



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ - UFC
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE DIREITO

FRANCISCO NAFTALI AIRES PEDROSA

O DIREITO À COMPENSAÇÃO DO ICMS RECOLHIDO SOBRE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO EM RELAÇÃO À QUAL HOUE INADIMPLÊNCIA ABSOLUTA DO USUÁRIO: UMA ANÁLISE DA VIOLAÇÃO AO FATO GERADOR E AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE DO IMPOSTO

FORTALEZA - CE
2020

FRANCISCO NAFTALI AIRES PEDROSA

O DIREITO À COMPENSAÇÃO DO ICMS RECOLHIDO SOBRE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO EM RELAÇÃO À QUAL HOVE INADIMPLÊNCIA ABSOLUTA DO USUÁRIO: UMA ANÁLISE DA VIOLAÇÃO AO FATO GERADOR E AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE DO IMPOSTO

Monografia apresentada ao curso de Direito da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Carlos César Sousa Cintra

FORTALEZA - CE

2020

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal do Ceará
Biblioteca Universitária

Gerada automaticamente pelo módulo Catalog, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

P1d PEDROSA, Francisco Naftali Aires.

O DIREITO À COMPENSAÇÃO DO ICMS RECOLHIDO SOBRE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO EM RELAÇÃO À QUAL HOVE INADIMPLÊNCIA ABSOLUTA DO USUÁRIO : UMA ANÁLISE DA VIOLAÇÃO AO FATO GERADOR E AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE DO IMPOSTO / Francisco Naftali Aires PEDROSA. – 2020.

72 f. : il. color.

Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Curso de Direito, Fortaleza, 2020.

Orientação: Prof. Dr. Carlos César Sousa Cintra.

1. ICMS-Comunicação. 2. Violação. 3. Fato Gerador. 4. Não Cumulatividade. 5. Inadimplência absoluta. I. Título.

CDD 340

FRANCISCO NAFTALI AIRES PEDROSA

O DIREITO À COMPENSAÇÃO DO ICMS RECOLHIDO SOBRE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO EM RELAÇÃO À QUAL HOVE INADIMPLÊNCIA ABSOLUTA DO USUÁRIO: UMA ANÁLISE DA VIOLAÇÃO AO FATO GERADOR E AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE DO IMPOSTO

Monografia apresentada ao curso de Direito da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Aprovado em: ____/____/____

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Carlos César Sousa Cintra (Orientador)
Universidade Federal do Ceará (UFC)

MSc. e Doutorando Eric de Moraes e Dantas
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Esp. e Mestrando Lucas Antunes Santos
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Ao Ser Supremo e à materialização de seu amor: Alicinha.

“Não há religião superior à verdade”.

(A Doutrina Secreta – Volume 1 -
Cosmogênese, p. 64)

RESUMO

Este trabalho pretende analisar o direito da empresa prestadora à compensação ou restituição do ICMS recolhido sobre a prestação de serviços de comunicação em relação à qual houve inadimplência absoluta por parte do usuário. O contribuinte reivindica a compensação do indébito tributário com fulcro nos art. 165, I e 166 do CTN, alegando que a inadimplência absoluta do usuário tem o condão de violar o aspecto material da RMIT do imposto no tocante à onerosidade dos serviços (art. 2º, III da LC 87/96) e anular a ocorrência do fato gerador devido aos efeitos retroativos da resolução contratual. E mais, o ICMS é um imposto indireto, logo o ônus da exação deve ser suportado pelo usuário final do serviço, contribuinte de fato, porém, a repercussão econômica do imposto é impedida devido à sua inadimplência, ocasionando, consequentemente, a violação do princípio constitucional tributário da não cumulatividade do ICMS (art. 155, §2º, inciso I, CF/1988). Nos termos do art. 118, CTN, a definição do fato imponible, no caso do ICMS-Comunicação, a prestação efetiva de serviços onerosos, é interpretada objetivamente, abstraindo-se a eficácia e a validade dos negócios jurídicos subjacentes. A inadimplência não elimina o caráter oneroso inerente à natureza dos contratos de prestação de serviços. O devedor continua obrigado em relação ao credor, respondendo pelo dano causado decorrente da responsabilidade civil contratual (art. 389, CC). Ademais, a resolução do contrato não anula a ocorrência do fato gerador e não opera efeitos retroativos, devido à natureza dos contratos de execução continuada, e do serviço prestado ser do tipo instantâneo. Por fim, o princípio tributário da não cumulatividade, cujos cânones residem na constituição do “crédito fiscal” referentes às operações anteriores de entrada e sua compensação com o ICMS devido na prestação de serviços de comunicação, e tem como principal objetivo a eliminação do efeito cascata da tributação, não possui como pressuposto a eficácia da repercussão econômica da exação no decorrer do ciclo. O direito ao repasse do ônus da exação entre a empresa e o contribuinte de fato carece de previsão legal (repercussão jurídica). A repercussão econômica do tributo é conceito estranho ao Direito Tributário, dependente essencialmente de questões mercadológicas, e não guarda relação de causalidade com o referido princípio. A inadimplência não impede a constituição do “crédito fiscal” ou sua compensação com o ICMS-Comunicação devido. O Fisco não exige o efetivo pagamento do ICMS devido nas operações de en-

trada para fins de cômputo dos “créditos fiscais”, tampouco, o adimplemento de obrigações contratuais pactuadas entre os contribuintes e seus inumeráveis consumidores finais, para fins de efetivação da não cumulatividade. Em suma, o Estado não deve arcar com o ônus do insucesso dos negócios jurídicos firmados entre particulares, uma vez que os riscos são inerentes aos negócios privados. Resta à empresa, autorizatória dos serviços de comunicação, contribuinte do imposto, recolher o valor destacado na fatura e, em caso de inadimplência absoluta por parte do consumidor final, recorrer ao Poder Judiciário em busca da tutela jurisdicional executiva adequada, com o fito de reparar o dano sofrido.

Palavras-chave: ICMS-Comunicação. Violação. Fato Gerador. Não Cumulatividade. Inadimplência absoluta

ABSTRACT

This work intends to analyze the right of the company providing the compensation or refund of the ICMS collected on the provision of communication services in relation to which there was an absolute default by the user. The taxpayer claims the compensation of the tax undue with fulcrum in art. 165, I and 166 of the CTN, claiming that the user's absolute default is able to violate the RMIT's material aspect of the tax with regard to the onerosity of the services (art. 2, III of LC 87/96) and to cancel the occurrence of the taxable event due to the retroactive effects of the contractual resolution. Furthermore, the ICMS is an indirect tax, so the burden of exhaustion must be borne by the end user of the service, a taxpayer in fact, however, the economic repercussion of the tax is prevented due to its default, consequently causing violation of the constitutional tax principle of non-cumulative ICMS (art. 155, §2nd, item I, CF / 1988). Under the terms of art. 118, CTN, the definition of the enforceable fact, in the case of ICMS-Communication, the effective provision of onerous services, is interpreted objectively, abstracting the effectiveness and validity of the underlying legal transactions. Default does not eliminate the costly nature inherent in the nature of service provision contracts. The debtor remains obliged in relation to the creditor, responding for the damage caused as a result of contractual civil liability (art. 389, CC). In addition, the termination of the contract does not nullify the occurrence of the taxable event and does not operate retroactive effects, due to the nature of the contracts for continuous execution, and the service provided is of the instantaneous type. Finally, the tax principle of non-cumulativeness, whose canons reside in the constitution of the "tax credit" referring to previous entry operations and their compensation with the ICMS due in the provision of communication services, and has as main objective the elimination of the cascade effect of taxation, does not assume the effectiveness of the economic repercussion of the exaction during the cycle. The right to pass on the burden of exaction between the company and the taxpayer in fact lacks a legal provision (legal repercussion). The economic repercussion of the tax is a concept foreign to Tax Law, essentially dependent on market issues, and has no causal relationship with that principle. The default does not prevent the constitution of the "tax credit" or its compensation with the ICMS-Communication due. The Tax Authorities do not require the effective payment of ICMS due on the entry transactions for the purposes of calculating the "tax credits", nor the

performance of contractual obligations agreed between the taxpayers and their innumerable final consumers, for the purpose of effecting the non-cumulative effect. In short, the State should not bear the burden of unsuccessful legal transactions between private individuals, since the risks are inherent to private business. It remains for the company, authorizing the communication services, taxpayer, to collect the amount highlighted on the invoice and, in the event of an absolute default on the part of the final consumer, to resort to the Judiciary in search of adequate executive judicial protection, with the aim of repairing the damage suffered.

Keywords: ICMS-Communication. Violation. Taxable event. Principle of Non-Cumulativity. Absolute Default.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

| | |
|---|----|
| Figura 1 – Compensação Tributária..... | 16 |
| Figura 2 – Ciclo Plurifásico..... | 40 |
| Figura 3 – Cumulatividade..... | 41 |
| Figura 4 – Não Cumulatividade..... | 44 |
| Figura 5 – Contribuinte de direito e de fato..... | 52 |

SUMÁRIO

| | |
|--|----|
| 1. INTRODUÇÃO..... | 12 |
| 2. DA COMPENSAÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO..... | 15 |
| 3. DA INADIMPLÊNCIA ABSOLUTA..... | 19 |
| 4. DA OFENSA AO FATO GERADOR DO ICMS-COMUNICAÇÃO..... | 23 |
| 4.1 Aspectos preliminares acerca do ICMS-Comunicação..... | 23 |
| 4.2 Da violação do aspecto material do fato gerador pela inadimplência absoluta no tocante à onerosidade dos serviços (art. 2º, III da LC 87/96) | 25 |
| 4.3 Da desnaturação do fato gerador devido à inadimplência absoluta malferir o negócio jurídico de base..... | 28 |
| 4.4 Da “anulação” do fato gerador decorrente dos efeitos <i>ex tunc</i> da resolução contratual..... | 36 |
| 5. DA VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE DO ICMS-COMUNICAÇÃO..... | 39 |
| 5.1 Da não cumulatividade do ICMS..... | 39 |
| 5.2 Da violação ao princípio da não cumulatividade, previsto no art. 155, §2º, inciso I, CF/1988, no tocante à impossibilidade de repercussão do tributo por conta da inadimplência absoluta do usuário..... | 51 |
| 6. CONCLUSÃO..... | 61 |
| REFERÊNCIAS..... | 68 |

1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por base uma disputa judicial entre o Estado de Rondônia e a empresa Global Village Telecom Ltda¹., que deseja ver reconhecido o direito de compensar ou restituir o ICMS recolhido sobre prestações de serviço de comunicação em relação às quais houve inadimplência absoluta do por parte do usuário final.

Inicialmente, importa justificar a escolha do tema. Basicamente, três fatores motivaram o interesse pelo tema e a elaboração deste estudo. Primeiro, porque a inadimplência é um grave problema social que tem impacto direto na saúde financeira das empresas contribuintes e, conseqüentemente, no desenvolvimento econômico do país. De acordo com a Agência Brasil², o total de inadimplentes, pessoas com contas em atraso, ficou em 63,8 milhões em novembro de 2019, ante 62,6 milhões registrados em igual mês de 2018. Segundo a relevância econômica do ICMS para as contas públicas. O reconhecimento do direito à compensação pleiteada pela empresa teria um enorme impacto fiscal para o Estado. Por último, o presente caso encontra-se no Supremo Tribunal Federal (STF) em sede no Recurso Extraordinário com Agravo (ARE) 668974 com repercussão geral reconhecida.

A proposta da presente obra é expor de forma sistemática alguns pontos da tese apresentada pela empresa e elaborar uma análise sistemática à luz da legislação tributária e civilista, da doutrina especializada e da jurisprudência, ao passo que se elabora uma breve revisão bibliográfica acerca dos institutos correlatos.

Antes de apresentarmos o resumo do caso e o objetivo, é mister qualificarmos os sujeitos envolvidos no imbróglio. O **usuário final** tomador do serviço, pessoa física ou jurídica, não contribuinte do imposto; a **empresa** prestadora de serviços de comunicação, pessoa jurídica de direito privado, contribuinte do imposto (art. 4º, Lei Complementar 87/96) que explora comercialmente os serviços de

¹ A partir de 14 de abril de 2016, a marca GVT adquirida pela Telefônica Brasil passou a se chamar Vivo. Telefônica. Notícias. 05/04/2016. Disponível em: <https://www.telefonica.com.br/servlet/Satellite?c=Noticia&cid=1386095256750&pagename=InstitucionalVivo%2FNoticia%2FLayoutNoticia01>. Acesso em: 13/05/2020

² Agência Brasil - São Paulo. Notícias. Número de inadimplentes cresceu em novembro de 2019. 21/01/2020. Disponível em: <https://agenciabrasil.etc.com.br/economia/noticia/2020-01/numero-de-inadimplentes-cresceu-em-novembro-de-2019>. Acesso em: 13/05/2020

comunicação mediante autorização estatal; e o **Estado** ou **Fisco**, aqui representado pelos entes federativos que detêm a competência tributária para instituir o ICMS-Comunicação, no caso, o Estado de Rondônia.

Em sua tese, a empresa solicita a compensação do indébito tributário com fulcro nos art. 165, I e 166 do CTN, alegando que a inadimplência absoluta do usuário com a subsequente resolução do contrato, tem o condão de malferir a incidência do ICMS-Comunicação.

De modo específico, objetiva-se analisar se houve desnaturação da ocorrência do fato gerador do ICMS-Comunicação sob dois aspectos: a desconstituição do negócio jurídico de base e a quebra da onerosidade do contrato, ambos gerados pela inadimplência absoluta do usuário final. A confirmação da violação ensejaria o reconhecimento do indébito tributário do imposto recolhido, com o conseqüente direito da empresa à sua compensação ou restituição.

Será analisada ainda a possibilidade de a inadimplência absoluta violar o princípio constitucional tributário da não cumulatividade do ICMS. Oportuno ressaltar que foi sob essa justificativa que o tema teve sua repercussão geral reconhecida pelo STF.

O trabalho está organizado da seguinte forma.

O primeiro capítulo é basicamente uma revisão bibliográfica com o fito de apresentar o instituto da compensação tributária, apresentando os requisitos para a constituição do indébito tributário e sua restituição ou compensação.

O segundo capítulo tem como objetivo apresentar o conceito de “inadimplência absoluta” alegado pela empresa. Será feita uma abordagem à luz da teoria das obrigações e dos contratos.

No capítulo terceiro, iniciaremos com uma abordagem preliminar acerca da teoria do fato gerador do ICMS-Comunicação, discorrendo sobre conceitos preliminares concernentes ao aspecto material da RMIT. A partir desses conceitos basilares, iremos analisar se há violação do aspecto material do fato gerador pela inadimplência absoluta no tocante à onerosidade dos serviços (art. 2º, III da LC 87/96). Em seguida, numa análise pormenorizada, iremos investigar se a inadimplência

absoluta tem o condão de malferir o fato gerador do ICMS-Comunicação, uma vez que tem impacto direto na execução do contrato. Por fim, examinaremos se é pode haver a “anulação” do fato gerador decorrente dos efeitos *ex tunc* da resolução contratual.

No último capítulo, iremos analisar se a inadimplência absoluta viola o princípio constitucional tributário da não cumulatividade do ICMS. Segundo a tese da empresa, por se tratar o ICMS de tributo indireto, o ônus tributário deve ser repassado ao contribuinte de fato, porém devido à inadimplência absoluta deste, isso não vem acontecendo. Com o intuito de constituir o bojo argumentativo apresentaremos o conceito de tributação indireta e contribuinte de fato; proceder o estudo do princípio tributário da não cumulatividade do ICMS e sua sistemática de creditamento e compensação; e emitir um parecer conclusivo acerca da possível violação do princípio enunciado.

Por fim, proceder-se a análise completa do caso concreto com o parecer conclusivo acerca da questão.

2. DA COMPENSAÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO

Grosso modo, ao ler o tema do presente trabalho, defere-se que o objetivo final da empresa prestadora de serviços de comunicação é o direito de **compensar** o imposto recolhido. Nas lições do professor Segundo (2017, p. 398):

O direito de compensar é desdobramento direto de normas constitucionais. Em função dos princípios da isonomia, da moralidade e da razoabilidade, não se pode admitir que alguém, sendo devedor, e também credor, da mesma pessoa, possa exigir dela o pagamento de seu crédito, sem estar também obrigado a pagar o seu débito.

A compensação é um instituto do direito privado no campo das obrigações, e uma das formas indiretas de extinção da relação jurídica obrigacional travada entre sujeitos que habitam seus polos, quais sejam, o sujeito ativo (o credor) e o sujeito passivo (o devedor). (BRITO, 2016, p. 231)

Nos termos do art. 368 do Código Civil, ocorrerá a compensação quando duas ou mais pessoas forem ao mesmo tempo credoras e devedoras umas das outras, extinguindo-se as obrigações até o ponto em que se compensarem.

De modo resumido, a relação fiscal estabelece-se entre o Estado (credor) e a empresa prestadora de serviços (devedor) do seguinte modo. A empresa pratica o fato imponible previsto abstratamente na hipótese de incidência da norma tributária fazendo surgir a obrigação tributária. Em seguida o Estado através do lançamento³ constitui o “crédito tributário” em face da empresa.

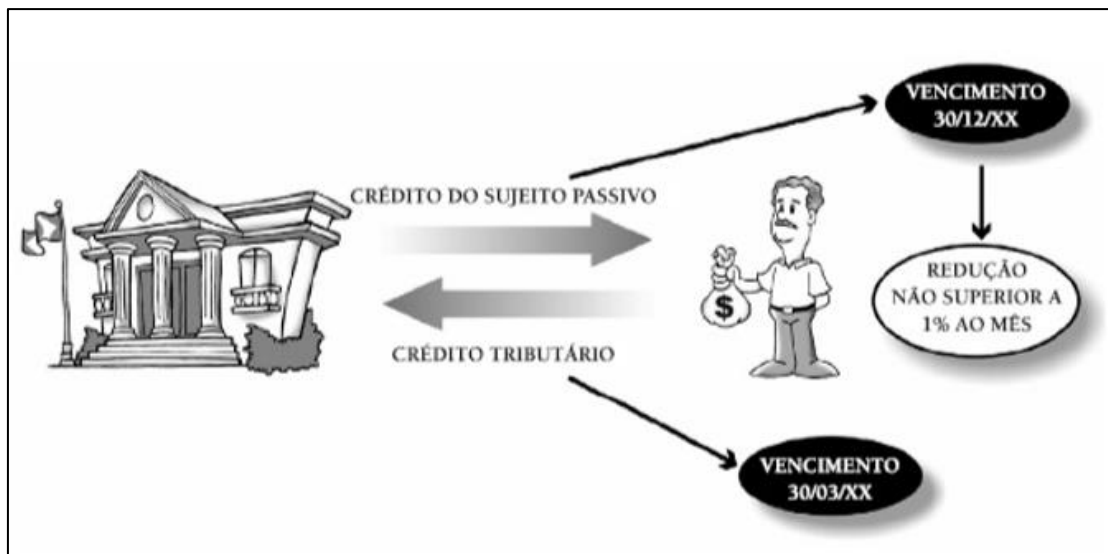
Em matéria tributária, a compensação, assim como o pagamento, é uma das modalidades de extinção do crédito tributário prevista no art. 156, II do CTN, e descrita, de forma genérica, pelo art. 170 do mesmo *códex*:

³ Art. 142 - CTN: Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

Parágrafo único. Sendo vincendo o crédito do sujeito passivo, a lei determinará, para os efeitos deste artigo, a apuração do seu montante, não podendo, porém, cominar redução maior que a correspondente ao juro de 1% (um por cento) ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento.

Figura 1 - Compensação Tributária



Fonte: BORBA (2015, p. 406)

Por dedução lógica, para que haja a compensação faz-se necessário que a empresa constitua um crédito em face do Estado. A este crédito, que será compensado com o “crédito tributário”, denominaremos de “crédito do sujeito passivo”.

Antes de prosseguirmos com o tema, uma observação assaz interessante deve feita de modo a evitar qualquer confusão ao longo deste trabalho. Isto porque, em relação especificamente ao ICMS, o sujeito passivo pode constituir o chamado “crédito escritural” ou “crédito fiscal”. Este crédito é adquirido, ordinariamente, pela aplicação da técnica da não cumulatividade, onde a cada entrada tributada o adquirente da mercadoria registra como crédito o valor incidente na operação (“ICMS a recuperar”), que poderá ser compensado com os débitos obtidos dentro do período.

Logo, o “crédito do sujeito passivo” não pode ser confundido com o “crédito fiscal”, e nem tampouco a compensação tributária com a compensação no âmbito da não cumulatividade. O “crédito do sujeito passivo” para fins de compensação tributária trata-se do **indébito tributário**, que nada mais é do que o pagamento indevido do imposto.

Nos termos do art. 165 do CTN, o sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

Apesar do art. 165 do CTN não tratar especificamente de compensação, certificado o indébito tributário por sentença transitada em julgado, o contribuinte poderá optar pela compensação ou pela restituição. Esse entendimento foi cristalizado pela Súmula 461 do STJ: “O contribuinte pode optar por receber, por meio de precatório ou por compensação, o indébito tributário certificado por sentença declaratória transitada em julgado”. Na prática, a compensação é preferida, uma vez que a restituição se submete ao moroso regime de precatórios, previsto no art. 100, CF/88.

Merece atenção a lição de Paulsen (2017, p. 277) que aduz acerca das diferenças dos dois institutos:

Há dois modos possíveis de ressarcimento: a restituição do montante indevido, de que tratam os arts. 165 a 169 do CTN, e o aproveitamento do crédito para a compensação com tributos efetivamente devidos, de que tratam os arts. 170 e 170-A do CTN. Os pedidos de restituição são fundamentados diretamente no art. 165 do CTN, associando-se a ele apenas a demonstração de que o pagamento foi indevido, o que exige análise da legislação relativa ao tributo objeto de restituição. Não há nenhuma necessidade de lei ordinária autorizadora, diferentemente do que ocorre para fins de compensação do indébito. O art. 165 do CTN é auto aplicável; o art. 170, não. Enquanto, na restituição, o valor pago indevidamente é simplesmente devolvido, na compensação, temos a extinção de crédito tributário relativo a outro tributo [...].

Para fazer jus à compensação, o sujeito passivo deverá ingressar em juízo mediante ação de repetição de indébito tributário, e demonstrar a ilegalidade ou inconstitucionalidade da exigência mediante análise da legislação específica que esteja em discussão, pedindo, então, com amparo no art. 165 e 166 do CTN, a sua restituição ou compensação.

No tocante à regulação da repetição de indébito em tributos indiretos, como é o caso do ICMS-Comunicação, o art. 166 do CTN prescreve que a restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento dos REsp 903.394/AL e REsp 928.875/MT, passou a entender que o contribuinte “de fato” não tem legitimidade ativa *ad causam* para pleitear a restituição do indébito e nem para discutir aspectos outros da relação tributária.

Insta abordar que o art. 170-A do Código Tributário, incluído pela Lei Complementar 104/2001, veda “a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial”. Isso pôs fim a uma prática corriqueira do contribuinte que, de forma ardilosa, contestava judicialmente o pagamento de determinado tributo, com o fito de creditar-se do valor, antes mesmo da decisão definitiva.

Iniciamos o presente capítulo ressaltando o objetivo final da empresa que é a compensação do imposto recolhido. Agora, podemos apontar seu objetivo de modo mais específico, o qual é provar, por meio de ação própria, que o imposto incidente sobre prestações de serviços de comunicação às quais houve inadimplência absoluta do usuário foi recolhido **indevidamente**, e conseqüentemente faz jus à sua compensação.

Passemos ao tema da inadimplência absoluta.

3. DA INADIMPLÊNCIA ABSOLUTA

A inadimplência é um dos elementos nucleares deste trabalho, apontada como a responsável pela desnaturação do fato gerador do ICMS-Comunicação e a violação do princípio da não cumulatividade. O inadimplemento, nada mais é, que o não cumprimento da obrigação pactuada; a frustração do interesse econômico do credor; a insatisfação da prestação “de dar”, “de fazer” ou “de não fazer”.

Porém, para fins de desenvolvimento do presente trabalho, faz-se necessário entender o conceito de “inadimplência absoluta” aduzido pelo contribuinte, e, para tal, traremos à baila alguns conceitos fundamentais da teoria das obrigações.

A doutrina tipifica o inadimplemento em **absoluto** e **relativo** baseada na possibilidade e utilidade do cumprimento da prestação ao credor. Quando a prestação se torna impossível de ser cumprida ou quando esta não for mais útil ao credor, trata-se de **inadimplemento absoluto**, enunciado no artigo 389 do Código Civil: “não cumprida a obrigação, responde o devedor por perdas e danos, mais juros e atualização monetária segundo índices oficiais regularmente estabelecidos, e honorários de advogado.”. Porém, se a obrigação ainda é passível de ser realizada e há interesse do credor, ou seja, a prestação ainda pode ser cumprida de forma útil, incorre o devedor em **inadimplemento relativo** ou mora.

Gagliano e Filho (2019, p. 360-361) discorrem de forma elucidativa que:

O inadimplemento tratado pela norma do art. 389 é o denominado absoluto, ou seja, aquele que impossibilita o credor de receber a prestação devida (ex.: a destruição do cereal que seria entregue pelo devedor), seja de maneira total, seja parcialmente (quando há pluralidade de objetos e apenas parte deles se inviabiliza), convertendo-se a obrigação, na falta de tutela jurídica específica, em obrigação de indenizar.

Tal não se confunde com o inadimplemento relativo, uma vez que, nessa hipótese, a prestação, ainda possível de ser realizada, não foi cumprida no tempo, lugar e forma convencionados, havendo, por outro lado, o interesse do credor de que seja adimplida, sem prejuízo de exigir uma compensação pelo atraso causado. Esse retardamento culposo no cumprimento de uma obrigação ainda realizável caracteriza a mora [...]

No caso do inadimplemento relativo, ao contrário do inadimplemento absoluto, a sanção ao devedor moroso corresponde à própria prestação originária, que ainda se conserva útil e proveitosa ao credor, acrescida dos consectários legais previstos no caput do art. 395 do Código Civil: “Responde o devedor pelos prejuízos a que sua mora der causa, mais juros, atualização dos valores monetários segundo índices oficiais regularmente estabelecidos, e honorários de advogado.”

No caso específico do não pagamento de prestações líquidas, com termo pré-fixado acertado em contrato, constitui-se em mora o devedor desde a data prevista para o pagamento. Este tipo de inadimplemento relativo é a **mora ex re**, assim denominada pela doutrina pelo fato de o devedor ter aceitado um prazo para o cumprimento das prestações pecuniárias. A mora *ex re* tem seu fundamento no art. 397, CC/2002: “O inadimplemento da obrigação, positiva e líquida, no seu termo, constitui de pleno direito em mora o devedor”.

Ademais, o inadimplemento relativo pode ainda **converter-se em inadimplemento absoluto**, dando causa à extinção da obrigação e resolução em perdas e danos, conforme prescreve o parágrafo único, do art. 395, parágrafo único do CC/2002: “Se a prestação, devido à mora, se tornar inútil ao credor, este poderá enjeitá-la, e exigir a satisfação das perdas e danos.”.

Farias e Rosenvald (2017, p. 569 e 570) reiteram que:

[...] mais uma vez devemos insistir na fundamentalidade do art. 395, parágrafo único, do Código Civil: ‘Se a prestação, devido à mora, se tornar inútil ao credor, este poderá enjeitá-la e exigir a satisfação das perdas e danos.’ Quer dizer, caso o, credor comprove, no caso concreto, que o atraso no cumprimento acarretou o fim do seu interesse no adimplemento da prestação, mesmo que devidamente somada aos acréscimos legais, poderá exercer o direito potestativo de resolver o negócio jurídico (art. 475, CC). Temos aí uma hipótese de conversão da mora em inadimplemento absoluto.

Nessa linha proclama o Enunciado 162, aprovado na III Jornada de Direito Civil promovida pelo Conselho da Justiça Federal em Brasília: “A inutilidade da prestação que autoriza a recusa da prestação por parte do credor deverá ser aferida objetivamente, consoante o princípio da boa-fé e a manutenção do sinalagma, e não de acordo com o mero interesse subjetivo do credor”.

A empresa alega que convive corriqueiramente com a mora dos clientes e que toma as medidas cabíveis previstas na legislação privada para prevenir essa prática. Porém, alega que por vezes essa prática torna-se corriqueira, chegando a inviabilizar o negócio jurídico.

A “inadimplência absoluta” surge, portanto, quando o usuário **permanece inadimplente** e tem o **contrato resolvido** pela prestadora que, após providências infrutíferas (extrajudiciais e judiciais) para a exigência dos valores devidos e não pagos, **desiste da cobrança e assimila o prejuízo**.

Instituto consoante à teoria dos contratos, a resolução (espécie do gênero rescisão) trata-se de uma forma de extinção do contrato em virtude do **inadimplemento contratual**. Conforme aduz Coelho (2012, p. 263): “A resolução é a dissolução do contrato bilateral em virtude de inexecução das obrigações contratadas.”. A doutrina a classifica em culposa, quando há culpa *lato sensu* de uma das partes pelo inadimplemento; ou involuntária, nos casos de fortuito.

“A figura jurídica que autoriza a resolução por descumprimento imputável a uma das partes é conhecida pela denominação de pacto comissório ou cláusula resolutória, que pode ser expressa ou tácita.” (VENOSA, 2017, p. 113)

Em geral os contratos desse porte possuem cláusula resolutiva expressa, que se opera de pleno direito e, que independente de interpelação judicial ou extrajudicial, extingue o negócio jurídico de base.

Importante ressaltar que, em observância aos princípios da obrigatoriedade (*pacta sunt servanda*), da boa-fé, da função social e da manutenção da sinalagma, os quais regem os contratos e prezam sempre pelo seu cumprimento, como forma de extinção das obrigações, a resolução é preterida e condicionada, como prescreve o art. 475: “a parte lesada pelo inadimplemento pode pedir a resolução do contrato, se não preferir exigir-lhe o cumprimento, cabendo, em qualquer dos casos, indenização por perdas e danos.”

Após a resolução do contrato pela parte adimplente, proceder-se-á sua liquidação, que compreende dois aspectos: o retorno dos contratantes à situação anterior à celebração do contrato, exceto se este era de execução continuada; e a indenização da parte prejudicada pela resolução, salvo se a dissolução do contrato decorreu de inexecução involuntária. (COELHO, 2012, p. 264-265)

Em sua tese, a empresa solicita a compensação do indébito tributário com fulcro nos art. 165, inciso I e 166 do CTN, alegando que a inadimplência absoluta do usuário com a subsequente resolução do contrato, tem o condão de malferir a incidência do ICMS-Comunicação em alguns aspectos.

Pondera que a inadimplência absoluta descaracteriza a onerosidade dos serviços de comunicação prestados, desnaturando, por conseguinte, o critério material do fato gerador do ICMS-Comunicação, previsto no art. 2º, inciso III, da Lei Complementar 87/96 (Lei Kandir).

Além disso, argui que a inadimplência absoluta e a resolução do contrato, com a consequente extinção do negócio jurídico de base, anulam a ocorrência do fato gerador do imposto, uma vez que seus efeitos operam retroativamente (*ex tunc*).

Por fim, aduz que a inadimplência absoluta viola o princípio constitucional tributário da não cumulatividade do ICMS, previsto no art. 155, §2º, inciso II da CF/88, sob a seguinte alegativa. Por se tratar o ICMS de um tributo indireto, o ônus do tributo deve ser repassado ao contribuinte de fato, o usuário final, o qual não vem ocorrendo em face de sua inadimplência.

Passaremos a discutir de forma sistemática cada situação posta.

4. DA OFENSA AO FATO GERADOR DO ICMS-COMUNICAÇÃO

4.1. Aspectos preliminares acerca do ICMS-Comunicação

O ICMS é indubitavelmente um dos impostos mais complexos do sistema tributário brasileiro. Oriundo da junção de seis espécies tributárias existentes na Constituição Federal de 1967, o novo arcabouço deste imposto, constituído por diversas bases econômicas, é instituído pelo artigo 155, II, CF/1988:

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;

Acerca das principais características desse imposto e de seu regime jurídico, leciona Sabbag (2017, p. 1539):

O ICMS, imposto estadual, sucessor do antigo Imposto de Vendas e Consignações (IVC), foi instituído pela reforma tributária da EC n. 18/65 e representa cerca de 80% da arrecadação dos Estados. É gravame plurifásico (incide sobre o valor agregado, obedecendo -se ao princípio da não cumulatividade – art. 155, § 2º, I, CF), real (as condições da pessoa são irrelevantes) e proporcional, tendo, predominantemente, um caráter fiscal. Ademais, é imposto que recebeu um significativo tratamento constitucional – art. 155, § 2º, I ao XII, da CF, robustecido pela LC n. 87/96, que substituiu o Decreto-lei n. 406/68 e o Convênio ICMS n. 66/88, esmiuçando-lhe a compreensão, devendo tal norma ser observada relativamente aos preceitos que não contrariarem a Constituição Federal.

Ressalte-se que, em regra, a prestação de serviços é tributada pelos Municípios por meio do ISS (imposto sobre serviços de qualquer natureza). Entretanto, por extrapolarem as fronteiras municipais, a prestação de serviços de comunicação, tema central do presente trabalho, foi inserida no âmbito da incidência do imposto, o qual passaremos a nos referir como **ICMS-Comunicação**.

Comunicação é o: “Ato ou efeito de comunicar(-se). Ato que envolve a transmissão e a recepção de mensagens entre o transmissor e o receptor, através da linguagem oral, escrita ou gestual, por meio de sistemas convencionados de signos e símbolos.”. (COMUNICAÇÃO, 2015, in: MICHAELIS)

Para Paulsen (2012, p. 351):

O conceito de “comunicação” representa o aspecto fundamental para se precisar a essência da materialidade (pertinente e integrada pela prestação de serviços). O fato gerador não ocorre pelo simples ato que torna possível a prestação de serviços de comunicação, sem que os sujeitos desta relação negocial (prestador e tomador – devidamente determinados) tenham uma efetiva participação.

Na comunicação torna-se necessária a participação de elementos específicos (emissor, mensagem, canal e receptor), podendo ocorrer (ou não) a compreensão pelo destinatário.

Merece destaque também o termo “telecomunicação” que, malgrado as divergências doutrinárias acerca de seu conceito⁴ em relação ao termo “comunicação”, é definido pelo art. 60, §1º, da Lei 9472/97 (Lei das Telecomunicações) como: “a transmissão, emissão ou recepção, por fio, radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético, de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza.”

Frise-se que a base econômica do imposto é o serviço de comunicação, mais especificamente, o **serviço de comunicação *stricto sensu***, e não as atividades-meio realizadas e cobradas com autonomia, assim considerados os serviços preparatórios, acessórios ou auxiliares que configurarão serviços comuns, não sujeitos ao ICMS. (PAULSEN, 2017, p.375-376).

⁴ “Uma primeira corrente defende a confusão entre os dois grupos de serviços, o que faria com que o ICMS somente pudesse atingir os serviços que se enquadrassem como “telecomunicações” Uma segunda corrente, mais restritiva que a primeira, aponta que somente os serviços que efetivamente se enquadrem como “comunicação” poderão sofrer a incidência do ICMS, o que exclui serviços que possam ser considerados “serviços de telecomunicação”. Há uma terceira corrente, que defende que o grupo “telecomunicações” nada mais é do que uma espécie do gênero “comunicação”. [...] Essa terceira visão é compartilhada, em geral, pelos fiscos estaduais [...]. Trata-se de uma interpretação bastante ampliada e que, muitas vezes, determina a cobrança de ICMS em situações bastante inusitadas.” **OBSERVATÓRIO DO TIT: ICMS-COMUNICAÇÃO**. Uma análise das decisões do TIT/SP sobre provimento de acesso à internet, gerenciamento de rede e outros temas. 12 de junho de 2018. Disponível em: <https://gsqa.com.br/observatorio-do-tit-icms-comunicacao/>. Acessado em 15/05/2020.

O Superior Tribunal de Justiça exteriorizou esse entendimento no Agravo Regimental no Recurso Especial 1.054.543/RJ sob relatoria do Min. Humberto Martins, julgado em 21/8/2008:

Não incide ICMS nas atividades meramente preparatórias ou de acesso aos serviços de comunicação, tais como os serviços de instalação de linha telefônica fixa. [...] Trata-se de interpretação que se coaduna, perfeitamente, ao disposto no artigo 2º, III da LC 87 /96 (Lei Kandir), que determina a cobrança do ICMS sobre os serviços de comunicação stricto sensu, não sendo lícito reconhecer a sua incidência em relação aos serviços acessórios ou preparatórios de comunicação. (STJ, 2012)

Na esteira do STJ, o Supremo Tribunal Federal (2015, p. 3) reiterou no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo 904.294/RJ sob relatoria do Min. Luiz Fux entendeu que os serviços de comunicação propriamente ditos são aqueles em que “um terceiro, mediante prestação negocial onerosa, mantém interlocutores (emissor/receptor) em contato por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza”.

Por fim, a Constituição Federal, em seu art. 155, §2º, inciso X, alínea d, prescreve que não incidirá ICMS “nas prestações de serviços de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita”., decorrente da expressa regra imunizante contida na alínea d do inciso X do § 2º do art. 155, introduzida pela EC 42/2003.

4.2. Da violação do aspecto material do fato gerador pela inadimplência absoluta no tocante à onerosidade dos serviços (art. 2º, III da LC 87/96)

A empresa aduz que em face da inadimplência absoluta do usuário, o fato gerador não se aperfeiçoou, uma vez que a ausência do pagamento da prestação devida descaracteriza a onerosidade do serviço, ferindo o aspecto material da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação, prevista no art. 2º, III da LC 87/96:

*“O imposto incide sobre 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.”*

Com o fito de identificar se a inadimplência absoluta pode descaracterizar a onerosidade da prestação de serviço, será feita uma abordagem preliminar acerca dos institutos que orbitam os contratos de prestação de serviço à luz da doutrina, e que servirão de bojo argumentativo para contra arrazoar a tese da empresa.

Passemos aos conceitos.

A definição de **serviço** é trazida pelo Código de Defesa do Consumidor em seu artigo 3º, §2º, como “qualquer atividade fornecida no mercado de consumo, mediante **remuneração**, inclusive as de natureza bancária, financeira, de crédito e securitária, salvo as decorrentes das relações de caráter trabalhista.”

Por seu turno, o art. 594, caput do atual diploma civilista, conceitua **prestação de serviço** como “toda espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, contratado mediante **retribuição**.” A retribuição será chamada de honorário, preço ou salário a depender do tipo de serviço prestado e da relação intersubjetiva.

As palavras retribuição e remuneração são sinônimas. O dicionário Michaelis confirma isso ao conceituar remuneração como “pagamento realizado; [...] retribuição por serviços prestados [...]; gratificação; recompensa.” (REMUNERAÇÃO, 2015, in: MICHAELIS)

Em relação especificamente aos contratos de prestação de serviços, Tartuce (2017, p. 625) aduz que:

“O contrato de prestação de serviços (locatio operarum) pode ser conceituado como sendo o negócio jurídico pelo qual alguém - o prestador - compromete-se a realizar uma determinada atividade com conteúdo lícito, no interesse de outrem - o tomador - **mediante certa e determinada remuneração**.”. (grifo nosso)

Em resumo, a retribuição ou remuneração é **intrínseca** aos institutos. Faz parte de seu conceito, portanto são indissociáveis. Não há que se falar em serviço sem remuneração, ou prestação de serviços sem retribuição. Nessa linha prossegue Tartuce (2017, p. 626): “A menção à retribuição demonstra que o contrato é sempre oneroso. Não havendo remuneração, haverá, na verdade, uma *doação de serviço*”.

À primeira vista parece assistir razão à tese da empresa prestadora. Se não houve pagamento por parte do usuário, não há onerosidade. Ledo engano.

Os contratos de prestação de serviços são **onerosos** por natureza, ou seja, são aqueles que envolvem sacrifício patrimonial de ambos os contratantes.

Venosa (2017, p. 51) assevera que:

Nos contratos onerosos, pois, **ambos os contratantes têm direitos e deveres, vantagens e obrigações**; a carga ou responsabilidade contratual está repartida entre eles, embora nem sempre em igual nível. As partes concedem-se reciprocamente direitos e reciprocamente contraem obrigações. **A onerosidade identifica-se primordialmente pela contraprestação que se segue à prestação, pela vantagem que decorre de um sacrifício do contratante.** (grifo nosso)

Na esteira do eminente doutrinador, Gagliano e Filho (2019b, p. 175-176) aduzem que:

O ordinário quando se estabelece uma relação jurídica contratual é que ambas as partes experimentem benefícios e deveres. Assim, os efeitos da avença devem ser sentidos entre os contratantes da forma como fora pactuada (v. g., na compra e venda, o comprador tem de pagar o preço e o vendedor entregar a coisa), para que possam obter os proveitos desejados (no mesmo exemplo, o comprador receber a coisa e o vendedor embolsar o preço). Nessa situação, **quando a um benefício recebido corresponder um sacrifício patrimonial**, fala-se em contrato oneroso.

Infere-se que a onerosidade não se caracteriza pelo caráter estritamente econômico, sua característica essencial repousa no **binômio contraprestação e prestação** acordado entre os sujeitos no momento do estabelecimento do contrato. Em suma, a onerosidade está vinculada ao sacrifício patrimonial recíproco, à contração de direitos e deveres mútuos.

Portanto, a inadimplência apenas implica em descumprimento da obrigação por parte do devedor, e não elimina o caráter oneroso do contrato. Ou seja, mesmo que o devedor não pague, continua obrigado em relação ao credor, respondendo pelo

dano causado, decorrente da responsabilidade civil contratual (art. 389, CC). E como já ressaltamos anteriormente, a parte lesada pelo inadimplemento pode optar por resolver o contrato, se não preferir exigir-lhe o cumprimento, cabendo, em qualquer dos casos, indenização por perdas e danos (art. 475, CC).

Este também foi o entendimento da Procuradoria Geral da República (PGR, 2014, p. 9) em parecer proferido no Recurso Extraordinário com Agravo (ARE) 668974, cujo trecho do pertinente ao tema segue colacionado:

[...] o negócio em tela **sempre se revestirá de conteúdo oneroso**, já que esse quesito nada tem que ver com a adimplência ou inadimplência do débito do consumidor, mas sim com a **existência de deveres e direitos contratuais recíprocos** alusivos às partes integrantes do negócio (grifo nosso)

Extrai-se dos conceitos apresentados que o cumprimento ou descumprimento da obrigação não permeia o conceito de onerosidade. A inadimplência afeta a eficácia do negócio jurídico, ou seja, a produção dos efeitos esperados, não atingindo a onerosidade, que é intrínseca à concepção do contrato.

Conclui-se que a inadimplência absoluta **não descaracteriza** a onerosidade dos serviços de comunicação prestados, e por conseguinte, **não há violação** ao critério material do fato gerador do ICMS-Comunicação, previsto no art. 2º, III, da Lei Complementar 87 (Lei Kandir).

4.3. Da desnaturação do fato gerador devido à inadimplência absoluta malferir o negócio jurídico de base

Antes de analisar a tese impetrada pela empresa, é fundamental discorrer acerca do aperfeiçoamento do fato gerador do ICMS-Comunicação.

Nos termos do art. 2º, III da LC 87/96, o fato gerador do ICMS comunicação é **“prestar onerosamente 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.”**

O Supremo Tribunal Federal (2015b, p. 3), no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo 904.294/RJ sob relatoria do Min. Luiz Fux, entendeu que os serviços de comunicação propriamente ditos são aqueles em que:

um terceiro, mediante prestação negocial onerosa, mantém interlocutores (emissor/receptor) em contato por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza (artigo 60, § 1º, da Lei nº 9.472/97 – Lei Geral de Telecomunicações) –, não sendo dado ao legislador, nem muito menos ao intérprete e ao aplicador, estender a incidência do tributo aos serviços preparatórios e suplementares.

Nessa esteira, o Regulamento do ICMS do Distrito Federal, Decreto 18.955/1997, em seu art. 2º, §2º, prescreve que “entende-se por **prestação onerosa de serviços de comunicação** o ato de colocar à disposição de terceiro, em caráter negocial, quaisquer meios e modos aptos e necessários à geração, à emissão, à recepção, à transmissão, à retransmissão, à repetição, à ampliação e à transferência unilateral ou bilateral de mensagens, símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza”.

Diante do exposto, depreende-se que duas condições devem ser satisfeitas para a ocorrência do fato gerador: a celebração do negócio jurídico, no caso em tela aperfeiçoado por um contrato de prestação de serviços oneroso (perdão pelo “quase” pleonasma); e o oferecimento de meios necessários para o estabelecimento e a manutenção da comunicação.

O estabelecimento do contrato de prestação de serviços de comunicação segue o iter padrão do comércio. A empresa faz a oferta, apresenta seus serviços e os planos, e em caso de aceitação do usuário, o negócio se aperfeiçoa. Em geral, trata-se de contrato de adesão⁵ firmado por telefone, e atualmente, mais comumente de modo eletrônica via internet.

O “sim” do usuário à oferta da empresa estabelece a sinalagma, a reciprocidade de obrigações. Para a empresa surge a obrigação principal “de fazer” (prover o canal comunicativo necessário para o estabelecimento da comunicação), e para o usuário a obrigação principal “de dar” (pagar o preço do serviço), além de

⁵art. 54, CDC: “Contrato de adesão é aquele cujas cláusulas tenham sido aprovadas pela autoridade competente ou estabelecidas unilateralmente pelo fornecedor de produtos ou serviços, sem que o consumidor possa discutir ou modificar substancialmente seu conteúdo.”

diversas obrigações acessórias que ambos devem observar, decorrentes dos princípios que regem os contratos e as relações consumeristas.

Esse encontro de vontades, decorrente da autonomia privada e da liberdade de contratar, é o que **aperfeiçoa o contrato de prestação de serviços** entre fornecedor e consumidor.

Acerca dessa espécie contratual aduz Tartuce (2017, p. 625):

“O contrato de prestação de serviços (*locatio operarum*) pode ser conceituado como sendo o negócio jurídico pelo qual alguém - o prestador - compromete-se a realizar uma determinada atividade com conteúdo lícito, no interesse de outrem - o tomador -, mediante certa e determinada remuneração. [...] Trata-se de contrato consensual, que tem **aperfeiçoamento com a mera manifestação de vontade das partes**”. (grifo nosso)

Porém, apenas a “assinatura”⁶ do contrato de prestação de serviços não é situação jurídica suficiente à produção dos efeitos ICMS-Comunicação, o fato impositivo ainda não ocorreu. O estabelecimento do contrato é condição necessária, mas não suficiente. Resta à empresa ainda cumprir a obrigação “de fazer” pactuada, ou seja, colocar à disposição de terceiro os meios e modos aptos e necessários a prover a comunicação.

Nesse iter, merece apreço as lições de Ávila (2010 *apud* Paulsen, 2014, p. 588): “A CF/88 empregou uma expressão composta de três termos (prestação + serviços + comunicação), determinando que a competência tributária estadual surge com a sua conjugação, e nem chega a existir sem ela.”

Na prática, os técnicos da empresa deverão realizar as atividades-meio necessárias ao estabelecimento do canal comunicativo, como a instalação dos meios físicos (cabos, fibra ótica etc.) e a configuração dos equipamentos (roteadores, transmissores, antenas etc.) Após configurar e validar o canal comunicativo, o técnico executa os testes referentes à habilitação do usuário e solicita ao mesmo que assine um termo de certificação da visita técnica, ou qualquer outro tipo de documento

⁶O Código de 2002, uma vez assentes na doutrina esses aspectos, prefere se referir às cláusulas abertas de boa-fé e probidade, várias vezes por nós mencionadas. A manifestação tácita decorre de atos inequívocos, indubitados da intenção de contratar, tornando-se desnecessária a manifestação expressa. Sob outro aspecto, concluímos que a manifestação da vontade negocial pode ser produzida por uma declaração ou comportamento declarativo, ou por intermédio de um comportamento não declarativo (Iturraspe, 1988:87). É declarativa a manifestação expressa (fonética, gráfica ou mímica). É não declarativa a vontade tácita.” Venosa, **Sílvio de Salvo**. Direito civil: contratos / Sílvio de Salvo Venosa. – 17. ed. – São Paulo: Atlas, 2017. p. 121

comprobatório do sucesso da instalação. Após todo esse processo, perfaz-se o estabelecimento da comunicação. Agora sim, não resta dúvida. O fato gerador do ICMS-Comunicação está **perfeito**.

O art. 116, CTN reputa ao momento da ocorrência do fato gerador:

Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de **situação de fato**, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de **situação jurídica**, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Costa (2018, p. 152) ressalta a importância do artigo retro citado, porquanto a obrigação principal rege-se-á consoante o regime jurídico existente à data da ocorrência do fato imponible (*tempus regit actum*), e distingue situação **de fato** de situação **jurídica**:

Nos fatos geradores que correspondem a situações fáticas, o aperfeiçoamento do ato jurídico ou do contrato não é suficiente para deflagrar efeitos tributários: será necessária a prática dos respectivos atos de execução. A maior parte das hipóteses de incidência contempla fatos geradores que consubstanciam situações de fato (ex.: nas operações com produto industrializado e de circulação de mercadoria, é relevante a saída do bem do respectivo estabelecimento para a deflagração dos efeitos tributários – IPI e ICMS).

Nos fatos geradores alusivos a situações jurídicas, por outro lado, a lei estatui que o fato gerador reputa-se ocorrido e existentes os seus efeitos desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável (ex.: ser proprietário de imóvel urbano; ser proprietário de veículo automotor).

Dada muitíssima vênia, nos parece, no caso do ICMS-Comunicação, que deve haver uma conjugação dos incisos I e II do art. 116, uma vez que são necessários a constituição da situação jurídica, com o aperfeiçoamento do contrato de prestação de serviços entre as partes; e a realização da situação fática com a prestação da obrigação “de fazer”, cujo objeto é o estabelecimento do canal comunicativo por parte da prestadora.

Malgrado essa discussão, a situação definida em lei como necessária e suficiente para a ocorrência do fato gerador está **concretizada** (art. 114, CTN).

Em sua tese, a empresa alega que a inadimplência absoluta impede que o negócio jurídico produza seus efeitos, malferindo com isso a incidência do ICMS-Comunicação.

Passemos ao enfrentamento da tese.

Conforme a teoria da Escada Ponteana, os negócios jurídicos são revestidos de três atributos: a existência, a validade e a eficácia. A **eficácia** do negócio jurídico está relacionada com a produção dos efeitos pretendidos pelos sujeitos de direito quando o pactuaram no exercício da autonomia de suas vontades.

A inadimplência absoluta do usuário, por seu turno, ataca a eficácia do contrato de prestação de serviços de comunicação, uma vez que impede que os efeitos pretendidos pela empresa (receber o preço combinado) se aperfeiçoem. Resta analisar, se tal fato, pertencente ao universo do Direito Privado, tem impacto na constituição do fato gerador do imposto ao ponto de desconfigurar a relação jurídico-tributária.

De forma a fundamentar a discussão, é imprescindível enunciar o art. 118 do CTN, que consagra o princípio da *pecunia non olet*, e aduz de que forma a definição legal de fato gerador deve ser interpretada.

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I – da **validade** jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da **natureza do seu objeto** ou dos seus **efeitos**;

II – dos **efeitos** dos fatos efetivamente ocorridos.” (grifo nosso)

Cristalino o significado extraído do aludido artigo. Para o Direito Tributário basta que os fatos ou atos⁷ ocupem o plano da existência da Escada Ponteana, abstraindo-se sua validade e eficácia. Em resumo, basta que existam factualmente ou

⁷Os fatos jurídicos podem ou não ser oriundos de ações humanas. Aqueles fatos jurídicos que são consequência de condutas de sujeitos de direito são denominados atos jurídicos. Os atos jurídicos praticados intencionalmente com o fito de gerar as consequências que estão prescritas na norma jurídica, denominam-se **negócios jurídicos**.

nos termos do direito aplicável. Trata-se do **princípio da interpretação objetiva do fato gerador**, assim anunciado por Sabbag (2018, p. 31):

O princípio da interpretação objetiva do fato gerador (ou princípio da cláusula non olet) dispõe que se deve interpretar o fato gerador em seu aspecto objetivo, não importando os aspectos subjetivos, que dizem respeito à pessoa destinatária da cobrança do tributo. Dessa maneira, não se analisa a nulidade/anulabilidade do ato jurídico, a incapacidade civil do sujeito passivo ou a ilicitude do ato que gera o fato presuntivo de riqueza tributável. Predomina, sim, em caráter exclusivo, a investigação do aspecto objetivo do fato gerador.”

Essencialmente, este princípio remarca a autonomia do Direito Tributário para definir os efeitos dos atos jurídicos em seu domínio, advertindo o intérprete de que a disciplina do direito privado não interfere na definição do fato gerador. Desse modo, a validade e a eficácia dos atos jurídicos, à luz do Direito Civil, por exemplo, não repercutem no aperfeiçoamento do fato gerador. (COSTA, 2018, p. 156)

Portanto, a existência do negócio jurídico subjacente (o contrato de prestação de serviços de comunicação) é essencial à ocorrência do fato gerador, porém sua validade ou sua eficácia não importam ao direito tributário. Não importa o que foi estabelecido em suas cláusulas, se serão cumpridas ou descumpridas, ou se são eivadas de vícios ou nulidades. Enquanto o contrato não for extinto, independente de toda a discussão em torno de sua eficácia, haverá incidência do ICMS-Comunicação.

Ressalte-se ainda que o fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência (art. 114, CTN). Desta forma, condicionar a ocorrência do fato gerador do ICMS-Comunicação ao adimplemento das prestações de um instrumento entre particulares, violaria o princípio da legalidade tributária, uma vez que nos termos do art. 97, III do CTN, “**somente a lei** pode estabelecer [...] **a definição do fato gerador** da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;”.

Assim se manifesta a Procuradoria Geral da República em parecer proferido no Recurso Extraordinário com Agravo (ARE) 668.974:

Ademais, sobre a tributação não é possível pender uma condição suspensiva de eficácia até o completo exaurimento do negócio jurídico subjacente, firmado entre o fornecedor (contribuinte de direito do ICMS) e o consumidor (contribuinte de fato do ICMS). Vale dizer, ante o pedido deduzido na petição inicial do mandado de segurança relativamente à declaração da “ilegitimidade da exigência do ICMS-comunicação sobre prestações de serviço em relação as quais houve inadimplência do usuário”, é, na prática, tornar nulo um fato gerador verdadeiramente apto a gerar as respectivas consequências tributárias, subvertendo, com efeito, os princípios da legalidade tributária e da segurança jurídica, diretrizes de atuação do sujeito ativo. (PGR, 2014, p. 8)

A inadimplência absoluta do usuário é fenômeno restrito apenas às partes contratantes, que mediante acordo de vontades, e no exercício de sua liberdade e da autonomia privada, celebraram o contrato de prestação de serviços, instituto eminentemente de Direito Privado, e, portanto, indiferente ao Direito Tributário.

Consagrando todo o exposto, colaciona-se ementa do entendimento jurisprudencial do da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça (STJ, 2011), onde julgou o AgRg no RMS 33.743/RO sob relatoria do Ministro Herman Benjamin, DJE de 16/5/2011:

TRIBUTÁRIO. ICMS. SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÃO. INADIMPLÊNCIA DO USUÁRIO. INCIDÊNCIA. EXIGIBILIDADE DO TRIBUTO.

A inadimplência do usuário não afasta a incidência ou a exigibilidade do ICMS sobre serviços de telecomunicações. Precedentes do STJ.

Agravo Regimental não provido. (AgRg no RMS 33.743/RO, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 16/5/2011) Desse modo, o aresto recorrido não merece reparos por encontrar-se em sintonia com a jurisprudência dominante desta Corte Superior acerca da mesma questão jurídica. Ante o exposto, com fulcro no art. 932, IV, do CPC/2015, c/c o art. 255, § 4º, II, do RISTJ e a Súmula 568 do STJ, nego provimento ao recurso especial. Publique-se. Intimem-se. Brasília (DF), 05 de junho de 2017. Ministro Og Fernandes Relator

No mesmo jaez do julgado anterior, traz-se à baila outra decisão do mesmo egrégio Tribunal (STJ, 2010), no Recurso Especial 1.189.924/MG 2010/0067405-6 sob relatoria do Ministro Humberto Martins, julgado em 25/05/2010, Segunda Turma, DJE: 07/06/2010:

TRIBUTÁRIO – ICMS – SERVIÇO DE TELEFONIA MÓVEL – INADIMPLÊNCIA DOS USUÁRIOS – FURTO DE SINAL (CLONAGEM) – INCIDÊNCIA DO TRIBUTO.

1. O fato gerador do ICMS na telefonia é a disponibilização da linha em favor do usuário que contrata, onerosamente, os serviços de comunicação da operadora. A inadimplência e o furto por “clonagem” 355/621 fazem parte dos riscos da atividade econômica, que não podem ser transferidos ao Estado.

2. Nos termos do art. 118 do Código Tributário Nacional, o descumprimento da operação de compra e venda mercantil não tem o condão de malferir a ocorrência do fato gerador do ICMS.

3. Inexiste previsão legal que permita a compensação tributária de ICMS em serviços de telefonia móvel inadimplidas, ou cujo sinal foi furtado por ‘clonagem’ do aparelho celular.

4. “A exigência tributária não está vinculada ao êxito dos negócios privados” (REsp 956.842/RS, Rel. Min. José Delgado, Primeira Turma, julgado em 20.11.2007, DJ 12.12.2007, p. 408).

5. Não compete ao Estado zelar pelo cumprimento da obrigação dos consumidores; cabe, no caso, à prestadora dos serviços buscar, pela via própria, o recebimento de seus créditos.

6. Precedentes: AgRg no REsp 1.132.852/SP, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 23.3.2010, DJe 6.4.2010; AgRg no REsp 987.299/RS, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 7.10.2008, DJe 29.10.2008; REsp 953.011/PR, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 25.9.2007, DJ 8.10.2007, p. 255.27

Na mesma linha é o entendimento da Procuradoria Geral da República (PGR, 2014, p. 7) em parecer proferido no Recurso Extraordinário com Agravo (ARE) 668.974:

A inadimplência absoluta é causa alheia ao fenômeno tributário e, por conta disso, não se permite elidir a correta incidência do tributo e a sujeição passiva do contribuinte. Se assim se permitisse, o fato gerador da obrigação tributária não poderia mais ser considerado a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência, na forma do art. 114 do Código Tributário Nacional.

Por fim, insistir em desconstituir o fato gerador legítimo do imposto e pleitear direito à compensação de indébito tributário sob qualquer alegativa baseada na inadimplência absoluta ou na resolução contratual, como deseja a empresa prestadora de serviços, é mera tentativa de repassar ao Estado o ônus que é seu. Resta à prestadora recorrer ao Poder Judiciário em busca da tutela jurisdicional executiva adequada.

4.4. Da “anulação” do fato gerador decorrente dos efeitos *ex tunc* da resolução contratual

Por fim, a empresa argumenta que devido a inadimplência absoluta e a subsequente resolução do contrato, o negócio jurídico é extinto operando com efeitos *ex tunc*, ou seja, como se não houvesse existido. Nesse caso, “anularia” a ocorrência do fato gerador, como se este também nunca houvesse ocorrido, dando ensejo à compensação do tributo, nos termos do art. 165, I.

O processo de extinção do contrato de prestação de serviço de comunicação do usuário inadimplente percorre um iter. Quando o devedor está em mora, ocorre a suspensão parcial do serviço, seguida da suspensão total do serviço com o “corte” da prestação de serviços. Nesse momento, cessam os efeitos do fato gerador. Implementada a condição da cláusula resolutiva contratual (geralmente 90 dias sem a efetivação do pagamento), a empresa rescinde (resolve) o contrato extinguindo o negócio jurídico, fulminando de vez o fato gerador do ICMS-Comunicação.

Conforme pautado no capítulo “Da inadimplência absoluta”, a resolução do contrato pela parte adimplente enseja sua liquidação, compreendendo dois aspectos: o retorno dos contratantes à situação anterior à celebração do contrato; e a indenização da parte prejudicada pela resolução.

Quanto aos efeitos da resolução, a tese da empresa trouxe trecho do julgado do STJ, referente ao REsp 952.971/RS, sob relatoria da Ministra Nancy Andrighi, 3ª Turma, julgado em 17/12/2009:

A resolução contratual cabe nos casos de inexecução do contrato, que pode se dar de modo voluntário (culposo) ou involuntário, e opera **retroativamente**, de modo a extinguir o contrato com efeito *ex tunc*

[...]

A resolução voluntária sujeita o inadimplente ao **ressarcimento de perdas e danos**, de modo que aquele que foi lesado pelo inadimplemento culposo da obrigação pode exigir, cumulativamente com a resolução, indenização pelos prejuízos causados (grifo nosso)

É incontroverso o entendimento de que a resolução contratual opera seus efeitos retroativamente, exceto para os contratos de **execução continuada** ou de trato sucessivo. Nas lições de Gonçalves (2017, p. 126): “Contratos de trato sucessivo ou de execução continuada são os que se cumprem por meio de atos reiterados. São exemplos: compra e venda a prazo, prestação permanente de serviços, fornecimento periódico de mercadorias, dentre outros.”

Acerca do tema, expõe Coelho (2012, p. 265):

A liquidação também **não importa o retorno à situação jurídica anterior à constituição do contrato resolvido, se este era classificado como de execução contínua** (Gomes, 1959:87). Nos contratos de duração, a resolução não pode importar a devolução das prestações recebidas de parte a parte porque isso conduziria ao enriquecimento indevido de uma delas. A resolução da locação, por exemplo, não autoriza o locatário a reclamar a restituição dos aluguéis pagos, por não lhe ser possível restituir a prestação recebida do locador (o uso e gozo do bem locado); a do seguro não se liquida pela restituição do prêmio integral, porque, enquanto vigorou o contrato, a seguradora cobriu o risco; a do plano de assistência à saúde igualmente não dá direito ao consumidor à repetição do valor das prestações, porque não há como devolver os serviços disponibilizados pela operadora durante a existência do contrato.(grifo nosso)

No mesmo jaez, Gonçalves (2017, p. 127) ratifica que “nos contratos de execução instantânea a nulidade ou resolução por inadimplemento reconduz as partes ao estado anterior, enquanto nos de execução continuada são respeitados os efeitos produzidos [...], não sendo possível restituí-las ao *statu quo ante*,”

Portanto, a resolução de um contrato de prestação de serviços de comunicação, o qual é de execução continuada, não gera efeitos retroativos capazes de desconstituir os atos praticados. A própria natureza da prestação impossibilita o restabelecimento do estado dos contratantes à data da celebração. Senão, vejamos. A prestadora pode retirar seus equipamentos, desabilitar o sinal e até reaver os valores pagos pelo usuário a título de contraprestação. Mas, como o usuário iria devolver o serviço utilizado. Como “devolver a comunicação prestada”?!

Nesse caso, **a resolução contratual opera efeitos *ex nunc***, cabendo apenas a indenização em perdas e danos, decorrente da responsabilidade civil contratual (art. 389, CC/2002). À empresa resta a busca pela tutela executiva adequada.

Quanto à importância dessa constatação ao direito tributário, entendemos ser irrelevante. Mesmo que os efeitos pudessem retroagir a qualquer marco temporal estipulado, isso em nada afetaria a ocorrência do fato gerador do ICMS-Comunicação.

Insta reproduzir trecho da petição inicial em que a defesa cita um trecho de um estudo de Pontes de Miranda acerca do instituto da resolução: “Em estudo sobre o instituto da resolução contratual, PONTES DE MIRANDA esclareceu que este atua no plano da eficácia, operando no passado ‘como se’ o negócio jurídico jamais houvesse existido” (grifo nosso)

Infelizmente, em nosso entender, andou mal a defesa. Afinal a expressão “como se” denota proximidade, semelhança, mas nunca identidade. O fato é que o negócio existiu, o contrato de prestação de serviços foi celebrado e a comunicação foi prestada efetivamente, em decorrência disso tudo, o fato gerador do ICMS-Comunicação se aperfeiçoou.

Ademais, de fato, tanto a inadimplência absoluta quanto a resolução contratual atuam no plano da eficácia do negócio jurídico. E como já debatido no capítulo anterior, o fato gerador é interpretado de forma objetiva, nos termos do art. 118 do CTN, não importando a eficácia ou validade dos fatos ou negócios jurídicos.

O Superior Tribunal de Justiça (não) enfrentou o caso no tocante à resolução contratual. Segue trecho da decisão monocrática acatada por unanimidade pela Corte, referente ao Agravo Regimental no Recurso em Mandado de Segurança Nº 33.743 - RO (2011/0032479-8), sob relatoria do Min. Herman Benjamin:

“Essa constatação e a incidência do art. 118 do CTN são suficientes para afastar a pretensão da contribuinte, sendo desnecessária a análise [...] da **alegada resolução contratual**. O fato incontroverso é que os serviços foram prestados de modo oneroso. Eventual resolução do contrato não retira a onerosidade, até porque a concessionária não presta serviços gratuitos, sendo evidente que ela poderá cobrar o usuário pelas vias próprias.” (grifo nosso) (STJ, 2011)

Em resumo, a inadimplência absoluta por parte do usuário e a resolução contratual são indiferentes ao cumprimento da obrigação tributária por parte da empresa.

Passemos à violação do princípio da não cumulatividade.

5. DA VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE DO ICMS-COMUNICAÇÃO

Neste capítulo, iremos investigar se a inadimplência absoluta viola o princípio constitucional tributário da não cumulatividade do ICMS. Segundo a tese da empresa, por se tratar o ICMS de tributo indireto, o ônus tributário deveria ser suportado pelo usuário final do serviço, o contribuinte de fato, o que não vem ocorrendo, uma vez que este encontra-se inadimplente.

Antes de debatermos com maior profundidade a tese, é elementar conhecer o referido princípio.

5.1. Da Não Cumulatividade do ICMS

Preliminarmente, convém pontuar que no decorrer deste capítulo, a não cumulatividade poderá receber tratamento diferenciado dependendo do autor que a enuncie. Alguns autores a consideram um princípio tributário, como Brito (2016, p. 601): “E já se pode avançar afirmando que a ideia de ‘não cumulatividade’ é, entre nós, um princípio tributário, uma vez que garante a observância da capacidade econômica do contribuinte (cf. § 1º do art. 145, combinado com o art. 3º e 150, IV todos da Constituição)”; outros a veem como regra; e outros, a tratam como técnica de modo a operacionalizar a previsão constitucional, da forma como Martins (1998, p. 156): “O princípio da não-cumulatividade é mera técnica de arrecadação [...]”.

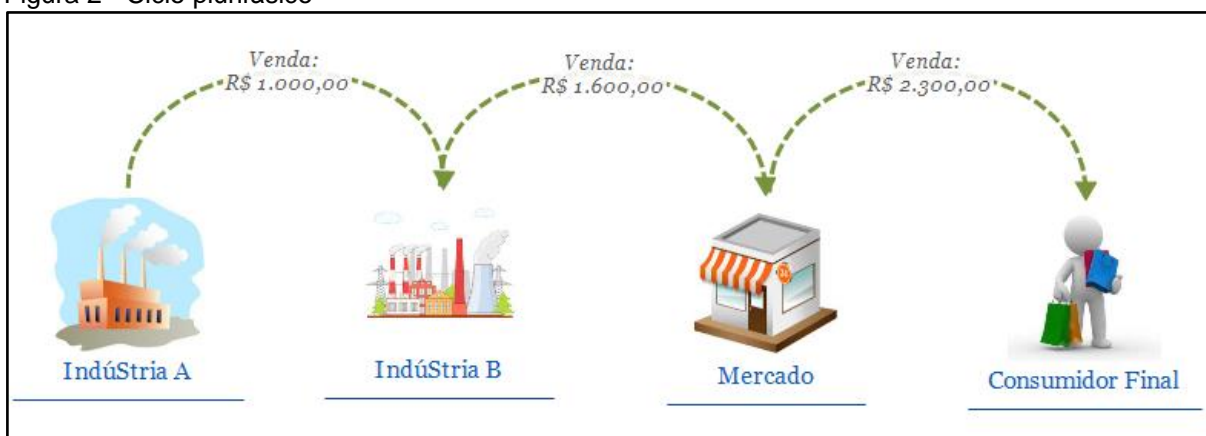
Malgrado essa discussão, que não impacta em seu conceito e efeitos, a não cumulatividade do ICMS está prevista no art. 155, §2º, inciso I da Constituição Federal/1988 que enuncia que este “será **não-cumulativo**, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”. (grifo nosso)

Do trecho destacado em sublinhado do retro mencionado artigo: *“compensando-se [...] em cada operação [...] o montante cobrado nas anteriores [...]”*, extrai-se que, obrigatoriamente, deve haver pelo menos duas etapas de incidência do tributo no ciclo de vida da mercadoria ou serviço. Schoueri (2018, p. 387) afirma que a tributação do consumo se dá de forma plurifásica ou monofásica “conforme a incidência jurídica esteja, ou não, limitada a uma única oportunidade, em um só ponto do processo de produção e distribuição.”

Estabelece-se então que o primeiro pressuposto para a aplicação do princípio da não cumulatividade é a **plurifasia do tributo**. Em outras palavras, só será possível aplicar a não cumulatividade se o houver incidência do imposto sobre várias fases, etapas ou operações sequenciais, antes de chegar ao consumidor final. Nos dizeres de Moreira (2009, p. 50):

Se o tributo grava uma única etapa em toda a cadeia circulatória (sendo monofásico), não nos parece possível nominá-lo imposto sobre valor agregado, no que alinhamo-nos com J. DUE. Assim, a plurifasia é elemento ínsito e indissociável do imposto sobre valor agregado e, via de consequência, **da não-cumulatividade**. Afinal, o método de deduções operado por esta última somente é possível se existente mais de uma operação tributável na cadeia produtiva.

Figura 2 - Ciclo plurifásico



Fonte: elaboração do autor

Quanto à tributação plurifásica, sua apresentação dá-se de modo cumulativo ou não cumulativo.

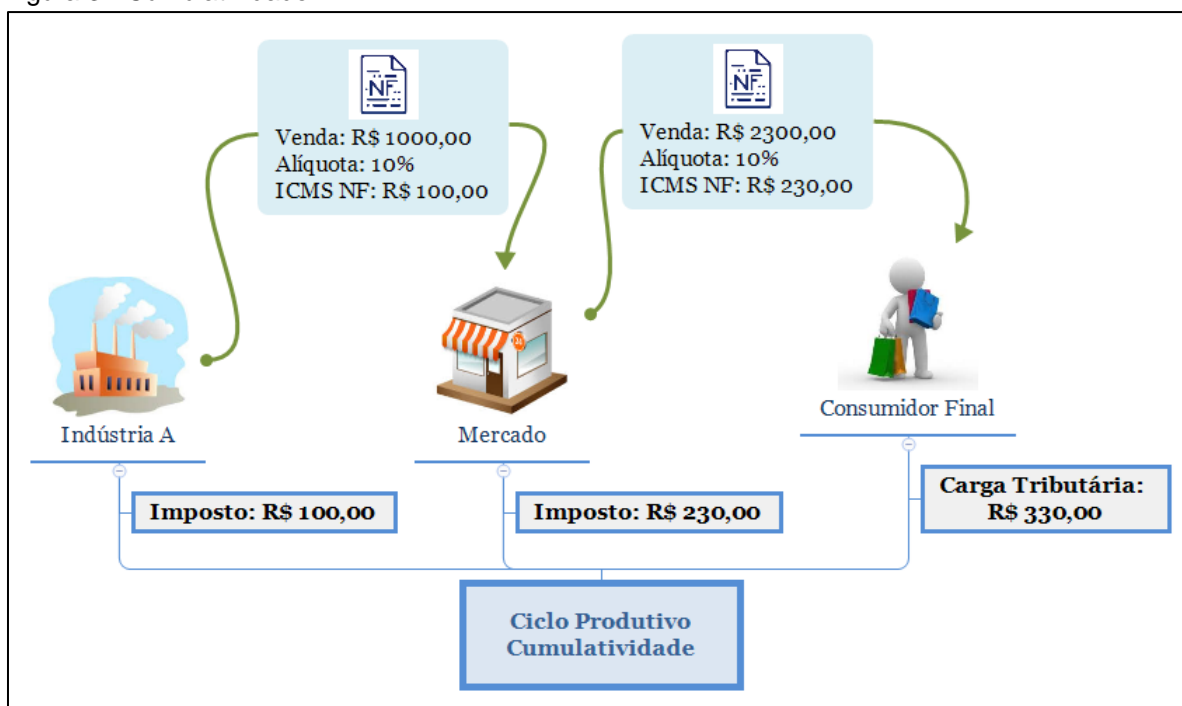
A cumulatividade é a incidência **em cascata**, da mesma exação, em etapas variadas da cadeia de produção e circulação de riquezas, cuja base de cálculo do

tributo, em cada transação, inclui o tributo pago nas anteriores.

Ao encontro do exposto, Ferraz Júnior (1990, *apud* Edvaldo Brito, 2016, p. 440) alerta para os efeitos perniciosos da cumulatividade que identificam-se na “incidência repetida sobre bases de cálculo que, por superposição em cascata, tornam-se cada vez mais elevadas pela adição de novas margens de lucro, de novas despesas acessórias e do próprio imposto incidente sobre operações posteriores”.

Na figura abaixo, onde ilustramos um ciclo hipotético com tributação cumulativa, é possível perceber que à medida que os ciclos avançam, a exação onera de forma mais gravosa a composição do preço para a próxima etapa. Infere-se, portanto, que as distorções nos preços, produzidas pela cumulatividade, serão maiores nos produtos com maiores ciclos produtivos.

Figura 3 - Cumulatividade



Fonte: elaboração do autor

Como consequência do impacto da cumulatividade no ciclo produtivo, ocorre um fenômeno econômico extremamente danoso à livre concorrência, conhecido como verticalização. Schoueri (2018, p. 388) afirma que:

Os efeitos danosos da tributação plurifásica cumulativa são imediatos: incidindo o tributo a cada etapa do ciclo econômico, pode-se dizer que, **quanto maior o número de etapas, tanto mais crescerá a tributação**. Assim, produtos com ciclo de produção menor terão menor carga tributária que aqueles mais elaborados sem, por isso, implicarem maior índice de capacidade contributiva. Ademais, um mesmo produto poderá ter ciclos econômicos diferenciados, conforme a **capacidade de verticalização de seus agentes**, diminuindo, assim, as etapas de circulação. Como a verticalização dá-se com maior facilidade para os contribuintes economicamente mais potentes, vê-se que estes economizarão tributos, em detrimento daqueles contribuintes menores, que não têm condições de evitar um maior número de etapas econômicas para seus produtos. (grifo nosso)

A não cumulatividade opera de maneira diversa à cumulatividade e sua disciplina está sujeita ao disposto em lei complementar, conforme a Constituição prescreve no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “c” que: “cabe à lei complementar disciplinar o regime de compensação do imposto;”

A Lei Complementar 87/96 (Lei Kandir), que dispõe sobre o ICMS dos Estados e do Distrito Federal e dá outras providências, enuncia em seu art. 19: “O imposto é não-cumulativo, **compensando-se** o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.”

Infere-se, portanto, que nesse tipo tributação há a **compensação** do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, evitando-se a famigerada tributação em cascata.

Nas lições de Paulsen e Melo (2012, p.411):

O cânone da não cumulatividade consiste na **compensação** dos valores creditados com os valores debitados em determinado período de tempo (geralmente mensal), não integrando a estrutura do ICMS e nem se confundindo com a base de cálculo, tendo operatividade em momento posterior à configuração da operação ou prestação realizada. (grifo nosso)

A **compensação**, instituto *kernel* da não cumulatividade, não se confunde com a compensação modalidade de extinção do crédito tributário, prevista no art. 156, II, CTN. Esta trata da compensação do crédito tributário já constituído; naquela ocorre a compensação do “crédito fiscal” ou “crédito escritural”.

Brito (2016, p.604) distingue as duas espécies de crédito:

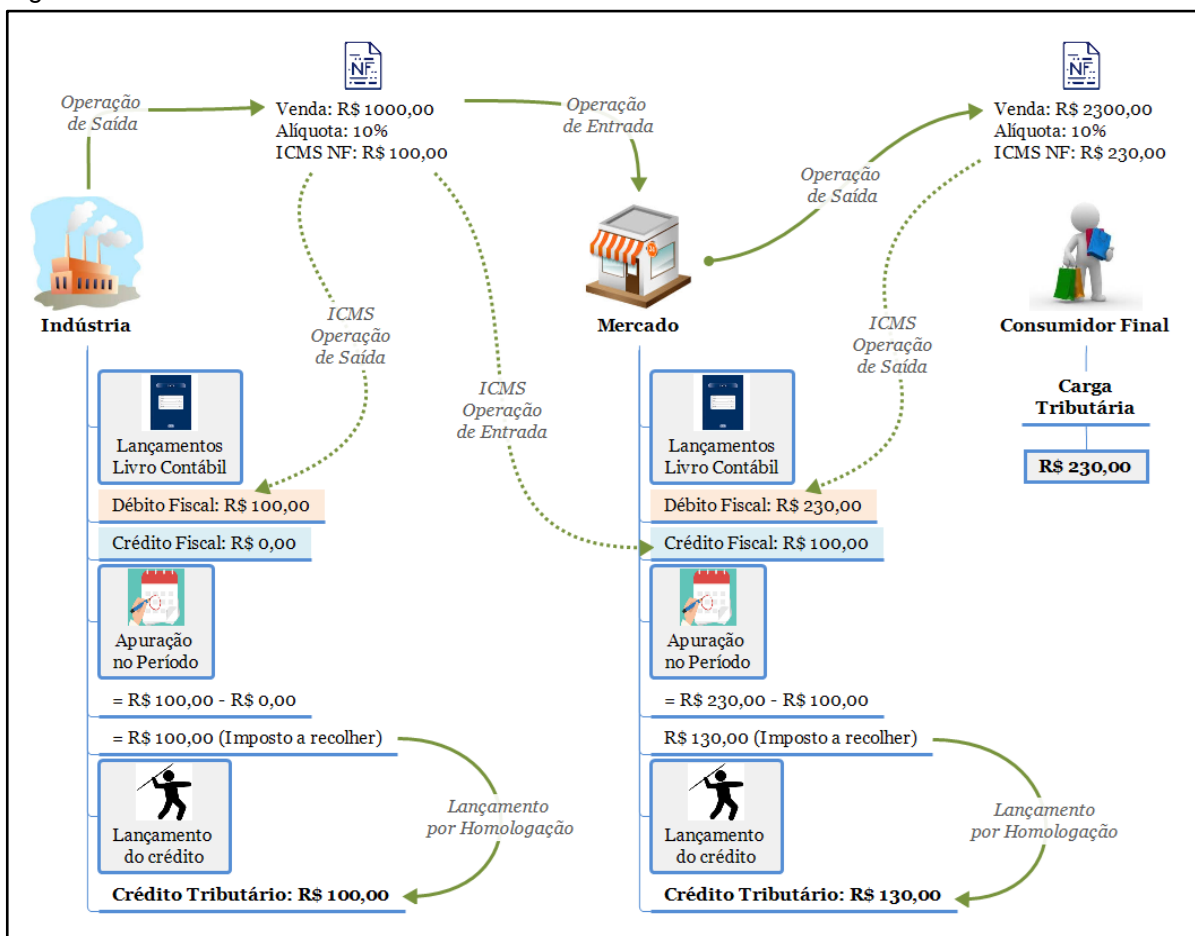
Assim, o **crédito tributário**, tecnicamente, é o direito que tem o sujeito ativo da obrigação tributária de receber determinada prestação pecuniária compulsória, a título de tributo, uma vez configurada a obrigação de que resulta, para o sujeito passivo, cumprir a respectiva prestação positiva.

Enquanto o **crédito fiscal** é o direito subjetivo público de que é titular o contribuinte (sujeito passivo), quando a obrigação tributária nasce de fato descrito como elemento material dos impostos sobre valor agregado ou acrescido (IPI e ICMS, por exemplo), direito esse que é exercido através da efetivação do interesse legítimo do sujeito passivo da obrigação à utilização do montante do tributo incidente sobre as operações anteriores para ser abatido no valor da operação mercantil que promove. (grifo nosso)

O **crédito fiscal** é computado para o contribuinte em suas operações de entrada. No caso do ICMS, o valor do imposto destacado nas notas fiscais de entrada, seja pela aquisição de mercadoria ou pela tomada de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, será lançado como crédito. Nas operações de saída, seja pela venda de mercadoria ou pela prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, o valor do imposto destacado na nota fiscal será lançado como débito.

Para favorecer o entendimento da sistemática de crédito/débitos e da compensação na não cumulatividade, segue exemplo hipotético.

Figura 4 - Não Cumulatividade



Fonte: elaboração do autor

Na primeira operação do ciclo (R\$ 1.000,00), o imposto destacado na NF (R\$ 100,00), calculado pela aplicação da alíquota de 10% sobre o valor da primeira venda, é computado contabilmente pela indústria (operação de saída) como “débito fiscal” e pelo mercado (operação de entrada), como “crédito fiscal”. Na segunda operação do ciclo (R\$ 2.300,00), o imposto destacado na NF (R\$ 230,00), calculado pela aplicação da alíquota de 10% sobre o valor da segunda venda, é computado contabilmente pelo mercado (operação de saída) como “débito fiscal”;

Como determina o princípio da não cumulatividade, os valores lançados, a título de crédito e débito, serão compensados pelo encontro de contas. Em outros termos, a compensação é efetivada pelo chamado “sistema de créditos e débitos”, ou, simplesmente, “sistema de créditos”, onde o contribuinte credita-se em seus livros fiscais do valor do imposto incidente em suas operações de compra e debita-se do incidente sobre as operações de venda. (ALEXANDRINO; PAULO, 2004, p. 91).

A apuração dos créditos e débitos é feito por períodos, na modalidade imposto sobre imposto (*tax on tax*), nos quais os débitos concernentes aos impostos devidos nas saídas em determinado lapso temporal (em geral o mês) são cotejados com os créditos oriundos dos impostos das entradas geradoras de crédito ocorridas nesse mesmo período. Se, ao término de um período de apuração, os débitos forem maiores do que os créditos, recolhe-se o ICMS pela diferença. Caso contrário, não há imposto a pagar no período, e os créditos são transferidos para o período de apuração seguinte. Vejamos o art. 24, Lei Complementar 87/96:

Art. 24. A legislação tributária estadual disporá sobre o período de apuração do imposto. As obrigações consideram-se vencidas na data em que termina o período de apuração e são liquidadas por compensação ou mediante pagamento em dinheiro como disposto neste artigo:

I - as obrigações consideram-se liquidadas por compensação até o montante dos créditos escriturados no mesmo período mais o saldo credor de período ou períodos anteriores, se for o caso;

II - se o montante dos débitos do período superar o dos créditos, a diferença será liquidada dentro do prazo fixado pelo Estado;

III - se o montante dos créditos superar os dos débitos, a diferença será transportada para o período seguinte.

O imposto a recolher no período constituirá o “crédito tributário” mediante a efetivação do lançamento, que no caso do ICMS dá-se por homologação. Essa dinâmica fica evidenciada em nosso exemplo hipotético. Ao final do período de apuração, o mercado terá, em seus livros contábeis, R\$ 230,00 de “créditos fiscais” e R\$ 100,00 de “débitos fiscais”. Efetivada a compensação pela diferença, restará R\$ 130,00 de imposto a pagar no período, que deverá ser lançado para constituir o crédito tributário.

Tomando todo o ciclo econômico, ao final do período o Fisco terá recolhido **R\$ 230,00** em tributos, que foram diluídos entre os contribuintes da seguinte forma: R\$ 100,00 pagos pela indústria e R\$130,00 pagos pelo mercado.

Quanto ao valor total apurado pelo Fisco, três observações pertinentes. Primeiro, esse valor (R\$ 230,00) é bem inferior ao auferido (R\$ 330,00) no ciclo onde operava a cumulatividade. Segundo, esse valor corresponde exatamente ao valor do tributo pago pelo consumidor final na ponta da cadeia. Terceiro, houve uma diluição do imposto no decorrer de toda a cadeia.

Quanto à primeira observação, o eminente professor Martins (1998, p. 156) destaca ser exatamente esta a finalidade essencial da não cumulatividade: a **eliminação do efeito cascata** e a consequente desoneração do ciclo produtivo.

O princípio da não-cumulatividade é mera técnica de arrecadação. Pretenderam os seus introdutores no sistema nacional, desde 1958 (Lei nº 3.510/58), **eliminar a "tributação em cascata"**, terminologia retirada da linguagem econômica, com o que a imposição final incidiria sobre base de cálculo correspondente ao valor operativo com a absorção dos valores intermediários, no que não seria nem superior, nem inferior àquela realidade. Não seria superior, para não provocar a cumulatividade da carga tributária. Não seria inferior para não provocar a sua desoneração, A NÃO SER NOS EXPRESSOS CASOS DE IMUNIDADE OU ISENÇÃO, a partir da rígida aplicação do princípio constitucional." (grifo nosso)

Confirmando o exposto, o Superior Tribunal de Justiça (STJ, 2017) no Recurso Especial 1.382.354/PE, confirmou que a não cumulatividade visa primordialmente "impedir o efeito cascata nas hipóteses de tributação plurifásica, evitando-se que a base de cálculo do tributo de cada etapa não seja composta pelos tributos pagos nas operações anteriores (imposto sobre imposto)."

Neste ponto, diverge diametralmente da cumulatividade, que produz severas distorções nos preços dos produtos, onerando aqueles com maiores cadeias econômicas, conforme já debatido anteriormente. A não cumulatividade busca evitar uma maior tributação de determinado produto em virtude de seu maior ciclo. Dentro de um regime não cumulativo, passa a ser irrelevante o número de operações ocorridas no decorrer do ciclo produtivo ou cadeia econômica, o imposto final corresponderá à multiplicação da alíquota pelo preço da última saída. (BOMFIM, 2016, p. 80).

Essa característica dos tributos não cumulativos conhecida como **neutralidade**, acaba impedindo o fenômeno da verticalização, causado pela cumulatividade, e segundo a lição do professor Machado Segundo (2018, p. 108):

(...) o ônus incidente sobre os produtos tende a ser o mesmo, pouco importando se são mais ou menos sofisticados os produtos, ou se passam por um maior ou um menor número de operações desde sua produção até o consumo. Uma tributação plurifásica cumulativa, ao contrário, impondo ônus tanto maior quanto maior o número de operações necessárias a que o bem chegue às mãos do consumidor, poderia induzir empresas a diminuir o número dessas operações, verticalizando suas atividades.

Quanto à segunda observação, infere-se que a não cumulatividade acaba exercendo um papel limitador da exação no ciclo. Destaque para a enunciação feita pelo Supremo Tribunal Federal (STF, 1996) no RE 168.750/SP, segundo a qual o princípio da não-cumulatividade “objetiva tão-somente permitir que o imposto incidente sobre a mercadoria, ao final do ciclo produção-distribuição-consumo, não ultrapasse, em sua soma, percentual superior à alíquota máxima prevista em lei”.

Ao encontro do exposto, Alexandrino e Paulo (2004, p. 91), arrematam tal entendimento afirmando que “o total do imposto pago na cadeia não pode ser maior do que o valor que resultaria da aplicação da maior alíquota nela existente sobre o preço total do produto final”.

O princípio da não-cumulatividade visa, portanto e exclusivamente, a tributação final do produto entregue ao consumo derradeiro, nos termos que a lei complementar determinar, evitando que seja, pelo acúmulo da carga tributária incidente nas operações anteriores, superada a alíquota real que recaia sobre a última base de cálculo, a partir de uma alíquota nominal. (MARTINS, 1998, p. 156)

Por fim, quanto à diluição do imposto no ciclo produtivo, o ilustre professor Martins (1998, p. 156-157) reitera que “o que se pretende não é dividir a carga tributária, como afirmam certos doutrinadores, mas **exclusivamente** impedir que a carga final seja acrescida das cargas tributárias incidentes anteriormente.”

No tocante à aquisição dos “créditos fiscais”, a não-cumulatividade pode ser implementada através de dois sistemas distintos: o de crédito físico ou o crédito financeiro, conforme lição de Machado Segundo (2018, p. 109-110):

“Pela sistemática do **crédito físico** o contribuinte somente tem direito de creditar-se do tributo incidente naquelas entradas de itens que se incorporam, fisicamente, ao produto posteriormente vendido e submetido à tributação. Em se tratando de uma fábrica de sapatos, por exemplo, submetida a um tributo não cumulativo quando da venda dos sapatos fabricados, poderá ser aproveitado como crédito o imposto incidente sobre o couro, a tinta, a borracha, os cordões para cadarços, as linhas de costura e todos os demais itens que fisicamente se incorporam ao sapato a ser posteriormente vendido.

Já a sistemática do **crédito financeiro** é aquela na qual o contribuinte tem direito de creditar-se do tributo incidente em todas as operações anteriores que representam um custo para a produção ou a comercialização do bem a ser tributado. Parte-se da ideia – daí o nome da sistemática – de que tais custos incorporam-se financeiramente ao bem, encarecendo-o, razão pela qual, se foram tributados, devem gerar ao contribuinte o direito ao crédito correspondente.” (grifo nosso)

Importante ressaltar que o direito ao crédito não está relacionado especificamente com a mercadoria adquirida ou serviço tomado. Isso decorre da modalidade de apuração, adotada para fazer o cotejamento dos créditos (entradas) e débitos (saídas), ser periódica, não havendo qualquer vinculação do crédito ao produto. Exemplificando. O crédito fiscal oriundo do ICMS devido pelo consumo de energia elétrica, poderá ser utilizado para abater o débito do imposto decorrente da prestação de serviços de comunicação do contribuinte.

Carrazza (*apud* Paulsen, 2014, p. 613) leciona acerca dessa característica do creditamento:

“Para que o direito à compensação surja, também não é preciso que os créditos provenham da mesma mercadoria que o contribuinte está pondo *in commercium*, do mesmo bem que ele vai revender ou do mesmo serviço que está prestando. Basta que existam créditos provenientes de operações ou prestações anteriores... Esta, diga-se de passagem, é uma novidade da Constituição de 1988. A anterior, que cuidava do ICM, vinculava o aproveitamento dos créditos à mesma mercadoria. A Constituição ora em vigor, pelo contrário, confere, ao contribuinte, o direito de abater, do montante de ICMS, tudo o que foi devido por outros contribuintes que lhe prestaram serviços ou forneceram mercadorias, matérias-primas e outros bens tributados (máquinas, material de escritório, veículos etc.). Estabelece, portanto, uma diretriz de créditos/débitos (as entradas fazem nascer créditos; as saídas débitos).”

No Brasil, o ICMS utiliza o sistema de crédito **híbrido**, misto ou intermediário. O art. 20 da Lei Kandir, que regula a obtenção de créditos de ICMS, aduz que é assegurado ao sujeito passivo o **direito** de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de

mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

O art. 33 da LC 87/96 regula como se dará aplicação da aludida compensação. Destaque-se, negativamente, que com a edição da LC 171/2019, as mercadorias adentradas no estabelecimento e destinadas ao **uso ou consumo** do estabelecimento somente darão direito a crédito a partir de **1º de janeiro de 2033**.

Outro ponto relevante, conforme aduz Paulsen (2012, p. 106), é que: “O creditamento independe do efetivo pagamento do montante devido na operação anterior.” O contribuinte credita-se do valor de imposto simplesmente destacado na Nota Fiscal.

Na mesma linha é o posicionamento de Torres (2019, p. 54-55):

Não há dúvidas de que o art. 155, § 2º, I, da CF, **não exige que tal imposto tenha sido efetivamente "pago"**, mas, ao contrário, impôs a não cumulatividade do ICMS incidente em operações anteriores - não beneficiadas por isenção ou não incidência (art. 155, § 2º, II, 'a', da CF) - independentemente do efetivo pagamento ou lançamento como únicos requisitos para a admissibilidade do direito de creditamento na conta gráfica da pessoa jurídica

Lembramos, por oportuno, a discussão quanto à amplitude do princípio da não cumulatividade do ICMS, a qual remonta à década de 70, quando este imposto era denominado ICM e as normas vigentes permitiam apenas a compensação do imposto pago (Decreto nº 406/68) nas operações anteriores. (grifo nosso)

Vejamos o que enunciava o art. 3º, §1º, do Decreto 406/1968 em relação à não cumulatividade do ICM:

Art 3º O impôsto sôbre circulação de mercadorias é não cumulativo, abatendo-se, em cada operação o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou outro Estado.

§ 1º A lei estadual disporá de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o impôsto referente às mercadorias saídas do estabelecimento e o **pago** relativamente às mercadorias nêle entradas. O saldo verificado em determinado período a favor do contribuinte transfere-se para o período ou períodos seguintes. (grifo nosso)

Atualmente, o art. 155, §2º, inciso I, CF/1988 utilizou o verbo “cobrado”. Insta-se que deve prevalecer o entendimento, o qual para fins de compensação deve-se creditar o imposto **incidente** ou **devido** na operação. Carrazza (*apud* Torres, 2019, p. 56), com maestria, defende igualmente a desnecessidade da efetiva cobrança de ICMS nas operações anteriores:

Isto significa que o direito à compensação permanece íntegro ainda que um dos contribuintes deixe de recolher o tributo ou a Fazenda Pública de lançá-lo (salvo, é claro, por motivo de isenção ou não-incidência). Basta que as leis de ICMS tenham incidido sobre as operações ou prestações anteriores para que o abatimento seja devido.

De todo o exposto, podemos extrair os pontos mais relevantes desta longa abordagem teórica:

- a) A **plurifasia** do imposto é um pressuposto fático da não cumulatividade;
- b) Por imposição constitucional, o **“crédito fiscal”** é um direito subjetivo do contribuinte, o qual deve ser constituído com base no imposto devido nas operações anteriores de seu processo produtivo;
- c) O cânone da não cumulatividade reside na **compensação**, o cotejo entre débitos e créditos apurados no período;
- d) O principal objetivo da não cumulatividade é **evitar o “efeito cascata”**, desonerando assim a produção e não permitindo que a exação no ciclo supere aquela suportada pelo contribuinte no final;
- e) O creditamento **independe de pagamento ou cobrança** do imposto devido nas operações anteriores, bastando seu destaque em documento fiscal idôneo;

5.2. Da violação ao princípio da não cumulatividade, previsto no art. 155, §2º, inciso I, CF/1988, no tocante à impossibilidade de repercussão do tributo por conta da inadimplência absoluta do usuário

A empresa aduz que a inadimplência absoluta do usuário viola o princípio constitucional tributário da não cumulatividade do ICMS, previsto no art. 155, §2º, inciso I, CF/88, sob a seguinte alegativa. Por se tratar o ICMS de um tributo indireto, feito para repercutir (economicamente e juridicamente), seu ônus deve ser suportado pelo contribuinte de fato, o usuário final, o qual não vem ocorrendo em face de sua inadimplência.

Primeiro, urge diferenciarmos tributos diretos de tributos indiretos. Segundo a doutrina, tributos diretos são aqueles que “recaem diretamente sobre o contribuinte, sendo este impossibilitado de transferir tributariamente o ônus financeiro para terceiros”, conforme assevera Borba (2015, p. 43). Enquanto os tributos indiretos são aqueles passíveis de repasse do ônus financeiro para terceiros, na maioria das vezes recaindo sobre o consumidor final, o contribuinte de fato. De forma brilhante, Machado Segundo (*apud* Schoueri, 2018, p. 154) leciona que:

[...] é **indireto** aquele tributo que incide sobre operação, vale dizer, ato realizado por mais de uma pessoa (v.g. vendedor e comprador de mercadoria; prestador e tomador de serviço), e que tem por base de cálculo o valor dessa operação (ou o preço do negócio). Essa circunstância faz com que, “naturalmente”, o tributo, quando legalmente devido pelo prestador do serviço, ou pelo vendedor da mercadoria – por outras palavras, por quem recebe o preço –, seja acrescido ao preço e transferido ao comprador da mercadoria ou ao tomador do serviço, o qual, mesmo sem ter relação com o fisco, arca com o ônus do tributo (na condição de **contribuinte de fato**). (grifo nosso)

Como percebido, uma outra construção doutrinária surge ao tratarmos dos tributos indiretos e a repercussão do seu ônus financeiro, trata-se da dicotomia contribuinte de direito e contribuinte de fato.

O **contribuinte de direito** é o determinado por lei, sujeito passivo direto da relação jurídico-tributária, e tem sua definição expressa no art. 121, inciso I, do Código Tributário Nacional:

Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

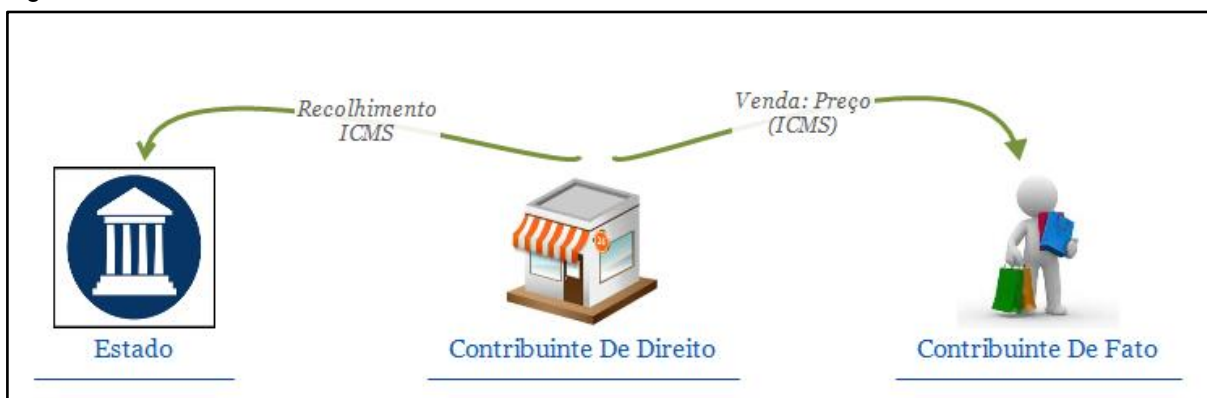
I - **contribuinte**, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - **responsável**, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei. (grifo nosso)

O **contribuinte de fato** é aquele que suporta o ônus da tributação indireta embutida no preço da mercadoria ou serviço, sem praticar o fato gerador da obrigação, portanto, não integra o polo passivo da relação jurídica tributária. Em relação ao tema, Paulsen (2014, p. 139) assevera que:

Não constitui sujeito passivo o mero pagador, que, por liberalidade, paga tributo em nome de outrem. Também não é sujeito passivo o chamado **contribuinte de fato**, a quem é diretamente transferido o ônus econômico do tributo mediante destaque expresso do valor devido na operação mas que não está obrigado ao pagamento e não pode ser demandado pelo Fisco. Por fim, tampouco pode ser considerado sujeito passivo o contribuinte econômico, ou seja, aquele que suporta mediatamente o ônus da tributação. (grifo nosso)

Figura 5 – Contribuinte de direito e de fato



Fonte: elaboração do autor

De modo a confrontar os conceitos anteriormente expostos, seguem colacionados os posicionamentos de eminentes doutrinadores extraídos do inteiro teor do acórdão da 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no Recurso Especial Nº 983.814/MG, sob relatoria do Ministro Castro Meira, e julgado em 4 de dezembro de 2007.

Iniciando pela “figura” do contribuinte de fato, que não pratica o fato gerador, não faz parte da relação jurídico-tributária estabelecida com o Estado e, na verdade, nada tem de contribuinte, no sentido técnico da palavra, destaque-se a lição doutrinária do Professor da Universidade Estadual do Rio de Janeiro, Dr. Luís César Souza de Queiroz:

No plano da linguagem da Ciência do Direito, só há um contribuinte, o redundantemente denominado **contribuinte de direito**. A outra pretensa espécie (contribuinte de fato) não tem espaço em termos jurídicos. É figura inteiramente estranha ao Direito, que para ser utilizada demandaria o seguinte (e estranho) esclarecimento: o conceito de contribuinte de fato é conceito que nada tem que ver com o conceito jurídico (utilizado na linguagem da Ciência do Direito) de contribuinte (contribuinte de direito).

A malfadada expressão 'contribuinte de fato' tem sido combatida de longa data. [...] Contribuinte de fato é **conceito econômico** (é conformado por critérios econômicos, do interesse da Ciência Econômica) e não um conceito Jurídico. (grifo nosso) (QUEIROZ *apud* STJ, 2007, p. 7)

Na mesma linha, Rubens Gomes de Souza aduz que:

Em certos impostos, chamados indiretos, pretendem alguns autores que haja dois contribuintes, o de direito (pessoa obrigada por lei a pagar o tributo, p. ex., o vendedor do imposto de vendas e consignações) e o de fato (pessoa que suportará financeiramente o tributo, p. ex. o comprador, quanto ao imposto de vendas e consignações acrescido pelo vendedor ao preço da mercadoria). Desenvolvemos este assunto no § 47, mas desde já podemos afirmar que, em direito tributário, existe, em cada caso, **um só contribuinte**, o que acima definimos como 'contribuinte de direito' ou 'contribuinte legal' (grifo nosso) (SOUZA *apud* STJ, 2007, p. 7)

Prosseguimos com o posicionamento de outros catedráticos acerca da classificação dos tributos, quanto à repercussão econômica, em diretos e indiretos. Inicialmente, trazemos à baila a lição de Alfredo Augusto Becker:

'CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS EM DIRETOS E INDIRETOS É FALSA E IMPRATICÁVEL - A mais divulgada classificação dos tributos divide-os em diretos e indiretos, fundamentando esta divisão no critério da repercussão econômica do tributo. Direto seria o tributo que o contribuinte *de jure* está impossibilitado de repercuti-lo.

Esta classificação dos tributos em diretos e indiretos baseada no critério da repercussão econômica, é muito antiga. Alguns dos precursores da **Economia e das Finanças Públicas** já utilizavam-na e a sua consagração e divulgação deve-se principalmente à obra dos fisiocratas. A antiguidade e simplicidade desta classificação, bem como a natureza político-fiscal de seu critério, com o decorrer do tempo, foram imprimindo a cada espécie de tributo o batismo de direto ou indireto, de tal modo que, pela simples enunciação do nome, uns tributos são imediatamente considerados diretos e outros indiretos. (grifo nosso) (BECKER, 1998, p. 181-184 *apud* STJ, 2007, p.8)

No mesmo sentido leciona Geraldo Ataliba (*apud* STJ, 2007, p. 8) que “[...] é classificação que nada tem de jurídica; seu critério é puramente econômico. Foi elaborada pela ciência das finanças, a partir da observação do fenômeno econômico da translação ou repercussão dos tributos. [...] No Brasil, não tem aplicação [...]”

Outro tema correlato que merece atenção, refere-se à distinção entre **repercussão econômica** e **repercussão jurídica** do tributo feita pelo eminente doutrinador Alfredo Becker e citada no acórdão da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial Nº 903.394/AL, sob relatoria do Ministro Luiz Fux e julgado em 24 de março de 2010.

Repercussão econômica do tributo - O contribuinte *de jure*, ao satisfazer a prestação jurídica tributária, sofre um ônus econômico. O contribuinte *de jure* procurará transferir o ônus econômico do tributo a outras pessoas e isto ocorrerá na oportunidade em que o contribuinte *de jure* tiver relações econômicas ou jurídicas com estas outras pessoas. A repercussão do ônus econômico do tributo, do contribuinte *de jure* para uma outra pessoa, poderá ser total ou parcial, bem como poderá ser sobre uma só pessoa ou sobre diversas pessoas. A pessoa que tiver sofrido a repercussão do ônus econômico do tributo procurará transladar este ônus econômico para outra pessoa. E assim sucessivamente. Este fenômeno da trajetória do ônus econômico do tributo que vai sendo transferido, sucessivamente, no todo ou em parte, sobre uma ou mais pessoas, denomina-se **repercussão econômica** do tributo.

Repercussão jurídica do tributo - A fim de contrariar, ou favorecer, a repercussão econômica de um determinado tributo, **o legislador**, ao criar a incidência jurídica do tributo, simultaneamente, cria regra jurídica que outorga ao contribuinte *de jure* o direito de repercutir o ônus econômico do tributo sobre outra determinada pessoa. Desde logo, cumpre advertir que esta repercussão jurídica do tributo, de modo algum, significa a realização da repercussão econômica do mesmo. Esta repercussão econômica **pode ocorrer apenas parcialmente ou até não se realizar**; embora no plano jurídico tenha se efetivado. A repercussão jurídica do tributo realiza-se por dois sistemas: ou por reembolso ou por retenção na fonte. (grifo nosso) (BECKER, 2007, p. 563-568 *apud* STJ, 2010, p.14-15)

Do exposto, percebe-se que os conceitos de “contribuinte de fato”, “tributação indireta” e “repercussão econômica”, um tanto quanto alheios ao Direito Tributário, importam, basicamente, ao debate pertinente à determinação da legitimidade ativa para pleitear repetição do indébito nos tributos ditos indiretos, nos termos do art. 166, CTN: “A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, **transferência do respectivo encargo financeiro** somente será feita a quem prove

haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.” (grifo nosso)

E como já ressaltado anteriormente, quando tratamos do indébito tributário, o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento dos REsp 903.394/AL e REsp 928.875/MT, entende que o “contribuinte de fato” **não tem legitimidade** ativa *ad causam* para pleitear a restituição ou compensação do indébito e nem para discutir aspectos outros da relação tributária.

Portanto, malgrado as infindas discussões acerca da legitimidade ativa nos tributos indiretos, no caso em tela, é pacífico que a empresa detém legitimidade ativa *ad causam* para pleitear a compensação ou restituição do ICMS-Comunicação. Ressalte-se, porém, que a legitimidade ativa nada tem a ver com o tema do presente trabalho.

Ratificamos, porém, que a tese que se propõe debater e que envolve os conceitos abordados anteriormente, tem enfoque na seguinte propositura. Por se tratar o ICMS-Comunicação de um tributo indireto, feito para repercutir economicamente e juridicamente, seu ônus deve ser suportado pelo contribuinte de fato, o usuário final, o qual não vem ocorrendo em face de sua inadimplência. Logo, a não repercussão econômica do ICMS-Comunicação, incidente sobre as prestações de serviços da empresa, ao contribuinte de fato violam o princípio da não cumulatividade.

Ora, o Direito regula a vida em sociedade. Suas regras e princípios irradiados no ordenamento jurídico pautam as relações sociais de modo geral. Como outrora abordado, o princípio da não cumulatividade tem como principal objetivo evitar o “efeito cascata” da tributação, e conseqüentemente oferecer uma nova dinâmica às cadeias produtivas, desonerando-as e evitando fenômenos prejudiciais, como a verticalização da produção, além de diminuir a carga tributária sobre o consumidor final. Não resta dúvida que a não cumulatividade repercute na Economia.

Outrossim, a não cumulatividade se apresenta nos tributos ditos indiretos, como o ICMS e o IPI, que permitem que o ônus financeiro da tributação seja perpassado entre os ocupantes do ciclo produtivo à medida que este avança. O imposto é embutido no preço da mercadoria ou serviço e repassado para o próximo

contribuinte da cadeia, num fenômeno conhecido como **repercussão econômica**.

Esse fenômeno, que se apresenta nos ciclos plurifásicos, independentemente de serem cumulativos ou não, é pertinente às ciências econômicas e, portanto, depende de condições de mercado. Definitivamente, não tem nada de jurídico.

Nesse passo insta transcrever o entendimento do jurista e professor Harada (2019):

Repercussão vem do verbo repercutir que significa reverberar, ecoar, reenviar, repetir. Logo, repercussão é sinônimo de reverberação, de eco, de reenvio, de repetição, de ressonância. Esse ato de repercutir, ou seja, o ato de determinado contribuinte ir transferindo o ônus financeiro do tributo ao próximo da etapa de circulação da mercadoria até o consumidor final, ocorre nos chamados tributos indiretos, mediante inserção do valor do tributo no preço da compra e venda. Portanto, **a repercussão econômica do tributo tem natureza financeira e não tributária**. (grifo nosso)

Reforçando a mesma tese, expõe-se o entendimento de Rubens Gomes de Souza:

[...] Essa transferência do ônus fiscal de uma pessoa para outra chama-se repercussão ou translação do imposto. Já fizemos referência a este assunto a propósito da repetição do indébito (§ 32). Entretanto, a repercussão, fazendo-se através do acréscimo do imposto ao preço das mercadorias ou serviços tributados, está sujeita à lei da oferta e da procura, isto é, só será possível quando as condições do mercado a permitirem: é, portanto, um **conceito econômico e não jurídico**.' (grifo nosso) (SOUZA *apud* STJ, 2007, p. 8)

Do exposto, infere-se que a repercussão econômica cuja possibilidade e via de ocorrência depende exclusivamente de condições de mercado, não pressupõe permissão legal, ou sequer determinação do sujeito passivo do ônus repassado, como também não constitui direito (senão mera expectativa econômica) do contribuinte *de jure*. (AMARAL, 1991, p. 356).

Portanto, o ônus econômico do tributo poderá ou não ser repassado ao próximo contribuinte, independente do ciclo do imposto operar cumulativamente ou não. Logo, não há relação de causalidade entre a repercussão econômica e a não cumulatividade.

A não cumulatividade possui como pressuposto fático, por uma imposição constitucional, a plurifasia, cuja presença jaz nos impostos tidos como “indiretos”, mas a finalidade essencial daquela jamais fora a eficácia da repercussão econômica do tributo no ciclo, e sim permitir a **compensação** do “crédito fiscal” constituído nas operações anteriores de entrada com os débitos decorrentes das operações posteriores de saída, conforme debatido exaustivamente. Não se pode confundir a **possibilidade** de repercussão econômica do ônus tributário com o **direito**.

Na esteira do exposto, segue o entendimento de Ives Gandra da Silva Martins e Fátima Fernandes Rodrigues de Souza:

De início, é importante ter presente que todos os tributos produzem repercussões econômicas, quer sobre o patrimônio (diminuindo-o), em se tratando de tributos diretos, quer sobre bens e serviços (onerando-os), sendo o caso de tributação indireta.

Os conceitos de cumulatividade e de não-cumulatividade não se referem a esse aspecto, e sim à acumulação ou não do ônus de um tributo incidente em uma operação, na base de cálculo da operação seguinte, produzindo ou evitando que se produza o efeito cascata. Daí se conclui que só se pode cogitar de tributo cumulativo ou não cumulativo, se o pressuposto de fato não for um fato unifásico e uni pessoal, e sim um ciclo econômico composto pelo encadeamento de várias operações, quer praticado pelo mesmo contribuinte, quer por contribuintes diversos. (grifo nosso) (MARTINS e SOUZA, 2004, p. 14-15)

Outrossim, faz-se mister pautar que sobre o preço da mercadoria, cujo ônus ao final será suportado pelo consumidor final, não incidem apenas tributos, mas também matéria-prima, salários dos funcionários, despesas com serviços acessórios, consumo de energia elétrica etc. Logo, o ônus econômico a ser repassado não é apenas de cunho tributário, mas uma amálgama complexa.

Não cabe, pois, ao Direito Tributário zelar pela ocorrência dessa translação econômica. A norma tributária não define o fenômeno da repercussão econômica ou impõe a quem o sujeito passivo deve repassar o ônus do tributo. Nem tampouco, associa esses fenômenos à efetivação da não cumulatividade.

Repise-se que o princípio da não cumulatividade não se preocupa com a eficácia da repercussão econômica dos tributos indiretos. Não importa a este princípio se o ônus dos tributos, de fato, serão ou não repassados ao consumidor final, contribuinte de fato. A sistemática apenas pretende desonerar a cadeia produtiva evitando o famigerado “efeito cascata”.

O Supremo Tribunal Federal no acórdão referente ao julgamento do Recurso Extraordinário 606.107/RS, sob relatoria da Min. Rosa Weber, e julgado em 22/05/2013, reitera a finalidade precípua da não cumulatividade:

A apropriação de créditos de ICMS na aquisição de mercadorias tem suporte na técnica da não cumulatividade, imposta para tal tributo pelo art. 155, § 2º, I, da Lei Maior, a fim de evitar que a sua **incidência em cascata onere demasiadamente a atividade econômica e gere distorções concorrenciais**. (STF, 2013, p. 1-2)

Inimaginável imbuir ao Fisco a missão de fiscalizar se os contribuintes de todas as cadeias produtivas estão arcando com o ônus econômico dos tributos. Ou ainda pior, se os incontáveis consumidores finais, “contribuintes de fato”, realmente pagaram ou não as prestações devidas referentes a esse ônus.

Ademais, o pagamento propriamente dito de qualquer obrigação, seja civil ou tributária, não importa à efetivação da não cumulatividade. Ou seja, não importa para fins de cômputo do chamado “crédito fiscal”, se o contribuinte anterior do ciclo efetivou o pagamento do imposto, o que interessa é o *quantum* incidente destacado no documento fiscal idôneo.

Tampouco importa à efetivação do crédito tributário, cuja constituição depende exclusivamente da ocorrência do fato gerador prevista na norma, se o contribuinte posterior ou, caso seja o último do ciclo, o “contribuinte de fato” efetuou o pagamento do preço acertado.

No tocante à repercussão jurídica do tributo, segue preciosa lição da professora Simone Rodrigues Costa Barreto.

[...] a ocorrência da repercussão jurídica se dá **mediante lei**: norma que imponha a terceiro (contribuinte de *jure*) a obrigação de recolher o tributo devido pelo contribuinte de *facto*, sendo por ele ressarcido posteriormente. Em síntese, a repercussão jurídica do tributo se traduz em norma que outorga ao contribuinte de *jure* o direito de repercutir o ônus financeiro do tributo sobre outrem.

[...]

A substituição tributária é uma hipótese legal de repercussão jurídica do tributo, que consiste na eleição, pelo legislador, de sujeito passivo da obrigação tributária diverso daquele cuja renda ou capital é *signo presuntivo* de riqueza para a ocorrência da hipótese de incidência tributária. (grifo nosso) (BARRETO, 2019)

Portanto, o direito do contribuinte de direito repassar a outro contribuinte o dever de recolhimento do tributo não há de existir sem estipulação normativa nesse sentido. A transmissão da sujeição passiva ocorre, em geral, nas hipóteses de responsabilidade tributária por substituição ou transferência, previstas no CTN e nas legislações dos Estados.

No mais, a redação do art. 4º da Lei Complementar 87/96 é cristalina ao asseverar que o **contribuinte do ICMS-Comunicação** é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, prestações de serviços de comunicação. Resta à empresa autorizatória dos serviços de comunicação, contribuinte do imposto, recolher o valor destacado na fatura e, em caso de inadimplência por parte do consumidor final, proceder a cobrança por meio de processo de execução específico.

No tocante especificamente à figura do contribuinte de fato, interessante a analogia feita pelo professor Harada (2019):

Os defensores da tese da repercussão jurídica do imposto indireto, dando nascimento a **esquisita figura do contribuinte de fato**, esquecem que toda a mercadoria tem embutido no seu preço, não apenas os tributos indiretos, como também, todas as demais despesas que são levadas em conta na política de definição de preços: matéria prima, custos administrativos, folha salarial e margem de lucro. Dessa forma, o consumidor, em última análise, está remunerando os empregados da empresa vendedora da mercadoria. Nem por isso fala-se em empregador de fato, em empresário de fato etc. (grifo nosso)

Com a licença da hipérbole, é como termos empregados de empresas privadas ingressando com ações contra consumidores, “empregadores de fato”, pleiteando direitos trabalhistas. Não cabe alegar violação a princípios tributários mediante descumprimento de obrigações de ordem civil. Além disso, o princípio da não cumulatividade não outorga à empresa, contribuinte *de jure*, o direito de repassar o ônus pelo recolhimento do imposto e nem estipula qualquer previsão de reembolso.

Como visto no decorrer de toda a explanação, os conceitos de “repercussão econômica”, “contribuinte de fato” e “tributo indireto” não nos parecem ocupar o mesmo plano da “não cumulatividade”; pertencem a universos completamente diferentes. Os primeiros surgiram, conforme abordado, nas ciências econômicas e financeiras; o segundo, pertence à ciência do Direito; e, portanto, não guardam qualquer relação de causalidade.

A violação à não cumulatividade, portanto, poderia ser alegada caso houvesse sido atingido o direito ao crédito ou à compensação, ambos por imposição constitucional, mas não de outra forma. Ora, a inadimplência absoluta do cliente não impediu que a empresa constituísse seus créditos fiscais decorrentes de suas operações anteriores de entrada, nem tampouco, impediu a utilização desses créditos na compensação com os impostos devidos decorrentes de suas operações de prestação de serviços de comunicação.

Além disso, como já debatido exaustivamente no decorrer deste trabalho, a jurisprudência do STJ é firme no sentido de que a falta de pagamento não tem relação com a ocorrência do fato gerador, pois o tributo é exigido pela prestação do serviço (art. 12, VII, da LC 87/1996), não sendo lícito ao contribuinte repassar o ônus da inadimplência de outrem ao Fisco, nos termos do art. 118, CTN (interpretação objetiva do fato gerador).

O Superior Tribunal de Justiça na apreciação da questão do direito à compensação do ICMS em face da inadimplência absoluta do usuário, no tocante à violação do princípio da não cumulatividade, afirmou que diante da impossibilidade do “desfazimento” do negócio jurídico de base pela natureza do serviço prestado (comunicação) e a incidência do art. 118 do CTN, ambos já debatidos exaustivamente anteriormente, “são suficientes para afastar a pretensão da contribuinte, sendo **desnecessária** a análise do princípio da não-cumulatividade e da alegada resolução contratual.”

Diante de todo o exposto, entendemos que a inadimplência do usuário (contribuinte de fato) não viola qualquer cânone do princípio da não cumulatividade, portanto, o imposto foi recolhido devidamente e a empresa não faz jus à sua compensação.

6. CONCLUSÃO

O presente trabalho se propôs a apresentar, de forma sistemática, algumas das teses da disputa judicial envolvendo a empresa Global Village Telecom (GVT) e o Estado de Rondônia, na qual a empresa pleiteia o direito de compensar o ICMS-Comunicação recolhido sobre prestações de serviços nas quais houve inadimplência absoluta por parte do usuário, no tocante ao cumprimento de suas obrigações contratuais.

A compensação, seja tributária ou civil, é instituto que tem como premissa o encontro de contas entre credores e devedores recíprocos. A empresa é devedora do Estado pelo simples fato de prestar serviços de comunicação a título oneroso. De modo cogente, estabelece-se a relação jurídico-tributária e nasce a obrigação de pagar o tributo. Com o fito de tornar-se credora do Fisco, a empresa elegeu a inadimplência absoluta do usuário como o fator catalisador do indébito tributário.

Insta frisar que a inadimplência absoluta se dá quando o usuário final do serviço de comunicação já constituído em mora, persiste em não efetuar o pagamento da obrigação, mesmo após tentativas frustradas de cobrança, acarretando a resolução do contrato com a absorção do prejuízo financeiro por parte da prestadora. Trata-se de uma frustração qualificada, por assim dizer, do direito do credor.

A questão nuclear reside na possibilidade desse fenômeno, adstrito à esfera civil, invadir o âmbito tributário a ponto de desnaturar ou anular o fato gerador perfeito do ICMS-Comunicação e violar o princípio tributário da não cumulatividade.

Quanto aos impactos da inadimplência absoluta na relação jurídico-tributária, inicialmente analisamos a ofensa do referido instituto à onerosidade do negócio jurídico de base, ensejador da obrigação tributária.

À primeira vista nos parece óbvio que a inadimplência absoluta fere o fato gerador do imposto, afinal a ausência do pagamento da prestação devida, descaracteriza a onerosidade do serviço, ferindo o aspecto material da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação, prevista no art. 2º, III da LC 87/96: “O imposto incide sobre prestações **onerosas** de serviços de comunicação [...]”

Porém, o conceito de “contrato de prestação de serviços” nos demonstrou o contrário, pois a onerosidade é intrínseca a eles. Não há possibilidade de a empresa prestar serviços de comunicação de modo gratuito, uma vez que a retribuição ou remuneração são intrínsecas ao instituto, são conceitos indissociáveis.

A onerosidade contratual não se caracteriza pelo caráter estritamente econômico, sua característica essencial repousa no binômio contraprestação e prestação acordado entre os sujeitos no momento do estabelecimento do contrato. Em suma, está vinculada ao sacrifício patrimonial recíproco.

Logo, como os contratos de prestação de serviços são essencialmente onerosos, não guardam relação com a eficácia do negócio jurídico, ou seja, independem do cumprimento ou descumprimento da obrigação contratual pactuada. Conclui-se daí, que a inadimplência não interfere na onerosidade contratual, portanto, não ofende o aspecto material da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação.

Outra consequência da inadimplência absoluta do usuário é a resolução do contrato, direito potestativo da empresa de extinguir o negócio jurídico subjacente em decorrência do inadimplemento das obrigações pactuadas pelo usuário final. A resolução enseja a liquidação do contrato com a indenização em perdas e danos e o restabelecimento ao *status quo ante*, operando seus efeitos retroativamente.

Uma análise apressada, nos conduziria a deduzir que a retroatividade dos efeitos da resolução alcançaria o fato gerador do ICMS-Comunicação a ponto de anulá-lo. Porém, nos contratos de prestação continuada ou trato sucessivo, incluídos os de prestação de serviços de comunicação, sua natureza e o objeto da prestação (serviços instantâneos) impossibilitam a anulação e o restabelecimento do estado inicial dos contratantes à época da celebração. Resta, portanto, à empresa a satisfação em perdas e danos, pois é impossível ao usuário final devolver a “comunicação” usufruída.

Essa constatação é irrelevante ao Direito Tributário, uma vez que a retroatividade dos efeitos, a qualquer marco temporal, em nada afetaria a ocorrência do fato gerador do ICMS-Comunicação. Afinal, o contrato de prestação de serviços foi celebrado e os serviços de comunicação foram efetivamente prestados pela empresa, consequentemente, o fato gerador se aperfeiçoou. Enfim, nos termos do art. 114 do

Código Tributário Nacional, a situação definida em lei como necessária e suficiente para a ocorrência do fato gerador foi concretizada.

Ademais, de acordo com o art. 116, CTN, o fato gerador começa a produzir seus efeitos no momento da verificação das circunstâncias materiais necessárias à efetivação da situação fática, cujo perfazimento, no caso do ICMS-Comunicação, dá-se com o estabelecimento do canal comunicativo e a prestação efetiva dos serviços de comunicação. Seja dito de passagem, que a inoccorrência do fato gerador não foi alegada, mas apenas a possibilidade de sua anulação ou descaracterização por eventos posteriores à sua ocorrência.

A inadimplência absoluta e a resolução contratual atuam no plano da eficácia do negócio jurídico, e como debatido exaustivamente, o fato gerador é interpretado de forma objetiva, nos termos do art. 118 do CTN, abstraindo-se os efeitos ou validade dos fatos ou negócios jurídicos subjacentes.

Oportunamente, convém mencionar que é pacífico o entendimento de que a inadimplência do usuário impede que os efeitos pretendidos pela empresa (receber o preço combinado) se aperfeiçoem. Esse fato, porém, pertencente ao universo do Direito Privado, não tem impacto na constituição do fato gerador do imposto a ponto de desconfigurar a relação jurídico-tributária.

O princípio da interpretação objetiva do fato gerador demarca a autonomia do Direito Tributário, não admitindo que o Direito Privado interfira na definição do fato gerador dos tributos. Portanto, a existência do negócio jurídico subjacente, no caso, o contrato de prestação de serviços de comunicação, é essencial à ocorrência do fato gerador, porém sua validade ou eficácia, não.

O objeto do contrato, o conteúdo de suas cláusulas, sua forma de cumprimento, os vícios ou nulidades, as penalidades previstas, e tudo aquilo pactuado entre os contratantes, no livre exercício da liberdade e da autonomia da vontade, sob a égide dos princípios do Direito Privado, não importa ao Direito Tributário.

Se os serviços foram efetivamente prestados na vigência do contrato, não cabe discussão acerca da eficácia do negócio jurídico subjacente. É indiscutível o aperfeiçoamento do fato gerador, cuja consequência é o cumprimento da obrigação tributária principal: o recolhimento do ICMS-Comunicação.

Ademais, a ocorrência e a validade do fato gerador do tributo não podem ser atrelados ao pagamento de uma dívida contratual, sob pena de ferir o princípio da legalidade tributária, uma vez que só lei ordinária pode estabelecer a definição do fato gerador da obrigação principal (art. 97, inciso III, do CTN). Tal situação equivaleria a pender uma condição suspensiva contra o fato gerador, o que seria esdrúxulo sob a égide da estrita legalidade tributária.

Do exposto, conclui-se que insistir em desconstituir o fato gerador legítimo do imposto e pleitear direito à compensação de indébito tributário sob qualquer alegativa baseada na inadimplência absoluta ou na resolução contratual é mera tentativa de repassar ao Estado um ônus que não é seu. À prestadora de serviços, amparada pela responsabilidade civil contratual, resta recorrer ao Poder Judiciário em busca da tutela jurisdicional executiva adequada.

Descartadas as possibilidades aventadas de malferir o fato gerador do ICMS-Comunicação, passou-se à análise pormenorizada do princípio constitucional tributário da não cumulatividade, de modo a obtermos subsídios para fomentar nossas contrarrazões e refutar a tese de que a inadimplência absoluta poderia violar o referido princípio.

Conforme abordagem teórica, o principal objetivo da não cumulatividade é evitar a tributação em cascata, impedindo que a mesma exação incida nas várias etapas da cadeia de produção, cujo efeito é a limitação do *quantum* da exação incidente no ciclo, impedindo-o, por seu turno, de superar o montante suportado pelo contribuinte final a título de imposto.

O aspecto fundamental do princípio da não cumulatividade do ICMS, extraído da redação do art. 155, §2º, inciso I, CF/1988, reside na compensação do que for devido em cada operação relativa à prestação de serviços de comunicação com o montante cobrado nas operações anteriores. Resumidamente, essa técnica consiste

no cotejo entre débitos (operações de saída) e créditos fiscais (operações de entrada) no período de apuração do imposto.

À propósito, a constituição do “crédito fiscal”, elemento basilar da não cumulatividade, é um direito subjetivo do contribuinte e independe de pagamento ou cobrança do imposto devido nas operações anteriores, bastando seu destaque em documento fiscal idôneo.

Rememoremos que a tese rechaçada alude ser o ICMS um tributo indireto, logo seu ônus tributário deve ser repercutido e suportado pelo usuário final do serviço, o contribuinte de fato, situação não perfeita em face da famigerada inadimplência absoluta.

Infere-se do enunciado que vários conceitos alheios ao Direito Tributário foram aludidos, na tentativa de descaracterizar os pilares da não cumulatividade.

Prima facie, o usuário final inadimplente, referido como contribuinte de fato, é *persona* estranha à relação jurídico-tributária, à qual pertencem o Estado (polo ativo) e a empresa (polo passivo), esta sim, responsável por recolher o ICMS-Comunicação destacado na fatura. Repise-se que contribuinte de fato é conceito econômico, estranho ao Direito Tributário.

Ademais, a repercussão jurídica, a qual consiste no direito de repassar a outro contribuinte o dever de recolhimento do tributo, não há de existir sem estipulação legal nesse sentido. Não há previsão legal autorizando a transferência da sujeição passiva do ICMS-Comunicação da empresa para o contribuinte de fato. Portanto, carece de sustentáculo normativo a tese aventada acerca de possível reembolso do valor recolhido com base na violação não cumulatividade quanto a esse aspecto.

Quanto à repercussão econômica do tributo, este fenômeno, presente nos ciclos dos tributos ditos indiretos, consiste em repassar o ônus financeiro da tributação, embutindo-a no preço da mercadoria ou serviço, aos demais ocupantes da cadeia produtiva, à medida de seu avanço. Porém, na composição de preços de produtos e serviços não se encontram apenas tributos, mas diversos outros custos como: matéria-prima, equipamentos, salários dos funcionários, despesas com serviços acessórios, consumo de energia elétrica, margem de lucro, análise da concorrência etc. Em

suma, trata-se de uma complexa análise de fatores de mercado, o que corrobora que a repercussão econômica é outro conceito não concernente ao Direito Tributário.

Ademais, se a repercussão econômica do tributo ocorre em razão de questões mercadológicas, cujos fatores preponderantes são contemporâneos ou anteriores à composição do preço do serviço ou produto, grosso modo, a inadimplência absoluta nem sequer poderia ser alegada como fator impeditivo, uma vez que é fato posterior à sua concretização.

Por fim, houve ainda confusão com relação à vinculação do conceito de tributação indireta com o princípio da não cumulatividade, no tocante ao direito de repercussão do ICMS-Comunicação no ciclo. De fato, a não cumulatividade possui como um de seus pressupostos a plurifasia do tributo, cuja presença jaz nos impostos tidos como “indiretos”, mas a finalidade essencial dela não repousa na eficácia da repercussão econômica do tributo no decorrer do ciclo. Apesar do ICMS possuir a faculdade de repercutir economicamente, isso não constitui direito do contribuinte. O imposto pode ou não repercutir, e isso independe de o ciclo ser cumulativo ou não. Não se pode confundir a possibilidade de repercussão econômica do ônus tributário com o direito.

De modo a espancar definitivamente qualquer vinculação entre a efetivação da repercussão econômica da exação e o princípio da não cumulatividade, reitera-se que o Fisco sequer exige o efetivo pagamento do ICMS devido nas operações de entrada para fins de cômputo dos créditos fiscais. Quanto mais, exigir o adimplemento de obrigações contratuais pactuadas entre os contribuintes e seus inumeráveis consumidores finais, para fins de efetivação da não cumulatividade.

Não obstante, a discussão acerca da repercussão econômica e os conceitos de tributação indireta e contribuinte de fato são relevantes no tocante à discussão da legitimidade ativa para pleitear a repetição do indébito, nos termos do polêmico art. 166 do CTN, porém, o tema não é pertinente ao objeto de análise deste trabalho.

No entanto, é incontroverso o impacto do princípio da não cumulatividade na Economia, uma vez que desonera a cadeia produtiva, fulmina o efeito cascata e, por conta da neutralidade, que lhe é peculiar, evita fenômenos danosos à livre con-

corrência, como a verticalização. Esses benefícios são alcançados por força da constituição do “crédito fiscal” e sua posterior compensação com o imposto devido nas operações de prestação de serviços de comunicação, os quais não são impactados pela inadimplência absoluta do usuário final.

Portanto, a violação ao princípio tributário da não cumulatividade poderia ser alegada, caso fossem atingidos o direito à constituição do “crédito fiscal” ou à compensação deste com o imposto devido. Contudo, a inadimplência absoluta do cliente não impediu que a empresa constituísse seus créditos fiscais e nem que estes fossem utilizados na compensação com o ICMS-Comunicação devido em suas operações.

Ademais, a eficácia da translação do ICMS-Comunicação, da empresa prestadora para o usuário final, não compõe os cânones da não cumulatividade. A possibilidade do contribuinte *de jure* ver ressarcido os valores pagos a título de tributo, em decorrência do descumprimento de obrigações pelo contribuinte de fato, carece de previsão legal.

A repercussão do tributo não constitui pressuposto do princípio da não cumulatividade. Logo, mesmo que se alegue que a inadimplência absoluta comprometa a repercussão da exação no ciclo, em hipótese alguma poderia atingir a não cumulatividade, uma vez que não há relação de causalidade entre elas.

Por fim, o Estado não deve arcar com o ônus do insucesso dos negócios jurídicos firmados entre particulares, uma vez que os riscos são inerentes aos negócios privados. Resta à empresa autorizatória dos serviços de comunicação, contribuinte do imposto, recolher o valor destacado na fatura e, em caso de inadimplência por parte do consumidor final, proceder a cobrança pelos meios adequados.

Diante de todo o exposto, conclui-se que não assiste à empresa o direito de compensar o ICMS-Comunicação recolhido devidamente, uma vez que a inadimplência absoluta do usuário não malferir, sob quaisquer dos aspectos alegados, o fato gerador perfeito e nem viola o princípio tributário da não cumulatividade.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito Tributário na Constituição e no STF. Teoria, Jurisprudência e 330 questões**. Impetus Editora. 5ª. Edição. 2002 (Edição original) - Rio de Janeiro Atu. 7a. Edição - 2004. *E-book: pdf (128 p.)*

AMARAL, Luiz. **Da repercussão econômica e da repercussão jurídica nos tributos**. Revista de informação legislativa, v. 28, n. 112, p. 347-356, out./dez. 1991. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/175944> Acesso em: 27/05/2020

BARRETO, Simone Rodrigues Costa. **Repercussão do tributo**. Enciclopédia jurídica da PUC-SP. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (coords.). Tomo: Direito Tributário. Paulo de Barros Carvalho, Maria Leonor Leite Vieira, Robson Maia Lins (coord. de tomo). 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/298/edicao-1/repercussao-do-tributo> Acessado em: 28/05/2020.

BOMFIM, Gilson Pacheco. **Não cumulatividade e o regime de crédito no IPI e ICMS**. Revista CEJ, Brasília, Ano XX, n. 68, p. 78-88, jan./abr. 2016. Disponível em: <https://www.cjf.jus.br/ojs2/index.php/revcej/article/viewFile/2087/1993>. Acesso em: 03/05/2020

BRASIL. **Código Civil**. Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm

BRASIL. **Código de Defesa do Consumidor**. Lei 8.078, de 11 de setembro de 1990. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8078.htm

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Atualizada até a Emenda Constitucional nº 106 de 2020. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm

BRASIL. **Decreto-lei Nº 406**, de 31 de Dezembro de 1968. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0406.htm Acessado em: 27/05/2020

BRASIL. **Jusbrasil**. STJ afasta a incidência de ICMS sobre serviços preparatórios de comunicação (Informativo 364). 2012. Disponível em: <https://lfq.jusbrasil.com.br/noticias/102790/stj-afasta-a-incidencia-de-icms-sobre-servicos-preparatorios-de-comunicacao-informativo-364> Acesso em : 08/05/2020

BRASIL. **Lei Kandir**. Lei Complementar Nº 87, de 13 de setembro de 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm

BRASIL. **Procuradoria Geral da República**. Parecer no. 3.822/204 no Recurso Extraordinário com Agravo 668.974/DF. Procurador: Rodrigo Janot Monteiro de Barros. Brasília. 04 de dezembro de 2014. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=5761157&tipoApp=.pdf> Acesso em: 17/02/2020.

BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça**. Primeira Seção. Recurso Especial Nº 903.394/AL (2006/0252076-9). Sindicato Interestadual das Empresas Distribuidoras Vinculadas aos Fabricantes de Cerveja Refrigerante Água Mineral e Bebidas em geral nos Estados de Pernambuco, Alagoas, Paraíba – SINEDBEB e Fazenda Nacional. Relator: Ministro Luiz Fux. Data do Julgamento: 24/03/2010. Data da Publicação: DJe – 26/04/2010. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/9112631/recurso-especial-resp-903394-al-2006-0252076-9/inteiro-teor-14259475> Acesso em: 10/05/2020

BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça**. Primeira Turma. Recurso Especial 1.382.354/PE (2013/138235-4). Fazenda Nacional e Usina Trapiche S/A. Relator: Min. Gurgel de Faria. Data do julgamento: 22/08/2017. Data de Publicação: DJe – 04/10/2017. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/506526251/recurso-especial-resp-1382354-pe-2013-0132308-4/inteiro-teor-506526255?ref=juris-tabs> Acesso em: 04/05/2020

BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça**. Segunda Turma. Recurso Especial Nº 983.814/MG (2007/0218339-7). Fazenda Pública do Estado de Minas Gerais e Inspeção São João Bosco e Outro. Relator: Ministro Castro Meira. Data do Julgamento: 04/12/2007. Data da Publicação: 17/12/2007. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/8797321/recurso-especial-resp-983814-mg-2007-0218339-7/inteiro-teor-13876206> Acesso em: 19 de maio de 2020

BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça**. Segunda Turma. Agravo Regimental no Recurso em Mandado de Segurança 33.743/RO. Global Village Telecom Ltda. E Estado de Rondônia. Rel.: Ministro Herman Benjamin. Data do Julgamento: 10/05/2011. Data da publicação: DJe – 16/05/2011. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/19085331/agravo-regimental-no-recurso-em-mandado-de-seguranca-agrg-no-rms-33743-ro-2011-0032479-8-stj/relatorio-e-voto-19085333> Acesso em: 17/05/2020

BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça**. Segunda Turma. Recurso Especial 1.189.924/MG (2010/0067405-6). CTBC Celular S/A e Estado de Minas Gerais. Relator: Ministro Humberto Martins. Data do Julgamento: 25/05/2010. Data da Publicação: DJE – 07/06/2010 Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14314849/recurso-especial-resp-1189924-mg-2010-0067405-6/inteiro-teor-14314850> Acesso em: 25/05/2020

BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça**. Revista Súmulas. Súmula n. 461. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2017_42_capSumula461-465.pdf Acesso em: 24/05/2020

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Primeira Turma. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo 904.294/RJ. Estado do Rio de Janeiro e Telemar Norte Leste S/A. Relator: Min. Luiz Fux. Data do Julgamento: 27/10/2015. Rio de Janeiro. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?idDocumento=9792742>
Acesso em: 07/05/2020.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Primeira Turma. Recurso Extraordinário RE/168.750 - SP. Bucka Spiero Comércio Indústria e Importação Ltda. e Estado de São Paulo. Data do Julgamento: 03/12/1996. Disponível em: <http://stf.jus.br/portal/diarioJustica/verDiarioProcesso.asp?numDj=50&dataPublicacaoDj=14/03/1997&incidente=1572323&codCapitulo=5&numMateria=6&codMateria=3>
Acesso em: 04/05/2020

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Recurso Extraordinário 606.107/RS. União e Schmidt Irmãos Calçados Ltda. Relatoria: Min. Rosa Weber. Data do Julgamento: 22/05/2013. Data da Publicação: DJE – 25/11/2013, Tema 283. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=4919271>.
Acesso em: 23/05/2020

BORBA, Cláudio - **Direito tributário**. 27. ed. - Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2015. *E-book: pdf (501 p.)*

BRITO, Edvaldo. **Direito tributário e Constituição: estudos e pareceres**. 1ª. ed. – São Paulo: Atlas, 2016. *E-book: pdf (970 p.)*

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito civil, 3: Contratos**. 5.ed. – São Paulo: Saraiva, 2012. *E-book: pdf (998 p.)*

COMUNICAÇÃO. **MICHAELIS**. Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa. Editora Melhoramentos Ltda. 2015. Disponível em: <https://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/comunica%C3%A7%C3%A3o/> Acesso em: 16/05/2020

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 8. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018. *E-book: pdf (412 p.)*

FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. **Curso de direito civil: obrigações** - 11. ed. rev., ampl. e atual. - Salvador: Ed. JusPodivm, 2017. *E-book: pdf (654 p.)*

GAGLIANO, Pablo Stolze; FILHO, Rodolfo Pamplona. **Novo curso de direito civil, volume 2: obrigações**. 20ª. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019. *E-book: pdf (511 p.)*

GAGLIANO, Pablo Stolze; FILHO, Rodolfo Pamplona. **Novo curso de direito civil, volume 4: contratos**. 2ª. ed. unificada. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019. *E-book: pdf (1091 p.)*

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro, volume 3: contratos e atos unilaterais**. 14.ed. – São Paulo: Saraiva, 2017. *E-book: pdf (1025 p.)*

HARADA, Kiyoshi. **Harada Advogados**. Fenômeno da repercussão econômica do tributo. São Paulo - 02/12/2019. Disponível em: <http://www.haradaadvogados.com.br/fenomeno-da-repercussao-economica-do-tributo/> Acesso em: 27/05/2020.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues. **A NÃO-CUMULATIVIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES: PIS/PASEP E COFINS**. IET/Thomson IOB. São Paulo. 2004. Disponível em: http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2017/11/13/621c09dartigo_a_nao_cumulatividade_das_contribuicoes_pis_pasep_cofins_2004.pdf Acesso em: 22/05/2020

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O princípio da não-cumulatividade do ICMS**. Revista de Direito Administrativo. N.º. 212. p. 151-159. Abril/Junho. 1998. Rio de Janeiro. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/47173> Acesso em: 19/05/2020

MOREIRA, André Mendes. **Não-cumulatividade tributária no Brasil e no mundo: origens, conceito e pressupostos**. In: Sistema Tributário Brasileiro e a Crise Atual – VI Congresso Nacional de Estudos Tributários. CARVALHO, Paulo de Barros e SOUZA, Priscila de. São Paulo: Noeses/IBET, 2009. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/10/Nao-cumulatividade-tributaria-no-Brasil-e-no-mundo-origens-conceito-e-pressupostos.pdf> Acesso em: 19/05/2020

OBSERVATÓRIO DO TIT: ICMS-COMUNICAÇÃO. **Uma análise das decisões do TIT/SP sobre provimento de acesso à internet, gerenciamento de rede e outros temas**. 12 de junho de 2018. Disponível em: <https://gsga.com.br/observatorio-do-tit-icms-comunicacao/>. Acesso em: 15/05/2020

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2017. *E-book: pdf (343 p.)*

PAULSEN, Leandro; MELO, Paulsen, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 7ª. ed. rev. e atual. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012. *E-book: pdf (621 p.)*

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário. CONSTITUIÇÃO e CÓDIGO TRIBUTÁRIO à luz da doutrina e da jurisprudência**. 16ª ed. Fevereiro 2014. Livraria do Advogado Editora. *E-book: pdf (1073 p.)*

REMUNERAÇÃO. **MICHAELIS**. Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa. Editora Melhoramentos Ltda. 2015. Disponível em: <https://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/remunera%C3%A7%C3%A3o/> Acesso em: 16/05/2020

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 9. ed. – São Paulo: Saraiva, 2017. *E-book: pdf (1712 p.)*

SABBAG, Eduardo. **Direito tributário essencial**. 6. ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2018. *E-book: pdf (408 p.)*

SCHOUERI, Luís Eduardo **Direito tributário**. 8. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018. *E-book: pdf (1073 p.)*

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003**. 6. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2017. *E-book: pdf (577 p.)*

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Manual de direito tributário**. 10^a. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2018 *E-book: pdf (511 p.)*

TARTUCE, Flávio. **Direito civil, v. 3: teoria geral dos contratos e contratos em espécie**. 12^a. ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2017. *E-book: pdf (936 p.)*

TORRES, Heleno Taveira. **Parecer Jurídico**: Consulta-nos a FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DE SÃO PAULO - FIESP, admitida como amicus curiae nos autos do Recurso Ordinário Constitucional (ROC) em Habeas Corpus (RHC 163334), para a elaboração de PARECER JURÍDICO, "pro bono", sobre os limites constitucionais e legais para a tipificação do crime de "apropriação indébita", previsto no inciso II do art. 2º, da Lei nº 8.137/1990, no caso de tributo (ICMS) declarado e não pago. São Paulo. 07/02/2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/parecer-fiesp-apropriacao-indebita-icms.pdf> Acesso em: 21/05/2020

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito civil: contratos**. 17^a. ed. – São Paulo: Atlas, 2017. *E-book: pdf (567 p.)*