

JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO

José Eduardo Soares de Melo

ICMS

Teoria e prática

16ª edição revista e atualizada

FORUM

ICMS TEORIA E PRÁTICA

16ª edição revista e atualizada

O livro analisa a matéria concernente ao ICMS (Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal, e de Comunicação).

A nova edição tem como objetivo básico examinar a legislação vigente a respeito da matéria, compreendendo a Constituição Federal, leis complementares com alterações introduzidas até o final de 2022, normas estaduais básicas, doutrina e diretrizes do Judiciário.

O autor desenvolve temas referentes aos fatos geradores, sujeitos passivos, base de cálculo, alíquota, princípios da não cumulatividade e seletividade, bem como desonerações tributárias (isenções, incentivos e imunidades), obrigações acessórias e penalidades.

A edição tem como escopo propiciar o conhecimento (teórico e prático) do ICMS para advogados, administradores, contadores, estudantes e integrantes do Judiciário.

Área específica

DIREITO TRIBUTÁRIO

Áreas afins

DIREITO CONSTITUCIONAL

Palavras-chave

ICMS, Legislação, Doutrina, Jurisprudência

FORMATO: 17 x 24 cm
CÓDIGO SANKHYA: 2759

M528i Melo, José Eduardo Soares de

ICMS: teoria e prática / José Eduardo Soares de Melo. - 16. ed. - Belo Horizonte : Fórum, 2023.

528p. ; 17cm x 24cm.

ISBN: 978-65-5518-521-8

1. Direito. 2. Direito Tributário. 3. ICMS. 4. Legislação. 5. Doutrina. 6. Jurisprudência. 7. Direito Constitucional. I. Título.

2023-478

CDD: 341.39

CDU: 34:336.2

Elaborado por Vagner Rodolfo da Silva - CRB-8/9410

Informação bibliográfica deste livro, conforme a NBR 6023:2018 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 16. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2023. 528p. ISBN 978-65-5518-521-8.

JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO

Mestre, Doutor e Livre-Docente em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, em que lecionou durante vinte anos, sendo Professor Titular de Direito Tributário (2012-2015), e Coordenador do Curso de Pós-Graduação em Processo Tributário do Cogea.

Visiting Scholar da Universidade da Califórnia (Berkeley), e orientador na Bucerius Law School (Hamburgo).

Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas da Secretaria da Fazenda de São Paulo (1974 a 1997). Lecionou Direito Comercial e Tributário nos cursos de Graduação e Especialização na Fundação Getúlio Vargas (1985-1995).

Diretor e Conselheiro do Instituto dos Advogados de São Paulo, e Diretor do Instituto Geraldo Ataliba – Idepe.

Membro do Conselho de Estudos e Finanças e Tributação da Associação Comercial de São Paulo.

Professor Emérito da Faculdade Brasileira de Tributação.

Autor de diversas obras jurídicas, entre as quais: *O Imposto sobre Produtos Industrializados na Constituição*; *Contribuições Sociais no Sistema Tributário*; *ISS – Teoria e Prática*; *Curso de Direito Tributário*; *Imposto sobre Serviços de Comunicação*; *A Importação e a Exportação no Direito Tributário – Impostos, Taxas e Contribuições*; *Processo Tributário Administrativo e Judicial*; *IPI – Teoria e Prática*; *Direito Tributário Empresarial*; *Dicionário de Direito Tributário Material e Processual*; *IPTU e ITR (Teoria e Prática)*; *Contratos e Tributação – Noções Fundamentais*; *Impostos Federais, Estaduais e Municipais* (coautoria com Leandro Paulsen); *Não-Cumulatividade Tributária* (coautoria com Luiz Francisco Lippo); *Comentários às Súmulas do STF, STJ, TRFs e CARF* (coautoria com Eduardo Domingos Bottallo).

Dedica-se à advocacia empresarial desde 1965, atuando como consultor jurídico.

SUMÁRIO

| | |
|--|-----|
| CAPÍTULO I | |
| FATOS GERADORES | 15 |
| 1 Operações relativas à circulação de mercadorias | 15 |
| 1.1 Operações | 15 |
| 1.2 Circulação | 18 |
| 1.3 Mercadoria..... | 19 |
| 1.4 A saída e a entrada como aspecto temporal | 23 |
| 1.5 O estabelecimento como aspecto espacial..... | 26 |
| 1.5.1 Considerações básicas..... | 26 |
| 1.5.2 Situação cadastral | 28 |
| 1.5.3 <i>Sites</i> | 29 |
| 1.6 Transferência | 31 |
| 1.7 Mudança de estabelecimento..... | 34 |
| 1.8 Venda da mercadoria | 35 |
| 1.9 Venda do imobilizado..... | 36 |
| 1.10 Mútuo, comodato, demonstração, doação e locação | 38 |
| 1.11 Troca e dação em pagamento | 40 |
| 1.12 Ativação de bens de fabricação própria | 41 |
| 1.13 Venda de penhor mercantil..... | 42 |
| 1.14 Consignação mercantil, industrial e domiciliar | 43 |
| 1.15 Conferência de bens ao capital da sociedade | 45 |
| 1.16 Cisão, incorporação, fusão, transformação, e <i>drop down</i> | 47 |
| 1.17 Salvados de sinistro..... | 49 |
| 1.18 Fornecimento de refeições..... | 51 |
| 1.19 Industrialização e serviços | 54 |
| 1.19.1 Considerações gerais..... | 54 |
| 1.19.2 Obrigações de dar e de fazer..... | 57 |
| 1.19.3 Confronto do IPI – ICMS – ISS | 58 |
| 1.19.4 Âmbito legal..... | 62 |
| 1.19.5 Arrendamento mercantil..... | 65 |
| 1.19.5.1 Natureza jurídica | 65 |
| 1.19.5.2 Operação no mercado interno | 67 |
| 1.19.5.3 Importação..... | 69 |
| 1.19.6 Comercialização de gases e manutenção de bens..... | 71 |
| 1.19.7 Construção civil | 73 |
| 1.19.7.1 Conceito | 73 |
| 1.19.7.2 Empreitada | 77 |
| 1.19.7.2.1 Civil..... | 77 |
| 1.19.7.2.2 EPC | 79 |
| 1.19.7.2.3 Industrial..... | 80 |
| 1.19.7.3 Argamassa e concreto | 81 |
| 1.19.8 Central telefônica..... | 84 |
| 1.19.9 Filmes e <i>videotapes</i> | 85 |
| 1.19.10 Gráficas..... | 86 |
| 1.19.11 Programas de computador..... | 90 |
| 1.19.11.1 <i>Software. Download</i> | 90 |
| 1.19.11.2 <i>Software. Computação na nuvem</i> | 94 |
| 1.19.11.3 Diretrizes jurisprudenciais | 96 |
| 1.19.12 Propaganda e publicidade visual..... | 100 |
| 1.19.13 Embalagens metálicas | 103 |
| 1.20 Petróleo, lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos e energia elétrica | 103 |
| 1.20.1 Normas gerais | 103 |
| 1.20.2 Operações com petróleo | 105 |
| 1.20.3 Fornecimento de energia elétrica | 107 |
| 1.20.3.1 Demanda contratada..... | 108 |

| | | |
|----------|---|-----|
| 1.20.3.2 | Serviços auxiliares | 110 |
| 1.20.4 | Operações com combustíveis..... | 110 |
| 1.21 | Importação de mercadorias, bens e serviços | 113 |
| 1.21.1 | Pressupostos..... | 113 |
| 1.21.2 | Aquisição, no país, de mercadoria e bem importado por contribuinte de outra unidade da Federação..... | 117 |
| 1.21.2.1 | Situação fática..... | 117 |
| 1.21.2.2 | Considerações preliminares..... | 118 |
| 1.21.2.3 | O momento da incidência do ICMS e o local da obrigação tributária..... | 118 |
| 1.21.3 | Importação de gás..... | 124 |
| 1.21.3.1 | Situação fática..... | 124 |
| 1.21.3.2 | Aspectos técnicos..... | 124 |
| 1.21.3.3 | Postura judicial | 125 |
| 1.21.4 | Importações por “conta e ordem de terceiros”, e “por encomenda” | 127 |
| 1.22 | Fatos contábeis | 128 |
| 1.22.1 | Pressupostos..... | 128 |
| 1.22.2 | Situações atinentes ao ICMS | 129 |
| 2 | Serviços de transporte intermunicipal e interestadual | 131 |
| 2.1 | Aspectos gerais | 131 |
| 2.2 | Transmissão de energia elétrica | 134 |
| 2.3 | Fatos normativos | 135 |
| 2.4 | Transporte aéreo e ao mar territorial..... | 135 |
| 2.5 | Transporte interestadual de mercadoria, vendida sob cláusula FOB e realizada por autônomo, a destinatário de outro estado | 137 |
| 3 | Serviço de comunicação..... | 139 |
| 3.1 | Considerações gerais..... | 139 |
| 3.2 | Serviços de telecomunicação..... | 141 |
| 3.2.1 | Relação de serviços..... | 145 |
| 3.3 | Rádiodifusão – Televisão..... | 146 |
| 3.4 | Internet..... | 151 |
| 3.4.1 | Considerações gerais..... | 151 |
| 3.4.2 | Provedores | 153 |
| 3.4.2.1 | Acesso..... | 153 |
| 3.4.2.2 | Informação..... | 156 |
| 3.4.3 | <i>Cyber café e lan house</i> | 157 |
| 3.4.4 | Hospedagem de <i>site (hosting)</i> | 157 |
| 3.4.5 | <i>Streaming</i> | 158 |
| 3.5 | Telefonia e serviço móvel celular | 164 |
| 3.6 | Radiochamada (<i>paging</i>)..... | 170 |
| 3.7 | Serviços postais e serviços de telegrama..... | 171 |
| 3.8 | Operações com satélites e serviços especiais..... | 172 |
| 3.9 | Gerenciamento de rede (<i>outsourcing</i>)..... | 174 |
| 4 | Presunções, indícios e ficções..... | 174 |

CAPÍTULO II

| | | |
|----------------------|---|-----|
| SUJEITO PASSIVO..... | 179 | |
| 1 | Considerações gerais..... | 179 |
| 2 | Contribuinte | 180 |
| 3 | Sujeição passiva indireta..... | 184 |
| 3.1 | Transferência | 186 |
| 3.1.1 | Responsabilidades singulares..... | 188 |
| 3.1.2 | Responsabilidade de terceiros | 190 |
| 3.1.3 | Responsabilidade pessoal..... | 191 |
| 3.1.4 | Grupo econômico | 194 |
| 3.1.5 | Incidente processual de desconsideração da personalidade jurídica | 196 |
| 3.2 | Substituição | 197 |
| 3.3 | Legislação anterior à Emenda Constitucional nº 3/93..... | 198 |
| 3.4 | Emenda Constitucional nº 3, de 17.3.93..... | 199 |
| 3.4.1 | A violação de princípios constitucionais..... | 200 |
| 3.4.2 | A injuridicidade da tributação fundada em fatos inexistentes..... | 201 |
| 3.4.3 | A operacionalidade da substituição e a preservação do patrimônio..... | 202 |

| | | |
|-------|--|-----|
| 3.4.4 | Críticas à substituição tributária..... | 203 |
| 3.4.5 | Diretriz jurisprudencial | 205 |
| 3.5 | Lei Complementar nº 87, de 13.9.96 – Sistemática | 208 |
| 3.5.1 | Base de cálculo | 210 |
| 3.5.2 | Restituição..... | 213 |
| 3.6 | Regime Optativo de Tributação | 217 |
| 3.7 | Peculiaridades operacionais do regime de substituição tributária | 217 |
| 3.8 | Devolução de mercadoria em virtude de garantia | 223 |
| 3.9 | Síntese conclusiva..... | 224 |

CAPÍTULO III

| | | |
|----------------------|---|-----|
| BASE DE CÁLCULO..... | | 227 |
| 1 | Noções gerais | 227 |
| 2 | Descontos..... | 230 |
| 3 | Seguros e frete..... | 231 |
| 4 | Multas..... | 232 |
| 5 | Correção monetária e reajustes..... | 233 |
| 6 | Energia elétrica..... | 234 |
| 7 | A integração do ICMS..... | 236 |
| 8 | Pautas | 237 |
| 9 | Juros..... | 239 |
| 9.1 | Mora | 239 |
| 9.2 | Acréscimos financeiros | 239 |
| 9.2.1 | Concessão de crédito | 240 |
| 9.2.2 | Vendas a prazo..... | 241 |
| 9.3 | Argumentação fazendária | 241 |
| 9.4 | A posição do fisco federal..... | 243 |
| 9.5 | A jurisprudência | 243 |
| 10 | Taxa de permanência..... | 245 |
| 11 | Exportação | 247 |
| 12 | Importação..... | 250 |
| 13 | IPI..... | 253 |
| 14 | Transferência de mercadoria..... | 255 |
| 15 | Falta de valor e de preço determinado. Arbitramento | 259 |
| 16 | Inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins – Previsões normativas e medidas judiciais | 260 |

CAPÍTULO IV

| | | |
|----------------|--------------------------------|-----|
| ALÍQUOTA | | 263 |
| 1 | Considerações gerais..... | 263 |
| 2 | Preceitos constitucionais..... | 264 |
| 2.1 | Constituição de 1988 | 264 |
| 2.2 | Emenda nº 33/01 | 265 |
| 2.3 | Emenda nº 87/15 | 266 |
| 3 | Específicas..... | 280 |
| 4 | Zero..... | 285 |
| 5 | Seletividade | 286 |

CAPÍTULO V

| | | |
|---------------------------------------|------------------------------|-----|
| LOCAL DA OPERAÇÃO E DA PRESTAÇÃO..... | | 289 |
| 1 | Considerações gerais..... | 289 |
| 2 | Situações operacionais | 290 |

CAPÍTULO VI

| | | |
|---------------------------------------|--|-----|
| PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE | | 293 |
| 1 | Aspectos básicos | 293 |
| 2 | Aplicação dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva | 295 |
| 3 | Imperatividade..... | 296 |
| 4 | Natureza jurídica | 298 |
| 5 | ICMS “cobrado” significa ICMS “incidente” | 299 |

| | | |
|------|--|-----|
| 6 | Incidência monofásica..... | 301 |
| 7 | Lei complementar..... | 302 |
| 8 | A glosa de créditos em operações incentivadas..... | 306 |
| 9 | A inidoneidade do contribuinte prejudicial ao crédito..... | 308 |
| 10 | A desvinculação dos negócios jurídicos..... | 312 |
| 11 | Bens destinados ao ativo permanente..... | 317 |
| 11.1 | Sistemática no período de 1º.11.1996 a 31.7.2000..... | 317 |
| 11.2 | Sistemática vigente (após 1º.8.2000)..... | 319 |
| 12 | Bens destinados ao uso e consumo..... | 323 |
| 13 | Energia elétrica..... | 327 |
| 14 | Serviços de comunicação..... | 332 |
| 15 | Créditos decorrentes de situações específicas..... | 333 |
| 16 | Diferimento..... | 334 |
| 17 | Microempresa e empresa de pequeno porte (Simples Nacional)..... | 339 |
| 18 | Correção monetária..... | 340 |
| 19 | Transferência de créditos..... | 344 |
| 20 | Vigência e eficácia da Lei Complementar nº 102/2000..... | 347 |
| 20.1 | Considerações básicas..... | 347 |
| 20.2 | A necessidade de lei ordinária..... | 348 |
| 20.3 | A exigência do ônus tributário a partir do exercício seguinte..... | 349 |

| | |
|-------------------|-----|
| CAPÍTULO VII | |
| SELETIVIDADE..... | 353 |

| | |
|-----------------------------------|-----|
| CAPÍTULO VIII | |
| ISENÇÃO E INCENTIVOS FISCAIS..... | 359 |

| | | |
|--------|---|-----|
| 1 | Regime jurídico..... | 359 |
| 2 | Características da isenção..... | 361 |
| 3 | Guerra fiscal..... | 363 |
| 3.1 | Espécies de benefícios..... | 363 |
| 3.2 | Objecção jurisprudencial..... | 365 |
| 3.3 | Cade..... | 366 |
| 3.4 | Adquirente de bens incentivados de outros estados (e DF)..... | 367 |
| 3.5 | Importação por conta e ordem – Estado do Espírito Santo..... | 370 |
| 3.6 | Guerra dos portos..... | 371 |
| 3.7 | Comércio eletrônico..... | 372 |
| 3.7.1 | Sistemática e controvérsias jurídicas..... | 372 |
| 3.7.2 | Inconstitucionalidade..... | 374 |
| 3.8 | Cobrança dos incentivos julgados inconstitucionais..... | 376 |
| 3.9 | Aspectos práticos na aplicação dos incentivos (Repetro)..... | 377 |
| 3.10 | Diretrizes fazendárias..... | 379 |
| 3.10.1 | Comunicado CAT nº 36/04-SP..... | 379 |
| 3.10.2 | Argumentos fazendários..... | 389 |
| 3.10.3 | Jurisprudência..... | 390 |
| 3.11 | Ação direta de inconstitucionalidade..... | 392 |
| 3.12 | Convalidação e reinstituição dos benefícios fiscais..... | 394 |
| 4 | A renúncia tributária em face da responsabilidade na gestão fiscal..... | 399 |
| 5 | <i>Drawback</i> | 401 |
| 6 | Acordos internacionais..... | 405 |
| 6.1 | Considerações genéricas..... | 405 |
| 6.2 | Integrações regionais..... | 409 |
| 6.3 | Espécies..... | 409 |
| 6.4 | ICMS..... | 412 |
| 6.5 | Jurisprudência..... | 414 |
| 7 | Microempresa e empresa de pequeno porte (Simples Nacional)..... | 416 |

| | |
|-----------------|-----|
| CAPÍTULO IX | |
| IMUNIDADES..... | 419 |

| | | |
|-----|---|-----|
| 1 | Considerações gerais..... | 419 |
| 2 | Interpretação das normas jurídicas imunizantes..... | 423 |
| 3 | Recíproca..... | 425 |
| 4 | Templos..... | 428 |
| 5 | Partidos políticos, suas fundações, entidades sindicais dos trabalhadores e instituições de educação e de assistência social..... | 430 |
| 5.1 | Finalidades e normas complementares..... | 430 |
| 5.2 | Entidades previdenciárias..... | 434 |
| 5.3 | Restrições..... | 435 |
| 5.4 | Importação de bens, serviços e atividades paralelas..... | 436 |

| | | |
|-------------------------------|---|-----|
| 6 | Livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão..... | 437 |
| 6.1 | “Livros”. Evolução de seu significado e o abrangente conceito legal..... | 437 |
| 6.2 | Evolução jurisprudencial..... | 439 |
| 6.3 | A natureza pedagógica dos bens importados | 444 |
| 7 | Exportação de produtos industrializados, semielaborados, primários e mercadorias | 444 |
| 7.1 | Produto semielaborado (CF – redação original do art. 155, X, “a”)..... | 444 |
| 7.2 | Produtos, mercadorias e serviços..... | 450 |
| 8 | Petróleo, lubrificantes, combustíveis e energia elétrica em operações interestaduais | 453 |
| 9 | Ouro..... | 457 |
| 10 | Transporte internacional | 459 |
| 10.1 | Mercadorias, produtos e serviços (após a LC nº 87/96) | 460 |
| 11 | Serviços internacionais de comunicação | 464 |
| 12 | Serviços de radiodifusão | 468 |
| 13 | Fonogramas e videogramas musicais..... | 469 |
| CAPÍTULO X | | |
| OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS..... | | 471 |
| | | |
| CAPÍTULO XI | | |
| PENALIDADES | | 479 |
| 1 | Pressupostos..... | 479 |
| 2 | Multa moratória..... | 480 |
| 3 | Multa penal..... | 481 |
| 4 | Apreensão de bens | 483 |
| 5 | Perdimento de bens..... | 484 |
| 6 | Regime especial..... | 485 |
| 7 | Devedor remisso | 486 |
| 8 | Interdição de estabelecimento | 487 |
| 9 | Protesto da Certidão da Dívida Ativa e Serasa..... | 487 |
| 10 | Prisão (crimes tributários) | 491 |
| 10.1 | Tipos penais..... | 491 |
| 10.2 | Prisão preventiva | 492 |
| 10.3 | Representação criminal..... | 493 |
| 10.4 | Parcelamento | 496 |
| 10.5 | Apropriação indébita | 497 |
| 11 | Sigilo e violação de dados | 501 |
| | | |
| CAPÍTULO XII | | |
| PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO | | 507 |
| 1 | Pressupostos..... | 507 |
| 1.1 | Elisão | 507 |
| 1.2 | Evasão..... | 509 |
| 1.3 | Interpretação econômica e planejamento tributário..... | 510 |
| 1.4 | A desconsideração da personalidade jurídica no direito privado e no âmbito tributário | 512 |
| 2 | Caso prático | 513 |
| | | |
| REFERÊNCIAS..... | | 515 |