

Revista de Direito Tributário

Publicada sob os auspícios do
Instituto Geraldo Ataliba — IDEPE — Instituto Internacional de
Direito Público e Empresarial
Presidente: Prof. Aires Barreto

ISS 0102-7956

Diretores:

AIRES BARRETO, EDUARDO BOTTALLO,
PAULO DE BARROS CARVALHO (Coordenador)

Diretores Executivos:

PEDRO LUCIANO MARREY JÚNIOR, FERNANDO ALBINO,
J. ARTUR LIMA GONÇALVES

Fundadores:

ALDOMAR BALEIRO (†), ANTONIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA (†),
RUBENS GOMES DE SOUSA (†), CLEBER GIARDINO (†), GERALDO ATALIBA (†)

Conselho Editorial:

ADILSON ABREU DALLARI, ALBERTO XAVIER, ALCIDES JORGE COSTA,
ALFREDO AUGUSTO BECKER (†), AMÉRICO LACOMBE,
ANTONIO CARLOS NOGUEIRA REIS, ANTONIO CORREA MEYER, CARLOS MARIO VELLOSO,
CELSO DE FREITAS BATALHA (†), CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO, DIVA PRESTES MALEIRI,
EDUARDO BOTTALLO, ELIZABETH NAZAR CARRAZZA, ESTEVÃO HORVATH,
EUGÊNIO DOIN VIEIRA, GILBERTO DE LÍDIA CANTO (†), HERON ARZUA,
JOSÉ ROBERTO VIEIRA, JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, LUCIANO DA SILVA AMARO,
LUIZ CARLOS BETTIO, MARÇAL JUSTEN FILHO, MISABEL ABREU MACHADO DERZI,
ORMEZINDO RIBEIRO DE PAIVA, OSÍRIS AZEVEDO LOPES FILHO, PAULO AYRES BARRETO,
PÉRSIO DE OLIVEIRA LIMA, RENAN LOTTIFO, ROQUE ANTONIO CARRAZZA,
SACHA CALMON NAVARRO COELHO, WAGNER BALERA

Conselho Internacional:

HECTOR VILLEGAS e RUBENS ASOREY (ARGENTINA)
JOSÉ LUIZ SHAW e J. PEDRO MONTEIRO TRAIHEL (URUGUAI)
HUMBERTO MEADRANO (PERU)
J. J. FERREIRO LAPATZA, CARLOS PALAO TABODA
e JUAN RAMALLO MASSANET (ESPAÑA)
VICTOR UCKMAR e FRANCO GALLO (ITALIA)
J. VON HORN JR. (HOLANDA)

REVISTA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

publicação trimestral de
MALHEIROS EDITORES LTDA.
Rua Paes de Araújo, 29, 17º andar - conj. 171
CEP- 04531-940 - São Paulo, SP
Tel. (011) 3078-7205
Fax. (011) 3168-5495
Diretor Responsável: Alvaro Malheiros
Diretor: Sérgio Emanuel Malheiros

Assinaturas e comercialização:
CATAVENTO DISTRIBUIDORA

DE LIVROS S.A.

Rua Conselheiro Ramalho, 928

CEP 01325-000 - São Paulo - SP

Tel. (011) 3289-0811 - Fax. (011) 3251-3756

Supervisão Gráfica: Vânia Lúcia Amato

Composição: *Leopoldo*

Impressão: *Leopoldo*

SUMÁRIO

CADERNOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

O ABSURDO DA INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA DO "FATO GERADOR"

— DIREITO E SUA AUTONOMIA — O PARADOXO DA
INTERDISCIPLINARIEDADE 7

— PAULO DE BARROS CARVALHO

A FILOSOFIA DA PALAVRA 18

— GUSTAVO BERNARDO KRAUSE

INCREMENTO PATRIMONIAL NO JUSTIFICADO Y LOS FONDOS DE
ORIGEN ILÍCITO: ¿PRESUNCIÓN O FICCIÓN? 30

— JORGE BRAVO CUCCI

ABUSOS DA FISCALIZAÇÃO — O CASO DA COBRANÇA DE ICMS SOBRE
A CONSTRUÇÃO DE ABRIGOS DE ÔNIBUS 35

— SACHA CALMON NAVARRO COELHO, EDUARDO JUNQUEIRA COELHO E
ANDRÉ MENDES MOREIRA

APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. A descondição
de 100% dos custos e despesas. Obrigatoriedade do arbitramento do lucro 49

— MARY ELBE QUEIROZ

COMPETÊNCIA REGULAMENTAR DA ANATEL E TRIBUTAÇÃO. O caso da
Súmula n. 7/2005 75

— TÁCIO LACERDA GAMA

O USO HABITUAL DOS VOCÁBULOS COMO LIMITE À INTERPRETAÇÃO:
ANÁLISE SOB O PONTO DE VISTA DOS JULGADOS DO SUPREMO
TRIBUNAL FEDERAL 86

— TATHIANE DOS SANTOS PISCITELLI

BOA-FÉ, REEXAME, VALORAÇÃO DAS PROVAS E OS "RECURSOS
DE DIVERGÊNCIA" NO PROCESSO ADMINISTRATIVO-TRIBUTÁRIO 97

— DURVAL FERRO BARROS

AS PRESUNÇÕES E A LINGUAGEM PRESCRIPTIVA DO DIREITO 109

ESTUDOS E COMENTÁRIOS

- O SIMPLES NACIONAL E ASPECTOS CONSTITUCIONAIS DA TRIBUTAÇÃO DAS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS (LEI COMPLEMENTAR N. 123, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2006) 119
— POLLYANA VILAR MAYER E OLÍVIA TONELLO MENDES FERREIRA
- A TRIBUTAÇÃO DO SERVIÇO DE VOIP (Voz sobre IP) 130
— RUBYA FLORIANI DOS ANJOS
- INTERPRETACIÓN TRIBUTARIA EXTENSIVA E INTEGRACIÓN ANALÓGICA A PARTIR DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY 143
— OLGA MA. AUCAR MERCHÁN E PAULA SUBÍA PINTO
- A APURAÇÃO DO PIS E DA COFINS E A VIABILIDADE DA NÃO-TRIBUTAÇÃO DAS OPERAÇÕES DE VENDAS E PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS INADIMPLIDAS: O CONCEITO DE FATURAMENTO E OS REGIMES CONTÁBEIS DE RECONHECIMENTO DAS RECEITAS 161
— VANESSA RAHAL CANADO
- REGIMES DE TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E DA COFINS DE QUE TRATA A LEI 10.147/2000 E O ENTENDIMENTO VEICULADO NO ADI SRF 26/2004 179
— CIRO CARDOSO BRASILEIRO BORGES
- CPMF: NÃO-INCIDÊNCIA SOBRE OPERAÇÕES SIMBÓLICAS DE CÂMBIO DECORRENTES DA CONVERSÃO DE EMPRÉSTIMO EM INVESTIMENTO EXTERNO DIRETO 196
— ELIANA KARSTEN ANCELES

*Revista
de Direito
Tributário*

CADERNOS DE
DIREITO
TRIBUTÁRIO

Fundador: Rubens Gomes de Sousa (†)

ordenamiento jurídico al que se conoce como Derecho Penal, sometiéndose la potestad punitiva de Estado a los principios jurídicos específicos que la regulan. Las normas tributarias, esto es, los tributos, tienen como función prevenir la ocurrencia de hechos ilícitos, con relevancia económica, y regular el efecto jurídico que se desentrañará ante ella en el plano fáctico: el hecho imponible y la obligación tributaria. La norma tributaria no tiene como propó-

sito establecer sanciones penales, sino disponer prestaciones pecuniarias a los particulares con el objeto de cumplir los fines del Estado. Si lo que se pretende es sancionar de forma más severa al delincuente, imponiéndole penalidades económicas adicionales, debería evaluarse tal posibilidad desde la perspectiva del Derecho Penal y no utilizando a las normas tributarias, como camuflaje de normas jurídicas que tienen finalidades distintas.

CADERNOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ABUSOS DA FISCALIZAÇÃO – O CASO DA COBRANÇA DE ICMS SOBRE A CONSTRUÇÃO DE ABRIGOS DE ÔNIBUS

SACHA CALMON NAVARRO COELHO

Professor Titular de Direito Tributário da UFRJ. Doutor em Direito Público pela UFMG. Advogado

EDUARDO JUNQUEIRA COELHO

Mestre em Ciências Econômicas pela UFMG. Ex-Auditor Fiscal da Receita Federal.

Ex-Auditor Fiscal do Município de Belo Horizonte. Advogado

ANDRÉ MENDES MOREIRA

Professor dos Cursos de Graduação em Direito e Especialização em Direito Tributário da PUCMG.

Mestre em Direito Tributário pela UFMG. Advogado

1. O caso "sub examine". 2. Considerações iniciais. 3. Inexistência de circulação jurídica de mercadorias na atividade de construção e manutenção de abrigos de ônibus. 3.1 Os contratos administrativos celebrados pela empresa de publicidade: obrigação de fazer, que reflete a incidência do imposto estadual. 3.2 Não-incidência de ICMS na construção civil. 3.3 Não-incidência de ICMS sobre a manutenção dos abrigos de ônibus. 4. Da inexistência de "mercadoria" na operação em tela. Impossibilidade de incidência do ICMS. 4.1 Da natureza jurídica dos abrigos de passageiros: bem imóvel por acessão. 4.2 A relevância para o direito tributário da distinção dos bens em móveis e imóveis. 4.3 Da impossibilidade da incidência do ICMS sobre o fornecimento de abrigos de passageiros ao poder público, em face da inexistência de autorização constitucional para se instituir o referido tributo sobre operações com bens imóveis. 5. Conclusões.

1. O caso "sub examine"

Vez por outra, os agentes fiscais, no exercício de seus misteres, cometem equívocos graves, lavrando autuações manifestamente im procedentes que, usualmente, são anuladas pelos Conselhos de Contribuintes, órgãos incumbidos da autotutela vinculada do ente tributante.

No caso em análise, que será exposto a seguir, o auto de infração lavrado pela

tológico – foi julgado im procedente em primeira instância pelo Conselho mas, surpreendentemente, mantido quando do julgamento do recurso de ofício fazendário.

A empresa autuada tem como objeto social a exploração de publicidade e propaganda em bens móveis e imóveis urbanos.

Tendo vencido licitação para esse fim, a empresa firmou com a Municipalidade

gos de ônibus, obrigando-se a construir e efetuar manutenção nos mesmos, além de pagar um valor mensal pelo seu uso ao Poder Público (ao qual os abrigos passam a pertencer, uma vez implantados). Em troca, recebe a concessão para exploração, por 8 anos (prorrogáveis por igual período), da publicidade e propaganda nesses locais. Vale conferir o teor do contrato de concessão:

1.2 Do Objeto

Constitui objeto do presente contrato a CONCESSÃO DE USO PARA EXPLORAÇÃO DE PUBLICIDADE EM 1.500 (um mil e quinhentos) NOVOS MÓDULOS DE ABRIGOS DE PASSAGEIROS do Sistema de Transporte Coletivo do Município de (...), a serem implantados, mantidos e conservados e, opcionalmente, dos abrigos preexistentes, conforme condições, especificações e normas definidas neste contrato e na Proposta Técnica apresentada.

(...).

2.2 A CONCESSIONÁRIA assumirá integralmente (...) toda a responsabilidade pelos custos decorrentes da implantação e manutenção dos equipamentos, conservando-os em perfeitas condições de utilização durante todo o prazo da concessão.

(...).

2.3 A partir do momento de sua implantação todos os equipamentos instalados reverterão para o patrimônio da Municipalidade, em propriedade exclusiva, de pleno direito.

(...).

2.7 A CONCESSIONÁRIA deverá recolher, mensalmente, à Municipalidade o valor estipulado nos termos do item 8.1 do Edital, adotando o procedimento descrito na Cláusula Oitava deste Contrato.

Como se infere do instrumento contratual, apesar de estar obrigada à construção e manutenção dos abrigos, as únicas receitas que a empresa auferir em decorrência do citado contrato administrativo são aque-

dade e propaganda, sobre as quais recolhe regularmente o ISS.

Contudo, a empresa foi autuada pelo Estado em razão do não-recolhimento de ICMS sobre os abrigos de ônibus construídos, bem como sobre as peças utilizadas para efetuação dos reparos nesses locais. Eis os termos da autuação fiscal:

Relatório

Constatou-se que o contribuinte supra citado como sujeito passivo incorreu nas seguintes irregularidades:

(...).

6. Promoveu a saída de mercadorias (abrigos) sem emissão de documento fiscal (...).

Dessarte, o Fisco estadual entendeu que a construção dos abrigos de ônibus e sua posterior incorporação ao patrimônio do Município corrompem a uma operação mercantil de compra e venda de mercadoria.

Em julgamento realizado na primeira instância administrativa, o Conselho de Contribuintes, como já mencionado, pugnou pela improcedência da pretensão fiscal. A decisão foi assim emendada (na parte que interessa ao presente estudo):

Mercadoria. Saída desacobertada.

Restou evidenciado nos autos que a Impugnante não praticou e nem praticou operações sujeitas ao imposto estadual, não tendo sequer promovido a saída de mercadorias. Exigências fiscais canceladas.

Do voto vencedor (a decisão foi tomada pelo voto de qualidade) extremam-se os seguintes trechos, que bem elucidam a *quaestio juris* em tela:

A 6ª irregularidade lançada nos autos versa sobre a saída desacobertada de documentos fiscais.

Neste tópico, torna-se importante cogitar a documentação que identifica a empresa Impugnante no seu ponto de vista jurídico, e, dentro desta análise, perceber-se pelos contratos, edital, laudo técni-

Autuada detém como atividade a exploração de serviços de publicidade, atividade não sujeita ao ICMS.

Resta também evidenciado nos autos que a Impugnante não praticou e nem praticou operações sujeitas ao imposto estadual, não tendo sequer promovido a saída de mercadorias.

A receita operacional auferida pela empresa Impugnante é resultado da contraprestação dos serviços prestados que nada mais são que veiculação de publicidade em abrigos construídos no Município (...).

Além, os autos dão conta pela análise dos contratos firmados (...) que a Impugnante não recebe qualquer remuneração pela construção de tais abrigos, muito ao contrário, é ela Impugnante que paga aos Municípios pelo uso de tais abrigos.

Data venia, a matéria ofertada foge ao alcance da tributação do ICMS.

(...).

Por estas razões, o item 6 do Auto de Infração merece ser cancelado integralmente.

A decisão de primeira instância, no entanto, foi reformada pela Câmara Especial do Conselho de Contribuintes, aos seguintes fundamentos:

Quando ao item 6, "saídas de mercadorias (abrigos) sem emissão de documentos fiscais", a Recorrida assevera, basicamente, que sua "receita operacional decorre da contraprestação dos serviços realizados, consistentes em veiculação de publicidade em abrigos construídos", que, "por força contratual, se obrigou à construção e posterior manutenção de tais abrigos", e que "a construção dos abrigos em contra-se plenamente caracterizada como obra de construção civil".

(...).

O contrato celebrado com a Municipalidade destaca que recai sobre a empresa ora Autuada toda a responsabilidade pelos custos decorrentes da implantação e manutenção dos abrigos a serem insta-

E, conforme denota claramente a "Proposta Técnica", no tocante à execução dos abrigos, às fls. 748/749, os componentes destes como peças, estruturas metálicas, coberturas são fabricados em locais diversos daqueles de instalação dos abrigos.

(...).

A Recorrida reconhece que a construção dos abrigos trata-se de obra de construção civil.

E o inciso II do artigo 178, anexo IX do RICMS/96, é claro ao prever a incidência do imposto na saída, de estabelecimento de empresa de construção, de material de produção própria, produzido fora do local da prestação do serviço.

Ao promover a saída dos abrigos (...) a fim de serem instalados em locais previamente estabelecidos, a Autuada deu ensejo à ocorrência do fato gerador do ICMS.

Conforme o artigo 4º do RICMS/96 e o § 8º do artigo 6º, Lei n. 6.763/75, são irrelevantes para a caracterização do fato gerador do imposto a natureza jurídica da operação de que resulte a saída da mercadoria e a natureza jurídica da operação de que resulte a transmissão de propriedade da mercadoria.

Assim, o fato de não ter havido venda, pois o ganho viria da veiculação de publicidade nos abrigos, e o fato dos abrigos passarem a pertencer aos Municípios, pelo fenômeno da concessão, são irrelevantes na presente questão.

O fato dos abrigos não mais passarem a pertencer à Recorrida na realidade vai de encontro à sua alegação, de fls. 1.013, de que "realizou as obras para si mesmo, e não existe a hipótese de auto-prestação de serviços".

Tendo em vista a prolação de decisão administrativa desfavorável, da qual não cabia mais recurso, a empresa ajuizou ação anulatória de débito fiscal, atualmente pendente de julgamento em primeira instância. A decisão, contudo, certamente será

desumir da breve exposição feita do caso e das razões a seguir aduzidas.

2. Considerações iniciais

Inicialmente, cumpre salientar que a empresa, no contrato em tela, auferiu remuneração pela veiculação de publicidade e propagação (serviço tributável pelo ISS).

A construção e manutenção dos abrigos e sua posterior incorporação ao patrimônio da Municipalidade nada mais são que obrigações contidas no bojo do contrato administrativo celebrado, que devem ser cumpridas para que a empresa possa explorar o espaço publicitário. Assim, não há compra e venda de abrigos de ônibus entre a empresa e a Municipalidade, o que desautoriza a incidência do imposto estadual sobre essas operações.

De mais a mais, a empresa terceiriza a construção dos abrigos, que é integralmente realizada no local da obra (à exceção da estrutura de ferro, produzida em uma fundição e terceiros para ser posteriormente soldada e sobre a qual o fabricante paga o ICMS). Outrossim, em todas as compras de insumos (que são, por óbvio, fabricados em outros locais, como cimento, vidros, *etcetera*) há incidência regular do ICMS, recolhido pelo fabricante e suportado pela construtora como contribuinte de fato. Entretanto, nem a Consultente nem a construtora por ela contratada fabricam material utilizado na construção dos abrigos, afastando de plano a regra do RICMS de acordo com a qual há incidência do imposto na "saída de material de produção própria produzido fora do local da prestação do serviço".

A norma citada, como se dessume, foi invocada com erro pela Egrégio Conselho de Contribuintes para reformar a decisão favorável à empresa, prolatada em primeira instância administrativa. Não sendo o mesmo aplicável à hipótese em tela, e não havendo circunção jurídica de mercadoria na construção do abrigo e sua posterior entrega à Municipalidade, não há que se falar em incidência do ICMS nessas operações.

Outrossim, a manutenção dos abrigos realizada pela empresa tampouco é tributável pelo ICMS, pois não há venda de material ao Município, mas apenas a efetuação de reparos visando a manter os locais em condições de uso (a empresa, na qualidade de contribuinte de fato, suporta o ICMS incidente sobre o material adquirido para manutenção).

Além disso, outro argumento autônomo também inviabiliza a exigência do imposto estadual no caso em tela: os abrigos não são bens móveis, mas sim imóveis por acesso, posto que são edificados no solo e não podem dele ser destacados sem que haja danos em sua estrutura. Nessa linha, não podem ser classificados como mercadorias, condição *sine qua non* para que haja tributação pelo ICMS.

Dessarte, o presente estudo estrutura-se ao longo de dois eixos centrais: um primeiro, no qual é abordada a questão relativa à inexistência de operação de compra e venda no contrato celebrado entre a empresa de publicidade e a Municipalidade, e um segundo, no qual é trabalhado o conceito de mercadoria para fins de incidência do ICMS, demonstrando sua inaplicabilidade aos abrigos de ônibus construídos pela empresa.

3. Inexistência de circulação jurídica de mercadorias na atividade de construção e manutenção de abrigos de ônibus

3.1 Os contratos administrativos celebrados pela empresa de publicidade: obrigação de fazer, que reflete a incidência do imposto estadual

Como visto anteriormente, os contratos administrativos firmados entre a empresa e a Municipalidade prevêem o direito de exploração do espaço publicitário nos abrigos de ônibus, condicionado:

(a) à construção do abrigo pela empresa, que passará a pertencer ao Poder

Público tão logo fique pronto, consoante dispõe a cláusula 2.3 do contrato;

(b) à manutenção do abrigo de ônibus pela empresa, durante o período em que perdurar a concessão;

(c) ao pagamento de um valor mensal à Municipalidade pela utilização do abrigo para veiculação de mídia.

Na espécie, estamos diante de contratos administrativos que reúnem, em um só instrumento, as modalidades de construção de obra pública e de concessão de uso do domínio público. Segundo Lopes Meirelles,¹ essas são as principais espécies de contratos administrativos, ao lado dos contratos de fornecimentos em geral.

Brandão Cavalcanti² leciona que o contrato de obra pública "pressupõe, necessariamente, a execução de uma obra destinada a um serviço público", o que efetivamente ocorre *in casu*, posto que os abrigos construídos pelo particular são destinados à prestação do serviço de transporte público (efetivado por terceiros, mediante concessão).

Já a concessão de uso de bem público é definida como "o contrato administrativo pelo qual o Poder Público atribui a utilização exclusiva de um bem do seu domínio a particular, para que o explore segundo a sua destinação específica", como salienta Lopes Meirelles.³ A empresa adquire o direito à exploração da mídia nos abrigos de ônibus por força dessa modalidade contratual. Trata-se, portanto, de uso especial de bem comum do povo, como averba Mendes Jr.⁴ "Na concessão para uso especial da coisa comum do povo, estabelece-se, por força

de convenção com o poder público, um poder jurídico do concessionário, no sentido da utilização da coisa pública nos fins da concessão".

De fato, os abrigos de passageiros de ônibus, consoante asseverado, são bens de uso comum do povo, posto que afetados aos serviços públicos de transporte, gratuitos pela coletividade indistintamente, gratuitamente e independentemente de qualquer ato administrativo (autorização, permissão ou concessão) que confira à população em geral o direito de utilizá-los. Essa a definição do Código Civil:

Art. 98. São bens públicos os bens do domínio nacional pertencentes às pessoas jurídicas de direito público interno; todos os outros são particulares, seja qual for a pessoa a que pertencerem.

Art. 99. São bens públicos:

I - os de uso comum do povo, tais como rios, mares, estradas, ruas e praças;

II - os de uso especial, tais como edifícios ou terrenos destinados a serviço ou estabelecimento da administração federal, estadual, territorial ou municipal, inclusive os de suas autarquias;

III - os dominicais, que constituem o patrimônio das pessoas jurídicas de direito público, como objeto de direito pessoal, ou real, de cada uma dessas entidades.

(...).

Art. 100. Os bens públicos de uso comum do povo e os de uso especial são inalienáveis, enquanto conservarem a sua qualificação, na forma que a lei determinar.

Art. 101. Os bens públicos dominicais podem ser alienados, observadas as exigências da lei.

Art. 102. Os bens públicos não são sujeitos a usucapião.

Art. 103. O uso comum dos bens públicos pode ser gratuito ou retribuído, conforme for estabelecido legalmente pela entidade a cuja administração pertencerem (destaques nossos).

1. Hely Lopes Meirelles, *Licitação e Contrato Administrativo*, 11ª ed., São Paulo, Malheiros Editores, 1996, pp. 225 e ss.

2. Theodoros Brandão Cavalcanti, *Curso de Direito Administrativo*, 6ª ed., Rio de Janeiro/São Paulo, Freitas Bastos, 1961, p. 105.

3. Hely Lopes Meirelles, *Direito Administrativo Brasileiro*, 23ª ed., 2ª tir., São Paulo, Malheiros Editores, 1998, p. 421.

4. Onofre Mendes Jr., *Direito Administrativo*, v. 1, 2ª ed., Belo Horizonte, Bernardo Álvares S/A, p. 260.

Ao se incorporarem às praças ou às calçadas das ruas e avenidas, para uso distinto de todos que deles necessitem, os abrigos de passageiros de ônibus denotam de forma cristalina a sua natureza de bem de uso comum do povo. A esse respeito, confira-se o escólio de Bandeira de Mello:⁵

"Importa fixar, desde logo, que os bens de uso comum, como o nome o indica, servem para serem utilizados indistintamente por quaisquer sujeitos, em concorrência igualitária e harmoniosa com os demais, de acordo com o destino do bem e condições que não lhe causem uma sobre carga invulgar (...).

"Ao dizer-se que o uso é livre, está-se caracterizando que ele independe de algum ato administrativo reportando a alguma individualização especificadora de tal ou qual utente."

Os contratos em análise, portanto, por envolverem a utilização especial de bens públicos de uso comum do povo, são regidos por normas do Direito Administrativo, diferenciando-se dos denominados "contratos de direito privado da Administração". A distinção entre ambos foi bem percebida por Bandeira de Mello,⁶ *in verbis*:

"2. Nem todas as relações jurídicas tratadas entre Administração e terceiros resultam de atos unilaterais. Muitas delas procedem de acordos de vontade entre o Poder Público e terceiros. A estas últimas costuma-se denominar 'contratos'."

"Dentre eles distinguem-se, segundo a linguagem doutrinária corrente:

"a) contratos de Direito Privado da Administração;

"b) 'contratos administrativos'."

"Os primeiros regem-se quanto ao conteúdo e efeitos pelo Direito Privado e

os segundos reger-se-iam pelo Direito Administrativo. Assim, como exemplos dos primeiros têm-se a compra e venda de um imóvel, a locação de uma casa para nela instalar uma repartição pública, etc. Exemplificam os segundos a concessão de serviço público, o contrato de obra pública, a concessão de uso de bem público.

"3. Uns e outros estão parificados pelo menos quanto às condições e formalidades para estipulação e aprovação, disciplinadas pelo Direito Administrativo, do que resultam, caso violadas as normas pertinentes, vínculos específicos a estas figuras; vale dizer: caracterizados de acordo com os princípios e normas do Direito Administrativo.

"4. Ditos contratos diferem entre si quanto à disciplina do vínculo. Isto é: enquanto os contratos de Direito Privado tratados pela Administração regulam-se em seu conteúdo pelas normas desta província do Direito – ressaltados os aspectos supra referidos –, os 'contratos administrativos' assujeitam-se às regras e princípios hauridos no Direito Público, admitida, tão-só, a aplicação supletiva de normas privadas compatíveis com a índole pública do instituto."

Como se dessume, o objetivo precípuo dos contratos administrativos em tela – que não se confundem com contratos de direito privado da Administração – é a obtenção de concessão para uso especial de coisa pública (exploração de mídia nos abrigos de ônibus). Como meio para consecução desse fim, a empresa se obriga a construir e manter os logradouros nos quais irá explorar a publicidade.

Em sendo assim, não há que se falar em operação de compra e venda de mercadorias, apta a atrair a incidência do ICMS, mesmo porque essa atividade não consta dos contratos celebrados pela empresa e tampouco de seu objeto social.

O ICMS somente incide quando há operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Ou seja: à exceção do transporte e da co-

municação (que envolvem obrigação de fazer), somente a obrigação de dar realizada por comerciante, industrial ou produtor é tributável pelo imposto estadual. Vale conferir a dicção constitucional:

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;

Sobre o dispositivo, já averbou Misabel Derzi:⁷

"A delimitação do ICMS, extraída diretamente da Constituição Federal, assegura-nos que os seguintes pressupostos essenciais, necessários e suficientes à ocorrência da hipótese, são:

"... operação jurídica mercantil, que transfira a titularidade da mercadoria (sua propriedade ou posse-exteriorização do domínio), cumlada com a

"... circulação, representativa da tradição, como fenômeno jurídico de execução de ato ou negócio transitivo da posse (exteriorização do domínio) ou da propriedade da mercadoria;

"... ou efetiva prestação de serviço de transporte e comunicação, como execução de obrigação de fazer."

A obrigação da empresa de publicidade no caso em tela é de fazer – construir e manter abrigos de ônibus. Nessa toada, não há possibilidade de conformação dos contratos em análise ao fato gerador do ICMS (a jurisprudência de nossas Cortes se consolidou há muito no sentido da inexistência do imposto estadual sobre as atividades de construção civil e manutenção de equipamentos, como se verá em seguida).

De todo modo, como a empresa de publicidade não percebe remuneração pela

construção e manutenção dos abrigos de ônibus, não há como incidir tributo sobre essa atividade, posto que a mesma não é exercida a título oneroso, mas sim de forma gratuita – como meio para a consecução de atividade diversa (exploração de publicidade e propaganda) – inexistindo, nessa linha, base de cálculo para exigência de imposto.

3.2 Não incidência de ICMS na construção civil

Consoante já afirmado anteriormente, não se aplicam ao caso as assertivas do Conselho de Contribuintes no sentido de que "o inciso II do artigo 178, anexo IX do RICMS/96, é claro ao prever a incidência do imposto na saída, de estabelecimento de empresa de construção, de material de produção própria, produzido fora do local da prestação do serviço".

A empresa de publicidade terceiriza a construção dos abrigos. A construtora contratada, a seu turno, não produz material próprio. Todos os insumos por ela utilizados – aqui incluída a estrutura de aço que é soldada ao solo – são tributados pelo ICMS quando adquiridos dos terceiros-fabricantes. Assim, o dispositivo do RICMS/MG invocado pelo Conselho de Contribuintes para manutenção da autuação não se aplica ao presente caso.⁸

8. De todo modo, ainda que a regra do art. 178, II do Anexo IX do RICMS/96 fosse aplicável ao presente caso – o que não é correto, repise-se – a jurisprudência do STJ já pacificou o entendimento pela não incidência de ICMS sobre material fabricado pelo próprio construtor fora do local da obra contratada por empreitada global. Nessa toada, vale conferir as seguintes ementas de acórdãos:

"Tributário. Recurso especial. ICMS. Construção civil. Montagem e transporte de pré-moldados. Contrato de empreitada global. Não incidência do tributo. Precedentes. 1. Recurso Especial interposto contra v. Acórdão que julgou procedentes embargos à execução fiscal opostos pela recorrida, objetivando desconstituir crédito cobrado pela recorrente proveniente da ocorrência de fato que considerava gerador do ICMS. 2. Não há fornecimento (no sentido de comercializar) aos seus contratantes de peças pré-moldadas produzidas pela empresa a fim de aplicá-

5. Celso Antônio Bandeira de Mello, *Curso de Direito Administrativo*, 11ª ed., São Paulo, Malheiros Editores, 1999, p. 622.

6. Celso Antônio Bandeira de Mello, *Curso de Direito Administrativo*, 10ª ed., São Paulo, Malheiros Editores, 1998, pp. 395-396.

7. Alomar Baleiro, *Curso de Direito Tributário Brasiliense*, 11ª ed., atualizado por Misabel

Derzi, Rio de Janeiro, Forense, 2003, p. 404.

Outrossim, o STJ possui entendimento sedimentado no sentido da inexistência de ICMS das empresas de construção civil, por não exercerem atividade de comercialização de mercadorias, mas sim prestação de serviços (tributável pelo ISS). Confira-se:

Recurso especial. Alíneas "a" e "c". Tribunal. ISS. Construção civil. Base de cálculo. Inclusão do valor dos materiais de construção empregados e pagamentos a subempreiteiros. Precedentes. Ausência de cava no julgado e de precuestionamento do artigo 9º, § 2º do DL n. 406/68. Divergência jurisprudencial configurada.

A Primeira Seção deste Superior Tribunal de Justiça já teve a oportunidade de apreciar caso análogo ao dos presentes autos e chegou à conclusão de que "há de se qualificar a construção civil como atividade de pertinência exclusiva a serviços" pelo que "as pessoas (naturais ou jurídicas) que promoverem a sua execução sujeitar-se-ão exclusivamente à incidência de ISS, em razão de que quais-

las especificamente nas edificações contratadas. Apenas as transporta, após confeccioná-las, a fim de montá-las no local da obra, de acordo com o projeto previamente estabelecido. (...) 4. A Egrégia 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça assentou que "na construção civil pelo sistema de pré-moldados, sob regime de empreitada global, em que a empresa construtora produz as peças a serem montadas em edificação específica, sem comercializá-las individualmente, transportando-as para o local da obra, não incide o ICMS cuja base de cálculo para a cobrança é inexistente" (REsp 40.356-SP, Rel. Min. Pecanha Martins, DJ 3.6.1996)

(...)" (STJ, 1ª T., REsp 247.595-MG, Rel. Min. José Delgado, DJ 15.5.2000, p. 145).

"Tributário. ICMS. Construção civil. Execução em regime de empreitada global. Fornecimento de pré-moldados. Base de cálculo inexistente. Tributação indevida. Precedente: REsp 40.356-SP, DJ 3.6.1996. 1. Na construção civil, sob o regime de empreitada global, a utilização de peças pré-moldadas fabricadas pela empresa construtora, para serem montadas em edificação específica, sem comercializá-las individualmente, incide base de cálculo para incidência do ICMS. 2. Recurso especial conhecido e provido" (STJ, 2ª T., REsp 124.646-RS, Rel. Min. Pecanha Martins, DJ 3.4.2000, p. 133).

Nesse mesmo sentido, cite-se ainda o REsp 40.356-SP (STJ, 2ª T., Rel. Min. Pecanha Martins, DJ 3.0.1996, p. 19.234).

quer bens necessários a essa atividade (como máquinas, equipamentos, ativo fixo, materiais, peças, etc.) não devem ser tipificados como mercadorias sujeitas a tributo estadual" (José Eduardo Soares de Melo, in "Construção Civil - ISS ou ICMS?", in RDT 69/253, Malheiros Editores) (EREsp 149.946-MS, Rel. Ministro Ari Pargendler, Rel. p/ Acórdão Ministro José Delgado, DJU 20.3.2000). Na mesma esteira, dentre outros, o REsp 256.210-MG, Rel. Ministro José Delgado, DJU 25.9.2000.

Deveras, se as empresas de construção civil não são contribuintes do ICMS, imposto estadual incidente sobre a circulação de mercadorias, conceito que não se ajusta aos insumos utilizados para a construção de edifícios e outros, os materiais adquiridos com essa finalidade devem compor a base de cálculo do ISS.

O mesmo diga-se em relação ao pagamento efetuado a terceiros, *in casu*, as subempreiteiras. Consoante explicita Bernardo Ribeiro de Moraes, "subempreitada é denominação que se oferece à empreitada menor, isto é, à empreitada secundária. Por meio de subempreitadas são executados trabalhos parcelados, contratados pelo empreiteiro construtor. (...) Em referência ao ISS, é irrelevante saber se o empreiteiro maior executa pessoalmente a obra pactuada ou se incumba a terceiros para realizá-la. Ambas as formas de serviços (empreitada maior ou empreitada menor) são alcançadas pelo ISS" (in "Doutrina e prática do imposto sobre serviços", São Paulo, Ed. RT, 1975).

No tocante à alegada ofensa ao artigo 9º, § 2º do Decreto-lei n. 406/68, impõe-se o não conhecimento do recurso ante a ausência de precuestionamento, entendido como o necessário e indispensável exame da questão pelo v. acórdão recorrido.

Recurso especial conhecido, em parte, e, na parte conhecida, provido para determinar a inclusão na base de cálculo do ISS dos materiais de construção empregados na construção civil e pagamentos efetuados a subempreiteiros (STJ, 2ª T., REsp 328.427-PR, Rel. Ministro

Franciulli Netto, DJ 2.2.2004, p. 301, destaques nossos).

Não sendo o construtor civil sujeito ao recolhimento do ICMS, a atividade exercida pela empresa de publicidade se demonstra alheia ao fato gerador do imposto estadual.

Note-se, contudo, que tampouco o ISS pode ser cobrado sobre a construção dos abrigos de ônibus, visto que falta base de cálculo à exação. Afinal, de acordo com os contratos de concessão, a construção é realizada a título gratuito pela empresa, como meio para a posterior prestação do serviço-fim: veiculação de publicidade e propaganda.

As únicas receitas auferidas pela empresa de publicidade em decorrência dos contratos em análise são as decorrentes da veiculação de mídia nos abrigos de ônibus — e, sobre esses valores, o ISS é devidamente recolhido.

3.3 Não incidência de ICMS sobre a manutenção dos abrigos de ônibus

No que tange à manutenção dos abrigos, impende notar que a empresa de publicidade, ao adquirir materiais para conservação dessa atividade, suporta o ICMS incidente sobre os mesmos na qualidade de contribuinte de fato. De fato, a empresa não comercializa esses insumos, revendendo-os para o Município. Ela não somente os utiliza no mister de reparar os abrigos de ônibus, que sofrem constantes depreciações, além do desgaste natural com o uso. Não há, nesse particular, qualquer possibilidade de incidência do ICMS, por absoluta ausência de prática de operação de circulação jurídica de circulação de mercadoria.

Em situação que se assemelha à presente, o Egrégio Tribunal de Justiça de Minas Gerais já assentou:

Tributário. Prestação de serviços. Recuperação de rodovias. Incidência tributária. ISSQN. Multas por falta de criação da prestadora de serviços na reparação fazendária e por transportar massa

asfáltica desacobertada de documento fiscal. Legalidade e oportunidade de sua imposição pelo fisco estadual independentemente de incidência ou não do ICMS.

Os trabalhos de engenharia atuantes à recuperação de rodovias classificam-se como prestação de serviços, o que, por si só, torna incabível a incidência do ICMS. Por ser o respectivo fato gerador a prestação de serviços, cabível é o ISSQN, de competência do Município onde ocorre essa prestação. Não cabível o ICMS, também descabe, por óbvio, a multa de reavaliação dele decorrente. Todavia se a empresa prestadora de serviços, ao executá-los, não se inscreveu na repartição fazendária de sua circunscrição — RICMS/91, art. 661, § 1º, sujeita-se à multa isolada, independentemente de ser ou não tributada pelo ICMS a prestação de serviços. De igual, se a empresa transporta massa asfáltica desacobertada de documento fiscal, ainda que transportada de local próximo ao das obras (TJMG, 4ª CC, AC 1.0000.00.313426-9/000, Rel. Desembargador Hyarco Immesi, MG 18.6.2003, destaques nossos).

Aquirir insumos para prestar serviço de manutenção não se equipara à obrigação de dar, insita à hipótese de incidência do ICMS, sendo descabida a exigência fiscal ora analisada.

O item seguinte cuidará de demonstrar a intributabilidade das operações autuadas por um outro motivo, que por si só é também suficiente para afastar a preensão fiscal *in casu*: os abrigos de ônibus não são bens móveis, mas sim imóveis por acesso, não se amoldando ao conceito jurídico de mercadoria, essencial para a configuração do fato gerador do ICMS.

4. Da inexistência de "mercadoria" na operação em tela. Impossibilidade de incidência do ICMS

4.1 Da natureza jurídica dos abrigos de passageiros: bem imóvel por acesso

Conforme ficou assente no item anterior, o fato considerado pela fiscalização

como tributável pelo ICMS não se amolda à hipótese de incidência do referido imposto, na medida em que inexistiu uma operação de circulação de mercadorias. Deveras, o fornecimento de abrigo de passageiros à Municipalidade não correspondeu a uma operação de compra e venda, mas, sim, a uma contraprestação a cargo da empresa de publicidade, estabelecida no bojo de um contrato de concessão de uso de bem público para veiculação de mídia. Ou seja, a construção do abrigo não se destinou à comercialização, configurando simplesmente uma obrigação imposta contratualmente ao particular contratado, a bem da Municipalidade, em contrapartida ao direito de fazer publicidade em local público.

Mas, ainda que o fornecimento do abrigo de passageiros de ônibus à Municipalidade configurasse uma operação de circulação para fins de incidência do ICMS, é cediço que o bem em circulação, em hipótese alguma, se confunde com uma mercadoria.

Confira-se, segundo De Plácido e Silva,⁹ a etimologia e a acepção jurídica do vocábulo em comento:

"Derivado do latim 'merx', de que se formou mercaria, exprime propriamente a coisa que serve de objeto à operação comercial. Ou seja, a coisa que constitui objeto de uma venda. É especialmente empregado para designar as coisas móveis, postas em mercado. Não se refere aos imóveis, embora estes sejam também objeto de venda.

"A rigor, pois, mercadoria é designação genérica dada a toda coisa móvel, apropriável, que possa ser objeto de comércio.

"As coisas fora do comércio não se entendem por mercadorias e não são suas reativas de venda. A mercadoria é a que está no comércio, pode ser vendida pelo comerciante ou mercador. A coisa que não está para venda não é mercadoria.

"Tecnicamente, portanto, somente se denomina de mercadoria o objeto ou a coisa adquirida pelo comerciante ou mercador, para servir de objeto de seu comércio, isto é, para ser revendida.

"Excepcionalmente, porém, os produtos agrícolas consideram-se mercadorias e por dinheiro entende-se a mercadoria dos bancos, que se dedicam a empréstimos ou financiamentos" (destaques nossos).

Consoante lição do vernaculista suso referido, o termo "mercadoria" identifica-se com o bem móvel que se encontra no comércio, distinguindo-se, assim, dos bens imóveis.

O Código Civil brasileiro classifica os bens, com base nos seguintes critérios:

(a) segundo a sua própria individualidade (bens considerados em si mesmos);

(b) uns em relação aos outros (bens reciprocamente considerados);

(c) relativamente ao titular do direito subjetivo sobre eles (bens considerados em referência à pessoa do seu proprietário);

(d) em relação à possibilidade de serem comercializados (bens no comércio ou fora dele).

A classe dos bens considerados em si mesmos, elaborada no âmbito do direito privado, apresenta uma subdivisão entre bens móveis e imóveis, essencial à compreensão do caso em comento. Nesta perspectiva, confira-se o escólio de Silva Pereira:¹⁰

"Imóveis são as coisas que se não podem transportar, sem destruição, de um lugar para outro: um terreno, uma casa.

"Pelo sistema do nosso Código Civil há quatro classes de imóveis, que são:

"I — Imóveis por natureza — o solo com sua superfície, os seus acessórios e adjacências naturais, compreendendo as árvores e os frutos pendentes, o espaço aéreo e o subsolo (artigo 43, I).

"II — Imóveis por acessão física artificial — tudo quanto o homem incorporar, permanentemente, ao solo, como a semente lançada à terra, os edifícios e construções, de modo que se não possa retirar, sem destruição, modificação, fratura ou dano (artigo 43, II).

"III — Imóveis por acessão intelectual — tudo quanto, no imóvel, o proprietário maniver, intencionalmente, empregado em sua exploração industrial, afimoseamento, ou comodidade (artigo 43, II).

*"IV — Imóveis *ope legis*, isto é, por determinação da lei — os direitos reais sobre imóveis, inclusive o penhor agrícola, e as ações que os asseguram; as apólices da dívida pública oneradas com a cláusula de inalienabilidade e o direito à sucessão aberta (artigo 44)."* (...).

"Na segunda classe — imóveis por acessão física artificial — estão compreendidas aquelas coisas móveis que a pessoa incorpora ao solo e que, pela adrencia física, adquirem a qualidade de imóveis, assim as sementes lançadas à terra e os materiais empregados no levantamento de edifícios e construções que, fixados no solo, não poderão ser retirados sem destruição, modificação, fratura ou dano." (...).

"Os materiais para construção, enquanto não empregados, são, por natureza, coisas móveis, como veremos no ponto seguinte. Uma vez empregados na construção, adquirem a qualidade de imóveis, e não perderão essa qualidade quando, provisoriamente, separados do prédio, se destinem a nele mesmo serem reapregados. Tal é a regra prevista no artigo 46 do Código Civil:

"Não perdem o caráter de imóveis os materiais provisoriamente separados de um prédio, para nele mesmo se reapregarem" (destaques nossos).

O art. 43 do CC, mencionado no texto transcrito, sofreu uma simplificação na sua redação, correspondendo atualmente ao art. 79 do novo Código Civil, *verbis*:

Art. 79. São bens imóveis o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente.

Ao seu turno, o art. 46 do antigo Código Civil, acrescido de mais um inciso, encontra-se reproduzido no art. 81 do atual Código, que ostenta a seguinte redação:

Art. 81. Não perdem o caráter de imóveis: I — as edificações que, separadas do solo, mas conservando a sua unidade, forem removidas para outro local; II — os materiais provisoriamente separados de um prédio, para nele se reapregarem.

Quanto aos bens móveis, o novo Código Civil define-os no art. 82, segundo suas características físicas e, no art. 83, por força de lei. É ver:

Art. 82. São móveis os bens suscetíveis de movimento próprio, ou de remoção por força alheia, sem alteração da substância ou da destinação econômico-social.

Art. 83. Consideram-se móveis para os efeitos legais: I — as energias que tenham valor econômico; II — os direitos reais sobre objetos móveis e as ações correspondentes; III — os direitos pessoais de caráter patrimonial e respectivas ações.

É forçoso concluir, consoante os textos precitados, que os abrigos de passageiros de ônibus, em relação aos quais pretendemos o Fisco exigir o ICMS, amoldam-se perfeitamente à definição de bem imóvel do acesso, não podendo ser removidos do solo, sem que lhes seja infligido algum tipo de dano físico. De modo algum, seja em decorrência de suas características físicas, seja por definição legal, o bem em apreço identifica-se com um bem móvel.

4.2 A relevância para o direito tributário da distinção dos bens em móveis e imóveis

A divisão dos bens em móveis e imóveis é fundamental a todas as legislações. No campo penal, *v.g.*, inexistiu furto de bem imóvel. Segundo a legislação civil, a transferência da propriedade de bens imóveis se dá de forma pública, em cartório. No âmbito fiscal, essa divisão (entre bens móveis e imóveis) também traz profundas implica-

9. De Plácido e Silva, *Vocabulário Jurídico*, 1ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1998, p. 530.

10. Cato Máio da Silva Pereira, *Instituições de Direito Civil*, v. 1, 1ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1961, pp. 219-223.

ções, especialmente no que diz respeito à competência para instituir tributos e à matéria fática sobre a qual pode recair a tributação.

Assim é que, no Brasil, os impostos que gravam a propriedade, o domínio útil ou a transferência de bens imóveis são de competência dos Municípios (ITBI e IPTU) ou da União (ITR). A tributação estadual sobre bem imóvel dá-se somente no caso do ITCD (imposto sobre transmissão *causa mortis* e doações) quando o bem transmitido for imóvel.

É que a Constituição de 1988 repartiu o antigo ITBI (imposto sobre transmissão de bens imóveis), que era de competência dos Estados, em *causa mortis* e *inter vivos*, fixando a transmissão de bens imóveis por ato oneroso entre vivos na competência do Município e a transmissão por doação na competência dos Estados-membros. Assim, atualmente, segundo o disposto no art. 155, I, da Constituição Federal, o ITCD estadual alcança a transmissão, por doação *inter vivos* ou *causa mortis*, de todos os bens e direitos.

Já no que tange ao ICMS, imposto igualmente de competência estadual, a tributação incide sobre operações de circulação de *mercadorias*. Portanto, o campo de incidência do imposto, ao contrário do ITCD, alcança exclusivamente aquelas coisas que se identifiquem com "mercadoria", ou seja, uma das espécies que integram o gênero bens móveis, em relação à qual haja um negócio jurídico translativo da sua titularidade.

4.3 Da impossibilidade da incidência do ICMS sobre o fornecimento de abrigos de passageiros ao poder público, em face da inexistência de autorização constitucional para se instituir o referido tributo sobre operações com bens imóveis

A competência para instituir o ICMS, bem como o seu fato gerador, estão previs-

tos no art. 155, II, da Constituição, *litera*:

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;

(...);

Como se vê, o ICMS incide sobre "operações relativas à circulação de mercadorias", de modo que os Estados não detêm competência para instituir o imposto sobre operações que digam respeito a bem imóvel.

Carranza,¹¹ ao dissecar a disciplina do ICMS, averbou:

"É o caso de *reenumerarmos* que *mercadoria, nos patamares do Direito, é o bem móvel, sujeito à mercancia*. É, se preferirmos, o objeto da atividade mercantil, que obedece, por isso mesmo, ao regime jurídico comercial.

"*Não é qualquer bem móvel que é mercadoria, mas só aquele que se submete à mercancia. Podemos, pois, dizer que toda mercadoria é bem móvel, mas nem todo bem móvel é mercadoria. Só o bem móvel que se destina à prática de operações mercantis é que assume a qualidade de mercadoria.*"

(...);

"Observe-se que quando a Constituição se referiu a mercadorias, encumprou um conceito que já estava perfeitamente delineado pela lei comercial (que é uma lei de caráter nacional).

(...);

"Logo, mercadoria, para fins de tributação por via do ICMS, é o que a lei comercial considera mercadoria. Segue-se, daí, que não pode a lei dos Estados ou do Distrito Federal alargar este conceito para fins tributários.

11. Roque Antonio Carranza, *ICMS*, 6ª ed., São Paulo, Malheiros Editores, 2000, pp. 38-42.

"(...) *Mercadoria, enfim, é a coisa fungível (que se pode substituir por outra que tenha as mesmas características e sirva para satisfazer as mesmas necessidades) que se destina ao comércio.*"

A cita transcrita expressa de forma irreitorquível a natureza de bem móvel, insita ao conceito de mercadoria, e repisa o caráter extrínseco representado pela destinação do bem, como requisito à definição de mercadoria.

No mesmo sentido, pontifica Barros Carvalho:¹² "A natureza mercantil do produto não está, absolutamente, entre os requisitos que lhe são intrínsecos, mas na destinação que se lhe dá. É mercadoria a caneta exposta à venda entre outras adquiridas para esse fim. Não o será aquela que mantenho em meu bolso e se destina a meu uso pessoal. Não se operou a menor modificação na índole do objeto referido. Apenas sua destinação veio conferir-lhe atributos de mercadorias".

Ademais, o ICMS não incide sobre a mercadoria em si mesma, mas sobre operações que levem à sua circulação. A esse respeito, Souto Maior Borges¹³ é enfático: "Operações" em Direito são "operações" jurídicas. Consequentemente, atos jurídicos mercantis pelos quais se processa circulação, mediante os quais o processo econômico circulatório é dinamizado na vida do comércio. (...) Significa apenas que em qualquer forma jurídica que venha a ser adotada para a operação de circulação, desde que de uma operação de circulação de mercadorias e, desde que a operação de circulação seja realizada por produtor, industrial, comercial ou pessoa equiparada por lei complementar, a tributação será legítima (...)."

Ao revés, no caso em apreço, não se trata de um negócio jurídico de compra e

venda e tampouco confundem-se os abrigos de passageiros de ônibus com mercadorias, pois constituem bens imóveis por acesso, já que fixados às vias públicas depois de assentada a sua estrutura em uma base de concreto.

A construção dos abrigos constitui uma obra de engenharia e os materiais, peças e insumos utilizados, bem como a estrutura de ferro produzida em fundição de terceiros, são adquiridos com a incidência do imposto pela empresa de publicidade, do arco com este ônus na condição de contribuinte de fato. Estas mercadorias — areia, cimento, ferro, vidros, acrílico, fição, lâmpadas, tintas, etc. — são fornecidas pela empresa de publicidade à Construtora, a qual, ao efetuar a obra, submete-se à exigência do ISSQN pelos serviços de engenharia prestados. O abrigo acabado integra-se ao patrimônio público, constituindo, assim, um bem de uso comum do povo. As mercadorias utilizadas na construção do bem, ao cabo dessa, perdem seu caráter de bem móvel, pois resultam em um bem distinto, de natureza imóvel, incorporado ao solo artificialmente pela engenhosidade humana, para usufruto da população em geral.

Assevere-se, com fulcro no citado art. 81 do Código Civil, que, mesmo se fosse possível remover o abrigo para outro local ou ainda que os materiais que o integram fossem provisoriamente separados para nele se recomprearem, ele não perderia o seu caráter de bem imóvel.

Verifica-se, assim, que em nenhum momento houve uma operação de compra e venda de mercadorias ou alienação de alguma outra forma, que implicasse circulação de mercadorias. Em hipótese alguma há aquisição de mercadorias para serem alienadas, seja na relação entre a empresa de publicidade e a Construtora, seja na relação entre a empresa de publicidade e o Poder Público.

In casu, houve apenas prestação de serviço de engenharia pela Construtora,

12. *Regra Matriz do ICM*, Faculdade de Direito da PUC/SP, 1981, p. 207.

13. "Aspectos constitucionais do ICMS", in *Revista da Procuradoria-Geral do Estado de São Paulo*, jun. 1977, pp. 21 et seq.

sujeitado ao ISSQN e, por parte do poder público, concessão de uso de um bem comum para veiculação de publicidade. A empresa de publicidade, à sua vez, não é contribuinte do ICMS, pois, para se apresentar como tal, deveria praticar com habitualidade a compra e venda de mercadorias, o que não ocorre no caso vertente.

Nos casos em que se apresenta como concessionária de serviço público, ao fornecer e manter os abrigos de passageiros, a empresa de publicidade realiza uma atividade de utilidade pública no âmbito dos serviços de transporte, mas sem o auferimento de receita, de modo que não ostenta capacidade contributiva para se submeter à exigência do ISSQN. Por outro lado, a concessão de uso dos referidos abrigos não implica a tributação dos mesmos, pois constituem bens do domínio público que se encontram fora do comércio, sendo tributáveis, somente pelo ISSQN, as receitas da empresa decorrente das propagandas veiculadas naqueles abrigos.

5. Conclusões

Assim e então, pode-se concluir que:

(a) no bojo dos contratos de concessão firmados com a empresa de publicidade não há margem para operações de circulação jurídica de mercadorias. A construção do abrigo e sua manutenção são efetuadas de forma gratuita, como *munus* para obter direito à exploração da mídia nesses espaços. Não bastasse isso, no contrato firmado com o Município a empresa ainda tem o dever de pagar pelo uso mensal dos abrigos de ônibus (posto que os mesmos passam a pertencer ao Poder Público tão logo fiquem prontos);

(b) a gratuidade da construção e manutenção dos abrigos impede a cobrança de qualquer tributo na hipótese, em especial o ICMS, visto que não há incidência do imposto nessas atividades, consoante já assentado pelo STJ;

(c) a natureza de bem imóvel por acesso dos abrigos de ônibus – que os diferencia essencialmente das mercadorias (bens móveis destinados à comercialização), que se sujeitam ao ICMS – denota, por mais uma razão, a impossibilidade de exigência do imposto estadual da empresa de publicidade na hipótese em análise.

CADERNOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL

A descon sideração de 100% dos custos e despesas Obrigatoriedade do arbitramento do lucro

MARY ELBE QUEIROZ

Doutora em Direito Tributário (PUC/SP) e Mestre em Direito Público (UFPE). Professora do Programa de Doutorado e do Mestrado da Universidade Federal de Pernambuco – UFPE. Professora dos Cursos de Pós-Graduação da: PUC/SP/Cogec, UNIFACS/BA, FGV/DF, Faculdades Curitiba/PR, IBET/SP, IDP/DF. Presidente do Instituto Pernambucano de Estudos Tributários – IPET

I. O objetivo do estudo. II. Considerações gerais. III. O sistema constitucional tributário. II.2 O imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR). O conceito de renda. II.3 A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). II.4 O princípio da legalidade na incidência dos tributos – IRPJ e CSLL. III. O lucro como base de cálculo do IRPJ e da CSLL. IV. As formas de apuração da base de cálculo do IRPJ pela autoridade fiscal – a lei ordinária. V. Formas de lançamento do IRPJ pela autoridade fiscal – Lançamento “ex-officio”. VI. A jurisprudência (administrativa e judicial) sobre a matéria. VII. Conclusões.

1. O objetivo do estudo

O presente estudo tem por objetivo analisar a apuração da base de cálculo do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza das pessoas jurídicas – IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, sob a ótica das formas previstas na lei, em confronto com aquelas possíveis de serem utilizadas pelas autoridades fiscais em lançamentos de ofício.

O exame, como não poderia deixar de ser, tem seu ponto de partida nos magnos princípios que dão o arcabouço das regras-matrizes dos tributos estabelecidas constitucionalmente, e passa, também, pelas disposições da lei complementar – Código Tributário Nacional – CTN – e leis ordinárias que regem as exações. Especialmente,

será visualizada a incidência do IRPJ e da CSLL sobre o aspecto da total impossibilidade de ser contabilizado e apurado o resultado de um exercício sem que sejam computados os custos e despesas efetuadas para a obtenção das respectivas receitas pela pessoa jurídica.

Ao final, conclui-se que somente poderá se quantificar o verdadeiro lucro como o resultado efetivo e “real” da pessoa jurídica, a ser tomado como base de cálculo para o IRPJ e para a CSLL, se a respectiva apuração considerar a dedução das receitas/ingressos dos valores despendidos, incorridos ou pagos, a título de custos e despesas necessárias à manutenção da fonte produtora e à produção/obtenção dos respectivos rendimentos.