



Universidade do Estado do Rio de Janeiro
Centro de Ciências Sociais
Faculdade de Direito

Vanessa Benelli Corrêa

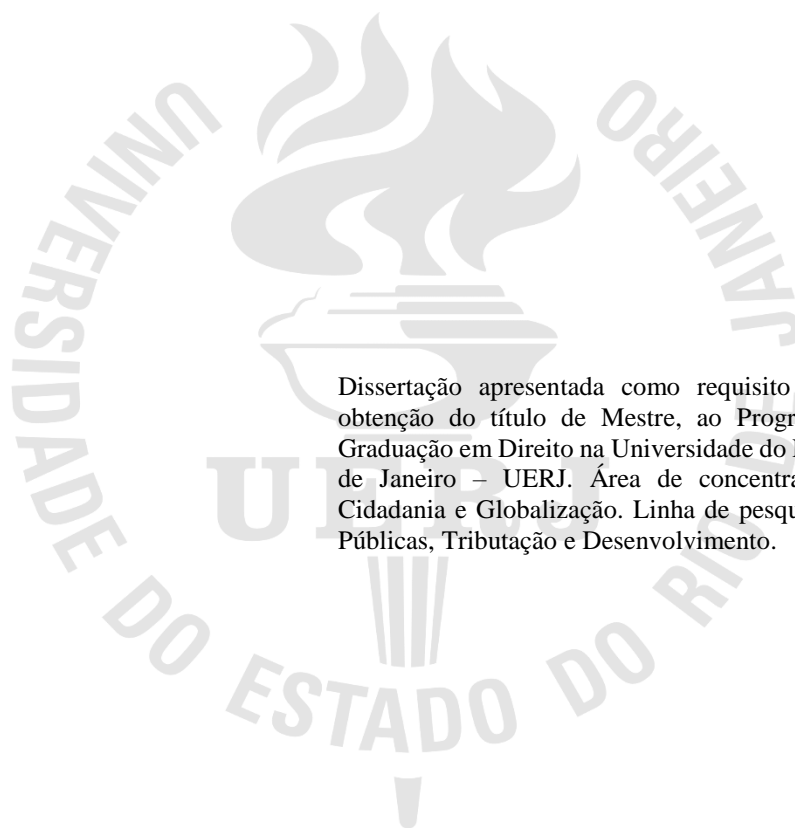
O critério econômico e a incidência do ICMS entre estabelecimentos do mesmo titular: reflexões sobre o pacto federativo e a não cumulatividade

Rio de Janeiro

2017

Vanessa Benelli Corrêa

**O critério econômico e a incidência do ICMS entre estabelecimentos do mesmo titular:
reflexões sobre o pacto federativo e a não cumulatividade**



Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Direito na Universidade do Estado do Rio de Janeiro – UERJ. Área de concentração: Estado, Cidadania e Globalização. Linha de pesquisa: Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento.

Orientador: Prof. Dr. Marcus Lívio Gomes

Rio de Janeiro

2017

CATALOGAÇÃO NA FONTE
UERJ/REDE SIRIUS/BIBLIOTECA CCS/C

C824

Corrêa, Vanessa Benelli.

O critério econômico e a incidência do ICMS entre estabelecimentos do mesmo titular: reflexões sobre o pacto federativo e a não cumulatividade / Vanessa Benelli Corrêa. - 2017.
134 f.

Orientador: Prof. Dr. Marcus Lívio Gomes.
Dissertação (mestrado). Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Direito.

1.ICMS -Teses. 2. Mercadorias - Teses. 3.Federalismo – Teses. I. Gomes, Marcus Lívio. Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de Direito. III. Título.

CDU 347.73

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta dissertação, desde que citada a fonte.

Assinatura

Data

Vanessa Benelli Corrêa

**O critério econômico e a incidência do ICMS entre estabelecimentos do mesmo titular:
reflexões sobre o pacto federativo e a não cumulatividade**

Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Direito na Universidade do Estado do Rio de Janeiro – UERJ. Área de concentração: Estado, Cidadania e Globalização. Linha de pesquisa: Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento.

Aprovada em 07 de fevereiro de 2017.

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Marcus Lívio Gomes (Orientador)

Faculdade de Direito – UERJ

Prof. Dr. Ricardo Lodi Ribeiro

Faculdade de Direito – UERJ

Profa. Dra. Bianca Xavier

Instituto Brasileiro de Mercados de Capitais

Rio de Janeiro

2017

DEDICATÓRIA

À minha família, representada de modo muito especial por José Lúcio, nosso porto seguro.

AGRADECIMENTOS

Dentre tantas normas técnicas, exigências formais e pesquisas sobre o tema escolhido, considero esta página um precioso espaço para registrar a gratidão pelas diversas forças que tornaram possível a realização do mestrado acadêmico. Muito embora opcional para fins protocolares do trabalho dissertativo, agradecer é uma ação obrigatória diante de uma jornada intensa de estudos e aprendizados.

Serei eternamente grata aos meus pais, Eliene Benelli de Araújo e José Lúcio Costa Corrêa, por todo esforço e dedicação em ensinar os verdadeiros valores. Obrigada por estarem ao meu lado em todas as etapas. Com vocês aprendi a observar o mundo com mais simplicidade e amor. Agradeço a Deus pela minha vida e por ela seguir desde sempre com a de vocês. A gratidão aumenta pela oportunidade de compartilhar o amor da nossa família com a Marina. À vocês, continuarei dedicando todas as conquistas e agradecendo os nossos momentos, que são únicos e inesquecíveis. Poderia escrever muitos parágrafos, muitas páginas, mas nada conseguiria materializar algo que é indescritível. Ao meu pai, por dividir tão de perto todos os meus sonhos. Você é nosso porto seguro. À minha mãe, por todo carinho e alegria que tem pela vida. Meu amor por você ultrapassa qualquer barreira. Sem você eu nada seria. De forma singela, mas verdadeira, muito obrigada!

Com a lembrança eterna da minha avó, Ozeny Benelli, agradeço as infinitas possibilidades de exercitar a minha fé e de aprender que, de fato, o verdadeiro amor não tem limite. Ao primo Rômulo Corrêa pela acolhida na cidade maravilhosa ao longo das provas iniciais do processo seletivo do mestrado, pelas constantes dicas e apoio incondicional. À prima Marília Benelli, com quem compartilho uma afinidade ilimitada, regada de longas e intermináveis conversas. Obrigada por dividir sua coragem e generosidade. Não posso deixar de estender minha gratidão a todos da família Benelli e da família Corrêa, com vocês aprendi o valor da união, guardo com saudade muitas recordações de Minas Gerais e do Espírito Santo.

Às amigas do colégio, Elisa Soares e Monique Cipriano, por ensinarem que verdadeiras amizades ultrapassam o tempo e a distância. Ao Henrique Cipriano pela alegria que representa para a minha vida e, especialmente, a gratidão por compartilharmos o dia nove. Ao grupo de afinidade da FDCI que seguiu em frente tantos anos depois: Karla Bonato, Laiza Martins, Marcela Scaramussa e Priscila Chiecon, obrigada pela amizade, nossos encontros têm uma energia imensurável.

Com os novos desafios surgiram novas amizades. À Mariana Pelegrini, por toda ajuda no início da trajetória no Rio de Janeiro. Ao Marcello Leal e Deborah Cal, obrigada pela companhia. À Débora Ottoni, Fernanda de Paula, Natália Barbosa e Renata Cunha, amigas com quem dividi a mesma escolha e os diversos momentos dessa etapa. Ao professor orientador Marcus Lívio Gomes, pela gentileza, incentivo e ajuda constante. Aos professores da linha de pesquisa, por compartilharem o conhecimento e contribuírem para a minha formação acadêmica. Ao professor Ricardo Lodi, registro minha admiração acadêmica e profissional e agradeço a confiança. À professora Bianca Xavier que, gentilmente, aceitou o convite para compor a banca examinadora. Por fim, deixo meus sinceros agradecimentos a todos que de alguma forma dividiram e contribuíram para a conclusão dessa etapa.

EPÍGRAFE

Muito embora ninguém possa voltar atrás e fazer um novo começo, qualquer um pode começar agora e fazer um novo fim.

Francisco Cândido Xavier

RESUMO

CORRÊA, V. B. **O critério econômico e a incidência do ICMS entre estabelecimentos do mesmo titular**: reflexões sobre o pacto federativo e a não cumulatividade. 2017. 134 f. Dissertação (Mestrado em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2017.

O trabalho dissertativo foi desenvolvido pela análise dos critérios de interpretação do fato gerador do ICMS - imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, previsto no artigo 155, inciso II, da Constituição de 1988. O referido imposto destaca-se como a principal fonte de receita para os cofres estaduais. Contudo, a doutrina nacional diverge quanto à constitucionalidade da incidência do imposto na circulação de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo titular (artigo 12, inciso I, LC 87/96). O propósito da pesquisa reside na averiguação dos fundamentos dos conceitos físico, jurídico e econômico da expressão "operações relativas à circulação de mercadorias" a fim de assegurar a prevalência da definição consentânea ao texto constitucional. Desse modo, a partir do método hipotético-dedutivo foi possível analisar os três sentidos construídos a partir da referida expressão e verificar as consequências de cada hipótese. Para compreensão do tema foi indispensável a revisão bibliográfica e documental, perpassando por textos constitucionais, legislações variadas e jurisprudências sobre o tema. Nesse sentido, observou-se que o conceito econômico guarda coerência ao comando constitucional, prestigiando o federalismo fiscal e a não cumulatividade. Assim, os critérios físico e jurídico são, por si só, insuficientes para interpretar a materialidade do ICMS. O resultado da pesquisa contribui para reconstrução do conceito jurídico adotado na jurisprudência dos Tribunais Superiores, segundo o qual exige-se a transferência da titularidade da mercadoria e, portanto, impede a incidência do imposto na circulação de mercadoria entre estabelecimento da mesma pessoa jurídica. O critério econômico confere unidade ao ordenamento jurídico ao permitir a incidência do imposto na transferência da mercadoria pela cadeia produtiva ainda que entre unidades econômicas do mesmo titular, observando a autonomia dos estabelecimentos e as previsões constitucionais que regem a matéria.

Palavras-chave: ICMS. Mercadorias. Estabelecimentos do mesmo titular. Critério econômico. Pluralismo metodológico. Autonomia dos estabelecimentos. Pacto federativo. Não cumulatividade.

ABSTRACT

CORRÊA, V. B. **The economic criteria and the incidence of ICMS among same holder establishments**: reflections about the Federal Pact and the non-cumulative principle. 2017. 134 f. Dissertation (Masters in Public Finance, Taxation and Development) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2017.

The dissertation was developed through the analysis of the interpretation criteria of ICMS' generator fact- tax upon operations related to circulation of goods; interstate and inter-municipal provision of transport services, provided in the Federal Constitution of 1988, article 155, Item II. It is important to highlight that it stands out as the main source of revenue to the States' coffers. However, the national doctrine diverges when it comes to the constitutionality of the incidence of such tax on the circulation of goods among same holder establishments (article 12, Item I, Supplementary Law 87/96). The proposal of this research lies in ascertaining the foundations of the physical, juridical and economic concepts of the expression "transactions concerning the circulation of goods" in order to assure a definition which is consistent to the constitutional text. Therefore, using the hypothetico-deductive method, it was possible to analyze the three different meanings and verify the consequences of each hypothesis. In order to enable the understanding of such theme, bibliographic and documental review was essential, reaching constitutional texts, various legislations and case law concerning the topic. That way, the economic concept shapes itself into the constitutional command, acclaiming the fiscal federalism and the non-cumulative principle. The physical and juridical criteria are, for themselves, insufficient to interpret the *ICMS*' materiality. The result of the research contributes to reconstruct the juridical concept which is adopted jurisprudentially in Superior Courts, which requires the goods' title to be transferred and, consequently, inhibits the incidence of such tax on the circulation of goods among establishments held by the same legal entity. In spite of that, the economic criteria provide unity to the legal order when it allows the tax incidence on the transference of goods through the productive chain, even for economic unities which belong to the same holder, observing the autonomy of the establishments and the constitutional provisions that rule this matter.

Keywords: *ICMS*. Goods. Transference among establishments held by the same legal entity. Economic criteria. Establishments autonomy. Supplementary Law 87/96. Federal Pact. Non-cumulative principle.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
ADI	Ação Declaratória de Inconstitucionalidade
Art.	Artigo
CC	Código Civil
CCom	Código Comercial
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
CF	Constituição Federal
CNI	Confederação Nacional da Indústria
CPC	Código de Processo Civil
CTN	Código Tributário Nacional
DL	Decreto-Lei
DOE	Diário Oficial do Estado
DOU	Diário Oficial da União
EC	Emenda Constitucional
IC	Imposto de Consumo
ICM	Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias
ICMS	Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IPEA	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotor
ISS	Imposto sobre Serviços
ITCMD	Imposto sobre Transmissão Causa <i>Mortis</i> e Doação
IVC	Imposto sobre Venda e Consignação
LC	Lei Complementar
MP	Medida Provisória
OCDE	Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico
OMC	Organização Mundial do Comércio
PAF	Processo Administrativo Fiscal
RE	Recurso Extraordinário
REsp	Recurso Especial

SF Senado Federal
SINPROFAZ Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional
STF Supremo Tribunal Federal
STJ Superior Tribunal de Justiça
UF Unidades da Federação

SUMÁRIO

	CONSIDERAÇÕES INICIAIS	13
1	METODOLOGIA DA PESQUISA	15
1.1	Delimitação e justificativa	15
1.2	Objetivos da pesquisa	17
1.3	Principais aspectos metodológicos	18
2	TRIBUTAÇÃO E AS OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS: ANÁLISE À LUZ DO FEDERALISMO E DA NÃO CUMULATIVIDADE	20
2.1	O poder de tributar do Estado e a circulação de mercadorias como expressão econômica tributável	20
2.2	Transição do IVC para o ICM: efeitos do imposto multifásico cumulativo	24
2.3	Transição do ICM para o ICMS: efeitos do imposto multifásico não cumulativo	29
2.4	Federalismo fiscal e não cumulatividade: sistemática de distribuição do ICMS entre as unidades federadas	31
3	DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS E LEGAIS DO ICMS	38
3.1	As disposições do imposto na Constituição de 1988	38
3.2	As disposições do imposto na Lei Complementar 87/96	42
3.3	Aspectos estruturais do ICMS	45
3.4	Problematização: as diferentes interpretações acerca do fato gerador do ICMS nas operações relativas à circulação de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular	48
4	OS CRITÉRIOS DE INTERPRETAÇÃO DO FATO GERADOR DO ICMS E AS OPERAÇÕES ENTRE ESTABELECEMENTOS DO MESMO TITULAR	49
4.1	Interpretação jurídica e a construção de sentidos	49
4.2	CrITÉrio físico	55
4.2.1	<u>Posicionamento da Fazenda Pública</u>	56
4.3	CrITÉrio Jurídico	59
4.3.1	<u>Posicionamento do Superior Tribunal de Justiça: análise dos precedentes da Súmula 166 e outras decisões sobre o tema</u>	62
4.3.2	<u>Posicionamento do Supremo Tribunal Federal</u>	67
4.4	CrITÉrio econômico	71

5	CIRCULAÇÃO ECONÔMICA DAS MERCADORIAS E A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO NAS ETAPAS DA CADEIA PRODUTIVA.....	78
5.1	Pluralismo metodológico: reflexões sobre os conceitos de direito privado, interpretação econômica do fato gerador e o critério econômico.....	78
5.2	Imprecisões terminológicas e omissões na análise do critério econômico.....	84
5.3	Análise dos fundamentos que justificam o critério econômico.....	87
5.3.1	<u>Prescindibilidade de negócio jurídico e transferência de titularidade.....</u>	<u>87</u>
5.3.2	<u>Autonomia dos estabelecimentos e unidades econômicas.....</u>	<u>89</u>
5.3.3	<u>Evolução da mercadoria na cadeia produtiva: delimitação do objeto da atividade econômica.....</u>	<u>93</u>
5.4	Definição da base de cálculo do imposto nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular.....	96
	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	100
	REFERÊNCIAS.....	104
	ANEXO A - Base tributária dos Estados: relevância do ICMS na composição da receita estadual de acordo com os dados do CONFAZ.....	115
	ANEXO B - Histórico da tributação de mercadorias na Constituições brasileiras.....	116
	ANEXO C - Pesquisa das legislações estaduais.....	118
	ANEXO D - Pesquisa de jurisprudência I: judicial.....	121
	ANEXO E - Pesquisa de jurisprudência II: administrativa.....	131

CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Na Constituição de 1988, a repartição da competência tributária entre os entes políticos conferiu uma nova dimensão ao federalismo fiscal brasileiro. Com implicações para o Direito Tributário, o constituinte originário, enaltecendo o pacto federativo, promoveu com maior intensidade a descentralização político-financeira, desprestigiada no texto constitucional anterior. Nesse sentido, o poder de tributar dos Estados e do Distrito Federal ficou constitucionalmente materializado no artigo 155, com a definição da competência para instituição e cobrança do imposto sobre a transmissão causa *mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos (ITCMD); imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) e, do imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA).

Dentre os três impostos de competência das unidades federativas brasileiras, a pesquisa será desenvolvida com o propósito central de aferir a constitucionalidade da incidência do ICMS nas operações relativas à circulação de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular. Muito embora comporte outras hipóteses sujeitas a sua tributação, o trabalho tem como objeto de estudo a primeira expressão econômica do imposto, ou seja, as "operações relativas à circulação de mercadorias". Será abordada no início do segundo capítulo do trabalho a origem da tributação de mercadorias, analisando os textos constitucionais e as legislações aplicadas ao IVC (imposto sobre vendas e consignações) e ao ICM (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias). Sendo, ainda, registrada a implementação, pela Emenda Constitucional (EC) 18/65, da não cumulatividade na tributação sobre o valor agregado no Brasil, ainda vigente na sistemática conferida ao ICMS na Constituição de 1988.

Após essas anotações iniciais, no terceiro capítulo serão analisadas as disposições constitucionais e legais sobre o imposto a fim de compreender a sua estrutura normativa e apresentar a problematização da pesquisa. De plano, serão apresentadas as informações contidas no núcleo constitucional previsto no artigo 155, inciso II. E, na sequência, é fundamental analisar a Lei Complementar (LC) 87, de 13 de setembro de 1996, responsável por dispor sobre o ICMS e definir as regras que vinculam todos os Estados, conforme exigência dos artigos 146 e 155, § 2º, inciso XII, ambos da Constituição de 1988. De acordo com o texto constitucional cabe à lei complementar dispor, por exemplo, sobre fato gerador, base de cálculo e contribuinte dos impostos.

Por meio dessa análise será apresentada a problematização abordada na pesquisa, decorrente dos diferentes critérios de interpretação das operações relativas à circulação de mercadorias. Nesse sentido, a LC 87/96 estabelece que o fato gerador do ICMS ocorre no momento da saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular (artigo 12, inciso I). A partir desse dispositivo será possível expor a existência de interpretações distintas, as quais ponderam a ocorrência do fator gerador por três perspectivas: saída física, saída jurídica e saída econômica. Conforme apresentado adiante, cada uma das hipóteses resulta em diferentes conclusões, responsáveis pelos fundamentos utilizados para justificar ou afastar a incidência do imposto.

Dessa forma, a pesquisa será desenvolvida no sentido de apresentar as diversas fundamentações sobre a ocorrência (ou não) do fato gerador do ICMS nas operações relativas à circulação de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, analisando os três conceitos identificados. A disposição contida na lei complementar ainda não foi objeto de controle concentrado de constitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal (STF). Apesar de não haver a declaração de inconstitucionalidade, as decisões dos tribunais não aplicam o artigo 12, inciso I, nas operações entre estabelecimentos do mesmo titular, afastando a incidência do imposto nessa hipótese.

Com base nas exposições contidas no desenvolvimento do trabalho, observa-se que a indefinição da matéria compromete diversos princípios, tais como, legalidade, segurança jurídica, isonomia tributária, não cumulatividade e, também, o pacto federativo brasileiro. Diante desse quadro, torna-se fundamental um estudo aprofundado sobre o tema para garantir unidade e harmonia ao sistema tributário nacional. Desse modo, além dos dispositivos constitucionais e legais, serão consideradas as informações coletadas na pesquisa bibliográfica e os fundamentos da jurisprudência dos tribunais brasileiros.

Por fim, serão investigadas as implicações do tema para a definição da base de cálculo do referido imposto. Muito embora a controvérsia sobre o fato gerador do imposto confronte, potencialmente, interesse público (na arrecadação do imposto) e interesse privado (redução do ônus tributário), os estudos almejam a concretização do Estado Democrático de Direito, ultrapassando essa tradicional dicotomia, valorizando o pluralismo metodológico e os anseios defendidos pela ordem constitucional.

1 METODOLOGIA DA PESQUISA

O primeiro capítulo do trabalho cuida da exposição metodológica da pesquisa, apresentando a contextualização e delimitação do tema, com destaques na introdução sobre os demais tópicos que compõem o desenvolvimento da dissertação. Além da introdução, delimitação e justificativa, serão apresentados os objetivos delineados desde a elaboração do projeto de pesquisa. Na sequência será ainda exposta a metodologia adotada ao longo dos estudos, voltada à identificação da interpretação constitucional do fato gerador do ICMS incidente sobre as operações relativas à circulação de mercadorias.

1.1 Delimitação e justificativa

O ICMS é a principal fonte de receita derivada arrecadada pelos Estados e pelo Distrito Federal. De acordo com dados divulgados pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), o ICMS foi responsável por 91,26% da receita total arrecadada em 2015 com impostos estaduais no Brasil (anexo A). Por ser um imposto indireto, o contribuinte de direito repassa o ônus financeiro da tributação para o consumidor final, identificado como contribuinte de fato, muito embora não pratique o fato gerador.

As operações relativas à circulação de mercadorias, por muitos ainda designada pela expressão "operações mercantis"¹, representam expressiva arrecadação para os cofres estaduais. O professor Roque Antonio Carrazza apresenta essa relevância, informando o destaque dessa hipótese frente as demais inseridas na materialidade do imposto:

Ao iniciarmos a análise deste ICMS, queremos deixar registrado que ele é, de todos os cinco, o economicamente mais importante. É ele que envolve maiores quantias de dinheiro e, certamente por isso, aquele que, de longe, mais controvérsias suscita. Melhor explicando, indiscutivelmente, as quantias em jogo, na tributação por meio deste ICMS, são muito mais expressivas do que as que giram em torno da tributação por meio do imposto sobre a renda, de imposto sobre produtos industrializados e, assim avante.

Não é à toa que a União está empenhada em trazer para as suas hostes este ICMS. Deveras, na sempre ensaiada Reforma Constitucional Tributária, pretende ficar com a parte mais "substancial" deste tributo. Noutros termos, quer receber, do constituinte derivado, a competência para instituir, cobrar e fiscalizar aquilo que já está sendo chamado de ICMS federal (que englobaria o ICMS-operações mercantis e o atual IPI). Isto fez com que Heron Arzua, com natural verve, ironizasse, em Mesa de Debates: "A união quer ficar com o 'ICM', deixando para os Estados e o Distrito Federal o 'S'" (2015, p. 44).

¹ Cf. CARRAZZA (2015, p. 44); COSTA (2008, p. 138).

A complexidade sistêmica do imposto apresenta diversos problemas de ordem teórica e prática e os Estados ficam atentos aos valores devidos aos cofres públicos. No sistema tributário nacional, o ICMS é alvo de constantes reformas, as quais implicam consequências para diversas áreas, destacando-se dentre elas a área jurídica, contábil, econômica, financeira, política e social. No Direito Tributário, a definição do fato gerador do imposto é essencial para o desdobramento de toda relação jurídico-tributária. Se as operações relativas à circulação de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo titular não forem consideradas hipóteses tributáveis, a sua ocorrência não representará um fato gerador para cobrança do imposto, será apenas uma hipótese de não incidência. Nessa condição, a Fazenda Pública Estadual não poderia exigir o ICMS e nem autuar o contribuinte pelo suposto descumprimento das obrigações tributárias, já que a relação entre o Fisco e o contribuinte depende justamente da ocorrência do fato gerador.

Todavia, considerando que tais operações estejam dentro da hipótese de incidência do imposto, nos termos do artigo 12, inciso I, da LC 87/96, a sua exteriorização no plano dos fatos constitui o início da relação jurídico-tributária. Por ser um tributo sujeito ao lançamento por homologação, caberá ao contribuinte o adimplemento das obrigações tributárias, sob pena de sofrer as penalidades previstas na legislação, como, por exemplo, notificação de débito ou a lavratura de auto de infração para cobrança do imposto não recolhido, com aplicação de eventual penalidade pecuniária. A imprecisão quanto a ocorrência do fato gerador permeia incertezas sobre todos os atos posteriores, como a identificação dos sujeitos ativo e passivo, local da operação, alíquota aplicável e a definição da base de cálculo.

Desse modo, é imprescindível clareza na definição e interpretação dos fatos tributáveis. Conforme já relatado, não há decisão sobre a matéria com efeitos vinculantes. Persiste na prática divergências na análise do fato gerador do imposto nas operações entre estabelecimentos do mesmo titular. Para assegurar princípios basilares, como a legalidade e isonomia, é fundamental resolver o impasse e verificar se as transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular constitui, ou não, fato gerador do ICMS. A partir dessa delimitação, serão apontadas as controvérsias e as consequências de cada interpretação.

Sendo assim, a pesquisa envolve ampla relevância social, tendo em vista a repercussão da imposição da tributação para o cidadão. De um lado, quando cobrado indevidamente, o tributo onera a iniciativa privada e, por consequência, toda sociedade, pois o custo com tributos indiretos são repassados nos preços dos bens e serviços. As obrigações tributárias, principal e acessória, apresentam reflexos na gestão empresarial, contábil e na tomada de decisões sobre

logística, cadeia de suprimentos, número de funcionários, capital social, aquisições, fusões e muitos outros fatores relacionados ao desenvolvimento da atividade empresarial.

E, por outro lado, quando o tributo devido não é recolhido, o Estado deixa de angariar recursos para manutenção de toda a estrutura administrativa, prejudicando, por exemplo, a implementação de políticas públicas em benefício da sociedade. O inadimplemento afeta negativamente a autonomia político-financeira do Estado, limitando o manejo do orçamento público. O desenvolvimento do trabalho ultrapassa a tradicional dicotomia entre interesse público e privado, buscando a cooperação e solidariedade na edificação dos valores, princípios e objetivos delineados no texto constitucional de 1988. Assim, a relevância da pesquisa é observada nas mais diversas áreas, já que a tributação está interligada à outras ciências, como a econômica e contábil.

A pesquisa tem especial relevância para o Direito Tributário, já que o critério econômico, uma das perspectivas identificadas na interpretação do fato gerador, é pouco abordado pela jurisprudência e doutrina. As decisões dos tribunais superiores não enfrentam a matéria com todas as peculiaridades expostas na análise do conceito econômico da circulação de mercadorias. Considerando as pesquisas jurisprudenciais e doutrinárias foi possível observar que o tema precisa ser enfrentado com profundidade, reunindo as definições, justificativas e implicações práticas de cada corrente.

Além do mais, a matéria não foi objeto de análise definitiva pelo Supremo Tribunal Federal, permanecendo em vigência os dispositivos da LC 87/96, aplicados pela Fazenda Pública e afastados apenas por meio de decisões proferidas pelo Poder Judiciário em ações específicas e individualizadas. Por essas razões, a matéria objeto da pesquisa demanda estudos intensivos, coleta de dados e informações para que as divergências cedam espaço para a consagração de um sistema tributário pautado, nomeadamente, na justiça e segurança jurídica.

1.2 Objetivos da pesquisa

O objetivo geral da pesquisa é averiguar a constitucionalidade da incidência do ICMS nas operações relativas à circulação de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular. Para alcançar tal finalidade é fundamental o auxílio de objetivos específicos, listados entre os que seguem:

a) analisar o fato gerador do ICMS à luz do texto constitucional, estudando os aspectos que compõem a sua estrutura;

- b) examinar a legislação complementar e os dispositivos que tratam sobre o tema nos textos constitucionais anteriores ao de 1988;
- c) identificar na doutrina os critérios de interpretação do fato gerador do imposto nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular;
- d) apresentar os fundamentos de cada um dos critérios, levando em conta as saídas física, jurídica e econômica;
- e) investigar os precedentes que deram origem à Súmula 166, STJ;
- f) definir a base de cálculo do imposto nas operações de circulação de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular.

Diante do problema identificado, os estudos serão direcionados à investigação das interpretações do fato gerador do ICMS nas operações relativas à circulação de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular. Para tanto, cabe analisar os aspectos estruturais do imposto, aferindo os fundamentos doutrinários e jurisprudenciais sobre a matéria. Por fim, após a pesquisa do material coletado, seguindo a metodologia apresentada no próximo tópico, ao lado das reflexões acerca dos diferentes entendimentos sobre o tema, será possível verificar se a incidência do imposto nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular é constitucional ou não.

1.3 Principais aspectos metodológicos

A pesquisa foi desenvolvida a partir da indefinição sobre a constitucionalidade da incidência do ICMS nas operações relativas à circulação de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular. Muito embora o tema não seja controvertido na jurisprudência dos tribunais, o STF não declarou inconstitucional o artigo 12, inciso I, da LC 87/96. Desse modo, observada a controvérsia sobre a interpretação do fato gerador do imposto nas aludidas operações, a abordagem da matéria consiste, principalmente, na aplicação do método hipotético-dedutivo. Considerando o objetivo geral da pesquisa, a conclusão final demanda a análise dos três conceitos aplicáveis à interpretação das operações relativas à circulação de mercadorias. Esse método, segundo Marconi e Lakatos (2006), “se inicia pela percepção de uma lacuna nos conhecimentos, acerca da qual formula hipóteses e, pelo processo de inferência dedutiva, testa a predição da ocorrência de fenômenos abrangidos pela hipótese”. Acrescentam que os problemas, em geral, surgem a partir de conflitos entre as teorias existentes e a realidade.

Desse modo, a partir da problematização do tema abordado, será averiguada a constitucionalidade da incidência do imposto, analisando os critérios de interpretação do fato gerador à luz da Constituição de 1988. A pesquisa é classificada como qualitativa, considerando a importância da interpretação dos dados coletados para alcançar a solução do problema proposto. Nesse sentido, busca-se verificar os elementos do fato gerador do imposto e compatibilizá-los com a essência constitucional.

Levando em conta os objetivos, a pesquisa é exploratória, por promover ampla abordagem do problema, informando o seu contexto, bem como os diversos entendimentos que norteiam a questão. Para o desenvolvimento da pesquisa será fundamental analisar a Constituição de 1988, a Lei Complementar 87/96, bem como outras legislações que estejam relacionadas ao tema. Caberá investigar a atuação da Fazenda Pública, observando casos concretos de exigência do ICMS em operações entre estabelecimentos do mesmo titular. Também demandará atenção as decisões dos tribunais superiores, incluindo o estudo da Súmula 166, do STJ, e dos seus precedentes. Ainda merece registro o material coletado para análise dos entendimentos dos estudiosos sobre o tema exarados em livros, artigos e revistas da área tributária, considerando, assim, que a técnica de pesquisa aplicada é essencialmente bibliográfica e documental

2 TRIBUTAÇÃO E AS OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS: ANÁLISE À LUZ DO FEDERALISMO E DA NÃO CUMULATIVIDADE

Antes de adentrar ao tema específico do trabalho, serão expostos os fundamentos que legitimam o poder de tributar do Estado e, por outro lado, aqueles que conferem ao cidadão o dever de contribuir com o pagamento de tributos. Conforme será observado, independentemente da forma de Estado² adotada, a tributação é um instrumento essencial para arrecadação de recursos a fim de promover o custeio da máquina administrativa. Nesse sentido, também será analisada a opção constitucional pelo pacto federativo na formação do Estado brasileiro, bem como o destaque especial conferido pela Constituição de 1988 ao federalismo fiscal. Para tanto, serão apresentados os efeitos das transições entre os impostos previstos nas Constituições anteriores, IVC e ICM, ambos alocados na competência estadual, viabilizando a investigação dos aspectos históricos que antecederam o ICMS, nos termos previstos no texto constitucional vigente.

2.1 O poder de tributar do Estado e a circulação de mercadorias como expressão econômica tributável

O poder de tributar, garantido constitucionalmente a todos os entes políticos que compõem a federação brasileira, garante a arrecadação de recursos aos cofres públicos a fim de viabilizar a administração dos diversos interesses sociais. Sem adentrar nos debates sobre a gestão dos recursos, a pesquisa cuidará especificamente da investigação da constitucionalidade da incidência do ICMS nas operações relativas à circulação de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular. Sendo constitucional, a cobrança restará legitimada. Do contrário, o fato praticado não desdobrará efeitos tributários para o contribuinte, cabendo a declaração da inconstitucionalidade do artigo 12, inciso I, da LC 87/96.

Nas considerações iniciais do trabalho restou pontuada a divergência doutrinária a respeito da interpretação do fato gerador do imposto. Portanto, reconhecendo a importância da

² De acordo com as lições do professor José Afonso da Silva “o modo de exercício do poder político em função do território dá origem ao conceito de *forma de Estado*”. Ressalta também que esse conceito é estrutural, já que outras expressões são utilizadas, tais como, Estado patrimonial, representando um tipo histórico de Estado, e Estado de democracia, exemplo de uma das formas de regime político (SILVA, 2013, p.100).

tributação, vale conferir os apontamentos de especialistas na matéria tributária sobre a essencialidade dos tributos:

O poder de tributar é exercido pelo Estado por delegação do povo. O Estado, ente constitucional, é produto da Assembléia Constituinte, expressão básica e fundamental da vontade coletiva. A Constituição, estatuto fundante, cria juridicamente o Estado, determina-lhe a estrutura básica, institui poderes, fixa competências, discrimina e estatui os direitos e garantias das pessoas, protegendo a sociedade civil. O poder de tributar, modernamente, é o campo predileto de labor constituinte. A uma, porque o exercício da tributação é fundamental aos interesses do Estado, tanto para auferir as receitas necessárias à realização de seus fins, sempre crescentes, quanto para utilizar o tributo como instrumento extrafiscal, técnica em que o Estado intervencionista é pródigo. A duas, porque tamanho poder há de ser disciplinado e contido em prol da segurança dos cidadãos (COÊLHO, 2010, p. 34).

Para viver em sociedade, necessitou o homem de uma entidade com força superior, bastante para fazer as regras de conduta, para construir o direito positivo. Dessa necessidade nasceu o Estado, cuja noção se pressupõe conhecida de quantos iniciem o estudo do Direito Tributário. [...] No exercício de sua soberania o Estado exige que os indivíduos lhe forneçam os recursos de que necessita. Institui o tributo. O *poder de tributar* nada mais é que um dos aspectos da soberania estatal, ou uma parcela desta (MACHADO, 2015, p. 23, 27).

O Direito Tributário³, um dos ramos do Direito Financeiro, fica adstrito à arrecadação, tendo interesse nas receitas que derivam das manifestações de riquezas dos cidadãos. Estes, na qualidade de contribuintes, visto que colaboram com a manutenção das despesas públicas, frequentemente, restam inconformados com a destinação dos valores arrecadados. E essa é uma questão de extrema importância para alcançar o equilíbrio orçamentário. É relevante a observação da conexão entre o direito tributário e o direito financeiro, buscando uma harmonia entre a arrecadação e as despesas públicas. Para Nagel e Murphy "a justiça tributária não pode ser determinada sem que se examine o destino que o governo dá a seus recursos" (2005, p. 22).

De toda sorte, a má gestão desses recursos não retira do Estado o seu poder de tributar, já que permanecem imbuídos da competência tributária prevista na Constituição e vinculados ao princípio da legalidade. Portanto, sinteticamente, ocorrido o fato gerador deverá ser efetuado o lançamento tributário para conferir exigibilidade à obrigação tributária. O professor Ricardo Lodi Ribeiro registra que os fatos geradores dos tributos devem se caracterizar como signos presuntivos de riqueza em observância ao princípio da capacidade contributiva (2014, p. 1).

Conforme anotado na clássica obra, "o fato gerador da obrigação tributária", de Amílcar de Araujo Falcão, atualizada pelo professor Geraldo Ataliba, o fato gerador é um conceito nuclear para o estudo do direito tributário e pode ser definido como o conjunto de fatos a que o

³ O professor Ricardo Lobo Torres define direito tributário como "o conjunto de normas e princípios que regulam a atividade financeira relacionada com a instituição e cobrança de tributos" (2009, p. 13). Luciano Amaro é mais objetivo, definindo como "a disciplina jurídica dos tributos" (2014, p. 24).

legislador vincula o nascimento da obrigação tributária (1999, p. 2). Muito embora exista na doutrina divergências quanto ao que corresponderia às melhores terminologias para o fato descrito no texto e o fato exteriorizado efetivamente, é importante reconhecer a disposição legal como um dos caracteres essenciais que antecedem a obrigação do contribuinte de pagar determinado tributo.

A Constituição de 1988 ao dispor sobre o Sistema Tributário Nacional distribuiu a competência tributária no tocante aos impostos entre a União (artigos 153, 154), Estados e Distrito Federal (artigo 155) e Municípios (artigo 156). Nessa repartição, o constituinte originário atribuiu a cada ente político um imposto incidente sobre a circulação de bens e serviços na cadeia econômica (IPI, ICMS e ISS, respectivamente). Cada qual deve ater-se ao disposto no texto constitucional para o exercício da competência que lhe fora designada.

Segundo preceitua o parágrafo único do artigo 142, do CTN, a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional da autoridade competente. Ao tomar conhecimento da ocorrência do fato previsto em lei, deve ser constituído o crédito tributário por meio do lançamento. Por outra perspectiva, também deve ser lembrado que uma das características do tributo é a compulsoriedade, nos termos do artigo 3º, do CTN. Dessa forma, não há margem de discricionariedade, sob pena das sanções cabíveis em cada caso. Na prática, o descumprimento das obrigações tributárias é recorrente. Os dados referentes ao não recolhimentos de impostos devidos aos cofres públicos são estratosféricos⁴.

Apesar de reconhecer a seriedade a ser despendida na qualidade da gestão das receitas arrecadadas, o que se pretende apontar é a importância da disseminação da necessidade do tributo para a própria existência do Estado. A arrecadação é essencial para alcançar os fins constitucionalmente almejados, como, a erradicação da pobreza, diminuição das desigualdades, desenvolvimento nacional, promoção do bem de todos, construção de uma sociedade livre, justa e solidária. O custeio das políticas públicas voltadas aos diversos objetivos demandará um montante considerável de recursos. Sendo a tributação essencial ao Estado, são valiosas as considerações sobre solidariedade e capacidade contributiva, com base nos magistérios de Marciano Seabra de Godoi e Ricardo Lodi Ribeiro, respectivamente:

Do Estado Fiscal decorre a imprescindibilidade do tributo, e a partir dessa imprescindibilidade delinea-se o dever fundamental de pagar impostos (o tributo por excelência no contexto do Estado Fiscal). Na formulação de Casalta Nabais, 'como dever fundamental, o imposto não pode ser encarado como um mero poder para o

⁴ De acordo com as informações do SINPROFAZ, a média de quanto o Brasil está perdendo com a sonegação de impostos, de 01/01/2016 até 12/08/2016, ultrapassa 330 bilhões de reais, apenas nesse período. Disponível em: <<http://www.quantocustaobrasil.com.br/>>. Acesso em 12 agos. 16.

estado, nem como um mero sacrifício para os cidadãos, constituindo antes o contributo indispensável a uma vida organizada em estado fiscal. [...] Mas não só no âmbito da doutrina e da jurisprudência constitucionais-tributárias que se relacionam o tributo e a solidariedade. Os filósofos contemporâneos que propõem e fundamentam teorias de justiça reservam um papel qualificado aos tributos, os quais por sua vez demonstram ligações intensas com o valor da solidariedade (2005, p. 157).

Nota-se aí uma mudança de paradigma na passagem do Estado Social para o Estado Social e Democrático de Direito. Não vale mais pesquisar quanto o Estado vai gastar para se atingir o ideal de justiça social, e qual será o quinhão de cada cidadão para atingir esse montante, como na época da teoria da interpretação econômica do fato gerador. Ao contrário, a ideia da Justiça Fiscal, hoje se realiza na investigação de quanto cada cidadão pode contribuir com as despesas públicas, servindo a capacidade contributiva de cada um, e a da sociedade como um todo, como limite à despesa pública (2014 p. 09-10).

O princípio da capacidade contributiva, positivado no artigo 145, § 1º, da Constituição de 1988, permite que a distribuição da arrecadação devida ao custeio das despesas públicas seja direcionada ao cidadão de acordo com a sua capacidade. Assim, a tributação deve observar a manifestação de riqueza, buscando o seu conteúdo econômico. Para Schoueri, "a solidariedade se concretiza quando todos participam dos custos da existência social, na medida da sua capacidade" (2015, p. 215). Nesse ínterim, ao investigar a incidência ou não do imposto é necessário verificar se o fato gerador representa uma efetiva manifestação de capacidade contributiva.

Considerando o ICMS o objeto central da pesquisa, ao delimitar a análise da constitucionalidade da sua incidência na circulação de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, deve-se tomar por base no desenvolvimento da pesquisa os valores que informam o ordenamento jurídico e o sistema tributário, viabilizando a observância de princípios estruturais, como o da capacidade contributiva.⁵ O professor Ricardo Lobo Torres, ao analisar a extensão deste princípio, afirma que ele informa tanto os tributos diretos quanto os indiretos. Depreende-se das suas lições que o ICMS deve observar a capacidade contributiva porque a ideia de justiça também recai sobre os tributos que incidem sobre o consumo e o gasto. Sendo assim, fica evidenciado que o imposto sobre o valor acrescido deve observância ao princípio da capacidade contributiva, mercê da atuação dos princípios da neutralidade e do subprincípio da não cumulatividade (214, p. 322-323).

⁵ Cf. RIBEIRO, 2014, p. 104. Será estudado mais adiante o modelo de tributação sobre o valor agregado. No que toca o princípio da capacidade contributiva, desde já registra-se o entendimento do professor Ricardo Lodi Ribeiro: "para garantir que a tributação só se dará sobre o valor agregado pelo contribuinte em cada operação, como decorrência da Justiça Fiscal - revelada pelo princípio da capacidade contributiva que restaria violado se o sujeito passivo tivesse a obrigação de pagar pelo imposto incidente nas etapas anteriores da cadeia -, o modelo brasileiro de tributação sobre a circulação de bens adotou a regra da não cumulatividade, atribuindo a cada elo da cadeia a obrigação de recolher o imposto incidente sobre a parcela do preço por ele agregada."

Reconhecendo a circulação de mercadorias como uma expressão econômica passível de tributação, será analisado ainda nesse capítulo as figuras tributárias anteriores ao ICMS, contribuindo na amplitude do estudo sobre a transição do modelo de tributação vigente no Brasil antes da Emenda Constitucional 18/65 introduzir a tributação sobre o valor agregado. Desse modo, reconhecendo a importância da gestão dos recursos arrecadados, de um lado, e a necessidade da arrecadação, de outro, o trabalho tem por finalidade aferir a possibilidade do ICMS incidir nas operações de circulação de mercadorias quando os estabelecimentos envolvidos são da mesma pessoa jurídica.

2.2 Transição do IVC para o ICM: efeitos do imposto multifásico cumulativo

Dentre a diversidade de temas que permeiam os estudos sobre o ICMS, a delimitação do trabalho restou apoiada na análise dos critérios de interpretação do fato gerador do imposto a fim de examinar a constitucionalidade da incidência do imposto na circulação de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular. Todavia, antes de estudar as suas disposições específicas, serão abordadas as informações coletadas na análise das Constituições brasileiras no que toca os modelos de tributação de mercadorias identificados.

De acordo com os dados do anexo B, foi possível constatar que nas Constituições de 1824 e 1891⁶ não havia indicação expressa sobre a cobrança de imposto nos moldes da expressão econômica analisada na pesquisa. Contudo, Alcides Jorge Costa (1978, p. 2) comentando sobre a introdução, no Brasil, do imposto de vendas, destaca inicialmente a previsão contida no artigo 219, Código Comercial⁷, de 25 de junho de 1850:

Art. 219 - Nas vendas em grosso ou por atacado entre comerciantes, o vendedor é obrigado a apresentar ao comprador por duplicado, no ato da entrega das mercadorias, a fatura ou conta dos gêneros vendidos, as quais serão por ambos assinadas, uma para ficar na mão do vendedor e outra na do comprador. Não se declarando na fatura o prazo do pagamento, presume-se que a compra foi à vista (artigo n.º 137). As faturas sobreditas, não sendo reclamadas pelo vendedor ou comprador, dentro de 10 (dez) dias subsequentes à entrega e recebimento (artigo n.º 135), presumem-se contas líquidas. - grifo nosso.

⁶ No texto da Constituição de 1891 consta a citação da palavra "mercadorias" por três vezes. No artigo 7º, quanto à exclusividade da União decretar direitos de entrada, saída e estadia de navios, sendo livre o comércio de cabotagem às mercadorias nacionais, bem como às estrangeiras que já tenham pago impostos de importação. O artigo 9º prevê a garantia de exclusividade dos Estados para decretar impostos sobre a exportação de mercadorias de sua própria produção. No § 3º desse artigo constava a ressalva de que só é lícito a um Estado tributar a importação de mercadorias estrangeiras, quando destinadas ao consumo no seu território, revertendo, porém, o produto do imposto para o Tesouro federal.

⁷ O artigo 219, inserido no título sobre "compra e venda mercantil", foi revogado, junto com os demais que estavam na parte geral do Código Comercial, pela Lei 10.406/2002 (Código Civil).

Essas faturas ou contas emitidas nas compras e vendas mercantis acabaram sujeitas ao imposto do selo, regulamentado pelo Decreto nº 4.505, de 31 de dezembro de 1870. De acordo com o autor, o decreto regulamentou a cobrança do imposto do selo incidente sobre "letras de câmbio e de terra, escritos à ordem, créditos e escrituras de títulos e ordem de obrigação ou exoneração de somas e valores", compreendendo nesta classe "créditos, faturas ou contas assinadas". Registra, ainda, que o imposto do selo, cobrado sobre as contas assinadas, "era um tributo que tinha por fato gerador a existência de um instrumento regulado por lei federal, e não sobre o negócio jurídico a que o instrumento se referia" (1978, p. 3).

Entre diversas disposições legais e infralegais, a Lei nº 4.625, de 31 de dezembro de 1922, autorizou o Presidente da República a cobrar o imposto do selo proporcional sobre as vendas mercantis. Em sequência, Alcides Jorge Costa menciona que após diversas alterações foi aprovado pelo Decreto nº 22.061, de 9 de novembro de 1932, e assim, estava instituído o imposto de vendas mercantis, de competência federal. Contudo, é na Constituição de 1934, especificamente no artigo 8º, inciso I, alínea *e*, que parece surgir os contornos iniciais da tributação estadual sobre vendas, deixando para trás a expressão "imposto sobre vendas mercantis".

Com a vigência do terceiro texto constitucional, restou fixada a competência dos Estados para decretar impostos sobre vendas e consignações (IVC) efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive os industriais, ficando isenta a primeira operação do pequeno produtor, como tal definido na lei estadual. E, alterando alguns detalhes, esse imposto permaneceu na competência estadual ao longo das Constituições de 1937 e 1946. O IVC era um imposto multifásico, cobrado sobre cada venda, desde a fonte produtora até o consumidor. Desse modo, a incidência ocorria "em cascata", configurando o fenômeno da cumulatividade. Isso significa que o imposto incidia sobre todas as fases do ciclo econômico, não considerando o imposto pago nas operações anteriores no cálculo do imposto devido nas operações seguintes.

José Souto Maior Borges afirma que "economicamente, o IVC era um tributo sobre a circulação de riquezas. Sua incidência jurídica era, entretanto, restrita à circulação por venda e consignações mercantis ou negócio jurídicos assimilados" (1971, p. 35). Note-se que a incidência do imposto estava atrelada à caracterização de negócios jurídicos específicos. De acordo com o autor, o IVC incidia sobre dois atos jurídicos bilaterais típicos - venda e consignações mercantis.⁸

⁸ Nesse mesmo sentido, Anna Emilia Cordelli Alves (1982, p. 142): "a materialidade da hipótese de incidência do ICM consiste justamente na realização de operações relativas à circulação de mercadorias [...]. Ocorre que o ICMS não está atrelado a determinadas formas jurídicas específicas como acontecia com o IVC."

O estudo histórico da tributação relativa à circulação de mercadorias tem valiosa contribuição para o desenvolvimento do trabalho. Nesse ponto, por exemplo, é de notável necessidade enfatizar duas informações. Uma delas refere-se à exigência de determinados negócios jurídicos para fins de incidência do imposto. Nos termos apresentados, o IVC demandava a ocorrência específica de vendas e consignações. O texto constitucional ao dispor o núcleo central do imposto adotou negócios jurídicos típicos e específicos.

Com o advento da Emenda Constitucional nº 18 de 1965, que teve por escopo uma reforma do sistema tributário, os Estados passaram a ter competência para a cobrança do ICM (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias), deixando de existir o IVC. Quanto às motivações que conduziram a alteração do formato de tributação, Souto Maior Borges aponta que a legislação tributária estava ampliando a incidência do imposto a outros negócios jurídicos, distintos daqueles expressos no texto constitucional (vendas e consignações).

A cobrança do imposto sobre outros negócios jurídicos já encontrava amparo na jurisprudência. Com essa postura, negócios jurídicos como a empreitada e a permuta estavam sofrendo a incidência do imposto, muito embora não previsto na hipótese descrita na Constituição. Por essas razões, o autor entende que o cenário estava propício para o abandono da forma jurídica e também para a adoção do critério econômico na tributação da circulação de mercadorias (1971, p. 34). Significa dizer que a limitação da incidência do imposto à ocorrência de negócios jurídicos típicos e específicos não guardava coerência às demais manifestações de riquezas, expressas em outras formas diferentes daquelas previstas no texto constitucional.

Na obra de Alcides Jorge Costa foram expostas com maiores detalhes as razões que levaram a substituição do IVC pelo ICM. Sem adentrar minuciosamente em cada um dos motivos, vale conferir algumas das desvantagens mencionadas pelo autor. O modelo de tributação adotado pelo IVC incentivava a verticalização das empresas. Na verdade, essa é uma das características do imposto multifásico cumulativo. Dessa forma, o tributo é cobrado em cada uma das etapas pelas quais a mercadoria é transferida, desde a fonte de produção até a entrega ao consumidor. O valor do imposto pago em cada transação é desconsiderado na operação subsequente, resultando no acúmulo da carga tributária. Sendo assim, a tributação interfere nitidamente na gestão da atividade econômica, pois quanto maior o ciclo produtivo, maior o custo tributário. Evidentemente que os empresários menores ficavam ameaçados, caracterizando nítida desigualdade, visto que detentores de maior capacidade contributiva aglutinavam em menor escala as etapas de produção e circulação, sofrendo menor interferência da carga tributária no preço da mercadoria (1978, p. 7).

Outro problema dessa modalidade consistia na inviabilidade de desoneração de determinados produtos. Conforme destacado no parágrafo anterior, o ônus tributário será maior para as mercadorias que passam por um ciclo de produção e comercialização mais longo, desconsiderando a essencialidade do produto. De acordo com os estudos acima mencionados, a desigualdade também está atrelada ao fato de determinada mercadoria, considerada mais essencial, ser mais onerada, como ocorria na comparação da carga tributária suportada pelas joias, com ciclo econômico mais curto que o de certos alimentos, a exemplo da carne.

A última desvantagem a ser comentada, sem qualquer pretensão de exaurir todos os problemas relacionados ao imposto multifásico cumulativo, foi apontada nos fundamentos do Relatório da Comissão que elaborou o projeto da Emenda Constitucional 18/65. No documento foi apontado os prejuízos para a economia nacional decorrentes da disfunção estrutural do IVC nas transferências interestaduais de mercadorias. Nos termos mencionados anteriormente, a Constituição de 1934 atribuiu aos Estados a competência relativa ao imposto de vendas e consignações, antes disso o tributo era federal. Ao transferir o imposto para os Estados surgiram desigualdades tributárias entre os Estados produtores e os Estados consumidores (COSTA, 1978, p. 9).

Assim, em razão de diversas desvantagens, outro modelo de tributação é inaugurado⁹ com a Emenda Constitucional 18/65. Vale notar que no próprio Relatório da Comissão do projeto ficou evidenciada a necessidade de correção do problema das transferências de mercadorias de um Estado para outro. Comentando sobre a transição do IVC para o ICM, os professores Ricardo Lodi Ribeiro e Hugo de Brito Machado dissertam, respectivamente, que:

Com a Emenda Constitucional nº 18/1965 é introduzida a tributação sobre o valor agregado no Brasil, atribuindo-se a cada entidade federativa um imposto incidente sobre a circulação de bens e serviços na cadeia econômica. [...] Neste contexto histórico é promovida a substituição do Imposto sobre Vendas e Consignações - IVC - pelo Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias - ICM - também de competência dos Estados, que já nasceu subordinado ao princípio da não cumulatividade. (2014, p. 102-103).

Já na vigência da Constituição anterior (art. 23, inc. II) o imposto de circulação de mercadorias, ou, mais exatamente, imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, era da competência dos Estados e do Distrito Federal. Aliás, ele nada mais era que o antigo imposto sobre vendas e consignações, da competência estadual

⁹ Merece registro o seguinte apontamento de Alcides Jorge Costa (1978, p. 20): "[...] já existia entre nós um imposto do tipo valor acrescido cobrado no ciclo da produção industrial. Como já foi dito no Capítulo II, a Lei nº 3.520, de 30 de dezembro de 1958, transformou o antigo imposto de consumo, atual imposto sobre produtos industrializados, que era cobrado pelo sistema de cascata no ciclo de produção, em um imposto sobre o valor acrescido, no mesmo ciclo." Andre Mendes Moreira (2012), em notas introdutórias na sua obra sobre a "Não-Cumulatividade dos Tributos", aponta que a não cumulatividade, instituída por meio das Leis 2.974/56 e 3.520/58, aplicava-se tão somente ao vetusto Imposto de Consumo (IC).

desde que foi criado, e que passou por significativas reformulações com a Emenda 18, de 1965, quando tornou-se *não cumulativo*. (2015, p. 371).

Diante das alterações, observa-se que a tributação sobre o valor agregado resulta na cobrança do imposto em cada transação, desde o produtor até a entrega ao consumidor, recaindo sobre o valor acrescido à mercadoria pelo vendedor. De acordo com Alcides Jorge Costa, apesar do modelo ter sido utilizado em diversos países para evitar a tributação múltipla, foi a partir do êxito desse tipo de imposto na França que propagou a sua adoção pelos países europeus. Para o autor, "foi na França, sem dúvida, que esse tipo de tributo primeiro encontrou sua mais completa forma de aplicação" (1978, p. 15).

Essa tendência gerou impactos no sistema tributário brasileiro e levou à substituição do modelo multifásico cumulativo (IVC) pelo modelo multifásico não cumulativo. Conduto, o modelo francês aplica a técnica *base por base* (base-contra-base) na aferição da base de cálculo. Neste caso, a base de cálculo de cada operação é o resultado da diferença entre o preço de aquisição da mercadoria e aquele que corresponde ao valor da venda. Nos estudos sobre a matéria, o professor Ricardo Lodi Ribeiro registra que no Brasil foi adotada a sistemática *imposto por imposto* (imposto-contra-imposto), diferenciada da outra técnica já que, por essa perspectiva, "a base de cálculo é o valor integral de venda das mercadorias, havendo direito de crédito relativo ao valor dos impostos incidentes nas etapas anteriores da cadeia" (2014, p. 103).

Quanto à não cumulatividade, André Mendes Moreira anota que sua criação foi para atuar nos impostos plurifásicos. Por esse motivo deve haver o encadeamento de, no mínimo, duas operações (2012, p. 98). De acordo com o tributarista, a neutralidade fiscal é uma das vantagens da não cumulatividade. No decorrer da pesquisa serão destacadas pontuações sobre esse tema, visto que é um dos fundamentos utilizados na interpretação do fato gerador do ICMS e na análise da circulação de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular.

Nestes termos, com a instituição do ICM, além da sua vinculação à não cumulatividade, cabe reiterar que a competência dos Estados deixou de estar limitada à negócios jurídicos específicos. Após essa reforma do sistema tributário promovida pela Emenda Constitucional 18/65, permaneceu na competência dos Estados a cobrança do ICM até as alterações implementadas pela Constituição de 1988.¹⁰ Verifica-se, pois, que as informações coletas sobre os modelos de tributação de mercadorias são essenciais para a construção do sentido mais apropriado da interpretação da sistemática vigente, objeto de análise mais adiante.

¹⁰ Na Constituição de 1967 consta a inserção da competência do Distrito Federal para instituir o ICM (artigo 24, inciso II).

2.3 Transição do ICM para o ICMS: efeitos do imposto multifásico não cumulativo

Como visto, a Emenda Constitucional 18, de 1º de dezembro de 1965, introduziu no sistema tributário o ICM, cobrado pelos Estados nas operações relativas à circulação de mercadorias. Naquele tempo, o imposto não abrangia tantas expressões econômicas como ocorre atualmente com o ICMS, instituído pela Constituição de 1988.

O Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 1966) foi o primeiro diploma que estabeleceu normas gerais relativas ao ICM, compreendendo o disposto nos artigos 52 a 62 (RIBEIRO, 2014, p. 103). Tempo depois, os artigos foram revogados pelo Decreto-Lei 406 de 1968, que estabelecia normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, ainda na vigência da Constituição de 1967. O artigo 1º, inciso I, já estabelecia como fato gerador a saída de mercadorias de estabelecimento comercial, industrial ou produtor.

A Constituição de 1969 passou a estabelecer expressamente no artigo, 23, inciso II¹¹, a não cumulatividade do ICM, nos termos anteriormente fixados pela EC 18/65. Ressalta-se, desde já que, esta regra foi atribuída ao ICM, permanece com o ICMS na Constituição de 1988. Ainda que, atualmente o imposto (ICMS) tenha algumas peculiaridades, existem características que foram estruturadas nos textos constitucionais anteriores. Por essa razão merecem ser objeto da análise histórica da tributação incidente sobre as operações relativas à circulação de mercadorias. Conforme aponta Martins, o próprio Decreto-Lei 406/68, instituído para o ICM, foi recepcionado temporariamente pela Constituição de 1988 (artigo 34, § 5º, do ADCT)¹²:

Tendo em vista que, na Carta de 1988, a estrutura do ICMS é muito semelhante à do antigo ICM, as normas gerais que, na ordem constitucional anterior, se encontravam previstas no DL nº 406/68, foram, num primeiro momento, recepcionadas pela nova ordem jurídica, nos termos do art. 34 §5º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Além disso, o §8º desse mesmo dispositivo, estabeleceu que, se, dentro de 60 dias contados da promulgação da Constituição, não fosse promulgada lei complementar regulando o imposto no seu novo perfil, os Estados e o Distrito Federal poderiam estabelecer, por Convênio celebrado por seus Secretários da Fazenda, as normas gerais necessárias para a sua instituição e cobrança.

¹¹ CF/69. Art. 23. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sôbre: [...] II - operações relativas à circulação de mercadorias realizadas por produtores, industriais e comerciantes, **imposto que não será cumulativo** e do qual se abaterá, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado. A isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação, não implicará crédito de imposto para abatimento daquele incidente nas operações seguintes. (grifo)

¹² CF/88, ADCT. Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores. [...] § 5º Vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele e com a legislação referida nos §3º e § 4º.

Como a lei complementar não foi promulgada dentro desse prazo, foi celebrado o Convênio nº 66/88 com base no qual foram editadas as leis que instituíram o ICMS nos Estados e no Distrito Federal (p. 155).

O constituinte de 1988 reconheceu, acertadamente, a possibilidade dos Estados celebrarem convênio para regulamentar provisoriamente o ICMS em eventual atraso na edição de lei complementar para dispor normas gerais face o novo imposto. Dessa maneira, nos moldes da Lei Complementar 24/1975, foi celerado no âmbito do CONFAZ o Convênio 66/1988, responsável pela regulamentação do ICMS até o advento da Lei Complementar 87/1996. Quanto às disposições aplicáveis ao ICMS, com a edição da Lei Kandir (LC 87/1996) foram revogados o Convênio 66/1988 e o Decreto-Lei 406/1968. Esses diplomas legais serão analisados posteriormente quando do estudo específico sobre determinados aspectos relacionados à tributação da circulação de mercadorias, tais como, a autonomia dos estabelecimentos, não cumulatividade e o federalismo fiscal brasileiro.

No contexto vigente, o imposto objeto central da pesquisa está previsto no artigo 155, inciso II, da Constituição de 1988. De acordo com o referido dispositivo, permanece a competência dos Estados e do Distrito Federal para instituírem o imposto sobre “as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação”.

Vale frisar que o objetivo da pesquisa resta limitado ao estudo da primeira parte do dispositivo constitucional, ou seja, cuida das operações relativas à circulação de mercadorias. Entretanto, observa-se que o ICMS passou a abranger outras expressões econômicas, agregando outros serviços, antes regulamentados por outros impostos. Assim, é possível identificar diferentes incidências extraídas da previsão constitucional. Além dos serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicação, os Estados passaram a ter competência para cobrar o imposto sobre combustíveis, lubrificantes, energia elétrica e minerais. Estes últimos estavam inseridos na competência da União, nos termos do artigo 21, da Constituição de 1967.

Muitas são as críticas voltadas à complexidade do ICMS e um dos fatores que corroboram para isto é o fato de em um único imposto, cobrado pelos 27 Estados e pelo Distrito Federal, existir várias hipóteses tributáveis. Roque Antonio Carrazza expressa essa crítica na sua obra sobre "ICMS":

Registra-se que a fórmula adotada pela Constituição de 1988, de aglutinar impostos diferentes debaixo do mesmo rótulo (ICMS), além de não ser das mais louváveis, sob o aspecto científico, está, na prática, causando grandes confusões. De fato, o legislador ordinário, nem sempre afeito à melhor técnica, tem com frequência, dispensado o mesmo tratamento jurídico aos distintos fatos econômicos que o ICMS pode alcançar (2015, p. 43).

Por outro lado, também comenta o referido autor que, tendo o núcleo central, todas as diferentes possibilidades de incidência estão sujeitas a regras comuns, como por exemplo, a não cumulatividade, regime que deve ser adotado para todas as hipóteses, salvo as exceções constitucionais (art. 155, § 2º, inciso II, CF/88). As operações relativas à circulação de mercadorias são consideradas as hipóteses de incidência economicamente mais importante do ICMS, conforme destaca Carrazza (2000, p. 33). Tal fato guarda relação com o montante arrecadado pelos Estados com as operações de circulação de mercadorias, pois "é fonte de receita expressiva para os Estados e para o Distrito Federal" (MACHADO, 2010, p. 382). Essa importância pode ser identificada desde o estudo inicial da substituição do IVC pelo ICM, visto que naquele tempo restou reconhecida a tributação das mercadorias como a principal base para as finanças estaduais (COSTA, 1978, p. 9).

O problema identificado nesta expressão, "operações relativas à circulação de mercadorias", decorre da multiplicidade de sentidos que são extraídos das palavras, fruto natural do processo exegético. No desenvolvimento da pesquisa é fundamental observar e compreender os aspectos relativos às múltiplas interpretações de um mesmo texto. Conforme será abordado posteriormente, sem qualquer pretensão de esgotar o tema, são valiosas as reflexões sobre o processo interpretativo e a construção dos sentidos, tendo em vista a possibilidade de entendimentos diferentes serem apresentados a partir de um mesmo enunciado.

Nesse ponto, a interpretação do fato gerador do ICMS nas operações relativas à circulação de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular apresenta divergência no campo doutrinário. Portanto, considera-se relevante a compreensão do cenário histórico dos impostos que antecederam o ICMS, apresentado nas linhas acima, tendo em vista que, apesar das importantes transições averiguadas nos textos constitucionais e relacionados em tópicos no Anexo B, algumas disposições foram mantidas pelo constituinte de 1988, como o importante instituto da não cumulatividade.

2.4 Federalismo fiscal e não cumulatividade: sistemática de distribuição do ICMS entre as unidades federadas

A Constituição de 1988 informou expressamente a autonomia político-administrativa da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, ao estruturar o pacto federativo brasileiro¹³,

¹³ Importante registrar a peculiaridade do modelo adotado pelo Brasil, pois é o único a garantir inteira autonomia política aos Municípios, de acordo com a repartição de competência delimitada pelo texto constitucional de 1988. No caput do artigo 18, por exemplo, está disposto que "a organização político-administrativa da República

garantindo diversas competências para cada uma das pessoas políticas. Seguindo essa opção, vale destacar que “a participação e a autonomia são processos que se inserem na ampla moldura da Federação, envolvidos pelas garantias e pela certeza do ordenamento constitucional superior – a Constituição federal, cimento de todo o sistema federativo” (BONAVIDES, 2013, p. 196).

Nos estudos sobre os princípios constitucionais do Estado brasileiro, o professor José Afonso da Silva também destaca que “a repartição regional de poderes autônomos constitui o cerne do conceito de Estado federal” (2013, p. 101).¹⁴ A forma federativa revela-se pela efetiva autonomia dos entes políticos, dotados de capacidade política para o exercício das competências que lhes foram atribuídas.

O extenso território brasileiro, além de ser um dos maiores do mundo¹⁵, apresenta elevada heterogeneidade, seja de ordem geográfica, histórica, econômica, cultural ou social. A descentralização política, com distribuição de competências para os entes periféricos (Estados e Municípios), contribui para potencializar uma boa administração dos interesses mais regionalizados.¹⁶ Assim, por diversas razões, é louvável a adoção da forma federativa na composição do Estado brasileiro. Não serão analisadas neste trabalho as deficiências teóricas e os problemas de ordem prática que comprometem a estrutura do pacto federativo, merecendo apenas destaque a importância da arrecadação de receitas próprias, fator essencial para efetivação do sistema constitucionalmente estatuído.

Nesse sentido, o professor Gustavo da Gama Vital de Oliveira aponta que “o texto de 1988 procurou promover verdadeira reconstrução do federalismo brasileiro que fora sensivelmente abalado pelo modelo centralizador adotado pela carta autoritária de 1967-69” (2014, p. 62). Desse modo, o constituinte originário inseriu dentro da autonomia financeira dos entes políticos competência específica para cada um em relação à repartição dos impostos previstos na Constituição. Diante da repartição da competência tributária em vigor e

Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição”.

¹⁴ Diferente do modelo federativo, a forma de Estado unitário apresenta como característica a centralização do poder. Mesmo existindo descentralização em alguma medida, não há uma repartição constitucional de competências. Para Silva, além do Estado federal e do Estado unitário, existem outras formas de Estado: o Estado regional ou Estado autônomo, citando a Itália e a Espanha como exemplos desse modelo. Conforme foi destacado, o Brasil é um Estado federal, tendo a Constituição de 1988 promovido ampla repartição de competências entre os entes políticos. Quanto ao Estado unitário, o autor cita como exemplos a França, Uruguai, Paraguai e Chile.

¹⁵ De acordo com informações do IBGE, para a superfície do Brasil foi mantido o valor de 8.515.767,049 km², publicado no DOU nº 234 de 08/12/2015, conforme Resolução Nº 07, de 4 de dezembro de 2015. Disponível em: <http://www.ibge.gov.br/home/geociencias/cartografia/default_territ_area.shtm>. Acesso em 06 mai. 16.

¹⁶ Nunes e Guedes apontam a existência de um componente psicológico decorrente do federalismo, no sentido desse modelo de Estado aproximar a relação de intimidade entre o indivíduo e a respectiva região, levando em conta os laços culturais envolvidos (2013, p. 03). Além do mais, em razão da extensa territorialidade do Brasil a descentralização acaba por garantir maior representatividade dos locais mais afastados do governo central.

considerando o escopo da pesquisa, torna-se indispensável estudos e reflexões sobre o fato gerador do ICMS, imposto atribuído à competência dos Estados.

A Constituição de 1988, além de enaltecer a forma federativa e a repartição da competência tributária, estabeleceu detalhadamente sobre o sistema tributário nacional. O professor Roque Antonio Carrazza destaca o seguinte:

Em matéria tributária, o legislador constituinte pátrio adotou a técnica de prescrever, de modo exaustivo, as áreas dentro das quais as pessoas políticas podem exercer a tributação. Forjou, portanto, um sistema rígido de distribuição de competências tributárias.

Desse modo, os entes políticos, enquanto se ocupam com as várias figuras exacionais só podem atuar dentro dos estreitos termos da competência tributária que lhes foi outorgada pela Constituição Federal, uma vez que dela recebem *não o poder tributário*, mas, *sim*, uma parcela deste poder, bastante limitada pelas normas que disciplinam seu exercício (2015, p. 63).

Com as disposições constitucionais relativas à competência tributária, responsável por concretizar o poder de tributar de cada ente político, merece registro que o seu exercício demanda edição de lei. Desse modo, somente a União, Estados, Distrito Federal e Municípios ficam habilitados ao exercício legislativo no que diz respeito à instituição dos seus respectivos impostos. Diferentemente da capacidade tributária, a competência tributária pressupõe competência para legislar. Serão abordados no capítulo seguinte as informações previstas no texto constitucional e na legislação infraconstitucional necessárias para interpretação do fato gerador do ICMS.

Por ora, fortalecendo a importância do federalismo, nota-se que o constituinte originário o incluiu no seletorol das cláusulas pétreas, prevendo que não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir a forma federativa de Estado (artigo 60, § 4º, inciso I, CF/88)¹⁷. Nessa linha, a consagração do princípio federativo como cláusula pétrea demonstra o prestígio e a preocupação para preservação da autonomia conferida pela repartição constitucional da competência entre os entes.¹⁸ No que toca ao ICMS, principal imposto de competência estadual, notável é a complexidade e os desafios derivados das operações realizadas entre as unidades federadas, em especial a circulação de mercadorias.

¹⁷ O professor Gustavo da Gama Vital de Oliveira aborda o tema no texto "O Supremo Tribunal Federal e as cláusulas pétreas da forma federativa de Estado e da separação de poderes em matéria tributária" (2014).

¹⁸ Muito embora não constitua objetivo da pesquisa, vale registrar que a repartição da competência por si só não concretiza a autonomia dos entes. Hugo de Brito Machado menciona que "com a Constituição de 1988 deu-se um passo significativo rumo ao federalismo, embora a dependência dos Estados e Municípios ainda tenham ficado bastante acentuada, posto que a distribuição de fundos de participação continua a ser administrada pelo Governo central" (2010, p. 29).

No cenário internacional, Sulamis Dain sustenta que a harmonização da Comunidade Econômica Europeia, atual União Europeia, está relacionada à opção da sistemática de tributação sobre o valor agregado (1995, p. 30). Para implementação desse modelo no âmbito da então Comunidade Econômica Europeia era necessário a adoção de um país para recolhimento do imposto. Sem adentrar na especificidade da matéria, vale registrar que, se a tributação levar em conta o princípio do país de origem, o imposto será recolhido no local em que são produzidos. Por outro lado, o princípio do país de destino indica que não importa a origem da mercadoria, o imposto é devido no local do consumo.¹⁹

No Brasil, a tributação sobre o valor agregado foi inaugurada na competência estadual pela substituição do IVC pelo ICM. Foi mencionado que o Relatório da Comissão responsável pelo projeto da EC 18/65 enfatizou os problemas decorrentes das transferências interestaduais de mercadorias. A Constituição de 1988 apresenta diversas disposições sobre a matéria tributária, reprisando a não cumulatividade para o ICMS nos moldes da implementação do ICM com a emenda da reforma do sistema tributário. Assim, nos termos do artigo 155, § 2º, inciso I, da CF/88, o ICMS "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".²⁰

Do dispositivo constitucional verifica-se a opção pela não cumulatividade com aplicação da sistemática "imposto sobre imposto". Sobre essa consagração, prevista no artigo 155, § 2º, inciso I, da CF/88, Schoueri menciona que o constituinte originário prestigiou o caráter nacional do ICMS, visto que os valores recolhidos em outra unidade federativa devem gerar um crédito a ser abatido contra o imposto devido na etapa seguinte (2012, p. 410). Essa previsão ajusta-se ao modelo de tributação plurifásico não cumulativo. Nos tópicos anteriores deste capítulo foi mencionado que nesta formatação são consideradas cada uma das etapas, levando em conta a tributação ocorrida em operações anteriores, recolhendo-se apenas o imposto incidente sobre o valor acrescido. Na verdade, o contribuinte apura o saldo devedor do ICMS, resultado do regime mensal de crédito e débito.

¹⁹ Cf. COSTA. No capítulo V da obra, "ICM na Constituição e na Lei Complementar", analisa o imposto sobre o valor acrescido na comunidade econômica europeia. Em síntese, "os princípios jurisdicionais de origem e de destino são elementos de conexão entre os ordenamentos jurídicos e estão presentes nos tributos gerais e especiais sobre o consumo" (BALTHAZAR, 2002, p. 8).

²⁰ A sistemática do imposto não colocou um ponto final do problema da guerra fiscal. Varsano ao estudar sobre a guerra fiscal do ICMS diz que o imposto, do ponto de vista nacional, é considerado sobre o consumo. Pela ótica de cada Estado, ele seria híbrido já que parte é devida no Estado de produção e outra no Estado de consumo. O autor entende que a eliminação da alíquota interestadual do imposto e a adoção do princípio do destino para tributação dos fluxos de comércio interestadual são alternativas à redução da guerra fiscal (1997, p. 9).

Por essas razões, em regra, deve-se destacar o imposto no documento fiscal que transfere a mercadoria nas operações que promovam efetiva circulação, visto que, somente assim, o crédito poderá ser aproveitado na próxima etapa da cadeia pelo estabelecimento de destino. Em outras palavras, a apuração do imposto resulta da confrontação entre o crédito destacado nos documentos fiscais de entrada (aquisições) e o débito - imposto destacado nos documentos fiscais de saída. Nessa sistemática, o destaque do ICMS no documento fiscal transfere a carga tributária sem os efeitos cumulativos da circulação plurifásica.

Com a finalidade de garantir os efeitos da não cumulatividade aplica-se o mecanismo da compensação financeira. De acordo com a técnica brasileira, Ricardo Lobo Torres ensina que "se abate do débito correspondente à alíquota aplicada sobre o valor da saída do estabelecimento o crédito gerado na entrada da mercadoria" (2012, p. 16). Conforme já mencionado, a não cumulatividade evita a incidência em cascata do imposto ao longo da circulação das mercadorias. Lobo Torres também aborda a distinção entre as terminologias utilizadas para designar "crédito básico" e "crédito financeiro".²¹ O primeiro, crédito básico ou estrutural, corresponde ao montante cobrado na operação anterior a título de ICMS, consequência da não cumulatividade. Já o segundo, crédito financeiro ou presumido, conforma-se ao crédito concedido a título de incentivo fiscal. Nessa última hipótese, o crédito é resultado de política tributária, caracterizando renúncia de receita²² (2014, p. 352).

As considerações a respeito do pacto federativo e da não cumulatividade são essenciais ao estudo do ICMS nas operações relativas à circulação de mercadorias. O tema demanda compreensão da sistemática constitucional relativa ao imposto a fim de garantir o alcance acertado da norma, abarcando de maneira efetiva a materialidade descrita na Constituição de 1988. Nas lições de André Mendes Moreira (2012, p. 122), além de configurar uma regra de abatimento do imposto pago nas etapas anteriores, a não cumulatividade é um verdadeiro princípio constitucional. Dentre as funções listadas pelo autor, destaca-se, no momento, que o princípio culmina na translação jurídica do ônus tributário ao contribuinte de fato, não onerando os agentes produtivos; na neutralidade fiscal, pois o número de etapas da cadeia de produção não interfere na tributação incidente; e no desenvolvimento social, visto que a experiência

²¹ Ao analisar as expressões "débito e crédito", Eliud José Pinto da Costa apresenta as inconsistências terminológicas que rodeiam a matéria (2008, p. 60-66).

²² A definição de renúncia de receita pode ser encontrada na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), artigo 14: "a concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: [...]".

mundial demonstra que a tributação cumulativa sobre o consumo gera pobreza por encarecer a circulação de riquezas.

A estreita ligação entre o pacto federativo e a não cumulatividade do imposto também pode ser observada na repartição de receitas dos Estados com os seus respectivos Municípios. O artigo 158, inciso IV, da CF/88 garante a estes últimos vinte e cinco por cento da receita arrecadada com o ICMS, respeitada as observações contidas no parágrafo único do mesmo artigo²³. Por esse motivo, operações relativas à circulação de mercadorias não tributadas implica prejuízos ao Município no qual ocorreu a saída inicial (origem), beneficiando exclusivamente o Município de destino, local de entrada da mercadoria.

E, ainda, o texto constitucional deixa claro que havendo hipótese não tributada, ou seja, sem destaque do imposto no documento fiscal, não haverá crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes (artigo 155, § 2º, inciso II, alínea, *a*, CF/88) e acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores (artigo 155, § 2º, inciso II, *b*, CF/88).

Corroborando com essa perspectiva e conjugando os diversos elementos indispensáveis à análise do ICMS, especialmente o princípio da autonomia do estabelecimento, a ser estudado com mais afinco no decorrer do trabalho, o professor Ricardo Lodi salienta:

O regime federativo também é por ele prestigiado a partir da justa distribuição do imposto pelos Estados da Federação, flexibilizando a rigidez da sistemática de cobrança do ICMS na origem, pois ao mesmo tempo em que permite aos Estados produtores arrecadarem o imposto incidente nas operações realizadas em seu território, deixando para os Estados de destino a tributação das saídas ocorridas em estabelecimentos neles localizados, evitando a concentração de riquezas em umas unidades federativas em detrimento de outras, em fenômeno bem observado por Aroldo Gomes de Mattos, inclusive quanto à sua projeção em relação às participações dos Municípios nas receitas do imposto estadual, ao comentar a possibilidade de tributação de transferência de bens entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, viabilizada pelo princípio da autonomia dos estabelecimentos (2014, 104).

Por ser um imposto de competência estadual, todos os Estados devem instituir leis específicas para substanciar a cobrança do ICMS. Todavia, devem observar os enunciados previstos na Constituição Federal e as normas gerais responsáveis por disciplinar o imposto.

²³ CF/88 - Art. 158. Pertencem aos Municípios: [...]IV - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Parágrafo único. As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios: I - três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios; II - até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal.

Conclui-se, portanto, que federalismo e a não cumulatividade, enquanto princípios constitucionais, devem ser observados nos demais textos normativos e considerados na interpretação jurídica do imposto. Nesse sentido, no próximo capítulo serão examinadas as disposições constitucionais e infraconstitucionais sobre a matéria para que a interpretação do fato gerador do ICMS abarque com amplitude as informações coletadas e não viole a sua sistemática.

3 DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS E LEGAIS DO ICMS

Antes de analisar os critérios interpretativos do fato gerador do imposto serão expostas as disposições constitucionais e infraconstitucionais pertinentes ao tema. Conforme já salientado, o objetivo da pesquisa é investigar a constitucionalidade da incidência do ICMS nas operações relativas à circulação de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular. Segundo o magistério de José Eduardo Soares de Melo, "os elementos integrantes da regramatriz do ICMS (na mesma diretriz do antigo ICM) devem ser analisados e aplicados de modo coerente, e harmônico, para se encontrar a essência tributária" (2012, p. 13)²⁴. Diante disto, é fundamental analisar os elementos que compõem a estrutura do imposto, investigando as disposições expressas na Constituição de 1988 e na legislação complementar para aferir a materialidade da sua hipótese de incidência.

3.1 As disposições do imposto na Constituição de 1988

O esboço histórico da tributação incidente sobre mercadorias, delineado no capítulo anterior, resultou ao final na exposição geral da disciplina normativa do ICMS. Como visto, no plano constitucional o imposto está previsto no artigo 155, inciso II, da Constituição de 1988, segundo o qual os Estados e o Distrito Federal detêm a competência tributária para instituir e cobrar imposto sobre as 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. Os §§ 2º, 3º, 4º e 5º do referido artigo estabelecem os comandos constitucionais a serem observados na regulamentação infraconstitucional do ICMS.

Conforme já analisado, o ICM (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias) substituiu o IVC (imposto sobre vendas e consignações), sendo incluído no sistema tributário brasileiro pela EC 18/65. Antes, o IVC incidia com efeito em cascata, sendo cobrado cumulativamente em cada etapa do processo produtivo. Com a instituição do ICM foi implementada a tributação sobre o valor agregado sob o imperativo da não cumulatividade. A Constituição de 1988 também deixou expresso em seu texto que o ICMS "será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou

²⁴ No mesmo sentido, Carrazza registra: "também no que concerne ao ICMS a Constituição indicou a materialidade de certos fatos que as leis estaduais ou do Distrito Federal poderão validamente descrever, para, quando ocorridos, fazerem nascer obrigações tributárias" (2015, p. 40).

prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal" (artigo 155, § 2º, I, CF). O princípio da não cumulatividade deve ser observado por todas as unidades federadas, respeitando a sistemática prevista na carta constitucional, na qual restou materializada pela regra de abatimento do imposto recolhido nas operações anteriores.²⁵

Comentando sobre a supremacia da Constituição Federal, Roque Antonio Carrazza destaca que no ápice da pirâmide jurídica estão situadas as normas constitucionais, detentoras de suprema hierarquia (2015, p. 31). No mesmo sentido são as lições de Geraldo Ataliba e Cléber Giardino ao expressarem que o Texto Maior é a norma inaugural e primeira na ordenação jurídica, razão pela qual não pode ser interpretado à luz da legislação. Esta é que deve adequar-se às disposições constitucionais (1983, p. 101). Desta feita, ainda que os Estados editem as respectivas leis para instituição do imposto, o conteúdo constitucional vincula a interpretação e deverá ser observado inclusive pelo legislador.

Na análise de casos concretos foi possível perceber que a vedação indevida da transferência do crédito, na sistemática de apuração do imposto, viola o princípio da não cumulatividade, previsto pelo constituinte originário no artigo 155, § 2º. É nesse sentido o resultado da pesquisa de Paulo de Tarso Dias e Telma Arbage (2013, p. 7). Além do mais, os autores concluem que a transferência interestadual da mercadoria sem o destaque no ICMS no documento fiscal pode violar o pacto federativo, constitucionalmente protegido pelo texto de 1988. A transgressão se dá na medida em que o Estado destinatário receberá na integralidade o imposto, visto que, não havendo o destaque do ICMS, não haverá crédito a ser abatido na apuração. Salvo exceções expressas²⁶, a receita do imposto deve ser partilhada entre o Estado de origem e o Estado de destino.

Sobre a compensação do imposto devido em cada etapa, Roque Antonio Carrazza ressalta:

A Constituição, ao aludir à compensação, consagrou a ideia que a quantia a ser desembolsada pelo constituinte a título de ICMS é o resultado de uma subtração em que o *minuendo* é o montante de imposto devido e o *subtraendo* é o montante de imposto anteriormente cobrado ou cobrável, "pelo mesmo ou por outro Estado ou pelo Distrito Federal". O realizador da operação ou prestação tem o direito constitucional subjetivo de abater do montante de ICMS a recolher os *valores cobrados* (na acepção acima fixada), a esse título, nas operações ou prestações anteriores. O contribuinte, se for o caso, apenas recolhe, em dinheiro, aos cofres públicos, a *diferença* resultante desta operação matemática (2015, p. 448).

²⁵ Cf. MOREIRA (2012, p. 122). Para o professor Ricardo Lodi Ribeiro a não cumulatividade tem natureza de "regra que se traduz em técnica destinada a estabelecer a tributação sobre o valor agregado" (2014, p. 104).

²⁶ O artigo 155, § 2º, inciso X, alínea b, impede a incidência sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica.

O professor Ricardo Lodi Ribeiro aponta que por esse mecanismo é efetuada a compensação em uma conta-corrente de créditos e débitos (2014, p. 104). Para o autor, a regra da não cumulatividade foi adotada para garantir que a tributação incida sobre o valor agregado pelo contribuinte em cada operação. Nesse sentido, nas lições de Carrazza "o princípio da não cumulatividade assegura aos contribuintes o direito de compensar créditos de ICMS ainda que o tributo tenha sido cobrando por outras Unidades da Federação" (2015, p. 449).²⁷ Desse modo, o legislador estadual deverá se ater à diretriz da não cumulatividade do ICMS, regulando a sistemática operacional a fim de estabelecer, por exemplo, o período de apuração e as regras da escrituração fiscal, sem distorcer esse comando constitucional. Assim, conforme apontado nas linhas a seguir, a não cumulatividade está voltada a preservação da capacidade contributiva:

Finalmente, nunca é demais encarecer que nos tributos sujeitos à apuração não cumulativa a "capacidade econômica do contribuinte" (art. 145, § 1º, da CF) envolve o necessário reconhecimento dos créditos, em cada etapa plurifásica. Tudo reforça o entendimento, portanto, no sentido de que o direito de apropriar créditos de ICMS - decorrência do princípio da não cumulatividade -, embora surja de apurações fáticas, vê-se amparado por desígnios constitucionais e legais intransponíveis (CARRAZZA, 2015, p. 451).

Para garantir que a tributação só se dará sobre o valor agregado pelo contribuinte em cada operação, como decorrência da Justiça Fiscal - revelada pelo princípio da capacidade contributiva que restaria violado se o sujeito passivo tivesse a obrigação de pagar pelo imposto incidente nas etapas anteriores da cadeia -, o modelo brasileiro de tributação sobre a circulação de bens adotou a regra da não cumulatividade, atribuindo-se a cada elo da cadeia a obrigação de recolher o imposto incidente sobre a parcela do preço por ele agregada. (RIBEIRO, 2014, p. 104)

Ao comentar sobre a consagração do princípio da não cumulatividade, José Eduardo Soares de Melo registra que a norma constitucional tem eficácia plena e aplicabilidade imediata, a ser cumprida tanto pela administração pública como pelo contribuinte. Na mesma linha dos autores supracitados, entende que os princípios da igualdade e da capacidade contributiva mantêm congruência com o princípio da não cumulatividade (2014, p. 312). Além disso, destaca a relação do princípio com o comando constitucional voltado ao desenvolvimento da atividade econômica (artigo 170 e seguintes, CF/88), valorização do trabalho, existência digna e justiça social.

No que toca os princípios vinculados à justiça, Ricardo Lobo Torres aponta a não cumulatividade como um subprincípio da capacidade contributiva (2012, p. 299). Também defende que a não cumulatividade é um subprincípio do princípio constitucional da repercussão

²⁷ Vele ressaltar o entendimento exarado por Carrazza, no sentido de que o ICMS "não é" um imposto sobre valor agregado por agravar o valor total da operação (2015, p. 448).

obrigatória. Isso significa dizer que a carga econômica do ICMS deve repercutir sobre o contribuinte de fato. No mesmo sentido, Carrazza afirma que o princípio da não cumulatividade tem como finalidade que o contribuinte *de iure* suporte o ônus do ICMS, que deve atingir tão somente o contribuinte *de facto*, ou seja, o consumidor final (2015, p. 453).

Outro princípio a ser pontuado e relacionado ao da não cumulatividade é o princípio da neutralidade econômica do ICMS. Nessa senda, independentemente do número de elos do processo econômico, o ônus do imposto não distorce o preço da mercadoria e não afeta a competitividade das empresas. Pela sistemática prevista no texto constitucional, o ICMS é um tributo neutro, visto que a carga econômica do imposto permanecerá a mesma. Sobre esse ponto, Ricardo Lobo Torres (2014, p. 345), Ricardo Lodi Ribeiro (2014, p. 106) e Roque Antonio Carrazza (2015, p. 418) sustentam que a neutralidade do imposto desestimula a verticalização da organização empresarial, tal como ocorria com o IVC.

Com a reforma do sistema tributário, implementada pela Emenda Constitucional 18/1965, foi afastado o modelo do imposto multifásico cumulativo - materializado pela incidência em cascata do imposto sobre vendas e consignações (IVC). Dentre as desvantagens comentadas no capítulo anterior, esse modelo incentivava a integração vertical das atividades empresariais. Havia nítido favorecimento aos empreendedores com maior potencialidade econômica, pois acabavam centralizando etapas da cadeia de produção e comercialização com fulcro na redução da incidência tributária²⁸. Com a implementação da não cumulatividade finda o estímulo fiscal à aglomeração das diferentes fases da circulação e produção da mercadoria.

Essas pontuações são de elevado relevo ao tema em análise, conduzindo o exame da constitucionalidade da incidência do ICMS na circulação de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica sob o prisma de diversos princípios, principalmente do princípio federativo e da não cumulatividade, previstos expressamente na Constituição de 1988. Diante da abordagem do próximo capítulo, acerca da diversidade de sentidos que podem ser construídos no processo de interpretação de um mesmo enunciado, revela-se a contribuição dos princípios analisados e que são essenciais ao estudo do imposto prescrito pelo constituinte originário.

Com efeito, restam cunhadas as principais disposições constitucionais em relação ao ICMS, estando definido o âmbito da competência tributária, apoiada na estrutura dos impostos cuja competência fora atribuída aos Estados e Distrito Federal (artigo 155, inciso II, CF/88).

²⁸ Alcides Jorge Costa analisa as desvantagens da tributação multifásica cumulativa no primeiro capítulo da obra "ICM na Constituição e na Lei Complementar" (1978). Sobre a verticalização, Costa destaca a produção e comércio do café e algodão como exemplos concretos de atividades afetadas pela cumulatividade do imposto nas etapas da cadeia produtiva (p. 8).

Muito embora abarque diferentes hipóteses, o trabalho limita-se ao estudo da primeira expressão do texto constitucional, a fim de analisar a constitucionalidade da incidência do ICMS nas operações relativas à circulação de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular. Dessa forma, após a aferição das previsões constitucionais é importante percorrer a legislação complementar, responsável por dispor as normas gerais relativas ao ICMS.

3.2 As disposições do imposto na Lei Complementar 87/96

O texto constitucional de 1988 conferiu importante papel à lei complementar, reservando um rol de matérias para o âmbito da sua competência. Dentre elas destacam-se, na presente pesquisa, a definição dos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes (artigo 146, inciso III, a, artigo 155, § 2º, inciso XII). No âmbito do Código Tributário Nacional, os artigos 52 a 58, relacionados ao então ICM foram revogados pelo Decreto-Lei nº 406/1968. Foram expostos no capítulo anterior os fundamentos sobre a disciplina normativa do imposto antes da edição da Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996, responsável por dispor sobre o ICMS a nível nacional.

Antes de analisar a referida legislação, vale reiterar, resumidamente que, a Constituição de 1988 deixou expressa a possibilidade de edição de Convênio no eventual atraso da lei complementar responsável por disciplinar o novo imposto (artigo 34, § 8º, do ADCT). Acertada previsão, visto que a legislação complementar é de 1996, foi editado no âmbito do CONFAZ o Convênio ICM 66/88, nos termos da Lei Complementar 24/75²⁹, para fixar de forma provisória a matéria. Quanto ao período de vigência do citado convênio, merece registro a seguinte questão:

Houve grande polêmica durante a vigência do Convênio ICM nº 66/1988 a respeito da amplitude do disposto no artigo 34, parágrafo 8º, do ADCT, e da norma com base nele celebrado. Os contribuintes obtiveram muitas vitórias no Poder Judiciário sob o argumento de que o convênio só poderia disciplinar a respeito das novas incidências do ICMS, não contidas no DL nº 406/1968. Já os Fiscos estaduais defendiam que, se tratando o ICMS de um tributo novo, era necessária uma nova disciplina legal para matéria, e com base no artigo 34, parágrafo 8º, do ADCT, esta poderia dar-se provisoriamente por meio do convênio. O STF acabou por confirmar a tese de que o convênio estabelecido nos termos das disposições constitucionais provisórias só poderia dispor sobre as novas incidências que não eram previstas na Constituição de 1967/1969 e reguladas pelo DL nº 406/1968, como será melhor esmiuçado ao longo deste estudo. Com a promulgação da LC nº 87/1996 tais polêmicas foram encerradas, revogando-se o Convênio 66/1988 e o DL nº 406/1968, na parte relativa ao ICM (RIBEIRO, 2014, p. 103-104).

²⁹ Os convênios são ainda celebrados no âmbito do CONFAZ, com respaldo na exigência do artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea g, da CF/88, referente à concessão de benefícios fiscais.

Para o presente trabalho vale conferir que, no artigo 2º, inciso V, do Convênio, restou estabelecido dentre os momentos da ocorrência do fato gerador, a saída de mercadoria, a qualquer título, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular. Tendo em vista o caráter provisório, o referido convênio foi substituído pela LC 87/96, conhecida como Lei Kandir.³⁰ Hugo de Brito Machado aponta a relevância da legislação no seguinte trecho:

A Lei Complementar n. 87, de 13.9.1996, veio atender ao dispositivo constitucional, estabelecendo normas gerais sobre o ICMS, que substituem os convênios interestaduais. Normas gerais no sentido de que são aplicáveis a todos os Estados e ao Distrito Federal. Daí a importância de seu estudo (MACHADO, p. 385).

Nos mesmos termos do convênio (artigo 2º, inciso V), a LC 87/96 considerou como fato gerador do ICMS, a saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular (artigo 12, inciso D)³¹. Essa previsão preconiza o princípio da autonomia dos estabelecimentos, que segundo as lições do professor Ricardo Lodi Ribeiro é "corolário do princípio da não cumulatividade, e regra mais adequada à partilha de receitas entre os entes federativos, à neutralidade econômica, e à praticabilidade exigida pela necessidade de maior controle fiscal sobre a circulação de bens" (2014, p. 102).

Sendo assim, os Estados seguem a mesma redação contida na Lei Complementar, estabelecendo o mesmo fato gerador nas legislações estaduais do ICMS (anexo C). E, de fato, é o que deveria acontecer, visto que "a legislação ordinária das várias unidades da federação deve adequar-se à lei complementar específica desse imposto" (MARTINS, 2014, 155). Dessa forma, tanto a lei complementar, quanto as legislações estaduais, consideram autônomos para fins de tributação cada estabelecimento, ainda que sejam do mesmo contribuinte.

O reconhecimento da autonomia dos estabelecimentos está em consonância com a sistemática constitucional do ICMS, visto a consagração da não cumulatividade do imposto ao longo das operações relativas à circulação de mercadorias. André Mendes Moreira, na obra sobre "a não-cumulatividade dos tributos", salienta que:

Um dos princípios basilares do ICMS é o da autonomia dos estabelecimentos, segundo o qual cada unidade da empresa deve possuir sua própria inscrição estadual e apurar, em separado, seus créditos e débitos. Assim, quando uma pessoa jurídica tiver várias

³⁰ A Lei Complementar 87/96 é também conhecida como Lei Kandir, em razão do nome do autor do projeto, Antônio Kandir-PSDB/SP.<http://www.camara.gov.br/internet/sileg/Prop_lista.asp?Autor=2534&Limite=N>.

³¹ LC 87/96 - art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento: I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular; [...].

filiais em um Estado, cada uma destas fará o cálculo e pagamento do seu próprio ICMS.

Foi o Decreto-lei n. 406/68 que, ainda nos primórdios da implantação do ICM no País, atribuiu aos Estados o direito de considerar cada estabelecimento da pessoa jurídica para fins de cálculo do imposto devido (2012, p. 336).

Como visto, a autonomia dos estabelecimentos vem sendo preconizada na disciplina do imposto desde à implementação do ICM pela Emenda Constitucional 18/65. Naquela época, o DL 406/68 (artigo 6º, § 2º)³² dispôs sobre o princípio, reprisado pelo Convênio 66/88 (artigos 22 e 27, § 3º)³³ e, posteriormente, pela LC 87/96 (artigo 11, § 3º, inciso I). Essa previsão é foco de divergências desde o início da sua previsão. No artigo dedicado ao “fato gerador do ICM e os estabelecimentos autônomos”, Souto Maior Borges afirma que o conceito de estabelecimento foi inicialmente construído pela doutrina do direito privado, sendo depois incorporado ao direito tributário (1971, p. 41). As distinções terminológicas e a construção dos sentidos das expressões relacionadas ao tema serão abordadas mais adiante, quando da análise da incidência do imposto nas etapas da cadeia produtiva - capítulo quinto.

Por ora, a finalidade consiste na apresentação da disciplina normativa do ICMS contida na lei complementar, deixando registrado que a autonomia dos estabelecimentos é tema essencial para análise da constitucionalidade da incidência do imposto nas operações de circulação de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica. As disposições contidas na LC 87/96 são essenciais ao exame da matéria proposta, assim como foram destacadas as principais informações descritas no texto constitucional. No artigo 2º, ao mencionar as hipóteses de incidência do imposto, o legislador deixou expresso no § 2º que a caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua.

Vale ainda mencionar que o artigo 19, da LC 87/96, repete a previsão contida na Constituição de 1988, informando que 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. Sendo assim, após o exame das disposições

³² DL 406/65 - art. 6º [...] § 2º Os Estados poderão considerar como contribuinte autônomo cada estabelecimento comercial, industrial ou produtor, permanente ou temporário do contribuinte, inclusive veículos utilizados por êste no comércio ambulante.

³³ Convênio 66/88 - art. 22 Considera-se autônomo cada estabelecimento produtor, extrator, gerador, inclusive de energia, industrial, comercial e importador ou prestador de serviços de transportes e de comunicação, do mesmo contribuinte, ainda que as atividades sejam integradas e desenvolvidas no mesmo local. Art. 27 [...] §3º Considera-se como estabelecimento autônomo, em relação ao estabelecimento beneficiador, industrial, comercial ou cooperativo, ainda que do mesmo titular, cada local de produção agropecuária ou extrativa vegetal ou mineral, de geração, inclusive de energia, de captura pesqueira, situado na mesma área ou em áreas diversas do referido estabelecimento.

normativas concernentes ao ICMS, previstas na Constituição de 1988 e na Lei Complementar 87/96, serão observados os aspectos estruturais do imposto.

3.3 Aspectos estruturais do ICMS

A relação jurídico-tributária decorre da manifestação, no plano dos fatos, daquilo que estava previsto no plano abstrato. Em outras palavras, surge o dever de pagar o tributo quando ocorre a exteriorização do que estava previsto na lei. O fato gerador pode ter acepções diferentes. Apenas para sintonizar algumas terminologias, cabe ressaltar que a hipótese de incidência ou fato gerador abstrato correspondem aos signos presuntivos de riqueza eleitos pelo legislador, disciplinados no plano legal. Por outro lado, o fato gerador concreto, ou, apenas fato gerador, corresponde ao acontecimento daquela previsão abstratamente prevista.

As fontes da obrigação tributária são a lei e o fato gerador. A primeira é fonte formal. A segundo é fonte material. Ambas indispensáveis. Não há obrigação tributária sem a descrição legal da hipótese de incidência de seu surgimento. Mas só a descrição legal não basta. A previsão legal - hipótese de incidência - mais a concretização desta - fato gerador - criam a obrigação tributária (MACHADO, 2010, p. 132).

Não constitui objeto do estudo a investigação terminológica das expressões apresentadas na doutrina para a denominação dos aspectos ou elementos que compõem a materialidade do imposto.³⁴ No entender de Paulo de Barros Carvalho a estrutura lógica da regra-matriz de incidência é composta da hipótese (descriptor), na qual estão inseridos os critérios material, espacial e temporal, e da consequência (prescritor), constituída pelos critérios pessoal e quantitativo. De acordo com as lições de Ricardo Lobo Torres (2009, p. 247), o fato gerador é constituído de dois elementos: objetivos e subjetivos. Nesta última categoria estão as pessoas inseridas na relação tributária, ou seja, o sujeito ativo e passivo previstos em lei e vinculados ao fato objetivo. E o elemento objetivo corresponde ao fato sobre o qual incide o tributo, levando em conta os aspectos material, temporal, espacial e quantitativo.

De toda sorte, analisando a estrutura do imposto objeto da pesquisa, é importante colher as informações apresentadas pelos diversos componentes previstos no ordenamento jurídico. Nessa linha, o aspecto material da obrigação tributária equivale ao núcleo essencial do fato gerador. De acordo com os objetivos do trabalho, é fundamental analisar o aspecto material,

³⁴ Sobre a divergência de terminologia, Eliud da Costa informa: "Tanto o antecedente ou descriptor quanto a consequência ou prescritor possuem vários domínios de validade, segundo Hans Kelsen, ou elementos, como designa Alfredo Augusto Becker, ou aspectos, na linguagem de Geraldo Ataliba e Sacha Calmon Navarro Coêlho, ou, como prefere Paulo de Barros Carvalho, critérios." (2008, p. 124).

descrito no artigo 155, inciso II, da CF/88. Como visto anteriormente, por abranger diversas manifestações de riquezas, a pesquisa delimita-se ao estudo da primeira expressão, analisando apenas as "operações relativas à circulação de mercadorias", a fim de verificar a constitucionalidade da incidência do imposto nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular.

Em relação ao aspecto temporal, José Eduardo Soares de Melo (2012, p. 22) registra que "a norma contém a descrição genérica de um fato, que se verifica numa precisa circunstância de tempo e deve ser considerado uno e incidível, embora possa ser integrado por outros elementos". Também afirma que o legislador detém a competência para estabelecer o momento em que se deve considerar acontecida a materialidade do tributo, previsto no texto constitucional.

Souto Maior Borges esclarece que a saída da mercadoria é apenas um dos elementos que entram na composição do suporte fático do imposto. É um fato que leva à identificação da preexistência de operação de circulação da mercadoria (1971, p. 38). Da investigação desse aspecto extrai-se a essência do problema analisado no presente trabalho. A Lei Complementar 87/96, responsável por dispor sobre o ICMS em virtude da exigência constitucional (artigo 155, § 2º, inciso XII, CF/88), estabelece em seu artigo 12, inciso I, que o fato gerador do imposto ocorre no momento da "saída da mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular".

Cláudio Carneiro destaca dentre as situações que refletem o momento de ocorrência do fato gerador a previsão contida no artigo 12, inciso I, da LC 87/96. Contudo, o autor aponta que muito embora previsto em lei, a jurisprudência já se posicionou no sentido de que não há transferência física entre estabelecimentos da mesma sociedade. A partir dessa previsão legal serão apresentadas as interpretações debatidas no âmbito da doutrina e da jurisprudência, visto que, aparentemente, é um tema consolidado. Nesta oportunidade, entretanto, vale apenas verificar a previsão legal. No mesmo sentido da LC 87/96, os Estados apontam como aspecto temporal a saída da mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular (anexo C).

Quanto ao aspecto espacial "os fatos impositivos ocorrem sempre em um determinado lugar, cumprindo ao legislador fixar o local (terrestre, marítimo ou aéreo) em que, uma vez acontecida a materialidade tributária, se repute devida a obrigação respectiva". (MELO, 2012, p. 24). Para as operações relativas à circulação de mercadoria é imprescindível analisar a localização do estabelecimento, essencial para efeito da incidência ou não do imposto. De acordo com Ricardo Lobo Torres (2009, p. 252) o ICMS incide repartidamente pela

diferenciação das alíquotas, no Estado produtor e no consumidor. O critério espacial guarda notável vinculação aos princípios do federalismo e da não cumulatividade, examinados anteriormente.

Seguindo a disciplina normativa do imposto, figura como sujeito ativo os Estados e Distrito Federal, nos termos da repartição constitucional da competência tributária. Do outro lado, no polo passivo estão o contribuinte ou responsável. Em relação ao ICMS, o artigo 4º, da LC 87/96, estabelece como contribuinte "qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria [...]". No entendimento do professor Roque Antonio Carrazza, o sujeito passivo do imposto é o comerciante, o industrial e o produtor.

Embora a Carta atual (ao contrário da anterior, em relação ao ICM, que também incidia sobre operações relativas à circulação de mercadorias) não tenha indicado expressamente o agente capaz de fazer a obrigação de pagar este ICMS, este, por exclusão, é facilmente identificável e continua a ser, repetimos, o comerciante, o industrial e o produtor. [...]

Mesmo assim, a matéria há de ser entendida com cautela. Só pode ser contribuinte do ICMS quem está coligado com a regra-matriz deste tributo, é dizer, pode praticar (e efetivamente pratica) operações mercantis (2015, p. 46-47).

Desse modo, sujeito ativo e passivo correspondem ao aspecto pessoal da estrutura normativa, informando as partes envolvidas na relação jurídico-tributária. Essa relação está vinculada, ao princípio da legalidade, tendo em vista a imprescindibilidade dos Estados editarem suas respectivas leis para estabelecerem os elementos que compõem a hipótese de incidência do imposto no âmbito do território de cada unidade federada. Tal princípio está inserido dentre as limitações ao poder de tributar, previsto no artigo 150, inciso I da Constituição de 1988 que informa: "sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça".

De acordo com as lições de José Eduardo Soares de Melo (2012, p. 22) "ao legislador compete estabelecer o momento em que se deve considerar acontecida a materialidade do tributo, previsto constitucionalmente". E segue informando que "o instante do nascimento da obrigação tributária deve guardar efetivo vínculo com a matéria objeto de tributação, eis que todos os aspectos da norma são intrinsecamente vinculados". Verificada a ocorrência do fato gerador, deve-se identificar o aspecto quantitativo relacionado à operação para apuração do valor a ser recolhido pelo sujeito passivo.

O aspecto quantitativo do fato gerador é composto pela base de cálculo e a alíquota aplicável sobre a primeira, alcançando, assim, o montante devido aos cofres estaduais. Para os fins almejados pelo presente trabalho é essencial estudar a base de cálculo a partir do momento em que apura-se a constitucionalidade da incidência do ICMS em operações de circulação de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica. No capítulo quinto serão abordadas a divergência sobre a definição da base de cálculo do imposto nestas transferências.

3.4 Problematização: as diferentes interpretações acerca do fato gerador do ICMS nas operações relativas à circulação de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular

Na hipótese estudada, a ocorrência do fato gerador do ICMS é alvo de divergência doutrinária, visto as diferentes premissas e fundamentos adotados para consideração da efetiva cobrança do imposto nas operações entre estabelecimentos do mesmo contribuinte. Nesse sentido, o professor Ricardo Lodi Ribeiro aponta que "desde o tempo do ICM há polêmicas quanto ao sentido da expressão *operações relativas à circulação de mercadorias* contida na Constituição Federal, sendo encontradas três explicações doutrinárias para o fenômeno"(2014, p. 108). Dessa forma, é possível analisar o fato gerador do imposto a partir de três perspectivas: saída física da mercadoria do estabelecimento, saída jurídica e circulação econômica. No capítulo seguinte serão expostos os fundamentos que consubstanciam cada um dos conceitos, apontando a importância da interpretação do enunciado normativo para a construção de sentidos harmônicos ao sistema tributário nacional.

4 OS CRITÉRIOS DE INTERPRETAÇÃO DO FATO GERADOR DO ICMS E AS OPERAÇÕES ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO TITULAR

Neste capítulo serão apresentados e analisados os três critérios de interpretação do fato gerador do ICMS nas operações relativas à circulação de mercadorias. De acordo com as pesquisas, esta hipótese pode ser compreendida a partir de diferentes perspectivas a depender do conceito físico, jurídico ou econômico adotado para a circulação de mercadorias.

Alguns autores apresentam classificação distinta da abordagem considerada neste trabalho. Eliud José Pinto da Costa, por exemplo, apresenta quatro conceitos na análise das operações relativas à circulação de mercadorias: física, econômica, comercial e jurídica (2008, p. 105-113). Ao analisar o fato gerador do ICM, José Souto Maior Borges informa que a doutrina financeira costuma classificar os impostos sobre circulação em três grupos: impostos sobre a circulação jurídica, impostos sobre a circulação econômica e impostos sobre o transporte (1971, p. 33). Nos estudos sobre o tema, Adolpho Bergamini sintetiza a existência de dois critérios para compreender o conceito de circulação, contrapondo a circulação física e jurídica (2013, p. 85).

O desenvolvimento da pesquisa tomou por base a divisão apresentada pelo professor Ricardo Lodi Ribeiro (2013, p. 243-244; 2014, p. 108-109).³⁵ A classificação entre critérios físico, jurídico e econômico facilita a compreensão e acomoda os entendimentos doutrinário e jurisprudencial acerca da matéria. A divergência sobre o tema decorre da multiplicidade de sentidos contidos em um mesmo texto, exigindo do intérprete atenção na construção de significados harmônicos ao sistema tributário nacional.

4.1 Interpretação jurídica e a construção de sentidos

Desse modo, a possibilidade de coexistirem interpretações distintas decorre da pluralidade de sentidos construídos a partir dos textos jurídicos. Ricardo Lobo Torres ensina que "a interpretação jurídica não está ligada apenas ao texto, mas também ao problema, pois a interpretação do texto depende da apreciação de problemas jurídicos concretos". (2009, p. 145). Conforme abordado anteriormente, a problematização da pesquisa remete-se aos diferentes critérios de interpretação do fato gerador do ICMS, cada qual com suas respectivas

³⁵ Essa mesma classificação é apontada por Geraldo Ataliba e Cleber Giardino na análise da expressão "operação" (1983, p. 104).

consequências práticas. Assim, ao estudar determinada ciência percebe-se quão complexa é a sua relação com a interpretação³⁶, tendo em vista a diversidade de sentidos que podem ser construídos a partir desse processo interpretativo. Sabe-se que linguagem é um conjunto de signos linguísticos que servem à comunicação (GUIBOURG, 2004, p. 19).

O ordenamento jurídico apresenta uma vasta multiplicidade de textos, os quais estão sujeitos a um contínuo processo de evolução. A construção dos sentidos sofre diversas interferências, seja de ordem histórica, cultural ou social, variando de acordo com outros elementos, como o tempo e o espaço. Além desses fatores, Regina Helena Costa destaca a interdisciplinaridade de diferentes sistemas e a importância da simplificação do sistema jurídico, considerado por ela um dos grandes desafios da fiscalidade nos tempos atuais:

A questão da complexidade do mundo contemporâneo tem sido objeto de preocupação das ciências humanas. [...] Consoante essa perspectiva, a sociedade revela-se como meio no qual estão presentes os sistemas funcionalmente diferenciados, como o Direito, a Economia e a Política, que não se confundem com o meio, nem com os outros sistemas, mas que se comunicam entre si, todos voltados ao objetivo de reduzir a complexidade do mundo. (2007, p. 17).

Por ser o ordenamento dotado de dinamismo, sempre serão identificados desafios na construção de um determinado sistema. Notadamente que essas dificuldades também são encontradas no direito tributário³⁷. Essa complexidade vivenciada pela sociedade está relacionada à própria complexidade da linguagem, visto que as palavras são signos plurissignificativos. O desafio da comunicação exige prudência para que a mensagem pretendida seja transmitida com clareza. De acordo com Ricardo Lobo Torres (2009, p. 149) "o objetivo básico da interpretação é garantir a unidade do Direito, mercê da harmonia entre os seus princípios, categorias e palavras".

E nesse contexto, para compreender melhor o processo interpretativo é importante diferenciar "texto" e "norma", já que esta distinção não consiste em mera classificação teórica, pois interfere em diversas situações de ordem prática. Isso porque o texto representa o

³⁶ Sem adentrar de maneira aprofundada nas considerações terminológicas, cabe mencionar a observação feita por Guastini (2010, p. 134): "En el uso común, el trabajo académico jurídico en su conjunto con frecuencia es etiquetado como interpretación sin ninguna otra especificación. Sin embargo, este uso del término interpretación es definitivamente bastante amplio. Su principal falta es que está eclipsando la variedad de operaciones intelectuales realmente logradas por los estudiosos del derecho. Desde la interpretación, bien entendida, es solo una parte y no lo más importante, me atrevo a decir del real trabajo jurídico. Al lado de la interpretación que juristas han logrado una gran cantidad de otras operaciones también. Propongo denominarlas construcciones jurídicas."

³⁷ Nas lições de Ricardo Lobo Torres, depreende-se que o problema da interpretação jurídica está intimamente ligada à da separação de poderes do Estado, das fontes do Direito ou dos processos, seja legislativo, administrativo ou judicial. O autor pontua que o Direito Tributário, estruturado principalmente nas disposições legais, "necessita da complementação harmoniosa do trabalho da interpretação administrativa ou judicial" (2009, p. 150).

instrumento da comunicação propriamente dito, compreende o conjunto de expressões, letras, sinais, símbolos, etc., que tornam possível a comunicação. De acordo com Larenz, o texto legal é o objeto da interpretação (1997, p. 441).

A norma, por sua vez, é o resultado desse processo de interpretação. Para Carlos Alexandre de Azevedo Campos, "assumir a distinção ontológica entre texto e norma, definindo o primeiro como objeto da interpretação, e a segunda como seu resultado, possui duas consequências importantes e impactantes [...]" (2015, p. 93). A primeira consequência apontada é de ordem metodológica, cabendo ao intérprete construir o sentido normativo mais adequado ao sistema, tendo em vista o caráter criativo da interpretação. No que diz respeito à segunda consequência, de natureza político-institucional, destaca-se a relevância da função do intérprete, sendo, principalmente, evidenciada a importância da atuação da autoridade judicial para o desenvolvimento e realização da ordem jurídica.

O texto nada diz a quem não entenda já alguma coisa daquilo de que ele trata. Só responde a quem o interroga correctamente. A pergunta é previamente dada aquele que quer aplicar a lei pela situação de facto em bruto e pela sua transformação em situação de facto definitiva. Para a formular correctamente, precisa de conhecer a linguagem da lei e o contexto de regulação em que a norma se encontra (LARENZ, 1997, p. 441).

A produção do texto, enquanto suporte físico que materializa conjuntos de signos linguísticos, representa uma etapa de extrema importância para a comunicação. No caso em estudo, a divergência decorre da interpretação do texto constitucional, previsto no artigo 155, inciso II, da CF/88³⁸, em conjunto com a disposição do artigo 12, inciso I, da LC 87/96³⁹. Nota-se, com isso, o vínculo indispensável entre o Direito e a linguagem. Os desafios decorrem da possibilidade da construção de normas diferentes a partir de um mesmo texto, considerando as variações dos fatores envolvidos no processo interpretativo. Sainz Moreno (1995, p. 59) registra que a "técnica normativa" leva em conta o ordenamento jurídico em seu conjunto, tendo como objeto a formulação de diretrizes para construir um sistema bem estruturado em seus princípios, destacando dentre eles o princípio da segurança jurídica. O autor ainda considera que a técnica normativa pretende alcançar a coerência de um ordenamento jurídico aberto e em acelerada evolução.

³⁸ CF/88 - 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; [...].

³⁹ LC 87/96 - art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento: I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular; [...].

Nesse ensejo, o objetivo do trabalho consiste na análise do fato gerador do ICMS pela perspectiva das diferentes interpretações conferidas ao dispositivo constitucional que estabelece a hipótese de incidência do imposto (art. 155, inciso II, CF/88). Para tanto, serão consideradas as informações expostas no capítulo anterior, buscando consistência interdisciplinar no exame da constitucionalidade da incidência do imposto nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, tomando por base a análise de todo o ordenamento jurídico.

As divergências relacionadas ao fato gerador do imposto derivam das diferentes interpretações das expressões contidas na previsão constitucional "operações relativas à circulação de mercadorias". Segundo Ives Gandra Martins e Fátima Fernandes "operação, por exemplo, é um termo plurívoco, podendo ser compreendido no seu sentido físico, econômico ou jurídico" (2013, p. 163). Para resolução de problemas como esse, os professores Geraldo Ataliba e Cléber Giardino, na análise do "núcleo da definição constitucional do ICM", recomendam a compreensão do exato conteúdo do texto constitucional:

Nenhum problema emergente da aplicação da legislação do ICM - e, muito menos, o que é posto nesta consulta - pode ser resolvido enquanto não se conhecer com rigoroso critério jurídico, a sua precisa hipótese de incidência, tal como pressuposta pelo texto constitucional. Para tanto, é mister interpretar a Constituição, pondo em prática a lúcida e rigorosa ensinança do professor e Min. Leitão de Abreu, segundo a qual a exegese há de partir do Texto Maior para o menor e não o contrário, como tantas vezes se faz. É que, como norma inaugural e primeira na ordenação jurídica, não pode a Constituição ser interpretada à luz da lei. Pelo contrário, é imperioso abstrair a legislação, para corretamente apreender-se o exato conteúdo do texto constitucional. A lei é que deve adequar-se à Constituição, e não esta àquela; isso é cediço em regimes de Constituição rígida, como o brasileiro. Este postulado hermenêutico começa com J. Marshall, passa por Ruy e vem até nossos dias, nas lições de Victor Nunes, Seabra Fagundes, Celso Antônio e todos os publicistas de prol (1983, p. 101).

Contudo, deve ser registrado que é comum encontrar na doutrina aqueles que interpretam o fato gerador do ICMS pela análise literal de cada palavra contida na materialidade prevista no artigo 155, inciso II, da CF.⁴⁰ Em sentido contrário, Hugo de Brito Machado (2015, p. 376) comenta que "o sentido da expressão 'operações relativas à circulação de mercadorias', que há de ser entendida em seu conjunto, e não o significado de cada uma das palavras que a compõem".

Reconhecendo a supremacia da Constituição e de sua posição no ápice da pirâmide jurídica, Carrazza destaca que as normas constitucionais são fundamento de validade de todas

⁴⁰ Na obra "ICMS Mercantil", Eliud José Pinto da Costa analisa cada um dos termos no capítulo II, informando que o ICMS é um tributo que tem a hipótese de incidência a operação relativa à circulação de mercadorias. Por conta disto, registra que "o legislador ordinário fica descredenciado para instituir hipóteses jurídicas que não atentem ao trinômio *operação, circulação e mercadoria*" (2008, p. 101). Nesse mesmo sentido, José Eduardo Soares de Melo analisa cada um dos termos da materialidade do ICMS (2012, p. 13, 15, 17).

as manifestações normativas do Estado, restando demarcado o caminho a ser observado pelo legislador tributário (2015, p. 35). No caso em estudo, o problema reside nas diferentes interpretações decorrentes do texto constitucional, comprometendo a segurança jurídica e a justiça fiscal na medida em que a orientação jurisprudencial diverge do comando indicado nos dispositivos legais que regem a matéria (artigo 155, inciso II, CF/88 e artigo 12, inciso I, da LC 87/96), afastando a incidência do imposto nos casos em que há circulação de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular.

O princípio da segurança jurídica, segundo as lições do professor Marcus Lívio Gomes, embora não positivado no ordenamento jurídico brasileiro poderia ser deduzido "da cláusula do Estado Social e Democrático de Direito, inserida em um Estado que terá como fim maior a realização da justiça [...]" (2010, p. 41). Dessa forma, a matéria analisada na presente pesquisa exige esforço interpretativo de modo a contribuir na prevalência da segurança jurídica uma vez que o quadro atual reflete na instabilidade do sistema tributário, provocada pelo descompasso na interpretação da hipótese de incidência do ICMS nas operações relativas à circulação de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular.

Com isso, torna-se imprescindível tomar por base as lições sobre interpretação jurídica⁴¹, buscando harmonização do ordenamento pátrio. De acordo com Carlos Alexandre de Azevedo Campos "em todo estudo sobre teoria geral da interpretação jurídica, devem ser abordados os elementos tradicionais da interpretação: o literal, sistemático, histórico e teleológico"(2015, p. 97). O elemento literal, ou gramatical, corresponde a etapa inicial da interpretação jurídica e também o limite possível da expressão linguística. O intérprete encontra-se limitado às possíveis interpretações extraídas do enunciado normativo. Este elemento é insuficiente para garantir uma interpretação adequada, visto a indeterminação de muitos textos, inclusive os previstos na Constituição.

Quanto ao elemento sistemático, leva-se em conta na interpretação a harmonia do sistema normativo. Merece registro as lições do professor Ricardo Lobo Torres (2009, p. 153) de que, para a doutrina hodierna este método possui dimensão valorativa, buscando compreender a norma dentro do sistema jurídico. Registra ainda que o método sistemático incorpora o critério teleológico, concluindo que do sistema jurídico emana a dimensão

⁴¹ Conforme registra Luciano Amaro, a teoria da interpretação sofreu muitas mudanças ao longo dos séculos (2014, p. 233). O objetivo do capítulo não reside na análise criteriosa das fases ou das terminologias utilizadas pelos estudiosos da hermenêutica jurídica, mas, sim, suscitar a raiz do problema analisado na presente pesquisa. O professor Ricardo Lobo Torres (2009, p. 151) evidencia que o a interpretação do Direito Tributário relaciona-se ao pluralismo metodológico, inexistindo prevalência de um único método, pois eles se complementam e intercomunicam.

econômica e finalista. Mas, utilizado de forma isolada, assim como o elemento literal, é insuficiente para a interpretação jurídica.

O elemento histórico consiste na compreensão da origem, contexto e desenvolvimento dos textos e institutos jurídicos. Os dados históricos também são considerados na construção dos sentidos da norma. Vale registrar que esse elemento tem por finalidade investigar a intenção do legislador. Na parte inicial do trabalho, especificamente no segundo capítulo, foram apresentadas as transições do modelo de tributação incidente sobre a circulação de mercadorias. Nos estudos sobre o tema, ao observar a evolução histórica dos textos constitucionais, foi possível compreender os diferentes efeitos dos modelos adotados no Brasil para a tributação da mercadoria.⁴²

Por fim, o elemento teleológico busca aferir a finalidade da norma. Celso de Barros Correia Neto e Liziane Angelotti Meira (2013, p. 68) afirmam que esse recurso apura o objetivo da norma e a finalidade pressuposta pelo legislador no ato da sua edição. Segundo Ricardo Lobo Torres (2009, p. 154), no Direito Tributário e também em outros ramos do Direito, o método teleológico traduz-se na interpretação econômica ou consideração econômica. Essa finalidade será abordada com maiores detalhes no próximo capítulo, quando das considerações sobre o pluralismo metodológico. No momento, apontados os meios utilizados na interpretação, Luciano Amaro sintetiza as recomendações sobre a hermenêutica jurídica da seguinte forma:

Assim sendo, o intérprete deve partir do exame do texto legal, perquirindo o sentido das palavras utilizadas pelo legislador (na chamada interpretação literal ou gramatical); cumpre-lhe, todavia, buscar uma inteligência do texto que não descambe para o absurdo, ou seja, deve preocupar-se com dar à norma um sentido lógico (interpretação lógica), que a harmonize com o sistema normativo em que ela se insere (interpretação sistemática), socorrendo-se da análise das circunstâncias históricas que cercaram a edição da lei (interpretação histórica), sem descurar das finalidades a que a lei visa (interpretação finalística ou teleológica). (2014, p. 234-235).

Observa-se que o uso isolado de uma ou outra forma pode conduzir à arbitrariedade e também a um grau muito elevado de subjetivismo do resultado a ser aferido pela interpretação. Dessa forma, no desenvolvimento do trabalho acadêmico é necessário que o estudo contenha elementos sólidos, compatibilizando a interpretação do fato gerador do ICMS às disposições constitucionais e infraconstitucionais, aliada aos demais fatores intervenientes na construção do sentido adequado ao sistema tributário. Assim, serão apresentados os conceitos e os respectivos fundamentos que compõem cada um dos critérios de interpretação do fato gerador do imposto.

⁴² No anexo B estão as disposições relacionadas à evolução histórica da tributação das mercadorias, percorrendo os textos constitucionais a fim de demarcar as transições dos impostos atrelados à expressão econômica objeto da presente investigação.

4.2 Critério físico

O primeiro critério a ser analisado corresponde ao conceito de circulação física das mercadorias. Com base nesse entendimento, o fato gerador do ICMS ocorre no momento da saída física da mercadoria do estabelecimento. A palavra "saída" não está expressa no texto constitucional. Na verdade, a divergência decorre da sua indicação no artigo 12, inciso I, da LC 87/96. O legislador estabeleceu nesse dispositivo que o fato gerador do imposto ocorre no momento da "saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular". Por esse motivo é comum observar a referência à "mera saída da mercadoria". Analisando as expressões que compõem a materialidade do imposto, Eliud José Pinto da Costa registra que "no plano semântico 'circulação' deriva do latim *circumlatio*, que significa a ação de levar ou conduzir em volta; mover em círculo; movimento contínuo; curso; marcha" (2008, p. 106).

Nas pesquisas sobre o tema não foi identificado defensor desse conceito na doutrina. Muito pelo contrário, há registros desde à vigência do ICM de que esse critério está superado. Alcides Jorge Costa lembra que a discussão sobre o conceito do fato gerador do ICM teve início no momento em que os Estados começaram a cobrar o imposto (1978, p. 71). Naquele tempo, ampliando o sentido do fato gerador, as autoridades fiscais sustentavam que o fato gerador era a saída da mercadoria do estabelecimento comercial, industrial ou produtor. O autor ainda registra que "este ponto de vista não prosperou porque era manifesto seu equívoco, uma que se baseava no texto da lei complementar sem ter em conta o texto constitucional".

Confirmando a ausência de defensores dessa corrente, o professor Ricardo Lodi Ribeiro assenta que "embora sustentada pelo fisco no início da vigência do ICM, não encontrou defensores na doutrina e na jurisprudência, que há muito afastou esse entendimento" (2014, p. 108). Sobre essa análise, permanece o clássico exemplo de Aliomar Baleeiro de que se a mera saída física fosse fato gerador, o furto da mercadoria ensejaria a incidência do tributo, o que não se coaduna com a norma constitucional que definiu a competência para sua cobrança (2015, p. 542).

A rejeição do critério físico é facilmente encontrada na doutrina e na jurisprudência⁴³. Segundo Eliud da Costa "meros movimento físicos revelam, tão-somente, a conveniência do empresário de transpor tais bens de um lado para outro ou de um estabelecimento seu para uma filial. Pode até mesmo decorrer de sinistros como roubo ou furto" (2008, p. 106). Nos termos

⁴³ Muito embora algumas distinções terminológicas, posteriormente analisadas, vale conferir que a mera saída física da mercadoria é afastada pelo Poder Judiciário em diversos julgados (anexo D).

apresentados no capítulo anterior, a saída refere-se ao aspecto temporal do fato gerador. José Eduardo Soares de Melo (2012, p. 22) recorda que a norma contém a descrição genérica de um fato, verificado em determinada circunstância de tempo. Essa demarcação temporal é essencial para verificar o momento da ocorrência do fato e o nascimento da obrigação. Entretanto, analisada de maneira isolada compromete o objetivo essencial do direito tributário atingir expressões econômicas, visto que todas as saídas poderiam ser alvo da tributação.

Feitas essas considerações, é possível refletir sobre as inconsistências do entendimento exarado por essa corrente, amplamente criticada pela doutrina e também pela jurisprudência dos tribunais brasileiros, conforme será adiante analisado. É preciso ressaltar que a incidência do imposto pressupõe, de fato, uma saída. Contudo, nem toda saída irá configurar a exteriorização da hipótese de incidência do imposto. O exemplo do furto ou roubo de mercadorias utilizado por Baleeiro chama a atenção para o impedimento da cobrança do imposto em qualquer tipo de circulação. Assim, não é possível imaginar a cobrança de ICMS, considerando apenas meros deslocamentos de mercadorias de um lugar para outro.⁴⁴

4.2.1 Posicionamento da Fazenda Pública

Não obstante a ausência de suporte doutrinário na composição dos fundamentos do critério físico, foi possível identificar que a origem da divergência analisada perpassa pela postura das autoridades fiscais face a cobrança do ICM com base na mera saída da mercadoria, ou seja, para ocorrência do fato gerador consideravam suficiente a saída da mercadoria do estabelecimento, independente de outros elementos.⁴⁵ A EC 18/65 ao instituir o ICM previu no artigo 12 competência dos Estados para cobrança do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores. O DL 406/68 ao estabelecer normas gerais sobre o ICM, indicou no artigo 1º, inciso I, que o fato gerador do imposto correspondia à saída de mercadorias de estabelecimento comercial, industrial ou produtor. Nessa mesma linha, a LC 87/96 estabelece no artigo 12, inciso I⁴⁶, como fato gerador do ICMS a saída de mercadoria de um estabelecimento para outro, ainda que do mesmo titular.

⁴⁴ Vale ainda registrar o entendimento de Eliud José Pinto da Costa (2008, p. 106) de que é possível extrair a aplicação da circulação física em relação ao cumprimento das obrigações acessórias, como "emissão de notas fiscais, comunicação ao fisco, registro em livros etc".

⁴⁵ Alcides Jorge Costa menciona que o critério físico foi defendido na doutrina por Aureliano Pires de Campos Nóbrega, Flávio Bauer Novelli e Gastão Luiz Lobo D'Eça. Entretanto, na sequência registra que esse entendimento não prosperou (1978, p. 71).

⁴⁶ LC 87/96, artigo 12: considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento: inciso I: da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular.

As autoridades administrativas, representantes das Fazendas Públicas Estaduais, por vezes, ainda promovem a cobrança do imposto quando, efetivamente, não ocorreu o fato gerador, pois acabam considerando a preponderância da "saída" para fins de incidência do ICMS, desconsiderando outros aspectos como, por exemplo, a identificação da mercadoria. Muitas vezes, na atuação do Fisco estadual, a exigência decorre do entendimento literal da expressão "circulação de mercadoria", enquadrando-se dentro do conceito de "saída física" ou "circulação física" de mercadorias. Nas circunstâncias postas, a mera transferência de mercadoria de um estabelecimento para outro ensejaria a incidência do imposto, sem considerar o contexto operacional e econômico.

Um dos primeiros casos identificado e citado nas obras consultadas refere-se à autuação fiscal para cobrar o imposto nas operações de remessa de frangos para simples pesagem. Esse caso foi julgado pelo Supremo Tribunal Federal⁴⁷, que afastou a cobrança do imposto na referida operação. Os fundamentos do julgado serão abordados posteriormente, quando da análise da jurisprudência do STF, ainda neste capítulo. Porém, neste ponto merece registro a conduta do Estado de São Paulo em tentar cobrar ICM na transferência de frango entre estabelecimentos do mesmo titular para pesagem.⁴⁸ Verifica-se, no caso, a adoção do conceito físico de circulação, visto a consideração da mera saída para fins de interpretação do fato gerador.

Exemplo mais recente refere-se ao julgamento pelo Supremo Tribunal Federal do RE 540.829, sobre a incidência do ICMS em operação de arrendamento mercantil internacional, hipótese que coloca em pauta os critérios de interpretação do fato gerador. Os fundamentos dos julgados do STF serão analisados posteriormente. Neste caso, o Estado de São Paulo promovia a cobrança do ICMS sobre a posse da mercadoria decorrente de contratos de arrendamento mercantil formatados sem a cláusula de opção de compra e venda na importação. Muito embora não corresponda ao tema da circulação de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo titular, o Fisco paulista adotou entendimento de que a incidência do imposto dependia, basicamente, do ingresso da mercadoria no território brasileiro. Verifica-se, dentre os argumentos utilizados pela Fazenda Pública de São Paulo para justificar a incidência do imposto, o seguinte destaque⁴⁹:

⁴⁷ STF. AgRg. 131.941-1/SP, STF. DJ 19.04.1991.

⁴⁸ Quanto aos fundamentos utilizados pelo STF no julgamento do AgRg. 131.941-1/SP, o professor Hugo de Brito Machado aponta uma crítica, informando que a não incidência do ICMS é justificada pela ausência de "circulação de mercadorias" e não por se tratar de remessa entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica (2015, p.376).

⁴⁹ STF. RE 540.829, STF. O tema foi objeto de repercussão geral. Relator do acórdão Ministro Luiz Fux.

O fato gerador do ICMS na importação é a entrada de qualquer bem no território nacional. Vale dizer, para a configuração da operação principal, relativamente aos tributos que gravam os bens provenientes do exterior (Imposto de Importação, IPI e ICMS), basta a materialidade do ingresso dos mesmos no País e a submissão desses aos desembarços aduaneiros. Não são considerados relevantes os aspectos negociais da operação internacional que ensejaram a importação (se em virtude de compra, empréstimo, locação ou conferência do bem; a título oneroso ou não; com ou sem cobertura cambial).

Assim, muito embora esse entendimento não tenha respaldo na doutrina e na jurisprudência, foi possível perceber que a Administração Pública ainda persiste na cobrança do imposto com base no conceito de circulação física. No texto acima é possível perceber esse entendimento nas afirmações de que "basta a materialidade do ingresso dos mesmos no País" e "não são considerados relevantes os aspectos negociais". A análise meramente física do fato gerador do ICMS não atende aos comandos constitucionais e infraconstitucionais do imposto, conforme já mencionado.

Um dos argumentos utilizados nas autuações fiscais refere-se à impossibilidade de as autoridades administrativas promoverem controle de constitucionalidade, aplicando o sentido literal da palavra "saída", expressa no artigo 12, inciso I, da LC 87/96. Nessa linha, vale conferir a ementa de uma decisão administrativa, proferida pelo Conselho Estadual de Recursos Fiscais do Estado do Espírito Santo⁵⁰, em que fica evidenciado o entendimento segundo o qual o imposto incide na saída da mercadoria, sob o fundamento da ausência de controle de constitucionalidade por parte da administração pública:

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO SUJEITO PASSIVO - CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE DE LEI EM FACE DA SÚMULA N.º 166 DO STJ - INCIDÊNCIA DO ICMS - ILICITUDE CARACTERIZADA - RECURSO IMPROVIDO - DECISÃO SINGULAR MANTIDA. No exercício da jurisdição, o julgador administrativo não exerce o controle de constitucionalidade de lei, em face de expressa vedação contida na legislação processual administrativa. Incide o ICMS na saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular (art. 12, I da LC n.º 87/1996. (CERF/ES, Processo nº 51716526. AI nº 2.072.478-1. Acórdão 088/2012. Segunda Câmara de Julgamento).

Com base nas exposições sobre o critério físico, entende-se indevida a exigência de ICMS nas operações em que há mera circulação de mercadoria. O Fisco deve atuar de forma a examinar o contexto das operações, perquirindo as exteriorizações das hipóteses de incidência do imposto de modo a evitar uma interpretação literal do termo "circulação de mercadoria". A consideração da mera saída não dialoga com a finalidade da tributação, pois diversas

⁵⁰ Disponível em: < <http://internet.sefaz.es.gov.br/informacao/cerf/consulta.php>>. Acesso em 24 ago. 16.

circulações não expressam sinal de riqueza. Muito pelo contrário, o furto e o roubo de mercadoria são exemplos clássicos de saídas físicas que não são alcançadas pela incidência do imposto. Como resposta a essa postura das administrações fazendárias, os Tribunais Superiores e os Tribunais de Justiça adotam entendimento no sentido de inibir tal comportamento, conforme será observado a seguir.

4.3 Critério jurídico

Em oposição ao entendimento anteriormente analisado, segundo os fundamentos do critério jurídico não basta a mera circulação da mercadoria para a incidência tributária. Para os defensores dessa corrente, representada pela jurisprudência dominante do Poder Judiciário e por parcela dos doutrinadores, o fato gerador das operações relativas à circulação de mercadorias demanda transferência de titularidade. Exige-se a existência de um negócio jurídico mercantil para caracterização do fato gerador, reconhecendo a transferência da propriedade como um requisito para a incidência do ICMS. Por esse motivo, posicionam-se pela não incidência do imposto nas operações entre estabelecimentos do mesmo titular. Ao longo da pesquisa foram identificados diversos doutrinadores que compreendem o tema baseados nos fundamentos do conceito jurídico das operações relativas à circulação de mercadorias.

Para José Eduardo Soares de Melo a incidência do ICMS deriva, exclusivamente, da circulação jurídica, hipótese em que ocorre movimentações da titularidade dos bens e das mercadorias. O autor destitui de significação a circulação física, correspondente ao mero trânsito de bens, e a circulação econômica, na qual impera a alteração nas fases da produção, circulação e consumo (2012, p.17). No mesmo sentido são as lições de Eliud José Pinto da Costa:

Contudo, como já mencionamos anteriormente, por se tratar de mesmo sujeito passivo e, portanto, sem transferências de titularidade de mercadorias, rejeitamos, veementemente, a tese da incidência de ICMS nas operações interestaduais entre matrizes e filiais ou entre filiais localizadas em Estados diferentes (2008 p. 220).

Outros autores seguem esse mesmo entendimento, exigindo a transferência de titularidade de mercadorias⁵¹. Entretanto, cabe apontar que ao longo das pesquisas foram

⁵¹ Cláudio Carneiro registra a imprescindibilidade da circulação jurídica da mercadoria, marcada pela transferência da sua propriedade, de um para outro titular (2015, p. 357). Adolpho Bergamini adota o critério jurídico, expressando na obra "ICMS - curso de tributos indiretos" que, "não há dúvidas de que, para fins do ICMS, o conteúdo semântico do termo operações expressa o sentido de negócios jurídicos mercantis, empresariais,

identificadas algumas inconsistências terminológicas, as quais serão devidamente abordadas no tópico 5.2 do capítulo seguinte. Por ora, é importante aprofundar nos fundamentos do posicionamento perfilhado por Roque Antonio Carrazza. Em sua clássica obra sobre o "ICMS", o autor analisa a incidência do imposto sobre operações mercantis, compartilhando o entendimento de outros intérpretes de que "a tributação por meio do ICMS demanda a existência de uma operação (negócio jurídico) onerosa, envolvendo um alienante e um adquirente" (2015, p. 45). Na sequência, Carrazza também registra sua oposição ao critério físico, informando que a operação relativa à circulação de mercadorias só pode ser jurídica, pressupondo, por isso, a transferência da titularidade da mercadoria de uma pessoa a outra e pelos meios adequados.

Não obstante a exigência de um negócio jurídico para o nascimento da obrigação tributária, Carrazza (2015, p. 69-70) entende que o imposto deverá incidir na hipótese de transferência de mercadoria entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica localizados em Estados diferentes. Isso significa permitir a tributação de operações entre estabelecimentos do mesmo titular sem a transferência da propriedade ou posse da mercadoria. Segundo o autor, a justificativa da incidência está na preservação do federalismo fiscal, garantindo, assim, o equilíbrio na distribuição da receita oriunda da arrecadação derivada do ICMS, partilhada entre o Estado de origem e o Estado de destino da mercadoria.

Nesse mesmo sentido, excepcionando a regra defendida pelos estudiosos adeptos da corrente jurídica, Geraldo Ataliba e Cléber Giardino (1983, p. 108) também registraram a possibilidade da incidência do imposto por conta da "necessidade constitucional de assegurar equânime repartição das receitas do ICM entre Estados, exigência fundamental para manutenção do equilíbrio federativo". Contudo, deixam evidenciado que a incidência nas remessas interestaduais não confere negação ao critério jurídico, persistindo o caráter de negócio jurídico-mercantil das operações. Em outras palavras, defendem a transferência da titularidade como requisito essencial à circulação de mercadorias.

Observa-se que os defensores dessa corrente diferenciam os termos "operação" e "circulação", no sentido de afastar a incidência do tributo nas saídas de mercadorias sem a existência de um negócio jurídico, atrelado ao contexto da operação e não de uma mera circulação. Portanto, pela circulação jurídica, pelo menos em regra, exige-se a transferência da titularidade da mercadoria. Cláudio Carneiro (2015, p. 357), Eliud José Pinto da Costa (2008,

praticados com habitualidade" (2013, p. 84). José Cassiano Borges e Maria Lúcia Américo dos Reis entendem o fato gerador do imposto corresponde à saída, hipótese esta vinculada a uma atividade jurídico-econômica pela transferência da propriedade da mercadoria (2008, p. 4-5).

p. 220) e Adolpho Bergamini (2013, p. 84) compartilham o mesmo entendimento, no sentido de que há a exigência de um negócio jurídico na interpretação da essência do imposto objeto de análise. Na mesma linha, José Eduardo Soares de Melo destaca:

O fato físico "saída" de mercadorias do estabelecimento, por si só, é irrelevante para tipificar a hipótese de incidência do ICMS.
As transferências de quaisquer espécies de coisas corpóreas, inclusive de mercadorias, entre estabelecimentos da mesma empresa, não podem constituir fatos geradores de ICMS, apesar de haver sido, de longa data, consagrada a autonomia dos estabelecimentos, nos termos do DL 406/68 [...] (2012, p. 29).

Em regra, para essa corrente o critério jurídico é o mais adequado por demandar a caracterização de um negócio jurídico, exigindo, por conseguinte, a transferência de titularidade. Por conta dessa fundamentação, não há que se falar na incidência do imposto nas operações relativas à circulação de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular. Contudo, foi possível identificar que alguns autores ressaltam a possibilidade da incidência do ICMS nas operações interestaduais, não por conta da aplicação de outro critério na interpretação do fato gerador, mas por fazer prevalecer os comandos constitucionais da não cumulatividade e do pacto federativo brasileiro.⁵²

Quando da análise do fato gerador do ICM, Souto Maior Borges registra: "daí sustentar a doutrina que, para haver circulação, no sentido econômico, é preciso que haja mutação ou transferência da propriedade ou da posse da mercadoria" (1971, p. 34). O autor também comenta, em nota (p. 43), sobre a exceção das operações interestaduais: "não há circulação, por ausência de mudança de dono ou possuidor, e não obstante deve ser pago o tributo, para não se prejudicar o Estado de onde sai a mercadoria".⁵³

Contudo, as exceções não são abordadas com tanta clareza, tendo a doutrina fixado enfaticamente na exigência da transferência da titularidade, decorrente da caracterização de um negócio jurídico. Na sustentação desse critério, Ataliba e Giardino defendem tal caminho interpretativo com base na própria segurança do Direito e na limitação rigorosa da competência dos Estados, "que exigem rigor definitório só alcançável mediante o formalismo próprio do jurídico". Na sequência, aduzem ainda sobre a inutilidade de outros conceitos, reforçando a defesa pela aplicação do critério jurídico:

Para esse efeito, outros conceitos de operação (físico, econômico, etc.) seriam imprestáveis, dada a própria variedade, falta de objetividade e equivocidade que

⁵² Cf. CARRAZZA (2015, p. 69-70); ATALIBA, GIARDINO (1983, p. 108).

⁵³ José Souto Maior Borges ainda comenta que na época do IVC já se tributava as transferências entre estabelecimentos do mesmo titular com a mesma finalidade, ou seja, de proteger os Estados produtores.

introduzem. Só o conceito "operação jurídica" elimina disceptações e subjetivismos, institucionalizando uma determinada opção e, portanto, obrigando o intérprete, nesses casos, a abandonar, totalmente, qualquer pretensão de buscar em conceitos outros - menos ainda os metajurídicos - as definições que se põem como nucleares (1983, p. 106).

Seguindo esse entendimento, apesar de excetuar as operações interestaduais⁵⁴, Roque Antonio Carrazza afirma que sem a mudança de titularidade não há que falar na tributação por meio do ICMS. Na sequência, registra que "aliás, a ideia, abonada pela melhor doutrina (Souto Maior Borges, Geraldo Ataliba, Paulo de Barros Carvalho, Cléber Giardino, etc.), encontrou ressonância no próprio STF" (2015, p. 45).⁵⁵ Desse modo, a seguir serão analisados os fundamentos das decisões judiciais a fim de averiguar as justificativas do posicionamento adotado pelos tribunais.

4.3.1 Posicionamento do Superior Tribunal de Justiça: análise dos precedentes da Súmula 166 e outras decisões sobre o tema

O enunciado da Súmula nº 166, do Superior Tribunal de Justiça, foi publicado no dia 23 de agosto de 1996, fazendo ainda referência ao Decreto-Lei nº 406, de 1968, responsável até então pela normatização do ICM - imposto sobre circulação de mercadorias, anterior à Constituição de 1988. Segundo o entendimento consolidado no enunciado sumular "não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte".

Essa análise comprova a divergência sobre a interpretação do fato gerador atrelado às operações relativas à circulação de mercadorias. O professor Ricardo Lodi Ribeiro aponta que, desde o tempo do ICM há polêmicas quanto ao sentido dessa expressão (2013, p. 243). A Súmula foi editada em agosto de 1996, antes mesmo da Lei Complementar 87, que é de setembro daquele ano. Por essa razão, foi mencionado no parágrafo anterior que o dispositivo legal indicado nas informações adicionais do enunciado é o DL 406 de 1968, ou seja, quando estava em vigência a Constituição de 1967/1969. Sendo assim, os precedentes da Súmula 166 fazem referência ao ICM.

⁵⁴ Será apresentada na análise do critério econômico (tópico 4.3) a possibilidade, segundo o autor, de considerar a filial um estabelecimento autônomo para fins de incidência do ICMS quando os estabelecimentos do mesmo titular estiverem localizados em unidades federativas distintas (CARRAZZA, 2015, p. 70).

⁵⁵ Todavia, apesar de comentar várias vezes sobre a exigência da transferência da titularidade (2015, p. 45, 51, 58), Carrazza informa que a caracterização de uma operação mercantil depende que esta seja regida pelo direito comercial, seja praticada no contexto de atividades empresariais, tenha por finalidade o lucro (pelo menos em princípio) e que tenha por objeto uma mercadoria (p. 46).

Naquele momento não existia ainda o ICMS, que foi instituído pela Constituição de 1988 e havia apenas três anos da instituição do ICM, pela EC 18/65. Esses comentários são relevantes e ajudam a entender o contexto do debate, que perdura até os dias atuais. Foi com essa emenda constitucional que o Brasil passou a adotar a não cumulatividade nas operações relacionadas à circulação de mercadorias. Antes de 1965, os Estados tinham competência para cobrar o IVC, que incidia em efeito cascata e era cobrado em cada operação, conforme abordado no segundo capítulo do trabalho.

Para melhor compreensão, vale analisar os precedentes da edição da Súmula 166 a fim de investigar o posicionamento do tribunal ao longo dos anos. O primeiro precedente é o Recurso Especial 9.933/SP de 1992, com origem em ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária entre o contribuinte e o Estado de São Paulo, apresentando a seguinte ementa:

TRIBUTARIO. ICM. TRANSFERENCIAS DE MERCADORIAS DA FILIAL PARA A MATRIZ E VICE-VERSA. **I- O SIMPLES DESLOCAMENTO DA MERCADORIA PELO SEU PROPRIETARIO, SEM IMPLICAR CIRCULAÇÃO ECONOMICA OU JURIDICA**, NÃO LEGITIMA A INCIDENCIA DO ICM. II- INOCORRENCIA DE OFENSA AO ART. 6., PAR-2., DO DECRETO-LEI N. 406/68. III- RECURSO ESPECIAL NÃO CONHECIDO. (REsp 9.933/SP, Rel. Ministro ANTÔNIO DE PÁDUA RIBEIRO, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/10/1992, DJ 26/10/1992, p. 19028) - grifo.

Da análise da ementa é possível observar que desde o princípio o objetivo foi afastar a incidência do imposto nos casos de simples deslocamento da mercadoria. Leva também a entender que a incidência dependeria da circulação econômica ou jurídica, mas não há maiores detalhes sobre esses conceitos e suas distinções. Apesar de afastar o mero deslocamento, ou seja, o critério físico, o julgado evidencia duas condições aptas a legitimar a incidência do ICM: circulação econômica ou jurídica. No voto do relator, Ministro Antônio de Pádua Ribeiro, fica evidenciada vigência do artigo 6º, § 2º, DL 406/68⁵⁶ e a ausência de impedimento da autonomia dos estabelecimentos, para fins da manutenção da escrituração contábil, a fim de permitir o exercício regular da fiscalização.

No Recurso Especial 37.842/SP, segundo precedente examinado, o relator já considerava o tema pacificado em 1993, ou seja, poucos anos após a promulgação da Constituição de 1988 e antes mesmo da edição da lei complementar responsável por dispor sobre o ICMS (LC 87/96). No voto do relator, Ministro José de Jesus Filho, são apenas

⁵⁶ DL 406/68 - art. 6º [...]§ 2º Os Estados poderão considerar como contribuinte autônomo cada estabelecimento comercial, industrial ou produtor, permanente ou temporário do contribuinte, inclusive veículos utilizados por este no comércio ambulante.

colacionadas decisões que afastam a incidência do imposto na hipótese de mero deslocamento, repetindo o julgado que menciona o conceito econômico ou jurídico para cobrança do ICM, sem maiores esclarecimentos. São os termos da ementa:

TRIBUTARIO. ICM. TRANSFERENCIA DE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS DO ESTABELECIMENTO MATRIZ A FILIAL. I - JA DECIDIU AMBAS AS TURMAS QUE COMPOEM A EGREGIA PRIMEIRA SEÇÃO DESTA CORTE, NO SENTIDO DA **NÃO INCIDENCIA DO ICMS NO CASO DE SIMPLES TRANSFERENCIA DE MERCADORIAS DO ESTABELECIMENTO MATRIZ PARA A FILIAL DA MESMA EMPRESA.** PRECEDENTES. II - RECURSO CONHECIDO E PROVIDO, COM REMESSA DOS AUTOS AO PRETORIO EXCELSO. (REsp 37.842/SP, Rel. Ministro JOSE DE JESUS FILHO, SEGUNDA TURMA, julgado em 24/11/1993, DJ 13/12/1993, p. 27442)

Em 1994, o Recurso Especial 36.060/MG, de relatoria do Ministro Humberto Gomes de Barros, decorre do entendimento exarado no acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais de que a transferência de mercadoria de um estabelecimento para outro estabelecimento do mesmo titular, situado em outro Estado, expressa operação econômica tributável. O contribuinte aduziu no recurso que o mero deslocamento físico da mercadoria não configura circulação econômica. Nesse precedente, novo fundamento é inserido pelo relator:

TRIBUTARIO - ICMS - TRANSFERENCIA DE MERCADORIA DE UM ESTABELECIMENTO PARA OUTRO, DO MESMO TITULAR - ILEGITIMIDADE. 1. O DESLOCAMENTO DE MERCADORIA DE UM ESTABELECIMENTO PARA OUTRO NÃO CONFIGURA CIRCULAÇÃO ECONOMICA, EM ORDEM A ENSEJAR IMPOSIÇÃO TRIBUTARIA RELATIVA AO ICMS. **PARA QUE INCIDA O ICM E NECESSARIA A PRATICA DE NEGOCIO JURIDICO MERCANTIL.** PRECEDENTES. (REsp 36.060/MG, Rel. Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, PRIMEIRA TURMA, julgado em 10/08/1994, DJ 05/09/1994, p. 23039)

Nessa redação restou evidenciada a exigência da prática de negócio jurídico mercantil para incidência do ICM. Com unanimidade, a turma reconheceu a exigência do negócio jurídico para incidir o imposto. O relator ainda destaca que a existência de duas pessoas é pressuposto para a caracterização do negócio jurídico. Verifica-se nesse voto os sinais da exigência, pelo STJ, da vinculação da incidência do imposto às operações que denotem a ocorrência de um negócio jurídico e da transferência da titularidade.

Merece atenção o voto do Ministro Milton Luiz Pereira, preocupado em observar as situações envolvidas no caso das transferências entre estabelecimentos do mesmo titular. Ele destaca três hipóteses distintas: a) transferência de matéria-prima da matriz para a filial para manufaturar determinado produto; b) transferência de um Estado para outro, da matriz para a filial, do produto já manufaturado, mas sem a operação de mercancia; c) quando produzido em

um Estado e o comprador é de outro e a mercadoria é transferida para onde está domiciliado o comprador.

Apesar de apresentar tais diferenças, o Ministro segue o voto do relator por entender que no caso houve a transferência sem o ato de mercancia, informando que não ocorreu compra e venda. O Ministro Garcia Vieira, também acompanha o voto do relator, mas registra o entendimento de que a incidência depende da saída física e da saída jurídica. Acaba afastando a incidência na situação concreta por não ter havido venda.

O último precedente analisado é o Recurso Especial 32.203/RJ de 1995, relatado pelo Ministro Milton Luiz Pereira. O recurso foi apresentado por conta da cobrança pelo Estado do Rio de Janeiro do imposto nas operações internas entre o estabelecimento central (fábrica) e as lojas que promovem as vendas no varejo. O entendimento foi firmando no seguinte sentido:

Nessa perspectiva, com os olhos de bem se ver, no caso, aconteceu simples deslocamento de um estabelecimento para os outros da mesma empresa, sem a transferência de propriedade, configurando operações, de fábrica para as lojas, sem a natureza mercantil: ocorreu simples movimentação do produto acabado para a venda, sem a aludida operação, que, se evidenciasse a circulação econômica, então, consubstanciaria o fato gerador do ICM (art. 1º, § 1º, I, Dec.Lei 406/68).

Desse modo, não se constituindo operação econômica tributável a transferência dos produtos acabados às lojas que suportam o respectivo encargo tributário, descabe a exigência fiscal aprisionada à multicitada operação. A incidência estaria legitimada pela legalidade, caso o primeiro estabelecimento agisse autonomamente comercializando os produtos da sua fabricação. [...]

Confluente ao exposto, nos limites objetivos do exame admitido, no caso, reconhecendo a não incidência do questionado ICM no deslocamento físico da fábrica para as lojas que assumiram o conseqüente encargo financeiro, voto provendo o recurso.

Com as ementas e trechos dos precedentes acima transcritos, observa-se que, em regra, exige-se a ocorrência de um negócio jurídico (compra e venda) para incidir o imposto. Há também referência à exigência de que o negócio depende da existência de mais de uma pessoa (REsp 36.060/MG-1994). Contudo, identifica-se ausência da distinção entre os conceitos de circulação econômica e circulação jurídica. Não há uma definição clara sobre o que seria a circulação econômica. Já a circulação física pode ser compreendida como o mero deslocamento de um estabelecimento para outro, conforme abordado no tópico sobre a atuação da Fazenda Pública. Foi demonstrado que a saída corresponde ao aspecto temporal do ICMS, mas que, por si só, é insuficiente para justificar a incidência do imposto.

Quanto à circulação jurídica, é possível identificá-la, de acordo com os julgados analisados, como exigência da ocorrência de um negócio jurídico (mercancia, ato mercantil, compra e venda) entre duas pessoas. Por outro lado, apesar dos julgados mencionarem a expressão “circulação econômica”, observa-se a ausência de conceito sobre esse termo. Com

base na análise da jurisprudência é possível apenas compreender os conceitos de circulação física e jurídica.

A Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, posterior ao enunciado da Súmula 166, registra a autonomia de cada estabelecimento do mesmo titular (artigo 11, § 3º, inciso II) e estabelece como fato gerador a transferência de mercadorias entre estabelecimentos, ainda que do mesmo contribuinte (artigo 12, inciso I). Muito embora haja essa previsão legal, a jurisprudência do STJ seguiu aplicando a Súmula, defendendo nas decisões a exigência da transferência da titularidade da mercadoria.

O Recurso Especial 1.125.133-SP analisou a incidência do ICMS sobre bens do ativo fixo, objeto de julgamento em sede de recurso repetitivo, foi relatado pelo então Ministro Luiz Fux. Destaca-se o entendimento de que a "circulação de mercadorias versada no dispositivo constitucional refere-se à circulação jurídica, que pressupõe efetivo ato de mercancia, para o qual concorrem a finalidade de obtenção de lucro e a transferência de titularidade". É importante registrar que o caso analisado no recurso supracitado trata da transferência de bens do ativo imobilizado e não de "mercadoria" propriamente dita.

In casu, consoante assentado no voto condutor do acórdão recorrido, houve remessa de bens de ativo imobilizado da fábrica da recorrente, em Sumaré para outro estabelecimento seu situado em estado diverso, devendo-se-lhe aplicar o mesmo regime jurídico da transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, porquanto *ubi eadem ratio, ibi eadem legis dispositio*.

Desse modo, o julgado analisado, assim como outros, aplicam o enunciado da Súmula⁵⁷ sem considerar a distinção entre mercadoria e bens do ativo. No capítulo seguinte será abordada essa diferenciação. Vale pontuar o comentário de Hugo de Brito Machado sobre o entendimento do Superior Tribunal de Justiça que exige a transferência da titularidade. O autor considera que "essa jurisprudência parece ter sido formada em face de exigências absolutamente indevidas de imposto em transferência de bens do ativo fixo de estabelecimentos que nem mesmo negociam com mercadorias" (2015, p. 376).

Na oportunidade, a título de reflexão quanto aos fundamentos apresentados no julgamento do REsp 1.125.133-SP, cabe registrar a referência ao entendimento do professor Roque Antonio Carrazza, no sentido de que a circulação jurídica exige a transferência da titularidade da mercadoria para fins de tributação por meio do ICMS⁵⁸. Contudo, quando da

⁵⁷ Súmula 166, STJ - não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.

⁵⁸ Inteiro teor do REsp nº 1.125.133-SP (p. 10).

análise do entendimento doutrinário acerca do conceito jurídico do fato gerador do imposto, restou registrado o posicionamento do Carrazza em relação às operações interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, situação em que entende cabível a exigência do ICMS, em consideração ao princípio federativo (2015, p 70). No julgado em comento não foi abordada a exceção apresentada pelo autor, cabível no caso apreciado, nos moldes da equiparação do tratamento conferido entre mercadorias e bens do ativo imobilizado, conforme abordado no inteiro teor do acórdão.

Dessas pontuações, em síntese, pode-se concluir que na jurisprudência inexistente a distinção entre o conceito jurídico e econômico; há equiparação do regime jurídico para bens do ativo fixo e transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular; e desconsideração da exceção apontada por Carrazza sobre a incidência do ICMS nas operações interestaduais de transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte. Outros julgados sobre a matéria são apresentados na pesquisa jurisprudencial contida no anexo D, colacionando os precedentes da Súmula 166 e decisões mais recentes do Superior Tribunal de Justiça.

4.3.2 Posicionamento do Supremo Tribunal Federal

Será observado neste ponto que o posicionamento do Supremo Tribunal Federal está alinhado ao entendimento do Superior Tribunal de Justiça e da doutrina que interpreta o fato gerador pela aplicação do critério jurídico, exigindo, portanto, a transferência da titularidade para incidência do ICMS nas operações entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica.

Foi comentado anteriormente sobre o Recurso Extraordinário 540.829, julgado em sede de repercussão geral, ajuizado pelo Estado de São Paulo, sob alegação de que o ICMS seria devido nas operações de *leasing* internacional. Na primeira análise, foram destacados os fundamentos deduzidos pelo Fisco, muito embora sem sucesso no reconhecimento da constitucionalidade da incidência do ICMS sobre operações de importação sob o regime de arrendamento mercantil internacional. Desse modo, serão analisados os fundamentos sedimentados pelo STF no julgamento do referido recurso. Vale apenas observar novamente que apesar da análise não se referir diretamente às hipóteses de transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, o julgado examina a materialidade do ICMS descrita no texto constitucional (artigo 155, inciso II, CF/88), passando pelo estudo do conceito de circulação de mercadorias.

Neste caso, prevaleceu o voto do ministro Luiz Fux, para afastar a incidência, considerando os argumentos de que: faz incidir o ICMS na entrada de bem ou mercadoria importados do exterior, somente se de fato houver circulação de mercadoria, caracterizada pela transferência do domínio (compra e venda); não incide o ICMS na operação de arrendamento mercantil internacional, salvo na hipótese de antecipação da opção de compra, quando configurada a transferência da titularidade do bem; se não houver aquisição de mercadoria, mas mera posse decorrente do arrendamento, não se pode cogitar em circulação econômica. Vale registrar ainda as observações feitas pelo Ministro quanto a aplicação dos conceitos de direito privado:

Como é de sabença, a Constituição Federal delegou à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria tributária. E o Código Tributário, nesse afã, estabeleceu como regra de exegese que, na aplicação do Direito Tributário, são obedecidos os conceitos de Direito privado. Ora, o artigo 155 da Constituição Federal, em seu inciso 2º, estabelece que o ICMS é um imposto devido, derivado de uma operação de circulação de mercadoria, e que pressupõe, evidentemente, uma compra e venda. À luz desses preceitos, que não é possível desnaturar os vínculos de Direito privado, é absolutamente impossível nós equipararmos o leasing à compra e venda.

Também é possível destacar, especificamente, julgados em que o Supremo Tribunal Federal exige a transferência da propriedade como requisito de incidência do imposto nas operações relativas à circulação de mercadorias, afastando a cobrança do ICMS nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular:

AGRAVOS REGIMENTAIS NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. REPARTIÇÃO DO ICMS. VALOR ADICIONADO FISCAL - VAF. MUNICÍPIOS DE BASE EXTRATIVA. REEXAME DE FATOS E PROVAS. DESLOCAMENTO DE MERCADORIAS. ESTABELECIMENTOS DO MESMO TITULAR. 1. O acórdão recorrido não se distanciou da jurisprudência do STF ao afirmar que, ocorrendo o fato gerador do tributo - ICMS - no território do Município de Ouro Preto, local de saída final dos produtos beneficiados, não existe motivo para a participação dos municípios de base extrativa na receita proveniente da arrecadação do ICMS com base no valor adicionado fiscal - VAF, vez que não houve agregação de valor às mercadorias nos referidos municípios. 2. Reexame de fatos e provas. Incidência da Súmula n. 279 do STF. Impossibilidade em recurso extraordinário. **3. O Supremo Tribunal Federal fixou entendimento no sentido de que o simples deslocamento da mercadoria de um estabelecimento para outro da mesma empresa, sem a transferência de propriedade, não caracteriza a hipótese de incidência do ICMS.** Precedente. Agravos regimentais a que se nega provimento. (RE 422051 AgR, Relator(a): Min. EROS GRAU, Segunda Turma, julgado em 08/06/2010, DJe-116 DIVULG 24-06-2010 PUBLIC 25-06-2010 EMENT VOL-02407-04 PP-00817 LEXSTF v. 32, n. 380, 2010, p. 201-207 RT v. 99, n. 900, 2010, p. 168-172) - grifo.

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DESLOCAMENTO DE MERCADORIAS. ESTABELECIMENTOS DO MESMO TITULAR. NÃO-INCIDÊNCIA DE ICMS. **1. O Supremo Tribunal Federal fixou entendimento no sentido de que o simples**

deslocamento da mercadoria de um estabelecimento para outro da mesma empresa, sem a transferência de propriedade, não caracteriza a hipótese de incidência do ICMS. Precedentes. 2. Agravo regimental improvido. (RE 267599 AgR, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Segunda Turma, julgado em 24/11/2009, DJe-232 DIVULG 10-12-2009 PUBLIC 11-12-2009 EMENT VOL-02386-03 PP-00558 RB v. 22, n. 555, 2010, p. 39-40) - grifo.

As decisões dos tribunais pátrios, desde a instituição do ICM pela EC 18/65, passaram a reiterar a exigência de transferência de propriedade da mercadoria para fazer incidir o ICMS, sem observar detalhadamente o sentido que a circulação econômica pode trazer na interpretação do dispositivo constitucional. Apesar de mencionarem expressões atreladas ao conceito econômico, observa-se a ausência de maiores reflexões sobre os fundamentos abordados pela doutrina que adota esse posicionamento na interpretação do fato gerador do imposto. Dessa forma, com base nas informações expostas, a orientação jurisprudencial é no sentido da não incidência do ICMS nas operações de transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa. No trecho abaixo é possível identificar a repetição dos fundamentos em julgamento no âmbito do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, referenciando o entendimento consagrado pelo STF:

[...] O Supremo Tribunal Federal fixou entendimento no sentido de que o simples deslocamento da mercadoria de um estabelecimento para outro da mesma empresa, sem a transferência de propriedade, não caracteriza a hipótese de incidência do ICMS. (STF, RE 422051 AgR, Relator(a): Min. EROS GRAU, Segunda Turma, julgado em 08/06/2010, DJe-116 DIVULG 24-06-2010 PUBLIC 25-06-2010 EMENT VOL-02407-04 PP-00817 LEXSTF v. 32, n. 380, 2010, p. 201-207 RT v. 99, n. 900, 2010, p. 168-172).

[...] Na movimentação de bens entre filiais da mesma pessoa jurídica não deve incidir o ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação), por inexistir ato de mercancia e, conseqüentemente, não configurar fato gerador do imposto. (TJRJ, MS 0062371-10.2014.8.19.0000, Des. Cezar Augusto R. Costa - Julgamento: 14/04/2015 - Oitava Câmara Cível).

Além das decisões analisadas e colacionadas no anexo D, ressalta-se algumas reflexões apreendidas na análise da Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 4.413/DF, de relatoria do Ministro Luís Roberto Barroso. A Confederação Nacional da Indústria – CNI e a Associação Brasileira de Embalagem – ABRE ajuizaram duas ações diretas de inconstitucionalidade em razão da disposição expressa no artigo 1º, caput e § 2º, da Lei Complementar 116/2003 e do subitem 13.05 da lista ser serviços anexo. Algumas considerações encontradas nos votos dos excelentíssimos Ministros colaboram na análise do tema da pesquisa, muito embora as ações analisem o imposto sobre serviços (ISS).

Na distribuição inicial, a relatoria foi designada ao Ministro Eros Grau. Reconsiderando a distribuição por prevenção, em razão da ADI 4.389, a relatoria foi redistribuída ao M. Joaquim Barbosa. E, posteriormente, foi determinada a redistribuição ao M. Luís Roberto Barroso.⁵⁹

No relatório do Ministro Joaquim Barbosa consta a informação de que as requerentes “pedem, por tanto, a concessão de medida liminar para que se dê interpretação conforme a Constituição ao texto impugnado, de forma a fixar a incidência do ICMS sobre a atividade econômica de fabricação e circulação de embalagens e, em consequência, exclua-se a incidência do ISS”. Em seguida, em seu voto, o Ministro destaca que:

De fato, o Supremo Tribunal Federal tem sido constantemente provocado a manifestar-se sobre a repartição da competência tributária como salvaguarda imanente à autonomia dos entes federados, a evolução social e técnica que coloca em cheque a tributação fundada em conceitos arraigados de industrialização, comércio e serviços e, por fim, sobre o perigoso entrave causado pela incerteza excêntrica ao desenvolvimento econômico e pessoal.

Ao invés de adotar modelo harmônico de tributação pelo valor agregado, o sistema tributário atribuiu distintamente a cada ente federado competência para cobrar impostos com base nos aspectos industrial (União), comercial (estados e Distrito Federal) e de prestação de serviços (municípios e Distrito Federal) da atividade econômica. Trata-se da concepção fortemente arraigada nas noções mercantilistas e industriais que dividem a atividade econômica em setores primário, secundário, terciário e quaternário.

Também afirma que “o fato gerador deve ser interpretado de acordo com a expressão econômica da base de cálculo e com o contexto da cadeia produtiva”:

Como observei em voto-vista proferido nos autos do RE 537.247, a evolução social, técnica e científica tende a tornar obsoletos conceitos há muito tidos como absolutos. Essas mudanças colocam desafios ao legislador e ao Judiciário, na medida em que exigem novos paradigmas para calibrar a carga tributária de acordo com a expressão econômica das atividades, sem serem dissipadas ou exasperadas por puros formalismos. Para o aparente conflito entre o ISS e o ICMS nos serviços gráficos, nenhuma qualidade intrínseca da produção de embalagens resolverá o impasse. A solução está no papel que essa atividade tem no ciclo produtivo.

Ressalta ainda que “nem é adequado pretender que as atividades econômicas passem a ser verticalizadas, de modo a levar, os agentes de mercado a absorver todas as etapas do ciclo produtivo”. Aduzindo as considerações destacadas e outras mais detalhadas no voto, o Ministro Joaquim Barbosa concedeu a medida liminar decidindo pela incidência do ICMS nas operações

59 O Tribunal, por unanimidade, resolvendo questão de ordem, converteu o julgamento da cautelar em julgamento do mérito em data a ser definida. Plenário, 15.04.2015. De acordo com o andamento, os autos estão conclusos com o Relator desde 13.08.2015.

Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=4413&classe=ADI-MC&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em: 07 mai. 16.

de industrialização por encomenda de embalagens, destinadas à integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria.

Apesar de alguns registros mencionarem o termo “conceito econômico”, os tribunais brasileiros e parte da doutrina entendem que a incidência do ICMS depende da transferência da titularidade da mercadoria, não cabendo, por isso, a cobrança do imposto nas operações interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa. Conforme observado, a análise do critério jurídico está pautada em conceitos de direito privado⁶⁰. Por outro lado, deve ser destacado que existe entendimento diverso, com fundamentação no sentido de ser possível a incidência na situação em análise.

4.4 Critério econômico

Muito embora a segunda corrente defenda a saída jurídica da mercadoria para fins de incidência do ICMS, neste ponto serão destacados os fundamentos da doutrina que analisa o fato gerador de acordo com o conceito de circulação econômica,⁶¹ muitas vezes confundido com o critério físico. Diferentemente do conceito jurídico, a circulação econômica não pressupõe a existência de um negócio jurídico, nem a transferência da titularidade, para exteriorização do fato gerador. Assim, o imposto não está condicionado aos requisitos caracterizadores de um negócio jurídico, como acontecia na antiga sistemática de incidência do IVC, imposto sobre vendas e consignações.⁶² Nesse ponto, Souto Maior Borges,⁶³ ressalta que:

Economicamente, o IVC era um tributo sobre a circulação de riquezas. Sua incidência jurídica era, entretanto, restrita à circulação por vendas e consignações mercantis ou negócios jurídicos assimilados. O ICM tributa igualmente a circulação de riquezas mas sua incidência é desvinculada da compra e venda e consignação. Desvincula-se desses negócios jurídicos típicos, ao incidir sobre operações relativas à circulação de mercadorias (1971, p. 35).

⁶⁰ Apesar de não ser objeto central do presente estudo, vale observar que com base na aplicação exclusiva da “teoria do direito privado” na interpretação da matéria tributária muitos conceitos deixam de guardar proximidade com a realidade. É o que ocorre, por exemplo, no caso analisado. Para fins de incidência do ICMS-Mercadoria, a interpretação baseada somente nos conceitos de direito privado não alcança a essência do direito tributário e deixa de atingir manifestações de riquezas, alvo legítimo da tributação pretendida pelo imposto. De acordo com Andrei Pitten Veloso, “haverá situações em que a única definição legal existente, seja ela conotativa ou denotativa, se mostrará totalmente inadequada para a compreensão do significado dos enunciados que outorgam competências tributárias, fazendo com que reste abalada a pretensão do absolutismo da tese do império do direito privado” (2005, p. 85).

⁶¹ Imperioso registrar que no capítulo seguinte serão abordadas as distinções entre a interpretação econômica do fato gerador e o critério econômico apresentado nesta parte do trabalho.

⁶² Cf. COSTA, 1978, p. 95. “O IVC, como seu nome o diz, recaía sobre negócios jurídicos, a venda e a consignação.”

⁶³ O autor, apesar de fazer várias considerações relacionadas ao aspecto econômico e à desvinculação do ICM aos negócios jurídicos, aponta a transferência de titularidade ou posse da mercadoria (1971, p. 35).

Observa-se o alargamento da materialidade abrangida pela expressão contida no texto constitucional. A definição do conceito das "operações relativas à circulação de mercadorias" implica consequências práticas distintas. De acordo com a análise do tópico anterior, a exigência da transferência de titularidade afasta a incidência do ICMS na circulação de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica. Em regra, a não tributação resulta em duas medidas: i) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes e ii) a anulação do crédito relativo às operações anteriores (artigo 155, §2º, inciso II, alíneas *a* e *b*). Verifica-se, portanto, a importância do estudo de cada um dos critérios e dos seus respectivos fundamentos, levando em conta as disposições constitucionais e legais aplicáveis à matéria. Desta feita, na contramão das exigências formuladas pela interpretação do critério jurídico, Ricardo Lobo Torres, comentando sobre o fato gerador do ICMS informa que:

Nesse fato gerador se consubstancia, portanto, *a circulação econômica das mercadorias revestida obrigatoriamente de uma qualquer forma jurídica*. Todo ato jurídico que implique circulação econômica de mercadoria, independentemente de sua categoria ou de sua natureza gratuita ou onerosa, será fato gerador do ICMS; da mesma forma as situações jurídicas que legitimarem a circulação econômica, como, por exemplo, a situação do industrial e do comerciante que promovem as remessas de mercadorias de um para outro de seus estabelecimentos, bem como o autoconsumo da mercadoria sem a circulação física para fora do estabelecimento, posto que para o ICMS é indiferente que haja, ou não, a transferência de domínio (2009, p. 383).

O conceito econômico leva em consideração o modelo de tributação sobre o valor agregado, implementado no Brasil pela EC 18/65⁶⁴. Desde o ICM, restou consagrada a não cumulatividade e a autonomia dos estabelecimentos, voltados à consagração do federalismo fiscal. Alcides Jorge Costa (1978, p. 68), ao analisar as características do ICM, aponta que é um imposto sobre o valor crescido, calculado pelo método imposto sobre imposto, pago fracionadamente no ciclo de produção e comercialização.

Nessa mesma perspectiva, o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada - IPEA,⁶⁵ divulgou estudo sobre a reforma tributária que seria implementada pela Constituição de 1988, informando que em relação à tributação sobre mercadorias e serviços a principal alteração era a substituição do ICM por outro imposto sobre o valor adicionado de base mais ampla. E de fato, o texto constitucional estabeleceu a competência dos Estados e do Distrito Federal instituírem o ICMS - imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestação

⁶⁴ Cf. COSTA (1978). O autor no capítulo III sobre o aparecimento e a difusão do imposto sobre o valor acrescentado.

⁶⁵ Disponível em:< <http://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/2996>>. Acesso em: 09 set. 2016.

de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. De acordo com essas informações, os professores Ricardo Lodi Ribeiro e Adilson Pires, respectivamente, comentam a respeito da tributação sobre o valor agregado no Brasil:

Com a Emenda Constitucional nº 18/1965 é introduzida a tributação sobre o valor agregado no Brasil, atribuindo-se a cada entidade federativa um imposto incidente sobre a circulação de bens e serviços na cadeia econômica. Coube à União tributar os produtos industrializados, ficando os Estados com a circulação de mercadorias e os Municípios com a prestação de serviços. Porém, ao contrário do modelo de tributação sobre o valor agregado nascido na França nos anos 1959, que foi universalmente adotado, e que usa a técnica base por base - em que a base de cálculo de cada operação é encontrada pela diferença entre o preço de aquisição do bem pelo contribuinte e o de sua venda por ele no Brasil foi adotada a sistemática do imposto por imposto, onde a base a base de cálculo é o valor integral de venda da mercadoria, havendo direito de crédito relativo ao valor dos impostos incidentes nas etapas anteriores da cadeia (2014, p. 102-103).

O IPI e o ICMS, impostos de competência federal e estadual, respectivamente, incidem sobre o valor acrescido em cada etapa do processo econômico de industrialização e comercialização. O ISS, municipal, por sua vez, incide sobre cada etapa dos processos indicados, de forma cumulativa, desde que ocorra o fato gerador do tributo. Mesmo considerando a diferença existente entre seus fatos geradores, há que se convir que os três impostos se superpõem na cadeia produtiva ou de comercialização, conforme o caso, quando a prestação de serviço se faz presente juntamente com a produção ou a saída da mercadoria. Isto se dá quando a comercialização do bem pressupõe, também, a prestação de serviço, o que é comum nos processos plurifásicos de industrialização ou de comercialização (2014, p. 368).

Com base nos argumentos explicitados, não basta apenas a análise física do fato gerador, ou seja, não é suficiente verificar a saída ou o deslocamento da mercadoria de um estabelecimento para outro, seja do mesmo contribuinte ou não. No estudo sobre os aspectos estruturais do ICMS, fora registrado que a saída corresponde à demarcação temporal do fato gerador do imposto. Contudo, não traduz-se em elemento essencial a desencadear a incidência do imposto. Segundo o conceito econômico da circulação, o imposto incide sobre o valor acrescido em cada etapa produtiva. Por tal razão, estaria afastada a exigência da transferência da titularidade. Além do mais, esse requisito decorre do entendimento de que o imposto demanda a ocorrência de determinado negócio jurídico. Porém, conforme destacado anteriormente, a tributação da mercadoria vinculada a certos institutos do direito privado era característica do IVC. Essa exigência deixou de existir desde a sua substituição pelo ICM.

Ricardo Lobo Torres (2009, p. 384) acrescenta que a previsão do artigo 2º, § 2º da LC 87/96, estabelece que a caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua, coaduna-se com a previsão do artigo 12, inciso I, do mesmo diploma

legal⁶⁶. Nestes casos, aponta o professor Ricardo Lodi Ribeiro que "as operações de circulação de mercadorias pressupõem uma circulação econômica dessa entre duas unidades econômicas" (2014, p. 113). Corroborando com essa teoria, Hugo de Brito Machado (1999, p. 42), em suas lições sobre "os aspectos fundamentais do ICMS", afirma que a transmissão de propriedade, nos termos do Direito Civil ou Comercial, não é a única opção de saída para exteriorização do fato gerador do imposto.

Por esta perspectiva, é possível a incidência do ICMS em operações entre estabelecimentos do mesmo titular, relativas à circulação de mercadorias, pois no modelo de tributação vigente impera a prescindibilidade do negócio jurídico e, por consequência, da transferência de titularidade da mercadoria. Dessa forma, vale conferir o entendimento encontrado na doutrina sobre os problemas decorrentes da não incidência do imposto, segundo os fundamentos do conceito jurídico, adotado por parte da doutrina e pela jurisprudência:

A jurisprudência que considera não incidir ICMS nas transferências, se aplicada aos comerciantes em geral, criará sérios problemas na relação fisco/contribuinte, em virtude da não cumulatividade do imposto, que exige a transferência de crédito juntamente com a mercadoria que é remetida de um para outro estabelecimento da mesma empresa. Especialmente em se tratando de transferências entre estabelecimentos situados em diferentes Estados (MACHADO, 2015, p. 377).

De acordo com a informação apresentada no tópico anterior, Carrazza (2015, p. 69-70) considera a autonomia dos estabelecimentos para fins de incidência do ICMS, nos casos em que a mercadoria seja transferida para outro estabelecimento de titularidade do remetente, localizado em outro Estado - ressalvada a transferência de bens do ativo imobilizado, que corresponde a operação com outro objeto, distinta da operação com mercadoria. Em síntese, a justificativa para essa exceção, relativa às operações interestaduais, encontra respaldo no princípio federativo e da autonomia distrital. Entendimento contrário eliminaria a arrecadação da parcela devida ao Estado de origem, transferindo a receita integralmente para o Estado de destino. Essa exceção também é compartilhada por Ives Gandra Martins:

Assim, a única hipótese em que o fato gerador efetivamente se configura entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, é quando esses estabelecimentos estão situados em Estados diferentes, para que cada um dos sujeitos ativos da obrigação tributária (ou seja, os Estados envolvidos) possa perceber a parcela do imposto que lhe cabe pela circulação ocorrida dentro de seu território (2014, p. 158).

⁶⁶ LC 87/96 - Art. 2º. [...]§ 2º A caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua. [...] Art. 12 Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento: I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

Vale reforçar que, segundo o conceito econômico de circulação de mercadorias, a tributação acompanha a transferência da mercadoria entre as etapas do ciclo produtivo. Por esse motivo, com a implementação do modelo de tributação sobre o valor agregado foi consagrada a não cumulatividade do imposto ao longo da evolução da mercadoria pela cadeia produtiva. A fim de viabilizar a sistemática constitucionalmente adotada, torna-se indispensável a autonomia dos estabelecimentos, ainda que estes sejam de propriedade do mesmo contribuinte, nos termos do artigo 11, §3º, II, da LC 87/96:

Art. 11. [...]

§3º Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte: [...]

II - é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular; [...].

Conforme mencionado no capítulo anterior, essa disposição não foi inovadora, pois desde o DL 406/68, responsável pelas normas gerais aplicáveis ao ICM, o legislador havia previsto a autonomia dos estabelecimentos (artigo 6º, § 2º). No mesmo sentido, era a previsão do artigo 22, do Convênio 66/88. Assim, com a autonomia dos estabelecimentos restam prestigiados diversos princípios constitucionais, especialmente, o federalismo e a não cumulatividade. De acordo com a abordagem da pesquisa, considerar o estabelecimento autônomo é fundamental para viabilizar a sistemática do imposto, pela efetivação da escrituração fiscal atinente aos créditos e débitos apurados em determinado período.

Sendo assim, levando em conta essas considerações, entende-se possível a ocorrência do fato gerador no momento da saída da mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular (LC 87/96, artigo 12, inciso I). A incidência do ICMS nessas operações de circulação de mercadorias, de acordo com os fundamentos do conceito econômico, guarda consonância com as disposições constitucionais e legais do imposto. Importa registrar que a circulação econômica, uma das formas de interpretação do fato gerador, apresentada no contexto dessa pesquisa, consubstanciada pelos fundamentos doutrinários, difere das lições de Ricardo Camargo, no Curso Elementar de Direito Econômico. Na verdade, verifica-se que o conceito de circulação econômica, no contexto do Direito Econômico, se aproxima do conceito de circulação jurídica, para fins de incidência do ICMS, pois nessas duas análises exige-se a transferência de titularidade:

É a circulação econômica o fato econômico que se materializa com mais evidência sob o aspecto jurídico, justamente porque pressupõe não somente a possibilidade de disposição de bens, muitas vezes, com exclusão dos demais, como realização da troca, que é, em última análise, um ato negocial, cujos requisitos de validade e eficácia são

estabelecidos pelo Direito. Já a circulação física, em se tratando de bens corpóreos e de pessoas, vem a manifestar-se no plano físico, traduzindo um fato perceptível pelos sentidos, um fato material.

Circulação econômica ocorre quando um objeto deixa de ser [de] titularidade de uma pessoa para ser de outra pessoa. É da essência deste fato econômico a referência a uma modificação de um status jurídico (titularidade da propriedade), o que demonstra, mais uma vez, a temeridade em falar-se da prevalência do econômico sobre o jurídico ou da absoluta independência entre ambas as esferas (2014, p. 287-288).

Desse modo, o conceito de "circulação econômica", extraído da doutrina do Direito Econômico, não guarda semelhanças ao critério econômico aplicado na interpretação do fato gerador do imposto. Mas, essa incompatibilidade conceitual deriva das particularidades e dos objetivos de cada disciplina. Fernando Herren Aguillar (2014, p. 25) aponta, por exemplo, que a definição de serviço público para as finalidades do Direito Tributário é voltada à tributação, forma de cobrança, etc. Por outro lado, para os objetivos do Direito Econômico a definição tem relevância para saber se a atividade será prestada em regime de privilégio, se exigirá licitação prévia para que particulares a desempenhem, etc. Em razão de distinções como essa, o autor alerta os cuidados com a transposição de conceito entre as disciplinas.

Passada essa diferenciação, observa-se que o critério econômico analisado no presente trabalho alinha-se aos institutos próprios do Direito Tributário, na medida que o objetivo é preservar a sistemática constitucional desenhada para o imposto. Com base no federalismo e na não cumulatividade, a autonomia dos estabelecimentos também pode ser analisada a partir da praticabilidade tributária. De acordo com Hugo de Brito Machado:

Dir-se-á que na transferência de mercadorias de um para outro estabelecimento da mesma empresa também não ocorre a transmissão de propriedade, e a incidência do ICMS tem sido admitida. A nosso ver, porém, o ICMS na transferência de bens somente se admite por uma questão de ordem prática, para viabilizar a utilização dos créditos na sistemática adotada em razão do princípio da não cumulatividade. E as transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa integram a atividade mercantil, sendo sua tributação, portanto, perfeitamente compatível com a natureza mercantil do imposto (2015, p. 379).

Na análise do fato gerador do ICMS, Ricardo Lodi Ribeiro também relaciona a autonomia dos estabelecimentos e a praticabilidade, na medida em que aquele princípio viabiliza o controle fiscal dos estoques de mercadorias de cada uma das unidades, consideradas contribuintes autônomos para fins de apuração do imposto (2014, p. 104). Dessa maneira, de acordo com o conceito econômico, considera-se os estabelecimentos dotados de autonomia, ainda que sejam da mesma pessoa jurídica, respondendo cada qual pelas operações de circulação de mercadorias. É dizer que cada unidade econômica será responsável pelas obrigações tributárias, seja principal ou acessória. Ricardo Lobo Torres lembra que o

nascimento da obrigação independe, inclusive, da regular constituição da pessoa jurídica, bastando que configura uma unidade econômica ou profissional (artigo 126, inciso III, CTN).⁶⁷

Ainda sob a perspectiva da praticidade tributária, importa registrar o entendimento de que apenas a exigência do cumprimento das obrigações acessórias é direcionada para cada uma das unidades econômicas, excluindo as obrigações principais. Segundo Eliud José Pinto da Costa (2008, p. 106) é possível extrair a aplicação da circulação física em relação ao cumprimento das obrigações acessórias, como "emissão de notas fiscais, comunicação ao fisco, registro em livros etc." Mas, seguindo os fundamentos estruturais do imposto, justifica-se a imposição tanto das obrigações principais quanto das obrigações acessórias, visto que o conceito econômico de circulação guarda consonância com a disciplina normativa do imposto.

Com base em todos os fundamentos sobre o critério econômico, conclui-se pela constitucionalidade da cobrança do ICMS nas operações de circulação de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, já que, de acordo com o professor Ricardo Lodi Ribeiro, a previsão do imposto na CF/88 ocorreu amparada sob o manto "do princípio da não cumulatividade, do qual decorre o princípio da autonomia dos estabelecimentos, erigido também em cumprimento à praticidade administrativa, à neutralidade econômica e à justa repartição de receitas entre os entes federativos" (2014, p. 121). Pelas pesquisas realizadas, foi possível observar que os conceitos físico e jurídico aplicados à circulação de mercadorias, são, por si só, insuficientes para exteriorização do fato gerador do ICMS. Dessa forma, no capítulo seguinte serão abordados os principais fundamentos do conceito econômico, confrontando com os argumentos aduzidos pelas demais teorias a fim de dissuadir as confusões terminológicas e as omissões relacionados ao tema.

⁶⁷ CTN - Art. 126. A capacidade tributária passiva independe: [...] III - de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.

5 CIRCULAÇÃO ECONÔMICA DAS MERCADORIAS E A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO NAS ETAPAS DA CADEIA PRODUTIVA

Seguindo a metodologia do trabalho, após a apresentação dos critérios de interpretação do fato gerador do ICMS serão expostos com maiores detalhes as lacunas e os conflitos identificados nas pesquisas doutrinária e jurisprudencial. Foi possível perceber que parte da doutrina, apoiada na uníssona jurisprudência dos tribunais brasileiros, defende o critério jurídico na interpretação do fato gerador, afastando a incidência do imposto nas operações entre estabelecimentos do mesmo titular por ausência da transferência de titularidade. Contudo, outra parcela da doutrina apresenta diversos fundamentos que justificam a incidência do imposto nessas operações, afastando elementos restritivos na interpretação da hipótese materializada no texto constitucional (art. 155, II, CF/88). Desse modo, serão apresentadas informações complementares, consonantes ao conceito econômico de circulação de mercadorias. Seguindo esse entendimento, o critério econômico é o mais adequado na análise do fato gerador do ICMS, cabendo nesta parte do trabalho a elucidação de algumas questões não tão exploradas nos atuais debates sobre a matéria.

5.1 Pluralismo metodológico: reflexões sobre os conceitos de direito privado, a interpretação econômica do fato gerador e o critério econômico

A problematização da pesquisa está pautada nos diferentes critérios utilizados na interpretação da materialidade do ICMS, conforme previsto no texto constitucional (art. 155, II, CF/88). Na abordagem sobre a interpretação jurídica e a construção de sentidos no capítulo anterior restou assinalado que a partir de um mesmo texto podem surgir diferentes normas, visto que esta última resulta da atividade hermenêutica desenvolvida pelos intérpretes. Considerando a justiça e a segurança jurídica valores essenciais ao Estado Social e Democrático de Direito, este trabalho pretende contribuir para a consolidação do tema, buscando unidade e harmonia para o sistema tributário nacional. O ponto fulcral da divergência recai na interpretação do artigo 12, inciso I, da LC 87/96, pois, como visto, há defensores da não incidência do imposto nas operações de circulação de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo titular, contrariando a disposição legal.

Após a análise dos três critérios - físico, jurídico e econômico - foi observado que o critério econômico não é objeto de acurado exame por aqueles que defendem o conceito jurídico

da expressão constitucional do imposto. Para expandir o debate e permitir ampla reflexão sobre os fundamentos circunscritos em cada um dos critérios, é importante compreender que o critério econômico voltado aos fins tributários e aplicado na análise das operações relativas à circulação de mercadorias não se confunde com o tradicional entendimento da interpretação econômica do fato gerador.

O Código Tributário Nacional (CTN, Lei 5.172/66), editado formalmente como lei ordinária, mas recepcionado pela Constituição de 1988 com *status* de lei complementar⁶⁸, dispõe um capítulo específico sobre interpretação e integração da legislação tributária. A par de que as normas de interpretação são fortemente criticadas pela doutrina⁶⁹ e sem qualquer pretensão de esgotar o tema, é importante analisar as informações contidas em dois artigos específicos. De acordo com a previsão do art. 109, do referido diploma legal, "os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários". É importante lembrar que a tributação tem por finalidade alcançar o conteúdo econômico das diversas manifestações de riquezas, considerando as expressões econômicas eleitas pelo legislador.

Sobre o referido artigo, nas anotações ao Código Tributário Nacional, Hugo de Brito Machado Segundo registra que os princípios de direito privado serão úteis para determinar o significado de determinados institutos, conceitos ou formas de direito privado, utilizados na lei tributária, como ocorre, por exemplo, com os termos "contrato", "sociedade", "empregado", "transmissão" (2014, p. 234). Já o artigo 110, do CTN⁷⁰, embora trate sobre conceitos de direito privado, é direcionado ao legislador. O texto estabelece que a lei tributária não pode alterar o conteúdo e o alcance dos conceitos de direito privado para definir ou limitar competências tributárias. De acordo com as fundamentações da jurisprudência e da doutrina, a análise do conceito jurídico de circulação de mercadorias atrela a interpretação do fato gerador do ICMS a institutos de direito privado.

⁶⁸ Quando editada a Lei 5.172/66, estava em vigência a Constituição de 1946, não sendo naquele tempo exigido que a matéria tributária fosse disciplinada por lei complementar. Sendo recepcionada pela Constituição de 1988, cumprindo a exigência prevista no artigo 146, as disposições do CTN só podem ser alteradas por lei complementar (MACHADO SEGUNDO, 2014, p. 135).

⁶⁹ Destaca-se as críticas extraídas das lições do professor Ricardo Lobo Torres, para quem "as normas de interpretação contidas no CTN evidenciam a origem positivista e a trivialidade ideológica, pois pretendem infrutiferamente cristalizar certas orientações jurídicas" (2009, p. 146). Luciano Amaro pontua que a matéria estabelecida no CTN é deficiente e lacunosa (2014, p. 234).

⁷⁰ CTN. Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

O problema está circunscrito na tentativa dessa teoria vincular a interpretação da hipótese de incidência tributária à ocorrência de um fato jurídico de natureza privada, como ocorria por expressa previsão constitucional no tempo do Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC). O fato é que para doutrina⁷¹ existe o consenso de que tanto o Direito Tributário quanto o Direito Civil compõem a mesma ordem jurídica, sem qualquer prevalência inaugural de um sobre o outro. É nesse sentido as orientações consagradas pela jurisprudência dos valores, com seu pluralismo metodológico, segundo o qual não há opção apriorística entre os métodos de interpretação, a escolha do critério dependerá da ponderação em cada caso concreto.

Corroborando com essa perspectiva, Andrei Pitten Veloso, comentando sobre o tema em relação ao ISS, alerta sobre a aplicação dos conceitos de direito privado na interpretação da matéria tributária:

Exemplificando-se, apesar de o texto constitucional empregar o signo 'serviço', que conota um conceito específico no direito privado, se for concluído, com base na interpretação constitucional, que a Constituição não utilizou o conceito de direito privado, não incidirá o art. 110 do Código Tributário Nacional, pela não-configuração de sua hipótese. Em suma, tal preceito obsta a alteração dos conceitos constitucionais (ou seja, dos conceitos 'utilizados (...) pela Constituição'), já determinados pelo labor interpretativo, sem veicular diretrizes hermenêuticas. (...) A solução problemática, pois, há de ser buscada na exegese da Constituição, e não na dos arts.109 e 110 do Código Tributário Nacional (2005, p. 99-100).

Muito embora o reconhecimento da interdisciplinaridade entre os diferentes sistemas, bem como a ausência de sobreposição apriorística dos critérios de interpretação, permanece resquício nos tempos atuais de posicionamentos radicais na interpretação do Direito Tributário, pontuados por Ricardo Lobo Torres do seguinte modo:

A teoria da interpretação do Direito Tributário empobreceu-se pelo radicalismo que a dividiu em duas grandes e antagônicas posições básicas: a) as teorias conceptualistas, que abrangem a gama variadíssima das doutrinas normativistas e do positivismo legal; pretendem a interpretação unívoca dos conceitos jurídicos, defendem a unidade fechada da ordem jurídica, recusam a autonomia do Direito Tributário frente ao Direito Privado e cultivam métodos lógicos sistemáticos e literais, b) as teorias reducionistas, que, influenciadas pelo positivismo sociológico, traduzem-se na interpretação econômica e na funcionalista; defendem a autonomia do Direito Tributário frente ao Direito Privado, pregam a separação entre o Direito e os outros fenômenos sociais e cultivam o método teleológico (2009, p. 145- 146).

Com esses registros é possível perceber com clareza a influência dessas teorias na interpretação da hipótese de incidência do ICMS nas "operações relativas à circulação de

⁷¹ Cf. SCHOUERI, 2015, p. 727.

mercadorias". De acordo com Schoueri, o Direito Tributário já foi visto como um "Direito de Sobreposição", no sentido de que a tributação incidiria sobre situações jurídicas, e estas seriam entendidas de acordo com a regulamentação de outro ramo do Direito (2015, p. 727). O autor comenta sobre o radicalismo dessas duas posições descritas no trecho acima, mencionando, de um lado, os juristas que vinculavam o Direito Tributário aos domínios do Direito Privado e, do outro lado, aqueles que preocupados na defesa da autonomia do Direito Tributários primavam pela consideração econômica.

A interpretação econômica do fato gerador foi uma reação ao comportamento de sobreposição do Direito Tributário ao Direito Privado. Para desvincular a hipótese tributária das situações jurídicas reguladas por outros ramos do Direito, aplicava-se a tese da prevalência da capacidade contributiva, como corolário da igualdade, a fim de justificar a tributação. Dessa maneira, a identificação de uma circunstância econômica era fator decisivo para a cobrança de tributos.

O critério econômico, apresentado como o conceito aplicável na interpretação das operações relativas à circulação de mercadorias, não se confunde com a interpretação econômica defendida outrora. No presente estudo, o conceito econômico de circulação de mercadorias afasta a interpretação restritiva do texto constitucional, mas não é dissociada do ordenamento jurídico pátrio. Pelo contrário. Esse conceito observa diversas disposições constitucionais e infraconstitucionais, conforme apresentado no tópico 4.4 do capítulo anterior.⁷² Já o critério jurídico, fundamentado na exigência da ocorrência de um negócio jurídico e na transferência da titularidade da mercadoria, compromete a operacionalização da sistemática do ICMS e viola os princípios do federalismo, da não cumulatividade e da autonomia dos estabelecimentos.

Na análise do tema proposto são insuficientes as tentativas de interpretação pela aplicação isolada de determinados critérios. Para Celso de Barros Correia Neto e Liziane Angelotti Meira "métodos específicos, fórmulas rígidas de interpretação e critérios apriorísticos fazem parte de uma fase superada do estudo da interpretação das normas tributárias" (2013, p. 62). A tentativa de vincular as operações de circulação de mercadorias ao conceito de negócio jurídico compromete a sistemática constitucional prevista para o ICMS, restringindo a interpretação às hipóteses de transferência da titularidade da mercadoria. Por outro lado, o conceito econômico, segundo o qual o imposto incide em cada etapa da cadeia produtiva, está em consonância com a não cumulatividade do imposto, prevista no texto constitucional,

⁷² Dentre os preceitos observados pela aplicação do critério econômico estão o princípio da não cumulatividade, o pacto federativo, a autonomia dos estabelecimentos.

fazendo valer, pela autonomia dos estabelecimentos, a consagração do federalismo fiscal brasileiro.

Diante das diferenciações apresentadas é importante compreender o problema a partir do estudo multidisciplinar, conferindo harmonia e coerência ao sistema jurídico brasileiro. Desse modo, Ricardo Lobo Torres aponta a importância do pluralismo metodológico, pautado na interdisciplinaridade e na jurisprudência dos valores (2009, p. 146). Assim, os conceitos extraídos do Direito Civil, apesar de válidos na interpretação da legislação tributária, não são suficientes para esgotar a atividade interpretativa. Vale registrar que um dos fatores que pode dificultar essa análise está circunscrito na confusão terminológica da tradicional divisão entre os termos "jurídico" e "econômico". Apesar das distinções, este último não está dissociado da juridicidade necessária para orientar a interpretação do fato gerador. Quando da análise do conceito econômico, no capítulo anterior, foram expostos diversos fundamentos constitucionais e legais que justificam a sua adoção. Desta feita, o conceito econômico não deixa de ser jurídico. De acordo com essa perspectiva conceitual, tanto o critério físico quanto o jurídico são insuficientes para a análise isolada da incidência do imposto. Contudo, não são de todo excluídos da interpretação, pois a saída corresponde ao fato pelo qual nasce a obrigação tributária, representando o aspecto temporal do imposto. O conceito jurídico, entendido pela exigência do negócio jurídico e da transferência da titularidade, também pode ser aplicado dentro do contexto da análise expansiva do critério econômico.

Ricardo Lodi Ribeiro, ao escrever sobre "a capacidade contributiva como manifestação da justiça fiscal no Estado Social e Democrático de Direito", destaca a atenção do intérprete para o âmbito da norma, revelada pela situação social que se pretende regular. Complementa, ressaltando que "no Direito Tributário, tal ideia irá permitir ao aplicador a busca do verdadeiro conteúdo econômico do negócio jurídico praticado, independentemente da forma exterior escolhida pelo contribuinte" (2014, p. 47). Nesse ponto, merece registro que, no caso em apreço, o ICMS incide em cada etapa da cadeia produtiva, justificada pela aplicação do critério econômico nas operações relativas à circulação de mercadorias, não condicionada à existência de um negócio jurídico específico.⁷³

Por essas exposições, verifica-se a importância da interpretação jurídica considerar todos os métodos, incluindo entre eles o teleológico que, com base nos fundamentos do capítulo

⁷³ Conforme já pontuado no capítulo anterior, o professor Ricardo Lodi Ribeiro contribui na elucidação do tema ao pontuar precisamente sobre os três critérios de interpretação da circulação da mercadoria, informando que, para fins de incidência do ICMS, a circulação econômica é a tese mais correta. Dessa maneira, a existência de um negócio jurídico determinado não é condição para cobrança do imposto, considerando que este será devido em cada etapa da cadeia de produção da mercadoria (2013, p. 244), (2014, p.112).

anterior, leva em conta a finalidade e o objetivo da norma. Novamente, com base nas lições do professor Ricardo Lobo Torres, vale destacar dentro das ideias do pluralismo metodológico, que:

A finalidade econômica afirma-se a partir do sistema de normas e valores, de conceitos e tipos jurídicos, de preposições e enunciados científico-tributários. O critério teleológico e a consideração econômica, portanto, se orientam pelo próprio sistema tributário. Ressalta-se que essa depuração metodológica em tema de interpretação do Direito Tributário resultou em grande parte da influência da obra de Larenz, que se projetou também sobre o trabalho dos tribunais alemães nos últimos anos, permitindo o retorno às considerações econômicas e finalísticas, sem os exageros da jurisprudência dos interesses (2009, p. 154).

Com as elucidações acima fica evidenciada a coerência do critério econômico, nos termos apresentados pela doutrina, ao sistema tributário brasileiro. O conceito jurídico, de acordo com a teoria estudada anteriormente, aplica conceitos de direito privado para definição do fato gerador do ICMS. Contudo, no desenvolvimento da pesquisa foi possível identificar que a restrição da hipótese à ocorrência de negócio jurídico viola princípios constitucionais relacionados ao imposto, comprometendo a sistemática de tributação adotada no Brasil. Por esse motivo, vale reiterar o posicionamento de Hugo de Brito Machado (1999, p. 25). Para o autor, a expressão "operações relativas à circulação de mercadorias" deve ser interpretada levando em conta cada um dos termos, evitando que a interpretação isolada das palavras conduza à equivocada exigência do negócio jurídico.

A revisão do tema, afastando a aplicação simplista de conceitos elaborados para outras realidades, ultrapassa os estudos sobre o ICMS. Comentando sobre a matéria, Alberto Macedo (2015, p. 71/79) informa o seguinte:

Essa adjetivação “de qualquer natureza”, aliás, faz muito mais sentido quando se entende que o constituinte incorporou o conceito econômico de serviços. Isso porque, diferentemente do conceito de serviços no Direito Civil (e não no Direito Privado como um todo) – que não demanda maiores exercícios interpretativos, por ser facilmente apreensível (embora dificilmente aplicável numa série de atividades econômicas) –, o conceito de serviços na Economia, de maneira distinta, já apresenta, de pronto, uma vagueza semântica caracterizada pelo conjunto de atividades econômicas que não consubstanciam, como produtos, bens materiais. Tal vagueza, ao ser acompanhada da expressão “de qualquer natureza”, denota que é tributável pelo ISS toda a residualidade desse conceito no universo da atividade econômica, depois de afastados os serviços de comunicação e de transporte interestadual ou intermunicipal, tributáveis pelo ICMS; os serviços financeiros, tributáveis pelo IOF.

O conceito econômico, pelo viés apresentado, nada tem que ver com a interpretação econômica do fato gerador, visto que esta é voltada à finalidade essencialmente arrecadatória. Guardada a coerência com a normatividade do imposto, a incidência independe de conceitos do

direito privado, por opção expressa no texto constitucional. Por isso, a ocorrência do fato gerador do ICMS relaciona-se a qualquer ato ou negócio, sem predeterminar a natureza jurídica. O objetivo da tributação é acompanhar a circulação da mercadoria da fonte produtora ao consumidor final. Corroborando com a teoria da finalidade econômica, Lobo Torres ressalta que esse método de interpretação é próprio dos impostos sobre a renda e o consumo, enquanto os impostos sobre a propriedade postulam a interpretação sistêmica, apoiada nos conceitos de direito privado (2009, p. 151-152). Conclui-se, portanto, diante de todos os fundamentos analisados, que é indevida a interpretação baseada nos critérios meramente físico ou jurídico do fato gerador do ICMS.

5.2 Imprecisões terminológicas e omissões na análise do critério econômico

Nos estudos doutrinários e jurisprudenciais foi possível observar omissões e distorções sobre o critério econômico, tornando o tema repleto de imprecisões. O entendimento consagrado nos tribunais e por uma parcela da doutrina é firme na exigência da transferência de domínio para caracterização do fato gerador, aplicando indistintamente a Súmula 166/STJ⁷⁴. Contudo, o enunciado da referida súmula afasta a incidência do imposto nas hipóteses de simples deslocamento da mercadoria, ou seja, impede a aplicação do critério físico na interpretação do fato gerador. Como mencionado em outros momentos, a saída física constitui o aspecto temporal, mas não tem, por si só, legitimidade para definir a incidência ou não do imposto. Nas análises dos precedentes da súmula identifica-se referência à incidência do imposto quando verificadas "circulação econômica ou jurídica", sem maiores distinções entre esses dois conceitos. Na ementa do REsp 36.060/MG, por exemplo, consta a afirmação de que "o deslocamento de mercadoria de um estabelecimento para outro não configura circulação econômica, em ordem a ensejar imposição tributária relativa ao ICMS". Em seguida, exige-se a prática de negócio jurídico mercantil.⁷⁵

Muito embora o tema não tenha sido analisado com todas as nuances do conceito econômico apresentados por parte da doutrina e expostos neste estudo, a ideia central dos precedentes e, em especial, da Súmula 166/STJ, é afastar a incidência do imposto em situações de mera transferência da mercadoria. Nesse mesmo sentido caminham as lições dos professores

⁷⁴ Súmula 166, STJ - Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte

⁷⁵ Precedentes da Súmula 166, STJ: REsp 9.933/SP, 1992; REsp 37.842/SP, 1993; REsp 36.060/MG, 1994; REsp 32.203/RJ, 1995.

Geraldo Ataliba e Cléber Giardino quando levantam críticas face à definição econômica do ICM:

Quanto à definição econômica - tão difundida e divulgada - é absolutamente imprestável, só concorrendo para prejudicar uma límpida exegese jurídica, multiplicando perplexidades e dificultando a fixação dos estritos termos normativos desse tributo. O desprezo por estas advertências, assim como os arraigados preconceitos econômico-financeiro prevalentes nesta matéria, chegou a produzir a desastrosa inteligência - infelizmente bastante generalizada - no sentido de que a hipótese de incidência do ICM consistiria na **saída da mercadoria** (1983, p. 102).

Nos termos apresentados no capítulo quarto, o critério econômico não analisa o fato gerador pela perspectiva da saída da mercadoria, mas sim a partir da sua transferência pelas etapas do processo produtivo. Dentre as possibilidades de interpretação expostas, o critério físico foi o primeiro conceito analisado, constatando-se na presente pesquisa que não há amparo doutrinário para essa definição, muito embora o Fisco ainda considere este fato para determinadas cobranças. Apesar de Ataliba e Giardino apresentarem críticas à definição econômica, os fundamentos explanados aproximam-se do conceito físico e não do critério econômico propriamente dito. As adversidades relativas à interpretação do fato gerador do ICMS encontram respaldo na interpretação "jurídica" desenvolvida pela doutrina desde a substituição do IVC pelo ICM.

José Souto Maior Borges (1971), ao analisar o fato gerador do ICM e a autonomia dos estabelecimentos, apresenta inúmeras considerações aplicáveis ao conceito econômico. Apesar de exigir a transferência da titularidade, o autor conceitua mercadoria como "o bem móvel sujeito a mercancia, porque introduzido no processo econômico circulatório" (p. 34); define o ICM como um imposto incidente sobre o tráfico (circulação) econômico e não sobre tráfico (circulação) jurídico; afirma que o termo operação é um sub-rogado econômico, posto que ampliado dos conceitos jurídicos de venda e consignações; que o processo circulatório está demarcado pelo trânsito das mercadorias dos produtores originários aos consumidores finais (p. 35) e, na operação realizada por produtores, industriais ou comerciantes, existe a prevalência do conteúdo econômico do ato jurídico, visto que esta independe da forma jurídica que a reveste (p. 36).

Não obstante os argumentos destacados, Souto Maior Borges afirma que as operações "são os elos que interligam os diversos estágios ou etapas de circulação por se relacionarem a mutações na propriedade ou posse da mercadoria. Assim já o entendera, antes de recepção dessas noções pelo ordenamento constitucional tributário, a doutrina do direito privado" (p. 35). Em referência ao posicionamento dessa doutrina, indicam a bibliografia de Carvalho de

Mendonça para fundamentar o entendimento relacionado aos conceitos de direito privado e a aplicação destes na interpretação do fato gerador do imposto⁷⁶. Verifica-se que a exigência da transferência de domínio tem origem na doutrina do direito privado. Em que pese aquele autor desvincular o fato gerador do imposto de negócios jurídicos típicos, acaba por exigir a transferência de titularidade com base nos estudos de outra disciplina normativa. Desse modo, conforme já ressaltado, a vinculação da sistemática do ICMS aos conceitos de direito privado acaba por violar, especialmente, os princípios constitucionais que consagram o pacto federativo brasileiro e a não cumulatividade.

Hodiernamente, seguindo a aplicação dos institutos de direito privado, doutrinadores que se posicionam pela prevalência do conceito jurídico pautam os seus fundamentos, basicamente, na interpretação da expressão "operações relativas à circulação de mercadorias" vinculada à ocorrência de um negócio jurídico. A partir dessa análise afastam a incidência do imposto nas operações entre estabelecimentos do mesmo titular por inexistir transferência de titularidade. Sendo assim, José Eduardo Soares de Melo considera "elementar o entendimento de que 'não há negócio (operação) consigo mesmo, porque a relação jurídica envolve obrigatoriamente a participação de, no mínimo, duas pessoas'" (2012, p. 30). Na sequência, o autor acrescenta que a inexistência de alteração patrimonial não tipifica a ocorrência de "operações jurídicas", mas simples circulação física.⁷⁷

Na mesma linha são as lições de Eliud José Pinto da Costa (2008, p. 220) e Adolpho Bergamini (2013, p. 84). Roque Antonio Carrazza também se alinha à interpretação das operações traduzidas como negócios jurídicos. Contudo, foi registrado anteriormente que o autor excepciona essa exigência nas hipóteses de transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular localizados em Estados diferentes. A justificativa da aplicação da autonomia dos estabelecimentos nestes casos se dá em razão da preservação do pacto federativo e a justa repartição de receitas entre o Estado de origem e o Estado de destino (2015, p. 70).

Diante dessas exposições, verifica-se que o "conceito econômico" não é abordado detidamente pelos estudiosos que defendem o conceito jurídico, nos termos dos diversos fundamentos expostos ao longo do trabalho, os quais apontam as lacunas e controvérsias relativas a este critério. Desde a análise das transições dos impostos incidente sobre operações com mercadorias, perpassando pela disciplina normativa do ICMS na constituição e na

⁷⁶ José Xavier Carvalho de Mendonça, no Tratado de Direito Comercial Brasileiro, analisa no título II a personalidade jurídica das sociedades comerciais. (1963). José Eduardo Soares de Melo também faz alusão à Carvalho Mendonça ao analisar o conceito de circulação (2012, p. 16).

⁷⁷ Neste ponto, o autor apenas distingue o conceito jurídico e físico.

legislação complementar, foi possível concluir que o critério econômico é adequado para a interpretação do fato gerador para fins de incidência do referido imposto. Além do mais, o conceito econômico não deixa de ser jurídico, apenas garante que o imposto acompanhe a evolução da mercadoria pelo ciclo produtivo, independentemente da realização de um negócio jurídico. Por outro lado, os fundamentos do critério jurídico, com raízes no direito privado, desnaturam a sistemática do imposto, não tendo pertinência na análise das operações de circulação de mercadorias no contexto pesquisado.

5.3 Análise dos fundamentos que justificam o critério econômico

No primeiro ponto da pesquisa foram abordados os aspectos históricos sobre a tributação das operações relativas à circulação de mercadorias. Foi possível observar que a EC 18/65 implementou no Brasil a tributação sobre o valor agregado. Desse modo, conforme já destacado, o fato gerador deve ser analisado à luz da circulação econômica, verificando a transferência da mercadoria pela cadeia produtiva. Conquanto a corrente majoritária defenda a saída jurídica da mercadoria para fins de incidência do ICMS, entendimento este amparado por parte da doutrina e pelos tribunais superiores, devem ser reiterados os fundamentos da corrente que analisa o conceito econômico de circulação de mercadoria, apresentando nos próximos pontos reflexões que justificam a prevalência desse entendimento.

5.3.1 Prescindibilidade de negócio jurídico e transferência de titularidade

O entendimento doutrinário e jurisprudencial é uníssono no sentido de afastar a incidência do ICMS pela aplicação isolada do critério físico. A saída da mercadoria, por si só, não é suficiente para atender ao comando constitucional e determinar a incidência do ICMS sobre a operação que envolva circulação de mercadoria. O impasse da matéria está na divergência entre a corrente que defende o conceito jurídico de circulação de mercadorias e aquela que entende como correto o critério econômico. Um dos pontos centrais da matéria decorre da vinculação do fato gerador à ocorrência de um negócio jurídico, do qual se extrai a exigência de transferência da titularidade da mercadoria. Mas, de acordo com o conceito econômico, o negócio jurídico, e, por isso, a transferência de titularidade, não é uma condição essencial para fins de incidência do ICMS.

De acordo com as lições extraídas do Curso de Direito Tributário, do professor Hugo de Brito Machado, "o legislador constituinte preferiu, seguindo orientação da moderna doutrina

do direito tributário, utilizar expressões desvinculadas de quaisquer negócios jurídicos. Referiu-se, assim, a um gênero de operações” (2015, p. 376). No mesmo sentido são os ensinamentos dos professores Ricardo Lodi Ribeiro (2013, p. 244) e Ricardo Lobo Torres (2009, p. 383). Na realidade, o que torna o conceito jurídico inaplicável é a inconsistência da restrição das operações aos institutos do direito privado. Muito embora o ICMS incida sobre operações desencadeadas pela realização de um negócio jurídico, este não é um requisito imprescindível para definição da incidência.⁷⁸

Conforme já exposto, a distorção do critério jurídico está na vinculação do texto constitucional às definições do direito privado. Comentando sobre o conceito de circulação jurídica de mercadorias, Alcides Jorge Costa (1978, p. 89), crítico do conceito jurídico, afirma que "os autores que entendem não haver circulação sem transferência de posse ou de propriedade de mercadorias, afirmam que operação é transação comercial, ato ou negócio jurídico". Nessa linha, em matéria tributária, Geraldo Ataliba e Cléber Giardino, na análise sobre o núcleo de definição constitucional do ICM, consideram que "as operações, referidas pelo art. 23, II, da CF, configuram atos jurídicos, atos relevantes para o Direito. Operações como atos regulados pelo Direito; atos a que o Direito atribui efeitos jurídicos." E, por fim, concluem: "Negócios jurídicos, mais propriamente" (1983, p. 107).⁷⁹

Por outra perspectiva, Juliana Pedreira da Silva (2011, p. 70), propõe na obra “Contatos sem Negócio Jurídico”, uma releitura da dogmática contratual. A autora destaca que o formalismo jurídico acaba por afastar elementos históricos, sociais e outras características peculiares do fato, motivo pelo qual o resultado da interpretação restritiva viola a noção de justiça social. Também relembra que a interpretação por intermédio desses elementos, em reação ao formalismo jurídico, não pode violar a legalidade e o Estado Democrático de Direito:

O império do negócio jurídico vem ruindo lentamente. A vontade formalmente declarada é destituída do papel de senhora exclusiva das atividades econômicas. Concorrentemente, os comportamentos típicos e a involuntária, mas socialmente importante, coordenação de interesses, passam a protagonizar o cenário econômico. [...] O conceito de contrato, como tradicionalmente concebido, não cabe mais na fórmula do negócio jurídico, tendo em vista a redução dos espaços da autonomia da vontade e a expansão dos territórios das atividades econômicas. [...] No caso dos contratos sem negócio essa identificação se revela ainda mais importante para a fixação da atividade contratual no mundo jurídico, no sentido de reconhecer o

⁷⁸ Tanto que alguns defensores do critério jurídico afastam a exigência da transferência da titularidade nas operações interestaduais reativas à circulação de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular. Cf. CARRAZZA, 2015, p. 69; ATALIBA; GIARDINO, 1983, p. 108; BORGES, 1971, p. 43.

⁷⁹ Na atualização da obra "Instituições de Direito Civil, de Caio Mário da Silva Pereira, evidencia-se que "todo ato jurídico, portanto, se origina de uma emissão de vontade, mas nem toda declaração de vontade constitui um negócio jurídico" (2006, p. 478).

merecimento de tutela da atividade, mesmo diante da ausência de negócio. [...] A causa, juntamente com a função social, deve ser identificada na atividade econômica, para que este receba tutela jurídica contratual (p. 126-128).

Nos estudos realizados sobre a interpretação da hipótese de incidência do ICMS à luz do texto constitucional, revela-se igualmente importante apontar a releitura do conceito utilizado pela jurisprudência e por parte da doutrina para definição do momento da ocorrência do fato gerador do imposto. O conceito de negócio jurídico, tradicionalmente vinculado à interpretação do fato gerador do ICMS, deve ser repensado também para fins tributários. De acordo com Hugo de Brito Machado, "a mudança da propriedade é bastante para configurar a circulação, mas não é indispensável" (1999, p. 27). No mesmo sentido são as lições de Ricardo Lobo Torres (2009, p. 383), Ricardo Lodi Ribeiro (2014, p. 109). Conforme restou comprovado, a limitação da análise do imposto pelo viés dos conceitos do direito privado resulta na violação de diversos princípios e na inaplicabilidade da sistemática prevista no texto constitucional.

5.3.2 Autonomia dos estabelecimentos e as unidades econômicas

Dessa maneira, após as exposições quanto à prescindibilidade do negócio jurídico para incidência do ICMS, serão tecidas algumas considerações sobre a autonomia dos estabelecimentos, princípio indispensável para preservação da não cumulatividade e da justa repartição de receitas entre os Estados de origem e destino, bem como para os seus respectivos Municípios. O conceito econômico de circulação de mercadorias torna-se apropriado para a interpretação do fato gerador por conjugar o critério físico e jurídico na devida proporção⁸⁰, sem, contudo, restringir ou violar a sistemática constitucional do imposto. Vale reiterar que a autonomia dos estabelecimentos ficou prevista no artigo 11, § 3º, inciso II, da LC 87/96:

Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

§ 3º Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte:

I - na impossibilidade de determinação do estabelecimento, considera-se como tal o local em que tenha sido efetuada a operação ou prestação, encontrada a mercadoria ou constatada a prestação;

II - é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular; (grifamos)

III - considera-se também estabelecimento autônomo o veículo usado no comércio ambulante e na captura de pescado;

IV - respondem pelo crédito tributário todos os estabelecimentos do mesmo titular.

⁸⁰ Na medida em que o critério físico corresponde ao aspecto temporal do fato gerador do ICMS e o critério jurídico é, na prática, a principal exteriorização. De acordo com o Hugo de Brito Machado, "a principal das operações relativas à circulação de mercadorias é, sem dúvidas, o contrato de compra e venda" (1999, p. 26).

Essa previsão decorre do modelo de tributação sobre o valor agregado e da sistemática da não cumulatividade, princípio constitucional que é traduzido em regra aplicável na apuração do ICMS, em nítido prestígio ao pacto federativo brasileiro. Consagrada a autonomia de cada estabelecimento, o artigo 12, inciso I, do mesmo diploma legal, acrescenta que ocorre o fato gerador no momento da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular. Hugo de Brito Machado (1999, p. 27) aponta que para configurar a circulação basta que a mercadoria saia da posse da unidade econômica em que se encontra, no trajeto da fonte ao consumo. Nesse sentido, por questões de logística e gestão da atividade empresarial uma pessoa jurídica pode ter vários estabelecimentos.

O artigo 1.142, do Código Civil (CC/02), define estabelecimento como todo complexo de bens organizado, para exercício da empresa, por empresário, ou por sociedade empresária. O conceito está inserido no Livro II, do Código Civil, parte responsável por disciplinar o "Direito de Empresa". De acordo com a terminologia técnica, apesar de não ser tão usual na prática, empresa corresponde à “atividade econômica desenvolvida no estabelecimento, e não se confunde com o complexo de bens nele reunidos”, segundo as lições do Curso de Direito Comercial, de Fábio Ulhoa Coelho (2014, p. 168). Recorrendo ainda aos seus registros, o autor define estabelecimento empresarial como:

[...] o conjunto de bens que o empresário reúne para exploração de sua atividade econômica. Compreende os bens indispensáveis ou úteis ao desenvolvimento da empresa, como as mercadorias em estoque, máquinas, veículos, marca e outros sinais distintivos, tecnologia etc. Não existe como dar início à exploração de qualquer atividade empresarial, sem a organização de um estabelecimento. Trata-se de elemento indissociável à empresa (2014, p.164).

Nesse sentido, o estabelecimento, local físico para desenvolvimento da atividade, é um dos múltiplos elementos abrangidos pelo conceito de estabelecimento empresarial, ao lado de tantos outros, tais como, mercadorias e produtos comercializados, mobília (balcões, estantes, etc.), máquinas, balanças, equipamentos. Na perspectiva da doutrina tributária, José Eduardo Soares Melo define estabelecimento como o "complexo de bens, materiais e imateriais, que constituem o instrumento utilizado pelo comerciante para exploração de determinada atividade" (2012, p. 25). O professor Ricardo Lodi Ribeiro ao analisar o tema registra a distinção entre estabelecimento, personalidade jurídica e unidade econômica:

Para o adequado entendimento da questão, há que estabelecer a distinção entre as expressões *estabelecimento*, *personalidade jurídica* e *unidade econômica*. De acordo com o art. 1.142 do Código Civil, o estabelecimento é o complexo de bens organizado para o exercício da empresa, por empresário ou sociedade empresária. É uma

universalidade de fato desses bens corpóreos ou incorpóreos. O estabelecimento é uma unidade da empresa, pertencendo à sociedade e funcionando como instrumento da sua atuação (2013, p. 245).

Ao analisar a natureza do estabelecimento, Fábio Ulhoa Coelho (2014, p. 167) afirma que “o estabelecimento empresarial não pode ser confundido com a sociedade empresária (sujeito de direito), nem com a empresa (atividade econômica)”. No mesmo sentido, destaca que o estabelecimento empresarial não é sujeito de direito, e, sim, um bem que integra o patrimônio da sociedade empresária. Desse modo, os estabelecimentos não detêm personalidade jurídica própria. O Código Civil dispõe, no artigo 45, que a existência legal das pessoas jurídicas de direito privado começa com a inscrição do ato constitutivo no respectivo registro, precedida, quando necessário, de autorização ou aprovação do Poder Executivo, averbando-se no registro todas as alterações por que passar o ato constitutivo⁸¹.

Com base no conceito jurídico da interpretação do fato gerador do ICMS não há incidência do imposto nas operações entre estabelecimentos do mesmo titular por vincularem a transmissão da propriedade da mercadoria entre duas pessoas. José Eduardo Soares de Melo considera "elementar o entendimento de que 'não há negócio (operação) consigo mesmo, porque a relação jurídica envolve obrigatoriamente a participação de, no mínimo, duas pessoas" (2012, p. 30). Roque Antonio Carrazza (2015, p. 67) afirma que não pode ser afastada a ideia da unidade da pessoa jurídica e de seus estabelecimentos, sob a óptica do direito privado.⁸² Para o Direito Comercial é irrelevante a distinção entre sede e filiais, exercendo a sociedade empresária os mesmos direitos:

A sociedade empresária pode se titular de mais de um estabelecimento. Nesse caso, aquele que ela considerar mais importante será a sede, e o outro ou outros as filiais ou sucursais (para as instituições financeiras, usa-se a expressão “agência”, para mencionar os diversos estabelecimentos). Em relação a cada um dos estabelecimentos, a sociedade empresária exerce os mesmos direitos, sendo irrelevante a distinção entre sede e filiais, para o direito comercial. Para os objetivos das regras de competência judicial, no entanto, ganha relevo a identificação da categoria própria do estabelecimento, porque a ação contra a sociedade empresária deve ser proposta no foro do lugar de sua sede, ou no de sua filial, segundo a origem da obrigação (CPC, art. 100, IV, *a e b*). Quando se trata, por outro lado, de pedido de falência ou de recuperação judicial, o juízo competente será o do principal estabelecimento da sociedade devedora, sob o ponto de vista econômico, independentemente de ser a sede ou uma filial (COELHO, 2014, p. 166).

⁸¹ Art. 45. Começa a existência legal das pessoas jurídicas de direito privado com a inscrição do ato constitutivo no respectivo registro, precedida, quando necessário, de autorização ou aprovação do Poder Executivo, averbando-se no registro todas as alterações por que passar o ato constitutivo.

⁸² O autor faz menção aos artigos 109 e 110, do CTN. Ambos já foram analisados no início deste capítulo.

Por outro lado, para fins de tributação, deve-se lembrar que a mercadoria é transferida pela cadeia de produção, desde o produtor até o consumidor final. Segundo Ricardo Lobo Torres (2009, p. 384), por ser um imposto não cumulativo, o ICMS incide do ponto de vista econômico sobre o valor acrescido em cada operação. Considerando o critério econômico é necessário identificar a transferência da mercadoria entre unidades econômicas, não importando se estas são da mesma sociedade empresária, ou seja, é dispensável que a operação ocorra entre pessoas jurídicas diferentes. Esses ensinamentos são colhidos das anotações do professor Ricardo Lobi Ribeiro:

Porém, a operação de circulação de mercadorias exige uma circulação econômica, com a saída da mercadoria de uma unidade econômica em determinado elo da cadeia econômica para outro que esteja na etapa posterior dessa cadeia. Para haver incidência de imposto não precisam ser as duas unidades pertencentes a pessoas jurídicas diversas. Assim, se uma mesma sociedade empresária possui uma unidade industrial que dá saída a mercadorias para várias empresas distribuidoras, ainda que da mesma pessoa jurídica, há incidência do imposto, uma vez que a unidade econômica produtora exauriu a sua atividade com a fabricação do bem, colocando-o em circulação no mercado, sendo este bem adquirido pelas próprias distribuidoras da fabricante ou por terceiros (2014, p. 112-113).

Vale lembrar que o Código Tributário Nacional dispõe que a capacidade tributária passiva independe de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional (artigo 126, inciso III). Essa previsão indica que o nascimento da obrigação tributária independe da regular constituição. Dessa maneira, corroborando com as disposições sobre o tema, André Mendes Moreira defende que o princípio da autonomia dos estabelecimentos é basilar para o ICMS, motivo pelo qual cada unidade deve possuir sua própria inscrição estadual e apurar, em separado, seus créditos e débitos (2012, p. 336).

Ao longo do trabalho foi possível compreender que a matéria objeto de estudo exige análise multidisciplinar para interpretação do fato gerador do ICMS. Notadamente que o tema também demanda reflexões de ordem contábil. As consequências da incidência ou não do imposto refletem nos registros da contabilidade das pessoas jurídicas que desenvolvam atividades de natureza comercial. Não apenas no que toca a obrigação tributária principal, já que até os defensores do critério jurídico entendem que em relação à obrigação acessória devem ser observadas as exigências legais, ainda que as transferências ocorram entre estabelecimento do mesmo titular. Observando o contexto de interligação das matérias, sem sobreposição, vale conferir a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) nº 750/1993 - com as alterações conferidas pela Resolução 1.282/2010:

Art. 4º O Princípio da ENTIDADE reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o Patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

Parágrafo único. O PATRIMÔNIO pertence à ENTIDADE, mas a recíproca não é verdadeira. A soma ou agregação contábil de patrimônios autônomos não resulta em nova ENTIDADE, mas numa unidade de natureza econômico-contábil.

Ao comentar sobre a sintonia entre o princípio da autonomia dos estabelecimentos e o princípio da entidade, Paulo de Tarso Dias e Telma Arbage (2013) afirmam que um funciona como extensão e complemento do outro. Diante dos fundamentos colacionados neste tópico, verifica-se que a autonomia dos estabelecimentos está em sintonia com a disciplina normativa do ICMS, seja de ordem constitucional ou infraconstitucional. Essa consagração é fundamental para preservação da não cumulatividade e, ainda, do pacto federativo, no que toca as operações interestaduais de circulação de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular.

5.3.3 Evolução da mercadoria na cadeia produtiva: delimitação do objeto da atividade econômica

Nesta parte da pesquisa é importante registrar que a expressão constitucional estudada, prevista no artigo 155, inciso II, tem por finalidade a tributação da “mercadoria”. Alcides Jorge Costa (1978, p. 91) define a operação como qualquer ato voluntário que impulse mercadorias da fonte de produção até o consumo, tenha ou não a natureza de negócio jurídico. Assim, é importante destacar que é a mercadoria o objeto alvo da exação, sendo a sua conceituação relevante para conferir coerência ao critério econômico da circulação. De acordo com o autor citado, mercadoria é toda coisa móvel corpórea produzida para ser colocada em circulação ou inserida no curso do processo de circulação. Também registra que "nesta construção sistemática do conceito de mercadoria, levamos em conta, como no do conceito de operação e circulação, os fatos que sucedem diariamente na aplicação do ICM, a natureza deste imposto e a evolução do que chamamos, genericamente, de impostos de vendas" (p. 99).

Com base nas exposições do professor Ricardo Lodi Ribeiro “as mercadorias são bens móveis destinados à atividade mercantil, o que pressupõe necessariamente a habitualidade, que constitui traço característico de configuração desta atividade” (2013, p. 247). No mesmo sentido, Hugo de Brito Machado destaca que a destinação irá caracterizar a coisa como mercadoria ou não. Portanto, mercadorias são aquelas coisas móveis destinadas à atividade

mercantil. "São as coisas adquiridas pelos empresários para revenda, no estado em que as adquiriu, ou transformadas, e ainda aquelas produzidas para venda" (2015, p. 378). Muito embora seja adepto da corrente que defende a circulação jurídica da mercadoria para fins de incidência do ICMS, José Eduardo Soares de Melo define mercadoria como o bem corpóreo da atividade empresarial do produtor, industrial e comerciante:

"Mercadoria" é bem corpóreo da atividade empresarial do produtor, industrial e comerciante, tendo por objeto a sua distribuição para consumo, compreendendo-se no estoque da empresa, e distinguindo-se das coisas que tenham qualificação diversa, segundo a ciência contábil, considerando ainda, o fornecimento de energia elétrica (coisas incorpóreas), conforme previsto no artigo 155, § 3º, CF. Os bens negociados ou transmitidos por particulares, prestadores de serviços, financeiras, etc., sem implicar mercancia, ou não sendo transacionados com habitualidade, não são qualificados como mercadoria. Exemplo: o automóvel vendido por particular não é mercadoria, enquanto que o mesmo veículo transacionado por fabricante ou concessionária caracteriza-se como mercadoria (2012, p. 18-19).

O professor Ricardo Lobo Torres apresenta um conceito mais amplo, definindo que o objeto pode ser qualquer bem suscetível de circulação econômica, por inexistir um conceito unívoco de mercadoria. Por conta disso, registra que levando em conta a mercadoria em seu sentido lato cabe a incidência do ICMS sobre os bens imobilizados no ativo da empresa (2009, p. 384). A definição do conceito de mercadoria influi na determinação da incidência ou não do imposto em dada operação de circulação. De acordo com Hugo de Brito Machado (1999, p. 30) não são mercadorias os bens destinados ao consumo ou ao ativo permanente.

O entendimento consagrado pela Súmula 166 do STJ, de que "não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte", demarca o objeto do mero deslocamento. Contudo, na análise das decisões jurisprudenciais observa-se imprecisões quanto a definição do critério interpretativo da circulação, pois apesar de formularem a exigência de um negócio jurídico e da transferência da titularidade fazem menção ao conceito econômico, e também diferem quanto ao objeto da operação. A esse respeito, merece destaque os seguintes registros:

O STJ, porém, vem decidindo que essas transferências não constituem fato gerador, porque não implicam transmissão da propriedade das mercadorias. Essa jurisprudência parece ter sido formada em face de exigências absolutamente indevidas de imposto em transferências de bens do ativo fixo de estabelecimentos que nem mesmo negociam com mercadorias. Em muitos, se não em todos os casos, bancos que adquiram móveis, equipamentos e utensílios, de forma concentrada, e os transferem para seus diversos estabelecimentos em todo o País. Melhor teria sido decidir pela não incidência do ICMS por não se tratar de circulação de mercadoria, porque evidentemente não o são os bens do ativo fixo. Também o STF manifestou-se já no sentido da não incidência do ICMS em transferência entre estabelecimentos da mesma empresa. Mais uma vez parecer ter

havido exigência descabida do Fisco, que pretendeu cobrar ICMS em remessa de frangos de um para outro estabelecimento da mesma empresa, para simples pesagem. Melhor teria sido decidir pela não incidência do ICMS por não se tratar de circulação de mercadorias. Não por se tratar de estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, mas porque as mercadorias não saíram, do ponto de vista econômico, do estabelecimento do remetente (MACHADO, 2015, p. 376-377).

Considerando o critério econômico na interpretação do fato gerador do ICMS outros tipos de circulação não são alcançados pela incidência do imposto, visto que as operações relativas à circulação de mercadorias pressupõem a transferência da mercadoria entre duas unidades econômicas ao longo da cadeia produtiva.⁸³ Por esse motivo, vale conferir as considerações da doutrina acerca do entendimento jurisprudencial lastreado pela saída jurídica da mercadoria:

Tal posicionamento serve de fundamento para sedimentada jurisprudência de nossos tribunais superiores, que exige a circulação jurídica da mercadoria como pressuposto do fato gerador do imposto, muito embora se deva considerar que, nos casos concretos que deram origem aos *leading cases* sobre a matéria, não houvesse sequer operação de circulação de mercadoria, mas mera saída física. Ou seja, o reconhecimento da transferência de propriedade não era elemento essencial para a solução desses casos, já que não havia evolução da mercadoria para outra unidade produtiva da cadeia econômica. No âmbito do STF, nos julgados posteriores sobre o tema, houve apenas a reprodução das decisões anteriores sem maior discussão sobre a questão. A despeito da ampla adesão nominal doutrinária e jurisprudencial à tese de que a incidência do ICMS sobre as operações relativas à circulação de mercadorias depende da transmissão da propriedade da mercadoria, com ela não se coaduna a Constituição Federal, o que exige o reexame da questão pelos Tribunais Superiores (RIBEIRO, 2014, p. 109).

O contraponto entre as operações de circulação e a mercadoria como objeto da atividade econômica impede a incidência do imposto nas hipóteses de simples deslocamento, afastando a saída física como aspecto suficiente a definir a tributação. A justificativa não é a mesma daquela desenvolvida pela teoria da saída jurídica, resultado de uma análise restritiva e formalista do fato gerador do ICMS. Pela perspectiva do conceito econômico, analisa-se a evolução da mercadoria na cadeia de produção. Desse modo, apresentado o conceito de mercadoria neste tópico, verifica-se que nem todas as operações de circulação serão tributadas por ausência do objeto (mercadoria). “Assim, o ativo imobilizado de uma empresa não pode ser considerado mercadoria, de modo que a sua transferência e/ou venda não deve ser considerada fato gerador do ICMS” (BERGAMINI, 2013, p. 94-95).

No mesmo sentido, o professor Ricardo Lodi Ribeiro (2014, p. 113) apresenta diversas hipóteses não tributadas pelo ICMS por não envolverem a circulação econômica da mercadoria

⁸³ Cf. COSTA, 1978, p. 99; RIBEIRO, 2014, p. 113.

na cadeia produtiva: máquina que sai em comodato; obra de arte que sai para exposição e retorna; remessa de produtos para demonstração; alterações societárias, como a incorporação, a fusão e a cisão, que envolvem a transferência de bens, não só do ativo fixo, mas também do estoque de mercadorias.

Portanto, conclui-se que, do ponto de vista econômico, as operações relativas à circulação de mercadorias não são tributadas em decorrência da mera saída e tão pouco são restritas à realização de um negócio jurídico que culmine na transferência da titularidade. Considerando toda disciplina normativa do ICMS, contida na Constituição de 1988 e na Lei Complementar 87/96, além dos fundamentos decorrentes da análise histórica da tributação incidente sobre mercadorias, é imprescindível analisar o fato gerador do ICMS pela óptica econômica. Essa análise encontra amparo constitucional e legal e, por isso, não significa a prevalência do interesse arrecadatório e violação ao princípio da legalidade.⁸⁴ Dessa forma, no último ponto do capítulo será analisada a base de cálculo do imposto nas operações relativas à circulação de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica.

5.4 Definição da base de cálculo do imposto nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular

Conforme já mencionado em outros momentos, o artigo 146 da Constituição Federal estabelece determinadas matérias que dependem de regulamentação por lei complementar. O inciso III, alínea "a" desse artigo fica estabelecido que lei complementar definirá em relação aos impostos, os respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. Seguindo a previsão constitucional, é possível verificar que a base de cálculo é uma das matérias que estão submetidas ao princípio da reserva legal tributária.

O fato gerador pode ser destrinchado de acordo com a análise dos seus aspectos subjetivos, objetivo, material, especial, temporal e quantitativo. A base de cálculo, assim como a alíquota, representa os critérios utilizados para quantificar o imposto devido. Dessa forma, através da indicação da base de cálculo e com a aplicação da alíquota correspondente à operação será informado o valor a ser recolhido pelo sujeito passivo da obrigação tributária. É importante

⁸⁴ Nos estudos práticos sobre a incidência e não incidência do ICMS nas operações entre estabelecimentos do mesmo titular, Paulo de Tarso Dias e Telma Arbage (2013) apresentam o viés negativo da não tributação, por violar a não cumulatividade, impondo o estorno do crédito relativa às entradas e a vedação da transferência do crédito para o estabelecimento de destino. Concluem que o destaque do imposto no documento fiscal não implica necessariamente em ônus para a sociedade empresarial, mas sim equilíbrio para a contabilidade e a economia, de modo que cada estabelecimento suporte seus próprios custos e despesas.

analisar tais aspectos, pois "a inadequação da base de cálculo pode representar uma distorção do fato gerador e, assim, desnaturar o tributo" (FALCÃO, 1999, p. 79). Nesse sentido, cabe analisar o aspecto quantitativo do ICMS, em relação à base de cálculo adotada nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular. Roque Antonio Carrazza afirma que "o ICMS é devido sobre o valor total da operação. Noutras palavras, a *base de cálculo* do ICMS é o valor da operação ou prestação realizada" (2015, p. 450).

No entendimento de André Mendes Moreira, na determinação do aspecto quantitativo, temos que "a base de cálculo do imposto é, como nos IVAs em geral, o valor integral da operação ou prestação tributada, sendo que na importação, são agregados ainda os custos da operação, o IPI, o II e o IOF, além de eventuais taxas e contribuições aduaneiras" (2012, p. 331). Antes da vigência da Constituição de 1988, o Decreto-Lei 406 de 1968, responsável por dispor as normas gerais relativas ao ICM, estabelecia o valor da operação de saída da mercadoria como a base de cálculo geral, nos termos do artigo 2º, a seguir transcrito:

Art. 2º A base de cálculo do impôsto é:

I - O valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria;

[...]

§ 1º Nas saídas de mercadorias para estabelecimento em outro Estado, pertencente ao mesmo titular ou seu representante quando as mercadorias não devam sofrer, no estabelecimento de destino, alteração de qualquer espécie, salvo reacondicionamento e quando a remessa for feita por preço de venda a não contribuinte, uniforme em todo o país, a base de cálculo será equivalente a 75% dêste preço.

Quanto às transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica - nos termos do §1º do artigo supracitado - a base de cálculo corresponderia ao preço de venda a consumidor final. Nesse sentido, de acordo com o professor Ricardo Lodi Ribeiro (2014, p. 117), essa previsão não espelhava plena identidade com o fato gerador, mas "buscava, em solução baseada na praticabilidade atingir esse objetivo, ainda que com algum prejuízo à capacidade contributiva em concreto".

Com a Constituição de 1988, o artigo 34 do Ato das Disposições Transitórias, estabeleceu no § 8º a possibilidade de os Estados e Distrito Federal aprovarem Convênio para regulamentação do ICMS, se a legislação complementar não fosse editada. Transcorrido o prazo de sessenta dias, previsto no referido dispositivo, sem edição da lei complementar, foi editado o Convênio 66/88 a fim de regular temporariamente o imposto. Assim, no que toca a base de cálculo, restaram previstas as seguintes informações:

Art. 4º A base de cálculo do imposto é:

[...]

III - na saída de mercadoria prevista nos incisos V e VI do artigo 2º, o valor da operação;

Art. 9º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

II - o custo da mercadoria produzida, assim entendido a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica às operações com produtos primários, hipótese em que será aplicada, no que couber, a norma do artigo anterior.

O valor da operação, nos termos do artigo 4º, III, permaneceu com a previsão expressa na regulamentação anterior (Decreto-Lei 406/1968). Todavia, houve alterações em relação à base de cálculo para quantificação do imposto nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, conforme a redação específica do artigo 9º supracitado. E, nesse mesmo sentido, após essa previsão do Convênio 66/88, a Lei Complementar 87/96, editada para regulamentar o ICMS à luz da previsão da Constituição de 1988, estabeleceu a seguinte disposição para a base cálculo:

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

[...]

§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;

III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

Dessa forma, a base de cálculo para a transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo título é informada nos incisos I, II e III, acima transcritos. Para Hugo de Brito essas previsões são de difícil observância e tornaram complicado algo que poderia ser muito simples (1999, p. 85). Sobre esse ponto cabe ressaltar algumas informações sobre as atividades envolvidas nas operações descritas pelo legislador:

O inciso I, em que a base de cálculo é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, aplica-se quando a atividade desenvolvida pelo remetente é mercantil; o inciso II, em que a base de cálculo é o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento, aplica-se quando o estabelecimento remetente é industrial; e o inciso III, tratando-se de mercadorias não industrializadas, ou seja, produto primário, a base de cálculo é o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente (MARTINS, p. 160-161).

Todavia, é possível identificar na doutrina que, segundo a interpretação da circulação econômica, apresentada nos argumentos da terceira corrente, não haveria congruência entre o fato gerador do ICMS e a base de cálculo, nos termos apresentados pelo Convênio 66/88 (art. 9º) e, posteriormente, pela Lei Complementar 87/96 (art. 13, §4º). No que tange ao vício formal, é possível destacar as seguintes lições do professor Ricardo Lodi Ribeiro:

De fato, no julgamento do RE nº 149.922/SP, relatado pelo Ministro Ilmar Galvão, o Plenário do STF, em julgamento unânime, considerou que o Convênio ICMS nº 66/1988 só poderia dispor sobre as lacunas normativas decorrentes de novas incidências constitucionais do ICMS trazidas pela Constituição de 1988, não podendo modificar a disciplina prevista no DL nº 406/1968, recepcionado como lei complementar naquilo que regulamentava as incidências do imposto remanescentes da ordem constitucional pretérita (2014, 119).

Segundo esse entendimento, o artigo 2º, §1º, do Decreto-Lei 406/68, não poderia ter sido alterado pelo Convênio 66/88. Todavia, com a redação do artigo 9º, do Convênio 66/88 aprovado pelos Estados, a base de cálculo das transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular - já prevista anteriormente - foi alterada indevidamente. Na sequência, o professor ainda registra outro vício, de ordem material, em relação a referida alteração:

Em relação ao plano material, a alteração normativa também não adotou solução compatível com o Texto Constitucional vigente. Note-se que ao afastar-se da base de cálculo genericamente pelo artigo 4º, III, da mesma norma, que previa como elemento quantitativo do tributo o valor da operação praticada pelo estabelecimento, o dispositivo em comento teve como fundamento a ideia de que não haveria operação de circulação de mercadoria entre os estabelecimentos do mesmo titular, adotando o conceito de circulação jurídica da mercadoria.

Tal solução é um verdadeiro contrassenso, uma vez que, ou bem se considera que a circulação de mercadoria pressupõe a transferência de domínio, como preconiza a doutrina formalista, e aí não há que se falar em incidência do ICMS na operação, ou se parte do pressuposto de que, como preconizado pela Constituição de 1988, pelo Convênio ICM nº 66/1988 e pela LC nº 87/1996, há fato gerador do imposto nas operações realizadas entre estabelecimentos do mesmo titular, caso em que, não precisando tomar como referência o valor de uma compra e venda inexistente, leva em consideração o valor atribuído pelo remetente a partir do valor de mercado, já que se trata de tributo lançado por homologação.

Desse modo, resta evidenciada a importância do desenvolvimento da pesquisa, no sentido de alinhar os entendimentos sobre a incidência do ICMS nas operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, bem como na identificação da base de cálculo correspondente. Assim, considerando os fundamentos expostos, verifica-se que o conceito econômico se coaduna com a sistemática constitucional do imposto, observando, principalmente, o pacto federativo e a não cumulatividade.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Após o desenvolvimento da pesquisa serão expostos no capítulo final a síntese das conclusões relativas ao critério econômico e as transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica. Na sequência, serão apresentados os dois resultados principais do trabalho. O primeiro deles refere-se às lacunas constatadas na jurisprudência e na doutrina defensora da aplicação do critério jurídico na interpretação do fato gerador do ICMS-Mercadoria. O segundo resultado, alcançado após o decurso das etapas investigativas, atinge o objetivo geral da pesquisa ao definir a constitucionalidade da incidência do ICMS nas operações relativas à circulação de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, não cabendo, portanto, alegação de inconstitucionalidade do artigo 12, inciso I, da Lei Complementar 87/96.

O principal problema identificado ao longo dos estudos consiste na equivocada interpretação da Fazenda Pública sobre o fato gerador do ICMS, resultando na cobrança do imposto em hipóteses que correspondem ao mero deslocamento físico da mercadoria. Tanto a doutrina quanto a jurisprudência são uníssonas nas críticas quanto à aplicação do critério físico para definição da incidência do imposto. A saída da mercadoria corresponde ao aspecto temporal do fato gerador do ICMS, não sendo suficiente para caracterizar, por si só, a operação sujeita à tributação. Contudo, no âmbito doutrinário persistem divergências no que toca a definição dos critérios jurídico e econômico na interpretação do fato gerador.

Muitos estudiosos da matéria acompanham o entendimento dos Tribunais Superiores e afastam a incidência nas operações de circulação de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte pela aplicação do critério jurídico, vinculando o fato gerador à realização de negócios jurídicos. Para essa corrente a transferência da propriedade da mercadoria é requisito para ocorrência do fato gerador do ICMS e, por consequência, para incidência do imposto. Por essa perspectiva afasta-se a cobrança do imposto nas operações entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica já que, nestes casos, não ocorre mudança da titularidade da mercadoria.

Contudo, observa-se que esse posicionamento não está alinhado às disposições constitucionais que regem a matéria. No próximo ponto destas considerações serão apresentadas algumas das inconsistências que afastam a restrição imposta pelo critério jurídico. Por outro lado, a partir das reflexões sobre o conceito econômico resta evidenciada a constitucionalidade da incidência do imposto nas operações relativas à circulação de

mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, levando em consideração o pacto federativo, a não cumulatividade, autonomia dos estabelecimentos, neutralidade econômica, praticabilidade e, até mesmo, a justiça fiscal, revelada pelo princípio da capacidade contributiva. Em consideração à sistemática de apuração do imposto sobre o valor acrescentado em cada operação e todas as pontuações sobre o tema, o conceito econômico torna-se mais adequado à interpretação constitucional da incidência do ICMS-Mercadoria. Com base nessa interpretação, tanto o critério físico quanto o jurídico não são, por si só, suficientes para definir o momento da ocorrência do fato gerador do imposto.

Com base nos tópicos e subtópicos apresentados ao longo do desenvolvimento do trabalho foi possível identificar que o tema apresentado não está consolidado, pois conforme constatado, é nítida as divergências entre doutrina, legislação e jurisprudência. Além do mais, até o momento, a matéria não foi objeto de controle concentrado de constitucionalidade, viabilizando análise aprofundada sobre o tema e a reforma da matéria pelo Supremo Tribunal Federal. Dessa forma, em busca de segurança jurídica e valores constitucionais como justiça fiscal e isonomia tributária, é importante que o entendimento seja consolidado, afastando as divergências dissipadoras da harmonia do sistema tributário.

Muito embora o ICMS seja um imposto de competência estadual, verifica-se que a origem do problema está na interpretação constitucional da hipótese descrita pelo constituinte (artigo 155, inciso II, CF/88) diante da previsão na legislação complementar da ocorrência do fato gerador nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular (artigo 12, inciso I, LC 87/96). Conforme salientado, o entendimento consagrado pelos Tribunais Superiores e reiterado pelos Tribunais de Justiça é no sentido de afastar a exigência do ICMS nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, em razão da interpretação do fato gerador sob os aspectos da saída jurídica da mercadoria, sendo assim, indispensável a transferência de titularidade.

Nos termos das informações apresentadas no início do trabalho, a atividade interpretativa do Direito está relacionada à complexidade da linguagem, em razão das possibilidades de entendimentos diversificados extraídos de um mesmo texto. Com as pesquisas foi possível perceber que o critério jurídico foi desenvolvido a fim de evitar a incidência indevida do imposto em situações que implicavam mero deslocamento da mercadoria. Não há na jurisprudência pesquisada uma análise detida de todos os aspectos relacionados às pontuações sobre o conceito econômico. Como visto, apesar de ser citado em algumas

decisões,⁸⁵ prevalece a exigência da transferência da titularidade da mercadoria. Esse requisito resulta da prevalência dos conceitos do direito privado, comprometendo a aplicabilidade da sistemática constitucional do imposto.

O enunciado da Súmula 166 do STJ é um dos fundamentos utilizados para afirmação do critério jurídico. Contudo, é interessante notar que não há qualquer menção expressa no sentido de exigir a transferência de propriedade da mercadoria para incidência do ICMS. O enunciado afasta a incidência do imposto nos casos em que há mero deslocamento. O resultado desse entendimento, consolidado no enunciado sumular, é importante para impedir que a Fazenda Pública atue com base no critério meramente físico.

Além do mais, muitas das vezes o caso não é nem mesmo de verificar ou não a ocorrência de uma operação de circulação, visto que em determinadas situações não existe o objeto central da atividade, ou seja, a mercadoria. Desse modo, o critério econômico não foi devidamente enfrentado pela jurisprudência brasileira, persistindo a aplicação do critério jurídico por parte da doutrina e nos Tribunais pátrios por repetição, sem atenção às peculiaridades que envolvem a matéria.

Considerando a exposição dos fundamentos que justificam a aplicação do critério econômico na interpretação do fato gerador do ICMS, no que toca as operações relativas à circulação de mercadoria, verifica-se que os critérios físico e jurídico demandam análise contextualizada. Isso significa que, o critério físico, representando o deslocamento da mercadoria, pode ensejar a incidência do imposto. Todavia, por si só, não fundamenta a exteriorização do fato gerador do ICMS. Deve-se compreender que a saída corresponde ao aspecto temporal da hipótese de incidência analisada à luz do texto constitucional. Do mesmo modo, o critério jurídico, informado pela caracterização de um negócio jurídico com transferência de titularidade da mercadoria, pode ser enquadrado dentre as situações sujeitas à exigência do imposto. Mas, de igual modo, não deve ser interpretado de forma restritiva e isolada.

O critério econômico complementa os dois outros critérios, garantindo a análise constitucional da hipótese de incidência descrita na primeira parte do artigo 155, inciso II. A limitação indicada na interpretação promovida pelo critério jurídico é vinculada à exigência de transferência da propriedade da mercadoria. Contudo, o próprio texto constitucional é condizente à interpretação expansiva das "operações" tributadas pelo ICMS. Tanto que o inciso II, do artigo 155 (CF/88) não expressa qualquer ideia de transmissão ou transferência, como o

⁸⁵ REsp 9.933/SP, 1992.

fez para o ITCMD (artigo 155, inciso I, CF/88) e ITBI (artigo 156, inciso II, CF/88). Também não promoveu qualquer expressão de vinculação da propriedade da mercadoria, como ocorre com a propriedade rural (artigo 153, inciso VI, CF/88), propriedade de veículos automotores (artigo 155, inciso III, CF/88) e propriedade predial e territorial urbana (artigo 156, inciso I, CF/88). Diante de todos os fundamentos colhidos ao longo da pesquisa entende-se adequada a aplicação do conceito econômico, atendendo, assim, às disposições constitucionais e legais que regem a matéria.

REFERÊNCIAS

ABELLÁN, Marina Gascón. Os Limites da Justiça Constitucional: A Invasão do Âmbito Político. In: *Argumentação e Estado Constitucional*, Eduardo Ribeiro Moreira (coord.). São Paulo: Ícone, 2012.

ADAMS, Charles. *For good and evil: the impact of taxes on the course of civilization*. United States: Madison Books, 2001.

AGUILLAR, Fernando Herren. *Direito Econômico: do direito nacional ao direito supranacional*. 4. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2014.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

_____; GIARDINO, Cléber. Núcleo de definição constitucional do ICM. *Revista de Direito Tributário*. nº 25/26. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1983. p. 101-119.

ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica: Entre Permanência, Mudança e Realização no Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. Ciência do Direito Tributário e Discussão Crítica. *Revista Direito Tributário Atual*. v. 32. São Paulo: Dialética, 2014, p. 159-197.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. Os princípios jurisdicionais de tributação no estado de origem e de destino: suas implicações jurídico-políticas na tributação sobre o consumo em processos de integração econômica. Tese (doutorado) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências Jurídicas. Programa de Pós-Graduação em Direito. 2002. Disponível em: <<http://repositorio.ufsc.br/xmlui/handle/123456789/84432>>. Acesso em: 05 set. 2016.

BARRETO, Aires Fernandino. *ICMS: transferência entre estabelecimentos do mesmo contribuinte*. Revista de Direito Tributário, São Paulo: Malheiros, 1995.

BEISSE, Heinrich. O Critério Econômico na Interpretação das Leis Tributárias Segundo a Mais Recente Jurisprudência Alemã. In: Brandão Machado (coord.). *Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984.

BERCOVICI, Gilberto. *Constituição Econômica e Desenvolvimento: uma leitura a partir da Constituição de 1988*. São Paulo: Malheiros, 2005.

BERGAMINI, Adolpho. *ICMS: análise da legislação, manifestações de administrações tributárias*. 2. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: FISCOsoft Editora, 2013.

BINENBOJM, Gustavo. *Uma teoria do direito administrativo: direitos fundamentais, democracia e constitucionalização*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

BONAVIDES, Paulo. *Ciência Política*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

BORGES, José Cassiano; REIS, Maria Lúcia Américo dos. *Manual dos Impostos Indiretos: IPI - ICMS - ISS*. 4. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

BORGES, José Souto Maior. O fato gerador do ICM e os estabelecimentos autônomos. *Revista Dir. Adm.* 103. Rio de Janeiro, jan/mar, 1971. p. 33-48.

BRAGA, Waldir Luiz; MORENO, César. ICMS: Direito a Crédito pelo Contribuinte Destinatário – princípio Constitucional da Não-Cumulatividade – Guerra Fiscal. São Paulo: *Revista Dialética de Direito Tributário*. n. 56, 2000.

BRASIL. Constituição Política do Império do Brasil de 1824, Rio de Janeiro. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao24.htm>. Acesso em: 18 mai. 2015.

_____. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1891, Rio de Janeiro. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm>. Acesso em: 18 mai. 2015.

_____. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1934, Rio de Janeiro. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao34.htm>. Acesso em: 18 mai. 2015.

_____. Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1937, Rio de Janeiro. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao37.htm>. Acesso em: 18 mai. 2015.

_____. Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946, Rio de Janeiro. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm>. Acesso em: 18 mai. 2015.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil de 1967, Brasília. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm>. Acesso em: 18 mai. 2015.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil. EC 1969, Brasília. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67EMC69.htm>. Acesso em: 18 mai. 2015.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, Brasília. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 18 mai. 2015.

_____. Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm>. Acesso em: 21 mai. 2015.

_____. Código Tributário Nacional. Lei 5.162/66. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 05 set. 2016.

BRASIL. Lei Complementar nº 24, de 07 de janeiro de 1975. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp24.htm>. Acesso em: 05 set. 2016.

_____. Lei de Responsabilidade Fiscal. Lei Complementar nº 101 de 2000. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 05 set. 2016.

_____. Lei Kandir. Lei Complementar nº 87 de 1996. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 05 set. 2016.

_____. Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0406.htm>. Acesso em: 21 mai. 2015.

BUGLION, Enrico; MARÈ, Mauro. *Tax competition and fiscal federalism in Italy*. 2010. Presented at the OECD conference on tax competition between subcentral governments bern, set. 2010.

BULYGIN, Eugenio. Alexy entre el positivismo y el no-positivismo. BELTRÁN, Jordi Ferrer. MORESO, José Juan. PAPAYANNIS, Diego M. *Neutralidad y teoría del derecho*. Madrid: Marcial Pons, 2012, 61-74.

CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário e Análise Econômica do Direito – Uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Campus/Elvesier, 2009.

CAMARGO, Ricardo Antônio Lucas. *Curso elementar de direito econômico*. Porto Alegre: Núria Fabris Ed., 2014.

CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. Interpretação do sistema constitucional tributário. In: QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. ABRAHA, Marcus. CAMPOS, Alexandre de Azevedo. (Org.). *Estado Fiscal e Tributação*. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2015.

CARNEIRO, Claudio. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 6. ed. rev. e ampl. de acordo com a Lei Complementar 87/96. São Paulo: Malheiros, 2000.

_____. *ICMS*. 17. ed. rev. e ampl., até a EC 87/2015 e de acordo com a Lei Complementar 87/96. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARVALHO, Osvaldo Santos; MENDONÇA, Marcelo Amaral Gonçalves de. *O futuro da tributação sobre o consumo no Brasil: melhorar o ICMS ou criar um IVA amplo? Perspectivas para uma Reforma Tributária*. IBET. Disponível em:<<http://www.ibet.com.br/download/Osvaldo%20Santos%20e%20Marcelo%20Amaral.pdf>>. Acesso em: 21 set. 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 27. ed. São Paulo, Saraiva, 2016.

COELHO, Fabio Ulhoa. *Curso de Direito Comercial: direito de empresa*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

COÊLHO, S. C. et al. *Direito, Justiça e Poder de Tributar: questões fiscais das empresas de mineração: desafios para o desenvolvimento no Estado Democrático de Direito*. Belo Horizonte: Del Rey, 2012.

CONFAZ. Conselho Nacional de Política Fazendária. Convênio ICM nº 66/88. Disponível em:<http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/convenios/icms/1988/CV066_88.htm>. Acesso em: 06 jun. 2015.

_____. Conselho Nacional de Política Fazendária. Boletim de arrecadação. Disponível em:<<http://www1.fazenda.gov.br/confaz/boletim/valores.htm>>. Acesso em: 13 abr. 2016.

CORREIA NETO, Celso de Barros. *O avesso do tributo*. 1. ed. São Paulo: Almedina, 2014.

_____; MEIRA, Liziane Angelorri. Métodos de interpretação e Direito tributário. *Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC*. v. 33.2, 2013. Disponível em:<www.periodicos.ufc.br/index.php/nomos/article/download/988/959>. Acesso em: 07 jun. 2016.

COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1978.

COSTA, Eliud José Pinto da Costa. *ICMS Mercantil*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário*. Constituição e Código Tributário Nacional. Rio de Janeiro: Saraiva, 2015.

_____. *Praticabilidade e justiça tributária: exequibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007.

DAIN, Sulamis. Experiência Internacional e Especificidade Brasileira. In: *Federalismo no Brasil*. Rui de Brito Álvares Affonso e Pedro Luiz Barros Silva (org.). São Paulo: Fundap/Unesp, 1995, p. 21/40.

DELGADO, José Augusto. O ICMS interpretado e aplicado pelo STJ em sede de recurso especial julgado pela técnica do recurso repetitivo: art. 543-C, CPC. In: QUEIROZ, Mary Elbe. *Tributação em foco: a opinião de quem pensa, faz e aplica o direito tributário*. Recife: IPET, 2013, p. 394-411.

DERZI, Misabel Abreu Machado (atualizadora). In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 13. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2015.

_____. Pós-Modernismo e Tributos. complexidade, descrença e corporativismo. *Revista Dialética de Direito Tributário*. nº 100. São Paulo: Dialética, 2004.

DOMINGUES, José Marcos. *Legalidade e tipicidade no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2008.

DOURADO, Ana Paula. *O Princípio da Legalidade Fiscal*. Tipicidade, Conceitos Indeterminados e Margem de Livre Apreciação. Coimbra: Almedina, 2007.

ELALI, André. *O federalismo fiscal brasileiro e o sistema tributário nacional*. São Paulo: MP Editora, 2005.

_____. *Tributação e Regulação Econômica*. São Paulo: MP Editora, 2007.

FABRETTI, Lúaudio Camargo. *Código tributário nacional comentado*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

FALCÃO, Amilcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 6. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1999.

FERRAZ, Anna Cândida da Cunha. Mutações, reforma e revisão das normas constitucionais. *Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política*. São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 5, p. 5-24, 1993.

GODOI, Marciano Seabra. *Legalidade e tipicidade no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2008.

_____. Tributo e Solidariedade Social. In: GODOI, Marciano Seabra de; GRECO, Marco Aurélio (Coords.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.

GOMES, Marcus Lívio. *Extinção do crédito tributário*. Porto Alegre: Livraria dos Advogados Editora, 2013.

_____. *A interpretação da legislação tributária: instrumentos para unificação de critério administrativo em matéria tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

GUASTINI, Riccardo. *Juristenrecht*. Invención de derechos, obligaciones y poderes. UNAM, 2010.

GUIBOURG, Ricardo A.; GHIGLIANI, Alejandro M.; GUARINONI, Ricardo V. *Introducción al conocimiento científico*. Buenos Aires: Editorial Universitaria de Buenos Aires, 2004.

GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. GRAU, Eros Roberto. *Direito, conceitos e normas jurídicas*. São Paulo: Ed. RT, 1988.

GRECO, Marco Aurélio; ZONARI, Anna Paola. ICMS: materialidade e princípios constitucionais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins. (Coord.) *Curso de direito tributário*. 5. ed. Belém: Cejup; Centro de Extensão Universitária, 1997. p. 143-171.

HARADA, Kiyoshi. Valor adicionado do ICMS. Repertório de Jurisprudência IOB. *Tributário, Constitucional e Administrativo*. v. I. nº 13/2013. p. 445/447.

HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Capacidad Económica y Sistema Fiscal: análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*. Barcelona: Marcial Pons, 1998.

HOERVATH, Estevão; ZOTELLI, Valeria. Vedação de crédito de ICMS sobre recolhimento de diferencial de alíquota e a não-cumulatividade. In: QUEIROZ, Mary Elbe. *Tributação em foco: a opinião de quem pensa, faz e aplica o direito tributário*. Recife: IPET, 2013, p. 367-378.

LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Trad. de José Lamago. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

IBGE. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Disponível em:<http://www.ibge.gov.br/home/geociencias/cartografia/default_territ_area.shtm>. Acesso em 06 mai. 16.

KLAUTAU, Paulo de Tarso Dias Filho; ARBAGE, Telma Lúcia Pontes. Aplicação incondicionada do enunciado 166 da Súmula 166 do Superior Tribunal de Justiça: violações ao princípios da não-cumulatividade federativo. *Revista Eletrônica da Procuradoria-Geral do Estado do Pará*. vol. I. n. 1. 2013. Disponível em:<<http://www.pge.pa.gov.br/re/index.php/repgepa/article/view/4/3>>.

LEHNER, Moris. “Considerações Econômicas e Tributação conforme a Capacidade Contributiva. Sobre a Possibilidade de Uma Interpretação Teleológica de Normas com Finalidades Arrecadatórias”. In: SCHOUERI, Luiz Eduardo e ZILVETI, Fernando Aurélio (Coordenadores). *Direito Tributário. Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 143-154.

LÍRIO DO VALLE, Vanice Regina. *Políticas Públicas, Direitos fundamentais e Controle Judicial*. Belo Horizonte: Fórum, 2009.

MACEDO, Alberto. ISS - O Conceito Econômico de Serviços Já Foi Juridicizado Há Tempos Também pelo Direito Privado. In: XII Congresso Nacional de Estudos Tributários - *Direito Tributário e os Novos Horizontes do Processo*. MACEDO, Alberto [et all]. São Paulo: Editora Noeses, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 36. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

_____. *Curso de Direito Tributário*. 31. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

_____. *Aspectos fundamentais do ICMS*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1999.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às leis complementares 87/1996 e 116/2003*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

MAGALHÃES, E. et.al. *Gestão da cadeia de suprimentos: série gestão estratégica e econômica de negócios*. Rio de Janeiro: FGV, 2013.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. *Metodologia Científica*. 4. Edição, São Paulo: Editora Atlas, 2006.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. ICMS: transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa situados em diferentes unidades da Federação: fato gerador do imposto: autonomia dos estabelecimentos: base de cálculo: Lei Complementar nº 87/96, art. 13, §4º, I: conceito de valor da entrada mais recente: necessidade de serem agregados: aspectos peculiares da operação interestadual: prestação de serviço de transporte interestadual: imposto pago pelo estabelecimento remetente: transferência do ICMS incidente para aproveitamento no Estado de destino. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 12, n. 67, p. 149-178, jan./fev. 2014. Parecer.

MELIS, Giuseppe. *L'Interpretazione Nel Diritto Tributario*. Padova: CEDAM, 2003.

MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 12. ed. São Paulo: Editora Dialética, 2012.

_____. ICMS na Constituição. In: GOMES, Marcus Lívio; VELLOSO, Andrei Pitten. (Orgs.). *Sistema Constitucional Tributário: dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários*. Estudos em Homenagem ao Ministro Luiz Fux. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014, p. 311-332.

_____. A desconsideração da personalidade jurídica no Código Civil e reflexo no Direito Tributário. In: Coord. GRUPENMACHER Betina Treiger. *Direito Tributário e o Novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

MENDONÇA, José Xavier Carvalho de. *Tratado de Direito Comercia*. 6. ed. São Paulo: Livraria Freitas Bastos S/A, 1963.

MICHELON, Claudio. Princípios e coerência na argumentação jurídica. In: MACEDO JR., Ronaldo Porto; BARBIERI, Catarina Helena Cortada. *Direito e Interpretação: racionalidade e instituições*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 261-285.

MONTERO. Antonio Giménez. *Federalismo fiscal: teoría y práctica*. Valencia: Tirant Lo Blanch, 2002.

MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2012.

MORENO, Fernando Sáinz. *Problemas actuales de la técnica normativa*. Anuario Jurídico de La Rioja 1, 1995.

MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade – Os Impostos e a Justiça*. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NABAIS, José Casalta. *Por um Estado Fiscal Suportável: Estudos de Direito Fiscal*. Coimbra, Almedina, 2005.

_____. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 1998.

NEGRÃO, Ricardo. *Manual de direito comercial e de empresa*. volume I: teoria geral da empresa e direito societário. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. O Supremo Tribunal Federal e as cláusulas pétreas da forma federativa de estado e da separação de poderes em matéria tributária. In: QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de (Orgs.). *Tributação Constitucional, Justiça Fiscal e Segurança Jurídica*. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2014.

PAULSEN, Leandro. Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

PEDROSA, Ivo V. Tributação do valor agregado no Brasil via ICMS; federalismo e competitividade interregional. Estudos e Pesquisas, Instituto de Administração Fazendária-IAF. n. 9. Recife, 1993.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil*: introdução ao direito civil, teoria geral de direito civil. 21. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

PINHO, Claudio Araujo. A tributação no Brasil nas atividades de energia elétrica, telecomunicações, petróleo, combustíveis e mineração tratamento dado pela atual constituição brasileira de 1988 e suas perspectivas. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. V. 24, 1998.

PIRES, Adilson Rodrigues. A guerra fiscal e a proposta de criação do IVA. *Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro*. p. 355-378.

POSNER, Richard A. *El análisis económica del derecho*. Traducción de Eduardo L. Suárez. Primeira reimpressão. México: Fundo de Cultura Econômica, 2000.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Justiça e Segurança na tributação*: a aplicabilidade do princípio da irretroatividade aos casos de mutação normativa promovida pelo Poder Judiciário. In: Fernando Araújo; Paulo Otero; João Taborda da Gama. (Org.). Estudos em Memória do Professor Doutor J. L. Saldanha Sanches - Volume III. Coimbra: Coimbra Editora, 2011, v. III.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. A capacidade contributiva como manifestação da justiça fiscal no estado social e democrático de direito. In: QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. GOMES, Marcus Livio (Orgs.). Tributação, Direitos Fundamentais e Desenvolvimento. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2014.

_____. A base de cálculo do ICMS em operações estaduais entre estabelecimentos do mesmo titular. *Revista Dialética de Direito Tributário*. 227. São Paulo: Dialética, 2014, p. 102-121.

_____. *Tributos: teoria geral e espécies*. Rio de Janeiro: Impetus, 2013.

_____. *Limitações ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris. 2010.

_____. *Segurança Jurídica do Contribuinte – Legalidade, Não-surpresa e Proteção à Confiança Legítima*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

_____. A inexistência do ICMS na extração do petróleo. Ano 2016. Num. 236. Disponível em: < <http://www.direitodoestado.com.br/colunistas/Ricardo-Lodi-Ribeiro/a-inexistencia-do-icms-na-extracao-de-petroleo>>. Acesso em: 18 ago. 2016.

ROCHA, Sérgio André. “O que é Formalismo Tributário?”. In: QUEIROZ, Luís Cesar Souza de e OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. *Tributação Constitucional, Justiça Fiscal e Segurança Jurídica*. Rio de Janeiro: GZ Editores, 2014, p. 45-60.

ROSS, Alf. *Sobre el Derecho y la Justicia*. Buenos Aires: Editorial Universitária de Buenos Aires. Cap. III.

RUBINSTEIN, Flávio. A Repartição de Competências Tributárias no Brasil sob a Ótica da Teoria Normativa do Federalismo Fiscal. In: *Política Fiscal*. Roberto França de Vasconcellos (coord.). São Paulo: Saraiva/GVlaw, 2009, p. 191/215.

SANTIAGO, Julio Cesar. Reforma Tributária e Injustiça Fiscal. In: GOMES, Marcus Lívio; QUEIROZ, Luis Cesar Souza. (Org.) *Finanças públicas, tributação e desenvolvimento*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2015. p. 279-292. (UERJ 80 anos, 9).

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

_____. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SEFAZ. Estado de Alagoas. Legislação. ICMS. Disponível em: <<http://gcs.sefaz.al.gov.br/sfz-gcs-web/visualizarDocumento.action?key=RpE0GBZ%2B1y8%3D>>. Acesso em: 23 mai. 2015.

_____. Estado do Maranhão. Legislação. ICMS. Disponível em: <<http://portal.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/pdf?codigo=2437>>. Acesso em: 23 mai. 2015.

_____. Estado de Minas Gerais. Legislação. ICMS. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/lei_6763_1975.pdf>. Acesso em: 22 mai. 2015.

_____. Estado de Pernambuco. Legislação. ICMS. Disponível: <https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/Legislacao/Leis_Tributarias/1989/Lei10259_89.htm>. Acesso em: 21 mai. 2015.

_____. Estado do Rio Grande do Norte. Legislação. ICMS. Disponível em: <http://www.set.rn.gov.br/contentProducao/aplicacao/set_v2/legislacao/enviados/normas_rec-entes_detalle.asp?sTipoNoticia=&nCodigoNoticia=1233>. Acesso em: 22 mai. 2015.

_____. Estado de Santa Catarina. Legislação. ICMS. Disponível em: <http://legislacao.sef.sc.gov.br/Consulta/Views/Publico/Frame.aspx?x=/Cabecalhos/frame_lei_10297.htm>. Acesso em: 23 mai. 2015.

_____. Estado de São Paulo. Legislação. ICMS. Disponível em: <http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/legislacao_tributaria/lei_6374/ind_6374.html?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut>. Acesso em: 22 mai. 2015.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 36. ed. rev. Atual. São Paulo: Malheiros, 2013.

SILVA, Virgílio Afonso. Ponderação e objetividade na interpretação constitucional. In: MACEDO JR., Ronaldo Porto; BARBIERI, Catarina Helena Cortada. *Direito e Interpretação: racionalidade e instituições*. São Paulo: Saraiva, 2011.

SILVA, Juliana Pedreira. *Contratos sem negócio jurídico: crítica das relações contratuais de fato*. São Paulo: Atlas, 2011.

STF. <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28icms+transfer%EAncia+estabelecimentos+mesma+empresa%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/ko92l7r>>. Acesso em: 25 mai. 2015.

STF. ADI 4.413. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=3883931>>. Acesso em: 08 set. 2016.

SEFAZ/ES. <<http://internet.sefaz.es.gov.br/informacao/cerf/consulta.php>>. Acesso em: 24 ago. 2016.

STJ. Súmula 166. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/doc.jsp?livre=@num=%27166%27>>. Acesso em: 25 mai. 2015.

_____. REsp. 9933 (1991/0006766-0 - 26/10/1992). Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/listarAcordaos?classe=&num_processo=&num_registro=199100067660&dt_publicacao=26/10/1992>. Acesso em: 25 mai. 2015.

STJ. REsp 32203 (1993/0003542-8 - 06/03/1995). Disponível em: <[http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=\(\(%27RESP%27+ou+%27REsp%27\)+adj+32203\).suce.+ou+\(\(%27RESP%27.clas.+ou+%27REsp%27.clap.\)+e+@num=%2732203%27\)>](http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=((%27RESP%27+ou+%27REsp%27)+adj+32203).suce.+ou+((%27RESP%27.clas.+ou+%27REsp%27.clap.)+e+@num=%2732203%27)>)>. Acesso em: 25 mai. 2015.

_____. REsp 32203 (1993/0003542-8 - 27/03/1995). Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/listarAcordaos?classe=&num_processo=&num_registro=199300035428&dt_publicacao=27/03/1995>. Acesso em: 25 mai. 2015.

_____. REsp 37842 (1993/0023043-3 - 13/12/1993). Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/listarAcordaos?classe=&num_processo=&num_registro=199300230433&dt_publicacao=13/12/1993>. Acesso em: 25 mai. 2015.

_____. REsp nº 1125133/SP (2009/0033984-4). Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_registro=200900339844>. Acesso em: 08 set. 2016.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro, Renovar, 2014.

_____. Responsabilidade Fiscal, Renúncia de Receitas e Guerra Fiscal no ICMS. In: SCAFF, Fernando Facury; CONTI, José Maurício. (Coord.) *Lei de Responsabilidade Fiscal: 10 anos de vigência - questões atuais*. IBDF. Conceito Editorial, 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 16ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

VARSANO, Ricardo. Os ajustamentos de fronteira do ICM, o comércio interestadual e internacional e a autonomia fiscal dos Estados. *Pesquisa e Planejamento econômico*. Rio de Janeiro, V.9, n.2, p.315-350, 1979.

_____. *A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde*. Disponível em:<<http://www.ipea.gov.br/ppp/index.php/PPP/article/view/127>>.

_____. ICM: a definição, as indefinições e uma proposta de reformulação. *Revista de finanças Públicas*. Brasília, v.44, n.359, p 40-51, jul/set. 1984.

_____. O sistema tributário de 1967: adequado ao Brasil dos 80? *Pesquisa e Planejamento Econômico*. Rio de Janeiro, v.11, n.1, p. 203-228, abr. 1981.

_____. Tributação de mercadorias e serviços. Rio de Janeiro: IPEA, 1987. Textos para discussão interna, 106. *Estudos para reforma tributária*, t.3.

_____. A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas. 1996. Disponível em:<http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/2993/1/TD_104.pdf>. Acesso em: 09 set. 2016.

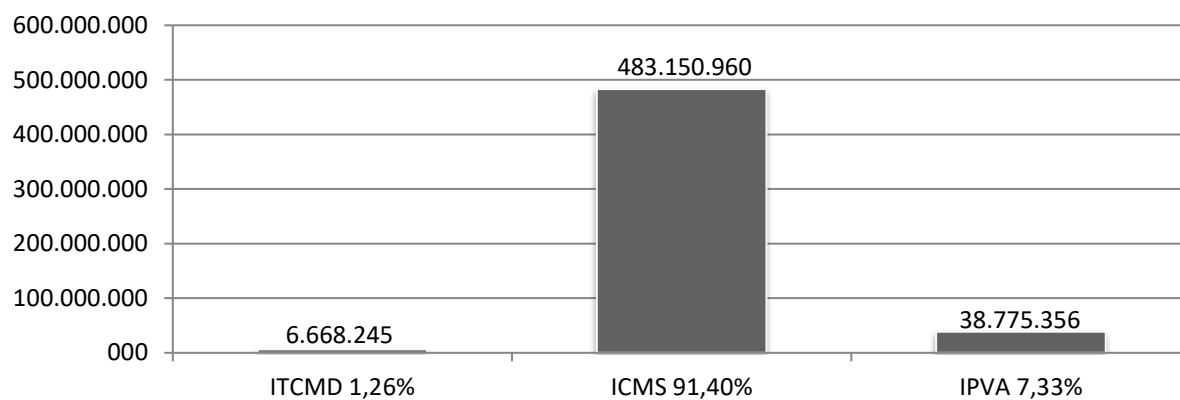
VELLOSO, Andrei Pitten. *Conceitos e Competências Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005.

VENANZI, Délvio; SILVA, Orlando Roque da. *Gerenciamento da produção e operações*. Rio de Janeiro: LTC, 2013.

ANEXO A - Arrecadação dos Estados em dados: relevância do ICMS na composição das receitas estaduais de acordo com os dados do CONFAZ

BASE TRIBUTÁRIA DOS ESTADOS

COMPARAÇÃO DA ARRECADAÇÃO ENTRE OS IMPOSTOS ESTADUAIS NO BRASIL EM 2015



ANEXO B - Histórico da tributação das mercadorias nas Constituições brasileiras

As aspectos históricos da pesquisa. Análise da tributação incidente sobre expressões econômicas relativas à circulação de mercadorias nos textos constitucionais brasileiros. Observações realizadas de acordo com as informações coletadas através do sistema de localização e busca na internet, no site do planalto.

O objetivo é investigar as alterações dos textos constitucionais e as previsões anteriores ao ICMS, instituído apenas na Constituição de 1988.

1. Constituição de 1824

2. Constituição de 1891

Obs.: Ainda na vigência da Constituição de 1891, a União instituiu o imposto sobre vendas mercantis (Lei 4.625, de 31 de dezembro de 1922).

3. Constituição de 1934

Art. 8º - Também compete privativamente aos Estados:

I - decretar impostos sobre:

[...]

e) vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive os industriais, ficando isenta a primeira operação do pequeno produtor, como tal definido na lei estadual;

4. Constituição de 1937

Art. 23 - É da competência exclusiva dos Estados, salvo a limitação constante do art. 35, letra d:

I - a decretação de impostos sobre:

d) vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, isenta a primeira operação do pequeno produtor, como tal definida em lei estadual;
(Redação dada pela Lei Constitucional nº 3, de 1940)

5. Constituição de 1946

Art. 19. Compete aos Estados decretar impostos sobre:

II - vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive industriais, isenta, porém, a primeira operação do pequeno produtor, conforme o definir a lei estadual;
(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 5, de 1961)

Alteração pela Emenda Constitucional 18 de 1965:

Art. 12. Compete aos Estados o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores.

§ 1º A alíquota do imposto é uniforme para todas as mercadorias, não excedendo, nas operações que as destinem a outro Estado, o limite fixado em resolução do Senado Federal, nos termos do disposto em lei complementar.

§ 2º O imposto é não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou por outro Estado, e não incidirá sobre a venda a varejo, diretamente ao consumidor, de gêneros de primeira necessidade, definidos como tais por ato do Poder Executivo Estadual.

6. Constituição de 1967

Art. 24 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal decretar impostos sobre: [...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes.

(Redação dada pelo Ato Complementar nº 40, de 1968)

7. Constituição de 1969

Art. 23. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias realizadas por produtores, industriais e comerciantes, imposto que não será cumulativo e do qual se abaterá, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado. A isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação, não implicará crédito de imposto para abatimento daquele incidente nas operações seguintes.

(Redação da pela Emenda Constitucional nº 23, de 1983)

8. Constituição de 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;

(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

ANEXO C - Pesquisa das legislações estaduais

Pesquisa das legislações estaduais que estabelecem a hipótese de incidência à luz da Lei Complementar 87 de 1996.

1. Acre

2. Alagoas, Lei nº 5.900 de 1996

a) Momento de ocorrência do fato gerador

Art.2º Considera-se corrido o fato gerador do ICMS no momento:

I - da saída de mercadoria, a qualquer título, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

3. Amapá

4. Amazonas

5. Bahia

6. Ceará

7. Distrito Federa, Lei 1.254 de 1996

a) Momento de ocorrência do fato gerador

Art. 5º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria, a qualquer título, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

8. Espírito Santo, Lei 7.000 de 2001

a) Momento de ocorrência do fato gerador

Art. 3.º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular; [...]

XIII - da entrada no estabelecimento de contribuinte de mercadoria, oriunda de outro Estado, ou do Distrito Federal, destinada a consumo ou a ativo fixo;

9. Goiás

10. Maranhão, Lei 6.866 de 1996

a) Momento de ocorrência do fato gerador

Art. 8º - Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

11. Mato Grosso

12. Mato Grosso do Sul

13. Minas Gerais, Lei 6.763 de 1975

a) Momento de ocorrência do fato gerador

Art. 6º Ocorre o fato gerador do imposto:

VI - na saída de mercadoria, a qualquer título, inclusive em decorrência de bonificação, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

14. Pará

15. Paraíba

16. Paraná

17. Pernambuco, Lei 10.259 de 1989

a) Momento de ocorrência do fato gerador

Art. 3º Ocorre o fato gerador do imposto:

I - na saída de mercadoria do estabelecimento de contribuinte, inclusive cooperativa, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

18. Piauí

19. Rio de Janeiro, Lei 2.657 de 1996

a) Momento de ocorrência do fato gerador

Art. 3º - O fato gerador do imposto ocorre:

I - na saída de mercadoria, a qualquer título, do estabelecimento do contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

20. Rio Grande do Norte Lei 6.968 de 1996

a) Momento de ocorrência do fato gerador

Art.9º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

21. Rio Grande do Sul

22. Rondônia

23. Roraima

24. Santa Catarina, Lei 10.297 de 1996

a) Momento de ocorrência do fato gerador

Art.4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

25. São Paulo, Lei 6.374 de 1989

a) Momento de ocorrência do fato gerador

Artigo 2º - Ocorre o fato gerador do imposto: (Redação dada ao artigo pela Lei 10.619/00, de 19-07-2000; DOE 20-07-2000)

I - na saída de mercadoria, a qualquer título, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

26. Sergipe

27. Tocantins, Lei 888 de 1996

a) Momento de ocorrência do fato gerador

Art. 4º - Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

ANEXO D - Pesquisa de jurisprudência I: judicial

1. Supremo Tribunal Federal

a) AI 810.921 AgR, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Primeira Turma, julgado em 07/05/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-098 DIVULG 23-05-2013 PUBLIC 24-05-2013.

IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – TRANSFERÊNCIA DE BENS DO ATIVO FIXO ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. Não incide Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços na transferência interestadual de bens do ativo fixo entre estabelecimentos da mesma empresa. AGRAVO – ARTIGO 557, § 2º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL – MULTA. Se o agravo é manifestamente infundado, impõe-se a aplicação da multa prevista no § 2º do artigo 557 do Código de Processo Civil, arcando a parte com o ônus decorrente da litigância de má-fé.

b) RE 422.051 AgR, Relator(a): Min. EROS GRAU, Segunda Turma, julgado em 08/06/2010, DJe-116 DIVULG 24-06-2010 PUBLIC 25-06-2010 EMENT VOL-02407-04 PP-00817 LEXSTF v. 32, n. 380, 2010, p. 201-207 RT v. 99, n. 900, 2010, p. 168-172.

AGRAVOS REGIMENTAIS NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. REPARTIÇÃO DO ICMS. VALOR ADICIONADO FISCAL - VAF. MUNICÍPIOS DE BASE EXTRATIVA. REEXAME DE FATOS E PROVAS. DESLOCAMENTO DE MERCADORIAS. ESTABELECIMENTOS DO MESMO TITULAR. 1. O acórdão recorrido não se distanciou da jurisprudência do STF ao afirmar que, ocorrendo o fato gerador do tributo - ICMS - no território do Município de Ouro Preto, local de saída final dos produtos beneficiados, não existe motivo para a participação dos municípios de base extrativa na receita proveniente da arrecadação do ICMS com base no valor adicionado fiscal - VAF, vez que não houve agregação de valor às mercadorias nos referidos municípios. 2. Reexame de fatos e provas. Incidência da Súmula n. 279 do STF. Impossibilidade em recurso extraordinário. 3. O Supremo Tribunal Federal fixou entendimento no sentido de que o simples deslocamento da mercadoria de um estabelecimento para outro da mesma empresa, sem a transferência de propriedade, não caracteriza a hipótese de incidência do ICMS. Precedente. Agravos regimentais a que se nega provimento.

c) RE 267.599 AgR, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Segunda Turma, julgado em 24/11/2009, DJe-232 DIVULG 10-12-2009 PUBLIC 11-12-2009 EMENT VOL-02386-03 PP-00558 RB v. 22, n. 555, 2010, p. 39-40.

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DESLOCAMENTO DE MERCADORIAS. ESTABELECIMENTOS DO MESMO TITULAR. NÃO-INCIDÊNCIA DE ICMS. 1. O Supremo Tribunal Federal fixou entendimento no sentido de que o simples deslocamento da mercadoria de um estabelecimento para outro da mesma empresa, sem a transferência de propriedade, não caracteriza a hipótese de incidência do ICMS. Precedentes. 2. Agravo regimental improvido.

d) RE 596.983 AgR, Relator(a): Min. EROS GRAU, Segunda Turma, julgado em 12/05/2009, DJe-099 DIVULG 28-05-2009 PUBLIC 29-05-2009 EMENT VOL-02362-09 PP-01674.

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS. DESLOCAMENTO DE MERCADORIAS. ESTABELECIMENTOS DO MESMO TITULAR. REEXAME DE FATOS E PROVAS. IMPOSSIBILIDADE EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. 1. o Supremo Tribunal Federal fixou entendimento no sentido de que o simples deslocamento da mercadoria de um estabelecimento para outro da mesma empresa, sem a transferência de propriedade, não caracteriza a hipótese de incidência do ICMS. Precedentes. 2. Reexame de fatos e provas. Inviabilidade do recurso extraordinário. Súmula n. 279 do STF. Agravo regimental a que se nega provimento.

e) AI 693.714 AgR. Relator Ministro Ricardo Lewandowski. 1ª Turma. Julgado em 30/06/2009 e publicado em 21/08/2009.

f) AI 618947 AgR. Relator Ministro Celso de Mello. 2ª Turma. Julgado em 02/03/2010 e publicado 26/03/2010.

g) AgRG 131.941-1/SP

2. Superior Tribunal de Justiça

2.1 Precedentes da Súmula 166.

a) REsp 9.933/SP, Rel. Ministro ANTÔNIO DE PÁDUA RIBEIRO, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/10/1992, DJ 26/10/1992, p. 19028.

TRIBUTARIO. ICM. TRANSFERENCIAS DE MERCADORIAS DA FILIAL PARA A MATRIZ E VICE-VERSA. I- O SIMPLES DESLOCAMENTO DA MERCADORIA PELO SEU PROPRIETARIO, SEM IMPLICAR CIRCULAÇÃO ECONOMICA OU JURIDICA, NÃO LEGITIMA A INCIDENCIA DO ICM. II- INOCORRENCIA DE OFENSA AO ART. 6., PAR-2., DO DECRETO-LEI N. 406/68. III- RECURSO ESPECIAL NÃO CONHECIDO.

b) REsp 37.842/SP, Rel. Ministro JOSE DE JESUS FILHO, SEGUNDA TURMA, julgado em 24/11/1993, DJ 13/12/1993, p. 27442.

TRIBUTARIO. ICM. TRANSFERENCIA DE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS DO ESTABELECIMENTO MATRIZ A FILIAL. I - JA DECIDIU AMBAS AS TURMAS QUE COMPOEM A EGREGIA PRIMEIRA SEÇÃO DESTA CORTE, NO SENTIDO DA NÃO INCIDENCIA DO ICMS NO CASO DE SIMPLES TRANSFERENCIA DE MERCADORIAS DO ESTABELECIMENTO MATRIZ PARA A FILIAL DA MESMA EMPRESA. PRECEDENTES. II - RECURSO CONHECIDO E PROVIDO, COM REMESSA DOS AUTOS AO PRETORIO EXCELSO.

c) REsp 36.060/MG, Rel. Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, PRIMEIRA TURMA, julgado em 10/08/1994, DJ 05/09/1994, p. 23039.

TRIBUTARIO - ICMS - TRANSFERENCIA DE MERCADORIA DE UM ESTABELECIMENTO PARA OUTRO, DO MESMO TITULAR - ILEGITIMIDADE. 1. O

DESLOCAMENTO DE MERCADORIA DE UM ESTABELECIMENTO PARA OUTRO NÃO CONFIGURA CIRCULAÇÃO ECONOMICA, EM ORDEM A ENSEJAR IMPOSIÇÃO TRIBUTARIA RELATIVA AO ICMS. PARA QUE INCIDA O ICM E NECESSARIA A PRATICA DE NEGOCIO JURIDICO MERCANTIL. PRECEDENTES.

d) REsp 32.203/RJ, Rel. Ministro MILTON LUIZ PEREIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/03/1995, DJ 27/03/1995, p. 7138.

TRIBUTARIO - ICM - TRANSFERENCIA DE MERCADORIA DA FABRICA PARA AS LOJAS - DECRETO-LEI 406 / 1968 (ART. 1., I, E 2., PARAGRAFO 6.). 1. O SIMPLES DESLOCAMENTO DA MERCADORIA DE UM ESTABELECIMENTO PARA OUTRO, DO MESMO CONTRIBUINTE, SEM TIPIFICAR ATO DE MERCANCIA, NÃO LEGITIMA A INCIDENCIA DO ICM. 2. PRECEDENTES JURISPRUDENCIAIS. 3. RECURSO PROVIDO.

2.2 Jurisprudência

a) REsp 1.420.872/DF, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 12/02/2015, DJe 19/02/2015.

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. OMISSÃO INEXISTENTE. DEVIDO ENFRENTAMENTO DAS QUESTÕES RECURSAIS. ICMS. FATO IMPONÍVEL. CIRCULAÇÃO JURÍDICA DA MERCADORIA. EXEGESE DO ENTENDIMENTO FIRMADO NO RESP 1.125.133/SP. AGÊNCIA DE AUTOMÓVEL. CONSIGNAÇÃO PELO PROPRIETÁRIO. FATO GERADOR INEXISTENTE. NÃO INCIDÊNCIA.

1. Inexiste violação do art. 535 do CPC quando a prestação jurisdicional é dada na medida da pretensão deduzida, com enfrentamento e resolução das questões abordadas no recurso.

2. Para a ocorrência do fato imponible do ICMS, é imprescindível a circulação jurídica da mercadoria com a transferência da propriedade (REsp 1.125.133/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/08/2010, DJe 10/09/2010 - submetido ao rito dos recursos repetitivos), hipótese não constatada pela Corte de origem, que reconheceu a mera existência de intermediação por parte da agência de automóveis com relação a vendedor e adquirente do bem. Tal hipótese não legitima a incidência do ICMS (REsp 1.321.681/DF, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 26/2/2013, DJe 5/3/2013). Recurso especial improvido.

b) AgRg no REsp 1482701/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 25/11/2014, DJe 02/12/2014.

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. DESLOCAMENTO DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO TITULAR. SÚMULA 166/STJ. ESPECIAL EFICÁCIA VINCULATIVA DO ACÓRDÃO PROFERIDO NO RESP 1.125.133/SP. RECURSO ESPECIAL A QUE SE NEGA SEGUIMENTO.

1. "Não constitui fato gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte." (Súmula 166 do STJ). 2. Agravo regimental não provido.

c) AgRg no Ag 1303176/GO, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20/06/2013, DJe 02/08/2013.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. ICMS. DESLOCAMENTO DE MERCADORIA DE UM ESTABELECIMENTO PARA OUTRO, DO MESMO CONTRIBUINTE. NÃO INCIDÊNCIA. ENTENDIMENTO DO STJ, FIRMADO SOB O REGIME DOS REPETITIVOS (RESP. 1.125.133/SP, REL. MIN. LUIZ FUX, DJE. 10.09.2010). AGRAVO REGIMENTAL DO ESTADO DE GOIÁS DESPROVIDO.

1. A remoção de bens ou mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, por si, não se subsume na hipótese de incidência do ICMS, porquanto, para a ocorrência do fato impositivo pertinente a esse tributo é imprescindível a circulação jurídica da mercadoria, ou seja, a transferência de sua propriedade, de um para outro titular. Esse entendimento foi consolidado nesta Corte, em sede de Recurso Especial repetitivo (REsp. 1.125.133/SP, Rel. Min. LUIZ FUX, DJE 10.09.2010).

2. A interpretação da lei tributária - e nem mesmo a própria lei tributária - tem a força de transmutar a realidade objetivada nas relações da vida social, ou seja, embora possam muito, uma e outra, contudo, não podem tudo, pois não podem, por exemplo, erigir em fato gerador de tributo um evento que, claramente, se exaure em simples alteração do lugar de armazenamento de mercadorias, qual o que apenas remove, de um para outro estabelecimento do mesmo titular, um determinado estoque de produtos. 3. Agravo Regimental desprovido.

d) AgRg no AREsp 851.631/SP, Rel. Ministra DIVA MALERBI (DESEMBARGADORA CONVOCADA TRF 3ª REGIÃO), SEGUNDA TURMA, julgado em 08/03/2016, DJe 14/03/2016

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULAS 282 E 356/STF. MATÉRIA CONSTITUCIONAL. USURPAÇÃO DA COMPETÊNCIA ATRIBUÍDA AO STF. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA DE UM ESTABELECIMENTO PARA OUTRO. LEI MAIS BENÉFICA. ESTADOS DIVERSOS. SÚMULA 166/STJ. ALEGADA VIOLAÇÃO A ENUNCIADO DE SÚMULA. DESCABIMENTO. SÚMULA 518/STJ.

1. As matérias referentes aos dispositivos tidos por contrariados não foram objeto de análise pelo Tribunal de origem. Desse modo, carece o tema do indispensável prequestionamento viabilizador do recurso especial, razão pela qual não merece ser apreciado, a teor do que preceituam as Súmulas 282 e 356 do Supremo Tribunal Federal.

2. O malferimento do art. 158, IV, da CF e dos princípios constitucionais da não cumulatividade e do pacto federativo não podem ser examinados pela via eleita, pois em recurso especial não se analisa suposta afronta a dispositivo constitucional, sob pena de usurpação da competência atribuída ao eg. Supremo Tribunal Federal.

3. Esta Corte Superior já se manifestou no sentido de que se aplica a Súmula 166/STJ - "Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte" - ainda que o deslocamento de bens de um estabelecimento para outro, pertencente ao mesmo titular, esteja situado em Estado diverso.

4. Não é possível, em sede de recurso especial, a apreciação de suposta violação ao Enunciado 10 da Súmula vinculante do STF, em face do óbice da Súmula 518/STJ (Para fins do art. 105, III, "a", da Constituição Federal, não é cabível recurso especial fundado em alegada violação de enunciado de súmula). Precedentes.

5. Agravo regimental a que se nega provimento.

3. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro

a) TJRJ, MS 0062371-10.2014.8.19.0000, Des. Cezar Augusto R. Costa - Julgamento: 14/04/2015 - Oitava Câmara Cível.

MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. LEGITIMIDADE PASSIVA DO SECRETÁRIO DE ESTADO DE FAZENDA. CABIMENTO DE MANDADO DE SEGURANÇA CONTRA LEI DE EFEITOS CONCRETOS. CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS DE USO E CONSUMO ENTRE FILIAIS DA MESMA EMPRESA. HIPÓTESE DE NÃO INCIDÊNCIA DE ICMS. O Secretário de Estado de Fazenda do Estado do Rio de Janeiro possui legitimidade passiva, pois o impetrado encontra-se vinculado à pessoa jurídica de direito público responsável pela cobrança da exação e detém atribuição, em razão de sua posição hierárquica, para suspender ou anular os efeitos de eventual reconhecimento de ilegitimidade ou inconstitucionalidade do tributo objeto de questionamento. Alegação de impossibilidade de manejo contra lei em tese que também se afasta, já que o ato normativo atacado possui efeitos concretos. Ausência de generalidade e abstração. Na movimentação de bens entre filiais da mesma pessoa jurídica não deve incidir o ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação), por inexistir ato de mercancia e, conseqüentemente, não configurar fato gerador do imposto. Entendimento pacificado no Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial Nº 1.125.133/SP pelo rito do art. 543-C do Código de Processo Civil (recurso repetitivo). Incidência do enunciado nº 166 da Súmula do Superior Tribunal de Justiça: "Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.". CONCESSÃO DA SEGURANÇA para determinar a suspensão da exigibilidade do ICMS oriundo da transferência de bens da impetrante para outro estabelecimento da mesma contribuinte.

b) TJRJ, Apelação 0001514-84.2013.8.19.0015, Des. Juarez Folhes - Julgamento: 25/02/2015 - Décima Quarta Câmara Cível

APELAÇÃO. PROCESSO CIVIL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL EM FACE DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. VOTORANTIM CIMENTOS S/A. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS EM OPERAÇÕES INTERNAS DE TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA NO PERÍODO DE JAN/2006 A DEZ/2007. SENTENÇA JULGANDO IMPROCEDENTE O PEDIDO. APELAÇÃO DA EMBARGANTE. SENTENÇA QUE SE REFORMA. NÃO CONSTITUI FATO GERADOR DE ICMS O SIMPLES DESLOCAMENTO DE MERCADORIAS PARA ESTABELECIMENTO DO MESMO TITULAR. INTERPRETAÇÃO DO ART. 155, II, DA CF. ENTENDIMENTO DO STJ E DO STF NO SENTIDO DE QUE "A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS VERSADA NO DISPOSITIVO CONSTITUCIONAL REFERE-SE À CIRCULAÇÃO JURÍDICA, QUE PRESSUPÕE EFETIVO ATO DE MERCANCIA, PARA O QUAL CONCORREM A FINALIDADE DE OBTENÇÃO DE LUCRO E A TRANSFERÊNCIA DE TITULARIDADE." (RESP 1125133, Rel. Min. LUIZ FUX, 1ª. Seção, julg em 25.08.2010). PROVIMENTO DA APELAÇÃO JULGANDO PROCEDENTES OS EMBARGOS E IMPROCEDENTE A EXECUÇÃO FISCAL COM A DESCONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INVERSÃO DOS ÔNUS SUCUMBENCIAIS. Embargos à execução opostos pela VOTORANTIM CIMENTO S/A em face do ESTADO DO RIO DE JANEIRO. Alega que o ente público ajuizou execução fiscal para a cobrança de ICMS e multa

referentes à transferência de mercadorias no período de janeiro de 2006 a dezembro de 2007. CDA no valor de R\$ 5.836.446,54 (cinco milhões oitocentos e trinta e seis mil quatrocentos e seis reais e cinquenta e quatro centavos). Requer a desconstituição do título executivo por não concordar com a cobrança, por entender que se trata de transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa. Sentença julgando improcedente o pedido. Apelação da embargante. Preliminar de nulidade sob o entendimento de que foi violada a norma do art. 458, II, do CPC. Pleiteia a procedência do pedido. Sentença que merece reforma. Preliminarmente, impende consignar que não se vislumbra nulidade na sentença, haja vista que, ainda que de forma concisa, a decisão apresentou fundamentos para o não acolhimento do pedido, nos termos do art. 165 do CPC. No mérito, assiste razão à embargante quanto à inexistência de fato gerador, pois o artigo 155, II, da Constituição Federal, somente autoriza a instituição de impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Se não há configuração de operação mercantil, com transferência de titularidade de mercadoria através de atos de comércio, não há que se falar em tributação por meio de ICMS. Inteligência da ementa nº 166, da Súmula do STJ: "NÃO CONSTITUI FATO GERADOR DO ICMS O SIMPLES DESLOCAMENTO DE MERCADORIA DE UM PARA OUTRO ESTABELECIMENTO DO MESMO CONTRIBUINTE.". Ademais, o Superior Tribunal de Justiça já sedimentou este entendimento no julgamento do REsp nº 1125133/SP, afetado com representativo de controvérsia nos termos do artigo 543-C do CPC. Precedentes jurisprudenciais do STJ e desta Corte. PROVIMENTO DA APELAÇÃO.

c) TJRJ, Agravo de Instrumento 0013041-15.2012.8.19.0000, Des. Reinaldo P. Alberto Filho - Julgamento: 12/03/2012 - Quarta Câmara Cível

Agravo de Instrumento. Mandado de Segurança. R. Decisão indeferindo liminar. Incidência do ICMS sobre transferência de bens localizados na Matriz da Impetrante para suas filiais localizadas em outro Estado. Primo ictu oculi há a exegese da Súmula n.º 166 do Egrégio Superior Tribunal de Justiça. Em tese, há a ausência de circulação jurídica ou econômica de bens a justificar a incidência do ICMS. Para a ocorrência do fato gerador do ICMS não basta o simples deslocamento físico da mercadoria, sendo também necessário que essa circulação tenha por causa um negócio jurídico com característica efetiva de transferência de titularidade do bem. A transferência de bens do ativo fixo de um estabelecimento para outro da mesma Sociedade, mesmo que para outro Estado, não é tributável por ausência de circulação econômica. Precedentes deste Colendo Sodalício, inclusive desta Egrégia Câmara. R. Julgado vergastado que se reforma, para deferir a liminar postulada, pois presentes seus requisitos em primeira visada, aguardando-se, no mais, o devido processo legal para fins de mérito do mandamus. Recurso que se apresenta manifestamente procedente. Aplicação do § 1º do art. 557 do C.P.C. Provimento.

d) TJRJ, Apelação Reexame Necessário 0037519-60.2007.8.19.0001, Des. Ines Da Trindade - Julgamento: 11/12/2012 - Vigésima Câmara Cível.

APELAÇÃO CIVEL E REEXAME NECESSÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ANULAÇÃO DE AUTO DE INFRAÇÃO. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE BENS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO CONTRIBUINTE. INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO À RESERVA DE PLENÁRIO. ART. 146, III, 'A' DA CR/88. FATO GERADOR É MATÉRIA ATINENTE Á RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR, CONTROVÉRSIA QUE SE DESLOCA PARA ANÁLISE DE LEGALIDADE. APLICAÇÃO DA SÚMULA 166 DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. OPERAÇÃO QUE NÃO REVELA CIRCULAÇÃO

JURÍDICA, UMA VEZ QUE NÃO HÁ TRANSFERÊNCIA DE TITULARIDADE DO BEM. APELAÇÃO QUE SE NEGA PROVIMENTO, NA FORMA AO ART. 557, CAPUT, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. SENTENÇA MANTIDA EM SEDE DE REEXAME NECESSÁRIO.

e) TJRJ, 0057451-68.2006.8.19.0001 - APELACAO / REEXAME NECESSARIO, DES. ANA MARIA OLIVEIRA - Julgamento: 19/07/2011 - OITAVA CAMARA CIVEL

Ação anulatória de débito fiscal oriundo de auto de infração nº 01.032414-3, referente à cobrança de ICMS. Sentença que julgou procedente o pedido inicial, desconstituindo definitivamente o crédito tributário reclamado no auto de infração nº 01.032414-3, condenado o Réu ao pagamento de custas processuais e de honorários advocatícios de R\$ 10.000,00. Apelação de ambas as partes. Caráter mercantil (compra e venda) não configurado nas operações de transferência efetuadas pelo Autor entre estabelecimentos de sua titularidade, descaracterizando o fato gerador do ICMS, para o qual é necessária a circulação jurídica da mercadoria, que pressupõe a transferência da propriedade. Precedentes do STJ. Súmula nº 166 do STJ. Honorários advocatícios de sucumbência que foram fixados em valor que se adequou aos critérios previstos no artigo 20, §§ 3º e 4º do Código de Processo Civil, não comportando a majoração pretendida. Expedição de precatório de que se cogitará quando do cumprimento da sentença. Desprovimento das apelações. Confirmação da sentença em reexame necessário.

f) TJRJ, 0067570-52.2010.8.19.0000 - AGRAVO DE INSTRUMENTO, DES. ROGERIO DE OLIVEIRA SOUZA - Julgamento: 01/03/2011 - NONA CAMARA CIVEL

AGRAVO DE INSTRUMENTO. MANDADO DE SEGURANÇA. NÃO RECEBIMENTO DO RECURSO DE APELAÇÃO CONFORME DISCIPLINA DO § 1º, DO ART. 518 DO CPC. SENTENÇA QUE SE FUNDAMENTOU NA SÚMULA 166 DO STJ. ICMS. TRANSFERENCIA DE MERCADORIA PARA ESTABELECIMENTO COMERCIAL DE MESMA TITULARIDADE. VALIDADE DO ENUNCIADO 166 DO STJ MESMO APÓS O ADVENTO DA LEI COMPLEMENTAR 87/96. MATERIA PACIFICADA NO STJ. MANUTENÇÃO DA DECISÃO. Cabe ao juiz não receber o recurso de apelação quando a sentença estiver em conformidade com súmula do Superior Tribunal de Justiça ou do Supremo Tribunal Federal (§ 1º art. 518 do CPC). Questão temporal quanto a validade do enunciado n.º 166 da Súmula do STJ que não tem o condão de afastar a aplicação do § 1º, art. 518 do CPC, porquanto pacífico o entendimento que a referida súmula é válida, mesmo após o advento da LC n.º 87/96. Necessidade de circulação jurídica da mercadoria, com a transferência da propriedade, não bastando a sua simples saída do estabelecimento contribuinte. Conhecimento e desprovimento do recurso.

4. Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais

a) TJMG - Ap Cível/Reex Necessário 1.0024.06.075447-0/001, Relator(a): Des.(a) Edgard Penna Amorim, 8ª CÂMARA CÍVEL, julgamento em 25/02/2010, publicação da súmula em 05/05/2010

TRIBUTÁRIO - AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - CONEXÃO - ICMS - TRANSFERÊNCIA DE BENS DA MATRIZ PARA FILIAL INTERESTADUAL - NÃO-INCIDÊNCIA - AUSÊNCIA DE CIRCULAÇÃO JURÍDICA - PRECEDENTES JURISPRUDENCIAIS - MULTA ISOLADA - VALIDADE DO PAGAMENTO - CANCELAMENTO DAS EXIGÊNCIAS FISCAIS. 1 - Não incide ICMS

nas transferências de bens entre estabelecimentos do mesmo titular. Precedentes. 2 - É válido o pagamento de multa isolada com redução legal, feito com base em guia expedida pela própria Administração. 3 - Sentença confirmada em reexame necessário, prejudicado o recurso voluntário.

b) TJMG - Ap Cível/Reex Necessário 1.0024.04.466263-3/001, Relator(a): Des.(a) Wander Marotta, 7ª CÂMARA CÍVEL, julgamento em 25/11/2008, publicação da súmula em 19/12/2008.

EXECUÇÃO FISCAL - EMBARGOS DO DEVEDOR - ICMS - TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO TITULAR - AUSÊNCIA DE FATO GERADOR, AINDA QUE OCORRIDA ENTRE ESTADOS DIVERSOS. "O simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte, ainda que para ser utilizada como matéria prima, não caracteriza operação mercantil sujeita à incidência de ICMS. Aplicação da Súmula 166/STJ" - Agravo regimental improvido (STJ - AGRESP 251925 - MG - 2ª T. - Rel. Min. ELIANA CALMON - DJU 20.08.2001 - p. 00427).- Não modifica esta conclusão o fato de ser interna, ou para fora do Estado, a transferência dos bens, feita, sempre, sem a ocorrência de negócio jurídico de circulação da mercadoria.

c) TJMG - Ap Cível/Reex Necessário 1.0024.03.963254-2/001, Relator(a): Des.(a) Maria Elza, 5ª CÂMARA CÍVEL, julgamento em 19/08/2004, publicação da súmula em 17/09/2004.

DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO TITULAR. NÃO INCIDÊNCIA. PRECEDENTES. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA. AUTONOMIA EM RELAÇÃO À OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL. A Constituição da República Federativa do Brasil, em seu artigo 155, inciso II, atribuiu aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir impostos sobre ""operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações se iniciem no exterior"". Não se trata de simples imposto sobre mercadoria, mas de imposto sobre operações de circulação de mercadorias e serviços. A qualificação do fato jurídico-tributário neste imposto depende, principalmente, do conceito de ""operação"". Não é qualquer ""operação de circulação"" que enseja a incidência do ICMS. A circulação da mercadoria que enseja a incidência do imposto é somente a circulação jurídica. Não é suficiente, pois, a mera saída física da mercadoria de um estabelecimento comercial, mas é necessária a transferência de titularidade do bem, melhor dizendo, deve haver a transferência de propriedade do bem. Assim, somente são tributáveis pelo ICMS as operações relativas a negócios jurídicos translativos de titularidade. Conclui-se, por conseguinte, que a simples transferência de mercadoria de um estabelecimento para outro do mesmo titular não se configura como hipótese de incidência do ICMS. Precedentes do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça e do Tribunal de Justiça de Minas Gerais. A obrigação acessória – ""deveres de contorno"" segundo o jurista italiano Renato Alessi – consiste em obrigação, estabelecida por lei, cujo objeto consiste em um fazer ou não fazer alguma coisa, que tem como finalidade a viabilidade do exercício da arrecadação e fiscalização dos possíveis fatos jurídico-tributários, a teor do artigo 113, §2º, do Código Tributário Nacional. Descumprida a obrigação acessória, compete à administração pública fazendária efetuar a autuação do contribuinte, aplicando a penalidade pecuniária cabível, já que o agente público tem sua atividade vinculada à lei. Em regra, não se cogita na infração tributária da intenção do agente, a responsabilização nas infrações tributárias é objetiva ou, como ensinou Aliomar Baleeiro, ""a infração fiscal é formal"".

5. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo

a) TJSP. Relator(a): Décio Notarangeli; Comarca: São Manuel; Órgão julgador: 9ª Câmara de Direito Público; Data do julgamento: 25/03/2015; Data de registro: 26/03/2015.

TRIBUTÁRIO ICMS EXECUÇÃO FISCAL EMBARGOS DO DEVEDOR VENDA À ORDEM REMESSA SIMBÓLICA LEGALIDADE.

1. Notas fiscais emitidas para remessa simbólica de mercadoria entre estabelecimentos em operação triangular. Legalidade. Artigo 129 do RICMS. Desnecessidade de deslocamento físico das mercadorias.

2. Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte (Súmula nº 166 do STJ). Inteligência do art. 264, III, RICMS. Sentença reformada. Embargos procedentes. Execução fiscal extinta. Recurso provido.

b) TJSP, Relator(a): Luis Ganzerla; Comarca: Jacareí; Órgão julgador: 11ª Câmara de Direito Público; Data do julgamento: 10/02/2015; Data de registro: 11/02/2015.

ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL ICMS Empresa autuada pela falta de recolhimento do tributo incidente nas operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos da própria empresa e destaque nas notas fiscais de valores inferiores aos custos de produção Perícia judicial conclusiva pela inexistência da liquidez, certeza e exigibilidade dos valores consignados no AIIM pela Fazenda Estadual Pretensão de afastar a cobrança do tributo e penalidades Cabimento Súmula 166 do STJ Precedentes do STJ e deste E. Tribunal Sentença de procedência mantida Recurso desprovido.

6. Tribunal de Justiça do Espírito Santo

a) TJES, Classe: Agravo de Instrumento, 24159007665, Relator : ELIANA JUNQUEIRA MUNHOS FERREIRA, Órgão julgador: TERCEIRA CÂMARA CÍVEL, Data de Julgamento: 14/07/2015, Data da Publicação no Diário: 24/07/2015.

AGRAVO DE INSTRUMENTO. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. SUSPENSÃO DA EXIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE BENS INTEGRANTES DO ATIVO IMOBILIZADO ENTRE ESTABELECEMENTOS DE UM MESMO CONTRIBUINTE. MERO DESLOCAMENTO FÍSICO ENTRE UNIDADES DA MESMA EMPRESA. NÃO CONFIGURAÇÃO DO FATO GERADOR DO IMPOSTO. COBRANÇA DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA. IMPOSSIBILIDADE. INDÍCIOS DE QUE CERTAS OPERAÇÕES CONSIDERADAS PELA AUTORIDADE NÃO SÃO ORIGINÁRIAS DE ESTABELECEMENTO PERTECENTE À AGRAVANTE. AUSÊNCIA DE VEROSSIMILHANÇA. RECURSO CONHECIDO E DESPROVIDO. 1) A cobrança do diferencial de alíquota de ICMS encontra guarida no texto constitucional, sendo devida em operações interestaduais. Assim, nos casos em que a pessoa, consumidora final, for contribuinte do ICMS, a operação ficará sujeita a duas alíquotas: interestadual, devida ao Estado de origem, e a diferença entre a alíquota interna e a interestadual, devida ao Estado de destino, cabendo ao adquirente do produto o recolhimento desta. 2) Nas hipóteses em que a transferência de bens integrantes do ativo fixo ocorra entre estabelecimentos do mesmo titular situados em estados diferentes, o tratamento jurídico é

diverso. O Superior Tribunal de Justiça possui jurisprudência consolidada no sentido de que o deslocamento de bens ou mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, ainda que situados em estados diferentes, não se subsume à hipótese de incidência de ICMS, porquanto imprescindível a circulação jurídica da mercadoria com a transferência da propriedade (Súmula 166). Nesses casos, há mero deslocamento físico entre unidades da mesma empresa, e não propriamente a circulação de mercadorias, de forma que não há que se cogitar o recolhimento da alíquota interestadual na saída e tampouco o recolhimento do diferencial de alíquota na entrada (art. 155, §2º, inc. VII, da Constituição Federal). 3) In casu, há indícios de que certas operações consideradas pela autoridade que lavrou o auto de infração não são originárias de estabelecimento pertencente à agravante. Dessa forma, não é possível reconhecer, a priori, se o auto de infração está inquinado de vício, a amparar o deferimento da medida antecipatória. 4) Recurso conhecido e desprovido. ACORDA a Egrégia Terceira Câmara Cível, em conformidade da ata e notas taquigráficas da sessão, que integram este julgado, à unanimidade, conhecer e negar provimento ao recurso, nos termos do voto da relatora.

b) TJES, Classe: Embargos de Declaração Ap, 55090007794, Relator : ÁLVARO MANOEL ROSINDO BOURGUIGNON, Órgão julgador: SEGUNDA CÂMARA CÍVEL, Data de Julgamento: 24/06/2014, Data da Publicação no Diário: 02/07/2014

PROCESSO CIVIL - EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NA APELAÇÃO CÍVEL - VÍCIOS INEXISTENTES - RECURSO CONHECIDO E NÃO PROVIDO. 1 - Não há vícios a serem sanados no v. acórdão embargado, porquanto a fundamentação utilizada, bem como a conclusão do mesmo, apresentam-se adequados e suficientes para a prestação da tutela jurisdicional, bastando-se para motivar o convencimento nele sustentado, tendo em vista que abarca todas os fundamentos fáticos e jurídicos, decidindo de maneira integrativa as questões postas à apreciação. 2 – O acórdão embargado analisou e assentou expressamente que de acordo com remansoso entendimento jurisprudencial o simples deslocamento de mercadorias de um estabelecimento para outro, do mesmo contribuinte (matriz e filial), não configura negócio jurídico mercantil, por isso não atrai a incidência do ICMS. 3 - Não há nos autos substratos fáticos que autorizem conclusão diversa, relativamente à existência de diferença sutil entre as operações entre matriz e filial de modo genérico e aquelas que envolvem base de cálculo presumida, a autorizar conclusão diversa da assentada no acórdão embargado. 4 - Outrossim, relativamente ao arbitramento dos honorários advocatícios, restou devidamente assentado que os mesmos foram fixados equitativamente, em observância ao disposto no artigo 20, §4º do Código de Processo Civil, não podendo ser considerada irrisória a verba equivalente a R\$ 3.000,00 (três mil reais), ainda que a mesma corresponda a 0,32% do valor dado à causa. 5 - Em sendo assim, tem-se que o presente recurso é uma cristalina tentativa de rever matéria já decidida, motivo pelo qual as alegações recursais não procedem. 6 - Ressalta-se que em qualquer dos casos previstos no artigo 535, do Código de Processo Civil, os embargos de declaração não possuem a finalidade de rediscutir a decisão e, desse modo, o mero inconformismo com o seu teor, como entendo tratar o presente caso, não constitui hipótese de utilização desta via. 7 - Recurso conhecido e não provido. VISTOS, relatados e discutidos, estes autos em que estão as partes acima indicadas. ACORDA a Egrégia Segunda Câmara Cível, na conformidade da ata e notas taquigráficas que integram este julgado, à unanimidade de votos, conhecer do presente recurso e desprovê-lo, nos termos do voto proferido pelo E. Relator.

c) TJES, Classe: Apelação, 24120217278, Relator : ELIANA JUNQUEIRA MUNHOS FERREIRA, Órgão julgador: QUARTA CÂMARA CÍVEL, Data de Julgamento: 25/08/2014, Data da Publicação no Diário: 29/08/2014.

APELAÇÃO CÍVEL. ROUBO DE CARGA. INCIDÊNCIA DE ICMS. ART. 3º, INC. I, DO DECRETO Nº 1.090-R. FATO GERADOR. SAÍDA DE MERCADORIA DO ESTABELECIMENTO DO CONTRIBUINTE. NECESSIDADE DE EFETIVO CONTEÚDO ECONÔMICO. NEGÓCIO JURÍDICO QUE ESTRIBA A SAÍDA DA MERCADORIA DO ESTABELECIMENTO. FORMALIZAÇÃO EM MOMENTO PRÉVIO AO ENVIO FÍSICO AO ADQUIRENTE. IMPOSSIBILIDADE DE TRANSFERIR À FAZENDA PÚBLICA OS RISCOS INERENTES À ATIVIDADE EMPRESARIAL. PRECEDENTE DO STF QUE NÃO SE AMOLDA À HIPÓTESE VERTENTE. RECURSO IMPROVIDO. 1. O busílis da questão reside em saber se o roubo de mercadoria, ocorrido após sua saída do estabelecimento do vendedor, mas antes de sua entrega ao adquirente, obstaculiza a ocorrência do fato gerador do ICMS. 2. O Decreto Estadual nº 1.090-R, em seu art. 3º, inc. I, preconiza que considera-se ocorrido o fato gerador do ICMS no momento da saída de mercadoria de estabelecimento do contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular. 3. Não é qualquer saída de mercadoria do estabelecimento do contribuinte que pode dar ensejo ao fato gerador do ICMS, mas apenas aquela que tenha um efetivo conteúdo econômico. 4. A saída de mercadoria do estabelecimento da apelante, inexoravelmente, expressou conteúdo econômico assaz a perfectibilizar o fato gerador do ICMS e a tornar despicienda a averiguação de qualquer fato - ainda que fortuito - ocorrido posteriormente para efeito de concretização da norma tributável. 5. É consabido que o negócio jurídico que estriba a saída de mercadoria de estabelecimento é formalizado em momento prévio ao envio físico da mesma ao adquirente, de maneira que a existência de fato ulterior - in casu, o crime de roubo -, não se revela bastante para atingir a configuração de um fato gerador, o qual já se encontrava acabado. 6. Não é crível transferir à Fazenda Pública os riscos inerentes à atividade empresarial, sendo estranho às suas funções minimizar ou mitigar o prejuízo do contribuinte por fato alheio à sua vontade. 7. O precedente do Supremo Tribunal Federal mencionado pela apelante não serve de arrimo à sua tese. Isto porque, nele, estava a Corte Constitucional a cuidar de assunto diverso, que não guarda o mesmo pano de fundo da causa em julgo, qual seja, a não incidência do ICMS sobre a movimentação física de bens entre estabelecimentos da mesma empresa. 8. Recurso improvido. ACORDA a egrégia Quarta Câmara Cível, em conformidade da ata e notas taquigráficas da sessão, que integram este julgado, à unanimidade de votos, conhecer e negar provimento à apelação cível, mantendo incólume a sentença ultrajada.

7. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul

a) Agravo de Instrumento Nº 70060315579, Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Sergio Luiz Grassi Beck, Julgado em 22/10/2014.

Ementa: AGRAVO DE INSTRUMENTO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. INCIDÊNCIA SOBRE OPERAÇÕES DE TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DE MESMO TITULAR. Incide ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias, ainda que a transferência seja para estabelecimentos do mesmo contribuinte, com exceção de bens do ativo fixo. RECURSO PROVIDO. VOTO VENCIDO.

b) Apelação e Reexame Necessário Nº 70029930757, Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Carlos Roberto Lofego Canibal, Julgado em 16/12/2009

APELAÇÃO CÍVEL. MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. ICMS. TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO TITULAR. BASE DE CÁLCULO. Nas transferências

interestaduais de arroz beneficiado entre estabelecimentos do mesmo titular a base de cálculo a ser adotada é o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, conforme estabelece o art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, sendo inaplicável a legislação do Estado do RS que o contrariar. APELO DESPROVIDO. SENTENÇA CONFIRMADA EM REEXAME.

c) Embargos Infringentes Nº 70019273630, Primeiro Grupo de Câmaras Cíveis, Tribunal de Justiça do RS, Relator: João Armando Bezerra Campos, Julgado em 14/09/2007.

EMBARGOS INFRINGENTES. DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. BASE DE CÁLCULO. TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL DE MERCADORIA ENTRE FILIAIS DOMESMO TITULAR. As transferências entre filiais do mesmo titular efetuadas no Estado de São Paulo não possuem um valor de operação que, por não haver circulação de mercadoria, sequer haveria de ser tributadas pelo imposto. A simples movimentação física de mercadorias entre setores do mesmo titular não se configura como circulação jurídica, que só existe quando ocorre a transferência da propriedade da mercadoria. Assim, em transferências interestaduais do mesmo titular, precedidas de transferências também entre estabelecimentos do mesmo titular, dentro do mesmo Estado, a base de cálculo há de ser o preço de custo da mercadoria, uma vez que inexistente lucro, incidindo o artigo 13, inciso II da Lei Complementar nº 87/96. Embargos infringentes desacolhidos por maioria.

ANEXO E - Pesquisa de jurisprudência II: administrativa

1. Secretaria de Estado da Fazenda do Espírito Santo

a) CERF-ES. Recurso Voluntário. Processo 49095145 (Apenso n.º 49385208, Anexos I, II, III. 58551425 e 59949155) - CERF - PLENO 0014/2012-A.I. 2.064.324-9. Acórdão n. 002/2013 - Pleno.

No caso dos autos, o contribuinte recebia, em transferência, mercadorias de outro estabelecimento da mesma empresa situado em outra unidade da Federação, por um determinado valor, e se creditava do ICMS com base nesse valor, e remetia as mesmas mercadorias, em transferência, para outros estabelecimentos seus neste Estado, por valor muito inferior ao das entradas dessas mercadorias, e se debitava do ICMS com base nesse valor. Esse comportamento do contribuinte resultou em “diferenças na conta mercadorias” nos exercícios de 2007, 2008 e 2009. A base de cálculo na saída interna de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular, é o valor da operação (art. 13, I da LC 87/1996), correspondente ao valor das entradas realizadas mais o ICMS devido na respectiva operação de saída, que, calculado “por dentro”, integra a sua própria base de cálculo nessa operação. Como se trata de operação interna de saída de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo titular, e não de venda, os valores correspondentes às rubricas consignadas no inciso II do referido art. 13 da LC 87/1996 (seguros, juros, etc.), de fato, não integram a base de cálculo no caso concreto, mas não se admite a saída de mercadoria por valor inferior ao das entradas. Aliás, esse é o espírito da presunção contida no art. 76, V, da Lei n.º 7.000, de 27 de dezembro de 2001, que, por óbvio, não admite o resultado negativo da conta mercadorias. O comportamento tributário da autuada é ilegal e, portanto, inaceitável, pois essa prática nada tem a ver com o verdadeiro “planejamento tributário” (elisão fiscal), assim considerada a prática de atos lícitos que visa à obtenção de economia tributária. Esta técnica difere diametralmente da evasão fiscal, prática de atos ilícitos que visa à sonegação. Se é certo que o contribuinte tem direito de planejar seus negócios dentro dos limites da lei, de forma a pagar menos tributos, também é certo que não lhe é dado praticar atos ilícitos com o mesmo objetivo. DECISÃO: Conhecer do recurso e, por voto de desempate do senhor presidente, negar-lhe provimento para manter o venerando acórdão recorrido.

b) CERF-ES/acórdãos/2003/Acórdão nº 127/2003

EMENTA: ICMS - FALTA DE RECOLHIMENTO - TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS DE BENS DO ATIVO FIXO E MATERIAIS DE USO DE CONSUMO - ESTABELECEMENTOS DE UM MESMO TITULAR - EXIGÊNCIA CABÍVEL - RECURSO IMPROVIDO

Assim como é fato gerador do diferencial de alíquota na entrada oriunda de outro Estado, é cabível a exigência do ICMS sobre bens do ativo e materiais de uso e consumo, nas saídas interestaduais, ainda que sejam transferências realizadas de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte.

DECISÃO: Conhecido o recurso e, por voto de desempate da senhora Presidente, negado ao mesmo provimento para manter a decisão de primeiro grau.

c) CERF-ES/acórdãos/2012/acórdãos - segunda câmara - 2012/ACÓRDÃO N.º 088/2012

EMENTA: FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECEMENTOS DO MESMO SUJEITO PASSIVO – CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE DE LEI EM FACE DA SÚMULA N.º 166 DO STJ – INCIDÊNCIA DO ICMS – ILICITUDE CARACTERIZADA – RECURSO IMPROVIDO – DECISÃO SINGULAR MANTIDA.

No exercício da jurisdição, o julgador administrativo não exerce o controle de constitucionalidade de lei, em face de expressa vedação contida na legislação processual administrativa.

Incide o ICMS na saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular (art. 12, I da LC n.º 87/1996). DECISÃO: Conhecer do recurso e, à unanimidade, negar-lhe provimento para manter a decisão de primeiro grau, que julgou procedente a acusação fiscal.

d) CERF-ES/acórdãos/2001/Acórdão 086

EMENTA: FALTA DE INSCRIÇÃO COMO CONTRIBUINTE DO ICMS – INSTITUIÇÃO FINANCEIRA – DESOBRIGATORIEDADE – DECISÃO SINGULAR MANTIDA.

A aquisição, pela instituição financeira, de material de uso e consumo e de bens de ativo fixo, bem como a transferência desses bens e materiais para estabelecimentos do mesmo titular não caracterizam hipótese de incidência do ICMS. Estando a instituição financeira desobrigada de se inscrever como contribuinte do ICMS. DECISÃO: Conhecido o recurso e, à unanimidade, negado ao mesmo provimento para manter a decisão de primeiro grau.