (R\$ 8.000,00) com o montante do próprio tributo (R\$ 2.000,00)**. Repare-se que, se o tributo fosse calculado exclusivamente sobre o "custo", seria de apenas R\$ 1.600,00 (20% x R\$ 8.000,00). Assim, a alíquota nominal de 20% corresponde a um percentual efetivo de 25% (25% x R\$ 8.000,00 = R\$ 2.000,00).

A Constituição, em seu art. 155, § 2º, XI, determina que a base de cálculo do ICMS não incluirá o valor do IPI quando se tratar de operação que envolva dois contribuinte e o produto for destinado à industrialização ou à comercialização.

Disso se extrai que, se o produto industrializado for vendido da Indústria para o Comércio afim de ser revendida, embora haja a realização dos fatos geradores de ambos os impostos, bem como seu pagamento, o valor pago a título de IPI não será considerado na base de cálculo do ICMS.

O contrário também é verdade, de forma que, se o produto é vendido para pessoa não contribuinte do ICMS, o valor do IPI integrará a base de cálculo daquele.

## IMPOSTOS MUNICIPAIS

A Constituição Federal elencou três impostos que podem ser instituídos pelos Municípios. Antes de se estudar cada um deles, Vale lembrar que o Distrito Federal também é competente para instituí-los.

### 1 IPTU

O Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana, embora de função fiscal, admite a adoção de alíquotas progressivas em razão do valor do imóvel. Tal progressividade passou a ser permitida com a EC 29/2000 e é denominada pela doutrina de progressividade fiscal.

Existe ainda a chamada progressividade extrafiscal, prevista no art. 182, § 4º da CF. Ela faculta ao Município, a instituição do IPTU progressivo. Cuida-se de forma sancionatória aplicável àqueles descumprem a função social da propriedade urbana.

Além disso, a Constituição permite a adoção de alíquotas diferenciadas em face da localização e da utilização do imóvel.

O art. 32 do CTN prega que o fato gerador do imposto em estudo é a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou acessão física, localizado na zona urbana do município.

Zona urbana é definida no § 1º do mesmo dispositivo, veja-se:

§ 1º Para os efeitos deste imposto, entende-se como zona urbana a definida em lei municipal; observado o requisito mínimo da existência de melhoramentos indicados em pelo menos 2 (dois) dos incisos seguintes, construídos ou mantidos pelo Poder Público:

I - meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais;

II - abastecimento de água;

III - sistema de esgotos sanitários;

IV - rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar;

V - escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado.

§ 2º A lei municipal pode considerar urbanas as áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo que localizados fora das zonas definidas nos termos do parágrafo anterior.

O valor venal do imóvel é a base de cálculo do imposto em apreço. Vale lembrar que a alteração da base de cálculo do IPTU não se sujeita à anterioridade nonagesimal.

## **2 ITBI**

O ITBI aparentemente guarda relação com o ITCMD; contudo, algumas distinções devem ser feitas:

- a) O ITCMD incide também sobre a transmissão “causa mortis”; enquanto o ITBI somente tem incidência sobre a transmissão “inter vivos”;
- b) No ITCMD as transmissões ocorrem a título gratuito; já no ITBI, elas são onerosas;
- c) O ITCMD abrange os bens móveis e os imóveis; por sua vez, o ITBI somente abrange os últimos.

Há que se ressaltar ainda que este imposto também incide sobre a transmissão de direitos reais sobre imóveis<sup>5</sup>, somente se excetuando os de garantia, bem como sobre a cessão de direitos a sua aquisição.

O STF editou súmula declarando inconstitucional lei que estabelece alíquotas progressivas para o ITBI. Trata-se da Súmula 656; entretanto, ao julgar o Recurso Extraordinário 562.045/RS, o mesmo Tribunal entendeu ser constitucional a progressividade do ITCM gaúcho, fato que leva a doutrina a defender o cancelamento da súmula.

Existem imunidades previstas para este imposto, veja-se:

Art. 156, § 2º, I - não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil;

O valor venal é a base de cálculo e os Municípios podem optar por eleger como contribuinte qualquer das partes da operação.

## **3 ISS**

De acordo com a Constituição Federal, o ISS incide sobre os serviços de qualquer natureza, desde que não tributados pelo ICMS. Assim, qualquer serviço pode ser tributado por esse imposto, exceto os de transporte intermunicipal e interestadual e os de comunicação.

No intuito de evitar a guerra fiscal entre os Municípios, a CF (art. 156, § 3º, I e III) reservou algumas matérias à leis complementar, quais sejam:

- a) Fixação de alíquotas máximas e mínimas;
- b) Regulamentação da forma e das condições para a concessão de isenção, incentivos e benefícios fiscais.

Cabe ainda à lei complementar excluir da incidência do ISS as exportações de serviços.

<sup>5</sup> Os direitos reais sobre imóveis estão descritos no art. 1225 do Código Civil.

A Lei Complementar nº 116/03 cumpriu a determinação constitucional ao fixar a alíquota máxima em 8% e a mínima em 2%. A regulamentação da concessão de benefícios está disciplinada no § 1º do art. 8 da referida Lei.

O fato gerador deste imposto é a prestação de serviço constante na lista anexa da LC 116/03, mesmo que não seja a atividade preponderante do prestador.

São contribuintes os prestadores de serviços e a base de cálculo é o preço do serviço.