

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC-SP

ALÍRIO CARVALHO DE ARAÚJO JÚNIOR

**ICMS E AS TRANSFERÊNCIAS
INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS
ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO TITULAR**

MESTRADO EM DIREITO

SÃO PAULO
2016

ALÍRIO CARVALHO DE ARAÚJO JÚNIOR

**ICMS E AS TRANSFERÊNCIAS
INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS
ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO TITULAR**

Mestrado em direito

Dissertação de mestrado apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de mestre em direito tributário sob a orientação da Prof.^a Dr.^a Fabiana Del Padre Tomé.

SÃO PAULO
2016

ALÍRIO CARVALHO DE ARAÚJO JÚNIOR

**ICMS E AS TRANSFERÊNCIAS
INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS
ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO TITULAR**

Dissertação de mestrado apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de mestre em direito tributário sob a orientação da Prof.^a Dr.^a Fabiana Del Padre Tomé.

Banca examinadora

Dedico este trabalho à minha família.
Seu Alírio, Dona Ivone, Aline, Lyvia e
Gabriel.

AGRADECIMENTOS À CAPES

Registro um especial agradecimento à Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior – CAPES -, vinculada ao Ministério da Educação –MEC -, por subsidiar os estudos realizados nos últimos dois anos, no curso de mestrado da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - PUCSP.

AGRADECIMENTOS

Um agradecimento especial a todos aqueles que contribuíram, direta ou indiretamente, na confecção deste trabalho. Dentre os “contribuintes” estão: (i) os familiares, que sempre estiveram ao meu lado; (ii) os professores da PUC, por sempre demonstrarem humildade ao instigar a dúvida; (iii) os amigos de classe, pela alegria compartilhada no decorrer dos estudos; (iv) os colegas de trabalho, que sempre me apresentam novos desafios; e, por fim, (v) os amigos do peito, que compreenderam a minha ausência nas suas vidas nos últimos tempos. Todos estão guardados no fundo do meu coração. #tamojuntogalera

Faça o necessário, depois faça o possível, e, de repente, você estará fazendo o impossível. (Francisco de Assis).

RESUMO

O propósito do presente trabalho é fortalecer a ideia de que o ICMS se configura como uma subespécie tributária nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular. Por isso, começamos o trabalho estabelecendo nossa posição sobre o sentido da palavra federação, assim como o conceito de federação sob a perspectiva jurídica. Mais adiante estudamos sobre as características do princípio federativo – repartição de competências e autonomia – e a sua importância na interpretação e aplicação da legislação referente ao ICMS. Em seguida, fixamos nosso entendimento em relação à competência tributária e estudamos todos os elementos que compõem a estrutura lógica da norma de competência legislativa do ICMS, a qual servirá de instrumento para verificarmos como os princípios constitucionais e os enunciados complementares interferem no exercício da competência. Prosseguindo nossa pesquisa, fazemos investigações a respeito da lei complementar. Assentamos que o sentido da expressão lei complementar é *stricto* e de caráter nacional. Explicamos sobre as funções da lei complementar e da sua função tríplice para estabelecer normas gerais em direito tributário, mormente no que se refere ao ICMS. No momento seguinte, examinamos a regra-matriz do ICMS nas operações mercantis com mercadorias. Esclarecemos a ambiguidade da expressão regra-matriz. Analisamos o método – binômio da hipótese de incidência e base de cálculo – para se identificar uma subespécie tributária. Observamos que a sigla ICMS pode albergar inúmeras materialidades. Separamos os elementos da regra-matriz de incidência do ICMS para melhor estudar a exação tributária. No próximo ponto, avaliamos a importância do princípio da não cumulatividade. Assinalamos que se trata de um princípio constitucional de limite objetivo, cujo caráter técnico se opera após a ocorrência do fato jurídico tributário. Obtivemos a compreensão de que o sentido do termo “cobrados” é de incidir e que as exceções ao princípio da não cumulatividade são somente a isenção e a não incidência. Por fim, aplicamos as premissas estudadas às transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular. Emitimos nossa opinião quanto aos elementos (princípio federativo, princípio da não cumulatividade e autonomia dos estabelecimentos) que interferem no exercício da competência legislativa do ICMS nas transferências interestaduais. Fizemos a decomposição do critério material da hipótese de incidência e assim atribuímos sentidos jurídicos aos termos “transferências”, “interestaduais”, “estabelecimentos” e “titular”. Compreendemos que o valor das transferências é a base de cálculo. Conjugamos a hipótese de incidência e a base de cálculo para obter a conclusão de que o ICMS das transferências interestaduais é uma subespécie tributária. Na sequência, fazemos o cotejo de nossa opinião com a opinião de alguns autores e da jurisprudência sobre o tema.

Palavras - chave: ICMS. Transferências. Interestaduais.

ABSTRACT

The purpose of the present work is to strengthen the idea that ICMS is configured as a subspecies of tax in interstate transfers of goods between business establishments of the same owner. Therefore, we start the work establishing our position regarding the meaning of the word federation, as well as the concept of federation under the legal perspective. Further up we study the characteristics of the federative principle – distribution of powers and autonomy – and its importance in the interpretation and application of legislation regarding ICMS. Then we fix our understanding in relation to taxation power and we study all elements comprising the logical structure of the ICMS legislative competence law, which will serve as an instrument for us to verify how the constitutional principles and the complementary statements interfere in the exercise of jurisdiction. Proceeding with our work, we perform research regarding the topic “complementary law”. In our understanding the sense of the term “complementary law” is *stricto* and of national reach. We explain the roles of “complementary law” and its triple function to establish general norms in tax law, especially in regard to ICMS. Subsequently we examine the matrix-rule of ICMS incidence in commercial operations with goods. We clarify the ambiguity of the term “matrix-rule”. We analyze the method – a combination of case of incidence and tax base - to identify a tax subspecies. We observe that the initials ICMS can shelter numerous materialities. We separate the elements of ICMS incidence matrix-rule to better study the tax exaction. Then we evaluate the importance of the non-cumulative principle. We note that it is a constitutional principle with objective limits, whose technical character operates after the occurrence of the tax legal fact. We’ve arrived to the understanding that the sense of the term “charged” is relative to incidence and that the exceptions to the non cumulative principle are only exemption and “no incidence”. Finally, we apply the premises discussed to the interstate transfers between business establishments of the same owner. We issued our opinion regarding the elements (federative principle, non cumulative principle and autonomy of the business establishments) that interfere in the exercise of ICMS legislative competence in interstate transfers. We have performed the decomposition of the material criterion of the incidence hypothesis and therefore we have assigned legal sense to the terms “transfers”, “interstate”, “business establishments” and “owner”. We understand that the value of the transferences is the tax base. We’ve put together the incidence hypothesis and the tax base to arrive at the conclusion that ICMS on interstate transfers is a tax subspecies. Subsequently, we compare our understanding with the work of several authors and the jurisprudence on the matter.

Keywords: ICMS. Transfers. Interstate.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	12
2 O PRINCÍPIO FEDERATIVO E A SUA IMPORTÂNCIA PARA O ICMS.....	14
2.1 O SENTIDO DA PALAVRA FEDERAÇÃO.....	14
2.2 O CONCEITO DE FEDERAÇÃO.....	15
2.3 O MUNICÍPIO COMO ENTE FEDERATIVO.....	19
2.4 AS CARACTERÍSTICAS DO ESTADO FEDERAL.....	20
2.5 A IMPORTÂNCIA DO PRINCÍPIO FEDERATIVO PARA O ICMS.....	27
3 A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA LEGISLATIVA DO ICMS.....	34
3.1 A HIPÓTESE DA NORMA DE COMPETÊNCIA DO ICMS.....	36
3.1.1 O sujeito competente para instituir, modificar ou suprimir o ICMS.....	36
3.1.2 O procedimento para instituição, alteração ou supressão do ICMS.....	38
3.1.3 O local da atividade legislativa referente ao ICMS.....	40
3.1.4 O tempo em que ocorre a atividade legislativa referente ao ICMS.....	41
3.3 O CONSEQUENTE DA NORMA DE COMPETÊNCIA DO ICMS.....	42
3.2.1 O Sujeito ativo para dispor sobre ICMS.....	43
3.2.2 O Sujeito passivo da relação de competência do ICMS.....	44
3.2.3 As condições materiais da norma de competência legislativa do ICMS...46	
4 A LEI COMPLEMENTAR E O ICMS.....	57
4.1 O SENTIDO DA EXPRESSÃO “LEI COMPLEMENTAR”.....	57
4.2 A LEI COMPLEMENTAR COMO LEI NACIONAL.....	59
4.3 A FUNÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR.....	61
4.3.1 A corrente Monatômica.....	63
4.3.2 A corrente Dicotômica.....	66
4.3.3 A corrente Tricotômica.....	69
4.4 A FUNÇÃO TRÍPLICE DA LEI COMPLEMENTAR E O ICMS.....	73
5 OBSERVAÇÕES SOBRE A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO ICMS.....	81
5.1 A AMBIGUIDADE DA EXPRESSÃO “REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA”.....	81
5.2 COMO SE IDENTIFICAR UMA SUBESPÉCIE DO ICMS.....	83
5.3 AS VÁRIAS SUBESPÉCIES DO ICMS.....	85
5.4 OS CRITÉRIOS DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO ICMS.....	87
5.4.1 O critério material.....	87
5.4.2 O critério temporal.....	101
5.4.3 O critério espacial.....	106
5.4.4 O critério pessoal.....	109
5.4.5 O critério quantitativo.....	113
5.5 A FUNÇÃO DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA NO ICMS.....	116
6 A NÃO CUMULATIVIDADE DO ICMS.....	118
6.1 A NÃO CUMULATIVIDADE É PRINCÍPIO OU REGRA?.....	120
6.2 O MOMENTO EM QUE SE OPERA A NÃO CUMULATIVIDADE DO ICMS....	124
6.3 O MECANISMO DAS DEDUÇÕES NO ICMS.....	126
6.4 O ALCANCE SEMÂNTICO DO VOCÁBULO “COBRADOS”.....	129
6.5 AS EXCEÇÕES AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE.....	134

7 AS TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO TITULAR E O ICMS.....	136
7.1 A SUBESPÉCIE DE ICMS NAS TRASNFERÊNCIAS INTERESTADUAIS.....	136
7.1.1 Os elementos que interferem no exercício da competência legislativa..	137
7.1.2 A materialidade do ICMS nas transferências interestaduais.....	145
7.1.3 A base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais.....	153
7.1.4 A conjugação da hipótese de incidência com a base de cálculo.....	160
7. 2 ALGUNS ENTEDIMENTOS DOUTRINÁRIOS SOBRE O TEMA.....	161
7. 3 A POSIÇÃO DOS TRIBUNAIS SUPERIORES SOBRE O TEMA.....	181
8 CONCLUSÃO.....	188
REFERÊNCIAS.....	192

INTRODUÇÃO

O presente trabalho tenta fixar a ideia de que é possível a configuração do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, como uma subespécie tributária.

Para isso, realizaremos investigações concernentes aos principais contornos do princípio federativo, especialmente sobre as características da autonomia dos entes federados e da necessidade da repartição de competências.

No capítulo seguinte, estabeleceremos nossa definição sobre competência tributária. Depois disso, decomporemos todos os elementos da estrutura lógica da norma de competência, a fim de examinar a interferência do princípio federativo, do princípio da não cumulatividade, assim como da autonomia dos estabelecimentos, no instante que o sujeito competente for instituir o ICMS nas transferências interestaduais.

No capítulo que se refere à lei complementar, estudaremos que a sua função tríplice irá detalhar o perfil dos tributos mencionados na Constituição, de modo a deixá-los utilizáveis pelas leis ordinárias, veículos adequados para os entes federativos instituírem as espécies tributárias em seus respectivos espaços territoriais.

Em seguida, abordaremos a importância da conjugação do binômio hipótese de incidência e base de cálculo na configuração de uma subespécie tributária. Por meio desse binômio, observaremos se a sigla ICMS pode comportar inúmeras materialidades. O próximo passo será proceder com a decomposição de todos os critérios da regra-matriz de incidência tributária do ICMS nas operações mercantis.

Concernente ao princípio constitucional da não cumulatividade, consolidaremos a ideia de que este possui um papel importante para o desenvolvimento da economia do país, especialmente no caso do ICMS, que representa a maior parte da receita dos Estados.

Também estudaremos sobre a possibilidade de a não cumulatividade ser considerada um princípio do tipo que impõe um limite objetivo. Ainda nesta seara, exploraremos o caráter técnico da não cumulatividade, o que nos fará refletir sobre momento que esta se opera. Pesquisaremos sobre o sentido do termo “cobrados” com intuito de verificar se este significa incidir. Ao final do capítulo, registraremos o entendimento sobre quais as únicas exceções ao princípio da não cumulatividade.

No capítulo de desfecho, aplicaremos as premissas estudadas às transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, de modo que emitiremos nossa opinião quanto à interferência do princípio federativo, do princípio da não cumulatividade e da autonomia dos estabelecimentos, no exercício da competência legislativa do ICMS nas transferências interestaduais.

Já em relação à materialidade do ICMS nas transferências interestaduais, fizemos a sua decomposição para averiguar o sentido jurídico a ser atribuído aos termos “transferências”, “interestaduais”, “mercadorias”, “estabelecimentos” e “titular”. Pertinente à sua base de cálculo, procuraremos evidenciar que esta é o valor das transferências (valor da mercadoria acrescido do custo das transferências).

Depois disso, faremos a conjugação do binômio hipótese de incidência e base de cálculo, a fim de observar se a referida base de cálculo possui o condão de confirmar, infirmar ou afirmar a materialidade do ICMS nas transferências interestaduais.

Para concluir este trabalho, articularemos um cotejo da nossa opinião com a opinião de vários autores e com os entendimentos fixados na jurisprudência dos tribunais superiores sobre o tema. Com isso, analisaremos os pontos de convergência e divergência.

2 O PRINCÍPIO FEDERATIVO E A SUA IMPORTÂNCIA PARA O ICMS

2.1 O SENTIDO DA PALAVRA FEDERAÇÃO

A palavra federação vem do latim *foedos*, *foederis*, que significa aliança, pacto, liga, união¹. Podemos ter outros sentidos ligados à palavra federação, tais como, uma entidade representativa de classe profissionais, de esportistas, de religiosos, etc., mas o sentido que utilizaremos neste trabalho é de união dos entes de federativos como forma de Estado².

Dessa maneira, compartilhamos dos ensinamentos de Maria do Rosário Esteves quando ela afirma que “Federação é uma forma de Estado (composto) em que duas ordens jurídicas coexistem harmonicamente, ou seja, poderes políticos – o regional e o nacional – convivem em harmonia”³.

Na mesma direção, também é o posicionamento de Regina Helena Costa, que também defini a federação como uma “forma de Estado que se traduz na autonomia recíproca entre União e os Estados - membros”⁴.

Roque Antonio Carrazza, por sua vez, estabelece que a “Federação é apenas uma forma de Estado, um sistema de composição de forças, interesses e objetivos que podem variar, no tempo e no espaço, de acordo com as características, as necessidades e os sentimentos de cada povo”⁵.

E finaliza da seguinte forma:

¹ Cf. TEMER, Michel. *Elementos de direito constitucional*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 59; ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 38; DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de Teoria Geral do Estado*. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 91.

² “Estado é uma ordenação que tem por fim específico e essencial a regulamentação global das relações sociais entre os membros de uma dada população sobre um dado território, na qual a palavra ordenação expressa a ideia de poder soberano, institucionalizado”. (SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 99.).

³ ESTEVES, Maria do Rosário. *Normas gerais de direito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 44.

⁴ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 81.

⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 147.

De qualquer modo, podemos dizer que a Federação (de *fouedus*, *foedoris*, aliança, pacto) é uma associação, uma união institucional de Estados, que dá lugar a um novo Estado (o Estado Federal), diverso dos que dele participam (os Estados – membros). Nela, os Estados Federados, sem perderem suas personalidades jurídicas, despem-se de algumas tantas prerrogativas, em benefício da União. A mais relevante delas é a *soberania*⁶.

Anotamos, ainda, as lições de Geraldo Ataliba em relação à federação:

Exsurge a federação como a associação de Estados para a formação de um novo Estado (o federal) com repartição rígida de atributos da soberania entre eles. Informa-se seu relacionamento pela autonomia recíproca da União e dos Estados, sob a égide da Constituição Federal, caracterizadora de sua igualdade jurídica, dado que ambos extraem suas competências da mesma norma⁷.

Portanto, percebemos que a federação é uma forma de Estado⁸, na qual os entes federativos possuem suas autonomias e suas competências estabelecidas, e rigorosamente divididas, pela Constituição Federal. Tudo isto para que todos os referidos entes federados convivam entre si da maneira mais harmônica possível, especialmente porque todos possuem suas personalidades jurídicas.

2.2 O CONCEITO DE FEDERAÇÃO

Estabelecido que o sentido da palavra federação é uma forma de Estado, exsurge um questionamento relevante. Qual seria o conceito de federação enquanto forma de estado? Certamente responder a esse questionamento nos demandaria uma investigação muito mais aprofundada, o que nos afastaria do propósito desta pesquisa.

⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 148.

⁷ ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 38.

⁸ Em consonância com as instruções de José Afonso da Silva, devemos alertar o leitor que o sentido atribuído à forma de estado neste trabalho é estrutural. Fazemos esse alerta, pois a referida expressão pode ter outras acepções, tais como: Estado patrimonial, Estado de polícia, Estado de direito, etc. (SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 100.).

No entanto, teceremos singelas considerações sobre o tema, mas tão somente para fortalecer a ideia de que não existe um conceito único e definitivo de federação, que será o nosso ponto de partida.

Não é de hoje que se busca um conceito para federação. No entanto, chegar a um denominador comum é praticamente impossível⁹, pois este é “sensível a flutuações nas estruturas políticas e econômicas de cada nação, modelando o grau das autonomias recíprocas e a extensão de suas competências segundo variáveis ocorrentes em cada etapa de sua história”¹⁰.

No mesmo caminho, Geraldo Ataliba assinala que é impossível existir um conceito modelo de federação. Este formula tal assertiva, pois no seu entender “ninguém pode fazer uma definição completa, miúda, de federação, porque ela assume, em cada lugar, em cada época e em cada momento, feição diversa”¹¹.

Paulo de Barros Carvalho também faz coro a esse entendimento, pois este ensina “que a federação que queremos não é uma federação pura, porque não existe esse conceito de federação pura. A federação é sempre historicamente condicionada”¹². E finaliza explicando que o Brasil, em razão das mudanças jurídicas, econômicas e políticas que passa, ainda “está desenhando o seu modelo de federação”¹³.

Sobre este ponto da federação brasileira, Alcides Jorge Costa também possui o mesmo pensamento. Isso porque, o autor declara que “a federação brasileira tem se notabilizado pela mudança, por certas mudanças de forma, a cada Constituição nova. E é por isso que eu digo sempre que a federação brasileira é uma federação à procura de um modelo. Já houve de tudo”¹⁴.

⁹ José Souto Maior Borges defende que o conceito de federação é aquele que está descrito no art. 1º da Constituição Federal. Portanto, quem somente pode definir o conceito de federação é a própria Constituição. (BORGES, José Souto Maior. Pacto federativo e tributação. *Revista de Direito Tributário*. N. 116. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 16.).

¹⁰ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Discriminação de rendas tributárias*. São Paulo: José Bushatsky, 1972, p. 10.

¹¹ ATALIBA, Geraldo. *Constituição e Constituinte: Regime federativo*. São Paulo: RT, 1987, p. 63.

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. Os tributos e a federação que deve ser. *Revista de Direito Tributário*. N. 119. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 20.

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. Os tributos e a federação que deve ser. *Revista de Direito Tributário*. N. 119. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 20.

¹⁴ COSTA, Alcides Jorge. Aspectos constitutivos de uma federação e a realidade brasileira. *Revista de Direito Tributário*. N. 121. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 35.

Dito isto, percebemos que esse constante cenário de mudança, que ocorrem nas demais federações, resultam na dificuldade dos doutrinadores de estabelecerem um conceito padrão de federação. Isso porque, cada federação acaba tendo a sua peculiaridade e seu regionalismo. Tal fato sinaliza que é pouco provável existir duas ordens jurídicas federativas idênticas. Quando muito, podem ser análogas, mas não idênticas. Portanto, definir um conceito estrutural à federação é missão espinhosa.

Osvaldo Aranha Bandeira de Mello já se debruçou sobre o tema e abalizou que somente nos Estados onde se iniciaram o regime federativo não se tem contestação em relação à sua estrutura federal. Por outro lado, o autor afirma que “o mesmo não se dá com os outros países, pois seus regimes, embora modelados sobre os dos primeiros, deles sempre se afastam e, muitas vezes, de maneira importante”¹⁵.

Heleno Taveira Torres identifica essa situação e elucida o seguinte:

Não é novidade que o modelo de Estado brasileiro foi haurido da experiência de outros povos, com especial inspiração da Constituição americana, e está repleto de residualidade e de vícios históricos de épocas precedentes. Contudo, logo nos distanciáramos dos modelos de influência, no caso, do americano. E não poderia ser diferente. Basta comparar países com federações, como Alemanha, Argentina, Suíça, Canadá, Austrália, Rússia, México, África do Sul ou EUA¹⁶.

Também podemos sentir essa impossibilidade de se identificar uma definição para conceito de federação nas palavras de Luiz Pinto Ferreira, especialmente quando este discorre sobre a característica do bicameralismo em uma federação, a qual nem sempre é adotada nos Estados federais. Vejamos:

É o princípio da igualdade de representação dos Estados federados na Câmara Alta, conforme tradição norte americana, adotada na Argentina, no Brasil, no México e na Suíça. Nem todos os Estados federais consignam tal princípio, desconhecido na Alemanha em 1871, 1919, e 1949 (CF art. 51), dele se afastando a Constituição do Canadá (art. 22), da Áustria (art. 34), URSS de 1936 (art. 35) e 1977 (art. 110), afora a Constituição da Austrália de 1900, que manteve para o os Estados fundadores e originários da

¹⁵ MELLO, Osvaldo Aranha Bandeira de. *Natureza jurídica do Estado Federal*. São Paulo: Prefeitura do Município de São Paulo, 1948, p. 11.

¹⁶ TORRES, Heleno Taveira. Os desafios do federalismo fiscal e a reforma do ICMS. In: PRETO, Raquel Elita (Coord.). *Tributação brasileira em evolução. Estudos em homenagem ao Professor Alcides Jorge Costa*. 1. ed. São Paulo: IASP, 2015, p. 121.

federação, permitindo porém, a desigualdade para os Estados posteriormente associados, como se verifica da leitura do art. 9º de sua Lei Magna¹⁷.

Para exemplificar essa questão, especialmente sob a perspectiva das diferenças de regimes jurídicos, analisaremos uma situação fática interna no Brasil, qual seja, a saída de bens do ativo permanente¹⁸ do estabelecimento contribuinte. Escolhida a situação fática, teremos que analisar o tratamento que esta recebe quando ocorrida no Estado de São Paulo e no Estado do Pará.

Pois bem. Sem maiores digressões, a situação fática mencionada é hipótese de não-incidência do ICMS em ambos os entes federativos. Entretanto, as diferenças do tratamento jurídico dispensado aparecem somente nos detalhes. Percebemos isso, pois no Estado de São Paulo toda e qualquer saída de ativo permanente, como dito, é hipótese de não-incidência, conforme disposições do art. 7º, inciso XIV, do Decreto Estadual n. 45.490/2000¹⁹, enquanto que no Estado do Pará não é qualquer saída de ativo permanente que é uma hipótese de não-incidência.

Afirmamos isso, porque no mencionado ente federativo há uma condição temporal para que a saída de ativo permanente possa ser uma hipótese de não-incidência, qual seja, de que o bem desincorporado tenha sido anteriormente incorporado ao ativo permanente a pelo menos um ano, consoante o disposto no art. 5º, inciso XXII, do Decreto Estadual n. 4.676/2001²⁰.

Em outras palavras, qualquer bem destinado à produção e manutenção de riqueza do contribuinte, deve permanecer no mesmo estabelecimento por pelo menos um ano. Caso a saída desse ativo permanente ocorra antes disso, o Estado

¹⁷ FERREIRA, Luiz Pinto. *Comentários à Constituição brasileira*. Vol. 2. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 121.

¹⁸ São os bens ou direitos necessários à exploração do objeto social da pessoa jurídica. Portanto, são aqueles que se destinam à manutenção das atividades produtoras de rendimentos do Contribuinte. (Cf. MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: Teoria e prática*. 12. ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 35; FRANCO, Ademar. *Imposto de renda das pessoas jurídicas*. São Paulo: Atlas, 1986, p. 227.).

¹⁹ SÃO PAULO. Decreto n. 45.490 de 30 de novembro 2000. *Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e Comunicação - RICMS*. Disponível em <<http://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/2000/decreto-45490-30.11.2000.html>>. Acesso em 05.12.2015.

²⁰ PARÁ. Decreto n. 4.676 de 18 de junho de 2001. *Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e Comunicação - ICMS*. Disponível em <http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/decreto/dc2001_c4676.pdf>. Acesso em 05.12.2015.

do Pará poderá entender que ocorreu a incidência do ICMS e fazer a exigência do tributo que julgar devido.

Diante dessa singela situação fática, podemos perceber, de maneira analógica é claro, o motivo pelo qual os doutrinadores afirmam ter dificuldades para definir um conceito de federação, mormente porque ficam explícitas as características do regionalismo dos estados e da autonomia dos entes federativos para disciplinarem situações fáticas idênticas, porém de maneira jurídica diferente. Ideia que deve ser replicada à situação das diferenças existentes entre as diversas federações.

É claro que o exemplo dado é somente em território nacional, mas, este nos fornece elementos necessários para visualizarmos que as diferenças identificadas entre os estados da federação, também podem ocorrer na seara internacional, isto é, entre o regime federativo de outra nação com o regime federativo brasileiro.

Sendo assim, essa ligeira investigação sobre o conceito de federação, revela que não há como se ter uma definição exata do que é federação, tendo em vista que o desenho de uma estrutura federativa irá variar de acordo com as peculiaridades de cada região. Dessa forma, podemos concluir que, “cada federação tem uma fisionomia própria: a que lhe imprime o ordenamento jurídico local”²¹.

2.3 O MUNICÍPIO COMO ENTE FEDERATIVO

Antes de adentrarmos nas explicações sobre as características do estado federal, devemos alertar sobre a existência de divergência doutrinária quanto à possibilidade de os municípios serem considerados²², ou não²³, entes federativos autônomos.

²¹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 147.

²² MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito municipal brasileiro*. 5. ed. São Paulo: RT, 1985, p. 39.

²³ SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 479.

No entanto, a referida celeuma doutrinária não será objeto de investigação, tendo em vista que nossa intenção é falar sobre um tributo estadual, que, sem maiores digressões ou discursões, é de competência de um ente de federativo estadual.

Portanto, não ingressaremos nessa seara, tendo em vista que não há divergências de posicionamentos jurídicos quanto ao tema de nosso interesse, qual seja, de os Estados serem considerados um ente federativo.

2.4 AS CARACTERÍSTICAS DO ESTADO FEDERAL

As características do Estado federal é outro tema que também é espinhoso e sem consenso na doutrina. Assim, da mesma forma como fizemos no tópico sobre o conceito de federação, primeiramente faremos uma contextualização sobre as divergências existentes nas características do Estado federal.

Depois disso daremos um enfoque maior à repartição de competências e a autonomia. Isso porque, entendemos que com uma análise mais aprofundada dessas características, conseguiremos visualizar a importância do princípio federativo para manutenção da harmonia no sistema jurídico e para interpretação e aplicação das normas constitucionais e infraconstitucionais, que é de extrema relevância para se entender que o ICMS pode se configurar nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular.

Muitas são as características do estado federal, especialmente porque, como dito alhures, a doutrina não chega a um consenso sobre um padrão para essas características. Não iremos solucionar a celeuma ou propor uma ideia que solva todas as discursões. Mas de devemos registrar o posicionamento de alguns autores sobre o tema. Nesse sentido, iniciamos nosso caminho com as características delineadas por Roque Antonio Carrazza, conforme transcrição abaixo:

1) rigidez da Constituição, que pode ser absoluta (imutável) ou, hipótese mais frequente, relativa (modificável, mas de forma mais trabalhosa do que as leis ordinárias); 2) partilha, pelo texto constitucional, das competências federal e estaduais; e 3) existência de um poder supremo – geralmente a Suprema Corte do País – para resolver, com base na Constituição Federal, as controvérsias que vierem a surgir entre os Estados federados ou entre estes e a União²⁴.

Ao que nos parece, esse posicionamento de Roque Antonio Carrazza também já era defendido por Victor Nunes Leal. Notamos isso, pois as características suscitadas pelos autores são praticamente idênticas, ou seja, com a existência de três características. (i) a rigidez na Constituição; (ii) a repartição de competências; e (iii) a existência de um poder supremo, conforme se pode ver na transcrição que fazemos abaixo:

1º, rigidez da Constituição, isto é, exigências de formalidades mais severas para as reformas constitucionais do que para elaboração das leis ordinárias; 2º, repartição, no próprio texto constitucional, das competências federal e estadual; finalmente, 3º, existência de uma autoridade suprema para solver as disputas entre a União e os Estados, zelando pela coexistência das duas ordens de competência (federal e estadual) e impedindo recíprocas usurpações²⁵.

Destoando um pouco dos autores supramencionados e aumentando a quantidade de características do princípio federativo, mencionamos o posicionamento de Carlos Mário da Silva Veloso, o qual é no sentido de que o princípio federativo apresenta como características:

a) a repartição constitucional de competências; b) autonomia estadual que compreende a auto-organização, o autogoverno e autoadministração; c) a participação do estado-membro na formação da vontade federal; d) a discriminação Constitucional das rendas tributárias, com a repartição da competência tributária e a distribuição de receita tributária²⁶.

Podemos notar que o autor não menciona a necessidade de um poder supremo ou a rigidez na Constituição. Por outro lado, este relata que a autonomia

²⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. A competência tributária dos Estados-membros diante da nova Constituição Federal. *Revista de Direito Tributário*. N. 45. São Paulo: RT, 1988, p. 55.

²⁵ LEAL, Victor Nunes. *Problemas de direito público*. Rio de Janeiro: Forense, 1960, p. 110 – 111.

²⁶ VELLOSO, Carlos Mário da Silva. Estado federal e estados federados na Constituição brasileira de 1988: do equilíbrio federativo. *Revista de Direito Administrativo*. N. 187. Rio de Janeiro: Forense, 1992, p. 7.

dos entes federados, a participação do ente federado na vontade central e a distribuição de receita tributária, são características do princípio federativo.

Na mesma direção, mas também não deixando de acrescentar algumas características, observamos as lições de José Maurício Conti, quando este narra que o princípio federativo tem sete características, quais sejam:

a) existência de, ao menos duas esferas de governo; b) autonomia das entidades descentralizadas que compreende as autonomias política, administrativa e financeira; c) organização do Estado expressa em uma Constituição; d) repartição de competências entre as entidades descentralizadas; e) participação das entidades descentralizadas na formação da vontade nacional; f) indissolubilidade²⁷.

As características que José Maurício Conti acrescenta ao princípio federativo são a existência de duas esferas de governo, a organização expressa do Estado em uma Constituição e a indissolubilidade.

Por meio dessa singela exposição, identificamos as duas características fundamentais para o deslinde de nosso trabalho, que é a autonomia dos entes federados e a necessidade da repartição de competências para ocorrer a distribuição equilibrada de receitas tributárias.

Isso porque, dentre as justificativas para a configuração do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, está a necessidade de uma correta repartição de competências e o respeito à autonomia dos Estados federados. Sem isso, certamente haverá uma falta de harmonia no sistema jurídico.

No tocante à autonomia, observamos que ela está intimamente ligada à repartição de competências estabelecidas pela Constituição Federal. Asseveramos isso, pois sem autonomia dos entes federados não há repartição do poder e sem repartição desse poder não haverá autonomia. Portanto, uma característica depende da outra para existir e para garantir o equilíbrio do princípio federativo.

Obtivemos essa conclusão após uma análise das lições de Flávio Couto Bernardes, que evidenciam essa ligação entre a repartição de competências e a

²⁷ CONTI, José Maurício. Dívida Pública e Responsabilidade Fiscal no Federalismo Brasileiro. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito Tributário. Estudos em homenagem ao Prof. Alcides Jorge Costa*. v. II. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 1078 - 1079.

autonomia, especialmente porque ele enumera cada espécie de autonomia e que cada uma delas é resultado da repartição de competências estatuídas na Constituição. Vejamos isso nas próprias palavras do autor.

A autonomia dos entes federados está estritamente vinculada à repartição de competências pela Constituição Federal. A autonomia política é delineada pelo texto constitucional, que determinará a forma de escolha dos representantes do povo e os limites para o exercício das funções públicas pelos mesmos; a autonomia administrativa tem idênticos parâmetros, cabendo às Constituições Estaduais e às Leis Orgânicas explicitar sua estruturação local, mas sempre em observância à Lei Maior; a autonomia financeira está vinculada à repartição de competência tributária, principal fonte de recursos para custear as despesas estatais, que também vem a ser estabelecida pela Carta Magna; e, por fim, a autonomia legislativa depende da distribuição geral de competências realizada igualmente pela Constituição Federal²⁸.

Na mesma direção é o posicionamento de Fernanda Dias Menezes de Almeida, ao ensinar que “a federação, a rigor, é um grande sistema de repartição de competências. E essa repartição de competências é que dá substância à descentralização em unidades autônomas”²⁹. Dito de outra maneira. A repartição de competências garantirá a autonomia dos entes federativos.

Em vista das lições de ambos os autores, podemos estabelecer que quando falamos de autonomia, automaticamente englobaremos as autonomias legislativa, administrativa, política e financeira, assim como também podemos fixar que essas autonomias são exercidas de acordo com a repartição de suas competências.

Independentemente disso, necessitamos pesquisar as definições doutrinárias dadas ao conceito de autonomia. Isso não é uma tarefa simples, mormente porque também existem divergências³⁰, mas não entraremos nos pormenores dessa seara. Nossa intenção, mais uma vez, é somente ter breves noções sobre a autonomia dos estados federados para aplicá-las em nossa pesquisa.

²⁸ BERNARDES, Flávio Couto. Caracterização do Estado Federal. *Revista de Direito Tributário*. N. 82. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 254.

²⁹ ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes. *Competências na Constituição de 1988*. São Paulo: Atlas, 1991, p. 32.

³⁰ “O conceito de autonomia, como se sabe, é polêmico. As amplas explorações feitas em torno dele, especialmente pelos publicistas germânicos e italianos, não chegaram a levar a uma conclusão harmoniosa e pacífica”. (FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Sistema tributário brasileiro: discriminação de rendas*. Rio de Janeiro: Financeiras, 1965, p. 15).

Com esse intuito, registramos o entendimento de Amílcar Araújo Falcão que esclarece quais seriam os elementos necessários para configuração da autonomia dos entes federados, conforme transcrição abaixo:

A nosso ver, a sua configuração depende da integração de dois momentos – o momento subjetivo e o momento objetivo. É mister que haja uma entidade autônoma, no sentido de que se trate de um ente de personalidade jurídica própria, descentralizado, destacado institucionalmente. Esse elemento, por si só não bastaria, porque ele é comum às diferentes formas de descentralização administrativa. Necessário se torna, conseqüentemente, que ele se conjugue com um elemento objetivo, qual seja o da titularidade de um poder de autodeterminação ou de produção de norma jurídica, independente e próprio³¹.

Com pensamento muito parecido ao citado acima, identificamos as lições de José Afonso da Silva³². No pensamento deste autor, a autonomia deve ter dois elementos básicos. Um é a existência de órgãos governamentais próprios e outro é a posse de competências exclusivas. Fazendo um paralelo com as lições de Amílcar Araújo Falcão, o primeiro elemento seria subjetivo e o segundo objetivo.

Prosseguindo a pesquisa, José Afonso da Silva³³ ressalta, em outro trecho de sua obra, que a existência da autonomia no princípio federativo significa dizer que os entes federados podem agir dentro de seu espaço territorial.

Em outras palavras, entes federados podem legislar, escolher seus representantes, instituir tributos e estruturar seus órgãos à vontade, mas desde que respeitem os ditames constitucionais³⁴. E o autor finaliza afirmando que é nesse ponto que “se verifica o equilíbrio da federação, que rege as relações entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios, todos autônomos nos termos da Constituição (art. 18)”³⁵.

Para manutenção do equilíbrio federativo, ressaltamos que a autonomia sob a perspectiva financeira é umas das mais relevantes. Porque deve ser “garantida a

³¹ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Sistema tributário brasileiro: discriminação de rendas*. Rio de Janeiro: Financeiras, 1965, p. 15.

³² SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 102.

³³ SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 487.

³⁴ Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 583; COSTA, Gustavo de Farias Cavalcanti. *Federalismo & ICMS: reflexos tributários*. Curitiba: Juruá, 1999, p. 45.

³⁵ SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 488.

obtenção de receitas próprias”³⁶ com a instituição de tributos de sua competência. Tal fato, ao que nos parece, afastaria a dependência dos Estados em relação aos repasses de recursos³⁷ feitos pela União³⁸ e garantiria maior equilíbrio à federação.

Na mesma linha de pensamento, Flávio Couto Bernardes acentua que “a repartição das competências tributárias (distribuição horizontal de recursos) e a repartição das receitas da mesma natureza (distribuição vertical de recursos) são fatores determinantes para assegurar o equilíbrio do pacto federativo”³⁹.

Sacha Calmon Navarro Coêlho vai mais além e assinala que sem o respeito à autonomia financeira, o desequilíbrio no princípio federativo é tamanho que não existirão as autonomias política, administrativa e legislativa, especialmente no âmbito tributário. E prossegue, afirmando que a autonomia financeira deve ser resguardada por intermédio da “competência tributária das pessoas políticas que convivem na Federação e, também, pela equidosa discriminação constitucional das fontes de receita tributária, daí advindo a importância do tema referente à repartição de competências no Estado Federal”⁴⁰.

Faz todo o sentido o posicionamento desses autores, pois se não houver possibilidade de os entes federados adquirirem receitas (repartição de competências) para fazerem frente às suas despesas - o que é feito em grande parte por meio da instituição de tributos, sendo o ICMS “hoje o principal instrumento da autonomia financeira das unidades federadas”⁴¹ -, torna-se impossível sustentar o equilíbrio do princípio federativo.

Além disso, temos outra consequência relevante para o caso de não haver uma autonomia financeira, qual seja, a inviabilidade de promover o desenvolvimento econômico do ente federado. Logo, a ausência dessa autonomia será fator de

³⁶ BERNARDES, Flávio Couto. Caracterização do Estado Federal. *Revista de Direito Tributário*. N. 82. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 253.

³⁷ “Tais recursos hão de ser correlativos à extensão dessas atribuições. Se insuficientes ou sujeitos a condições, a autonomia dos Estados-Membros só existirá no papel em que estiver escrita a Constituição”. (FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 44.

³⁸ BERNARDES, Flávio Couto. Caracterização do Estado Federal. *Revista de Direito Tributário*. N. 82. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 253.

³⁹ BERNARDES, Flávio Couto. Caracterização do Estado Federal. *Revista de Direito Tributário*. N. 82. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 253.

⁴⁰ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 58.

⁴¹ CARVALHO, Paulo de Barros. ICMS. Incentivos. Conflitos entre Estados. Interpretação. *Revista de Direito Tributário*. N. 66. São Paulo: Malheiros, 1994, p. 94.

aumento da “desigualdade sócio-econômica existente, não gerando qualquer benefício para o país e colocando a federação e risco”⁴².

Com essas palavras, podemos entender que a mensagem repassada pelos autores mencionados é que se não houver respeito, por parte dos entes federativos à autonomia (financeira, política, administrativa e legislativa), não poderemos falar em equilíbrio do princípio federativo, o que, via de consequência, ensejará em falta de harmonia no sistema jurídico.

Mas não é só isso, também podemos atestar que, em razão da autonomia, existe absoluta igualdade entre a União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Sendo que não há nenhum tipo de hierarquia entre eles. Tão somente uma repartição de competências⁴³ estabelecidas pela Constituição Federal de 1988.

Outro ponto que não podemos deixar de consignar em nossa pesquisa, é em relação ao grau de autonomia que é dado aos Estados e aos Municípios no sistema federativo brasileiro. Inclusive o tema já foi abordado por Alcides Jorge Costa⁴⁴ e Paulo de Barros Carvalho⁴⁵, que chegaram à conclusão de que a autonomia dos Estados e dos Municípios é muito pequena quando comparada com a União.

Para Paulo de Barros Carvalho, o principal motivo para se afirmar que a autonomia dos Estados e Municípios é baixa, gira em torno da função da lei complementar, especificamente sobre a expressão “normas gerais em direito tributário”. No seu entender, isso é uma considerável ameaça ao princípio federativo. Enquanto que, para Alcides Jorge Costa, o principal motivo é contexto histórico dessa autonomia, pois esse baixo grau de autonomia já vem sendo carregado pelas Constituições anteriores.

Nesse cenário, é oportuno expor um exemplo dado por Alcides Jorge Costa sobre o tema. De acordo com este, o CONFAZ é um caso evidente da pouca autonomia dos Estados e Municípios, pois se trata de um órgão que é composto pelos estados, mas com a presidência do Ministro da Fazenda da União. Portanto,

⁴² BERNARDES, Flávio Couto. Caracterização do Estado Federal. *Revista de Direito Tributário*. N. 82. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 257.

⁴³ MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 15.

⁴⁴ COSTA, Alcides Jorge. Aspectos constitutivos de uma federação e a realidade brasileira. *Revista de Direito Tributário*. N. 121. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 33 - 37.

⁴⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Os tributos e a federação que deve ser. *Revista de Direito Tributário*. N. 119. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 15 - 21.

sendo esse um indicativo do poder da União sobre os Estados, mesmo para tratar de questões relacionadas ao ICMS. Tributo cuja competência para instituição é dos Estados⁴⁶.

Sacha Calmon Navarro Coêlho e Misabel Abreu Machado Derzi entendem que a autonomia dos Estados e dos Municípios deve ser ampliada, pois somente assim poderia se ter a garantia de um equilíbrio entre as federações. Eis as palavras dos autores sobre a questão:

Em um país de grande extensão territorial e elevado número de habitantes como o nosso, restabelecer o equilíbrio federativo, por meio da concessão de maior autonomia aos entes regionais e locais, é fazer crescer a representação legislativa do cidadão, o qual passa a interferir na formação de ordens jurídicas que têm base territorial menor. Crescer a liberdade de Estados e Municípios é, sem dúvida, fazer crescer o nível de participação política de cada um em particular⁴⁷.

Apesar de existirem essas críticas sobre o baixo grau de autonomia dos Estados e Municípios em comparação à União, pensamos que esse é o modelo federativo que está adaptado à realidade brasileira. Este modelo está pronto e acabado? É evidente que não! Acreditamos que ainda faltam alguns ajustes que serão realizados com o passar do tempo, o que certamente garantirá um maior equilíbrio federativo e harmonia no sistema jurídico.

2.5 A IMPORTÂNCIA DO PRINCÍPIO FEDERATIVO PARA O ICMS

O princípio federativo é um dos mais importantes do nosso sistema jurídico. Tanto é que este é uma cláusula pétrea⁴⁸ da Constituição, conforme as disposições

⁴⁶ Cf. Capítulo 3.

⁴⁷ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. A competência do Senado Federal e a emissão de letras financeiras do tesouro do Estado do Pernambuco. *Direito Administrativo, Contabilidade e Administração Pública*. São Paulo: IOB, 1997, p. 15.

⁴⁸ “Dispositivo constitucional que não pode ser alterado nem mesmo por Proposta de Emenda à Constituição (PEC). As cláusulas pétreas inseridas na Constituição do Brasil de 1988 estão dispostas em seu artigo 60, § 4º. São elas: a forma federativa de Estado; o voto direto, secreto, universal e periódico; a separação dos Poderes; e

do art. 60, § 4º, inciso I, da Constituição Federal. Sendo assim, percebemos que o aludido princípio é imutável e que sequer pode ser objeto de emenda constitucional⁴⁹.

Nesse sentido, nos parece adequado registrar que se nem uma emenda constitucional pode alterar, suprimir ou revogar o princípio federativo, por muito mais razões não podem a lei complementar, lei ordinária, decretos ou qualquer tipo de ato administrativo, estabelecer algo que possa mitigar o mencionado princípio.

Para corroborar com esse entendimento, vejamos as lições de Roque Antonio Carrazza, a qual estabelece que o princípio federativo “é tão marcante que lei alguma, nenhum Poder, nenhuma autoridade, poderá, direta ou indiretamente, às claras ou de modo sub-reptício, derogá-lo ou, de alguma maneira, amesquinhá-lo”⁵⁰.

Em outra abordagem feita por Roque Antonio Carrazza sobre o tema, mais uma vez este ressaltou a importância do princípio federativo e concluiu que “enquanto a atual Constituição estiver irradiando efeitos, é terminantemente proibida proposta de emenda constitucional que, ainda que por via transversa, colime suprimir ou modificar nossa federação”⁵¹.

Logo, registramos que não podem, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, por intermédio de suas casas legislativas ou de outros sujeitos competentes, elaborar projetos de emenda constitucional ou projetos de lei, que visem ofender ou revogar o princípio federativo, de tão importante que este é para nosso sistema jurídico.

Por oportuno e com palavras ainda mais firmes sobre a impossibilidade de se alterar, suprimir ou revogar o princípio federativo, Geraldo Ataliba explica que o princípio federativo, por intermédio de suas essenciais exigências, “só pode ser revogado por força de uma verdadeira revolução, que deite por terra o texto

os direitos e garantias individuais.” (SENADO FEDERAL. *Glossário Legislativo*. Disponível em <http://www12.senado.leg.br/noticias/glossario-legislativo/clusula-petrea>. Acesso em 02.12.2015.

⁴⁹ TEMER, Michel. *Elementos de direito constitucional*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 66.

⁵⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 581.

⁵¹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 173,

constitucional e ab-rogue categoricamente todo o sistema, a partir de suas bases. Só avassaladora revolução popular pode anular o princípio federal”⁵².

Assim, se temos o princípio federativo, ao lado do princípio republicano⁵³, como um dos pilares do Estado Federal brasileiro, não se pode deixar de pensar que este apresenta grande interferência na interpretação e aplicação de todos os ditames constitucionais, assim como de toda legislação infraconstitucional. Logo, os demais princípios constitucionais devem ser interpretados em conformidade com o princípio federativo.

Paulo de Barros Carvalho⁵⁴ também caminha na mesma direção, pois este explica que pelo fato de nenhum princípio se encontrar isolado no sistema jurídico brasileiro, o princípio federativo determina como os outros princípios devem ser interpretados. Por conseguinte, nenhuma lei pode ser interpretada em desconformidade ao princípio federativo. Do contrário, poderemos ter a invalidade da norma em dissonância com o referido princípio.

Ainda nesse sentido, o autor afirma que para os entes federativos instituírem ICMS em seu espaço territorial, eles devem atentar às limitações da lei complementar, “em respeito ao princípio federativo, com o objetivo de, respeitada as adversidades entre as regiões, promover valor igualdade, refletindo na homogeneidade da tributação pelo ICMS”⁵⁵.

Sobre a importância do princípio federativo, Geraldo Ataliba, por óbvio, assinala que este, juntamente com o princípio republicano, são os mais importantes no Brasil. Isso porque, no seu entender, eles “exercem função capitular da mais transcendental importância, determinando inclusive como se deve interpretar os

⁵² ATALIBA, Geraldo. Competência legislativa supletiva estadual. *Revista de Informação Legislativa*. Brasília, ano 19, n. 73, jan./mar. 1982, p. 81-94; ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 40.

⁵³ “O processo de positivação do direito dar-se-á com – assim espero – a aplicação desses princípios grandiosos, os grandes princípios constitucionais tributários. Aliás, dentre esses princípios, se nós formos avaliar bem, veremos que os dois mais importantes, penso eu, são a Federação e a República. A Federação e a República estruturam a ordem jurídica brasileira”. (CARVALHO, Paulo de Barros. Os tributos e a federação que deve ser. *Revista de Direito Tributário*. N. 119. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 20.).

⁵⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 286.

⁵⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. A concessão de isenções, incentivos ou benefícios fiscais no âmbito do ICMS. In MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. *Guerra Fiscal. Reflexões sobre a concessão de benefícios fiscais no âmbito do ICMS*. São Paulo: Noeses, 2012, p. 51.

demais, cuja exegese e aplicação jamais poderão ensejar menoscabo ou detrimento para a força, eficácia e extensão dos primeiros”⁵⁶.

E o autor não para por aí, este elucida que toda lei emanada dos órgãos legislativos constituídos no país devem se submeter às balizas e limites estabelecidos pelo princípio federativo, por conta de sua posição relevante no sistema jurídico. Dessa forma, “só a legislação que respeite as exigências decorrentes desses princípios poderá ser aceita como legítima e válida”⁵⁷. E conclui da seguinte forma:

Por isso é que a interpretação de legislação e demais atos de governo haverá de ser sempre desempenhada – pela Administração ou pelo Judiciário – de modo a, exaltando a harmonia do sistema jurídico, valorizar condigna e adequadamente os seus princípios fundamentais, buscando dar-lhes eficácia e fazer com que todos os comportamentos se curvem às suas exigências⁵⁸.

Não destoamos dessas lições. Por isso, entendemos que o princípio federativo jamais pode ser deixado de lado na interpretação dos preceitos constitucionais e de toda legislação infraconstitucional. Tudo isso, porque precisamos de harmonia no sistema jurídico. Essa harmonia, por lógica consequência, deve ser aplicada ao sistema tributário brasileiro.

Sendo assim, o direito tributário não é exceção e deve ter todas as suas normas interpretadas conjuntamente - sempre exaltando a harmonia no sistema jurídico -, com o princípio federativo. Tal fato acontece, porque o aludido princípio se constitui como “uma das pedras fundamentais do edifício jurídico (expressamente consagrada no primeiro artigo da Constituição Federal, e reiterada em inúmeras outras disposições constitucionais), com ampla aplicação no que concerne às normas de imposição tributária”⁵⁹.

No caso do ICMS, essa harmonia do sistema jurídico não deve ficar somente na relação da União com os Estados, quando da edição da lei complementar nacional. Pensamos que esta também deve ser estendida às relações dos Estados

⁵⁶ ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 37.

⁵⁷ ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 43.

⁵⁸ ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 43.

⁵⁹ MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 14.

membros com os Estados membros. Falamos isso, pois os entes federativos devem respeitar a ordem jurídica de cada um. De modo que seja resguardado o princípio federativo quando legislarem sobre o ICMS.

Entretanto, há inúmeros casos em que os Estados não respeitam o princípio federativo e interpretam a legislação tributária de maneira inadequada, ou da maneira que melhor lhe convir. Tudo isso com base na falsa argumentação de que estariam agindo em nome da autonomia dos entes federados, e da necessidade de desenvolvimento econômico de suas regiões.

Nesse sentido, alguns entes federados, com objetivo de alavancar o desenvolvimento econômico de sua região, instituem benefícios fiscais inconstitucionais (não possuem autorização do CONFAZ), ou legislam de forma a garantir uma maior geração de receita de um Estado em detrimento do outro. Essa queda de braço entre os Estados é conhecida como “guerra fiscal”⁶⁰, cujo maior prejudicado é sempre o contribuinte. Paulo de Barros Carvalho explica muito bem a realidade da guerra fiscal no Brasil quando leciona que:

A guerra fiscal do ICMS, que está, digamos assim, uma guerra mesmo, uma grande confusão: os Estados desrespeitando-se mutuamente, fazendo sucessivas retaliações, enquanto o Supremo decide repetidamente, mas as suas decisões ficam sem eficácia, porque são contornadas por expedientes que os Estados levam a cabo⁶¹.

Existem vários exemplos de manifestações de guerra fiscal, tais como a guerra fiscal dos portos⁶², a guerra fiscal.com⁶³ e a guerra fiscal na transferência de mercadorias em razão da simples concessão de benefícios⁶⁴ fiscais inconstitucionais.

Apesar de o tema “guerra fiscal” suscitar debates intensos na doutrina e na jurisprudência, este não é o foco de nosso trabalho. Motivo pelo qual não nos

⁶⁰ Cf. GAMA, Tácio Lacerda. Guerra Fiscal. Panorama Atual. *Revista de Direito Tributário*. N. 116. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 59 - 67.

⁶¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Os tributos e a federação que deve ser. *Revista de Direito Tributário*. N. 119. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 19.

⁶² Cf. GRUPENMACHER, Betina Treiger. A guerra fiscal, guerra dos portos e princípio federativo. In: *Congresso Nacional de Estudos Tributários*. São Paulo: Noeses, 2012, p. 135 - 163.

⁶³ Cf. CARVALHO, Osvaldo Santos de. *Não cumulatividade do ICMS e princípio da neutralidade tributária*. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 236 – 263.

⁶⁴ MARQUES, Klaus Eduardo Rodrigues. *A Guerra Fiscal do ICMS: uma análise crítica sobre as glosas de crédito*. São Paulo: MP, 2010, p. 127 – 163.

aprofundaremos no assunto. Nossa intenção neste ponto é somente pegar situações fáticas que podem ensejar em ofensa ao princípio federativo e exemplificá-las de modo que o leitor possa visualizar a importância do aludido princípio.

Para isso, nada melhor que tomar como exemplo uma situação de guerra fiscal que resvala em nossa investigação. Trata-se da interpretação dada ao art. 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar n. 87/1996. Em suma, a celeuma travada é sobre a interpretação do referido enunciado prescritivo, ou seja, se este tem o caráter exemplificativo ou taxativo.

Advertimos o leitor que neste primeiro momento não nos posicionaremos sobre o mérito dessa discussão. Isso porque, essa divergência será objeto de análise no capítulo 7. Oportunidade em que iremos nos posicionar sobre o tema. Neste instante pretendemos somente demonstrar que duplicidade de interpretações gera uma guerra fiscal entre os Estados.

Dito isto, registramos que os Estados “de origem”, ou produtores, das mercadorias transferidas, são inclinados a entender que os elementos informadores estabelecidos pelo art. 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar n. 87/1996 é meramente exemplificativo. Assim, estes poderiam incluir qualquer gasto do processo industrial na base de cálculo do tributo e isso, por conseguinte, aumentaria a quantia do ICMS recolhido aos cofres públicos.

O Estado de São Paulo, seguindo essa linha, fixou o entendimento de que “custo da mercadoria produzida” deveria ser entendido como o custo contábil de produção apurado pelo contribuinte, o que abarcaria todo e qualquer gasto com o processo industrial, conforme as disposições da Decisão Normativa CAT n. 5/2005⁶⁵. Portanto, a base de cálculo estabelecida pela legislação do Estado de São Paulo é claramente mais abrangente que àquela da lei complementar.

Por outro lado, os Estados “de destino” perceberam que estavam sofrendo uma perda de arrecadação por conta dessa conduta dos Estados produtores de interpretarem exemplificativamente a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias.

⁶⁵ SÃO PAULO. Decisão Normativa CAT n. 5 de 16 de junho de 2005. *ICMS - Base de Cálculo - Transferências interestaduais de mercadorias fabricadas pelo contribuinte entre estabelecimentos de sua titularidade - Inteligência da expressão "custo da mercadoria produzida", empregada no artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96*. Disponível em <<http://www.fazenda.sp.gov.br>>. Acesso em 07.12.2015.

Diante dessa situação, estes adotaram uma postura ativa e passaram a fiscalizar seus contribuintes, assim como glosar todo o crédito em excesso tomado na transferência da mercadoria aos Estados de destino, *i. e.* o Estado da Bahia⁶⁶. Assim, interpretando as disposições do art. 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar n. 87/1996 como taxativas.

Na situação narrada acima, vislumbramos duas situações, que se fossem interpretadas em consonância com o princípio federativo, não teriam acontecido. Uma é o fato de os Estados de origem (*i.e.* São Paulo) publicarem atos normativos que permitem o alargamento da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias e outra é em decorrência dos Estados de destino (*i.e.* Bahia) glosarem os créditos escriturados pelos contribuintes em consonância com norma válida de outra ordem jurídica estadual.

Na primeira situação fática, os Estados de origem fizeram às vezes do poder judiciário na interpretação da legislação nacional⁶⁷, assim como usurparam a competência da União de para estabelecer normas gerais que pudessem esclarecer o grau de alcance do art. 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar n. 87/1996.

Enquanto que na segunda situação fática, os Estados deveriam manejar as ações próprias para declarar a inconstitucionalidade dos atos normativos que atestaram o caráter exemplificativo do rol previsto no mencionado enunciado prescritivo, em vez de desconsiderá-los e proceder com a glosa de todos os créditos escriturados.

Nesse cenário, podemos concluir este tópico com a convicção de que o princípio federativo é extremamente importante para interpretação e aplicação dos ditames constitucionais, bem como da legislação infraconstitucional em relação ao ICMS. Caso este não seja respeitado pelos entes federativos, estaremos diante de uma inequívoca hipótese de desarmonia e de falta de uniformidade do sistema jurídico, o que deve ser evitado e refutado.

⁶⁶ Cf. BAHIA. Conselho de Fazenda Estadual. *Recurso Voluntário - Acórdão 2º CJF nº 0275-12/15*. Cons. Rel. José Antônio Marques Ribeiro. j. 24.08.2015; BAHIA. Conselho de Fazenda Estadual. *Recurso Voluntário - Acórdão 2º CJF nº 0299-121/15*. Cons. Rel. Paulo Danilo Reis Lopes. j. 16.09.2015; BAHIA. Conselho de Fazenda Estadual. *Recurso Voluntário - Acórdão 1º CJF nº 0274-11/15*. Cons. Rel. Eduardo Ramos de Santana. j. 19.09.2015.

⁶⁷ O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial nº 1.109.298, abordou a questão e entendeu que a interpretação adequada para o art. 13, § 4º, incisos I, II e III, da Lei Complementar n. 87/1996 é restritiva. (SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. *Recurso Especial Nº 1.109.298*. Min. Rel. Castro Meira, j. 26.04.2011, DJ. 25.05.2011.).

3 A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA LEGISLATIVA DO ICMS

Neste capítulo, devemos fixar nossa ideia sobre competência tributária. Mas alertamos que não iremos esgotar o tema. Somente buscaremos recolher subsídios que possam fundamentar as conclusões que serão obtidas neste trabalho, especialmente sobre a competência legislativa do ICMS.

Assim, convém dispor que a competência tributária legislativa é a aptidão jurídica, alocada no modal deôntico de permitido, concedida aos entes federativos para instituírem tributos por intermédio de um processo legislativo.

Paulo de Barros Carvalho também expõe no mesmo caminho quando afirma que a competência tributária legislativa é a “aptidão de que são dotadas as pessoas políticas para expedir as regras jurídicas, inovando o ordenamento, e que opera pela observância de uma série de atos, cujo conjunto caracteriza o procedimento legislativo”⁶⁸.

Nesta direção, Tácio Lacerda Gama definiu que a competência tributária legislativa é a “aptidão jurídica, modalizada como permitida, imputada aos entes federativos para criar normas relativas à instituição, arrecadação ou fiscalização de tributos, por meio de processo legislativo”⁶⁹.

Também não podemos olvidar o posicionamento de Roque Antonio Carrazza, que conceitua competência tributária legislativa como “a possibilidade de criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas”⁷⁰.

Não nos distanciaremos das definições expostas acima, mesmo porque o estudo aprofundado sobre competência tributária legislativa não é o foco de nossa pesquisa. Desse modo, fazendo uma síntese dos posicionamentos mencionados

⁶⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 236.

⁶⁹ GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária – fundamentos para uma teoria da nulidade*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 231.

⁷⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 575.

acima, entendemos que a competência tributária legislativa é a aptidão jurídica, concedida aos Estados, necessária para instituição dos tributos em espécie, assim como para realizar a sua arrecadação e a sua fiscalização.

Além disso, advertimos o leitor que abordaremos o tema competência tributária com base no pensamento de Tácio Lacerda Gama, que apresenta um olhar diferente sobre o assunto, de modo que este nos oferece uma estrutura lógica⁷¹ para analisarmos a norma de competência.

Essa estrutura lógica, que permanece rígida no sistema jurídico, servirá de instrumento para estudarmos, analiticamente, a interferência dos princípios federativo e da não cumulatividade, assim como da autonomia das estabelecimentos, no exercício da competência tributária pelos entes federativos, especialmente sobre a instituição ICMS sobre as transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular.

Em vista dessa interferência, conforme se verá no último capítulo deste trabalho, conseguiremos obter a conclusão de que o ICMS incidente sobre as transferências interestaduais, nada mais é do que uma subespécie do ICMS, cuja principal nota distintiva é percebida na conjugação do binômio hipótese de incidência e base de cálculo⁷².

Além disso, anotamos que a norma de competência tributária tratada nesta pesquisa é a em sentido estrito, a qual é composta por uma hipótese normativa composta por elementos necessários de uma enunciação válida e por um consequente que prevê a instalação de uma relação jurídica, bem como os limites materiais da norma de inferior hierarquia.

Dito isto, analisaremos um a um os elementos que compõem a estrutura lógica da norma de competência tributária em sentido estrito. Faremos isso, informando, ainda que de maneira sucinta, a premissa teórica sobre o elemento e ele preenchido com as informações do ICMS. Essa análise é relevante, pois nos

⁷¹ “Njcom = H {[s.p (p1, p2, p3...)] . (e.t)} → R [S (s.sp) . m (s. e. t. c.)]” (GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária – fundamentos para uma teoria da nulidade*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 94).

⁷² Não é demais lembrar que a sigla ICMS comporta várias materialidades constitucionais, em razão de serem inúmeras as possibilidades de hipótese de incidência e base de cálculo. Binômio essencial para identificação de uma espécie tributária. (CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 37.).

permitirá conhecer a norma de competência tributária legislativa do ICMS no direito positivo.

3.1 A HIPÓTESE DA NORMA DE COMPETÊNCIA DO ICMS

Na hipótese da estrutura lógica da norma de competência, temos a composição de quatro elementos: (i) o sujeito competente da enunciação; (ii) o procedimento adotado para enunciação; (iii) o tempo da enunciação; e (iv) o local da enunciação. Esses elementos, que prescrevem a conduta de enunciar⁷³ normas jurídicas, estabelecem as condições formais para o exercício da competência tributária⁷⁴.

Sendo assim, “se são estes os elementos da enunciação, é de esperar que a hipótese da norma de competência prescreva, ainda que indiretamente, cada um destes critérios”⁷⁵. Desta forma é que agiremos nos próximos tópicos. Tudo isso na tentativa de identificarmos a hipótese da norma de competência legislativa do ICMS.

3.1.1 O sujeito competente para instituir, modificar ou suprimir o ICMS

O primeiro critério do antecedente da estrutura lógica da norma de competência tributária é o sujeito competente. Este sujeito é aquele que, por meio

⁷³ A atividade de enunciação – entendida exclusivamente como fonte do direito – deixa suas marcas no documento normativo, que são o agente competente, o tempo e o espaço em que foi produzido o documento, além do procedimento utilizado para sua confecção. (MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006, p. 136-137.).

⁷⁴ GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária – fundamentos para uma teoria da nulidade*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 55-97.

⁷⁵ GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária – fundamentos para uma teoria da nulidade*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 68.

da prática de um ato, ou de um conjunto deles, introduz uma norma jurídica válida no sistema do direito positivo.

No entanto, devemos anotar que somente pode ser considerado sujeito competente aquele que atende aos requisitos estabelecidos pelo direito positivo. Em nosso pensamento, este sujeito, além de criar o direito, também pode alterá-lo ou suprimi-lo.

Desse modo, temos que o sujeito competente sempre será o ente federativo (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), mais precisamente o órgão de representação parlamentar (Congresso Nacional, Assembleias Legislativas dos Estados e do Distrito Federal, assim como as Câmaras Municipais).

No caso do ICMS, os sujeitos competentes sempre serão as Assembleias Legislativas dos Estados e do Distrito Federal⁷⁶, assim como a União⁷⁷. No caso deste último ente federativo, advertimos que ele só será sujeito competente em duas hipóteses: (i) quando houver a existência de Território Federal, consoante o disposto no art. 147 da Constituição; ou (ii) quando estivermos na iminência, ou na ocorrência, de guerra externa, conforme disposições do art. 154, inciso II, da Constituição Federal⁷⁸.

Em relação aos Estados e ao Distrito Federal, os enunciados prescritivos que qualificam esses entes federativos como sujeitos competentes, estão situados na Constituição Federal por meio do art. 155, inciso II.

Dessa maneira, podemos concluir que os sujeitos competentes para inserção do ICMS no sistema do direito positivo e o criando em abstrato, são as casas legislativas dos Estados e do Distrito Federal no pleno exercício de sua atividade

⁷⁶ “Assembleia Legislativa. É o órgão do Poder Legislativo estadual, que, nos estados, é unicameral, não se admitindo a criação de Senado estadual. Compõe-se de Deputados, representantes do povo do Estado, eleitos diretamente pelo sistema proporcional, para um mandato de quatro anos”. (SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 631 - 632.).

⁷⁷ “A competência tributária que os entes políticos recebem diretamente da Lei Maior, consiste, propriamente, no poder – expressão aqui usada em sentido lato – criar tributos, que traduz na atividade legislativa de instituí-los. É, então, a própria atividade criadora do tributo. É a aptidão para inovar a ordem jurídica.” (CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. *Revista de Direito Público*. N. 25. São Paulo: RT, 1973, p. 210).

⁷⁸ Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 37. CARVALHO, Paulo de Barros. *A regra-matriz do ICM*. Tese (Livre Docência em Direito Tributário) - Pontifícia Universidade Católica, São Paulo, 1981, p. 26-28. CHIESA, Clélio. *ICMS: sistema constitucional tributário: algumas inconstitucionalidades da LC87/96*. São Paulo: LTr, 1997, p. 67-68. SIMÕES, Argos Campos Ribeiro. *ICMS – IMPORTAÇÃO: Proposta de reclassificação e suas aplicações*. São Paulo: Noeses, 2014, p. 47-48.

legislativa. Logo, somente estes poderão criar, alterar ou suprimir alguma disposição do direito positivo sobre a arrecadação ou fiscalização do ICMS.

3.1.2 O procedimento para instituição, alteração ou supressão do ICMS

Neste tópico, falamos de como ocorre o exercício da competência. Asseveramos isso, pois o sujeito competente, para introduzir, modificar ou suprimir algo do direito, terá de praticar um conjunto de atos (processo legislativo⁷⁹) determinados pelo direito positivo.

Isso nada mais é do que o modo de realizar a conduta de enunciar a introdução, a modificação ou a retirada de algo do sistema jurídico positivo. A forma como é realizada essa enunciação é essencial à norma de competência. Caso haja inobservância a esse critério procedimental, a norma produzida será inválida.

No âmbito do ICMS, o seu processo legislativo é o estadual, pois como visto no tópico anterior, os sujeitos competentes para sua instituição são as Assembleias Legislativas. À vista disso, é por meio desse processo legislativo estadual que os Estados podem praticar a atividade legislativa de: (i) elaborar emendas à Constituição; (ii) leis ordinárias; (iii) lei complementares – as previstas expressamente na Constituição Federal ou na Constituição Estadual; (iv) decretos legislativos; e (v) resoluções legislativas⁸⁰. Tudo em matéria de sua competência estadual.

No tocante ao procedimento legislativo estadual para o ICMS, o adequado é o de uma lei ordinária⁸¹. Falamos isso, pois a Constituição Federal não estabelece que

⁷⁹ Processo legislativo é um conjunto de atos preordenados visando a criação de normas de Direito. Esses atos são: (a) iniciativa legislativa; (b) emendas; (c) votação; (d) sanção e veto; (e) promulgação e publicação. (SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 529.).

⁸⁰ SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 635.

⁸¹ Nos Estados da Bahia, Pará e São Paulo, por exemplo, o ICMS é instituído por meio da Lei Ordinária. Cf. BAHIA. Lei Ordinária n. 7.014 de 04 de dezembro de 1996. *Trata do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), e dá outras providências*. Disponível em http://mbusca.sefaz.ba.gov.br/DITRI/leis/leis_estaduais/legest_1996_7014_icmscomnotas.pdf. Acesso em

a instituição do ICMS devesse ser por meio de lei complementar, ou por outro documento normativo específico. Ante essa ausência de ordem específica, a competência para instituição do referido tributo é residual, ou seja, deve ocorrer por meio de lei ordinária.

Como o próprio nome esclarece, o procedimento legislativo para instituição de leis ordinárias sobre o ICMS é o ordinário. Isso porque, o nome lei ordinária, que irá “estampado no documento, significa um específico procedimento. Retrata parcela da enunciação no que se refere à forma seguida para se criar aquele documento”⁸². Este é um procedimento comum e mais demorado, especialmente porque comportam mais oportunidades para o exame, o estudo e a discussão da matéria.

Os projetos de lei ordinária que visem criar, alterar ou suprimir a arrecadação e a fiscalização do ICMS deve ter a iniciativa de um dos membros das Assembleias Legislativas ou dos Governadores⁸³, pois, por se tratar de matéria tributária, somente essas pessoas seriam competentes para iniciar um projeto de lei sobre o tema.

Depois de apresentado um projeto de lei e ultrapassada a fase de apresentação de emendas, elaboração de pareceres pelas comissões permanentes das respectivas Assembleias, o projeto de lei sobre o ICMS será discutido em sessão plenária e submetido à votação. Após a sua aprovação, ele seguirá para sanção ou veto dos Governadores e, por derradeiro, para publicação no Diário Oficial.

Cabe registramos, neste momento, que o processo legislativo estadual pode variar de acordo com as necessidades de cada ente federativo. Porém, não descenderemos nas minúcias do processo legislativo de cada ente da federação, sob pena de fugirmos do nosso tema. O que nos importa, por ora, é perceber que o

12.10.2015.; PARÁ. Lei Ordinária n. 5.530 de 1 de janeiro de 1989. *Disciplina o Imposto sobre as Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de comunicação – ICMS e dá outras providências*. Disponível em http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/lei/lp1989_05530.pdf. Acesso em 12.10.2015.; SÃO PAULO. Lei Ordinária n. 6.374 de 1 de março de 1989. *Dispõe sobre a instituição do ICMS*. Disponível em <http://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/1989/alteracao-lei-6374-01.03.1989.html>. Acesso em 12.10.2015.

⁸² IVO, Gabriel. *Norma jurídica: produção e controle*. São Paulo, Noeses, 2006, p. 69.

⁸³ Com base no pensamento de José Afonso da Silva, devemos advertir o leitor de que foi conferida faculdade aos Governadores e às Assembleias de iniciarem o projeto de lei complementar previsto no art. 155, § 2º, inciso XII, da Constituição, mas desde que se tenha “um terço dos Governadores de Estado e do Distrito Federal, e a mais da metade das Assembleias Legislativas dos Estados e do Distrito Federal, manifestando-se cada uma delas, pela maioria relativa de seus membros”. (SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 531.).

processo legislativo é um conjunto de atos e quais deles deverão ser aplicados no caso do ICMS, o que nos parece estar bastante evidente.

Dessa maneira, finalizamos este tópico com a conclusão de que o processo legislativo estadual para instituição das leis ordinárias é o adequado para se promover inovações, alterações ou supressões nos documentos normativos que disciplinam a fiscalização ou arrecadação de ICMS.

3.1.3 O local da atividade legislativa referente ao ICMS

É onde a norma de competência tributária deve ser produzida. Neste critério, recolheremos as informações sobre o lugar onde a norma jurídica pode ser criada, ou seja, será o local no qual será exercida a competência para criação do documento normativo.

Apenas para melhorar a compreensão sobre este elemento da norma de competência, peguemos emprestado um exemplo dado por Gabriel Ivo⁸⁴. No seu exemplo, quando a competência é exercida pela União, o local marcado no documento normativo produzido é Brasília. Isso ocorre porque é no espaço territorial de Brasília que está instalado o Congresso Nacional. Caso fosse outra cidade que estivesse marcada no documento normativo produzido, certamente haveria a invalidade do referido documento.

Pertinente ao ICMS, observamos que o critério espacial será o local onde estão instaladas as Assembleias Legislativas de cada ente federativo. Via de regra, esse local é a capital política da unidade federativa⁸⁵. Não iremos exemplificar cada um dos entes federativos, mas podemos elucidar que as capitais dos Estados da Bahia, Pará e São Paulo, são, respectivamente, Salvador, Belém e São Paulo.

⁸⁴ IVO, Gabriel. *Norma jurídica: produção e controle*. São Paulo, Noeses, 2006, p. 71.

⁸⁵ GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária – fundamentos para uma teoria da nulidade*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 233.

Portanto, podemos assentar que as mencionadas capitais serão os locais onde os sujeitos competentes desempenharão a sua atividade legislativa de instituir o ICMS, visto que nesses espaços territoriais estão instaladas as sedes das Assembleias Legislativas, que como visto alhures, são os sujeitos competentes.

3.1.4 O tempo em que ocorre a atividade legislativa referente ao ICMS

Por fim, o último critério do antecedente da norma de competência tributária. Neste critério, identificamos quando a norma pode ser produzida. Mas não é só isso, aqui também retiramos as informações referentes aos limites cronológicos para ocorrência da enunciação. Em suma, será neste critério que o interprete visualizará até que momento ele poderá produzir a norma.

Em regra, observamos que o ente federativo não tem prazo para exercer a sua competência. Logo, este pode vir a exercê-la a qualquer tempo⁸⁶, desde que a inexistência de exercício não prejudique outro ente da federação⁸⁷ na repartição de receitas. Essa condicionante de tempo é fundamental para identificarmos em qual regime jurídico a norma produzida se encaixa⁸⁸.

Em relação aos ICMS, chamamos atenção para uma situação específica, onde a regra do exercício da competência a qualquer tempo não se aplica. Isso porque, os entes federativos são obrigados a instituírem o ICMS em decorrência das disposições do art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição Federal⁸⁹.

A nosso ver, essa imposição é obrigatória para que se mantenha a harmonização na arrecadação do ICMS, assim como para afastar qualquer ofensa

⁸⁶ Essa é a facultatividade do exercício. Uma das características da competência tributária. (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 766 – 776.

⁸⁷ DANIEL NETO, Carlos Augusto. O modal deontico da norma de competência tributária. *Revista de Direito Tributário*. N. 118. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 180- 199.

⁸⁸ GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária – fundamentos para uma teoria da nulidade*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 234.

⁸⁹ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 249; CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 771 - 772.

ao princípio federativo⁹⁰ e ao princípio da não cumulatividade⁹¹. O que deixa evidente o “indisfarçável caráter nacional do gravame”⁹².

Desse jeito, para que haja o adequado exercício da competência tributária legislativa do ICMS, o ente federativo, por meio da Assembleia Legislativa, instalada na capital política e obedecendo ao procedimento legislativo ordinário, deverá instituir o ICMS.

3.2 O CONSEQUENTE DA NORMA DE COMPETÊNCIA DO ICMS

No consequente da norma de competência, iremos investigar os contornos materiais da norma produzida. Nesse sentido expõe Tácio Lacerda Gama: “se o antecedente da norma programa o exercício da competência – a enunciação -, o consequente define os contornos da norma que vai ser criada – os enunciados-enunciados”⁹³.

Para isso, de maneira analítica, precisaremos estudar sobre os sujeitos (ativo e passivo) da relação de competência. Com isso, poderemos estabelecer quais serão as pessoas que poderão figurar como sujeito ativo e passivo na norma competência legislativa do ICMS. Em seguida, verificaremos quais as condições materiais necessárias para instituição do ICMS e como os princípios, as imunidades e os enunciados complementares interferem na sua produção.

Neste ponto, chamamos a atenção do leitor para uma questão crucial à nossa pesquisa. Diz respeito aos princípios e aos enunciados complementares. Entendemos que os princípios, especialmente o federativo e o da não cumulatividade, justificarão a criação da norma jurídica que possibilitará a incidência do ICMS sobre as transferências interestaduais de mercadorias entre

⁹⁰ Cf. Capítulo 2.

⁹¹ Cf. Capítulo 6.

⁹² CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 249.

⁹³ GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária – fundamentos para uma teoria da nulidade*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 80.

estabelecimentos do mesmo titular, enquanto que os enunciados complementares tornarão possível uma pesquisa sobre a base de cálculo dessas transferências e sobre a autonomia dos estabelecimentos.

Portanto, uma investigação detalhada e meticulosa sobre as condições materiais para a instituição do ICMS, mormente por conta da interferência princípios (federativo e não cumulatividade) e dos enunciados complementares (autonomia dos estabelecimentos), mostra-se totalmente necessária. Logo, gastaremos bastante energia com essa parte da investigação, a fim de deixarmos bem claro como se operará nossa interpretação. Mas comecemos nossa análise.

3.2.1 O Sujeito ativo para dispor sobre ICMS

No primeiro critério do consequente da norma de competência tributária está novamente o sujeito competente. Mas, desta vez, ele não está na função de enunciação de normas e sim na função de quem pode dispor sobre a matéria da enunciação.

Numa olhada superficial, o intérprete pode entender que ambas as funções se confundem, mas isso não ocorre. Tácio Lacerda Gama esclarece bem essa distinção quando afirma que:

O sujeito competente ocupa a posição de sujeito ativo de uma relação jurídica e, por fora disso, é o titular de um direito subjetivo: exigir comportamento de alguém. Acontece que o objeto desta relação é uma norma jurídica. Daí se afirmar que o sujeito competente é aquele que, também, pode exigir a constitucionalidade da norma citada⁹⁴.

Portanto, o sujeito ativo da relação de competência será aquele que pode dispor sobre a matéria, ou seja, ter aptidão para editar o texto do documento normativo, que no nosso caso é o ICMS.

⁹⁴ GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária – fundamentos para uma teoria da nulidade*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 81.

Para isso ficar mais evidente na mente do leitor, pensemos no exercício da competência atípica legislativa que o Supremo Tribunal Federal tem para editar leis. Assim, quando o STF edita alterações no documento normativo sobre a lei complementar que dispõe sobre o estatuto da magistratura, ele estará exercendo a função de sujeito ativo da relação de competência, enquanto que o Congresso Nacional, na função de agente enunciator do texto produzido pelo STF, exerce o papel do sujeito competente que está no antecedente da norma de competência.

Trazendo essas considerações para nosso trabalho, pensamos que os sujeitos ativos da relação de competência do ICMS serão os Governadores dos entes federativos ou um dos membros das Assembleias Legislativas dos entes da federação.

Obtemos essa conclusão em razão de somente essas duas pessoas possuírem a aptidão de editar o texto do documento normativo referente ao ICMS. Dito de outra forma, somente as referidas pessoas podem dispor sobre a matéria relacionada ao ICMS.

3.2.2 O Sujeito passivo da relação de competência do ICMS

Inicialmente, devemos anotar que o sujeito passivo é aquele que poderá ser chamado para cumprir determinado dever jurídico, isto é, qualquer um da coletividade. O referido dever é correlato ao direito do sujeito ativo de editar a norma jurídica. Em vista disso, registramos que o sujeito ativo da relação de competência, quando da elaboração do documento normativo, também deve respeitar o direito concedido ao sujeito passivo.

Além disso, não podemos olvidar que o poder concedido ao sujeito competente de criar documentos normativos, irradiam efeitos distintos sobre os sujeitos passivos. Asseveramos isso, porque para alguns sujeitos, a criação de um determinado texto normativo, será irrelevante, enquanto para outros não.

Na tentativa de melhorar a visualização do leitor acerca do tema, iremos aos exemplos, especificamente sobre o ICMS, que é nosso objeto de pesquisa. A Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo, na função de sujeito competente, institui a exigência do ICMS em seu espaço territorial. E isso interessa para coletividade do Estado de São Paulo, especialmente para aqueles que trabalham no comércio de venda de mercadorias, pois irão ter que cumprir com as disposições do documento normativo.

Entretanto, o fato de ter ocorrido a instituição do ICMS no Estado de São Paulo, nada importa para os sujeitos passivos (coletividade) que estão situados no Estado do Pará, sobretudo aqueles que trabalham com venda de mercadorias. Esses sujeitos passivos precisarão, tão somente, saber da existência da lei instituidora do ICMS, pois caso necessitem fazer alguma operação com estado de São Paulo, terão, possivelmente que efetuar algum recolhimento de ICMS.

Pensando nesses efeitos distintos, Tácio Lacerda Gama propõe a classificação de sujeito passivo forte e sujeito passivo fraco. No seu entender, a sujeição passiva fraca engloba apenas aqueles que devem ter conhecimento da existência da norma introduzida no sistema do direito positivo. No exemplo dado acima, o sujeito passivo fraco seria a coletividade do Estado do Pará. No tocante à sujeição passiva forte, esta seria composta apenas por aqueles que devem se submeter ao texto normativo produzido, que no caso hipotético acima são os sujeitos da coletividade do Estado de São Paulo.

Dito isto, em nossa pesquisa trabalharemos somente com a classificação da sujeição passiva forte. Essa escolha decorre do objeto de nossa pesquisa, pois como tentaremos identificar uma subespécie do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, nos parece que é irrelevante uma análise sobre a sujeição passiva fraca.

Dessa maneira, entendemos que os sujeitos passivos do consequente da norma de competência legislativa do ICMS são todos aqueles que poderão realizar a materialidade do ICMS e que, por conseguinte, estão sujeitos à incidência do ICMS em suas atividades empresariais.

3.2.3 As condições materiais da norma de competência legislativa do ICMS

O elemento material do consequente da norma de competência tem como objetivo primordial estabelecer as condições materiais da norma de inferior hierarquia. Assim, a norma produzida deve obedecer às condições (i) dos enunciados de autorização; (ii) dos princípios; (iii) das imunidades; e (iv) dos enunciados complementares⁹⁵. Tudo isso para conseguirmos chegar à conclusão de quem é o sujeito que realiza a conduta; o tipo de conduta que ele realiza; e, por fim, onde e quando ocorre a realização da conduta.

Desse modo, nos parece aconselhável estudarmos primeiramente as condicionantes, mormente aquelas necessárias para identificarmos a competência legislativa do ICMS, para num segundo momento, verificarmos quem é o sujeito que realiza a conduta, o tipo de conduta que ele realiza e onde e quando ocorre a realização da referida conduta, cujos pormenores serão investigados no capítulo 5, quando traçaremos a regra-matriz de incidência do ICMS nas operações com mercadorias.

(i) *Enunciados de autorização*: Em síntese teórica, podemos anotar que os enunciados de autorização são as proposições enunciadas a partir o direito positivo que qualificam os sujeitos competentes que instituirão o tributo sobre certas materialidades, “ou, diversamente, para criar normas voltadas à consecução de certas finalidades ou, ainda, para gravar materialidades e atingir finalidades”⁹⁶.

Traduzindo essa definição de cunho teórica para o nosso trabalho, consignamos que os enunciados autorizadores, que qualificam os sujeitos competentes para instituição do ICMS, são o art. 155, inciso II e o art. 154, inciso II, ambos da Constituição Federal. Portanto, podemos concluir que os sujeitos competentes para instituição do ICMS são sempre os Estados, o Distrito Federal e a União.

⁹⁵ GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária – fundamentos para uma teoria da nulidade*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 235-258.

⁹⁶ GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária – fundamentos para uma teoria da nulidade*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 235.

Entretanto, somos obrigados a fazer uma ressalva em relação à União como sujeito competente para instituição do ICMS. Essa ressalva consiste no fato de que o referido ente federativo só será sujeito competente quando estivermos na iminência, ou na ocorrência, de guerra externa, conforme disposições do art. 154, inciso II, da Constituição Federal. Sendo assim, a União somente será sujeito competente para instituição do ICMS se estivermos em uma situação de iminência, ou na ocorrência, de guerra externa.

Em vista das explicações tecidas acima, concluímos que o direito positivo, por intermédio dos art. 155, inciso II e o art. 154, inciso II, ambos da Constituição Federal, são os enunciados que autorizam os Estados, o Distrito Federal e a União, este último somente na iminência ou na ocorrência de guerra externa, a instituírem o ICMS.

(ii) *Os princípios*⁹⁷: Estes são de fundamental importância, pois integram a norma de competência de modo que interferem, direta ou indiretamente, na forma de arrecadação e fiscalização dos tributos. Entendemos dessa forma, pois os princípios estão enraizados na Constituição Federal, tanto de maneira indireta, como direta. Logo, pensamos que eles compõem as mais abstratas normas de competência⁹⁸.

Apesar disso, alertamos o leitor que não entraremos no cerne das discursões que são travadas na doutrina quanto à possibilidade de os princípios serem limites objetivos e valores ou ainda quanto à divisão entre princípios e regras⁹⁹, pois corremos o risco de fugir do nosso tema.

No entanto, deixamos registrado que partiremos do entendimento de que princípio é um gênero, cujas espécies são duas. Uma que veicula valores (i.e., justiça e igualdade) e outra que impõe um limite objetivo (i.e., anterioridade e legalidade). Com essa classificação, proposta por Paulo de Barros Carvalho¹⁰⁰,

⁹⁷ “No campo das significações, o uso do signo ‘princípio’ oferece variedade conotativa, de tal sorte que alcança todas as circunscrições de objetos, atuando nas quatro regiões ônticas. É uma palavra que frequenta com intensidade o discurso filosófico, expressando o ‘início’, o ‘ponto de origem’, o ‘ponto de partida’, a ‘hipótese limite’ escolhida como proposta de trabalho”. (CARVALHO, Paulo de Barros. Sobre os princípios constitucionais tributários. *Revista de Direito Tributário*. N. 55. São Paulo: Malheiros, 1991, p. 143.).

⁹⁸ GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária – fundamentos para uma teoria da nulidade*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 250.

⁹⁹ BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2006, p. 16.

¹⁰⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 191.

podemos “entender que um mesmo princípio possa ser entendido como valor ou limite objetivo, variando segundo o contexto da enunciação”¹⁰¹.

Pois bem. No caso do ICMS - especificamente sobre o nosso trabalho -, a sua instituição deve atender a princípios gerais do sistema jurídico, a princípios específicos tributários e a um princípio específico da sua espécie tributária, os quais, em nosso entender, são aplicados como limites objetivos.

Desse modo, em relação aos princípios gerais, estes são aqueles que estão apontados nos quatro primeiros artigos da Constituição Federal, que tratam sobre os princípios fundamentais da República Federativa do Brasil. Temos ciência da existência de vários princípios nesse rol de enunciados prescritos na Constituição, porém o que nos interessa neste momento é o princípio federativo, cujos principais contornos foram abordados no capítulo 2 deste trabalho.

O princípio federativo exerce uma influência grande na instituição do ICMS. Isso porque, o seu caráter nacional faz com que os entes federativos sejam obrigados a respeitar a autonomia e as repartições de competências estabelecidas nas Constituição. Tal fato permite um equilíbrio na tributação por meio do ICMS e na harmonia do pacto federativo¹⁰².

Pondo relevo à importância do princípio federativo, Paulo de Barros Carvalho¹⁰³ também afirma que o referido princípio é do tipo estrutural do Estado brasileiro e por isso há de ser lembrado na interpretação e aplicação de qualquer norma jurídica.

Percebemos isso nas decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal – STF -, que sempre procuram resguardar a integridade do princípio federativo. Apenas para exemplificar nossas palavras, peguemos o julgamento da inconstitucionalidade do Protocolo ICMS nº 21/2011 do CONFAZ.

Nesse caso, o STF entendeu que o Protocolo ICMS nº 21/2011 do CONFAZ não atendia aos mandamentos constitucionais relativos ao ICMS, sobretudo em relação ao princípio federativo. E mais. Asseverou que se fosse reconhecida a

¹⁰¹ GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária – fundamentos para uma teoria da nulidade*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 253.

¹⁰² TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Vol. IV. Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 2007, p. 295.

¹⁰³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 202.

constitucionalidade do referido Protocolo, instalar-se-ia “um ambiente de anarquia normativa, dentro da qual cada unidade federada irá arvorar da competência de proceder aos ajustes que entenderem necessários para o melhor funcionamento da Federação”¹⁰⁴.

Para finalizar este exemplo, transcrevemos abaixo um trecho da ementa do referido acórdão, o qual evidencia a importância material do princípio federativo para o ICMS.

13. Os imperativos constitucionais relativos ao ICMS se impõem como instrumentos de preservação da higidez do pacto federativo, *et pour cause*, o fato de tratar-se de imposto estadual não confere aos Estados membros a prerrogativa de instituir, *sponte sua*, novas regras para a cobrança do imposto, desconsiderando o altopiano constitucional.

14. O Pacto Federativo e a Separação de Poderes, erigidos como limites materiais pelo constituinte originário, restam ultrajados pelo Protocolo nº 21/2011, tanto sob o ângulo formal quanto material, ao criar um cenário de guerra fiscal difícil de ser equacionado, impondo ao Plenário desta Suprema Corte o dever de expungir-lo do ordenamento jurídico pátrio¹⁰⁵.

Como se pode observar, o princípio federativo, mesmo se tratando de um princípio estruturante do sistema jurídico, exerce influência na instituição do ICMS. Logo, o mencionado princípio se torna uma condição positiva a ser obedecida pelo sujeito competente quando for instituir a aludida exação tributária.

Sem maiores investigações, mas também sem nos furtar de mencionar e exemplificar com julgados em notas de rodapé, registramos que o ICMS também deve atender aos princípios específicos do direito tributário, tais como a legalidade¹⁰⁶, a isonomia¹⁰⁷, a irretroatividade¹⁰⁸, a anterioridade anual¹⁰⁹, a

¹⁰⁴ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Ação Direta de Inconstitucionalidade Nº 4.628*. Min. Rel. Luiz Fux, j. 17.09.2014, DJ. 24.11.2014, p. 11.

¹⁰⁵ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Ação Direta de Inconstitucionalidade Nº 4.628*. Min. Rel. Luiz Fux, j. 17.09.2014, DJ. 24.11.2014.

¹⁰⁶ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Recurso Extraordinário Nº 632.265*. Min. Rel. Marco Aurélio, j. 18.06.2015, DJ. 05.10.2015.

¹⁰⁷ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Ação Direta de Inconstitucionalidade Nº 4.276*. Min. Rel. Luiz Fux, j. 20.08.2014, DJ. 18.09.2014.

¹⁰⁸ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. *Recurso Especial Nº 977.090*. Min. Rel. Luiz Fux, j. 25.11.2009, DJ. 18.12.2009.

¹⁰⁹ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Recurso Extraordinário Nº 564.225*. Min. Rel. Marco Aurélio, j. 02.09.2014, DJ. 18.11.2014.

anterioridade nonagesimal¹¹⁰, a vedação de confisco¹¹¹ e a impossibilidade de se estabelecer limitações ao tráfego¹¹² por meio dos tributos. Todos são os estabelecidos no art. 150 da Constituição Federal.

Por fim, o ICMS deve atender a um princípio específico da sua espécie tributária, qual seja, o princípio da não cumulatividade¹¹³ expressamente previsto no art. 155, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, cujos contornos essenciais para o desenvolvimento deste trabalho serão abordados em profundidade mais adiante, especificamente no capítulo 6.

No entanto, não podemos deixar de mencionar que o referido princípio é de extrema importância para o deslinde de nossa pesquisa, tendo em vista que este irá concretizar o equilíbrio - decorrente da obediência ao princípio federativo - das receitas e competências atribuídas aos entes federativos, que como visto alhures, é estrutural de nosso sistema jurídico.

Pensamos dessa maneira, pois o mecanismo das deduções, inato ao princípio da não cumulatividade e que autoriza o contribuinte abater¹¹⁴ o ICMS cobrado nas operações anteriores, dará um equilíbrio na aquisição de receitas dos entes federativos, especialmente quando das transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular.

Nesse sentido, nos parece claro que o princípio da não cumulatividade do ICMS é essencial para sua instituição. Portanto, o sujeito competente ao proceder com a instituição do ICMS, deve atender a essa condição material estabelecida pelo aludido princípio da não cumulatividade.

¹¹⁰ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Agravo Regimental no Agravo de Instrumento Nº 689.912*. Min. Rel. Marco Aurélio, j. 12.08.2014, DJ. 29.08.2014.

¹¹¹ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Ação Direta de Inconstitucionalidade Nº 4.628*. Min. Rel. Luiz Fux, j. 17.09.2014, DJ. 24.11.2014.

¹¹² SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Súmula 323*. É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos. Disponível em: http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_301_400. Acesso em: 25.10.2015.

¹¹³ Neste trabalho, entendemos que o princípio constitucional da não cumulatividade é do tipo que estipula um limite objetivo, que “impõe técnica segundo a qual o valor de tributo devido em cada operação será compensado com a quantia incidente sobre as anteriores, mas preordena-se à concretização de valores como o a da justiça da tributação, respeito à capacidade contributiva e a uniformidade na distribuição da carga tributária sobre as etapas de circulação e de industrialização de produtos” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 217 – 218.).

¹¹⁴ ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. ICM – abatimento constitucional: princípio da não-cumulatividade. *Revista de Direito Tributário*. N. 29-30. São Paulo: RT, 1984, p. 116.

Para exemplificar a questão, devemos anotar que o Supremo Tribunal Federal já foi instado a se manifestar sobre a ofensa ao princípio constitucional da não cumulatividade em uma operação interestadual, mais precisamente quando do julgamento do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 491.761¹¹⁵.

No referido exemplo, o contribuinte adquiriu gado bovino de outra unidade da federação. No entanto, o Fisco do Estado de São Paulo não permitiu que o contribuinte utilizasse a integridade dos créditos de ICMS destacados nas notas fiscais de compra. Isso acontecia, pois a pauta fiscal¹¹⁶ do Estado era inferior ao valor que foi efetivamente pago pelo contribuinte no gado bovino.

No julgamento da aludida situação fática, o STF entendeu que as alegações do Fisco estadual eram insuficientes para afastar a violação à não cumulatividade. Portanto, o STF conclui que “a sistemática adotada pelo estado de São Paulo implicou violência ao princípio constitucional da não cumulatividade”¹¹⁷.

Dessa forma, podemos inferir do exemplo acima que o Fisco estadual (sujeito competente) tentou mitigar o princípio da não cumulatividade ao criar norma que impossibilitava o contribuinte de usar a integralidade dos créditos de ICMS destacados nas notas fiscais de aquisição de gado bovino, mas o STF, na função de guardião da Constituição, afastou essa disposição do Estado de São Paulo.

(iii) *As imunidades*: Assim como nos princípios, as imunidades também interferem no aspecto material do tributo. O que nos autoriza a dizer que as imunidades representam os princípios de limites objetivos¹¹⁸. Portanto, sob esta ótica da norma de competência, podemos afirmar que inexistente diferença entre ambos.

¹¹⁵ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Agravo Regimental no Recurso Extraordinário Nº 491.761*. Min. Rel. Marco Aurélio, j. 15.10.2013, DJ. 19.02.2014.

¹¹⁶ A “pauta fiscal” nada mais é do que uma base de cálculo fictícia criada pelas Autoridades Fiscais. (COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978, p. 159.).

¹¹⁷ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Agravo Regimental no Recurso Extraordinário Nº 491.761*. Min. Rel. Marco Aurélio, j. 15.10.2013, DJ. 19.02.2014.

¹¹⁸ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Imunidade como limite objetivo e as diferenças entre “livro” e “livro eletrônico”. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Imunidade tributária do livro eletrônico*. São Paulo: IOB, 1998, p. 59.

No caso do ICMS, este deve atender às imunidades que estão expostas no art. 150, inciso VI, da Constituição. Para exemplificar a questão, analisemos o Recurso Extraordinário nº 627.051¹¹⁹.

A hipótese fática tratada no referido processo era o transporte de encomendas realizado pelos Correios. De um lado se tinham os Estados afirmando que nessa situação fática dos Correios não gozava de imunidade, tendo em vista que havia exploração de atividade econômica. De outro lado estava os Correios afirmando ter direito à imunidade no transporte de encomendas, pois se utiliza da estrutura necessária para prestação do serviço postal, com a mera intenção de realizar o transporte de encomendas.

Ao julgar o caso, o STF entendeu que a hipótese de transporte de encomendas realizada pelos Correios, goza da imunidade constitucional. Portanto, não havendo que se falar em incidência de ICMS no mencionado transporte de encomendas, ainda nessa parte seja uma atividade concorrencial. É o que evidencia trecho do voto vencedor, que transcreve abaixo:

Diante do exposto, firme no entendimento de que a Corte reconhece a imunidade recíproca em favor da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT), seja pela impossibilidade de se separarem topicamente as atividades concorrenciais, seja por entender que o desempenho delas não descaracteriza o viés essencialmente público de suas finalidades institucionais, dou provimento ao recurso extraordinário, reconhecendo a imunidade da ECT relativamente ao ICMS que seria devido no transporte de encomendas¹²⁰.

Diante da exemplificação dada acima, podemos perceber, com clareza solar, que as imunidades condicionam, em algumas hipóteses fáticas, o exercício da competência. Logo, o sujeito competente, quando da instituição do ICMS, deve observar à condição imposta pelas imunidades constitucionais, a fim de que a norma introduzida seja considerada válida.

(iv) *Os enunciados complementares*: São as proposições inseridas no ordenamento jurídico por meio de lei complementar. Anotamos que as leis

¹¹⁹ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Recurso Extraordinário Nº 627.051*. Min. Rel. Dias Toffoli, j. 12.11.2014, DJ. 11.02.2015.

¹²⁰ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Recurso Extraordinário Nº 627.051*. Min. Rel. Dias Toffoli, j. 12.11.2014, DJ. 11.02.2015.

complementares inseridas não podem ultrapassar os limites estabelecidos pela Constituição Federal. Portanto, a “sua função será a de prescrever analiticamente aquilo que o texto constitucional estabeleceu de forma sintética”¹²¹.

Apenas adiantando ao leitor o que será investigado no próximo capítulo, registramos que a nossa posição sobre o papel da lei complementar é a tríplice. Nesse sentido, teremos que recolher subsídios nas leis complementares para formar a competência legislativa do ICMS. Isso porque, entendemos que a lei complementar, na função tríplice, desenhará os traços nacionais do tributo, de modo a deixá-lo utilizável pelas leis ordinárias dos Estados, veículo adequado para os entes federativos instituírem as exações tributárias.

Em relação ao ICMS notamos que existem dois permissivos constitucionais para atuação da lei complementar. Um está nas disposições do art. 146 da Constituição, cujas disposições são aplicadas às situações mais gerais em direito tributário. O outro está nas disposições do art. 155, § 2º, inciso XII, da Constituição, as quais são mais específicas para o ICMS.

Para o fim de competência tributária, esses permissivos constitucionais apresentam uma sutil diferença¹²² no campo de atuação, mas convergem para mesma direção quando falamos em validade das normas instituidoras do ICMS, pois ambos servirão de fundamento de validade para elaboração da lei ordinária que irá instituir o ICMS no espaço territorial do ente federativo.

Nesse sentido, percebemos que a lei complementar apresenta papel fundamental na produção de enunciados relativos à competência tributária legislativa do ICMS. Mas não é somente isso. A lei complementar também é responsável pela concretização dos dispositivos constitucionais que tratam sobre ICMS. Sem esta lei complementar de caráter nacional, tornar-se inviável a instituição do ICMS.

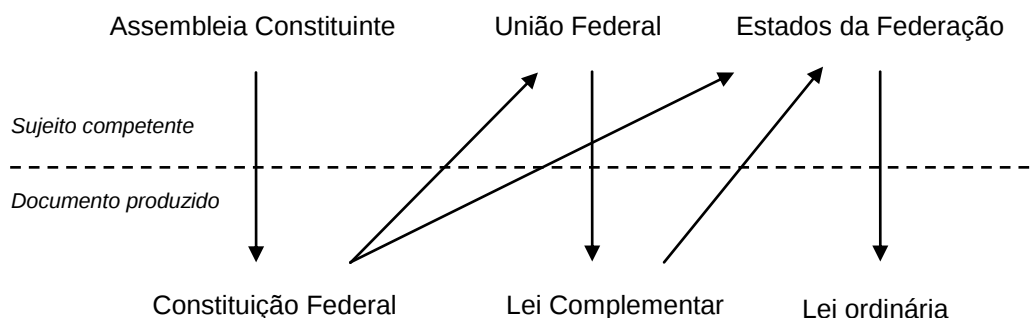
Dessa maneira, nos parece que os sujeitos competentes (entes federativos) não podem instituir o ICMS sem a existência da lei complementar, cuja competência para edição é da União. Caso isso ocorra, não restam dúvidas que haverá a

¹²¹ GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária – fundamentos para uma teoria da nulidade*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 256- 251.

¹²² GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária – fundamentos para uma teoria da nulidade*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 256- 258.

invalidade da norma jurídica produzida, pois estarão atuando desarmonia com os limites estabelecidos na Constituição.

Com intuito de facilitar ainda mais a compreensão, devemos refazer, ainda que de forma hipotética, o caminho do ciclo de positivação para instituição do ICMS no ordenamento de cada ente da federação, cuja ilustração é representada abaixo:



Vejam que para o ICMS nós temos uma situação peculiar, na qual o sujeito competente para instituição do ICMS, embora esteja perfeitamente qualificado pelo direito positivo (Constituição) como tal, ele deve somente exercer sua competência se outro ente federativo, que no caso é a União, editar e publicar lei complementar nacional¹²³ aumentando o grau de detalhamento do tributo, ou como já dito alhures, deixá-lo utilizável pelas leis ordinárias dos Estados.

Para exemplificarmos a importância da lei complementar na produção de enunciados relativos à competência tributária legislativa do ICMS, tomemos como exemplo a situação fática debatida na Ação Direta de Inconstitucionalidade n.1089, de relatoria do Ministro Francisco Rezek¹²⁴.

Em resumo, na mencionada ação se pedia que a expressão “serviços de transporte interestadual e intermunicipal”, constante no art. 1º, bem como no inciso

¹²³ Paulo de Barros Carvalho ensina que os Estados, quando forem instituir o ICMS em seus espaços territoriais, devem se atentar às limitações da lei complementar, “em respeito ao princípio federativo, com o objetivo de, respeitada as adversidades entre as regiões, promover valor igualdade, refletindo na homogeneidade da tributação pelo ICMS. (CARVALHO, Paulo de Barros. A concessão de isenções, incentivos ou benefícios fiscais no âmbito do ICMS. In MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. *Guerra Fiscal. Reflexões sobre a concessão de benefícios fiscais no âmbito do ICMS*. São Paulo: Noeses, 2012, p. 51).

¹²⁴ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Ação Direta de Inconstitucionalidade Nº 1.089*. Min. Rel. Francisco Rezek, j. 29.09.1996, DJ. 27.06.1997.

IX, do art. 2º, do Convênio ICM nº 66/1988¹²⁵, fosse interpretada de forma a excluir o transporte aéreo. Tal pedido fazia sentido, pois os autores do Convênio estavam entendendo que os enunciados ali fixados permitiam a aplicação do ICMS sobre o serviço de transporte aéreo.

Essa celeuma aconteceu porque à época inexistia lei complementar disciplinando a matéria e pelo fato de o art. 34, § 8º, das disposições transitórias da Constituição, prever que na ausência de lei complementar necessária à instituição do ICMS, os Estados e o Distrito Federal poderiam celebrar um convênio, que exerceria a função da lei complementar, para normatizar provisoriamente a matéria. Logo, foi com base nesse artigo que houve a edição do Convênio ICM nº 66/1988, de modo a fazer às vezes da lei complementar.

Dessa maneira, de um lado estavam os contribuintes defendendo a exclusão do ICMS sobre o transporte aéreo, tendo em vista que o Convênio ICM nº 66/1988, ao fazer o papel temporário de lei complementar, inovou a ordem jurídica ao permitir a interpretação que ensejasse a incidência da exação.

De outro lado, estavam os Estados protegendo a tese de que não havia inovação à ordem jurídica e que o sentido do transporte dito na Constituição permitiria, também, o encaixe do transporte aéreo na incidência do ICMS.

Diante dessa situação fática, o STF entendeu que o Convênio ICM nº 66/1988 inovou a ordem jurídica quando permitiu a aplicação da norma jurídica do ICMS sobre o transporte aéreo. Logo, “o que aconteceu foi rigorosamente uma inovação no domínio tributário, foi a invenção de uma nova hipótese de incidência tributária”¹²⁶.

Por fim, consignou-se posicionamento de que somente seria possível a incidência do ICMS sobre o transporte aéreo, se a lei complementar - aquela editada pelos membros do Poder Legislativo da União – assim determinasse. Sem isso, torna-se inviável a exigência de ICMS sobre o transporte aéreo. A ementa do acórdão traduz isso, consoante transcrição que se faz abaixo:

¹²⁵ BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho de Política Fazendária. Convênio ICM nº 66 de 16 de dezembro de 1988. *Fixa normas para regular provisoriamente o ICMS e dá outras providências*. Disponível em http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/convenios/icms/1988/CV066_88.htm. Acesso em 18.11.2015.

¹²⁶ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Ação Direta de Inconstitucionalidade Nº 1.089*. Min. Rel. Francisco Rezek, j. 29.09.1996, DJ. 27.06.1997.

TRANSPORTE AÉREO. ICMS. Dada a gênese do novo ICMS na Constituição de 1988, tem-se que sua exigência no caso dos transportes aéreos configura nova hipótese de incidência tributária, dependente de norma complementar à própria carta, e insuscetível, à luz de princípios e garantias essenciais daquela, de ser inventada, mediante convênio, por um colegiado de demissíveis ad nutum. Procedência da ação direta com que o Procurador-Geral da República atacou o regramento convencional da exigência do ICMS no caso dos transportes aéreos¹²⁷.

A exemplificação foi extensa, mas deixou evidente o fato de que para ocorrer a instituição do ICMS de maneira adequada, deve, o sujeito competente, atender às disposições dos enunciados complementares que concretizam o tributo. Do contrário, a norma de inferior hierarquia produzida será considerada inválida, igualmente como mencionando no caso acima, que houve a declaração de inconstitucionalidade do ICMS incidente sobre o transporte aéreo, em razão da inexistência de lei complementar.

Para finalizar este tópico, registramos que em nosso trabalho, os enunciados complementares são de fundamental importância. Entendemos deste jeito, porque será nas disposições complementares, especialmente o art. 11, §3º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/1996 que trata sobre a autonomia dos estabelecimentos, que justificarão a possibilidade de o sujeito competente criar a norma jurídica do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, assim como da caracterização da respectiva base de cálculo.

¹²⁷ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Ação Direta de Inconstitucionalidade Nº 1.089*. Min. Rel. Francisco Rezek, j. 29.09.1996, DJ. 27.06.1997.

4 A LEI COMPLEMENTAR E O ICMS

4.1 O SENTIDO DA EXPRESSÃO “LEI COMPLEMENTAR”

A lei complementar pode ser entendida em duas acepções. No sentido *lato* e no sentido *stricto*. Essa definição não é nova, mas é defendida por diversos autores, inclusive na atualidade.

No sentido *lato*, a lei complementar é toda aquela que completa o texto constitucional¹²⁸, sendo um instrumento que aperfeiçoa a eficácia dos princípios básicos da Constituição¹²⁹.

Portanto, todas as leis são complementares quando buscam dar eficácia aos anseios da Constituição. Essa é a compreensão que retiramos das lições de José Souto Maior Borges, que transcrevemos abaixo.

Na acepção ampliativa, a lei complementar é toda aquela que completa uma norma constitucional não auto-executável. As leis complementares são todas as leis que complementam as disposições da Constituição, para torná-las eficazes e desenvolver seus princípios e conteúdo.

Nesse sentido “amplo”, também chamado de “ontológico” ou “doutrinário” – denominações igualmente imprecisas - lei complementar é toda aquela que “complementa” a Constituição, independentemente de qualquer consideração formal ou de caráter procedimental, como é a do *quorum* especial ou quantificado para aprovação da lei complementar¹³⁰.

Por outro lado, o sentido *stricto* é aquele que é definido pelo sistema do direito positivo, ou seja, que versa sobre um conteúdo estatuído, de maneira expressa ou implícita na Constituição e que tem procedimento especial e qualificado para aprovação¹³¹. Logo, o sentido a ser atribuído à lei complementar dependerá “do

¹²⁸ SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 2. ed. São Paulo: RT, 1982, p. 214.

¹²⁹ LEAL, Vítor Nunes. Leis complementares na Constituição. *Revista de Direito Administrativo*. Vol. 7. Rio de Janeiro, 1947, p. 381.

¹³⁰ BORGES, José Souto Maior. *Lei complementar tributária*. São Paulo: RT, 1975, p. 30.

¹³¹ ESTEVES, Maria do Rosário. *Normas gerais de direito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 75.

sistema, tal como formalmente erigido e disposto pelo legislador – no caso – constituinte”¹³².

Na direção de ambas as definições, são os ensinamentos atuais de Roque Antonio Carrazza que colacionamos abaixo:

A expressão “lei complementar” pode ser tomada em dois sentidos; a saber: um lato, agasalhando todas as leis que complementam a normas constitucionais não autoexecutáveis (sentido ontológico), e outro restrito, referindo-se às leis que, sobre possibilitarem a plena eficácia de preceitos da Lei Maior, têm conteúdo (matéria) e processo de elaboração (forma) especiais (sentido ontológico-formal)¹³³.

Por isso, percebemos que o intérprete deve tomar cuidado ao utilizar a expressão “lei complementar”, especialmente porque, como visto acima, a mencionada expressão padece de ambiguidade, tendo em vista que as leis complementares são “aquelas que ontologicamente o são e aquelas outras assim qualificadas pelo texto expresso da Lei Maior”¹³⁴.

Dito isto, não podemos nos esquecer de registrar o sentido que atribuiremos à expressão “lei complementar” em nosso trabalho, pois devemos deixar nosso discurso mais preciso. Dessa forma, anotamos que usaremos o sentido *stricto* da expressão “lei complementar”.

Fixada a premissa de que utilizaremos a definição de lei complementar em sentido *stricto*, observamos a posição de Sacha Calmon Navarro Coêlho, que nos dá a sensação de que está subdividindo o sentido *stricto* da lei complementar em formal e material, pois não faz a menor menção ao seu sentido amplo. Para elucidar a questão, transcrevemos o trecho que o autor enfrenta o tema:

As leis complementares, inclusive as tributárias, são entes legislativos reconhecíveis formal e materialmente (forma e fundo), senão vejamos:

A) sob o ponto de vista formal, lei complementar da Constituição é aquela votada por maioria absoluta (*quorum* de votação de mais de um dos membros do Congresso Nacional), a teor dos art. 69 do CF;

¹³² ATALIBA, Geraldo. *Lei complementar na Constituição*. São Paulo: RT, 1971, p. 30.

¹³³ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 1074 -1075 (nota de rodapé).

¹³⁴ ATALIBA, Geraldo. *Lei complementar na Constituição*. São Paulo: RT, 1971, p. 31.

B) sob o ponto de vista material, a lei complementar é a que tem por objetivo (conteúdo) a complementação da Constituição, quer ajuntando-lhe normatividade, quer operacionalizando-lhe os comandos, daí se reconhecer que existem leis complementares normativas e leis complementares de atuação constitucional. A matéria das leis complementares é fornecida pela própria CF expressamente¹³⁵.

Mas não é só em Sacha Calmon Navarro Coêlho que notamos tal fato, Eduardo Marcial Ferreira Jardim também analisa a lei complementar somente em sentido *stricto*, quando este elucida o seu ponto de vista:

A lei complementar pode ser assim definida: diploma normativo que versa sobre a matéria especificamente prevista na Constituição, cuja à aprovação se condiciona à manifestação favorável por parte da maioria absoluta dos membros das duas Casas do Congresso Nacional, nos termos, é bem de ver, do art. 69 da *Lex Legum*¹³⁶.

Em suma, nas definições de todos os autores citados acima, a lei complementar é investigada somente no sentido *stricto*. Portanto, reforçando o que foi dito alhures, no presente trabalho utilizaremos a acepção em sentido *stricto* de lei complementar.

4.2 A LEI COMPLEMENTAR COMO LEI NACIONAL

Um ponto que não podemos deixar de observar em nosso trabalho é a distinção entre lei nacional e lei federal. Isso porque, a correta identificação da natureza desses dois veículos introdutórios, concederá precisão ao nosso discurso.

Desse modo, devemos destacar que a lei federal e a lei nacional se distinguem em dois aspectos, quais sejam, o pessoal e o material. No âmbito pessoal, a lei federal é destinada somente ao ente federativo da União, enquanto

¹³⁵ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 81.

¹³⁶ JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Manual de Direito Financeiro e Tributário*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 182.

que a lei nacional é destinada a todos os entes da federação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios¹³⁷)¹³⁸.

Em relação ao aspecto material, a lei federal disciplina matérias de competência da União. Já a lei nacional, disciplina matérias que devem ser aplicadas tanto à União, como aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios¹³⁹.

Nesse sentido, são as lições de José Souto Maior Borges, conforme transcrição que fazemos a seguir:

A lei federal, no seu âmbito pessoal de validade, limita-se a veicular a União, sem alcançar as outras pessoas constitucionais. A lei federal distingue-se da lei nacional porque esta, embora editada pelo Congresso Nacional, tem como destinatários não apenas a União, mas os Estados e os Municípios; ou só os Estados; ou só os Municípios, etc. Se tiver como destinatário apenas a União, de lei nacional não se tratará.

Finalmente, no tocante ao âmbito material de validade, a projeção da matéria regulada até aos Estados e ou Municípios dá a conotação básica da lei nacional. A lei nacional colhe em conjunto ou separadamente essas pessoas constitucionais. A matéria regulada em lei nacional é aplicável pela União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios, ao contrário do que sucede com as leis simplesmente federais que se limitam, consoante exposto, a vincular os jurisdicionados e administrados da União¹⁴⁰.

Não parecendo destoar muito desse posicionamento, observações as lições de Geraldo Ataliba:

A Constituição confere à lei nacional amplíssimo poder para regular matérias específicas em todo o território nacional, abstração feita da sujeição dos destinatários da norma, quer à União, quer a Estados e Municípios. Já a lei federal, embora editada pelo mesmo órgão, onera, circunscritamente, somente os jurisdicionados da União. Onde se vê que a lei federal se opõe – no mesmo plano que está – à lei estadual e à lei municipal, enquanto que a lei nacional abstrai de todas elas – lei federal, estadual e municipal – transcendendo-as.

(...)

A lei nacional é lei do Estado Federal brasileiro, dirige-se a todos quantos estejam no território nacional. A lei federal é uma lei da União, só atingindo seus súditos. Logo, não tem o poder de abrigar os Estados e Municípios,

¹³⁷ Alertamos que há divergência doutrinária quanto à possibilidade de os Municípios serem considerados entes federativos. Cf. MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito municipal brasileiro*. 5. ed. São Paulo: RT, 1985, p. 39; e SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 479.

¹³⁸ ESTEVES, Maria do Rosário. *Normas gerais de direito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 70.

¹³⁹ ESTEVES, Maria do Rosário. *Normas gerais de direito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 70.

¹⁴⁰ BORGES, José Souto Maior. *Lei complementar tributária*. São Paulo: RT, 1975, p. 68.

nem seus funcionários. Não obriga, também, seus súditos, enquanto considerados nesta qualidade¹⁴¹.

As transcrições são longas, porém bem esclarecedoras para nosso trabalho, pois como estamos investigando o ICMS e as transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, não devemos falar de lei complementar federal, mas sim de lei complementar nacional.

Tivemos esse pensamento, porque a lei complementar¹⁴² centro de nosso estudo foi editada pela União, destinada aos Estados-membros da federação e apresenta o objetivo de disciplinar matéria aplicada também aos Estados-membros.

Portanto, entendemos que a lei complementar investigada nesta pesquisa não é de caráter federal, mas sim de caráter nacional. Logo, devendo ser mencionada de lei complementar nacional, haja vista que seus aspectos pessoal e material se encaixam nos aspectos das leis nacionais.

4.3 A FUNÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR

Não é de hoje que as discursões sobre a função da lei complementar pautam o cenário jurídico. Há muito tempo que os juristas brasileiros não chegam a um consenso qual seria a real função da lei complementar no ordenamento jurídico (monatômica, dicotômica ou tricotômica)¹⁴³.

¹⁴¹ ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: RT, 1968, p. 94 – 95.

¹⁴² BRASIL. Lei Complementar n. 87 de 13 de setembro de 1996. *Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências (LEI KANDIR)*. Disponível em <www.planalto.gov.br>. Acesso em 04.09.2015.

¹⁴³ Existe o posicionamento isolado de Regina Helena Costa, o qual consiste em entender que a lei complementar em matéria tributária apresenta quatro funções: “1) veicular normas gerais nesse âmbito, dispondo sobre conflitos de competência e regulando as limitações ao poder de tributar; 2) instituir tributos em relação aos quais é expressamente exigida; 3) conferir uniformidade ao regramento de certos impostos dos estados e municípios (ITMCD, ICMS, e ISS); e 4) estabelecer critérios especiais de tributação, destinados à prevenção de desequilíbrios do concorrência (art. 146-A)” (COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 47-48.).

E nem será neste singelo trabalho que iremos pôr um ponto final nas aludidas discursões. O que faremos é somente fazer uma pesquisa necessária para que possamos nos perfilar há uma das correntes doutrinárias existentes sobre a tão debatida função da lei complementar.

Toda a celeuma se iniciou com a Constituição de 1967, que por meio de seu artigo 18, § 1º, estabeleceu à lei complementar a função de (i) dispor sobre conflitos de competência; (ii) regular as limitações ao poder de tributar; e (iii) estabelecer normas gerais em matéria tributária.

Mesmo com advento do Constituição Federal de 1988, as divergências ainda persistem até hoje¹⁴⁴, pois o artigo 146, muito embora este tenha um grau de especificação maior do que o § 1º, do artigo 18, da Constituição de 1967, apresenta seu conteúdo semântico idêntico ao seu antecessor. Permanecendo, portanto, as três descrições sobre a função da lei complementar.

Ocorre que, em vista dessa definição, instalou-se celeuma doutrinária sobre qual a interpretação se daria à expressão normas gerais em matéria tributária. Prova disso é que houve o surgimento da corrente monatômica, dicotômica e tricotômica em relação à função da lei complementar.

No tocante à corrente monatômica, os juristas defendem que a lei complementar teria apenas uma única função, que seria a de facilitar a integração legislativa e assim manter ou resguardar os critérios estabelecidos na Constituição¹⁴⁵.

Na corrente dicotômica, os autores sustentam que a lei complementar só pode versar sobre conflitos de competência e limitações ao poder de tributar. Sendo que as normas gerais estampadas na Constituição são somente para dispor sobre as referidas funções. Com isso ficariam resguardados o princípio federativo e a autonomia municipal¹⁴⁶.

¹⁴⁴ Nas palavras de José Souto Maior Borges, essa divergência doutrinária é “uma luta darwiniana pela sobrevivência das teorias em voga” (BORGES, José Souto Maior. Normas gerais do direito tributário, inovações do seu regime na Constituição de 1988. *Revista de Direito Tributário*. N. 87. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 66.).

¹⁴⁵ BORGES, José Souto Maior. Normas gerais do direito tributário, inovações do seu regime na Constituição de 1988. *Revista de Direito Tributário*. N. 87. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 70.

¹⁴⁶ TORRES, Heleno Taveira. Funções das leis complementares no sistema tributário nacional. Hierarquia de normas. Papel do Código Tributário Nacional no ordenamento. *Revista de Direito Tributário*. N. 84. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 56.

Já na corrente tricotômica, os doutrinadores indicam que as funções da lei complementar são para dispor sobre conflitos de competência, limitações ao poder de tributar e estabelecer normas gerais em matéria tributária, “em especial sobre a regra-matriz possível e as formas de constituição e extinção da obrigação tributária”¹⁴⁷. Dessa maneira, estaria garantida a uniformidade do exercício da competência tributária pelos entes federativos.

Essas correntes doutrinárias, especialmente a dicotômica e tricotômica, são bem expostas por Clélio Chiesa, conforme transcrição que fazemos abaixo:

Portanto, formaram-se duas correntes bem definidas: a dicotômica e a tricotômica. A primeira defende a tese de que o papel das normas gerais de direito tributário consiste em dispor sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes e regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. Já a corrente tricotômica defende a ideia de que a lei complementar prevista no art. 146 da Constituição Federal tem a tríplice função de dispor sobre conflitos de competência entre as pessoas políticas em matéria tributária, regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária¹⁴⁸.

Sendo assim, bem narrada a problemática acerca da função da lei complementar, de modo que ficou clara a sua delimitação, precisamos abordá-la com mais vagar e assim definirmos nossa posição acerca de qual corrente iremos seguir e, por conseguinte, aplicá-la sobre a problemática central de nosso trabalho.

4.3.1 A corrente Monatômica

Pensamos que esta é a menor e também menos investigada corrente sobre a problemática da função da lei complementar. Falamos isso, pois muitos Autores acabam confundindo que o posicionamento de alguns juristas pertence à corrente

¹⁴⁷ GAMA, Tácio Lacerda. Sobre os papéis da lei complementar no regime jurídico das contribuições interventivas. *Revista de Direito Tributário*. N. 99. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 97.

¹⁴⁸ CHIESA, Clélio. ICMS incidente na aquisição de bens ou mercadorias importados do exterior e contração de serviços no exterior: inovações introduzidas pela EC 33/2001. In ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O ICMS e a EC 33*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 150-151.

dicotômica, quando na verdade não é. Tal fato, apesar de não ter sido investigado em profundidade, é mencionando por Maria do Rosário Esteves¹⁴⁹ e por Frederico Araújo Seabra de Moura¹⁵⁰.

Apesar disso, não faremos a investigação que a corrente requer, mesmo porque, se fizéssemos, cometeríamos o pecado de fugir do nosso propósito para este capítulo, que é recolher subsídios e definir em qual corrente iremos nos perfilar.

Entretanto, devemos fazer algumas observações relevantes para o deslinde desta corrente, que a despeito de não haver uma menção expressa da palavra monatômica ou um reconhecimento expresso de alguns dos autores que a seguem, entendemos adequado usá-la, pois ela expressa o sentido de que a lei complementar apresenta somente uma função.

Pois bem. De maneira expressa, José Souto Maior Borges afirma categoricamente que a lei complementar apresenta apenas uma única função¹⁵¹, que é a de unificar a regulação da produção legislativa. Essa é a compreensão que retiramos da transcrição que fazemos abaixo:

Mesmo que numa hipótese extrema, se considerássemos, contra a Constituição, que a lei complementar não poderia definir esses fatos geradores ou, na linguagem da doutrina, hipótese de incidência dos tributos estaduais e municipais, mesmo assim se poderia unificar as duas funções restantes, que seriam a de conflitos de competência e limitações constitucionais ao poder de tributar. Nada disso foi feito pela doutrina, a meu ver.

Agora, a partir dessas considerações, já se pode seguramente extrair a conclusão de a minha proposta é unificadora. Qual é a função da norma geral em direito tributário? Uma só função, e não mais que uma só: regular a legalidade, a norma geral, e a sobrenorma disporá sobre a legalidade tributária. E nada mais do que isso, também nada a menos do que isso¹⁵².

Com a mesma posição de que a função da lei complementar é apenas uma, registramos o entendimento de Paulo de Barros Carvalho¹⁵³ que é no sentido de que esta tem um “relevante papel de mecanismo de ajuste, calibrando a produção

¹⁴⁹ ESTEVES, Maria do Rosário. *Normas gerais de direito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 97.

¹⁵⁰ MOURA, Frederico Araújo Seabra de. *Lei complementar tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 165.

¹⁵¹ BORGES, José Souto Maior. Pacto federativo e tributação. *Revista de Direito Tributário*. N. 116. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 17.

¹⁵² BORGES, José Souto Maior. Normas gerais do direito tributário, inovações do seu regime na Constituição de 1988. *Revista de Direito Tributário*. N. 87. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 69 - 70.

¹⁵³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e positivação no direito tributário*. Vol. 1. São Paulo: Noeses, 2011, p. 175- 178.

legislativa ordinária em sintonia com os mandamentos supremos da Constituição da República”¹⁵⁴. Inclusive, cabe registrar que esse entendimento do autor foi reafirmado em outra oportunidade¹⁵⁵, deixando clara a sua ideia de que a função da lei complementar é somente uma.

É interessante notar, no entanto, que Paulo de Barros Carvalho¹⁵⁶, em outra oportunidade, registra simpatia pela interpretação sistemática - característica essencial da corrente dicotômica, conforme se verá a seguir. Tal fato pode levar o intérprete a crer que o autor estaria se filiando à corrente dicotômica. Mas alertamos que não.

E falamos isso, porque José Eduardo Soares de Melo - outro autor que parecer ter o entendimento de que a lei complementar tem apenas uma função -, também entende pela necessidade da interpretação sistemática da lei complementar, consoante com suas próprias palavras:

Para que possa estabelecer o real alcance da regra constitucional e a eficácia da lei complementar, é imprescindível proceder-se a uma análise sistemática da Carta Magna. Imperioso tornar precisa a participação da lei complementar no processo de elaboração legislativa e sua harmonia com as demais espécies normativas, delimitando os respectivos âmbitos materiais¹⁵⁷.

Agora, nos parece adequado refletir, que não é só pelo de fato de esses autores admitirem a necessidade de uma interpretação sistemática, que estes são filiados à corrente dicotômica. Especialmente porque, eles pretendem, a nosso ver, atribuir à lei complementar a função de uniformizar, em consonância com a matriz constitucional, o sistema tributário.

E isso é perceptível nas lições de José Eduardo Soares de Melo, quando afirma que:

¹⁵⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 384.

¹⁵⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e positivação no direito tributário*. Vol. 2. São Paulo: Noeses, 2013, p. 167.

¹⁵⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. A lei complementar e a experiência brasileira. *Revista de Direito Tributário*. N. 81. São Paulo: Malheiros, 2001, p.162.

¹⁵⁷ MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 206.

As leis complementares da Constituição (art. 59, II), que preveem a necessidade de quórum qualificado (maioria absoluta – art. 69), têm, essencialmente, a função e a finalidade de integrar a eficácia das normas constitucionais referentes à estrutura do Estado, à formação dos poderes e suas relações, revestindo a natureza formal de lei nacional, produto do Estado total (global), que inspira, fundamenta e determina a edição das normas federais, estaduais e municipais (ordens parciais do Estado brasileiro)¹⁵⁸.

E finaliza que cabe à lei complementar “explicitar a norma constitucional de eficácia limitada, caracterizando-se como lei nacional, que fundamenta a legislação federal, estadual e municipal”¹⁵⁹.

Diante dessa singela investigação sobre essa corrente que dá à lei complementar uma única função, podemos perceber que esta visa dar uniformidade à função da lei complementar, de modo a calibrar a produção legislativa, assim como de manter em harmonia, com os ditames constitucionais, a legislação tributária.

4.3.2 A corrente Dicotômica

Nesta corrente, os doutrinadores defendem que a função da lei complementar seria dúplice, ou seja, que ela somente poderia dispor sobre conflitos de competência e limitações ao poder de tributar, sendo que estabelecer normas gerais em matéria tributária é somente para fins de aplicação dos incisos anteriores.

O grande fundamento desta corrente, que foi encabeçada por Geraldo Ataliba¹⁶⁰⁻¹⁶¹, consiste no fato de haver ofensa ao princípio federativo e à autonomia dos municípios, tendo em vista que a realização de uma interpretação literal do art.

¹⁵⁸ MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 206.

¹⁵⁹ MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 208.

¹⁶⁰ ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: RT, 1968; p. 89 – 101.

¹⁶¹ ATALIBA, Geraldo. Normas gerais de direito financeiro e tributário e autonomia dos Estados e Municípios. *Revista de Direito Público*. V. 10. São Paulo: RT, 1969, p.45 - 80

146 do Constituição conferiria ao Congresso poderes para limitar arbitrariamente as competências¹⁶² outorgadas no Texto Magno.

Além disso, para esta corrente, são as pessoas políticas de direito público interno que elaboram suas próprias leis, cujo fundamento é extraído diretamente da Constituição¹⁶³. Logo, pelo fato de a Constituição ter demarcado rigidamente as competências tributárias dos entes federativos, os seguidores desta corrente afirmam que o legislador infraconstitucional não pode reduzir o campo de atuação dos entes federados.

Nesse sentido, devemos apontar fala importante de Paulo de Barros Carvalho formulada no passado – não estamos afirmando que o mencionado jurista faz parte da corrente dicotômica -, quando fez duras críticas à corrente tricotômica, especialmente sobre esses poderes concedidos à União, por meio do inciso III, do art. 146, que transcrevemos abaixo:

Normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre... – eu também vou passar por alto esse ‘normas gerais especialmente sobre...’, vamos deixar isso de lado, não dar muita importância. Não é uma boa construção.

Agora, vejam, ‘especialmente’ sobre tudo... vejam que absurdo! E gostaria que os senhores refletissem para saber se é sobre tudo mesmo, Por quê? Vejam aqui: definição de tributos e de suas espécies, bem como em relação aos impostos discriminados nessa Constituição: a) dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. Aí vem: b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributária.

Tenho procurado nesse tempo todo, desde que saiu a Constituição de 1988, um assunto que não se encaixa aqui e que eu pudesse dizer: não isso não é uma matéria de normas gerais de direito tributário. Muito bem, depois de ter feito essa pesquisa eu cheguei à conclusão de absolutamente tudo. Eu pensei em alíquota, pensei em regime de apuração, regime de créditos, de débitos etc. Não encontrei absolutamente nada que pudesse escapar dessa amplitude. Então, passei a ler o art. 146 assim: Cabe à lei complementar dispor sobre conflitos, regular limitações estabelecer normas gerais, especialmente sobre tudo – o que é um absurdo! Esse é o resultado¹⁶⁴.

¹⁶² “A competência legislativa está constitucionalmente repartida em compartimentos estanques, representados pelos campos privativos de legislação da União, Estados-membros e Municípios. A área de competência legislativa de uma pessoa constitucional não pode ser, de regra, explorada por outra. E, precisamente porque os poderes legislativos federal, estadual e municipal extraem as suas competências diretamente da Constituição, será inconstitucional lei que discipline matéria da área que lhe é própria”. (BORGES, José Souto Maior. *Lei complementar tributária*. São Paulo: RT, 1975, p. 16.).

¹⁶³ ESTEVES, Maria do Rosário. *Normas gerais de direito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 98.

¹⁶⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. A lei complementar e a experiência brasileira. *Revista de Direito Tributário*. N. 81. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 163.

Mas não é só isso, também haveria a necessidade de uma interpretação sistemática do referido dispositivo, de modo que essa interpretação seja realizada em conformidade com os ditames constitucionais¹⁶⁵. Assim, uma mera interpretação literal do art. 146 da Constituição, além de ofender ao princípio federativo e à autonomia dos municípios, seria dar à União um cheque em branco para esta legislar sobre tudo em matéria tributária.

Um posicionamento que não podemos olvidar nesta corrente dicotômica é de Roque Antonio Carrazza, o qual reforça os fundamentos já expostos até aqui quando leciona que “a lei complementar apenas pode facilitar a compreensão das normas constitucionais”¹⁶⁶ e que, após uma interpretação sistemática da Constituição, não restariam dúvidas que:

A competência para editar normas gerais em matéria de legislação tributária desautoriza a União a descer no detalhe, isto é, a ocupar-se com peculiaridades da tributação de cada pessoa política. Entender o assunto de outra forma poderia desconjuntar os princípios federativos, da autonomia municipal e da autonomia distrital¹⁶⁷.

De maneira enfática, o mencionado autor finaliza asseverando que sua opinião é de que “a lei complementar em exame só poderá veicular normas gerais em matéria de legislação tributária, as quais ou disporão sobre conflitos de competência, em matéria tributária, ou regularão as limitações constitucionais ao poder de tributar”¹⁶⁸.

Para finalizar este tópico, percebemos que esta corrente minoritária foi bastante pressionada por outros juristas que seguem a corrente tricotômica, inclusive pela jurisprudência dos tribunais superiores. Um exemplo disso são as palavras de Alcides Jorge Costa¹⁶⁹ e de Carlos Mário da Silva Veloso¹⁷⁰, que, por

¹⁶⁵ “O jurista não pode realizar interpretações de comandos constitucionais sem levar em conta todo o sistema tal como positivado. De outro modo, correr o risco de ferir os seus alicerces basilares”. (ESTEVES, Maria do Rosário. *Normas gerais de direito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 102.).

¹⁶⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 1048.

¹⁶⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 1048.

¹⁶⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 1048.

¹⁶⁹ COSTA, Alcides Jorge. Normas gerais como instrumentos de uniformização do direito. In: *Congresso Nacional de Estudos Tributários*. São Paulo: Noeses, 2012, p. 1 – 18.

¹⁷⁰ VELLOSO, Carlos Mário da Silva. Lei complementar tributária. *Revista de Direito Tributário*. N. 88. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 7 – 23.

seguirem a corrente tricotômica, pertencem à chamada “escola bem comportada do Direito Tributário Brasileiro”¹⁷¹.

4.3.3 A corrente Tricotômica

Nesta corrente, defende-se a ideia de que a lei complementar teria uma tríplice função, que seria a de: (i) dispor sobre conflito de competência; (ii) regular a limitações ao poder de tributar; e (iii) estabelecer normas gerais em legislação de matéria tributária. Assim, a função da lei complementar seguiria literalmente as disposições do art.146 da Constituição Federal.

Esta corrente, desde o seu início liderada por Ives Gandra da Silva Martins¹⁷² e Hamilton Dias de Souza¹⁷³, foi bem recepcionada por grande parte da doutrina nacional. Tanto é assim, que com o passar do tempo, os juristas foram se filiando a esta corrente. Os exemplos mais conhecidos são Alcides Jorge Costa¹⁷⁴, Eurico Marcos Diniz de Santi¹⁷⁵, Luis Eduardo Schoueri¹⁷⁶, Paulo Ayres Barreto¹⁷⁷, Robson Maia Lins¹⁷⁸ e Tácio Lacerda Gama¹⁷⁹. Além da doutrina, esta corrente também foi acolhida por maioria dos nossos tribunais¹⁸⁰.

¹⁷¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 251.

¹⁷² MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Sistema tributário na Constituição de 1988*. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 91 – 93.

¹⁷³ SOUZA, Hamilton Dias de. Lei complementar em matéria tributária. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1982, p. 31.

¹⁷⁴ COSTA, Alcides Jorge. Normas gerais como instrumentos de uniformização do direito. In: *Congresso Nacional de Estudos Tributários*. São Paulo: Noeses, 2012, p. 1 – 18.

¹⁷⁵ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e prescrição no direito tributário*. 4. ed. São Paulo Saraiva, 2011, p. 62 - 63.

¹⁷⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. A lei complementar e a repartição de competências tributárias. In: *Congresso Nacional de Estudos Tributários*. São Paulo: Noeses, 2012, p. 679 – 701.

¹⁷⁷ BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2006, p. 138.

¹⁷⁸ LINS, Robson Maia. *Controle de constitucionalidade da norma tributária: decadência e prescrição*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 97.

¹⁷⁹ GAMA, Tácio Lacerda. Sobre os papéis da lei complementar no regime jurídico das contribuições interventivas. *Revista de Direito Tributário*. N. 99. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 101.

¹⁸⁰ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Recurso Extraordinário Nº 567.935*. Min. Rel. Marco Aurélio, j. 04.09.2014, DJ. 04.11.2014.

Não entraremos no detalhe sobre o pensamento de cada autor mencionando acima, sob pena de deixarmos a leitura de nosso trabalho maçante, mas devemos anotar que para se alcançar o sentido da descrição literal posta na Constituição, “deve ser feita uma leitura simples de seus enunciados, pois o contexto que a rodeia em nada alteraria a conclusão alcançada”¹⁸¹, o que, por via de consequência, deixaria em ruínas a necessidade de uma interpretação sistemática, tão defendida pela corrente dicotômica.

Além disso, para esta corrente as normas gerais têm um campo de atuação¹⁸² que lhe é específico e que não se confunde com a regulação de conflitos e limitações ao poder de tributar. Ives Gandra da Silva Martins explica quais seriam os detalhes certos do campo de atuação da lei complementar, conforme transcrição a seguir:

A letra “a”, portanto, diz que a lei complementar cuidará: da definição dos tributos e suas espécies, mas, em relação aos impostos, além da definição, faz menção à necessidade de previsão dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. À evidência, dever-se-ia em “tributo” e, não, “tributos”, posto que tributo é gênero do qual pendem as cinco espécies tributárias hospedadas no sistema. Por entender que tal definição é estruturalmente uma norma geral, considero que também a definição dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes das demais espécies tributárias deve ser veiculada por lei complementar. O advérbio ‘especialmente’ não exclui, antes inclui, por natureza e não por sua indicação, tais aspectos como reguláveis apenas por lei complementar também em relação às demais espécies. Da mesma forma, por força do enunciado na letra “b”, a obrigação, lançamento, prescrição e decadência tributários devem ser matéria de lei complementar, assim como, a meu ver, as outras formas de extinção, previstas nos arts. 156, 170 a 172 do CTN. A letra “c” do inciso III traz novidade de incluir o ato cooperativo no campo exclusivo de regulamentação por lei complementar¹⁸³.

Apesar das palavras esclarecedoras do autor acima mencionado, as lições que solidificaram nossa convicção de seguir a corrente tricotômica foram as de

¹⁸¹ MOURA, Frederico Araújo Seabra de. *Lei complementar tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p.

¹⁸² O campo de atuação da lei complementar, especificamente sobre estabelecer normas gerais em direito tributário, é “entre a rigidez da Carta e a mutabilidade constante da legislação ordinária, a lei complementar, com caráter de lei nacional, explicita princípios e conceitos indeterminados da primeira, a fim de balizar a confecção da segunda. A ação posterior do legislador ordinário deve, portanto, observar as normas gerais contidas na lei complementar”. (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Recurso Extraordinário Nº 567.935*. Min. Rel. Marco Aurélio, j. 04.09.2014, DJ. 04.11.2014.).

¹⁸³ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Sistema tributário na Constituição de 1988*. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 91 – 93.

Tércio Sampaio Ferraz Júnior¹⁸⁴, falamos isso, pois o referido autor entende que as funções da lei complementar estão ligadas à duas interpretações do princípio da segurança jurídica.

Nesse sentido, haverá uma interpretação com enfoque na função-igualdade (dicotômica) e outra com destaque para função–certeza (tricotômica). A função-igualdade não nos parece adequada, pois esta “favorece a descentralização e diminui a eficiência dos controles”¹⁸⁵. Isso em termos tributários é extremamente perigoso, pois o sistema entre em colapso, haja vista que nessa função os entes federados terão mais liberdade legislativa.

Na função certeza, sentimos que podemos ter maior harmonia no sistema. Pensamos assim, porque teremos uma lei complementar de caráter nacional, tecendo minúcias sobre as regras mínimas e máximas que os entes federativos poderão praticar. Dessa maneira, ter-se-á um poder centralizador (lei complementar) que garantirá a uniformidade das normas produzidas, da Constituição até aos enunciados que estão na base do sistema.

Observamos, ainda, que a função-certeza da lei complementar em legislação tributária, deixaria o exercício da competência tributária muito mais harmônico com as disposições constitucionais, o que, sem a menor dúvida, facilitaria a compreensão sobre os tributos que viessem a ser instituídos pelos entes federativos.

Asseveramos isso, porque a lei complementar irá detalhar o perfil dos tributos mencionados na Constituição. Assim, se a Constituição traça o perfil das espécies tributárias, a lei complementar desenhará os traços gerais do tributo, de modo a deixá-lo utilizável pela lei ordinária, veículo adequado para os entes federativos instituírem os tributos, conforme estudamos no capítulo 3 deste trabalho.

Com a mesma linha de raciocínio são as lições de Luciano Amaro:

É, ainda, função típica da lei complementar estabelecer normas gerais de direito tributário (art. 146, III). Em rigor, a disciplina “geral” do sistema tributário já está na Constituição: o que faz a lei complementar é, obedecido o quadro constitucional, aumentar o grau de detalhamento dos modelos de

¹⁸⁴ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Segurança jurídica e normas gerais de direito tributário. *Revista de Direito Tributário*. N. 17-18. São Paulo: RT, 1981, p. 51 – 56.

¹⁸⁵ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Segurança jurídica e normas gerais de direito tributário. *Revista de Direito Tributário*. N. 17-18. São Paulo: RT, 1981, p. 52.

tributação criados pela Constituição Federal. Dir-se-ia que a Constituição desenha o perfil dos tributos (no que respeita à identificação de cada tipo tributário, aos limites do poder de tributar etc.) e a lei complementar adensa os traços gerais do tributo, preparando o esboço que, finalmente, será utilizado pela lei ordinária, à qual compete instituir o tributo, na definição exaustiva de todos os traços que permitam identificá-lo na sua exata dimensão, ainda abstrata, obviamente, pois a dimensão concreta dependerá da ocorrência do fato gerador que, refletindo a imagem minudentemente desenhada na lei, dará nascimento à obrigação tributária¹⁸⁶.

Ademais, se a essa interpretação da corrente tricotômica for corretamente aplicada dentro do seu campo de abrangência, o que não causará nenhuma ofensa ao princípio federativo¹⁸⁷, nos parece que ficarão resguardados os fatores da segurança e da certeza jurídica.

Para não ficarmos somente na seara da teoria, precisamos exemplificar a aplicabilidade da função tríplice da lei complementar em situações que de fato ocorreram. Nesse sentido, podemos tomar como exemplo a situação fática abordada no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 433.352, de relatoria no Ministro Joaquim Barbosa¹⁸⁸.

Em síntese, no referido recurso se discutia sobre a constitucionalidade da incidência de ISS sobre o serviço de agenciamento, corretagem ou intermediação de títulos quaisquer por agências autorizadas pelo Banco Central, especificamente em relação ao item 46¹⁸⁹, da lista de serviços anexa ao Decreto-Lei n. 406/1968¹⁹⁰, com a redação da Lei Complementar nº 56/1987, que previa uma exceção à incidência do ISS para agências autorizadas pelo Banco Central.

No decorrer do voto, o Ministro Relator expôs entendimento de que a exceção feita no item 46 é uma típica hipótese de não incidência do tributo e que a lista de

¹⁸⁶ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 192-193.

¹⁸⁷ “A expressão normas gerais em matéria de legislação tributária, não arranha o pacto federativo, como querem aqueles que levam em consideração apenas os incisos I e II do art. 146. Pelo contrário, funciona como expediente marcador desse pacto, uma vez que, com a sua generalidade, além de uniformizar a legislação, evitando eventuais conflitos interpretativos entre pessoas políticas, garante o postulado da isonomia entre União, Estado, Distrito Federal e Municípios” (SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e prescrição no direito tributário*. 4. ed. São Paulo Saraiva, 2011, p. 64.).

¹⁸⁸ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Agravo Regimental no Recurso Extraordinário Nº 433.352*. Min. Rel. Joaquim Barbosa, j. 20.04.2010, DJ. 28.05.2010.

¹⁸⁹ 46. Agenciamento, corretagem ou intermediação de títulos quaisquer (exceto os serviços executados por instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central).

¹⁹⁰ BRASIL. Decreto – Lei n. 406 de 31 de dezembro de 1968. *Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências*. Disponível em < www.planalto.gov.br >. Acesso em 27.11.2015

serviços anexa à Lei Complementar nº 56/1987 é taxativa. Por fim e especificamente sobre o papel da lei complementar, o Ministro afirma o seguinte:

A observância de normas gerais em matéria tributária é imperativo de segurança jurídica, na medida em que é necessário assegurar tratamento centralizado a alguns temas para que seja possível estabilizar legitimamente expectativas. Neste contexto, 'gerais' não significa 'genéricas', mas sim 'aptas a vincular todos os entes federados e os administrados'¹⁹¹.

Assim, percebemos que para resolver a questão, o Ministro Joaquim Barbosa acolheu o entendimento de que a lei complementar deve ser vista como corolário da segurança jurídica, tendo em vista que esta, por detalhar o perfil constitucional do tributo – estabelecer os tipos de serviços passíveis de tributação pelo ISS -, fornece segurança jurídica ao contribuinte.

Além disso, também por meio do trecho acima transcrito, podemos atestar que a função tríplice não ofende ao princípio federativo, assim como o poder centralizador da lei complementar trará uniformidade às normas jurídicas instituídas pelos estados em seus espaços territoriais.

Portanto, com base nessas singelas considerações que tecemos ao longo deste tópico, é que adotaremos a corrente tricotômica para esta pesquisa. Logo, comungamos do entendimento de que a lei complementar tem a função de (i) dispor sobre conflito de competência; (ii) regular as limitações ao poder de tributar; e (iii) estabelecer normas gerais em legislação de matéria tributária.

4.4 A FUNÇÃO TRÍPLICE DA LEI COMPLEMENTAR E O ICMS

No âmbito do ICMS, a lei complementar desempenha função de extrema relevância. Tanto é assim que a Constituição, em relação ao ICMS, não se ateve

¹⁹¹ ¹⁹¹ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Agravo Regimental no Recurso Extraordinário Nº 433.352*. Min. Rel. Joaquim Barbosa, j. 20.04.2010, DJ. 28.05.2010.

somente às disposições do art. 146, esta ampliou e reforçou¹⁹² o papel da lei complementar com a edição do art. 155, § 2º, inciso XII, o qual afirma que caberá à lei complementar, por exemplo, dispor sobre quem será o contribuinte do tributo, a substituição tributária, o local das operações, etc¹⁹³.

Em verdade, essa ampliação e reforço do papel da lei complementar para o ICMS, a nosso ver, é um sinal da necessidade de um regramento, de cunho nacional, que aumente o grau de detalhamento da espécie tributária, tendo em vista que as disposições da Constituição são insuficientes para deixar o ICMS apto à utilização dos legisladores ordinários das unidades da federação.

Apenas a título de exemplo sobre a importância da lei complementar para aumentar o grau de detalhes do tributo, observamos o que acontece com o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Para esse tributo a Constituição não definiu o conceito de renda e também não deixou expresso que cabe à lei complementar fazer isso. Entretanto, em relação ao ICMS, a Carta Magna foi clara ao estabelecer que cabe à lei complementar dispor sobre algumas matérias específicas e necessárias para que os entes federativos instituam o referido tributo.

Veja-se que além das disposições gerais para direito tributário estabelecidas pelo art. 146, o ICMS tem mandamentos constitucionais específicos para o seu tipo tributário. Desse modo, nos parece adequado afirmar que a lei complementar terá a função de detalhar, para os entes federativos, a forma de como deve ser exercida a sua competência tributária para instituir o tributo. Nesse sentido, a legislação ordinária dos estados, para que sejam consideradas plenamente válidas, devem respeitar a materialidade prevista na Constituição e estar em perfeita sintonia com a lei complementar que estabelece as normas gerais¹⁹⁴.

Não é por menos. Imaginemos que não existisse lei complementar fixando regras nacionais à sua instituição. Certamente o caos se instalaria no sistema

¹⁹² COSTA, Alcides Jorge. ICMS na Constituição. *Revista de Direito Tributário*. N. 46. São Paulo: Malheiros, 1988, p. 163.

¹⁹³ COSTA, Eliud José Pinto da. *ICMS Mercantil*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 30.

¹⁹⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva; SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues. 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 87/1996, art. 13, parágrafo 4º, I. Conceito de valor de 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 do Estado de destino. *Revista Dialética de Direito Tributário*. N. 219. São Paulo: Dialética, 2013, p. 130.

jurídico brasileiro, especialmente porque cada ente federativo iria disciplinar a matéria de acordo com as suas conveniências. Isso, sem a menor dúvida, causaria o surgimento, por exemplo, de situações em que o sujeito passivo poderia ser contribuinte do tributo no Estado A, mas não ser no Estado B. Logo, nasceria um cenário de insegurança jurídica ao contribuinte.

Inclusive, não é de hoje que essa situação é observada. Tércio Sampaio Ferraz Júnior há muito tempo atrás abordou a questão e firmou o seguinte:

... o sistema deixado ao 'sabor da oportunidade das legislações locais e jurisprudência vacilante', nos conduziria antes a um 'sistema histórico' (como havia antes da edição do Código Tributário Nacional), o que nos levaria aos 'caos tributário'. Este 'caos tributário', significando insegurança, exige o reforço da tipificação genérica de alguns conteúdos e, em consequência, uma subordinação do sistema nacional à função certa¹⁹⁵.

Uma exemplificação desse caos é o IPVA. Para o referido tributo não existe uma lei complementar nacional para estabelecer normas gerais que detalham a exação tributária e que possam garantir uma uniformidade na tributação. Em vista disso, podemos observar que cada estado da Federação adota critérios que melhor lhe convir para instituição da mencionada espécie tributária.

Exemplo disso é o local da ocorrência do fato jurídico tributário do IPVA. No Estado de São Paulo é considerada residência do proprietário do veículo¹⁹⁶, enquanto que no Estado do Paraná basta somente o veículo estar licenciado no Departamento de Trânsito do Estado¹⁹⁷. Caso tivéssemos uma lei complementar detalhando e dando uniformidade à tributação do IPVA, não teríamos instalada essa celeuma em relação ao critério espacial.

¹⁹⁵ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Segurança jurídica e normas gerais de direito tributário. *Revista de Direito Tributário*. N. 17-18. São Paulo: RT, 1981, p. 54.

¹⁹⁶ Artigo 4º - O imposto será devido no local do domicílio ou da residência do proprietário do veículo neste Estado. (SÃO PAULO. Lei n. 13.296 de 23 de março de 2008. *Estabelece o tratamento tributário do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA*. Disponível em <http://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/2008/lei-13296-23.12.2008.html> . Acesso em 28.11.2015).

¹⁹⁷ Art. 2º (...) § 5º - Em relação a veículo automotor registrado, matriculado ou inscrito neste Estado, o imposto incide independentemente do local de domicílio do proprietário. (PARANÁ. Lei n. 14.260 de 23 de dezembro de 2003. *Estabelece normas sobre o tratamento tributário pertinente ao Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA*. Disponível em <http://www.sefanet.pr.gov.br/dados/sefadocumentos/12200314260.pdf> . Acesso em 28.11.2015).

Dado esse exemplo, percebermos que por conta da necessidade desse detalhamento da tributação do ICMS, o Poder Constituinte concedeu mais liberdade ao legislador complementar nacional para tratar do tema. Por outro lado, parece ser evidente que o legislador ordinário estadual teve seu campo de atuação reduzido. Alcides Jorge Costa¹⁹⁸ tem uma explicação para isso. O autor esclarece que tal fato aconteceu em razão de a Constituição de 1988 ampliar a materialidade do ICMS – o que resulta no aumento de arrecadação -, que antes se chamava somente de ICM. E conclui o seguinte:

É até curioso notar que, quando se amplia a capacidade de arrecadação dos Estados, que passarão a dispor de mais recursos em relação ao que acontecia antes, restringe-se a competência legislativa dos mesmos impostos que lhe são específicos e, sobretudo, no ICM¹⁹⁹.

Refletindo sobre a questão, tivemos a percepção de que isso aparentou ser uma moeda de troca entre os Estados e a União. Era como se fosse a União dizendo aos Estados: “vocês, Estados, ganham mais materialidades para exigir o tributo e em contrapartida eu, União, posso ampliar, por meio de lei complementar nacional, o meu poder de legislar sobre o ICMS”. É claro que isso é um diálogo hipotético, mas fato é que nossa sensação em relação a esse ponto foi exatamente esse.

O que podemos perceber, mais uma vez, com essa exposição sobre as palavras de Alcides Jorge Costa é que a lei complementar possui, em sua essência, a função de detalhar a exigência tributária do ICMS. Logo, este será o veículo legal que irá dar contornos sobre a materialidade, sujeição ativa e passiva, base de cálculo, etc., sobre o ICMS.

Seguindo a mesma linha raciocínio, Ives Gandra da Silva Martins afirma que a lei complementar irá definir o fato jurídico tributário. Por conta disso, exsurge a necessidade de a lei complementar definir os elementos constitutivos da obrigação tributária, tais como: “a materialidade, sujeito passivo, a base de cálculo e alíquota,

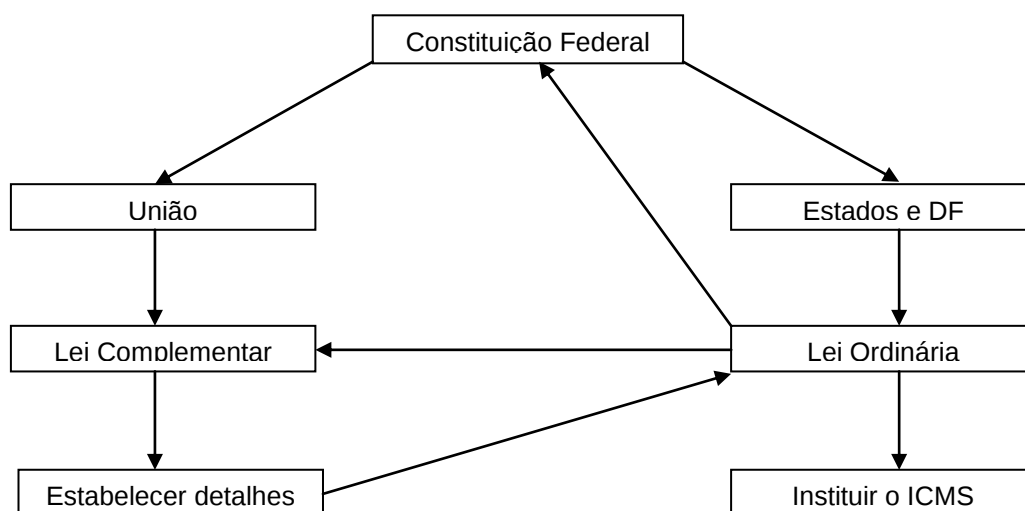
¹⁹⁸ COSTA, Alcides Jorge. ICMS na Constituição. *Revista de Direito Tributário*. N. 46. São Paulo: Malheiros, 1988, p. 163.

¹⁹⁹ COSTA, Alcides Jorge. ICMS na Constituição. *Revista de Direito Tributário*. N. 46. São Paulo: Malheiros, 1988, p. 163.

que tirante as hipóteses expressamente excluídas pela Constituição, devem ser instituídas por lei”²⁰⁰.

Não destoando desse pensamento, Salvador Cândido Brandão Júnior explica que o objetivo da lei complementar para o ICMS é de realizar a “uniformização dos sujeitos passivos, da base de cálculo, da definição do estabelecimento, do regime de compensação do imposto, da substituição tributária e da concessão de incentivos, enfim, dado seu caráter nacional”²⁰¹.

Para melhorar a visualização do leitor sobre o papel da lei complementar em relação ao ICMS, observa-se o esquema abaixo:



Inicialmente, observamos que Constituição concede, ao mesmo tempo, à União competência para elaborar lei complementar nacional sobre o ICMS e aos Estados e DF competência para sua instituição em seu respectivo espaço territorial. No exercício de sua respectiva competência, a União irá elaborar lei complementar que fixará os detalhes mínimos e máximos – alguns elementos da regra-matriz – para instituição do tributo. Enquanto que os Estado e o DF, após edição da lei

²⁰⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva; SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues. 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 87/1996, art. 13, parágrafo 4º, I. Conceito de valor de 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 do Estado de destino. *Revista Dialética de Direito Tributário*. N. 219. São Paulo: Dialética, 2013, p. 130.

²⁰¹ BRANDÃO JÚNIOR, Salvador Cândido. *Federalismo e ICMS: Membros em “Guerra Fiscal”*. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 122.

complementar, irão recolher subsídios (fundamento de validade) na Constituição e na lei complementar para elaborarem a lei ordinária instituidora do ICMS.

Para exemplificar a importância da lei complementar no detalhamento da competência tributária legislativa do ICMS e da necessidade de as leis ordinárias dos entes federativos estarem em harmonia com ela, ou vice-versa, tomemos como exemplo a situação fática debatida no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 578.582, de relatoria do Ministro Dias Toffoli²⁰².

De maneira sucinta, a problemática surge quando a Fazenda Pública do Estado do Rio Grande Sul, utilizando o Convênio ICM nº 66/1988²⁰³ como fundamento de validade, instituiu a cobrança de ICMS sobre o serviço de transporte aéreo por meio do art. 3º²⁰⁴, inciso II²⁰⁵, da lei estadual nº 8.820/1989²⁰⁶. Por conseguinte, passou-se a exigir dos contribuintes daquele estado o ICMS incidente no serviço de transporte aéreo de passageiros internacional, intermunicipal e interestadual e de carga internacional, intermunicipal e interestadual.

Ocorre que, quando do julgamento da Adin n. 1.089²⁰⁷, cujo entendimento fixado foi de que não poderia incidir o ICMS sobre o serviço de transporte aéreo, ante a ausência de lei complementar e a impossibilidade de convênio firmando entre os Estados ser fundamento de validade para leis estaduais instituírem ICMS sobre o serviço de transporte aéreo²⁰⁸, tal exação foi considerada inconstitucional.

Após isso, com advento da Lei Complementar n. 87/1996, o tema voltou à tona, tendo em vista que a referida lei complementar estabeleceu a possibilidade de

²⁰² SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Agravo Regimental no Recurso Extraordinário Nº 578.582*. Min. Rel. Dias Toffoli, j. 27.11.2012, DJ. 19.12.2012.

²⁰³ BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho de Política Fazendária. Convênio ICM nº 66 de 16 de dezembro de 1988. *Fixa normas para regular provisoriamente o ICMS e dá outras providências*. Disponível em <http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/convenios/icms/1988/CV066_88.htm>. Acesso em 18.11.2015.

²⁰⁴ Art. 3º - O imposto incide sobre:

²⁰⁵ II – as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

²⁰⁶ RIO GRANDE DO SUL. Lei n. 8.820 de 27 de janeiro de 1989. *Institui o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação e dá outras providências*. Disponível em <<http://www.al.rs.gov.br/FileRepository/repLegisComp/Lei%20n%C2%BA%2008.820.pdf>>. Acesso em 29.11.2015.

²⁰⁷ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Ação Direta de Inconstitucionalidade Nº 1.089*. Min. Rel. Francisco Rezek, j. 29.09.1996, DJ. 27.06.1997.

²⁰⁸ Maiores detalhes sobre o julgamento da Adin nº 1.089 são abordados no item 3.3.3 deste trabalho, quando explicamos sobre a importância da lei complementar para instituição do ICMS.

incidência do ICMS sobre as “prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores”²⁰⁹.

Mais uma vez a matéria chegou à Suprema Corte e por meio da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.600, de relatoria do Ministro Sydney Sanches²¹⁰, cujo resultado final foi a parcial procedência, de modo que ficou mantida somente a incidência de ICMS sobre o serviço de transporte aéreo de cargas intermunicipais e interestaduais.

Feita essa contextualização, no caso do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 578.582, a Fazenda Pública do Estado do Rio Grande do Sul, buscava ver declarada a constitucionalidade do art. 3º, inciso II, da Lei Estadual n. 8.820/1989, pois no seu entender o fato de a Adin n. 1.600 ter reconhecido a incidência de ICMS sobre o serviço de transporte aéreo de cargas domésticas, convalidaria o mencionado enunciado prescritivo. Logo, o crédito tributário exigido nos autos, que diziam respeito ao período de janeiro a novembro de 1997, ficaria perfeitamente exigível.

No entanto, no julgamento do mencionado recurso, o STF se posicionou no sentido de que as disposições do art. 3º, inciso II, da Lei Estadual n. 8.820/1989 são inválidas desde o seu nascimento, pois Lei Complementar nº 87/96 não teria o condão de restabelecer a constitucionalidade de norma anteriormente declarada inconstitucional, consoante transcrição de trechos do acórdão:

O Direito reconhece a inconstitucionalidade como uma mácula congênita. Sob este prisma, não é possível admitir que os efeitos de uma norma inconstitucional sejam aproveitados após a superação do vício pelo advento de novas prescrições legislativas.

(...)

O fato imponível ocorreu nos idos de 1997, já sob a égide da Lei Complementar nº 87/96. Contudo, não é a referida lei que faz surgir a obrigação tributária, mas a Lei Estadual nº 8.820/89, essa última inconstitucional desde a sua concepção.

²⁰⁹ BRASIL. Lei Complementar n. 87 de 13 de setembro de 1996. *Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências (LEI KANDIR)*. Disponível em <www.planalto.gov.br>. Acesso em 04.09.2015. Artigo 2º, inciso II.

²¹⁰ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Ação Direta de Inconstitucionalidade Nº 1.600*. Min. Rel. Sydney Sanches, j. 26.11.2001, DJ. 20.06.2003.

Com essa exposição fática, podemos perceber, de forma precisa, o papel da lei complementar em relação ao ICMS e como ela deve ser atendida tanto pelo legislador complementar da União, como pelos legisladores ordinários dos entes federativos.

Tal fato fica evidente quando o legislador complementar da União, que tem um campo de atuação maior, estabelece a materialidade do ICMS sobre o transporte por qualquer via, conforme disposições do art. 2º, inciso II, da Lei Complementar n.87/1996.

Apesar de a lei complementar apontar alguns elementos constitutivos da materialidade do ICMS transporte, esta ainda permaneceu muito abrangente, o que permitiu aos Estados entenderem que todo tipo de transporte aéreo, seja de cargas, ou de passageiros, fosse tributado pelo ICMS, como no exemplo dado acima.

Essa interpretação dada pelo Estado do Rio Grande do Sul, a qual vinha sendo utilizada desde o Convênio ICM nº 66/1988, foi restringida pelo STF, que como vimos alhures, entendeu que o serviço de transporte aéreo passível de tributação é tão somente o transporte de cargas intermunicipais e interestaduais.

Em vista disso, tornou-se claro que a Lei Estadual n. 8.820/1989, utilizada para instituir o ICMS, cujo fundamento de validade era o Convênio ICM nº 66/1988 e a Lei Complementar n. 87/1996 (parte declarada inconstitucional), teve seus elementos restringidos, ou seja, ocorreu a redução das informações elementares e constitutivas da materialidade do ICMS no transporte aéreo.

Nessa direção, concluímos que se houve a restrição do fundamento de validade da lei ordinária, por conseguinte, haverá restrição do campo de atuação desta. Assim, para que seja mantida a harmonia entre a lei complementar e a lei ordinária na discriminação dos detalhes da exação tributária em relação à Constituição, nos parece correta a invalidade da Lei Estadual n. 8.820/1989, mesmo que o STF tenha exposto fundamentação diferente.

Nesses termos, podemos concluir que a lei complementar tem um papel extremamente relevante para o ICMS, sobretudo na sua função tríplice, pois visa manter a harmonia na sua tributação, cuja necessidade é imensa por conta do caráter nacional do tributo.

5 OBSERVAÇÕES SOBRE A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO ICMS

5.1 A AMBIGUIDADE DA EXPRESSÃO “REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA”

Alertados pelos ensinamentos de Aurora Tomazini de Carvalho²¹¹, percebemos a ocorrência de ambiguidade da expressão “regra-matriz de incidência”. Dessa forma, a referida expressão pode ter duas acepções, quais sejam: (i) uma de estrutura lógica; e outra de (ii) norma jurídica em sentido estrito.

Como estrutura lógica e despidida de qualquer conteúdo jurídico, a regra-matriz servirá de instrumento para que o intérprete possa analisar e organizar as significações dos textos do direito positivo e a partir deles poder construir inúmeras normas jurídicas.

Enquanto norma jurídica, a regra-matriz deve estar preenchida pelo conteúdo dos textos legislados. Assim, ela estará com a significação efetivamente construída, o que possibilita o cientista do direito obter o juízo hipotético condicional²¹².

Portanto, vislumbramos a seguinte “diferença entre as duas acepções: (i) a primeira leva em conta a estrutura abstrata; e (ii) a segunda, seu conteúdo, ou seja, sua estrutura preenchida”²¹³.

²¹¹ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito: o constructivismo lógico-semântico*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 378.

²¹² Cf. CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito: o constructivismo lógico-semântico*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 277 -274; VILANOVA, Lourival. *Escritos jurídicos e filosóficos*. Vol. II. São Paulo: Axis Mundi/Ibet, 2003, p. 208; CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 602-603; CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 297-413.

²¹³ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito: o constructivismo lógico-semântico*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 380.

Identificada essa ambiguidade, registramos que no decorrer deste capítulo, a regra-matriz é será tratada tanto como uma estrutura abstrata - com pequenas informações teóricas sobre os seus critérios -, quanto como uma estrutura preenchida com os textos legislativos.

A estrutura lógica mencionada acima permanece sólida em nosso sistema jurídico. Esta apresenta vários critérios, os quais são fundamentais para identificação exímia das normas jurídicas nos textos legislados. Em consonância com os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho, a referida estrutura lógica deve indicar os seguintes critérios:

... no descritor da norma, um critério material (comportamento de pessoa, representado pelo verbo pessoal e de predicação incompleta, seguindo pelo complemento), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência, observamos um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota)²¹⁴.

Disto isto, nos parece adequado afirmar que os critérios delineados acima configuram a informação mínima necessária para a identificação de um fato jurídico. Daí porque Paulo de Barros Carvalho leciona que a “norma jurídica é a expressão mínima irredutível (com o perdão do pleonasmo) de manifestação do deôntico, com sentido completo”²¹⁵.

Dessa forma, para melhor compreensão da mencionada estrutura lógica, assim como para fortalecer nossas premissas, veremos mais adiante, de forma isolada, os critérios necessários para que o intérprete possa construir e atribuir sentido aos textos do direito positivo, o que, por conseguinte, nos permitirá trançar a regra-matriz de incidência do ICMS nas operações com mercadorias²¹⁶.

²¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p 605.

²¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p 603.

²¹⁶ Alertamos o leitor que traçar a regra-matriz de incidência do ICMS nas operações com mercadorias é importante para o deslinde de nossa pesquisa, pois será a partir dela que poderemos fazer um comparativo com a norma jurídica do ICMS incidente sobre as transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, que será estudada mais adiante.

5.2 COMO SE IDENTIFICAR UMA SUBESPÉCIE DO ICMS

Antes de iniciarmos nossas investigações sobre as diversas subespécies do ICMS, cabe fazermos um registro sobre a técnica de se identificar corretamente uma subespécie tributária. Na verdade, não poderíamos nem chamar de técnica, mas sim do princípio da tipologia tributária, o qual consiste na conjugação do binômio hipótese de incidência e base de cálculo.

O principal objetivo desse princípio é identificar e diferenciar as espécies e subespécies tributárias umas das outras - no pretérito existiam exações que eram denominadas de taxas, mas tinham a base de cálculo de imposto²¹⁷ - e Paulo de Barros Carvalho endossa esse pensamento ao afirmar que:

O tipo tributário é definido pela integração lógica de dois fatores: hipótese de incidência e base de cálculo. Ao binômio, o legislador constitucional atribuiu a propriedade de diferenciar as espécies de tributos entre si, sendo também operativo dentro das próprias subespécies. Uma vez isolados esses dois fatores, estaremos credenciados a dizer, sem hesitações, se um tributo é imposto, taxa ou contribuição de melhoria, bem como anunciar que tipo de imposto ou que modalidade de taxa²¹⁸.

Roque Antonio Carrazza também possui o mesmo entendimento e ensina que as diferenças de um tributo para o outro são identificadas no binômio hipótese de incidência e base de cálculo. No entendimento do autor, a base de cálculo confirma a materialidade descrita na hipótese de incidência. “Do contrário, o tributo será mal-instituído e, por isso mesmo, será inexigível. Donde podemos concluir que a base de cálculo é absolutamente indispensável, para qualquer tributo”²¹⁹.

Diante disso, fica evidente a necessidade de abandonarmos as disposições do art. 4º do Código Tributário Nacional, a qual explica que para se identificar uma

²¹⁷ “Estão aí para comprová-la a taxa de melhoramento dos portos, o salário-educação, os depósitos, os empréstimos compulsórios, e uma grande messe de outras denominações seguidamente empregadas para introduzir espécies de impostos em nosso ordenamento jurídico, sem a devida autorização constitucional”. (CARVALHO, Paulo de Barros. ICMS. Incentivos. Conflitos entre Estados. Interpretação. *Revista de Direito Tributário*. N. 66. São Paulo: Malheiros, 1994, p. 96.).

²¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. ICMS. Incentivos. Conflitos entre Estados. Interpretação. *Revista de Direito Tributário*. N. 66. São Paulo: Malheiros, 1994, p. 96; CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 618.

²¹⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 38.

espécie ou subespécie tributária bastaria somente uma análise da sua hipótese de incidência. Logo, para correta identificação de uma espécie e subespécie tributária, devemos fazer a conjugação do binômio hipótese de incidência e base de cálculo.

Esse princípio da tipologia tributária será de grande utilidade para nossa pesquisa, tendo em vista que percebemos a possibilidade da espécie tributária do ICMS ser composta por várias subespécies de ICMS. Portanto, sendo uma sigla que pode comportar várias hipóteses de incidências e bases de cálculos diferentes umas das outras.

Sentimos que Roque Antonio Carrazza²²⁰ também obteve o mesmo pensamento que o nosso. Assinalamos isso, porque o autor leciona que a sigla ICMS pode albergar até mais de vinte impostos diferentes, justamente pode haver a possibilidade de existir inúmeras hipóteses de incidência e bases de cálculos diferentes.

Na mesma direção são as lições de Argos Campos Ribeiro Simões ao ministrar “que a sigla ICMS congrega diversas espécies de impostos; tantas quantas forem as materialidades de origem constitucional (critérios materiais) possíveis de serem constituídas, aliadas às correspondentes bases de cálculo”²²¹.

Por fim, o autor faz um registro importante, no sentido de “que para cada conjunto hipótese de incidência/base de cálculo construído teremos uma regra-matriz que lhe corresponda. Cada regra-matriz do imposto previsto constitucionalmente consideraremos uma espécie distinta de ICMS”²²².

Portanto, como se verá no decorrer deste estudo, mormente no capítulo 7, a norma jurídica do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, quando submetida à conjugação do binômio hipótese de incidência base de cálculo, caracterizar-se-á como uma subespécie tributária do ICMS.

²²⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 37.

²²¹ SIMÕES, Argos Campos Ribeiro. *ICMS – IMPORTAÇÃO: Proposta de reclassificação e suas aplicações*. São Paulo: Noeses, 2014, p. 48.

²²² SIMÕES, Argos Campos Ribeiro. *ICMS – IMPORTAÇÃO: Proposta de reclassificação e suas aplicações*. São Paulo: Noeses, 2014, p. 49.

5.3 AS VÁRIAS SUBESPÉCIES DO ICMS

A Constituição Federal de 1988²²³, por meio do art. 155, inciso II, concede aos Estados competência para estes instituírem o imposto sobre operações relativas a 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 exterior²²⁴.

No entanto, observamos que a sigla ICMS não comporta apenas uma materialidade constitucional, mas várias materialidades, que quando conjugadas com a base de cálculo, se caracterizam como uma nova subespécie tributária. E isso é motivo para intensos debates na doutrina. No entender de Roque Antonio Carrazza, o ICMS possui cinco materialidades, conforme transcrição que fazemos a seguir:

A sigla “ICMS” alberga pelo menos cinco impostos diferentes, a saber: a) imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que, de algum modo, compreende o que nasce da entrada, na Unidade Federada de mercadorias importadas do exterior; b) o imposto sobre o serviço de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre o serviço de comunicação; d) o imposto sobre produção importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais. Dizemos diferentes, porque estes tributos têm hipóteses de incidência e bases de cálculo diferentes. Há, pois, pelo menos cinco núcleos distintos de incidência do ICMS²²⁵.

Mais adiante, o mesmo autor relata que o ICMS pode ter até mais de vinte materialidades, pois quando houver o confronto entre hipótese de incidência e base de cálculo, perceber-se-á a existência de inúmeras subespécies tributárias do ICMS, conforme expusemos no tópico 5.2 desta pesquisa.

Apesar disso, temos o posicionamento de Paulo de Barros Carvalho, cujo entendimento é diverso, qual seja, de que a sigla ICMS possui apenas três materialidades, consoante lições que transcrevemos abaixo:

²²³ BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*: promulgada em 05 de outubro de 1988. Disponível em <www.planalto.gov.br>. Acesso em 13.06.2015.

²²⁴ Cf. Capítulo 3.

²²⁵ CARRAZZA. Roque Antonio. *ICMS*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 37.

- a) realizar operações relativas à circulação de mercadorias;
- b) prestar serviços de comunicação, mesmo que se iniciem no exterior, prestações essas que deverão concluir-se ou ter início dentro dos limites territoriais dos Estados ou do Distrito Federal, identificadas as prestações no instante da execução da geração ou da utilização dos serviços correspondentes;
- c) prestar serviços de transporte interestadual ou intermunicipal²²⁶.

Ainda na direção da divergência, anotamos a posição de Marcelo Viana Salomão²²⁷ que é no sentido de que existem somente duas materialidades para sigla ICMS, quais sejam: (i) operações relativas à circulação de mercadorias; e (ii) prestação de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicações.

Portanto, como podemos observar nos pontos abordados acima, não há um consenso na doutrina quanto à quantidade de materialidades que a sigla ICMS comporta. Apesar disso, percebemos um ponto em comum entre todos os autores pesquisados, que diz respeito à materialidade do ICMS na realização de operação de circulação de mercadoria. Os aludidos autores sinalizam que uma das materialidades do ICMS é a realização de operação de circulação de mercadoria. Sendo, portanto, uma materialidade que está presente em todos os posicionamentos.

Este é um ponto importante à nossa pesquisa, pois como estamos investigando sobre a possibilidade do ICMS das transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular ser uma nova subespécie tributária, nos parece relevante tecermos considerações sobre a regra-matriz de incidência padrão do ICMS nas operações internas com mercadorias e no último capítulo fazer um comparativo com o ICMS incidente sobre as transferências interestaduais.

²²⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 727.

²²⁷ SALOMÃO, Marcelo Viana. *ICMS na importação*. São Paulo: Atlas, 2000, p.49-50.

5.4 OS CRITÉRIOS DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO ICMS

5.4.1 O critério material

Inicialmente, devemos destacar que o critério material é núcleo do fato social que está prestes a se tornar um fato jurídico. Esse núcleo, indubitavelmente, é constituído por um verbo, o qual identificará a ação (i.e. fumar, dirigir, ganhar, achar, vender, etc.) ou estado (i.e. ser, ter, estar, etc.) realizado e por um ou mais complementos que elucidarão os pormenores da ação ou estado a ser efetivado.

O verbo, por sua vez, sempre será pessoal, apresentando-se na sua forma infinitiva e de predicação incompleta, o que exige a necessidade de um complemento. Esses são os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho: “É forçoso que se trate de verbo pessoal e de predição incompleta, o que importa a obrigatória presença de um complemento”²²⁸.

Essas considerações, de cunho teórico sobre este critério da regra-matriz de incidência, nortearão nossa investigação sobre as questões polêmicas da materialidade constitucional do ICMS. Assim, teremos nossa definição sobre os complementos do verbo realizar que são os termos “operação”, “circulação e “mercadoria”.

Desse modo, seguindo as orientações de Paulo de Barros Carvalho, iniciaremos nossa análise analítica sobre o conteúdo semântico do complemento “operações”, tendo em vista que após chegarmos à conclusão do sentido que deve ser atribuído ao termo, poderemos “partir para a identificação da presença dos demais requisitos: circulação e mercadorias”²²⁹.

No mesmo sentido são as lições da Geraldo Ataliba, ao expor que primeiramente se deve dar ênfase ao termo “operações” em vez do termo

²²⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 322.

²²⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 729.

“circulação”. Na visão do autor, tal fato acontece porque a incidência do ICMS será “sobre as operações e não sobre o fenômeno da circulação”²³⁰. Pensamento que foi defendido em outras oportunidades²³¹ e também por outros autores²³².

Recentemente, Argos Campos Ribeiro Simões se manifestou em direção idêntica a dos autores mencionados e asseverou que “o limite constitucional à enunciação hipotético-material do ICMS-ocm está na seleção feita sobre o conjunto de operações possíveis”²³³.

Eliud José Pinto da Costa, também recentemente, abordou o tema e assentou “que a hipótese de incidência do ICMS mercantil tem como núcleo as operações”²³⁴. Ainda de acordo com autor, isso acontece porque o Constituinte deu ênfase ao negócio jurídico e não à coisa comercializada ou a sua circulação física.

Logo, devemos iniciar nossas considerações sobre o termo operações, posteriormente passaremos ao termo circulação e, por fim, pelo termo mercadoria, tendo em vista que estes se interligam e se complementam²³⁵.

(i) *Operações*: Primeiramente devemos anotar que o ICMS não onera a circulação de mercadorias ou as mercadorias, mas tão somente as “operações” a ela relativas²³⁶. Esse esclarecimento é extrema relevância para a correta definição do critério material da hipótese de incidência do ICMS. Logo, deixando nosso discurso muito mais preciso.

Dito isto, precisamos investigar o sentido jurídico que deve ser atribuído ao termo “operações”, mesmo tendo a consciência de que “a Constituição,

²³⁰ ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: RT, 1968, p. 246.

²³¹ Cf. ATALIBA, Geraldo. ICM sobre a importação de bem de capital para uso do importador. *Revista Forense*. V. 250. Rio de Janeiro: Forense, 1971, p. 115; ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Diretrizes gerais sobre o tema ICM. *Revista de Direito Tributário*. N. 19/20. São Paulo: RT, 1982, p.8; ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Núcleo da definição constitucional do ICM. *Revista de Direito Tributário*. N. 25/26. São Paulo: RT, 1983, p.104.

²³² Cf. GUIMARÃES, Carlos da Rocha. ICM – Hipótese de incidência. *Revista de Direito Tributário*. N. 5. São Paulo: RT, 1978, p. 50; CARVALHO, Paulo de Barros. Hipótese de incidência e base de cálculo do ICM. *Revista de Direito Tributário*. N. 5. São Paulo: RT, 1978, p. 84.

²³³ SIMÕES, Argos Campos Ribeiro. *ICMS – IMPORTAÇÃO: Proposta de reclassificação e suas aplicações*. São Paulo: Noeses, 2014, p. 68.

²³⁴ COSTA, Eliud José Pinto da. *ICMS Mercantil*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 104.

²³⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 39.

²³⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Hipótese de incidência e base de cálculo do ICM. *Revista de Direito Tributário*. N. 5. São Paulo: RT, 1978, p. 84.

efetivamente, não é sistemática, nem coerente, no que se refere ao sentido atribuído à palavra operação”²³⁷.

Assim, observamos que para Geraldo Ataliba, o sentido que deve ser atribuído ao termo “operações” no direito é de que são “atos jurídicos; atos regulados pelo direito; atos produtores de efeitos jurídicos; atos juridicamente relevantes”²³⁸, ou seja, “é sinônimo de negócios, negócio livre, a operação se faz, no mínimo, com duas pessoas: uma pessoa sozinha não faz operação, é preciso que haja duas pessoas, é sinônimo de negócio”²³⁹ - ²⁴⁰. Enfim, o termo operações sempre terá o sentido de negócios jurídicos²⁴¹. Inclusive, devemos assinalar que o autor defendeu sua posição em diversas oportunidades²⁴².

Paulo de Barros Carvalho, com entendimento semelhante ao de Geraldo Ataliba, ensina “que o vocábulo ‘operações’, no contexto, exprime o sentido de atos ou negócios jurídicos hábeis para provocar a circulação de mercadorias”²⁴³.

Nesta direção também são as lições de Alcides Jorge Costa ao enfatizar que “operação relativa à circulação de mercadorias é, pois, um ato jurídico, no sentido de ato material ou não negocial que consiste na imediata realização de uma vontade, no caso promover a circulação de mercadorias”²⁴⁴. E conclui asseverando que a

²³⁷ ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Núcleo da definição constitucional do ICM. *Revista de Direito Tributário*. N. 25/26. São Paulo: RT, 1983, p. 104.

²³⁸ ATALIBA, Geraldo. ICM sobre a importação de bem de capital para uso do importador. *Revista Forense*. V. 250. Rio de Janeiro: Forense, 1971, p. 115.

²³⁹ ATALIBA, Geraldo. ICMS na Constituição. *Revista de Direito Tributário*. N. 57. São Paulo: Malheiros, 1991, p. 94.

²⁴⁰ “Negócio jurídico é aquela espécie de ato que, além de se originar de um ato de vontade, implica a declaração expressa da vontade, instauradora de uma relação entre dois ou mais sujeitos tendo em vista um objeto protegido pelo ordenamento jurídico” (REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1978, p. 45.).

²⁴¹ Cf. MARINHO, Francisco Luiz Pitta. ICM – Hipótese de incidência. *Revista de Direito Tributário*. N. 4. São Paulo: RT, 1978, p. 107; ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. ICM. Autonomia dos estabelecimentos. Operação mercantil. Impossibilidade de negócio consigo mesmo. Não há circulação dentro de uma pessoa jurídica. *Revista de Direito Tributário*. N. 43. São Paulo: RT, 1988, p. 233.

²⁴² Cf. ATALIBA, Geraldo. *Estudos e pareceres de direito tributário*. Vol. 1. São Paulo: RT, 1978, p. 122; ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Núcleo da definição constitucional do ICM. *Revista de Direito Tributário*. N. 25/26. São Paulo: RT, 1983, p.104.

²⁴³ CARVALHO, Paulo de Barros. *A regra-matriz do ICM*. Tese (Livre Docência em Direito Tributário) - Pontifícia Universidade Católica, São Paulo, 1981, p. 170; CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 730.

²⁴⁴ COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978, p. 91.

operação suscetível à incidência do ICM “é qualquer negócio jurídico ou ato material, que seja relativo à circulação de mercadorias”²⁴⁵.

Roque Antonio Carrazza não destoa desses autores e revela entendimento no sentido de que a Carta Magna estabeleceu que a hipótese de incidência do ICMS é qualquer operação jurídica - isto é, negócio jurídico -, “que, praticada por comerciante, industrial ou produtor, acarrete a transmissão de titularidade de mercadoria”²⁴⁶.

Com um olhar diferente sobre o tema, Joécio de Carvalho Toner e Vicente Brasil Júnior fazem uma análise gramatical do sentido que deve ser atribuído ao termo operações. Assim chegam à conclusão de que o termo operação designa um conjunto dos meios para obter um resultado ou uma transação comercial²⁴⁷.

Sentimos que a definição dada pelos autores completa o sentido atribuído por Geraldo Ataliba, porque os atos jurídicos sozinhos não são operações, mas somente quando concatenados com outros atos jurídicos, que pelo fato de serem juridicamente relevantes no direito comercial, se caracterizam, de fato, como uma transação comercial. O que confirma esse nosso pensamento são as palavras de Geraldo Ataliba, conforme transcrição abaixo:

O ato jurídico implícito na expressão operação é regulado pelo direito comercial, já que seu objeto é mercadoria. Em outras palavras: o objeto dos atos jurídicos de que cuida a dicção constitucional é sempre mercadoria, já que há uma relação necessária de recíproca vocação entre negócio mercantil e mercadoria, não se podendo em direito, ter um e não ter outro, e vice-versa²⁴⁸.

Anos depois, o autor mantém o mesmo pensamento e assenta que o ato jurídico encaixado no sentido do termo operações, deve ter sua análise feita somente sob a perspectiva do direito comercial²⁴⁹. Portanto, sendo um ato jurídico

²⁴⁵ COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978, p. 92.

²⁴⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICM na Constituição*. *Revista de Direito Tributário*. N. 29/30. São Paulo: RT, 1984, p. 166.

²⁴⁷ TONERA, Joécio de Carvalho; BRASIL JÚNIOR, Vicente. A circulação como hipótese de incidência tributária do ICMS – Transferência entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo contribuinte. In: PEREIRA FILHO, Luiz Alberto (Coord.). *ICMS: questões polêmicas*. Curitiba: Juruá, 2005, p. 192.

²⁴⁸ ATALIBA, Geraldo. *Estudos e pareceres de direito tributário*. Vol. 1. São Paulo: RT, 1978, p. 126.

²⁴⁹ ATALIBA, Geraldo. *ICMS na Constituição*. *Revista de Direito Tributário*. N. 57. São Paulo: Malheiros, 1991, p. 94.

(operações) com sinônimo mercantil, via de consequência, sendo regulado pelo direito comercial²⁵⁰.

Roque Antonio Carrazza confirmou a ideia de Geraldo Ataliba e estabeleceu que para configuração da operação mercantil, é necessário que o ato jurídico: “a) seja regido pelo direito comercial; b) tenha sido praticada no contexto de atividades empresariais; c) tenha por finalidade, pelo menos em linha de princípio, o lucro (resultados econômicos positivos); e d) tenha por objeto uma mercadoria”²⁵¹.

Para exemplificar essa questão, analisemos como os Tribunais Superiores aplicam a definição jurídica do termo operações é um caso concreto. O que, certamente, irá clarear a compreensão do leitor.

Pois bem. No passado se discutia a possibilidade de incidência do ICMS sobre os encargos financeiros de uma venda a prazo²⁵². De acordo com os contribuintes, o ICMS deveria incidir somente sobre o preço da mercadoria vendida à vista. Enquanto que, para as Fazendas Estaduais, o tributo deveria incidir sobre todo o valor da operação, inclusive com os encargos financeiros de uma venda a prazo.

Pondo fim à discussão, o Supremo assentou que o ICMS deveria incidir sobre os encargos financeiros da venda a prazo, tendo em vista que estes representam o valor total da operação identificada no documento fiscal, assim como sinalizam o real valor do negócio jurídico que enseja a exigência da exação tributária²⁵³. Inclusive o tema foi “sumulado” pelo Superior Tribunal de Justiça²⁵⁴.

Como podemos observar, os Tribunais Superiores agiram corretamente, pois os encargos financeiros, de fato, englobam o negócio jurídico (operações) de venda de mercadorias a prazo. A nosso ver, afastar a incidência do ICMS sobre os encargos financeiros iria descaracterizar o conceito de operações.

²⁵⁰ ATALIBA, Geraldo. Matriz constitucional do ICM. *Revista de Direito Tributário*. N. 32. São Paulo: RT, 1985, p. 151.

²⁵¹ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 40.

²⁵² Cf. ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. ICM. Base de cálculo. *Revista de Direito Tributário*. N. 41. São Paulo: RT, 1987, p. 91 – 116.

²⁵³ Cf. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Agravo Regimental no Recurso Extraordinário Nº 642.222*. Min. Rel. Luís Roberto Barroso, j. 11.03.2014, DJ. 03.04.2014; SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Agravo Regimental no Recurso Extraordinário Nº 298.857*. Min. Rel. Néri da Silveira, j. 26.03.2002, DJ. 17.05.2002; SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Agravo Regimental no Recurso Extraordinário Nº 228.242*. Min. Rel. Carlos Veloso, j. 21.09.2004, DJ. 22.10.2004.

²⁵⁴ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. *Súmula 395*. O ICMS incide sobre o valor da venda a prazo constante da nota fiscal. J. 23.09.2009, DJ 07.10.2009.

Dando continuidade à pesquisa, registramos que consequência dessa definição jurídica do termo operações é importante para confirmar o que estabelecemos alhures, pois se afastam as análises dos “atos civis (isto é, regulados pelo direito civil), os administrativos (regulados pelo direito administrativo) e todos os atos que não configurem ato de comércio, ainda que provoquem ou causem circulação econômica”²⁵⁵. Logo, a Constituição não permite a incidência do ICMS sobre outro ato jurídico que não seja o ato mercantil.

Em uma operação interna ou mesmo em uma operação interestadual com mercadorias, podemos concordar com Geraldo Ataliba. Entretanto, quando estamos diante de transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular – objeto de nosso trabalho -, o cenário constitucional se modifica e a rigidez da ideia exposta por Geraldo Ataliba se flexibiliza.

Pensamos dessa maneira, pois quando o ente federado for exercitar a sua competência tributária²⁵⁶ para instituir o ICMS, o princípio federativo, especialmente por intermédio das características da repartição de competências e da autonomia dos entes federados²⁵⁷, deve ser observado na interpretação e aplicação das disposições constitucionais e infraconstitucionais, conforme exposição pormenorizada que faremos no capítulo 7.

Além disso, anotamos que no caso de nossa pesquisa não estamos falando que o termo operações apresenta um sentido econômico. Pelo contrário, mantemos o entendimento de que o referido termo deve estar revestido de sentido jurídico. Mesmo porque “só o conceito de ‘operação jurídica’ elimina disceptações e subjetivismos, institucionalizado uma determinada opção e, portanto, obrigando o interprete, nesses casos, a abandonar, totalmente, qualquer pretensão de buscar em conceitos outros – menos ainda os metajurídicos – as definições que põem como nucleares”²⁵⁸.

Tanto é assim que o complemento do verbo realizar neste trabalho não é operações relativas à circulação de mercadorias, mas sim transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular. Isso ocorre

²⁵⁵ ATALIBA, Geraldo. *Estudos e pareceres de direito tributário*. Vol. 1. São Paulo: RT, 1978, p. 126.

²⁵⁶ Cf. Item 3.2.3 As condições materiais da norma de competência legislativa do ICMS.

²⁵⁷ Cf. Itens 2.4 As características do estado federal; e 2.5 A importância do princípio federativo para o ICMS.

²⁵⁸ ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Núcleo da definição constitucional do ICM. *Revista de Direito Tributário*. N. 25/26. São Paulo: RT, 1983, p. 106.

justamente porque não enxergamos uma troca de propriedade na mercadoria, mas somente a movimentação desta de um estabelecimento para o outro, desde que os estabelecimentos estejam situados em unidades federadas distintas.

Nem se diga que estamos discordando das lições de Geraldo Ataliba quando este afirma que “os autores que vêm no ICM um imposto sobre circulação, ou sobre mercadorias, estão ignorando a Constituição”²⁵⁹. Muito pelo contrário, nosso pensamento é de que Constituição, juntamente com as disposições dos enunciados complementares, autorizam a criação de uma nova regra-matriz do ICMS para às transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular.

Portanto, podemos firmar o entendimento de que o termo “operação” deve ser entendido como todo negócio jurídico mercantil que vise à circulação jurídica de mercadorias (atributos que serão investigados a seguir). Com isso conseguimos identificar que o referido termo não tem relação com o complemento que investigado neste trabalho, qual seja, “transferências”.

(ii) *Circulações*: De início, devemos anotar que afastamos qualquer interpretação do termo circulações com viés econômico²⁶⁰, físico ou comercial²⁶¹. Assumimos essa postura, pois como cientistas do direito, analisamos o termo somente por seu aspecto jurídico e assim evitarmos incorrer em “grosseira ilogicidade”²⁶². Desse modo, aceitamos o alerta feito por Geraldo Ataliba²⁶³ em relação à interpretação do termo circulação. Em outro texto, o autor confirma essa posição e assevera o seguinte:

Circulação é a expressão que deve ser entendida juridicamente. Do ponto de vista econômico, o termo é vago e impreciso: é, pois, imprestável para assegurar a objetividade e seguranças específicas do direito. É óbvio que só há circulação se houver operação que provoque (isto não que dizer que o imposto possa ser considerado sobre a circulação; o núcleo da hipótese

²⁵⁹ ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Núcleo da definição constitucional do ICM. *Revista de Direito Tributário*. N. 25/26. São Paulo: RT, 1983, p. 106.

²⁶⁰ Cf. MACHADO, Hugo de Brito. *Aspectos fundamentais do ICMS*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 26; COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978, p. 91.

²⁶¹ Cf. MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: Teoria e prática*. 12. ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 17; COSTA, Eliud José Pinto da. *ICMS Mercantil*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 105 – 109.

²⁶² CARVALHO, Paulo de Barros. *A regra-matriz do ICM*. Tese (Livre Docência em Direito Tributário) - Pontifícia Universidade Católica, São Paulo, 1981, p. 190.

²⁶³ ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Exame crítico dos principais equívocos em torno do ICM. *Revista de Direito Tributário*. N. 17/18. São Paulo: RT, 1981, p. 80.

de incidência está na operação). E a circulação, a que se refere à operação (relativa a ela), não pode ser outra se não a circulação jurídica, isto é, efeito-jurídico-provocado, decorrente do fato jurídico-provocante²⁶⁴.

Mas não é somente Geraldo Ataliba que investigou o tema, notamos que Francisco Luiz Pitta Marinho também teceu considerações sobre como o termo circulações deveria ser entendido. Se era com as interferências das ciências econômicas ou somente sob o ponto de vista da ciência jurídica, conforme transcrição que se faz abaixo:

O ICM não incide nem sobre uma circulação física, nem sobre uma circulação econômica. Ele incide sobre operações (dados jurídicos) sobre a circulação de mercadorias. O que existe, portanto, é uma circulação jurídica, porque o direito, ao receber noções de ciências pré-jurídicas (economia, ciência das finanças, etc.) pode recebe-los sem alterá-los, deformá-los ou contrariá-los. Em qualquer dos casos juridiciza-os. É um erro, em face disto, querer interpretar o direito pela realidade subjacente, porque esta é uma ciência de formas, um sistema lógico²⁶⁵.

Estabelecido que o termo “circulação” deve ser entendido somente no plano jurídico, precisamos identificar o sentido que o termo possui dentro do direito. Geraldo Ataliba ao fazer a decomposição do termo circulações, assentou que “circular é mudar de titular; circular é mudar de pertinência jurídica. Circulação jurídica é mutação de titular”²⁶⁶. Essa ideia também foi sustentada pelo autor em outros textos de sua autoria²⁶⁷. Inclusive, anos mais tarde, a ideia foi aprofundada e o autor fixou o seguinte:

Há circulação, consequentemente, quando ocorre “transmissão da titularidade *ut dominus*”. Há circulação quando alguém recebe direitos de disponibilidade (poder de dispor) sobre uma mercadoria. Este conceito constitucional (circulação jurídica) é mais amplo do que a simples transferência de domínio, estritamente compreendida pelo direito privado. Não deixa, entretanto, de ser um conceito juridicamente apreensível. Logo, não só a transferência da propriedade *stricto sensu* importa circulação.

²⁶⁴ ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Núcleo da definição constitucional do ICM. *Revista de Direito Tributário*. N. 25/26. São Paulo: RT, 1983, p. 109.

²⁶⁵ MARINHO, Francisco Luiz Pitta. ICM – Hipótese de incidência. *Revista de Direito Tributário*. N. 4. São Paulo: RT, 1978, p. 109.

²⁶⁶ ATALIBA, Geraldo. ICM sobre a importação de bem de capital para uso do importador. *Revista Forense*. V. 250. Rio de Janeiro: Forense, 1971, p. 115

²⁶⁷ Cf. ATALIBA, Geraldo. *Estudos e pareceres de direito tributário*. Vol. 1. São Paulo: RT, 1978, p. 122; ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Núcleo da definição constitucional do ICM. *Revista de Direito Tributário*. N. 25/26. São Paulo: RT, 1983, p. 111.

Também a mera transferência de posse - a título negocial - produz "circulação", quando implique transferir poderes jurídicos típicos do domínio, conferindo ao transmitido disponibilidade jurídica sobre a mercadoria. A "disponibilidade", por ser atributo destacável do domínio, pode ou não ser titularizada pelo *dominus*²⁶⁸.

Paulo de Barros Carvalho, por sua vez, afirma que o termo "circulação" deve ser entendido como a "passagem das mercadorias de uma pessoa para outra, sob o manto de um título jurídico, com a consequente mudança de patrimônio"²⁶⁹.

Na mesma direção, observamos as lições de Marcelo Viana Salomão, que define o termo "circulações", em termos jurídicos, como mudança de titularidade. E conclui assinalando que "só se pode falar em circulação se alguém que detém os direitos de propriedade de determinado bem transfere-os para outrem"²⁷⁰.

Roque Antonio Carrazza também possui o mesmo entendimento e estabelece "que a circulação de mercadorias apta a desencadear a tributação por meio de ICMS demanda a existência de uma operação (negócio jurídico) onerosa, envolvendo um alienante e um adquirente"²⁷¹.

O que podemos sentir com as lições dos autores supramencionados é que o sentido atribuído ao termo circulação somente pode ser aquele que, em razão da realização da operação – negócio jurídico mercantil -, enseje na mudança de titularidade sobre a mercadoria circulada. Em outras palavras. Após a ocorrência do negócio jurídico, a mercadoria muda de titularidade.

Tal conclusão fica clara, quando consideramos que somente por intermédio do negócio jurídico "é que se pode ter, como efeito do direito, uma circulação de mercadorias"²⁷². Logo, "a circulação de mercadorias, desde que promovida por força de negócio jurídico, de que título for, estará sujeita à incidência do ICM"²⁷³.

Para percebemos que essa definição dada ao termo circulação – mudança de titularidade - é aplicada a casos concretos. Analisemos, de maneira objetiva, o

²⁶⁸ ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. ICM e circulação jurídica. *Revista de Direito Administrativo*. Vol. 144. Rio de Janeiro, 1981, p. 230.

²⁶⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 730.

²⁷⁰ SALOMÃO, Marcelo Viana. *ICMS na importação*. São Paulo: Atlas, 2000, p. 32.

²⁷¹ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 40.

²⁷² ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Núcleo da definição constitucional do ICM. *Revista de Direito Tributário*. N. 25/26. São Paulo: RT, 1983, p. 105.

²⁷³ CARVALHO, Paulo de Barros. Hipótese de incidência e base de cálculo do ICM. *Revista de Direito Tributário*. N. 5. São Paulo: RT, 1978, p. 86.

julgamento do Recurso Extraordinário n. 540.829²⁷⁴ sob a égide da repercussão geral. No referido recurso, a hipótese fática posta em julgamento era a possibilidade de incidência do ICMS sobre a importação de bem por intermédio de um contrato de arrendamento mercantil sem a opção de compra.

O voto do Ministro Relator era no sentido de dar provimento ao recurso interposto pela Fazenda Pública do Estado de São Paulo. Entretanto, os Ministros Luis Fux e Cármen Lúcia, em divergência ao voto do Ministro Gilmar Mendes (Relator), entenderam que o recurso não merecia provimento e assim não reconheceram a incidência do ICMS sobre a importação de mercadorias por intermédio de um contrato de arrendamento mercantil sem a opção de compra, haja vista que não estaria caracteriza a circulação jurídica da mercadoria, qual seja, a troca de propriedade, conforme transcrição de trecho da ementa:

2. A alínea “a” do inciso IX do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, na redação da EC 33/2001, 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).

3. Precedente: RE 461968, Rel. Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 30/05/2007, Dje 23/08/2007, onde restou assentado que o imposto não é sobre a entrada de bem ou mercadoria importada, senão sobre essas entradas desde que elas sejam atinentes a operações relativas à circulação desses mesmos bens ou mercadorias.

4. Deveras, 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. Consectariamente, se não houver aquisição de mercadoria, mas mera posse decorrente do arrendamento, não se pode cogitar de circulação econômica²⁷⁵.

Portanto, como esse singelo exemplo, percebemos que a definição jurídica sobre o termo circulação – troca de propriedade – é perfeitamente aplicada pela Suprema Corte. Logo, torna-se inadequado o sujeito competente pela instituição do ICMS, mitigar esse perfil constitucional do tributo.

Fixada essa ideia sobre o termo circulação, devemos alertar o leitor que em nosso trabalho não divergiremos dos autores mencionados acima. Pelo contrário.

²⁷⁴ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Recurso Extraordinário Nº 540.829*. Min. Rel. Gilmar Mendes, j. 11.09.2014, DJ. 18.11.2014.

²⁷⁵ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Recurso Extraordinário Nº 540.829*. Min. Rel. Gilmar Mendes, j. 11.09.2014, DJ. 18.11.2014.

Concordamos com todos sobre o sentido jurídico que deve ser atribuído ao termo circulação, tendo vista que pretendemos não incorrer em “grosseira ilogicidade”²⁷⁶.

Por evidente, isso remete à conclusão de que não adotamos as linhas de pensamento que atribuem o sentido econômico, físico ou comercial ao termo circulação. Desta forma, não são por esses fundamentos que entendemos correta a exigência do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular.

Nosso posicionamento é exclusivamente jurídico. Sem interferências das ciências naturais ou econômicas. Isso pode até causar certa curiosidade, ou até mesmo estranheza ao leitor, especialmente porque a Constituição, em tese, não permitiria a criação de uma regra-matriz do ICMS que pudesse atingir às transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular.

No entanto, como adotamos o entendimento de que a lei complementar exerce uma função tríplice no sistema jurídico²⁷⁷, existe essa possibilidade de pensarmos que a lei complementar pode aumentar grau de detalhamento do ICMS e assim definir a sua hipótese incidência, nos termos do art. 146, inciso III e art. 155, § 2º, inciso XII, da Constituição, que será instituída por meio das leis ordinárias estaduais, conforme prevê a norma de competência tributária legislativa do ICMS²⁷⁸.

Com esse raciocínio, nos desvencilhamos das definições econômicas ou físicas do termo circulações, pois essas premissas nos possibilitam identificar que o ICMS não possui somente uma, duas ou três regras-matrizes, mas inúmeras²⁷⁹. Logo, isso nos dará liberdade para elaborar uma regra-matriz do ICMS para as transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, conforme estudaremos no capítulo 7.

(iii) *Mercadorias*: Por fim, o termo mercadoria, que também tem o objetivo de complementar o sentido atribuído ao termo operações. De acordo com Paulo de Barros Carvalho, “o étimo do termo ‘mercadoria’ está no latim – mercatura – tudo

²⁷⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *A regra-matriz do ICM*. Tese (Livre Docência em Direito Tributário) - Pontifícia Universidade Católica, São Paulo, 1981, p. 190.

²⁷⁷ Cf. Item 4.3.3 A corrente Tricotômica.

²⁷⁸ Cf. Item 3.2.3 As condições materiais da norma de competência legislativa do ICMS.

²⁷⁹ Cf. Item 5.2 Como se identificar uma subespécie do ICMS.

aquilo que pode ser objeto de compra e venda; o que se comprou para pôr à venda. Vem de merx, mercis (sobretudo no plural) – merces, mercium -, o que é objeto de comércio”²⁸⁰.

Com essa definição mais gramatical erigida por Paulo de Barros Carvalho, alcançamos a ideia de que mercadoria seria um bem destinado à mercancia. Mas o autor não fica somente nessa definição, este parte para o caminho de atribuir sentido jurídico ao termo e afirma que mercadoria é “coisa móvel, corpórea, que está no comércio, equivale a dizer, entre bens suscetíveis de serem negociados”²⁸¹. Posicionamento que continua firme nos dias atuais²⁸².

Neste ponto, fazemos uma observação relevante, que diz respeito à destinação da mercadoria. Isso porque, o critério da destinação é crucial para determinar um bem como mercadoria. Assinalamos isso, pois se a mercadoria não for destinada à atividade de mercancia, torna-se inviável a caracterização do critério material da regra-matriz de incidência.

Para essa exposição ficar mais palatável, peguemos emprestado um exemplo dado Paulo de Barros Carvalho sobre a importância do critério da destinação na caracterização de uma mercadoria suscetível à aplicação da regra-matriz do ICMS. De acordo com autor:

“É mercadoria o chapéu exposto à venda entre outros adquiridos para esse fim. Não o será aquele que mantenho em minha casa e se destina ao meu uso pessoal. Não se operou a menor modificação no seio do objeto referido. Apenas sua destinação veio a conferi-lhe atributos de mercadoria”²⁸³.

Dado o exemplo, Geraldo Ataliba em três oportunidades²⁸⁴ confirma a ideia de que mercadoria, no ponto de vista jurídico, somente é aquele bem que é destinado à mercancia e regulado pelo direito comercial, conforme suas próprias palavras:

²⁸⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Hipótese de incidência e base de cálculo do ICM. *Revista de Direito Tributário*. N. 5. São Paulo: RT, 1978, p. 86.

²⁸¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Hipótese de incidência e base de cálculo do ICM. *Revista de Direito Tributário*. N. 5. São Paulo: RT, 1978, p. 87.

²⁸² CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 730.

²⁸³ CARVALHO, Paulo de Barros. Hipótese de incidência e base de cálculo do ICM. *Revista de Direito Tributário*. N. 5. São Paulo: RT, 1978, p. 87.

²⁸⁴ Cf. ATALIBA, Geraldo. *Estudos e pareceres de direito tributário*. Vol. 1. São Paulo: RT, 1978, p. 123; ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. ICM. Autonomia dos estabelecimentos. Operação mercantil.

“Não é qualquer coisa que circula que se compreende no conceito constitucional do ICM, mas só mercadorias. Mercadoria, em termos técnico-jurídicos, universal e tradicionalmente, é o objeto de uma atividade que juridicamente se qualifica como mercancia. Esta, por sua vez, é regulada por um ramo, se não cientificamente, pelo menos didaticamente discernível e definível como direito comercial”²⁸⁵.

Em clássica exposição, José Souto Maior Borges também caminha na mesma direção de Geraldo Ataliba e fixa que “mercadoria é o bem móvel sujeito a mercância, porque introduzido no processo econômico circulatório. A coisa móvel objeto de circulação econômica, tal é o conceito de mercadoria”²⁸⁶. E conclui expondo que “a relação entre mercadoria e coisa é a de espécie para gênero. Todas as mercadorias são coisas, mas, nem todas as coisas são mercadorias”²⁸⁷.

Outro autor que faz coro a essa opinião é Carlos Rocha Guimarães. Para ele “o conceito de mercadoria, à primeira vista, que se trata de bens adquiridos para com eles se obter lucro, finalidade da mercancia”²⁸⁸.

Sem se afastar dessa posição, Roque Antonio Carrazza doutrina “que mercadoria, nos patamares do direito, é o bem móvel, sujeito à mercancia. É, se preferimos, o objeto da atividade mercantil, que obedece, por isso mesmo, ao regime jurídico comercial”²⁸⁹. Com isso, nos parece evidente que a destinação é imprescindível para caracterização de uma mercadoria do ponto de vista jurídico.

Dessa forma, somos remetidos à conclusão de que mercadoria é uma espécie do gênero bem. A principal diferença entre ambos é destinação e não o objeto em si. Desse modo, o bem que é destinado à comercialização passa a ser

Impossibilidade de negócio consigo mesmo. Não há circulação dentro de uma pessoa jurídica. *Revista de Direito Tributário*. N. 43. São Paulo: RT, 1988, p. 229; ATALIBA, Geraldo. ICM sobre a importação de bem de capital para uso do importador. *Revista Forense*. V. 250. Rio de Janeiro: Forense, 1971, p. 115.

²⁸⁵ ATALIBA, Geraldo. ICM sobre a importação de bem de capital para uso do importador. *Revista Forense*. V. 250. Rio de Janeiro: Forense, 1971, p. 115.

²⁸⁶ BORGES, José Souto Maior. O fato gerador do ICM e os estabelecimentos autônomos. *Revista de Direito Administrativo*. Vol.103. Rio de Janeiro, 1971, p. 34; BORGES, José Souto Maior. ICM sobre a importação de bem de capital para uso do importador. *Revista Forense*. V. 250. Rio de Janeiro: Forense, 1971, p. 122.

²⁸⁷ BORGES, José Souto Maior. O fato gerador do ICM e os estabelecimentos autônomos. *Revista de Direito Administrativo*. Vol.103. Rio de Janeiro, 1971, p. 34; BORGES, José Souto Maior. ICM sobre a importação de bem de capital para uso do importador. *Revista Forense*. V. 250. Rio de Janeiro: Forense, 1971, p. 122.

²⁸⁸ GUIMARÃES, Carlos da Rocha. ICM – Hipótese de incidência. *Revista de Direito Tributário*. N. 5. São Paulo: RT, 1978, p. 55.

²⁸⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 44.

mercadoria e esta, por sua vez, perde essa qualidade quando não se destina à comercialização²⁹⁰.

Nessa direção é a posição de Ives Gandra da Silva Martins ao ensinar que mercadoria é “aquele bem destinado ou destinável ao comércio e que não se confunde com o bem próprio, indestinável a operações mercantis”²⁹¹. E o autor finaliza seu raciocínio registrando que “mercadoria não se confunde, portanto, com bem de capital ou aquele bem de uso e disponibilidade próprios, o qual seu titular não deseje negociar”²⁹².

Para dar um exemplo sobre essa questão da destinação do bem que se caracteriza como mercadoria. Vejamos a problemática da incidência do ICMS sobre as transferências interestaduais de bens de ativo fixo. Nessa situação fática, como atestado pela doutrina²⁹³ e pela jurisprudência²⁹⁴, não há a incidência de ICMS, pois o ativo fixo não se encaixa na definição jurídica de mercadoria justamente por não atender ao critério da destinação.

Ao abordar o assunto, Ives Gandra da Silva Martins exemplifica muito bem a questão ao dizer que “um fabricante de móveis que possua móveis no seu ativo fixo e no estoque, tem ao mesmo tempo, móveis que são mercadorias e móveis que não são”²⁹⁵. Dessa maneira, nos parece que um comerciante ou um industrial podem ter bens que sejam ou não mercadorias o que irá variar de acordo com a destinação. E mais. O ICMS só pode ser exigido se estes contribuintes praticarem um negócio jurídico que venha a transferir a titularidade da mercadoria²⁹⁶.

²⁹⁰ COSTA, Eliud José Pinto da. *ICMS Mercantil*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 118.

²⁹¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1992, p. 298.

²⁹² MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1992, p. 298.

²⁹³ Cf. ARAUJO, Luiz Antonio Mattos Pimenta. O ICMS e a transferência interestadual de bens do ativo fixo. *Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro*. N. 93. São Paulo: RT, 1994, p. 109 – 113; BRIGAGÃO, Gustavo André Müller. Incidência do diferencial de alíquota do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e serviços: ICMS na aquisição interestadual de bens destinados ao ativo permanente. In: CARVALHO, Maria Augusta Machado de (Coord.). *Estudos de direito tributário em homenagem à memória de Gilberto de Ulhôa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 159-171; CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 47 - 48.

²⁹⁴ Cf. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Agravo Regimental no Agravo de Instrumento Nº 810.921*. Min. Rel. Marco Aurélio, j. 07.05.2013, DJ. 24.05.2013; SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Agravo Regimental no Agravo de Instrumento Nº 131.941*. Min. Rel. Marco Aurélio, j. 09.04.1991, DJ. 19.04.1991; SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. *Recurso Especial Nº 1.1125.133*. Min. Rel. Castro Meira, j. 25.08.2010, DJ. 10.09.2010.

²⁹⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1992, p. 298.

²⁹⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 45.

Devemos fazer um parêntese neste ponto. Em nossa pesquisa não abordaremos o mérito da problemática sobre as transferências interestaduais de bens do ativo fixo. Tudo isso porque o ativo fixo não se encaixa na definição jurídica de mercadorias. Logo, torna-se necessário afastar essa questão de nosso trabalho, por se tratar de objeto diverso.

Com base nessas considerações, podemos concluir que o fato tributável são as operações jurídicas realizadas pelos contribuintes. Sendo os termos circulação (transferência de propriedade) e mercadorias (bem destinado à mercancia) são meros adjetivos que qualificam o substantivo operações. Logo, torna-se evidente que nosso posicionamento sobre as definições dos referidos termos devem ser exclusivamente jurídicas, sem qualquer intervenção de cunho econômico ou financeiro.

5.4.2 O critério temporal

O critério temporal é o conjunto de informações que autoriza o intérprete visualizar o momento exato que o fato social se tornará um fato jurídico. Aurora Tomazini de Carvalho elucida que o critério temporal apresenta duas funções: “(i) uma direta, que é identificar, com exatidão, o preciso momento em que acontece o fato social relevante para o direito; (ii) outra indireta, que é, a partir da identificação do momento da ocorrência do fato social, determinar as regras vigentes a serem aplicadas”²⁹⁷.

O que interessa para o nosso trabalho é somente a primeira função, qual seja, a direta. Isso ocorre porque não pretendemos estudar a aplicação da lei tributária no tempo²⁹⁸. Tão somente o marco de tempo que assinala o surgimento do direito

²⁹⁷ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito: o constructivismo lógico-semântico*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 398.

²⁹⁸ Esta função é relevantíssima para se “estabelecer o início da contagem dos prazos de decadência, com as suas naturais consequências na computação dos prazos de prescrição. E até para determinar – localizando-as temporalmente – certas condições objetivas e, eventualmente, subjetivas do fato, como é o caso da sucessão”.

subjetivo do sujeito ativo e do dever jurídico do sujeito passivo²⁹⁹. Logo, nossas considerações serão voltadas somente para o momento exato que acontece o fato descrito no critério material da hipótese de incidência.

Pois bem. Em relação ao ICMS, observamos forte celeuma doutrinária sobre qual é o instante correto da ocorrência do fato social descrito no critério material. Tal discussão ocorre porque é tarefa espinhosa definir o momento certo que acontece o fato tributável.

Isso foi assentado por Geraldo Ataliba que atestou ser “muito a difícil a determinação do momento em se realiza a operação (sabem os Senhores, pelo direito comercial, que a operação pode ser realizada pelo telex, por fax, pro telefone, por carta). É muito difícil determinar o momento”³⁰⁰.

Tanto é que, em outra oportunidade, o próprio Geraldo Ataliba nos deixa o sentimento de que o ICMS pode ter até três momentos como critérios temporais, quando menciona “o fato saída, o fato entrada, o fato transmissão da propriedade de mercadorias etc., como meros critérios de imputação temporal da operação tributável”³⁰¹.

Paulo de Barros Carvalho parece seguir a ideia desses três momentos como critério temporal e não deixa dúvidas ao afirmar que:

O critério temporal da hipótese do ICM instituídos pelas unidades federativas e pelo Distrito Federal (por obra do Senado da República), está representado pelo momento da saída das mercadorias do estabelecimento comercial, industrial ou produtor, bem assim os equiparados; pela entrada, nesses estabelecimentos de mercadoria importada do exterior; e pelo fornecimento de alimentação, bebida e outras mercadorias em restaurantes, bares, cafés e estabelecimentos consímiles³⁰².

Em vista dessa dificuldade, pensamos que cabe ao legislador ordinário, respeitando às disposições dos enunciados complementares e aos ditames

(ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Núcleo da definição constitucional do ICM. *Revista de Direito Tributário*. N. 25/26. São Paulo: RT, 1983, p. 115).

²⁹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 328.

³⁰⁰ ATALIBA, Geraldo. ICMS na Constituição. *Revista de Direito Tributário*. N. 57. São Paulo: Malheiros, 1991, p. 100.

³⁰¹ ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Núcleo da definição constitucional do ICM. *Revista de Direito Tributário*. N. 25/26. São Paulo: RT, 1983, p. 117.

³⁰² CARVALHO, Paulo de Barros. Hipótese de incidência e base de cálculo do ICM. *Revista de Direito Tributário*. N. 5. São Paulo: RT, 1978, p. 96.

constitucionais, estabelecer qual o momento mais adequado para o critério temporal, que deve guardar relação íntima com as operações mercantis.

Apesar dessa dificuldade, os juristas não ficaram em cima do muro e dizem que o momento adequado é a transferência de propriedade da mercadoria, enquanto que outros defendem o pensamento de que o momento ideal é o estabelecido pela lei complementar, ou seja, a saída da mercadoria do estabelecimento alienante.

No lado dos autores que defendem o critério temporal como o momento exato em que as operações ocorrem, ou seja, com a transferência de propriedade da mercadoria, estão Geraldo Ataliba e Cléber Giardino. Para eles o critério temporal do regra-matriz de incidência do ICMS é “aquele que - tendo sido parte da operação – transferiu para outrem os direitos de dono, promoveu a circulação (ao realizar a operação)”³⁰³.

Roque Antonio Carrazza também compartilha desse entendimento e defini “que o fato impositivo do ICMS só se completa com a transferência da titularidade da mercadoria. Sem ela, o dever de pagar o tributo não nasce”³⁰⁴.

Em obra recente, Argos Campos Ribeiro Simões também se filia a essa corrente e ensina que o critério temporal é “o momento da realização do negócio jurídico mercantil (operações com mercadorias), relativo à obrigatória troca de titularidade, deveria ser aquele instante em que se desse a transmissão dos poderes jurídicos de dispor dessa mercadoria”³⁰⁵.

Parece-nos coerente esta posição de que o critério temporal do ICMS é a transferência de propriedade sobre a mercadoria, pois se todos os critérios da regra-matriz de incidência devem estar sincronizados, torna-se evidente a necessidade de o critério temporal espelhar o momento certo da ocorrência das operações de circulação de mercadorias.

Entretanto, tal posição carece de objetividade. Isso porque a transferência de propriedade sobre determinada mercadoria pode se realizar de inúmeros modos,

³⁰³ ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. ICM e circulação jurídica. *Revista de Direito Administrativo*. Vol. 144. Rio de Janeiro, 1981, p. 230.

³⁰⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 52.

³⁰⁵ SIMÕES, Argos Campos Ribeiro. *ICMS – IMPORTAÇÃO: Proposta de reclassificação e suas aplicações*. São Paulo: Noeses, 2014, p. 98.

especialmente se tomarmos como base a legislação comercial. Essa situação, a nosso sentir, deixará o contribuinte em situação vulnerável perante as Fazendas Públicas, haja vista que este não teria segurança jurídica para desempenhar sua atividade empresarial.

Por outro lado, temos a posição dos autores que possuem o pensamento de que o momento adequado é a saída das mercadorias do estabelecimento do contribuinte, que o critério estabelecido pelo legislador complementar.

Nesse entendimento temos alguns autores. O primeiro deles que mencionamos neste trabalho é Marcelo Viana Salomão. Para este autor, quando o tema em debate é o ICMS, seu entender é de que “a saída das mercadorias dos estabelecimentos vendedores foi o momento eleito como a regra para se definir o aspecto temporal”³⁰⁶.

Clélio Chiesa também segue a mesma linha de pensamento e assenta que o critério temporal da hipótese de incidência do ICMS pode ser a saída da mercadoria do estabelecimento comercial ou industrial. E conclui fazendo duas observações. Uma é que o critério temporal deve respeitar os limites da Constituição. A outra é que o momento estabelecido como critério temporal não pode ser antes da ocorrência do fato tributável, o que ele considera inconstitucional³⁰⁷.

Ainda com a mesma posição, notamos as lições de Francisco Luiz Pitta Marinho, que diz não ter “dúvida que a saída da mercadoria de estabelecimento comercial, industrial e produtor, e a entrada, em iguais estabelecimentos, de mercadorias, em caso de importação, constituam o aspecto temporal do ICM”³⁰⁸.

Simpatizamos com a ideia de que a saída da mercadoria é o critério temporal do ICMS. Explicamos. A nossa posição em relação à competência tributária legislativa para instituir o tributo é a de que o sujeito competente deve atender às disposições da lei complementar³⁰⁹, cuja função no sistema jurídico, entendemos ser a trílice³¹⁰.

³⁰⁶ SALOMÃO, Marcelo Viana. *ICMS na importação*. São Paulo: Atlas, 2000, p. 39.

³⁰⁷ CHIESA, Clélio. *ICMS: sistema constitucional tributário: algumas inconstitucionalidades da LC 87/96*. São Paulo: LTr, 1997, p. 84 – 85.

³⁰⁸ MARINHO, Francisco Luiz Pitta. ICM – Hipótese de incidência. *Revista de Direito Tributário*. N. 4. São Paulo: RT, 1978, p. 111.

³⁰⁹ Cf. Item 3.2.3 As condições materiais da norma de competência legislativa do ICMS.

³¹⁰ Cf. Item 4.4 A função trílice da lei complementar e o ICMS.

Logo, se a função tríplice permite o sujeito competente estabelecer normas gerais para aumentar o grau de detalhamento tributo. E nesse detalhamento, fica claro que o momento da ocorrência do fato jurídico tributário é a saída da mercadoria. Não há como sustentar que alguma dissonância com sistema jurídico, especialmente porque a lei complementar não ultrapassou os limites de sua competência estatuídos pela Constituição, que, diga-se de passagem, não fixou um critério temporal para o ICMS.

Ademais, o critério temporal escolhido pelo legislador não nos parecer estar em desarmonia com o pensamento exposto pela doutrina, tendo em vista que alguns autores afirmam que o momento do critério temporal pode ter até três situações fáticas³¹¹ e, como vimos, a saída de mercadorias do estabelecimento do contribuinte é uma delas.

Fixada a ideia de que o momento do critério temporal é a saída de mercadorias do estabelecimento, devemos deixar límpido que não é toda saída de mercadoria que indicará o critério temporal. Mas tão somente aquelas saídas que forem provenientes de negócios jurídicos mercantis ou quando forem transferidas para outros estabelecimentos do mesmo contribuinte situado em outra unidade da federação.

Para elucidar a questão, vejamos os exemplos dados por Roque Antonio Carrazza³¹². No primeiro exemplo, ele diz que retirar as mercadorias do estabelecimento por conta de um incêndio, logicamente, não seria capaz de aperfeiçoar o critério material do ICMS. Já o segundo exemplo é a ocorrência de saída de mercadorias do estabelecimento em razão de uma inundação, que por sua vez, também não seria capaz de permitir a aplicação do critério material do ICMS.

Sendo assim, fica reforçada a ideia de que não é qualquer saída de mercadoria que pode dar motivo à exigência de ICMS - o que nos afasta da tese da mera circulação física -, mas só a saída jurídica, qual seja, aquela que resulta de um negócio jurídico mercantil ou de uma transferência interestadual de mercadoria entre estabelecimentos da mesma titularidade.

³¹¹ Cf. ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Núcleo da definição constitucional do ICM. *Revista de Direito Tributário*. N. 25/26. São Paulo: RT, 1983, p. 117; CARVALHO, Paulo de Barros. Hipótese de incidência e base de cálculo do ICM. *Revista de Direito Tributário*. N. 5. São Paulo: RT, 1978, p. 96.

³¹² CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 49.

5.4.3 O critério espacial

O critério espacial é a expressão que fixa os limites do local de ocorrência do fato social que será elevado à faixa do fato jurídico. Esse local, em consonância com Paulo de Barros Carvalho³¹³, pode ser dividido em três níveis; o pontual, que indica o local exato do fato jurídico tributário; o regional, quando aponta que o fato jurídico ocorrerá em áreas específicas de um determinado espaço geográfico; e o territorial, que é bem genérico e ocorre em qualquer lugar onde exista a vigência territorial da lei instituidora da obrigação. Além disso, especificamente no campo tributário, poderíamos ter uma quarta faixa, que seria a universal, a qual indica qualquer lugar fora do alcance territorial da regra (i. e. IR sobre renda auferida no exterior).

No caso de nosso trabalho, sobretudo porque o objeto dele é o ICMS, o critério espacial utilizado é do tipo regional, pois “seja qual for o lugar em que o fato ocorra, dentro da latitude eficaz da norma, dão-se por propagados seus legítimos efeitos, não havendo falar-se de pontos particularmente determinados, ou sub-regiões zelosamente delineadas”³¹⁴. Logo, o critério espacial do ICMS coincidirá com o âmbito de vigência territorial da lei ordinária que o institui.

Embora sejam escassas as pesquisas científicas sobre o critério espacial³¹⁵, sobretudo as relacionadas ao ICMS, não podemos deixar de investigar essa questão³¹⁶, tendo vista que este critério não é menos importante que os demais na construção da regra-matriz de incidência do ICMS.

Pois bem. Na visão de Francisco Luiz Pitta Marinho³¹⁷ o critério espacial do ICMS é o território nacional. O autor entende assim por conta de o ICMS ter o caráter nacional, já que tem sua instituição obrigatória por todos os entes federados.

³¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 325.

³¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 324.

³¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 326.

³¹⁶ Cf. BRITTO, Lucas Galvão de. *O lugar e o tributo*. São Paulo: Noeses, 2014.

³¹⁷ MARINHO, Francisco Luiz Pitta. ICM – Hipótese de incidência. *Revista de Direito Tributário*. N. 4. São Paulo: RT, 1978, p. 111 – 112.

Essa posição até pode fazer sentido se observarmos a questão sob a perspectiva da necessidade de uma normatização nacional que estabeleça regras mínimas e máximas para os Estados instituírem o ICMS³¹⁸.

No entanto, em nossa ótica, não nos parece que esse critério espacial adotado pelo referido autor é o adequado. Fazemos essa advertência por uma questão simples, não é a lei complementar nacional que institui o ICMS, mas as leis ordinárias dos entes da federação, no exercício da sua competência legislativa³¹⁹. Salvo (i) quando houver a existência de Território Federal, consoante o disposto no art. 147 da Constituição; ou (ii) quando estivermos na iminência, ou na ocorrência, de guerra externa, conforme disposições do art. 154, inciso II, da Constituição Federal³²⁰, que dará competência à União³²¹.

Por outro lado, anotamos o pensamento de Paulo de Barros Carvalho³²² que é no sentido de que o critério espacial da regra-matriz de incidência do ICM é aquele que estaria em conformidade com os limites territoriais da sua aplicação. Em outras palavras, o critério espacial vai ser aquele espaço territorial em que a lei ordinária tiver o seu âmbito de vigência.

Portanto, no pensamento do aludido autor, “qualquer operação que se promova dentro dos limites territoriais dos Estados Federados, ou da sede da União (Distrito Federal), e observada a condição de tempo, fará desabrochar a peculiar obrigação tributária”³²³.

Não destoando desse posicionamento, atentamos às lições de Fernando Bonfá de Jesus, as quais estabelecem “que o critério espacial da hipótese de

³¹⁸ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 761 – 763.

³¹⁹ Cf. Item 3.1.2 O procedimento para instituição, alteração ou supressão do ICMS.

³²⁰ Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 37. CARVALHO, Paulo de Barros. *A regra-matriz do ICM*. Tese (Livre Docência em Direito Tributário) - Pontifícia Universidade Católica, São Paulo, 1981, p. 26-28. CHIESA, Clélio. *ICMS: sistema constitucional tributário: algumas inconstitucionalidades da LC87/96*. São Paulo: LTr, 1997, p. 67-68. SIMÕES, Argos Campos Ribeiro. *ICMS – IMPORTAÇÃO: Proposta de reclassificação e suas aplicações*. São Paulo: Noeses, 2014, p. 47-48.

³²¹ Cf. Item 3.1.1 O sujeito competente para instituir, modificar ou suprimir o ICMS.

³²² CARVALHO, Paulo de Barros. *A regra-matriz do ICM*. Tese (Livre Docência em Direito Tributário) - Pontifícia Universidade Católica, São Paulo, 1981, p. 226.

³²³ CARVALHO, Paulo de Barros. Hipótese de incidência do ICM. *Revista de Direito Tributário*. N. 11/12. São Paulo: RT, 1980, p. 92.

incidência do ICMS é o território de cada unidade da federação, ou seja, cada Estado e DF”³²⁴.

Regina Helena Costa também parece seguir a mesma direção e fixa que “ao aspecto espacial ou territorial, temos que a coordenada genérica consiste no território do Estado – membro ou do Distrito Federal”³²⁵. E conclui dizendo que as “coordenadas específicas, o local onde a operação se iniciou, no caso de circulação de mercadoria, ou onde se iniciou a prestação do serviço”³²⁶.

Apesar dessas manifestações expressas dos doutrinadores sobre o critério espacial, as quais demonstram que o espaço territorial deva ser aquele em que há vigência da lei ordinária instituidora do tributo, devemos observar que na minoria das situações o legislador descreve, no próprio texto, os elementos que caracterizam o critério espacial³²⁷. Em outras eles a omitem, “deixando implicitamente as circunstâncias do local onde deverão ocorrer os fatos que determinarão o elo jurídico”³²⁸.

Em relação ao ICMS, o legislador complementar não foi omissos e, por intermédio do art. 11, inciso I, alínea “a”, da Lei Complementar n. 87/1996, determinou que o local da operação, para fins de cobrança do ICMS, será o lugar do estabelecimento que a mercadoria se encontrar, quando da ocorrência do fato jurídico tributário.

Numa primeira leitura o mencionado enunciado prescritivo, pode transparecer que o legislador complementar, ao exercer sua competência para estabelecer normas gerais sobre o local da ocorrência do fato tributável, inovou a ordem jurídica ao dizer que o critério espacial era o estabelecimento onde se encontra a mercadoria.

Ledo engano. Ao que nos parece este é mais um caso que o legislador, desprovido de linguagem técnica jurídica, cometeu mais uma atecnia, pois o legislador complementar fez uma mistura do critério espacial com critério pessoal,

³²⁴ JESUS, Fernando Bonfá de. *ICMS – Aspectos pontuais*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 27.

³²⁵ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 398.

³²⁶ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 398.

³²⁷ SALOMÃO, Marcelo Viana. *ICMS na importação*. São Paulo: Atlas, 2000, p. 39.

³²⁸ COSTA, Eliud José Pinto da. *ICMS Mercantil*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 213.

tendo em vista que no mesmo enunciado este menciona o local da operação e o responsável pelo pagamento do tributo. E isso deve ser afastado pelo interprete jurídico.

Em vista dessa confusão, que dificulta a compreensão do critério espacial, pensamos que mencionado dispositivo deve ser reduzido e lido da seguinte forma: O local da operação é o do estabelecimento de onde a mercadoria sairá juridicamente. Dessa maneira, o texto fica mais simples e espelha conteúdo semântico que mencionamos em linhas passadas para o critério espacial, mormente porque o local da operação coincide com o território do ente federativo, o que representa o âmbito territorial de vigência da lei ordinária instituidora do ICMS.

5.4.4 O critério pessoal

O critério pessoal é a reunião de informações que permitem a identificação exata dos sujeitos (ativo e passivo) da relação jurídica tributária que se instalará quando da ocorrência de determinado fato social que será elevado à categoria de fato jurídico. Neste critério da regra-matriz o feixe de informações deve direcionar à identificação de pessoas distintas e que guardem alguma relação com o fato descrito na hipótese³²⁹. Portanto, é aqui que iremos identificar as pessoas que irão figurar como sujeito ativo e sujeito passivo da relação jurídica tributária.

(i) *Sujeito ativo*: Na maioria das vezes, o sujeito ativo da obrigação tributária é a mesma pessoa que possui competência para instituir o tributo. Se assim for, não haverá necessidade da legislação estabelecer, explicitamente, quem terá a capacidade ativa para exigir arrecadar e fiscalizar o tributo. Entretanto, se a situação for inversa, o sujeito competente para instituir o tributo, deverá, por meio de lei, estabelecer quem exercerá a capacidade tributária ativa.

Nesse sentido, são as lições de Roque Antonio Carrazza ao fixar que:

³²⁹ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 84.

Embora a competência tributária – aptidão para criar o tributo – seja indelegável, a capacidade tributária ativa – aptidão para arrecadar o tributo – delegável por lei (lei, é claro, da própria pessoa política competente). Assim, nada impede que pessoa diversa daquela que criou o tributo venha, afinal, desde que autorizada por lei, a arrecadá-lo³³⁰.

Paulo de Barros Carvalho também caminha na mesma direção e determina que:

Nem sempre o titular da competência tributária é o sujeito ativo da obrigação correspondente. Sabemos que, por princípio, quem tenha competência para legislar sobre tributos, terá, certamente capacidade para ser sujeito ativo do gravame. A recíproca, entretanto, não é verdadeira: muitas vezes o sujeito ativo, investido de capacidade tributária, vale dizer a titularidade do direito subjetivo para exigir a prestação fiscal, não reúne as credenciais de competência, entendido o termo como a possibilidade de editar normas jurídicas sobre tributos³³¹.

Trazendo essas lições de para o ICMS, este pode ter pelo menos três sujeitos ativos³³², quais sejam, os Estados, o Distrito Federal e a União. Isso ocorre em razão de os Estados não terem competência exclusiva para instituírem o ICMS nos seus respectivos espaços territoriais³³³.

Consignamos, por oportuno, que não deve ser descartada a hipótese de transferência da capacidade tributária ativa³³⁴, o que faria aumentar o número de sujeitos ativos. Logo, tornando-se despicienda as disposições do art. 119, do Código Tributário Nacional.

Marcelo Viana Salomão também não descarta a hipótese de transferência da capacidade tributária ativa quando o tema é o ICMS e ensina que, via de regra, o sujeito ativo da relação tributária são “as pessoas políticas de direito direto constitucional interno, ou seja, que tem competência tributária. Contudo, tal posto

³³⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 263.

³³¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *A regra-matriz do ICM*. Tese (Livre Docência em Direito Tributário) - Pontifícia Universidade Católica, São Paulo, 1981, p. 320.

³³² COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 398.

³³³ Cf. Item 3.1.1 O sujeito competente para instituir, modificar ou suprimir o ICMS.

³³⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e positivação no direito tributário*. Vol. 2. São Paulo: Noeses, 2013, p. 162.

pode ser ocupado também por pessoas privadas que tenham capacidade tributária”³³⁵.

Apesar de haver essa possibilidade de transferência de capacidade tributária ativa, que é muito utilizada nas contribuições parafiscais, no ICMS não se tem notícia de que algum ente tributante tenha delegado sua capacidade ativa para terceira pessoa.

Portanto, podemos concluir que os sujeitos ativos existentes no atual sistema jurídico brasileiro, são os Estados, o Distrito Federal e a União. Podendo haver a possibilidade de existir mais pessoas, desde que os entes competentes para instituição deleguem a sua capacidade tributária ativa.

(ii) *Sujeito passivo*: No entendimento de Geraldo Ataliba, sujeito passivo é o devedor da obrigação tributária³³⁶. “É a pessoa que fica na contingência legal de ter o comportamento objeto da obrigação, em detrimento do próprio patrimônio e em favor do sujeito ativo. É a pessoa que terá a diminuição patrimonial, com a arrecadação do tributo”³³⁷.

Paulo de Barros Carvalho vai mais além e determina que o sujeito passivo é qualquer “pessoa física ou jurídica, privada ou pública, de que se exige o cumprimento da prestação pecuniária. Esse é, em termos jurídicos, o contribuinte, ou seja, aquele que deve realizar o pagamento dos tributos eventualmente devidos”³³⁸.

Apesar desses ensinamentos acerca da sujeição passiva, observamos que existe uma problemática clássica sobre o tema, qual seja, existem correntes dissecando as diferenças entre contribuintes (aqueles que pagam os tributos diretamente) e responsáveis (aqueles que pagam os tributos por outrem). Rubens Gomes de Sousa tece algumas considerações sobre o tema e explica o seguinte:

O tributo deve ser cobrado da pessoa que esteja em relação econômica com o ato, fato ou o negócio que dá origem à tributação; por outras palavras, o tributo deve ser cobrado da pessoa que tira vantagem

³³⁵ SALOMÃO, Marcelo Viana. *ICMS na importação*. São Paulo: Atlas, 2000, p. 40.

³³⁶ Cf. SALOMÃO, Marcelo Viana. *ICMS na importação*. São Paulo: Atlas, 2000, p. 40.

³³⁷ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 86.

³³⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 624.

econômica do ato, fato, ou negócio tributado. Quando o tributo seja cobrado nessas condições, dá-se a sujeição passiva direta, que é a hipótese mais comum na prática. Entretanto, pode acontecer que em certos casos o Estado tenha interesse ou necessidade de cobrar o tributo de pessoa diferente: dá-se então a sujeição passiva indireta; a sujeição passiva indireta apresenta duas modalidades: transferência e substituição; por sua vez a transferência comporta três hipóteses: solidariedade, sucessão e responsabilidade³³⁹.

Certamente o tema é bastante instigante. No entanto, aprofundarmos nessa problemática faria com que fugíssemos do propósito desta pesquisa. Por isso, fazemos essa advertência ao leitor, mas caso este queira estudar em detalhes o assunto, recomendamos a obra de Maria Rita Ferragut³⁴⁰.

Retomando nossas investigações sobre o sujeito passivo, devemos aplicar as definições sobre a sujeição passiva exposta alhures à norma jurídica ICMS. Ao fazermos isso, poderemos perceber que o seu sujeito passivo será toda pessoa física ou jurídica, de direito público ou privado, que realizar operações de circulações de mercadorias³⁴¹.

Em outras palavras, será o comerciante, industrial, produtor³⁴², o comerciante de fato, ou o comerciante irregular o sujeito passivo do critério pessoal da regra-matriz de incidência do ICMS operações com mercadorias³⁴³.

Enfim, “dizer que uma pessoa deve recolher ICMS é o mesmo que afirmar que ela praticou um negócio jurídico com mercadoria”³⁴⁴, quando estamos falando de operações com mercadorias.

Para concluir, devemos registrar que, ao contrário do que acontece com sujeito ativo, o sujeito passivo da obrigação tributária é identificado após a ocorrência do fato jurídico tributário. E, “é nesse instante que saberemos quem será o sujeito passivo: os contribuintes ou os responsáveis”³⁴⁵. Logo, é somente depois disso que o Estado poderá exigir o cumprimento da obrigação tributária.

³³⁹ SOUSA, Rubens Gomes. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1982, p. 92.

³⁴⁰ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

³⁴¹ JESUS, Fernando Bonfá de. *ICMS – Aspectos pontuais*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 28.

³⁴² COSTA, Eliud José Pinto da. *ICMS Mercantil*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 256.

³⁴³ “Pensamos, portanto, que não ser excessivamente arrojada a ideia de que pode ser contribuinte do ICMS qualquer pessoa (física, jurídica ou , até, sem personificação do direito) envolvida em caráter de habitualidade, com a prática de operações mercantis”. (CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 41).

³⁴⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 101.

³⁴⁵ COSTA, Eliud José Pinto da. *ICMS Mercantil*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 256.

5.4.5 O critério quantitativo

É o conjunto de informações obtidas por meio dos enunciados prescritivos, os quais apontam o dever jurídico – no caso das normas tributárias uma prestação pecuniária exata - que o sujeito passivo prestará ao sujeito ativo pelo fato de este último ser titular de um direito subjetivo.

Neste critério, identificaremos, nos textos normativos, as informações mensuradoras do objeto da relação jurídica a ser estabelecida. Estas devem indicar, explicitamente, a junção de uma base de cálculo com uma alíquota. Com isso, constataremos “o valor que o sujeito ativo pode exigir e que o sujeito passivo deve pagar”³⁴⁶.

(i) *Base de cálculo*: a base de cálculo possui papel fundamental no sistema de direito tributário, tendo em vista que “é o único elemento que confere o gênero jurídico do tributo”³⁴⁷. E isso acontece porque a base de cálculo é “índice seguro para identificar o genuíno critério material da hipótese, ofertando-nos instrumento sólido e eficiente para confirmar, infirmar ou afirmar o enunciado da lei, surpreendendo o núcleo lídimo da incidência jurídica”³⁴⁸.

Geraldo Ataliba e Cléber Giardino também já analisaram o tema e assentaram o seguinte:

Se de um lado a identificação do fato, consiste na materialidade da hipótese de incidência, qualifica e permite ao aplicador da norma isolar, no mundo sensível e concreto, os acontecimentos aptos para produzirem o especial efeito de criar a relação jurídica tributária, por outro lado, apenas esta sua precisa identificação permitirá reconhecer o necessário e imprescindível nexos lógico que deve existir o fato – assim identificado – e os critérios de fixação do conteúdo do dever jurídico imputado ao contribuinte (a prestação tributária)³⁴⁹.

³⁴⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 393.

³⁴⁷ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 396.

³⁴⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 398.

³⁴⁹ ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. ICM. Base de cálculo. *Revista de Direito Tributário*. N. 41. São Paulo: RT, 1987, p. 104.

A falta de nexo lógico entre a hipótese de incidência e base de cálculo “põe por terra o rígido esquema de repartição de competências tributárias, já que transforma o tributo numa entidade difusa, desajustada de seu arquétipo constitucional”³⁵⁰. Portanto, sendo uma ofensa ao princípio federativo.

Além disso, a base de cálculo também tem a função de mensurar a grandeza do fato tributável. Nesse sentido, são os ensinamentos de Aires Fernandino Barreto ao afirmar que a base de cálculo “é o padrão, critério ou referência para medir um fato tributário, sendo a definição legal da unidade constitutiva do padrão de referência a ser observado”³⁵¹.

Eliud José Pinto da Costa também já se debruçou sobre o tema e asseverou que “a base de cálculo, portanto, é uma grandeza que decorre do negócio jurídico firmado entre pessoas, a quem cabe estipular o seu valor”³⁵².

Aplicando essas disposições no âmbito do ICMS, percebemos que a única base de cálculo possível para este nas operações com mercadorias é o valor da operação. Do contrário, não estaremos confirmando a materialidade do tributo, que, como vimos páginas atrás, tem como ênfase o termo operações.

No valor das operações não compreende somente o valor da mercadoria, mas também “outros diversos montantes acessórios que à operação possam juridicamente ser referidos. Em linguagem econômica, o valor da operação resulta da soma do valor da mercadoria e dos valores desses demais elementos”³⁵³.

Na mesma direção é o escólio de José Eduardo Soares de Melo, que diz o seguinte: “a base de cálculo deve representar quantificação compreendida na operação mercantil”³⁵⁴. Caso se tenha a escolha de base de cálculo diversa, haverá ofensa à Constituição³⁵⁵.

³⁵⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 90.

³⁵¹ BARRETO, Aires Fernandino. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. São Paulo: RT, 1987, p. 39.

³⁵² COSTA, Eliud José Pinto da. *ICMS Mercantil*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 275.

³⁵³ ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. ICM. Base de cálculo. *Revista de Direito Tributário*. N. 41. São Paulo: RT, 1987, p. 108.

³⁵⁴ MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: Teoria e prática*. 12. ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 236.

³⁵⁵ CHIESA, Clélío. ICMS: Redução de base de cálculo e guerra fiscal. In: *Congresso Nacional de Estudos Tributários*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 151.

O legislador complementar, por intermédio do inciso I, do art. 13, da Lei Complementar n. 87/1996, impõe ao sujeito competente que cobre ICMS somente sobre as operações com mercadorias. Sendo que cabe a este detalhar as adições e exclusões de valores na referida base de cálculo, consoante disposições dos parágrafos do art. 13 do mencionado diploma legal.

(ii) *Alíquota*: De acordo com as palavras de Paulo de Barros Carvalho, a alíquota, etimologicamente falando, é “vocábulo latino da primeira declinação, quer dizer parte, a parcela que se contém no todo um número exato de vezes”³⁵⁶. Sendo que esta parte, ou parcela do todo, quando congregada com a base de cálculo, “dá a compostura numérica da dívida, produzindo o valor que pode ser exigido pelo sujeito ativo, em cumprimento da obrigação que nascera pelo acontecimento do fato típico”³⁵⁷. Enfim, nas palavras de José Eduardo Soares de Melo³⁵⁸, a alíquota representa parte, quota ou fração de uma base de cálculo.

Aplicando essas considerações ao ICMS, percebemos que as alíquotas são fixadas em percentuais³⁵⁹ sobre a base de cálculo, que nada mais é do que a operação mercantil realizada³⁶⁰. Esses percentuais são estabelecidos por intermédio de resoluções do Senado³⁶¹. Logo, o Senado Federal, na função de sujeito competente, irá determinar as alíquotas tanto das operações internas como das operações interestaduais³⁶² (art. 155, § 2º, inciso IV).

Nas operações internas, as alíquotas podem estar de acordo com a essencialidade da mercadoria. Exemplo: as alíquotas de armas de fogo que podem chegar ao máximo de 38% (menos essencial) e as alíquotas de sobre o feijão, arroz, farinha, etc., que chegam ao mínimo de 7% (mais essencial). Essa variação de alíquotas se dá em razão de o ICMS atender ao princípio da seletividade (art. 155, § 2º, inciso III).

³⁵⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 405 – 406.

³⁵⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 405.

³⁵⁸ MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: Teoria e prática*. 12. ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 281.

³⁵⁹ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 400.

³⁶⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 95.

³⁶¹ “O Senado, ao desempenhar importantíssima tarefa, deverá observar o princípio federativo e o princípio da autonomia distrital. Melhor dizendo, terá que ser bastante criterioso no fixar quer as alíquotas mínimas, quer as máximas, de modo a não anular a autonomia das pessoas que tributam por meio do ICMS”. (CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 90).

³⁶² MARTINS, Ives Gandra da Silva. Inteligência do artigo 155, parágrafo § 2º, inciso IV da CF. Competência exclusiva do Senado Federal de fixação das alíquotas interestaduais do ICMS. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*. Vol. 18. São Paulo: RT, 1997, p. 13.

Nas operações interestaduais, as alíquotas serão aquelas estabelecidas pela Resolução n. 22/1989 do Senado Federal, ou seja, quando as operações forem realizadas nas regiões Sul e Sudeste e destinadas às Regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, aplicar-se-á a alíquota de 7%. Na situação inversa, a alíquota a ser aplicada é a de 12%.

Concluimos este ponto endossando as palavras de Roque Antonio Carrazza, que são no sentido de que o contribuinte, no desempenho de suas atividades empresariais, deve “manter a legislação do ICMS atualizada, porque os percentuais podem ser alterados a qualquer momento”³⁶³.

5.5 FUNÇÃO DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA

Com a utilização da estrutura lógica da regra-matriz de incidência, o intérprete consegue chegar ao mínimo irreduzível da imposição tributária. Ao fazer isso, obtemos a visualização das duas principais funções do esquema lógico da regra-matriz de incidência; “(i) delimitar o âmbito de incidência normativa; e (ii) controlar a constitucionalidade e legalidade normativa”³⁶⁴.

Pertinente ao âmbito de incidência normativa, percebemos que quando a estrutura lógica da regra-matriz de incidência está devidamente preenchida com conteúdo de textos legais, o intérprete consegue definir precisamente os conceitos do antecedente e do consequente da norma.

Nessa direção, são os ensinamentos de Aurora Tomazini de Carvalho, quando afirma que “o esquema, assim, possibilita ao intérprete determinar o âmbito de incidência da norma jurídica e identificar com precisão a ocorrência fato hipoteticamente previsto e a relação a ser instaurada juridicamente”³⁶⁵.

³⁶³ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 96.

³⁶⁴ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito: o constructivismo lógico-semântico*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 412.

³⁶⁵ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito: o constructivismo lógico-semântico*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 412.

Em relação função do controle de constitucionalidade e legalidade normativa. A regra-matriz de incidência, depois de devidamente preenchida por textos legais, é mecanismo hábil para controlar a legalidade do ato que fundamenta sua aplicação ou ainda do ato legislativo que a criou, pois será encontrado o mínimo irreduzível, ou seja, haverá delimitação precisa do campo de incidência.

Dessa forma, é cristalino que compartilhamos do entendimento de Aurora Tomazini de Carvalho, quando afirma que a “regra-matriz funciona como um instrumento para detalhamento da fundamentação jurídica do ato de aplicação, possibilitando ao intérprete verificar o devido enquadramento da norma individual e concreta produzida”³⁶⁶.

Como controle de constitucionalidade, a função da regra-matriz de incidência, não se afasta muito do que foi escrito anteriormente, pois com o correto preenchimento da estrutura lógica é fácil de verificarmos se as regras ali esmiuçadas estão, de fato, em consonância com o ordenado por nossa Carta Magna.

Em outras palavras, será simples a visualização de eventual inexistência de harmonia das leis e/ou atos administrativos em face da Constituição Federal. Portanto, é perceptível que a regra-matriz apresenta papel relevante no processo de positivação das normas.

Inclusive, esse também é o entendimento de Aurora Tomazini de Carvalho.

O esquema da regra-matriz, devidamente preenchido (construído na mente do intérprete), com seu forte aparato analítico, serve de instrumento de controle deste ciclo de positivação, para impugnação tanto da lei que não encontra fundamentação jurídica na Constituição quanto dos atos infralegais que não encontram fundamentação jurídica em lei³⁶⁷.

Sendo assim, nos parece evidente que a regra-matriz de incidência tributária, com a sua estrutura lógica, é mecanismo imprescindível para o intérprete compreender de forma precisa os textos legais do direito positivo, assim como para fazer o controle da legalidade e constitucionalidade da norma.

³⁶⁶ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito: o constructivismo lógico-semântico*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 412.

³⁶⁷ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito: o constructivismo lógico-semântico*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 414.

6 A NÃO CUMULATIVIDADE DO ICMS

Feita a observação sobre a regra-matriz de incidência do ICMS, devemos anotar que, independentemente, da materialidade a ser estudada³⁶⁸, os entes federativos quando procederem a instituição do tributo, não podem deixar de observar a não cumulatividade prevista no art. 155, inciso II, §2º, da Constituição Federal³⁶⁹.

Em síntese, registramos que a não cumulatividade está presente em nosso sistema tributário desde 1695 – ano que houve uma reforma tributária -, quando se afastou a cumulatividade não somente do ICMS, mas também do IPI³⁷⁰.

A não cumulatividade instituída no Brasil foi baseada no modelo francês, cuja finalidade era fazer com que o imposto incidisse somente sobre o valor acrescido em cada operação da cadeia produtiva. Desse modo, estar-se-ia a reduzir a carga de incidência do tributo no preço final das mercadorias³⁷¹.

Com a mesma percepção sobre o tema, José Eduardo Soares de Melo que em caso de supressão do princípio da não cumulatividade, haveria um aumento de custo das mercadorias e, por conseguinte, um aumento indesejável dos “preços dos bens e serviços comercializados, que ficariam desvinculados da realidade da produção e da comercialização, onerando o custo de vida da população”³⁷².

Ainda na direção do viés econômico, assinalamos o escólio de Osvaldo Santos de Carvalho, o qual afirma que a não cumulatividade expurga “um custo indesejável que prejudica a economia do país ao afastar a incidência de um mesmo tributo, mais de uma vez, sobre a mesma base de cálculo”³⁷³.

³⁶⁸ Cf. Item 5.2 Como se identificar uma subespécie do ICMS.

³⁶⁹ Cf. Item 3.3.3 As condições materiais da norma de competência legislativa do ICMS.

³⁷⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. Não cumulatividade e temas afins. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *O princípio da não cumulatividade*. São Paulo: Revista dos tribunais, Centro de Extensão Universitária, 2004, p. 107.

³⁷¹ CARVALHO, Osvaldo Santos de. *Não cumulatividade do ICMS e princípio da neutralidade tributária*. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 70.

³⁷² MELO, José Eduardo Soares de. *Contribuições sociais no sistema tributário*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 300.

³⁷³ CARVALHO, Osvaldo Santos de. *Não cumulatividade do ICMS e princípio da neutralidade tributária*. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 71.

Também não podemos deixar de observar que não é recente o fato de os juristas nacionais ressaltarem a importância para economia brasileira do princípio da não cumulatividade. Afirmamos isso, pois Alcides Jorge da Costa relata que a:

(...) característica moderna dos impostos sobre a circulação, primeiro elaborada na França e depois imitada pela maioria dos países, a de só tributarem, em cada etapa sucessiva da operação, o valor acrescido, eliminando-se assim os notórios malefícios econômicos da superposição em cascata, de incidências repetidas sobre a base de cálculo cada vez mais elevada pela adição de novas margens de lucro, de novas despesas acessórias, e do próprio imposto que recaiu sobre as operações anteriores³⁷⁴.

Alessandra Machado Brandão Teixeira e Lais de Souza Leite Arantes³⁷⁵ também ressaltam a importância do princípio da não cumulatividade à economia do país e assentam que o referido princípio é uma garantia de proteção ao consumidor e ao mercado, tendo em vista que impede o aumento excessivo do preço dos bens, via de consequência, evitando que os mesmos deixem de ser produzidos e consumidos.

E as autoras concluem, assinalando que se não houvesse o princípio da não cumulatividade, haveria uma óbvia elevação do preço das mercadorias, que por sua vez acarretam em diminuição das mercadorias vendidas. Portanto, “se a quantidade vendida diminui, a produção também é reduzida e, com isso, tem-se uma retração da economia, cuja consequência imediata é a redução de postos de trabalho”³⁷⁶.

Sendo assim, nos parece que o princípio constitucional da não cumulatividade possui um papel importante para o desenvolvimento da economia do país, especialmente no caso do ICMS, que representa a maior parte da receita dos Estados.

³⁷⁴ COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978, p. 7.

³⁷⁵ TEXEIRA, Alessandra Machado Brandão; ARANTES, Lais de Souza Leite. A não cumulatividade do ICMS e o entendimento do STF e do STJ: análise e crítica. *Revista Dialética de Direito Tributário*. N. 207. São Paulo: Dialética, 2012, p. 14 – 23.

³⁷⁶ TEXEIRA, Alessandra Machado Brandão; ARANTES, Lais de Souza Leite. A não cumulatividade do ICMS e o entendimento do STF e do STJ: análise e crítica. *Revista Dialética de Direito Tributário*. N. 207. São Paulo: Dialética, 2012, p. 16.

6.1 A NÃO CUMULATIVIDADE É PRINCÍPIO OU REGRA?

Ressaltada a importância econômica da não cumulatividade, devemos registrar a existência de celeuma doutrinária quanto à possibilidade de a não cumulatividade ser, ou não, um princípio constitucional.

No entanto, alertamos o leitor que não entraremos no cerne das discussões que são travadas na doutrina quanto à possibilidade de os princípios serem limites objetivos e valores, ou ainda quanto à divisão entre princípios e regras³⁷⁷, pois corremos o risco de fugir do nosso tema.

Porém deixamos registrado que partiremos do entendimento, proposto por Paulo de Barros Carvalho³⁷⁸, de que princípio é um gênero, cujas espécies são duas. Uma que veicula valores (*i.e.*, justiça e igualdade) e outra que impõe um limite objetivo (*i.e.*, anterioridade e legalidade).

Disto isto, notamos que de um lado temos os autores mais clássicos que manifestam a posição de que a não cumulatividade é um princípio constitucional³⁷⁹ e de outro, os autores que veem a não cumulatividade como uma técnica de apuração do tributo³⁸⁰.

Do lado dos autores que possuem o entendimento de que a não cumulatividade é um princípio constitucional, observamos interessante alteração de posicionamento de Paulo de Barros Carvalho, que no início dos anos 80 comungava do entendimento de que a não cumulatividade era somente um “método de

³⁷⁷ BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2006, p. 16.

³⁷⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 191.

³⁷⁹ Cf. ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. ICM – abatimento constitucional: princípio da não-cumulatividade. *Revista de Direito Tributário*. N. 29-30. São Paulo: RT, 1984, p. 110-208; CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 381; CARVALHO, Paulo de Barros. Guerra Fiscal e o princípio da não cumulatividade do ICMS. *Revista de Direito Tributário*, n. 95. São Paulo Malheiros, 2006, p. 10-11; MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. *A não cumulatividade tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS)*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 100; COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 472 – 473.

³⁸⁰ Cf. BATISTA JUNIOR, Onofre Alves; CRUZ, Paulo Ricardo de Sousa. *A regra constitucional da não cumulatividade e o bens do ativo permanente. ICMS: Reflexões sobre a Lei Complementar n. 102/2000*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2001, p. 150; CARVALHO, Osvaldo Santos de. *Não cumulatividade do ICMS e princípio da neutralidade tributária*. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 133; LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. *A não-cumulatividade do ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 83; MENDONÇA, Christine. *A não-cumulatividade do ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 97.

consideração do valor periódico de cada recolhimento.”³⁸¹ Porém, nos dias atuais, o seu posicionamento é diverso³⁸², mesmo sem negar o caráter técnico da não cumulatividade.

Assim, no seu entender, a não cumulatividade apresenta status de um princípio constitucional. Isso porque, de acordo com a sua posição, a não cumulatividade entendida como princípio constitucional configura um mandamento estrutural básico do sistema tributário, tendo em vista que esta orienta o legislador do ente tributante a instituir o tributo corretamente.

Logo, é vedado ao ente federativo mitigar, diminuir, ou anular o direito constitucionalmente estabelecido. Por conseguinte, fica evidente que, de fato, o princípio da não cumulatividade é uma diretriz básica do sistema tributário.

Além disso, o autor considera que a obediência ao princípio constitucional da não cumulatividade concretiza “valores como o da justiça da tributação, respeito à capacidade contributiva e uniformidade na distribuição da carga tributária sobre as etapas de circulação e de industrialização de produtos”³⁸³.

Mas não é só isso. Ao que nos parece, a mudança de opinião do referido autor também se dá em razão de a não cumulatividade está impregnada de valores extremamente relevantes para instituição do ICMS - justiça da tributação e uniformidade na distribuição da carga tributária -, de modo que influenciam significativamente o ordenamento, mormente quando ocorre a sua aplicação aos fatos sociais.

Essa é a compreensão que retiramos da seguinte passagem:

Neste tema, há que se ter como premissa que, sendo um objeto do mundo da cultura, o direito e, mais particularmente as normas jurídicas, estão sempre impregnadas de valor. Esse componente axiológico, invariavelmente presente na comunicação normativa, experimenta variações de intensidade de norma para norma, de tal sorte que existem preceitos fortemente carregados de valor e que, em função de seu papel sintático do conjunto, acabam exercendo significativa influência sobre

³⁸¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *A regra-matriz do ICM*. Tese (Livre Docência em Direito Tributário) - Pontifícia Universidade Católica, São Paulo, 1981, p. 370.

³⁸² “O princípio da não cumulatividade é do tipo limite objetivo: impõe técnica segundo a qual o valor de tributo devido em cada operação será compensado com a quantia incidente sobre as anteriores”. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 217 – 218).

³⁸³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 218.

grandes porções do ordenamento, informando o vector de compreensão de múltiplos seguimentos.

Em direito, utiliza-se o termo “princípio” para denotar as regras de que falamos, mas também se emprega a palavra para apontar normas que fixam importantes critérios objetivos, além de ser usada, igualmente, para significar o próprio valor, independentemente da estrutura a que está agregado e, do mesmo modo, o limite objetivo sem a consideração da norma³⁸⁴.

Trecho bastante elucidativo e que certamente corrobora para justificar a mudança de posição do autor quanto à possibilidade de elevar a não cumulatividade do ICMS ao status de princípio constitucional.

André Mendes Moreira³⁸⁵ também ensina que a não cumulatividade tem status de princípio constitucional. O autor pensa desta forma, pois o referido princípio tem funções importantes no sistema jurídico tributário, tais como a translação jurídica do ônus tributário ao contribuinte de facto; a neutralidade fiscal; o desenvolvimento da sociedade; a conquista de mercados internacionais; e a isonomia entre produtos nacionais e estrangeiros, as quais “denotam que o seu cariz de princípio, que se exterioriza por meio da regra de abatimento do imposto pago nas operações anteriores”³⁸⁶. E finaliza da seguinte forma:

A não cumulatividade é, portanto, o princípio constitucional tributário que mais se aproxima de uma regra³⁸⁷, pois parte de valores superiores (neutralidade tributária, v.g.) para, então, prescrever uma conduta (abatimento do montante cobrado nas operações anteriores) que permitirá o alcance das finalidades propostas³⁸⁸.

Também defendendo a ideia de que a não cumulatividade tem status de princípio constitucional, transcrevemos as lições de Edvaldo Brito: “a ideia de ‘não cumulatividade’ é, entre nós, um ‘princípio’ tributário uma vez que garante a observância da capacidade econômica do contribuinte”³⁸⁹.

³⁸⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 261.

³⁸⁵ MOREIRA, André Mendes. *A não cumulatividade dos tributos*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 122 – 125.

³⁸⁶ MOREIRA, André Mendes. *A não cumulatividade dos tributos*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 122 – 123.

³⁸⁷ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *A substituição tributária progressiva nos impostos plurifásicos e não cumulativos*. Belo Horizonte: Del Rey, 2001, p. 112.

³⁸⁸ MOREIRA, André Mendes. *A não cumulatividade dos tributos*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 123.

³⁸⁹ BRITO, Edvaldo. *O ICMS: restrições à compensação do ICMS – bens do ativo e bens do ativo destinados a consumo do estabelecimento. O ICMS e a LC 102*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 54.

Diante dessas considerações, nos perfilhamos ao entendimento de que a não cumulatividade apresenta status de princípio constitucional, pois conseguimos visualizar que a não cumulatividade não é uma mera técnica de arrecadação pura e simples. Existe uma carga valorativa (justiça tributária, distribuição equilibrada da carga tributária, etc.) por trás desse princípio que nos inclina a seguir esse entendimento.

Na outra corrente, estão os autores que possuem o entendimento de que a não cumulatividade é uma regra técnica de apuração do tributo. Liderando essa corrente está José Souto Maior Borges³⁹⁰, ao afirmar que não está entre as normas constitucionais, o que faz surgir o seu caráter meramente técnico. Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli³⁹¹, por sua vez, ensina que o procedimento de efetivação da não cumulatividade é uma regra técnica. Já Christine Mendonça³⁹², leciona que a não cumulatividade não tem carga axiológica em sua estrutura, por isso conclui pela não cumulatividade como regra técnica. Na mesma direção estão Marco Aurélio Greco³⁹³ e Eduardo Domingos Bottallo³⁹⁴, que também não enxergam carga principiológica na não cumulatividade. Por fim, Onofre Alves Batista Júnior e Paulo Ricardo Souza Cruz³⁹⁵ dizem que não é somente porque a não cumulatividade está expressamente prevista na Constituição que a regra pode ser entendida como princípio constitucional.

A nosso ver, rebaixar o princípio da não cumulatividade ao ponto de ser somente uma regra técnica de apuração, não nos parece adequado. Pensamos assim, pois o legislador Constituinte, ao fixar expressamente na Constituição a não cumulatividade, teve a intenção de incentivar a redução da pobreza, pois um tributo cumulativo encarece a circulação da riqueza; praticar a justiça tributária, porque respeitará a capacidade contributiva do contribuinte; e por derradeiro, manter o

³⁹⁰ BORGES, José Souto Maior. Crédito de IPI relativo a insumo isento. *Revista Dialética de Direito Tributário*. N. 48. São Paulo: Dialética, 1999, p. 160.

³⁹¹ LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. *A não-cumulatividade do ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 85.

³⁹² MENDONÇA, Christine. *A não-cumulatividade do ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 95 – 99.

³⁹³ GRECO, Marco Aurélio. A não cumulatividade das Contribuições COFINS/PIS. *Revista de Estudos Tributários*. N. 41. Porto Alegre: Síntese, 2005, p. 126.

³⁹⁴ BOTTALLO, Eduardo Domingos. *IPI – Princípios e estrutura*. São Paulo: Dialética, 2009, p. 34.

³⁹⁵ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; CRUZ, Paulo Ricardo Souza. *A regra constitucional da não cumulatividade e os bens do ativo permanente. ICMS: Reflexões sobre a lei complementar n. 102/2000*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2001, p. 150.

equilíbrio da federação, pois nas operações e transferências interestaduais com mercadorias, haverá uma equânime repartição de receitas.

6.2 O MOMENTO EM QUE SE OPERA A NÃO CUMULATIVIDADE DO ICMS

De início, destacamos que a não cumulatividade – compensação dos débitos com os créditos do imposto - se opera após a ocorrência do fato jurídico tributário. Assim, sua configuração se aperfeiçoa depois do nascimento do crédito tributário³⁹⁶.

Desse modo, observamos a existência de duas relações jurídicas diferentes. Uma relacionada com o imposto devido na operação de circulação mercadoria e outra referente ao direito do adquirente da mercadoria se creditar do imposto pago na operação anterior.

Nesse sentido, na primeira relação estamos falando de crédito tributário, tendo em vista que houve a realização da materialidade constitucional da realização da operação de circulação de mercadoria. Enquanto que na segunda relação estaremos falando de crédito fiscal, pois é um crédito escritural que não está relacionado com a base de cálculo do tributo, mas que é indispensável para se chegar ao quantum devido pelo contribuinte.

Para deixarmos mais clara essa questão da dicotomia de relações jurídicas que está em torno da não cumulatividade, não podemos nos furtar de mencionar o escólio de Geraldo Ataliba e Cleber Giardino, que lecionam o seguinte:

Assim duas figuras jurídicas são postas pelo texto constitucional: de um lado, o débito tributário de ICM (letra a) e de outro o crédito de ICM (letra b).

³⁹⁶ Cf. MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: Teoria e prática*. 12. ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 298; CARVALHO, Osvaldo Santos de. *Não cumulatividade do ICMS e princípio da neutralidade tributária*. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 130; MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *ICMS. Não cumulatividade. Direito ao crédito relativo à aquisição de óleo diesel para a geração de energia elétrica em usina termelétrica. Restrição ao crédito somente é admissível em face da isenção ou não incidência*. CF/88, art. 155, parágrafo 2º, II, “a”, e XII, “g”. *Revista Dialética de Direito Tributário*. N. 149. São Paulo: Dialética, 2008, p. 116.

O promotor da operação tributada (letra a) tem o direito constitucional de abater – do débito resultante dessa operação – o valor citado na letra b, recolhendo ao Estado, apenas a diferença.

O crédito referido acima, meramente escritural, não diz respeito à base de cálculo do ICM, mas é essencial para determinar o quantum do imposto a recolher. É instrumento para liquidar, por compensação, parcial ou totalmente, o ICM devido. É o que prescreve o Texto Constitucional, quando menciona o “abatimento” do montante do ICMS referente às operações anteriores.

Débito e crédito de ICMS são, pois, categorias jurídicas distintas, correspondendo a direitos diversos, opostos e contrastantes, além de reciprocamente autônomos. Desencadeiam relações jurídicas autônomas, nas quais o credor e devedor se alternam: o Estado é credor na primeira e o contribuinte é na outra e vice-versa.

Submetem-se, enfim, a princípios, critérios e regras de interpretação totalmente distintas.

Em outras palavras: como o débito do ICM (a cargo do contribuinte) é de natureza tributária, ao regime próprio da espécie se submete. Já o crédito (direito do contribuinte) é mera figura financeira, operante no instante da liquidação, com a função de cobrir parte do pagamento, por compensação. Funciona como moeda de pagamento. Tem sua operacionalidade limitada à função de anteder ao “abatimento” constitucionalmente previsto³⁹⁷.

Com igual pensamento, registramos os apontamentos de José Eduardo Soares de Melo:

É certo que a “não cumulatividade”, além de não consubstanciar natureza tributária, não integra a estrutura do ICMS, tendo a operatividade em momento posterior à configuração do débito tributário. Não se confunde com a base imponible (aspecto integrante da norma de incidência tributária), posto que a compensação dos débitos, com os créditos, é elemento estranho à quantificação do tributo³⁹⁸.

Paulo de Barros Carvalho também analisou essa questão da não cumulatividade e explicou o seguinte:

Passemos ao campo dos exemplos que sempre representam um ponto de apoio indispensável ao conhecimento.

O Atacadista “A” vende uma mercadoria para o comerciante “B”. Quatro relações chamam atenção nesse negócio. Deu-se, entre “A” e “B”, contrato de compra e venda, do qual decorreram dois liames jurídicos de direito civil: um, consistente na (i) obrigação de “A” entregar para “B” a mercadoria (ArjB); outro, pela (ii) obrigação de “B” pagar o valor do preço da mercadoria, acrescido pelo imposto de circulação, para “A” (BrjA). Como “A”

³⁹⁷ ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. ICM – Linhas mestras constitucionais – O deferimento. *Revista de Direito Tributário*. N. 23 – 24. São Paulo: RT, 1983, p. 120.

³⁹⁸ MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: Teoria e prática*. 12. ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 298.

é o comerciante vendedor, figura também (iii) relação jurídica tributária (rjt) com o Estado (F) (ArjtF) e, finalmente, como “B” é comerciante, a norma do direito ao crédito, que decorre do princípio constitucional da não cumulatividade, incide também sobre essa operação, fazendo irromper (iv) a relação de direito ao crédito (rdc) entre “B” e o Fisco (BrdcF). (...)

Os dois primeiros vínculos são regulados pelo direito civil, enquanto os dois outros pela legislação tributária. Tomando esses dois últimos, a relação jurídica tributária e a relação de direito ao crédito, devemos reconhecer que: a primeira, consiste da eficácia da regra-matriz de incidência tributária, e a segunda, na eficácia da regra-matriz de direito ao crédito. (...)

Posso resumir, dizendo que duas são as normas jurídicas – a regra-matriz de incidência do IPI e a regra-matriz do direito ao crédito – e, portanto, haverá duas hipóteses – a da venda realizada pelo comerciante “A” e a da compra efetuada pelo comerciante “B” – com duas consequências – a relação jurídica tributária entre “A” e “F” (ArjtF) e a relação de direito ao crédito entre “B” e “F” (BrdcF)³⁹⁹.

Em vista disso, não restam dúvidas que o princípio constitucional da não cumulatividade, em seu caráter técnico, se opera em momento posterior à incidência tributária. Sendo que primeiro teremos a ocorrência do fato jurídico tributário (a regra-matriz de incidência do ICMS) e num segundo momento teremos a relação jurídica de direito a crédito (regra-matriz do direito ao crédito).

Com essa conclusão de que o princípio da não cumulatividade se opera em momento posterior à incidência tributária do ICMS, podemos perceber que esta, no primeiro momento, não apresenta interferências na configuração da subespécie tributária do ICMS nas transferências interestaduais. No entanto, num segundo momento, o mencionado princípio se torna relevante, pois este será responsável pela concretização do princípio federativo ao repartir a receita tributária de forma equilibrada.

6.3 O MECANISMO DAS DEDUÇÕES NO ICMS

Apesar de não cumulatividade não apresentar interferências na regra-matriz de incidência do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias entre

³⁹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Isenções tributárias de IPI, em face do princípio da não cumulatividade. *Revista Dialética de Direito Tributário*. V. 33. São Paulo: Dialética, 1998, p.142.

estabelecimentos do mesmo titular, pensamos que seja relevante abordarmos algumas questões relevantes acerca da não cumulatividade, dentre elas está o mecanismo das deduções⁴⁰⁰, pois como mencionamos acima, a não cumulatividade, quando corretamente aplicada na apuração do tributo, espelhará o equilíbrio no princípio federativo.

Pois bem. Esse mecanismo das deduções está previsto no parágrafo 2º, do art. 155, da Constituição Federal, o qual dispõe que a não cumulatividade do ICMS é obtida “compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadoria ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores (...)”⁴⁰¹.

A compreensão que se extrai dos mencionados dizeres é que o contribuinte terá o direito de abater⁴⁰² o ICMS cobrado nas operações anteriores (entrada das mercadorias - crédito) do ICMS que este vier a pagar (saída das mercadorias - débito). O resultado desse abatimento será um saldo credor, que será transportado para o período subsequente caso este ocorra, ou um saldo devedor, que será a importância de ICMS a ser recolhida aos cofres públicos.

Com o pensamento semelhante, observamos as lições de Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo, que esclarecem o seguinte:

A não cumulatividade efetiva-se no momento da apuração do valor do imposto a ser pago. As entradas de mercadorias e os recebimentos de serviços tributados, de um lado, a ensejarem crédito. De outro, as saídas de mercadorias e as prestações de serviços tributadas a ensejarem débito. Toma-se então o total dos débitos, e dos créditos, em determinado período, subtraindo-se um do outro. O saldo devedor é o valor do imposto a ser pago naquele período. Havendo saldo credor, será transferido para o período seguinte. Opera-se a compensação entre os créditos e os débitos, recolhendo-se o saldo devedor, quando for o caso, ou transferindo-se para o período seguinte o saldo credor que porventura existir⁴⁰³.

⁴⁰⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 384.

⁴⁰¹ BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*: promulgada em 05 de outubro de 1988. Disponível em <www.planalto.gov.br>. Acesso em 13.06.2015.

⁴⁰² ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. ICM – abatimento constitucional: princípio da não-cumulatividade. *Revista de Direito Tributário*. N. 29-30. São Paulo: RT, 1984, p. 116.

⁴⁰³ MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. ICMS. Não cumulatividade. Direito ao crédito relativo à aquisição de óleo diesel para a geração de energia elétrica em usina termelétrica. Restrição ao crédito somente é admissível em face da isenção ou não incidência. CF/88, art. 155, parágrafo 2º, II, “a”, e XII, “g”. *Revista Dialética de Direito Tributário*. N. 149. São Paulo: Dialética, 2008, p. 116.

Alcides Jorge Costa também explica de forma clara a presente questão, conforme transcrição que se faz a seguir:

O cálculo do ICM a recolher é feito por períodos e resulta das seguintes operações:

(a) soma dos resultados da aplicação da alíquota à base de cálculo de cada operação realizada no período;

(b) soma do ICM relativamente às mercadorias entradas no estabelecimento no mesmo período;

(c) diferença entre (a) e (b).

O ICM a recolher é igual à diferença desfavorável ao contribuinte no período. Se a diferença lhe for favorável, transfere-se para o período seguinte⁴⁰⁴.

Para ilustrar essa situação, consignamos o esquema fornecido por Christine Mendonça⁴⁰⁵:



A → B	B → C	C → D
Valor da operação (BC): R\$ 100,00	Valor da operação (BC): R\$ 140,00	Valor da operação (BC): R\$ 196,00
Crédito tributário: R\$ 18,00	Crédito tributário: R\$ 25,20	Crédito tributário: R\$ 35,28
Débito do Fisco	Débito do Fisco: R\$ 18,00	Débito do Fisco: R\$ 25,20
Valor recolhido (CT - DF): R\$ 18,00	Valor recolhido (CT - DF): R\$ 7,20	Valor recolhido (CT - DF): R\$ 10,08

No quadro esquemático fornecido de Christine Mendonça, podemos perceber a existência de três operações, onde cada uma tem um valor e para cada valor de operação existe um valor de crédito tributário exigido. Desse crédito tributário exigido

⁴⁰⁴ COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978, p. 151.

⁴⁰⁵ MENDONÇA, Christine. *A não-cumulatividade do ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 94.

é abatido o valor de débito do fisco, que nada mais é do que a subtração do ICMS cobrado na operação anterior.

Como se pode observar com as explicações tecidas acima, fica reforçada a ideia de que a não cumulatividade se opera em momento posterior à incidência do ICMS, tendo em vista que o abatimento determinado pela Constituição se dá na apuração do tributo.

Por fim, também observamos que o ICMS não é um imposto sobre valor agregado. Afirmamos isso, pois nas explicações dadas acima, o ICMS não incide somente no valor acrescido⁴⁰⁶, mas sobre o valor da operação como um todo⁴⁰⁷, sendo que o abatimento constitucional ocorrerá em instante posterior.

6.4 O ALCANCE SEMÂNTICO DO VOCÁBULO “COBRADOS”

Outro ponto relevante acerca da não cumulatividade é o alcance semântico do termo “cobrado”. Isso porque existem grandes divergências quanto ao seu conteúdo, especialmente entre as Fazendas Públicas e os contribuintes.

Numa leitura superficial do inciso I, do §2º, do art. 155, da Constituição, podem-se ter as “conclusões equivocadas de que só se pode deduzir do ICMS devida a importância que efetivamente foi cobrada em operações anteriores”⁴⁰⁸.

Contudo, uma investigação mais acurada sobre a questão, revela que o mencionado enunciado prescritivo não pode ser interpretado de maneira literal, do contrário ocorreram distorções à vontade do constituinte originário.

Alcides Jorge Costa, ao estudar a questão, entendeu que o vocábulo “não pode ser entendido no sentido de ser concretamente exigido. Seria irreal pretender

⁴⁰⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 407.

⁴⁰⁷ MENDONÇA, Christine. *A não-cumulatividade do ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 95.

⁴⁰⁸ MARQUES, Klaus Eduardo Rodrigues. *A Guerra Fiscal do ICMS: uma análise crítica sobre as glosas de crédito*. São Paulo: MP, 2010, p. 90.

que o adquirente soubesse se o Estado exigiu ou não, concretamente, o ICM que incidiu sobre a operação. O sentido de cobrar só pode ser o de incidir⁴⁰⁹.

Roque Antonio Carrazza⁴¹⁰ e Cléber Giardino⁴¹¹ comungam do mesmo entendimento e alertam que o direito ao crédito deve ocorrer, mesmo que não se tenha o recolhimento do tributo em razão de isenção ou outra forma e exoneração tributária.

José Eduardo Soares de Melo vai mais além do que os autores mencionados acima e aduz que para o contribuinte gozar do direito ao crédito, basta a existência de uma operação anterior, consoante transcrição que fazemos a seguir:

A compreensão da norma pauta-se no sentido da existência de uma anterior operação, ou prestação, sendo de todo irrelevante exigir-se ato de cobrança, ou prova da extinção da obrigação, mesmo porque o prazo legal para a realização de tais atos pode ser maior do que o período para fruição normal do crédito fiscal⁴¹².

Entretanto, a Fazenda Pública do Estado de São Paulo entende de forma diversa, conforme se vê nas disposições do art. 36, § 3º, da Lei Ordinária nº 6.374/1989, que instituiu o ICMS no referido ente federativo:

§3º Não se considera cobrado, ainda que destacado em documento fiscal, o montante do imposto que corresponder a vantagem econômica decorrente da concessão de qualquer subsídio, redução da base de cálculo, crédito presumido ou outro incentivo ou benefício fiscal em desacordo com o disposto no artigo 155, §2º, inciso XII, alínea “g”, do Constituição Federal⁴¹³.

Com a leitura do aludido enunciado prescritivo, percebe-se que a Fazenda do Estado de São Paulo – o que é replicado às demais Fazendas – vincula a fruição da norma de crédito fiscal à inexistência de isenções tributárias ou a qualquer outra forma de benefício fiscal.

⁴⁰⁹ COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978, p. 156.

⁴¹⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 384.

⁴¹¹ GIARDINO, Cléber. O ICM e o princípio da não cumulatividade. *Revista de Direito Tributário*. N. 25 -26. São Paulo: RT, 1983, p. 189 – 196.

⁴¹² MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. *A não cumulatividade tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS)*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 276.

⁴¹³ SÃO PAULO. Lei n. 6.374 de 01 de março de 1989. *Dispõe sobre a instituição do ICMS*: Disponível em < <http://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/1989/alteracao-lei-6374-01.03.1989.html> >. Acesso em 09.07.2015.

Na mesma direção desse entendimento dos entes federativos, consignamos as explicações de Argos Campos Ribeiro Simões, que impõe três condições para fruição da norma de crédito fiscal, quais sejam:

Concluimos que o direito de escriturar o crédito depende de algumas condições: (i) que haja entrada física ou simbólica de mercadorias no estabelecimento adquirente; (ii) que tenha sido cobrado o montante do imposto quando da transferência (ou aquisição) de disponibilidade das mercadorias, assim entendido o montante formalizado (portanto, incidente) como imposto devido, seja por parte do transmitente (autolançamento), seja por parte do fisco (lançamento de ofício) e (iii) que a natureza jurídica de mercadoria dos bens transacionados não se altere após a sua aquisição, indicando a necessidade de uma compensação a ser realizada, em respeito ao princípio da não cumulatividade⁴¹⁴.

Expostos esse dois posicionamentos, não nos perfilamos ao entendimento das Fazendas Públicas e de Argos Campos Ribeiro Simões, pois impor restrições à tomada de crédito na operação anterior seria o mesmo que mitigar as disposições constitucionais da regra da não cumulatividade.

Além do mais, essa divergência doutrinária causa efeitos práticos para os contribuintes, pois essa divergência pode aparecer nos casos de guerra fiscal (concessão de benefício fiscal unilateral) e de nota fiscal inidônea (fornecedor declarado inidôneo após a ocorrência das operações).

Na primeira hipótese, daremos um exemplo que está com a repercussão geral reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal, qual seja, o caso do Recurso Extraordinário nº 628.075⁴¹⁵. No referido caso, o contribuinte alega que teve ofensa a não cumulatividade, pois o Fisco do Rio Grande do Sul glosou sete por cento (7%) do total do ICMS destacado nas notas fiscais de compra de pele suína de empresas sediadas no Estado do Paraná.

Essa situação fática ocorre porque o Estado do Paraná, supostamente, deve conceder benefício fiscal unilateral à empresa vendedora de pele suína. No entanto, quando essa pele suína chega ao Estado do Rio Grande do Sul, a nota fiscal que lhe acompanha tem o destaque do ICMS de doze por cento (12%), o que, aparentemente, não apresente nenhum problema.

⁴¹⁴ SIMÕES, Argos Campos Ribeiro. *ICMS – IMPORTAÇÃO: Proposta de reclassificação e suas aplicações*. Cit, p. 174.

⁴¹⁵ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Recurso Extraordinário Nº 628.075*. Min. Rel. Edson Fachin, Repercussão geral reconhecida em 03.011.2011, DJ. 01.12.2011.

Ocorre que a Fazenda do Rio Grande do Sul editou um ato normativo que proíbe as empresas locais a se apropriarem de sete por cento (7%) do ICMS destacado na nota fiscal, quando as mercadorias fossem adquiridas de algum frigorífico do Estado do Paraná.

Aplicando as duas correntes doutrinárias ao caso, notamos que se não houve o efetivo pagamento do tributo – sete por cento (7%) possivelmente originado da concessão de benefício fiscal -, as Fazendas não aceitaram os créditos destacados na nota fiscal.

Por outro lado, se houver a efetiva incidência e aplicação da norma jurídica do ICMS sobre a venda de pele suína – acontecer a efetivamente operação ou transferência interestadual com o adequado destaque do ICMS na nota fiscal de venda – haverá o direito dos contribuintes de usar o crédito ali destacado, independentemente de houve pagamento ou não.

Por fim registramos que até o presente momento o Pretório Excelso ainda não julgou mérito do referido recurso. Portanto, só nos resta aguardar uma decisão final sobre o tema para, então, podemos analisar, sob o ponto de vista jurídico, a mencionada situação fática.

Na segunda hipótese, utilizaremos como exemplo o Recurso Especial n. 1.148.444⁴¹⁶. No mencionado o recurso, o contribuinte comprou mercadorias de fornecedores que foram declarados inidôneos posteriormente à realização da operação de compra das mercadorias.

Com base nesses atos declaratórios, a Fazenda do Estado de Minas Gerais entendeu que os efeitos da declaração de inidoneidade deveriam retroagir para atingir operações pretéritas. Dessa maneira, lavrou um auto de infração em face do contribuinte alegando que este pagou ICMS a menor em razão de ter aproveitado o crédito de notas fiscais declaradas formalmente inidôneas.

Empregando o pensamento da corrente doutrinária do efetivo pagamento do tributo, observamos que se houve a confecção de ato declarando a inidoneidade – o fornecedor deve ter realizado operações fraudulentas ou simplesmente não pagou o

⁴¹⁶ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. *Recurso Especial Nº 1.148.444*. Min. Rel. Luiz Fux, j. 14.04.2010, DJ. 27.04.2010.

tributo -, a Fazenda do Estado de Minas Gerais adotando esse posicionamento autuou o contribuinte.

Já se aplicarmos a corrente da incidência - acontecer a efetivamente operação ou transferência interestadual com o adequado destaque do ICMS na nota fiscal de venda -, a Fazenda do Estado de Minas Gerais não poderá autuar o contribuinte e o crédito destacado na nota fiscal pode ser aproveitado.

O Superior Tribunal de Justiça, ao decidir a questão sob a égide dos recursos repetitivos (art. 543-C do CPC), não seguiu diretamente nenhuma das duas correntes, pois o efetivo pagamento foi afastado e somente a incidência não seria suficiente para autorizar o creditamento.

Assim, o STJ fixou que o contribuinte só será considerado de boa-fé – podendo aproveitar o crédito de ICMS pelo princípio da não cumulatividade – se demonstrar a veracidade da compra e venda efetuada, Sendo certo que o ato declaratório de inidoneidade só passar a surtir efeitos a partir de sua publicação. Logo, restando vedada a retração dos seus efeitos ao passado.

Em que pese o posicionamento do STJ, nos parece mais adequando atribuir o sentido de incidir ao termo cobrado, especialmente porque a Constituição não faz nenhuma objeção quanto à origem dos créditos e à efetiva exigência do tributo nas operações anteriores. Portanto, para fruição da norma de crédito, em nosso entender, bastará apenas a ocorrência da fenomenologia da incidência tributária na operação anterior.

Entender dessa sistemática é relevante para nosso trabalho, especialmente porque o termo “cobrados”, sob a perspectiva das transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, somente pode ser entendido como incidir e não como efetivo pagamento. Isso porque, não há operação jurídica com a mercadoria, ou muito menos a troca de propriedade desta. Sem isso, não teria como se aferir o efetivo pagamento. Portanto, para fins deste trabalho, entendemos que o termo “cobrados” tem o mesmo sentido de incidir.

6.5 AS EXCEÇÕES AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE

A própria Constituição, por meio das alíneas “a” e “b”, do inciso II, do §2º, do art. 155, estabeleceu quais seriam as hipóteses que seriam exceções à regra da não cumulatividade, conforme transcrição que se faz a seguir:

Art. 155 (...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I – (...)

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

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

Com a leitura do mencionado enunciado prescritivo, retira-se a conclusão de que as operações anteriores à saída das mercadorias, quando forem isentas ou não tributadas (não ocorrer a incidência tributária), não darão direito a crédito do imposto devido nas operações subsequentes.

No primeiro contato com referido dispositivo, pode-se pensar que as restrições estariam causando lesões à regra constitucional da não cumulatividade. No entanto, caso o interprete faça uso da interpretação sistemática, o mencionado pensamento estaria afastado, tendo em vista que as referidas restrições estarão sendo observadas como um todo.

Nesse sentido são os ensinamentos de Klaus Eduardo Rodrigues Marques, conforme transcrição que se faz a seguir:

A interpretação sistemática permite-nos concluir que as restrições existentes não ofendem o princípio, mas tão somente o adapta às situações que, se mantidas, criariam um desconforto no sistema, já que seriam situações injustas em face da generalidade do princípio⁴¹⁷.

⁴¹⁷ MARQUES, Klaus Eduardo Rodrigues. *A Guerra Fiscal do ICMS: uma análise crítica sobre as glosas de crédito*. São Paulo: MP, 2010, p. 93.

Na mesma direção, também é a conclusão de Clélio Chiesa:

Portanto, a regra em comento deve ser interpretada dentro do contexto normativo em que está inserida, consequentemente, o sentido correto das normas contidas nas referidas alíneas a e b só pode ser o de que elas não estão a derrogar o princípio da não cumulatividade, mas sim a caracterizar situações em que, da aplicação desse princípio, resultaria uma situação tecnicamente indesejável, injusta. Vale dizer, elas não foram postas para anular o princípio da não cumulatividade, mas, pelo contrário, fazer com que, diante de algumas situações excepcionais, os seus objetivos sejam mantidos, impedindo que alguns contribuintes sejam indevidamente beneficiados, em detrimento da coletividade⁴¹⁸.

Ainda na mesma direção, também são os ensinamentos de Tercio Sampaio Ferraz Junior, o qual afirma que as restrições expostas na Constituição:

Devem ser interpretadas estritamente em função daquelas situações que, se não excepcionadas, criariam uma desigualdade não desejada em face da generalidade do princípio. Tais situações aquelas são que ocorrem no início de um ciclo ou no fim e, caso ocorra uma isenção ou não incidência no meio do ciclo, o disposto nas citadas alíneas a e b só vale para aquela operação do ciclo, portanto para os créditos imediatamente anteriores e posteriores, não, porém, para subsequentes, sob pena de produzirem-se insuportáveis cumulatividades em cascata. Esta conclusão decorre da imperiosa lógica que preside o Estado de Direito, que faz da Constituição um complexo harmônico de normas, um sistema dotado de unidade de sentido, sob pena de quebrarem-se os valores da segurança e da certeza dele estruturalmente constitutivos⁴¹⁹.

Sendo assim, nos parece cristalino que a Constituição estabeleceu somente duas restrições à regra Constitucional da não cumulatividade, quais sejam, a isenção e não a incidência. Dessa maneira, quaisquer tentativas dos entes federativos de aumentarem essas restrições, estarão eivadas de inconstitucionalidade.

⁴¹⁸ CHIESA, Clélio. *ICMS: sistema constitucional tributário: algumas inconstitucionalidades da LC 87/96*. São Paulo: LTr, 1997, p. 122.

⁴¹⁹ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *ICMS: Não cumulatividade e suas exceções constitucionais*. *Revista de Direito Tributário*. N. 48. São Paulo: RT, 1989, p. 22-23.

7 AS TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO TITULAR E O ICMS

7.1 A SUBESPÉCIE DE ICMS NAS TRASNFERÊNCIAS INTERESTADUAIS

Conforme já assentamos em capítulos anteriores, o princípio federativo, por ser estrutural, é de suma relevância na interpretação dos preceitos constitucionais e de toda legislação infraconstitucional⁴²⁰, sendo lógico, portanto, que o ICMS não ficará à margem dessa interferência, especialmente em relação às características da autonomia e da repartição de competências⁴²¹, que, conforme já estudamos, estão intimamente conectadas.

Em seguida, investigamos sobre a competência legislativa do ICMS⁴²², a qual nos permite visualizar, analiticamente, a interferência do princípio federativo e a importância dos enunciados complementares⁴²³ no instante que os Estados forem exercer a sua competência de instituir o ICMS.

Com base nessas investigações, podemos concluir que o ICMS será instituído pelas unidades da federação atendendo aos ditames do princípio federativo, expressamente descrito no art. 1º da Constituição Federal, e às disposições da Lei Complementar n. 87/1996⁴²⁴.

Mais adiante, fazemos considerações sobre a conjugação do binômio hipótese de incidência e base de cálculo, que nos permitirá identificar uma espécie (*i. e.* fazer a diferenciação entre imposto e taxas) ou subespécie tributária (*i. e.* verificar quantas regras-matrizes comporta a sigla ICMS).

Diante disso, conseguimos obter o pensamento que de a sigla ICMS não comporta apenas uma ou duas materialidades constitucionais, mas sim várias

⁴²⁰ Cf. Item 2.5 A importância do princípio federativo para o ICMS.

⁴²¹ Cf. Item 2.4 As características do Estado Federal.

⁴²² Cf. Capítulo 3. A competência tributária legislativa do ICMS.

⁴²³ Cf. Item 3.2.3 As condições materiais da norma de competência legislativa do ICMS.

⁴²⁴ Cf. Capítulo 4 A lei complementar e o ICMS.

materialidades, que quando conjugadas com a base de cálculo, se caracterizam como uma nova subespécie tributária. Em outras palavras, uma nova regra-matriz.

7.1.1 Os elementos que interferem no exercício da competência legislativa

Aplicando a referidas lições à situação fática das transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, conseguimos emitir nossa opinião – mais à frente iremos fazer o cotejo dela com a opinião de outros autores e da jurisprudência - sobre a possível a configuração ICMS na referida situação.

Mas antes disso, devemos fornecer nossa opinião sobre as condições materiais que o sujeito competente deve atender para o correto exercício da sua competência legislativa. E assim, poder elaborar a norma jurídica instituidora do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular.

(i) Interferência do princípio federativo: Em consonância com os estudos que fizemos sobre o princípio federativo, fica perceptível a necessidade de utilizarmos este na interpretação de todo arcabouço jurídico referente ao ICMS, mormente nas transferências interestaduais de mercadorias.

Assinalamos isso, porque quando um contribuinte quiser transferir uma mercadoria de sua propriedade para outro estabelecimento, também de sua propriedade, este deve observar o local do estabelecimento de destino da transferência.

Isso porque se for um estabelecimento dentro do mesmo estado do estabelecimento de origem, haverá somente uma relação bilateral, que não interfere na autonomia de outro ente federativo, pois a mercadoria foi produzida, transferida e vendida para o consumidor final dentro do espaço territorial de um único ente federativo.

Portanto, nessa hipótese, o produto da arrecadação ficará somente para o Estado que ocorreram as operações e as transferências, o que não causará transtornos nas relações com outros entes federativos, pois o ciclo econômico ocorreu todo dentro do espaço territorial de um único ente da federação.

No entanto, se o estabelecimento de destino da transferência estiver situado em outra unidade da federação, haverá uma relação trilateral - há interesse do contribuinte, do Estado de origem e do Estado de destino - que apresentará interferência do princípio federativo, mais precisamente das características da repartição de competências e da autonomia.

Pensamos dessa maneira, porque se a mercadoria foi produzida por um Estado e depois transferida para outro, onde acabou sendo vendida ao consumidor final, o produto da arrecadação poderá ter dois destinos e que dependem da configuração, ou não, da hipótese do ICMS nas transferências interestaduais.

O primeiro destino do produto da arrecadação, caso não ocorra tributação das transferências interestaduais, é ficar integralmente com o Estado de destino, pois é no espaço territorial deste que se realizará a operação de venda para o consumidor final. Logo, o Estado de origem não arrecadará nada.

O segundo destino do produto da arrecadação, caso ocorra tributação das transferências interestaduais, é a divisão entre o Estado de origem e o Estado de destino com a aplicação da alíquota interestadual. Portanto, nesse cenário, os dois Estados, tanto o de destino como o de origem, irão arrecadar com a configuração do ICMS nas transferências interestaduais.

Agora nos perguntamos: quais das duas situações preservam o princípio federativo? Certamente a segunda, pois manteria o equilíbrio na repartição da receita e na autonomia financeira de cada ente. Caso colocássemos a situação em uma balança e não houvesse a caracterização da hipótese do ICMS, certamente esta iria pender para o lado do Estado de destino, que ficaria com o todo o produto da arrecadação proveniente do ICMS.

Já em relação à segunda hipótese, percebemos que esta materializa a correta aplicação do princípio federativo, pois respeita a autonomia financeira do Estado e

garante que este obtenha receitas próprias⁴²⁵. Pensamento que reflete isso é o de Flávio Couto Bernardes quando acentua que “a repartição das competências tributárias (distribuição horizontal de recursos) e a repartição das receitas da mesma natureza (distribuição vertical de recursos) são fatores determinantes para assegurar o equilíbrio do pacto federativo”⁴²⁶.

Além disso, para manter o equilíbrio do princípio federativo, não podemos olvidar de que não é apenas uma questão relacionada ao produto da arrecadação, mas também do direito de tributar, arrecadar e fiscalizar o ciclo econômico que se dá desde a produção da mercadoria até à venda para o consumidor final.

Falamos isso, pois se o ciclo econômico da mercadoria ocorre em duas unidades da Federação, como no caso das transferências interestaduais, seria desproporcional deixar que apenas uma tenha o direito de tributar, arrecadar e fiscalizar o referido ciclo econômico. E mais. Seria tolher a unidade federativa de, como dito alhures, obter a sua própria receita.

Essa nossa ótica, isso faz bastante sentido, pois se não houver possibilidade de os entes federados adquirirem as suas próprias receitas para fazerem frente às suas despesas - o que é feito em grande parte por meio da instituição de tributos, sendo o ICMS “hoje o principal instrumento da autonomia financeira das unidades federadas”⁴²⁷ -, torna-se impossível sustentar o equilíbrio do princípio federativo.

Portanto, podemos inferir que o princípio federativo exerce uma influência grande na instituição do ICMS. Por conseguinte, isso faz com que seja perfeita a sua configuração nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular.

A nosso ver, isso também é uma consequência do caráter nacional do ICMS, que faz com que os entes federativos sejam obrigados a respeitar as repartições de competências e receitas estabelecidas nas Constituição. Tal fato permite um equilíbrio na tributação por meio do ICMS e na harmonia do princípio federativo⁴²⁸.

⁴²⁵ Cf. Item 2.4 As características do Estado Federal.

⁴²⁶ BERNARDES, Flávio Couto. Caracterização do Estado Federal. *Revista de Direito Tributário*. N. 82. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 253.

⁴²⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. ICMS. Incentivos. Conflitos entre Estados. Interpretação. *Revista de Direito Tributário*. N. 66. São Paulo: Malheiros, 1994, p. 94.

⁴²⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Vol. IV. Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 2007, p. 295.

Ademais, a perfeita configuração do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, mantém a harmonia do sistema jurídico, porque se resguardado o princípio federativo, também estarão resguardadas as relações entre os entes da federação, de modo que cada um respeitará a ordem jurídica do outro.

Dessa maneira, nos parece adequado concluir que em face das interferências do princípio federativo, os entes não devem deixar de tributar, por meio do ICMS, as transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, caso contrário haverá nítida ofensa ao princípio federativo, conforme exposições que fizemos acima.

(ii) *Interferência do princípio da não cumulatividade*: Conforme já vimos em capítulo específico⁴²⁹, o caráter técnico do princípio da não cumulatividade se opera num momento posterior à ocorrência do fato jurídico tributário⁴³⁰.

No entanto, isso não quer dizer que o tema deixa de ser relevante à nossa pesquisa. Pelo contrário. Manteve a sua relevância. Falamos isso, pois este irá efetivar materialmente o princípio federativo, que se dará com a repartição das receitas obtidas por meio da tributação do ciclo econômico das mercadorias.

Nesse caminho, pensamos que o por meio do caráter técnico da não cumulatividade haverá uma correta repartição de receitas no momento da realização das transferências interestaduais de mercadorias. Isso porque, o mecanismo das deduções possibilitará que parte do ICMS seja destinado ao estado de origem e outra parte ao estado de destino.

Tomemos o exemplo de uma transferência interestadual realizada entre um Estado da região sul/sudeste (São Paulo - origem) e um Estado da região norte/nordeste (Pará - destino), que é uma transferência corriqueira, pois, sabidamente, os estados da primeira região são mais industrializados que os estados da segunda.

Quando a mercadoria sai do estado de São Paulo, ocorre a emissão de nota fiscal de transferência e nela haverá um destaque de 7% (sete por cento) do ICMS incidente sobre o custo da referida transferência, pois estamos falando de uma

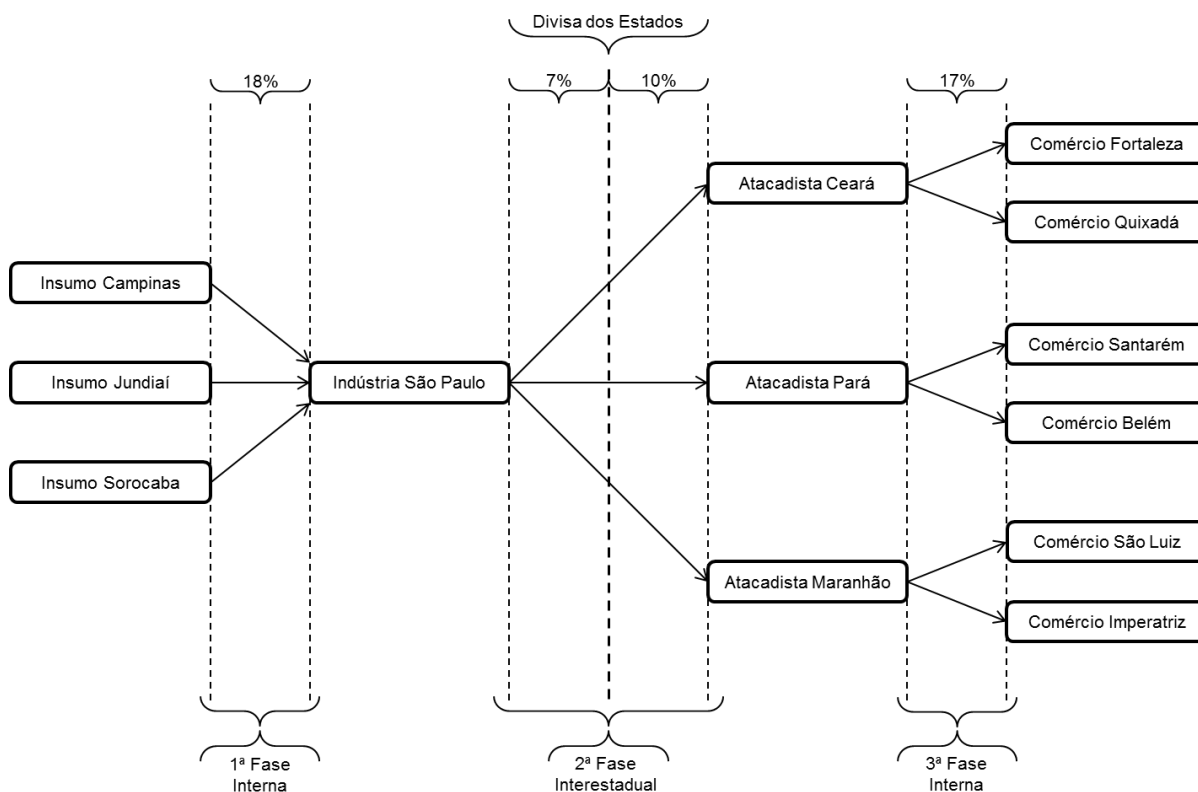
⁴²⁹ Cf. Capítulo 6 A não cumulatividade do ICMS.

⁴³⁰ Cf. Item 6.2 O momento que se opera a não cumulatividade.

transferência interestadual. Com isso, conseguimos perceber que parte da tributação - 7% (sete por cento) - ficará com o estado de São Paulo.

A outra parte da tributação, que representa um percentual de 10%, ficará com o Estado do Pará. Cabendo a este, portanto, fiscalizar e arrecadar o referido percentual nessa fase do ciclo econômico.

Vamos ver como isso fica demonstrado em é um esquema operacional de uma empresa que industrializa mercadoria no estado de São Paulo e depois realiza a transferência do produto industrializado para outros estados da região norte e nordeste.



No esquema acima, a primeira fase é a aquisição de insumos para se industrializar mercadorias, que, após a sua efetiva industrialização, adentra na segunda fase e é transferida para outros estabelecimentos do mesmo titular situados em outras unidades da federação. Estes últimos, por sua vez, efetuam a operação de venda das mercadorias aos comerciantes locais ou consumidores finais.

O que nos interessa é a segunda fase, aquela que aparece no centro do esquema. É por intermédio dela conseguimos visualizar que a carga tributária do ciclo econômico é efetivamente dividida, cabendo ao estado de origem uma parte menor (7%), por ser mais desenvolvido economicamente, e ao estado de destino uma parte maior (10%), por ser menos desenvolvido economicamente.

Essa divisão da segunda fase do ciclo econômico – transferências interestaduais -, que nasce devido ao caráter técnico da não cumulatividade, parece espelhar bem, e ainda de forma equilibrada, a característica da repartição de competências do princípio federativo.

Em vista disso, podemos entender que fica evidente a necessidade do sujeito competente – aquele que institui o ICMS⁴³¹ -, atender às disposições do princípio da não cumulatividade, especialmente ao seu caráter técnico.

Por outro lado, caso não houvesse a configuração da hipótese de incidência do ICMS nas transferências interestaduais, o caráter técnico da não cumulatividade não se instalaria, pois este somente aparece após o surgimento do fato jurídico tributário⁴³² e, por conseguinte, não haveria motivos para se falar na relação de débito e crédito do imposto.

Além do mais, não podemos esquecer que o princípio da não cumulatividade não é caracterizado somente pelo seu caráter técnico, mas também por apresentar uma carga axiológica em sua essência⁴³³. Pensamos assim porque o princípio da não cumulatividade é responsável por também efetivar a justiça da tributação e uniformidade na distribuição da carga tributária.

Portanto, sob a perspectiva do caráter técnico ou sob o ponto de vista axiológico, o princípio constitucional da não cumulatividade é um princípio que deve ser atendido pelo sujeito competente na instituição do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, pois visa efetivar o princípio federativo.

⁴³¹ Cf. Item 3.1.1 O sujeito competente para instituir, modificar ou suprimir o ICMS.

⁴³² Cf. Item 6.2 O momento em que se opera a não cumulatividade do ICMS.

⁴³³ Advertimos o leitor de que usar excessivamente princípios com alta carga axiológica, pode fazer com que seu discurso deixe de ter o sentido jurídico e passe a ter sentido político. Por isso tomamos o cuidado de não enveredar para esse caminho político e permanecer no jurídico. (CARVALHO, Paulo de Barros. O papel discursivo dos princípios na retórica jurídico – tributária. *Revista de Direito Tributário*. N. 101. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 12).

(iii) *Interferência da autonomia dos estabelecimentos*: Este também é um motivo que deixa cristalina a possibilidade de configuração do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular. Explica-se.

Conforme visto no item 3.2.3 deste trabalho, observamos que o sujeito competente para instituir também deve se render às disposições estampadas na lei complementar. Mais adiante, especificamente no capítulo 4, estabelecemos a ideia de que a função da lei complementar é a tríplice. Logo, cabendo a esta, por intermédio das normas gerais, fixar detalhes sobre a exigência do ICMS.

Dito isto, a lei complementar, ao exercer sua função analítica de prescrever os detalhes da exação tributária do ICMS, estabelece que o sujeito competente, quando for exercitar sua competência tributária legislativa, deve atender à autonomia dos estabelecimentos, conforme disposições do especialmente o art. 11, §3º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/1996.

Tal disposição, quando analisada sob a perspectiva das transferências interestaduais e do critério espacial, deixa evidente a intenção do legislador em detalhar a exigência do tributo, o que concretiza a função-certeza da lei complementar. E mais. Nessa hipótese, sentimos que o legislador complementar, em verdade, apenas está fixando elementos objetivos para identificação do critério espacial e do responsável pelo pagamento do tributo. O que nos parece ser a efetivação do art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “d” da Constituição Federal.

Sendo assim, tivemos a sensação de que o legislador complementar quis dizer que cada estabelecimento do mesmo titular poderá ser o local da realização do critério material da hipótese de incidência tributária, bem como também poderá ser o responsável pelo pagamento do tributo.

Em nossa visão, isso é não dar autonomia a cada estabelecimento para fins comerciais, o que atesta isso são as lições de Oscar Barreto Filho ao explicar que cada estabelecimento do mesmo titular, “constitui uma unidade técnica, porém se submete à orientação geral ditada pela unidade econômica da empresa. Além disso,

os estabelecimentos se sujeitam sempre à vontade de seu titular, que lhe imprime unidade de direção”⁴³⁴.

Para exemplificar a importância da autonomia dos estabelecimentos como fixação do critério espacial e da responsabilidade pelo pagamento do tributo nas transferências interestaduais, peguemos certo contribuinte que realiza transferências de mercadorias do Estado de São Paulo (matriz) para o Estado da Bahia (filial).

Nessa situação, caso não houvesse a concessão de autonomia ao estabelecimento (critério espacial e responsabilidade) situado na Bahia, este Estado ficaria impedido de fiscalizar as operações realizadas pelo contribuinte com as mercadorias transferidas, o que é evidentemente desarrazoado, tendo em vista que este realiza, de fato, transferências e operações com mercadorias.

Além disso, nos parece cristalino que a autonomia dos estabelecimentos visa concretizar o princípio federativo. Isso acontece porque se houvesse a centralização, em um único estabelecimento (i.e. o matriz), para apuração e pagamento do tributo, todo o produto da arrecadação, o direto de arrecadar e fiscalizar seriam direcionados somente a um ente federativo, o que certamente causaria um desequilíbrio no referido princípio federativo.

Da mesma forma, devemos lembrar que se o ICMS tem um caráter nacional e a atividade empresarial desempenhada pelo contribuinte também é de caráter nacional, a autonomia dos estabelecimentos é importante para se tributar, de forma igualitária, a riqueza produzida pelo referido contribuinte. Assim, cada ente federativo irá tributar a parte da riqueza que tiver competência para tal.

Também não se pode negar que por uma questão de praticidade para apuração do tributo, assim como para organização fiscal do contribuinte, a autonomia dos estabelecimentos se mostra eficiente – no fundo concretiza o princípio federativo -, pois no final das contas o sujeito passivo da obrigação tributária será sempre a pessoa jurídica titular dos estabelecimentos por onde houve o trânsito das mercadorias.

Outro ponto relevante da autonomia dos estabelecimentos é que esta garante a correta aplicação do princípio da não cumulatividade, tendo em vista que a relação

⁴³⁴ BARRETO FILHO, Oscar. *Teoria do estabelecimento comercial*. São Paulo: Max Limonad, 1969, p. 45.

crédito e débito se torna aferível nas transferências interestaduais, que por sua vez permitirá a correta repartição de receitas. E mais uma vez concretizando o princípio federativo, conforme atestamos em linhas pretéritas.

Notem que até o momento não falamos personificação dos estabelecimentos por ficção. Isso tem um motivo. Não acreditamos que considerar um estabelecimento autônomo seja uma ficção. Pelo contrário isto é uma realidade no mundo físico.

Dizemos isso, pois se um contribuinte for titular de dez estabelecimentos em dez estados diferentes da federação e quiser praticar atividades comerciais com mercadorias⁴³⁵, cada estabelecimento terá que existir fisicamente, realizar operações e transferências de mercadorias, ter inscrição estadual, emitir regularmente nota fiscal eletrônica, ter funcionários, etc.

Diante disso, pergunta-se: toda essa estrutura física é ilusória? Evidente que não! Logo, pensar que a autonomia dos estabelecimentos é uma ficção para configuração do ICMS nas transferências interestaduais não parece ser adequado, ou no mínimo incoerente com nossas premissas.

Assim sendo, a autonomia dos estabelecimentos fixada na lei complementar visa estabelecer elementos objetivos sobre o critério espacial da regra-matriz de incidência e sobre a responsabilidade pelo pagamento do tributo, o que, via de consequência, concretiza o princípio federativo, assim como o princípio da não cumulatividade e descaracteriza o argumento da personificação dos estabelecimentos por ficção.

7.1.2 A materialidade do ICMS nas transferências interestaduais

Fixada a opinião de que o sujeito competente pode criar uma norma jurídica do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular. Torna-se necessário aplicarmos os estudos realizados no item 5.2

⁴³⁵ Cf. Item 5.4.1 O critério material.

deste trabalho, onde verificamos que para se identificar uma subespécie ICMS, precisaremos fazer a conjugação do binômio hipótese de incidência e base de cálculo. Dessa forma, alcançaremos a confirmação de que o ICMS exigido nas transferências interestaduais será uma subespécie tributária de ICMS.

Pois bem. Para fazermos a conjugação do binômio hipótese de incidência e base de cálculo, precisamos identificar esses dois elementos. E faremos isso cotejando, na medida do possível, a regra-matriz do ICMS nas operações com mercadoria - exposta no item 5.4 do presente trabalho –, com a hipótese e a base de cálculo das transferências interestaduais que identificamos na interpretação de legislação.

Neste primeiro momento, faremos a decomposição da materialidade do ICMS nas transferências interestaduais, que em nosso entender⁴³⁶ é composta pelo verbo “realizar”, seguido dos complementos “transferências”, “interestaduais”, “mercadorias”, “estabelecimentos” e “titular”.

(i) *Transferências*: Começamos por este complemento, porque toda a ênfase do critério material está neste termo. Isso ocorre em razão de os demais complementos apenas qualificarem o termo “transferências”. Tanto é assim que sem o aludido termo no critério material, os demais complementos perdem o sentido. Portanto, o termo “transferências” é o núcleo do critério material da hipótese de incidência do ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular.

De início, verificamos que a palavra transferência é originada do latim “*transferentia*”, que por sua vez vem do termo, também em latim, “*transfere*”, que quer dizer transferir. Sendo assim, o significado de transferência vem a ser um ato ou efeito de transferir algo. Podendo, portanto, significar a mudança algo, ou o seu deslocamento, de um lugar para o outro.

Entendido isto, precisamos atribuir um sentido jurídico ao termo “transferências”, mesmo tendo a consciência de que tanto a Constituição, como a legislação infraconstitucional, não apresentam um perfil sistemático, nem muito

⁴³⁶ “As normas jurídicas são as significações que a leitura do texto desperta em nosso espírito e, nem sempre, coincidem com os artigos em que o legislador distribui a matéria no campo escrito da lei.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 298).

menos coerente em relação ao sentido jurídico do termo “transferências”, igualmente como ocorre com o vocábulo operações⁴³⁷.

Pois bem. Não é qualquer transferência que pode ser considerada relevante para o direito. Do contrário fosse, o simples fato de uma determinada pessoa tirar o seu celular do bolso direito e transferi-lo para o seu bolso esquerdo, teria relevância para o direito. Outro exemplo sem caráter jurídico é o deslocamento de mercadorias de dentro para fora do estabelecimento do contribuinte ocorrido em razão de uma enchente. Em nosso entender, o que deixa as situações fáticas narradas acima sem importância para o direito é fato de elas não apresentarem interferência em direito alheio.

Mas então, qual seria a transferência relevante para o direito? Pensamos que seja somente aquela que interfere no direito de um terceiro, especificamente no direito de outra unidade federativa, que em razão do princípio federativo – repartição de competência e autonomia – tem o direito de arrecadar e fiscalizar uma parte do ciclo econômico da mercadoria.

Com essa definição, descartamos a possibilidade de uma transferência interna de mercadoria ser relevante para o direito, pois esta não afeta o direito de uma segunda unidade federativa em relação à repartição de competência e à autonomia. Falamos isso, pois todo o ciclo econômico da mercadoria nas transferências internas – da industrialização à venda para o consumidor final – ocorre dentro do espaço territorial de um único estado da federação. Logo, sem interferir no direito de outra unidade da federação.

Diversamente do que ocorre com o termo operações, que deve ser entendido como um conjunto de atos jurídicos negociais regidos pelo direito comercial (*i.e.* compra e venda de mercadorias), o sentido jurídico termo transferências tem uma simplicidade franciscana, pois é aquele ato de transferir mercadorias que interfira na repartição de receitas e autonomia de um segundo ente federativo.

Também observamos que, diferentemente do termo operações que precisa da vontade de duas pessoas para entabular um negócio jurídico⁴³⁸, no termo

⁴³⁷ ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Núcleo da definição constitucional do ICM. *Revista de Direito Tributário*. N. 25/26. São Paulo: RT, 1983, p. 104.

⁴³⁸ ATALIBA, Geraldo. ICMS na Constituição. *Revista de Direito Tributário*. N. 57. São Paulo: Malheiros, 1991, p. 94.

transferências é ato unilateral e depende apenas da vontade do titular da empresa de mudar a mercadoria de local, ou seja, de um estado para o outro. Sendo essa mais uma nota distintiva entre o termo operações e o termo transferências.

Outra nota distintiva entre os termos acima, é que o vocábulo operações tem os seus atos negociais regidos pelo direito comercial⁴³⁹, enquanto que o termo transferências apresenta importância somente para o direito tributário, pois como estudado em linhas atrás, um simples ato unilateral de vontade de mudar uma mercadoria de lugar não apresenta relevância para o direito, somente se transferência interferir no direito de outro ente da federação.

Sendo assim, podemos concluir que o sentido jurídico a ser atribuído ao termo transferências é o de um ato unilateral de vontade do titular dos estabelecimentos que consiste em realizar transferências que afetem o direito de outra unidade da federativa.

(ii) *Interestaduais*: Inicialmente verificamos a origem da palavra interestadual, a qual é uma conjugação de termo latino “*inter*”, que quer dizer entre, com a palavra “*estadual*”, cujo significado é relativo ou pertencente aos Estados da Federação. Desse modo, temos que a palavra interestadual deve ser entendida como uma relação que se efetua entre dois ou mais Estados da Federação.

Mas uma relação entre os estados da federação ainda continua tendo vários sentidos e, certamente, isso dificultada precisão em nosso trabalho. O sentido jurídico que pretendemos utilizar neste trabalho deve estar atrelado ao contexto das transferências interestaduais.

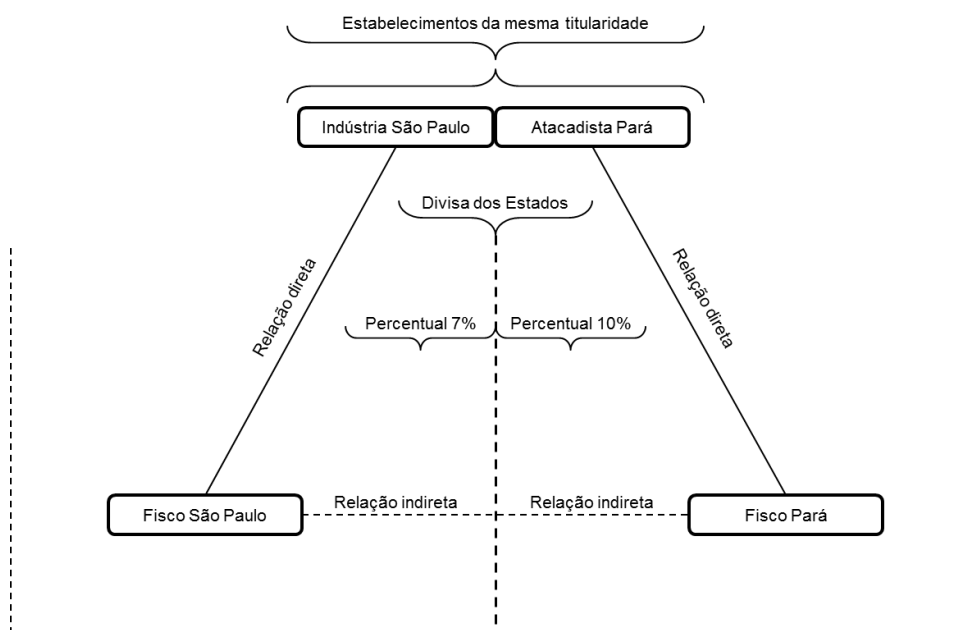
Para exemplificar a diversidade sentidos que são apresentados à palavra interestadual, analisemos, de maneira sucinta, alguns dispositivos da Constituição. Assim, no art. 144, §1º, inciso I, observamos que o Poder Constituinte originário estabelece que a Polícia Federal deverá apurar infrações penais cuja a prática seja de repercussão interestadual. Sem maiores digressões, percebemos que nesse dispositivo a palavra interestadual apresenta uma acepção do direito penal.

⁴³⁹ Cf. ATALIBA, Geraldo. ICMS na Constituição. *Revista de Direito Tributário*. N. 57. São Paulo: Malheiros, 1991, p. 94; ATALIBA, Geraldo. Matriz constitucional do ICM. *Revista de Direito Tributário*. N. 32. São Paulo: RT, 1985, p. 151.

Outro exemplo, mas já da seara tributária, são as disposições do art. 150, inciso V, no qual a palavra interestadual é referenciada no contexto das limitações ao poder de tributar. Nessa menção, o Poder Constituinte estabeleceu o sentido de que é vedado às unidades da federação, impor limitações ao tráfego de pessoas e de bens por intermédio de tributos interestaduais.

Ao analisamos a Lei Complementar n. 87/1996, notamos que o legislador pressupõe que o interprete saiba o sentido jurídico da palavra interestadual e, talvez por isso, não estabeleceu uma definição objetiva à palavra interestadual. No entanto, pela leitura do contextualizada das vinte e três vezes em que é mencionada a palavra interestadual, o legislador dá a entender que o aludido vocábulo tem o sentido de uma relação entre os estados, o que confirma a opinião que fornecemos acima.

Em nossa visão, essa relação entre os Estado é indireta, pois surge quando o contribuinte pratica um ato unilateral de vontade ao querer mover a mercadoria de sua propriedade para outro estabelecimento também de sua propriedade. Conforme demonstração abaixo:



Por meio do esquema acima, vemos que um mesmo titular tem relação direta com dois Estados quando realiza as transferências interestaduais de mercadorias. Mas por outro lado, também vemos a relação indireta entre os Estados.

Dizemos indireta, pois precisam respeitar e manter em equilíbrio o princípio federativo – autonomia e repartição de competências -, assim como também pelo fato de eles não firmarem nenhum convênio no sentido de regular essas relações, o que também nem é preciso, pois a referida relação é regulada no âmbito do direito constitucional (princípio federativo).

Portanto, no contexto das transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, podemos atribuir ao vocábulo interestadual o sentido jurídico de que é uma relação indireta entre as unidades da federação, regidas pelo direito constitucional, que deve render obediência ao princípio federativo.

(iii) *Mercadorias*: Sem maiores explicações, em relação ao termo mercadoria, ratificamos todas as definições que fizemos no item 5.4.1 deste trabalho. Assim, não havendo nenhuma divergência de sentidos jurídicos entre mercadorias para fins de operações e mercadorias para fins de transferências interestaduais, mencionamos que o sentido a ser atribuído ao vocábulo mercadorias é o de um bem móvel corpóreo que se destina à mercancia. Se a coisa transferida entre as unidades da federação não se encaixar nessa definição jurídica de mercadoria, esta não será objeto de tributação por meio do ICMS.

(iv) *Estabelecimentos*: Em consonância com as lições de Eduardo Marcial Ferreira Jardim, o estabelecimento empresarial é aquele “conjunto de elementos corpóreos e incorpóreos que instrumentalizam o empresário a exercer atividade mercantil”⁴⁴⁰.

No mesmo sentido é o entendimento de Fábio Ulhoa Coelho ao afirmar que o estabelecimento empresarial é o “complexo de bens reunidos pelo empresário para o desenvolvimento de sua atividade econômica”⁴⁴¹.

⁴⁴⁰ JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Dicionário de direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2011, p. 138.

⁴⁴¹ COELHO, Fábio Ulhoa. *Manual de direito comercial: direito de empresa*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 80.

Com conteúdo semântico idêntico, observamos as disposições do art. 1.142 do Código Civil de 2002, que prescrevem o seguinte: “Considera-se estabelecimento todo complexo de bens organizado, para exercício da empresa, por empresário, ou por sociedade empresária”⁴⁴².

Diante disso, sentimos que o estabelecimento empresarial é uma reunião bens - sejam eles corpóreos ou incorpóreos - indispensáveis para sociedade empresária desempenhar a sua atividade comercial. Sendo este, portanto, a definição de estabelecimento para o direito empresarial.

Entretanto, para fins tributários, o estabelecimento empresarial está atrelado ao lugar que a sociedade empresária está instalada. Inclusive, notamos que a própria Constituição deixa o interprete entender isso, conforme uma singela leitura do art. 155, § 2º, inciso IX, alínea “a” e inciso XII, alínea “b”.

A Lei Complementar n. 87/1996, por sua vez, foi um pouco mais clara sobre o tema e fixou, por meio do art. 11, § 3º, que “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”⁴⁴³.

Com isso, podemos concluir que para fins tributários, o estabelecimento é o local onde a empresa desempenha a sua atividade empresarial. Eliud José Pinto da Costa também tem a mesma percepção que a nossa e assenta que “estabelecimento passou a ser identificado pelas leis tributárias como sendo o local onde a empresa desenvolve a sua atividade”⁴⁴⁴.

No entanto, ao fazermos um cotejo entre a definição do direito comercial e a definição para fins tributários do termo estabelecimento, notamos que aquela é bem mais abrangente do esta. Pensamos dessa forma, pois sob a perspectiva do direito comercial, o estabelecimento empresarial não é somente o local físico (parte dos bens corpóreos) onde o contribuinte desempenha suas atividades comerciais, mas

⁴⁴² BRASIL. Lei n. 10.406 de 10 de janeiro de 2002. *Institui o Código Civil*. Disponível em <www.planalto.gov.br>. Acesso em 12.10.2015.

⁴⁴³ BRASIL. Lei Complementar n. 87 de 13 de setembro de 1996. *Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências (LEI KANDIR)*. Disponível em <www.planalto.gov.br>. Acesso em 04.09.2015.

⁴⁴⁴ COSTA, Eliud José Pinto da. *ICMS Mercantil*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 217.

também os seus bens incorpóreos, tais como as marcas, patentes, direitos, etc., que podem estar situados em qualquer estado do país⁴⁴⁵.

Em vista dessas considerações, pensamos que o sentido jurídico, aquele que qualifica o termo transferências, deva ser entendido como uma fração dos bens corpóreos da sociedade empresária instalados no espaço territorial de um ente da federação (*i.e.* depósitos, armazéns, etc.).

Por fim, devemos fazer um último esclarecimento. Não se pode confundir o termo estabelecimento, no sentido de lugar (prescrição do legislador), e que qualifica o termo transferências, com o critério espacial da regra-matriz de incidência (lugar do âmbito de vigência territorial da lei ordinária que institui o ICMS). Asseveramos isso, porque se não existirem frações dos bens corpóreos - estabelecimentos distintos - situados e outras unidades da federação, não haverá a caracterização do ICMS nas transferências interestaduais.

(v) *Titular*: Etimologicamente, a palavra titular quer dizer o dono, o possuidor, o senhor. No âmbito do direito comercial, este dono, possuidor ou senhor, é o sujeito de direito, aquele que é capaz de estar em uma relação jurídica, seja na posição ativa ou passiva frente a outro sujeito, ou ainda, aquele que pode deliberar, agir ou alienar algum direito do estabelecimento empresarial. Enfim, o titular é o sujeito de um direito: titular da patente; titular da marca; ou titular do estabelecimento empresarial, cuja qualidade é nomeada de personalidade jurídica⁴⁴⁶.

Dito isto, pensamos que para melhor compreender o termo “titular”, também seja necessário esclarecer que o empresário pode ser uma pessoa física ou jurídica. Quando ele é uma pessoa física, denomina-se empresário individual. Quando é pessoa jurídica, chamara-se de sociedade empresária.

Essa distinção é importante, pois a pessoa física na sociedade empresária são os empreendedores ou os investidores e estes podem não se confundir com a

⁴⁴⁵ “Atente-se, no entanto, para a circunstância de que, embora seja resultante da reunião de diversos bens com vistas ao exercício da atividade econômica, o estabelecimento empresarial pode ser descentralizado, ou seja, o empresário pode manter filiais, sucursais, ou agências, depósitos isolados, unidades de sua organização administrativas lotadas em locais próprios etc.” (COELHO, Fábio Ulhoa. *Manual de direito comercial: direito de empresa*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 80).

⁴⁴⁶ “Em torno do sujeito e da personalidade, outros importantes conceitos estão presentes: capacidade jurídica, capacidade de agir, titularidade e legitimidade”. (BARBOSA, Pedro Henrique Laranjeira. *Sucessão empresarial na alienação do estabelecimento empresarial*. Dissertação de mestrado. Pontifícia Universidade Católica, São Paulo, 2012, p. 27).

pessoa do titular (pessoa jurídica), especialmente quando estamos falando de estabelecimentos empresariais que exploram grandes e complexas atividades econômicas.

Logo, na seara do direito comercial, somente será titular de um estabelecimento empresarial, a sociedade empresária⁴⁴⁷ que tenha personalidade jurídica, por conseguinte, detenha o direito de estar em uma relação jurídica e que possa deliberar, agir ou alienar algum direito do estabelecimento empresarial. E para fins tributários, entendemos que esse é o sentido jurídico a ser atribuído ao termo titular.

7.1.3 A base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais

Em continuidade às aplicações dos estudos realizados no item 5.2 deste trabalho, precisaremos emitir nossa opinião - devidamente fundamenta pelo item 5.4.5 deste trabalho⁴⁴⁸ - sobre a base de cálculo que confirmará a hipótese de incidência do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular.

De início, vislumbramos que seja adequando fazer um comparativo entre a base de cálculo do ICMS nas operações mercantis com a base de cálculo que entendemos ser a adequada para o ICMS das transferências interestaduais.

Bom. Já explicamos que toda ênfase do critério material do ICMS nas operações mercantis está no vocábulo operações e que a base de cálculo determinadora da grandeza dessas operações, confirma a materialidade do tributo, o que por sua vez mantém a correlação lógica entre a hipótese de incidência e a base de cálculo.

⁴⁴⁷ Fazemos a ressalva da Empresa Individual de Responsabilidade Limitada – EIRELI – que foi instituída pela Lei n. 12.441/2011. (BRASIL. Lei n. 12.441 de 11 de julho de 2011. *Altera a Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), para permitir a constituição de empresa individual de responsabilidade limitada.* Disponível em <www.planalto.gov.br>. Acesso em 12.12.2015).

⁴⁴⁸ Cf. Item 5.4.5 O critério quantitativo.

No ICMS das transferências interestaduais, também ocorre situação idêntica. Isso porque, a ênfase do critério material da aludida hipótese de incidência é dada ao vocábulo transferências. Sendo assim, é necessário que a base de cálculo dessa subespécie tributária mensure a grandeza das transferências realizadas.

Logo, se nas operações mercantis, a base de cálculo é o valor da operação, o que não engloba somente o preço⁴⁴⁹ das mercadorias⁴⁵⁰, pensamos que no caso em estudo, a base de cálculo deva refletir o valor⁴⁵¹ das transferências interestaduais.

E pensamos assim, porque nas operações mercantis existe um negócio jurídico que impulsiona a circulação jurídica da mercadoria – transferência de propriedade –, enquanto que nas transferências interestaduais existe somente um ato unilateral de vontade do titular do estabelecimento de fazer a remessa das mercadorias de um estado para outro.

Sendo assim, observamos que nas operações mercantis, as mercadorias já possuem preço, ao passo que nas transferências interestaduais estas possuem somente um valor, que ao ser acrescido do custo⁴⁵² da transferência, irá formar a base de cálculo das transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular.

Disto isto, devemos analisar os elementos informadores da base de cálculo do ICMS das transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular e ver se eles confirmam, afirmam ou infirmam o valor das transferências

⁴⁴⁹ “Preço é elemento de um negócio jurídico bilateral e oneroso, correspondendo à contraprestação pactuada pelas partes para fins de aquisição de um bem ou prestação de um serviço”. (GRECO, Marco Aurélio. ICMS – Transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa. In: PRETO, Raquel Elita (Coord.). *Tributação brasileira em evolução. Estudos em homenagem ao Professor Alcides Jorge Costa*. 1. ed. São Paulo: IASP, 2015, p. 806).

⁴⁵⁰ Cf. ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. ICM. Base de cálculo. *Revista de Direito Tributário*. N. 41. São Paulo: RT, 1987, p. 108; MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: Teoria e prática*. 12. ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 236; CHIESA, Clélio. ICMS: Redução de base de cálculo e guerra fiscal. In: *Congresso Nacional de Estudos Tributários*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 151.

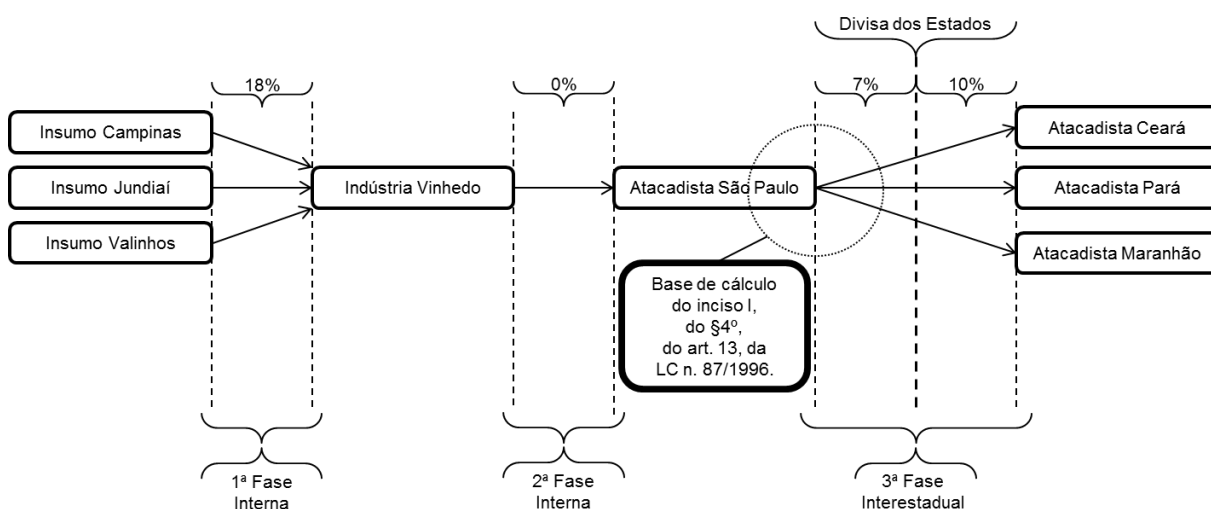
⁴⁵¹ “Valor corresponde ao significado econômico de determinado bem ou serviço, diz respeito à perspectiva intrínseca do bem, no sentido de retratar a sua dimensão econômica mesmo que não exista qualquer negócio jurídico que o tenha por objeto”. (GRECO, Marco Aurélio. ICMS – Transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa. In: PRETO, Raquel Elita (Coord.). *Tributação brasileira em evolução. Estudos em homenagem ao Professor Alcides Jorge Costa*. 1. ed. São Paulo: IASP, 2015, p. 806).

⁴⁵² Na linguagem contábil, o “custo é a soma dos gastos incorridos e necessários para a aquisição, conversão e outros procedimentos necessários para trazer os estoques à sua condição e localização atuais, e compreende todos os gastos incorridos na sua aquisição ou produção, de modo a colocá-los em condições de serem vendidos, transformados, utilizados na elaboração de produtos ou na prestação de serviços que façam parte do objeto social da entidade, ou realizados de qualquer outra forma.” (INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL. Norma e Procedimento de Contabilidade n. 2 de abril de 1999. *Dispõe sobre estoques*. Disponível em < www.ibracon.com.br >. Acesso em 12.15.2015).

interestaduais. Os enunciados prescritivos informadores dessa base de cálculo estão dispostos no art. 13, §4º, incisos I, II e III, da Lei Complementar n. 87/1996.

(i) *O inciso I:* Em suma, o primeiro inciso (entrada mais recente) dá a entender que esta base de cálculo se aplica às transferências interestaduais que envolvem atividades tipicamente comerciais, ou seja, compra e venda de produtos devidamente industrializados e inseridos no ciclo econômico (i.e. uma relação entre estabelecimentos atacadistas).

O quadro esquemático que elaboramos abaixo, simula o cenário fático que permite a aplicação do inciso I, assim como a identificação da natureza jurídica do estabelecimento remetente das mercadorias, que a nosso ver é atacadista.



De acordo com o legislador complementar, nessa situação fática a base de cálculo será “o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”. No entanto, não há nenhuma disposição na legislação que defina critérios objetivos para determinar o que seria o valor da entrada mais recente. Cabendo à cada ente de federação, caso entenda necessário, definir o que seria entrada mais recente em termos objetivos.

Alguns entes federativos, por intermédio de soluções de consulta, até tentam definir, objetivamente, qual seria o valor da entrada mais recente. Exemplos disso são os Estados da Bahia⁴⁵³ e Santa Catarina⁴⁵⁴, que definem o valor da entrada mais

⁴⁵³ BAHIA. Secretaria do Estado da Fazenda do Estado da Bahia. *Solução de Consulta. Parecer n. 12552/2008*. Disponível em <<http://www.sefaz.ba.gov.br>>. Acesso em 12.15.2015.

⁴⁵⁴ SANTA CATARINA. Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina. *Consulta n. 84/2014*. Disponível em <http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/consultas/2014/con_14_084.htm>. Acesso em 15.12.2015.

recente como aquele pelo qual a mercadoria, do mesmo gênero e espécie, foi adquirida em data mais recente, sem expurgo do ICMS.

Em nossa percepção, o legislador complementar quer informar que o valor da entrada mais recente é aquele que está discriminado na nota fiscal de transferência do estabelecimento industrial para o estabelecimento atacadista. Isso também não quer dizer que esse entendimento esteja adequado, pois não é.

Apenas a título de esclarecimento. No quadro simulador que mencionamos alhures, conseguimos visualizar esse entendimento, pois ele se refere à nota fiscal que acoberta a transferência interna realizada na segunda fase do ciclo econômico.

Retomando a linha de raciocínio, registramos que apesar de os entes federativos se esforçarem nas duas situações narradas acima e do entendimento que imaginamos ser o legislador complementar, não nos parece que o valor da entrada mais recente confirma o valor das transferências (valor da mercadoria + custos das transferências) que assentamos como base de cálculo. Explicamos.

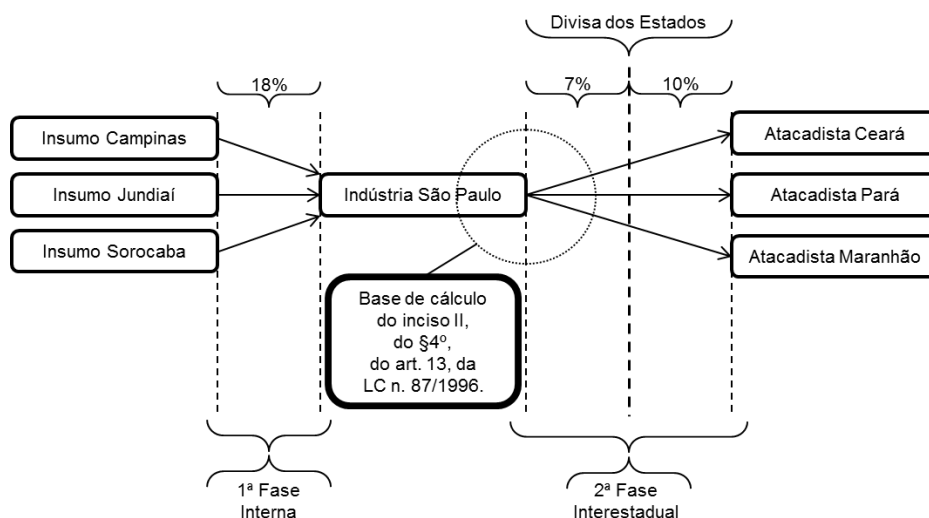
No entendimento das Fazendas Estaduais esse valor se torna volátil, pois não está atrelado à mesma mercadoria que foi transferida, o que deixa o contribuinte num cenário de insegurança jurídica. Além disso, também não prevê adição dos custos das transferências, que são necessários para realização da transferência interestadual (e.i. transporte realizado pelo próprio contribuinte) da mercadoria.

Em relação ao segundo entendimento, que imaginemos ser o do legislador complementar, acreditamos que este peca somente e não permitir a adição dos custos das transferências, que serão efetivamente necessários para o contribuinte transferir as mercadorias de um estado para o outro.

Portanto, diante dessas considerações, nossa opinião é no sentido de que a base de cálculo informada no inciso I, do § 4º, da Lei Complementar n. 87/1996 apenas afirma a existência de um valor das transferências interestaduais. No entanto, por evidente atecnia do legislador complementar, as informações sobre a base de cálculo se tornaram obscuras para o interprete.

(ii) *O inciso II:* No segundo inciso (custo da mercadoria produzida) do enunciado prescritivo em debate, entendemos que este traz informações sobre a base de cálculo que se aplicará às transferências que forem realizadas entre

estabelecimentos industriais e estabelecimentos atacadistas da mesma titularidade. Portanto, conforme quadro simulador abaixo, o estabelecimento remetente da mercadoria neste tipo de base de cálculo é o de natureza industrial.



Para situação fática detalhada acima, o legislador complementar determinou que a base de cálculo fosse o custo da mercadoria produzida. Porém desta vez o legislador complementar constituiu alguns critérios mínimos que informam a base de cálculo das transferências interestaduais, quais sejam, o custo da matéria-prima, o material secundário, a mão-de-obra e acondicionamento.

Esses critérios informadores, em nossa ótica, podem indicar o valor das mercadorias transferidas, mas não confirmam o valor das transferências interestaduais que servirá de base de cálculo. Isso porque, não há menção à possibilidade de adição dos custos da transferência. Portanto, somente os elementos informadores acima são insuficientes para identificação adequada do valor das transferências.

Para dirimir essa questão, damos exemplo do Estado de São Paulo, que por meio da Decisão Normativa CAT n. 5/2005⁴⁵⁵, estabeleceu que “custo da mercadoria

⁴⁵⁵ SÃO PAULO. Decisão Normativa CAT n. 5 de 16 de junho de 2005. *ICMS - Base de Cálculo - Transferências interestaduais de mercadorias fabricadas pelo contribuinte entre estabelecimentos de sua titularidade - Inteligência da expressão "custo da mercadoria produzida", empregada no artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96*. Disponível em <<http://www.fazenda.sp.gov.br>>. Acesso em 07.12.2015.

produzida” deveria ser entendido com o custo contábil de produção apurado pelo contribuinte, o que abarcaria todo e qualquer gasto com o processo industrial.

Com essa decisão normativa, o Estado de São Paulo deixa as informações da sua base de cálculo para as transferências interestaduais muito próximas daquela que entendemos adequada neste trabalho. Falamos isso, pois a mencionada decisão normativa faz referência somente ao custo de produção e não acrescenta o custo da transferência, apesar de deixar claro que a interpretação do dispositivo da lei complementar não é taxativa.

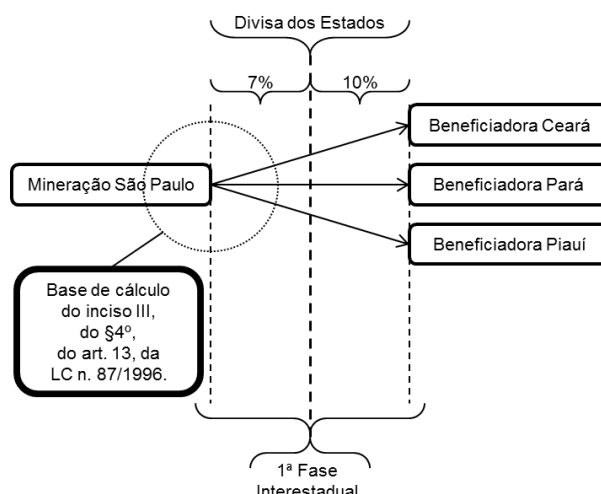
Inclusive, esse entendimento do Estado de São Paulo acaba gerando algumas autuações aos contribuintes. Assinalamos isso, porque os estados de destino das mercadorias transferidas glosam todos os créditos escriturados além do que foi estabelecido pela lei complementar⁴⁵⁶. Por outro lado, também observamos que se o contribuinte adotar uma base de cálculo inferior à estabelecida na lei complementar, este também corre o risco de ser autuado⁴⁵⁷. Logo, o contribuinte deve ter muito cuidado com a sua contabilidade nessa hipótese fáica.

Enfim, pensamos que os elementos informadores da base de cálculo das transferências interestaduais estampados na lei complementar, apenas afirmam parte do valor das transferências interestaduais - entendido como valor da mercadoria, acrescido do custo das transferências -, tendo em vista o que expusemos acima.

(iii) *O inciso III:* Por fim, no terceiro inciso (preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente), as informações sobre a base de cálculo seriam aquelas aplicadas aos estabelecimentos que trabalham com produtos primários. Um exemplo disso é a atividade minerária que extrai o minério bruto (produto primário) de um determinado local e depois faz a remessa deste para outro estabelecimento, o qual se responsabiliza pelo beneficiamento do minério, conforme quadro simulador abaixo.

⁴⁵⁶ BAHIA. Conselho de Fazenda Estadual. *Recurso Voluntário - Acórdão 2ª CJF nº 0275-12/15*. Cons. Rel. José Antônio Marques Ribeiro. j. 24.08.2015; RIO DE JANEIRO. Conselho de Contribuintes. *Recurso nº 20041. Acórdão n. 5.284*. Cons. Rel. Lucina Dornelles do Espírito Santo. j. 13.02.2008.

⁴⁵⁷ MINAS GERAIS. Conselho de Contribuintes do Estado de Minas. *Auto de infração n. 01.000165167-78. Acórdão n. 20.515/12/3ª*. Cons. Rel. Antônio Cesar Ribeiro. j. 21.07.2012.



Para essa situação fática, notamos que mais uma vez o legislador complementar não estabeleceu critérios minimamente objetivos para determinação do preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente. Dessa maneira, cabe aos entes da federação estabelecer os referidos critérios.

O Estado de Minas Gerais, por meio das Consultas de Contribuintes nº 098/96⁴⁵⁸ e nº 149/99⁴⁵⁹, resvalou no tema, mas também não definiu quais seriam os critérios para se chegar ao que seria o preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

O mencionado Estado somente informou que a base de cálculo possível de uso pelo contribuinte nas transferências de bauxita, eram as disposições do inciso III, do §3º, da Lei Complementar n. 87/1996 e que quando existirem dificuldades na fixação do preço no Estado remetente, o contribuinte deveria buscar referências em outras unidades da federação.

Apesar de o legislador complementar e os Estados não definirem os critérios do que seria o preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente, o que deixa o contribuinte muito vulnerável perante as autoridades fiscais, nossa opinião é de que esses elementos informadores devem ser entendidos em conformidade com nossas premissas.

⁴⁵⁸ MINAS GERAIS. Secretaria de Estado de Fazenda. *Consulta Contribuinte n. 068/1996*. Disponível em <<http://www.fazenda.mg.gov.br>>. Acesso em 15.01.2016.

⁴⁵⁹ MINAS GERAIS. Secretaria de Estado de Fazenda. *Consulta Contribuinte n. 149/199*. Disponível em <<http://www.fazenda.mg.gov.br>>. Acesso em 15.01.2016.

Dessa forma, a base de cálculo das transferências deve ser composta pelo valor da mercadoria (produto primário) - que não é o valor do preço corrente em mercado atacadista, pois neste é incluído o lucro – acrescido do custo das transferências. Logo, as disposições da lei complementar tentam espelhar o valor das transferências interestaduais, mas derrapam mais uma vez, o que nos pensar que os elementos dispostos no inciso III, do §3º, da Lei Complementar n. 87/1996, apenas afirmam o valor das transferências.

7.1.4 A conjugação da hipótese de incidência com a base de cálculo

Conforme estudamos no item 5.2 deste trabalho, a correta conjugação do binômio hipótese de incidência e base de cálculo nos dará a conclusão de que estamos diante de uma nova subespécie tributária, ou melhor dizendo, diante de uma nova regra-matriz do ICMS.

Nesse sentido, em consonância com a opinião que emitimos nos itens acima, a hipótese de incidência da subespécie do ICMS que investigamos é realizar transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular e a sua base de cálculo é o valor das transferências.

Voltando nosso olhar à base de cálculo, mormente porque ela mensura a materialidade das transferências interestaduais, observamos que ela consegue absorver alguns os elementos referentes à conduta que informa a materialidade da hipótese de incidência mencionada exaço.

Isso porque, o legislador complementar, mesmo cometendo alguns deslizes em relação à técnica jurídica, procurou apanhar algumas situações fáticas, tais como as mencionadas no art. 13, §4º, incisos I, II e III, da Lei Complementar n. 87/1996, para servir de índices avaliativos⁴⁶⁰ do valor da transferência interestadual.

Relativamente à função comparativa da base de cálculo – confirmar, infirmar e afirmar a materialidade do tributo -, percebemos que as disposições estatuídas na

⁴⁶⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 396.

lei complementar referente ao assunto, somente são capazes de afirmar a materialidade da hipótese de incidência das transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular.

Pensamos dessa maneira, porque só haveria confirmação da materialidade se o legislador complementar informasse, no texto legal, que a base calculável seria o valor das transferências, o que não aconteceu. Logo, não se torna viável asseverar que a base de cálculo enunciada na lei complementar confirma a materialidade tributária.

Por outro lado, também não podemos assegurar que as disposições contidas no texto complementar infirmam o critério material. Compreendemos dessa forma, porque a legislador complementar quis, de fato, expressar o valor das transferências interestaduais como base de cálculo. Embora tenha feito de maneira imprecisa e desprovida de rigor técnico.

Portanto, o valor das transferências como base de cálculo (art. 13, §4º, incisos I, II e III, da Lei Complementar n. 87/1996) afirma a materialidade da subespécie de ICMS que se configura nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular.

7. 2 ALGUNS ENTEDIMENTOS DOUTRINÁRIOS SOBRE O TEMA

Alguns autores já abordaram o tema das transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular. Por conta disso, pensamos que seria relevante fazer um paralelo da opinião de cada autor com a nossa. Faremos isso de acordo com a ordem cronológica da publicação dos textos examinados, o que nos permitirá constatar as possíveis evoluções, oscilações ou regressões sobre o tema.

Dessa forma, iniciamos esta parte de nossa pesquisa pelo texto escrito por José Souto Maior Borges⁴⁶¹. No referido texto o autor faz afirmação no sentido de que a simples remessa de mercadoria de “um estabelecimento industrial para estabelecimento comercial de uma só empresa configura simples transporte. Nessa simples movimentação física da mercadoria não se dá a preexistência de uma operação relativa à circulação de mercadorias”⁴⁶².

O autor chegou a essa conclusão em razão das transferências não se perfectibilizarem à hipótese de incidência do ICM. No seu entender, o tributo é incidente sobre as operações com mercadorias e não sobre as circulações de mercadorias. Do contrário fosse, haveria uma descaracterização da espécie tributária.

Tanto é assim que este sequer se aprofunda no exame da situação fática das transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, haja vista que dá como certa a impossibilidade de se exigir ICM nessas transferências.

Apesar de o autor, à época, não dar relevância ao tema, percebemos que o seu pensamento é divergente do nosso, porque ele não considera que o antigo ICM possa se configurar uma subespécie tributária. Portanto, entende que não possível a tributação das transferências interestaduais.

Em continuidade à pesquisa, identificamos as lições de Carlos da Rocha Guimarães. O autor possui o mesmo posicionamento de José Souto Maior Borges e afirma que em razão do fato jurídico tributário do ICM ser a operação de circulação jurídica de mercadoria, deixa “claro que a simples transferência não pode, ontologicamente, ser considerada fato gerador do ICM”⁴⁶³.

Apesar disso, o autor estabelece que a presente discussão careceria de importância se não fosse a necessidade dos entes tributantes fiscalizarem os estabelecimentos autônomos e a necessidade destes de arrecadarem parcela do tributo incidente sobre essas transferências.

⁴⁶¹ BORGES, José Souto Maior. O fato gerador do ICM e os estabelecimentos autônomos. *Revista de Direito Administrativo*. Vol.103. Rio de Janeiro, 1971, p. 33 – 48.

⁴⁶² BORGES, José Souto Maior. O fato gerador do ICM e os estabelecimentos autônomos. *Revista de Direito Administrativo*. Vol.103. Rio de Janeiro, 1971, p. 42.

⁴⁶³ GUIMARÃES, Carlos da Rocha. ICM – Hipótese de incidência. *Revista de Direito Tributário*. N. 5. São Paulo: RT, 1978, p. 58.

Mas o que chama mais atenção no texto de Carlos da Rocha Guimarães é a questão do “fato gerador” duplo. Um para operações com mercadorias e outro para circulações de mercadorias. No seu entender, admitir a possibilidade da exigência do ICM nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, seria o mesmo que destruir toda a sua base de construção dogmática.

Essa ideia que o autor afastou, resvala no objeto de nosso trabalho. Isso porque, por intermédio do binômio hipótese de incidência e base de cálculo⁴⁶⁴ e da estrutura lógica da norma de competência⁴⁶⁵, podemos construir uma regra-matriz para essa situação fática das transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, o que pode se assimilar com àquele pensamento.

Aos dar prosseguimento na pesquisa, notamos que Paulo de Barros Carvalho⁴⁶⁶ também já se deparou com a questão e formulou uma crítica àqueles que justificavam a exigência de ICM nas transferências por meio de fundamentos econômicos. Para ele não havia necessidade de se apoiar em fundamentos de ordem econômica, tendo em vista que o princípio da autonomia dos estabelecimentos permitiria uma compreensão jurídica sobre a problemática.

De início, parece que o autor apresenta um ponto em comum conosco, que é justificar a incidência do ICM nas transferências – este não deixa claro se a situação fática analisada é as transferências interestaduais - por intermédio da autonomia dos estabelecimentos.

No entanto, com uma leitura mais acurada, percebemos que a única similaridade é a conclusão, pois a fundamentação é diferente. O autor entende que a autonomia dos estabelecimentos é uma ficção jurídica, enquanto nós entendemos que a referida autonomia é para identificação do critério espacial, do responsável pelo pagamento do tributo e para garantir a concretização do princípio federativo e do princípio da não cumulatividade.

⁴⁶⁴ Cf. Item 5.2 Como se identificar uma subespécie do ICMS.

⁴⁶⁵ Cf. Capítulo 3.

⁴⁶⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Hipótese de incidência e base de cálculo do ICM. *Revista de Direito Tributário*. N. 5. São Paulo: RT, 1978, p. 90.

Outra autora que também investigou o assunto, foi Anna Emilia Cordelli Alves⁴⁶⁷. Em regra, ela seguiu a mesma linha de raciocínio de José Souto Maior Borges que mencionamos em linhas pretéritas. Assim, esta também chega à mesma conclusão de que as transferências internas de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte não caracterizam o fato imponible do ICM.

No entanto, ao abordar, com maior profundidade, as transferências interestaduais, a autora chama atenção para o fato de que o legislador complementar, quando permite a exigência do ICM nas transferências interestaduais, na verdade pretende estabelecer um meio de divisão da receita tributária.

No entender da referida autora, isso acontece, pois na “medida em que a carga fiscal é repartida entre contribuintes sediados em Estados diversos, conforme demonstrado, parece-nos que o problema relativo à divisão de receita de ICM entre Estado remetente e Estado destinatário tende a desaparecer”⁴⁶⁸.

Esse fundamento que a autora menciona até se assemelha com o que expusemos acima. Entretanto, da forma como a sua manifestação foi discorrida, sentimos que esse fundamento não é jurídico, mas sim financeiro. E isso, por conseguinte, faz com que a sua ideia se distancie de nossa pesquisa, tendo em vista trabalhamos somente sob a perspectiva jurídica.

Geraldo Ataliba e Cléber Giardino⁴⁶⁹ também se aproximaram da problemática explorada neste trabalho. No texto, os autores comentam sobre dois acórdãos proferidos pelo Supremo Tribunal Federal, os quais julgaram inconstitucionais dispositivos legais dos Estados de Alagoas⁴⁷⁰ e Pernambuco⁴⁷¹ que

⁴⁶⁷ ALVES, Anna Emilia Cordelli. Aspecto material de incidência do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias – ICM – e as transferências de mercadorias para estabelecimento do mesmo titular. *Revista de Direito Tributário*. N. 21/22. São Paulo: RT, 1982, p. 142 - 162.

⁴⁶⁸ ALVES, Anna Emilia Cordelli. Aspecto material de incidência do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias – ICM – e as transferências de mercadorias para estabelecimento do mesmo titular. *Revista de Direito Tributário*. N. 21/22. São Paulo: RT, 1982, p. 152.

⁴⁶⁹ ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. ICM. Autonomia dos estabelecimentos. Operação mercantil. Impossibilidade de negócio consigo mesmo. Não há circulação dentro de uma pessoa jurídica. *Revista de Direito Tributário*. N. 43. São Paulo: RT, 1988.

⁴⁷⁰ “REPRESENTAÇÃO. INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI N. 4.418, DE 27.12.82, DO ESTADO DE ALAGOAS, QUE DEFINE FATO GERADOR DE ICM, DE MODO A DETERMINAR A SUA INCIDENCIA EM RAZÃO DO SIMPLES DESLOCAMENTO DE INSUMOS DESTINADOS A COMPOSIÇÃO DO PRODUTO, NA MESMA EMPRESA. PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - REPRESENTAÇÃO N. 1.181, DO PARA; REPRESENTAÇÃO N.1.355 DA PARAIBA; REPRESENTAÇÃO N.1.292, DE MATO GROSSO DO SUL. INCONSTITUCIONALIDADE DO PARAGRAFO-2 DO ART. 264,

permitiam a exigência do ICM nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, por considerarem autônomos cada estabelecimento.

Em suma, os autores trabalharam as definições dos termos “operações” e “circulações”. Assim, estabeleceram a premissa de que operação é um negócio jurídico e a circulação é a mudança de titularidade sobre determinada mercadoria. Em decorrência dessa fundamentação, obtiveram a conclusão de que os acórdãos da Corte Suprema estavam em harmonia com os termos constitucionais do ICM e que não se pode dar tratamento diferenciado aos setores da empresa que sejam descontínuos ou contíguos.

Observamos que nem os acórdãos e nem o texto dos autores, deixa claro se a situação fática debatida se tratava de uma transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimento do mesmo titular. Em verdade, parece-nos que a questão esmiuçada é a realização das transferências internas.

Tanto é assim que em texto publicado um ano antes, Geraldo Ataliba e Cléber Giardino deixam bem claro que o entendimento deles em relação às transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular é que o princípio federativo faz surgir uma exceção à regra da hipótese de incidência do ICM, conforme transcrição das palavras dos autores.

Não se invoque a chamada incidência do ICM, nas remessas para outros Estados, como argumento para negar o cunho de negócio jurídico mercantil das operações. Ocorre que nesse caso, tão-somente a necessidade constitucional de assegurar equânime repartição de receitas do ICM entre os Estados, exigência fundamental para manutenção do equilíbrio federativo. São, pois, razões superiores, imediatamente decorrentes da igualdade federal, que obrigam esta exceção. Nesse sentido, a exceção, ao invés de negar, confirma a regra: a hipótese de incidência do ICM é a realização de operações negociais. Por isso a chamada questão do ‘ICM

DA LEI N. 4.418/82, E DO ART. 375 E SEU PARAGRAFO ÚNICO DO DECRETO N. 6.148/84, POR VIOLAÇÃO DO ART.23, INC. II, DA LEI MAGNA”. (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Representação Nº 1.394*. Min. Rel. Djaci Falcão, j. 02.09.1987, DJ. 25.09.1987).

⁴⁷¹ “REPRESENTAÇÃO. LEGISLAÇÃO ESTADUAL QUE CONSIDERA ESTABELECIMENTOS DISTINTOS PARA FINS DE ICM, EMPREENDIMENTOS AGROINDUSTRIAIS QUE BENEFICIAM SUA PROPRIA PRODUÇÃO, EXERCIDOS NO MESMO LOCAL, NA MESMA UNIDADE ECONÔMICA, DO MESMO TITULAR. INCONSTITUCIONALIDADE. REPRESENTAÇÃO PROCEDENTE, DECLARADA A INCONSTITUCIONALIDADE DOS §§ 1º E 2º DO ARTIGO 64 E DO ARTIGO 236 DO DECRETO N. 8.432, DE 18/2/1983, E §§ 1º E 2º DO ARTIGO 69 E DO ARTIGO 285 DO DECRETO N. 12.255, DE 9/3/1987”. (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Representação Nº 1.395*. Min. Rel. Oscar Corrêa, j. 24.09.1987, DJ. 09.10.1987).

nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular' é matéria que só se interessa nas relações interestaduais⁴⁷².

Como podemos notar, os autores entendem que as transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular é exceção à regra. Por isso, nos parece que a realização dessa situação fática deixa configurada a hipótese de incidência do ICMS, o que deixa a ideia desenvolvida neste trabalho em conformidade com a ideia dos autores.

Luiz Antonio Mattos Pimenta Araújo, já sob a vigência da Constituição de 1988, investiga as transferências interestaduais de ativo fixo. Das suas palavras, retiramos a compreensão que o ativo fixo de uma empresa não se caracteriza como mercadoria – aquela que permite a configuração do ICMS – que se destina à mercancia⁴⁷³. Em razão disso, conclui que não se pode falar na tributação de ICMS nas transferências interestaduais de ativo fixo.

Em que pese já ter adiantado nosso posicionamento sobre as questões das transferências interestaduais de ativo fixo não serem objeto de nossa investigação⁴⁷⁴, neste momento reafirmamos esse posicionamento. Isso porque, também comungamos do entendimento de que o ativo não se encaixa em nossa definição de mercadoria, pois apesar de ser um bem corpóreo, este não é destinado à mercancia. E isso faz com que deixemos de lado o assunto das transferências interestaduais de ativo fixo e foquemos somente nas transferências interestaduais com mercadorias.

Dando prosseguimento à pesquisa, examinamos as lições de Aires Fernandino Barreto⁴⁷⁵ sobre o tema em questão. Inicialmente, o autor afirma que seguirá os ensinamentos de Geraldo Ataliba e Cléber Giardino⁴⁷⁶ e, após isso, faz considerações sobre a hipótese de incidência tributária do ICMS.

⁴⁷² ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Núcleo da definição constitucional do ICM. *Revista de Direito Tributário*. N. 25/26. São Paulo: RT, 1983, p. 108 – 109.

⁴⁷³ Cf. Item 5.4.1 O critério material.

⁴⁷⁴ Cf. Item 5.4.1 O critério material.

⁴⁷⁵ BARRETO, Aires Fernandino. ICMS. Transferência entre estabelecimentos do mesmo contribuinte. Direito ao aproveitamento de dos créditos. Compensação. Autonomia das operações. *Revista de Direito Tributário*. N. 68. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 52 - 70.

⁴⁷⁶ ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Núcleo da definição constitucional do ICM. *Revista de Direito Tributário*. N. 25/26. São Paulo: RT, 1983, p. 101 - 119.

Ao estabelecer suas premissas, o autor adentra no mérito das transferências interestaduais de mercadorias e assenta que “a movimentação, ou transferência de mercadorias entre uma mesma empresa não se subsume ao conceito de ‘operações de circulações de mercadorias’, não dando ensejo, portanto, ao surgimento de obrigação tributária”⁴⁷⁷.

Esse posicionamento do autor sobre as transferências interestaduais em muito se assemelha com o posicionamento de José Souto Maior Borges⁴⁷⁸. No entanto, a peculiaridade do seu texto é a certeza de que o autor analisou efetivamente a problemática das transferências interestaduais de mercadorias, pois o texto foi todo pautado na análise da situação fática de vendas de mercadorias à ordem.

Sendo assim, podemos assentar que Aires Fernandino Barreto obteve uma conclusão de divergente da nossa. Contudo, este não abordou questões cruciais para o deslinde da problemática. Tais como a importância do princípio federativo na interpretação e aplicação das leis, assim como a função da lei complementar para o sistema jurídico. O que faz termos um olhar diferente sobre o tema.

Um ano depois, Betina Treiger Grupenmacher⁴⁷⁹ analisou situação fática semelhante. Dizemos semelhante, pois se trata de transferências de bita entre estabelecimentos do mesmo grupo econômico, ou seja, de titularidades diferentes. Tanto é assim que a empresa remetente da mercadoria é uma (Clasa) e a destinatária é outra (Hersa).

Em síntese, a autora inicia estabelecendo a premissa que vem sendo seguida pela maioria dos autores até aqui pesquisados, que é no sentido de que o termo operação é um negócio jurídico; o termo circulação ocorre com a mudança da titularidade mercadoria; e que mercadoria é um bem destinado à mercancia.

Com base nessas premissas, a autora afirma que a tributação nesse tipo situação fática é injurídica, pois não há fundamento legal para se tributar a

⁴⁷⁷ BARRETO, Aires Fernandino. ICMS. Transferência entre estabelecimentos do mesmo contribuinte. Direito ao aproveitamento de dos créditos. Compensação. Autonomia das operações. *Revista de Direito Tributário*. N. 68. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 60.

⁴⁷⁸ BORGES, José Souto Maior. O fato gerador do ICM e os estabelecimentos autônomos. *Revista de Direito Administrativo*. Vol.103. Rio de Janeiro, 1971, p. 33 – 48.

⁴⁷⁹ GRUPENMACHER, Betina Treiger. Incidência do ICMS nas transferências de bens entre estabelecimentos de empresas do mesmo grupo. *Revista Dialética de Direito Tributário*. N. 10. São Paulo: Dialética, 1996, p. 54 – 63.

circulação contábil, equiparando-a com a saída motivada pela operação de circulação de mercadorias.

Mas adiante, notamos uma peculiaridade na fundamentação exposta pela autora, qual seja, tributar as transferências de mercadorias entre empresas do mesmo grupo é uma ofensa à capacidade contributiva, tendo em vista que a referida atividade não gera lucro, não é mercantil e, portanto, não é fato presuntivo de riqueza. Gera interferência do princípio federativo.

Em seguida, a autora tece considerações sobre a base de cálculo das transferências. No seu entender, a referida base de cálculo deve ser o custo da mercadoria no ato da transferência e não o preço da sua venda para terceiros. E justifica que o preço da venda para terceiros como base de cálculo seria um “desacerto com os preceitos constitucionais que disciplinam a incidência do ICMS”⁴⁸⁰.

Fazendo um paralelo das considerações da autora com nossa pesquisa, encontramos várias divergências. A primeira delas é em relação à situação fática analisada. Isso porque, a autora analisa as transferências de mercadorias entre empresa do mesmo grupo econômico e não da mesma titularidade.

Tal questão, por si só, já se afasta, e muito, das nossas pretensões investigativas, pois nos parece que a problemática deve ser vista sob a perspectiva da responsabilidade tributária de grupo econômico, mormente porque as empresas apresentam personalidades jurídicas diferentes.

Mesmo que considerássemos idênticas as situações fáticas analisadas, divergimos em relação à possibilidade de exigência do ICMS sobre as transferências. Em todo caso, fica prejudicado um paralelo mais acurado, pois a autora não registrou se a situação fática analisada era interna ou interestadual, o que faz toda a diferença.

Em relação à capacidade contributiva, pensamos que este é um princípio que está expressamente estampado na Constituição Federal, por intermédio do art. 145, § 1º. Dessa maneira, acreditamos que ele também deve ser observado pelo sujeito competente no instante da instituição do tributo, conforme expusemos no item 3.2.3

⁴⁸⁰ GRUPENMACHER, Betina Treiger. Incidência do ICMS nas transferências de bens entre estabelecimentos de empresas do mesmo grupo. *Revista Dialética de Direito Tributário*. N. 10. São Paulo: Dialética, 1996, p. 62.

deste trabalho. Oportunidade que falamos sobre as condições materiais da norma de competência legislativa do ICMS.

Entretanto, o princípio federativo se sobrepõe à capacidade contributiva e isso é um fator determinante, pois mesmo que as transferências interestaduais não gerem riqueza, estas interferem na repartição de competências e autonomia de outros entes federativos.

Por fim, a autora faz considerações sobre a base de cálculo dessas transferências. Nesse ponto, sentimos que ela não manteve linear as suas lições sobre a hipótese de incidência, especialmente porque esta precisa ter uma correlação lógica com a base de cálculo e concluir que o custo da transferência seria a base de cálculo em vez do valor da operação – está ultima manteria a correlação lógica com as premissas -, parece-nos existir uma falta de harmonia entre as premissas e a aplicação ao caso concreto.

Joélcio de Carvalho Toner e Vicente Brasil Júnior⁴⁸¹, que também estudaram o tema, entendem que “a transferência de bens ou mercadorias entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo contribuinte, seja em operações internas ou interestaduais, não caracteriza hipótese de incidência tributária”⁴⁸², pois não há um negócio jurídico mercantil envolvido. Por conseguinte, não terá circulação jurídica de mercadoria. Sendo essa circulação meramente física, o que não teria o condão de caracterizar a hipótese de incidência do ICMS.

Concordamos com os autores somente em relação às transferências internas. Entretanto, como foi registra alhures, divergimos em relação às transferências interestaduais. Com esse posicionamento, vislumbramos que os autores seguem a corrente de que as transferências de mercadorias, pelo fato de não serem resultado de negócio jurídico mercantil e não terem a sua propriedade transferida para terceiro, não se amoldam no arquétipo constitucional do ICMS.

⁴⁸¹ TONERA, Joélcio de Carvalho; BRASIL JÚNIOR, Vicente. A circulação como hipótese de incidência tributária do ICMS – Transferência entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo contribuinte. In: PEREIRA FILHO, Luiz Alberto (Coord.). *ICMS: questões polêmicas*. Curitiba: Juruá, 2005, p. 189 – 207.

⁴⁸² TONERA, Joélcio de Carvalho; BRASIL JÚNIOR, Vicente. A circulação como hipótese de incidência tributária do ICMS – Transferência entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo contribuinte. In: PEREIRA FILHO, Luiz Alberto (Coord.). *ICMS: questões polêmicas*. Curitiba: Juruá, 2005, p. 206.

Ao prosseguir com nossas investigações, deparamo-nos com um texto de Cinthya Rossana Martins Manzano⁴⁸³, que trata das transferências à ordem no ICMS. De início, pesávamos que o texto pudesse ter alguma conexão com nosso trabalho. Entretanto, a autora direciona sua opinião à questão de uns estados permitirem a transferência à ordem e outros não. Com isso sequer houve a menção sobre a problemática das transferências interestaduais de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo titular.

Porém, mesmo em razão da evidente diferença de propósitos entre o texto da autora e nossa pesquisa, percebemos que esta deixa nas entre linhas da sua opinião, o entendimento de que – apesar do posicionamento das transferências não se caracterizarem hipótese de incidência do ICMS -, os Fiscos Estaduais exigem, sem distinção, a tributação das transferências de mercadorias. E isso nos remete à conclusão de que a autora pressupõe como correta a caracterização do ICMS nas transferências interestaduais.

Clélio Chiesa⁴⁸⁴ também investigou as transferências à ordem, mas não deixou de dar seu posicionamento quanto à possibilidade de tributação, por meio do ICMS, das transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular.

Logo ao iniciar sua abordagem sobre o tema, este deixa claro que no seu pensamento não há nada de inconstitucionalidade na Lei Complementar n. 87/1996 quando prevê que os estabelecimentos serão autônomos para fins de apuração do ICMS. Ainda que estes sejam da mesma empresa.

Assim sendo, o autor admite que as transferências de mercadorias entre estabelecimentos de idêntica titularidade pode ser objeto de tributação por intermédio do ICMS. No entanto, este faz a observação de que não é qualquer deslocamento de mercadoria que está sujeito à tributação, mas somente aquele em que a mercadoria sai do estoque do estabelecimento “A” para o estoque do estabelecimento “B”.

⁴⁸³ MANZANO, Cinthya Rossana Martins. A polêmica operação de transferência à ordem no ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*. N. 166. São Paulo: Dialética, 2009, p. 7 – 18.

⁴⁸⁴ CHIESA, Clélio. ICMS. Operações à ordem e remessas para armazéns com posterior saída a terceiros. Possibilidades. Determinação da Sujeição Passiva e local em que é devido o imposto. In: *Congresso Nacional de Estudos Tributários*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 189 – 222.

Embora o autor não deixe expresso no seu texto se o entendimento é aplicável às transferências internas e interestaduais – ao que nos parece é aplicável tanto nas transferências internas como nas interestaduais -, este aborda a questão da autonomia dos estabelecimentos para justificar a tributação nas transferências de mercadorias.

Portanto, nesse ponto, o autor apresenta uma linha de raciocínio similar à nossa, pois deixa claro que os entes federativos devem atender as disposições dos enunciados complementares quando forem instituir o ICMS. Mas advertimos o leitor que a referida similaridade é somente em relação às transferências interestaduais.

Roque Antonio Carrazza⁴⁸⁵, por sua vez, admite que exigência do ICMS nas transferências interestaduais é uma exceção à regra geral do ICMS. Na visão dele, isso acontece porque “a remessa traz reflexos tributários às pessoas políticas envolvidas no processo de transferência (a do estabelecimento de origem e a de destino)”⁴⁸⁶, que nada mais é do que um desequilíbrio na arrecadação do ICMS, pois a falta de tributação nas transferências interestaduais, faz com que o produto da arrecadação do ICMS fique somente com Estado de destino. Acontecendo isso, o Estado de origem nada pode arrecadar. Logo, havendo ofensa ao princípio federativo e da autonomia distrital.

E o autor finaliza da seguinte forma:

Noutras palavras, em homenagem a estes dois princípios, é de reconhecer-se, por ficção, a existência de operações tributáveis, celebradas entre estabelecimentos da mesma empresa, nos casos de transferência de produtos da matriz para filial, a fim de se preservar as fontes de receitas tributárias e financeiras dos Estados⁴⁸⁷.

Cotejando as lições do autor com as considerações realizadas nesta pesquisa, divergimos somente no ponto que o autor reconhece a tributação das transferências por ficção. Isso porque, na nossa visão o ICMS exigido nas transferências interestaduais é originado de uma nova regra-matriz, com hipótese de incidência e base de cálculo distintas das demais espécies tributárias.

⁴⁸⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 60 – 61.

⁴⁸⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 61.

⁴⁸⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 61.

Continuando nossa pesquisa, identificamos as lições de Onofre Alves Batista Júnior⁴⁸⁸, que dizem respeito sobre a base de cálculo das transferências interestaduais de minério de ferro para outros estabelecimentos de igual titularidade.

Em resumo, o autor ensina que as linhas gerais da base de cálculo do ICMS são disciplinadas pela Lei Complementar n. 87/1996. Em seguida elucida que a base de cálculo da operação mercantil é o valor da operação.

No entanto, quando se trata de transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos da idêntica titularidade, o autor explica que a lei complementar estabelece três tipos de base de cálculo para essa situação fática, cuja interpretação deve ser restritiva, conforme entendimento do Superior Tribunal de Justiça⁴⁸⁹.

Na sequência, o autor parece divergir desse posicionamento do Superior Tribunal de Justiça, haja vista que o seu pensar é no sentido de que a interpretação a ser dada aos incisos I, II e III, do § 4º, do art. 13, da Lei Complementar n. 87 /1996, deve ter o elemento teleológico, ou seja, há que ser interpretada em consonância com os fins sociais da lei.

Com essa posição, o autor diz que a base de cálculo do inciso I (entrada mais recente), aplica-se quando o titular do estabelecimento realiza operações tipicamente empresariais, ou seja, compra as mercadorias e as remete para outros estabelecimentos de sua titularidade situados em estados distintos. Exemplo disso são as transferências feitas entre estabelecimentos atacadistas, conhecidos como centros de distribuição.

Já em relação ao inciso II (custo da mercadoria produzida), o entendimento do autor é de que o dispositivo se aplica às transferências que forem realizadas entre estabelecimentos industriais e estabelecimentos atacadistas de igual titularidade.

⁴⁸⁸ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Base de cálculo do ICMS na saída de minério para estabelecimento do mesmo titular localizado em outro estado. *Revista Dialética de Direito Tributário*. N. 197. São Paulo: Dialética, 2012, p. 116 – 126.

⁴⁸⁹ O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial nº 1.109.298, abordou a questão e entendeu que a interpretação adequada para o art. 13, § 4º, incisos I, II e III, da Lei Complementar n. 87/1996 é restritiva. (SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. *Recurso Especial Nº 1.109.298*. Min. Rel. Castro Meira, j. 26.04.2011, DJ. 25.05.2011.).

Nessa transferência, o autor observa que o legislador quis privilegiar (tributado arrecado) o Estado de destino em vez do Estado de origem. Isso porque, enquanto o Estado origem de ficaria com ICMS proveniente da tributação dos insumos adquiridos para industrialização do produto, os Estados de destino ficariam com a tributação do valor acrescido ao produto pelo contribuinte.

No inciso III (preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente), o autor revela que sua aplicação deve ocorrer “quando não se está perante estabelecimento industrial, nem se tratar de operação típica de comércio. O dispositivo, como se pode verificar, tem especial aplicação para o caso da atividade extrativista”⁴⁹⁰.

Nesse tipo de transferência, notamos que o autor deixa evidente a interpretação de que o legislador complementar teria a intenção de privilegiar o estado de origem do produto extraído, ou seja, ficando com a maior fatia do produto da arrecadação do ICMS.

Tal fato ocorre - ainda nas palavras do autor - porque a atividade minerária é extrativista e causa vários danos ambientais. Nesse sentido, seria injusto que a empresas mineradoras abrissem jazidas nos estados de origem, retirando as suas riquezas, sem que o povo recebesse os benefícios oriundos dos tributos arrecadados.

A compreensão retirada dessas palavras do autor é que este utiliza o elemento da finalidade para justificar cada tipo de base de cálculo das transferências interestaduais entre estabelecimentos de titular idêntica, especialmente as duas últimas.

Sendo que uma tem a finalidade de privilegiar os estados de destino, em razão deles não serem altamente industrializados e outra busca a finalidade de privilegiar os estados de origem, tendo em vista de a atividade minerária ser altamente degradante ao meio ambiente.

Para finalizar, notamos que o autor não tratou sobre a questão da tributação nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo

⁴⁹⁰ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Base de cálculo do ICMS na saída de minério para estabelecimento do mesmo titular localizado em outro estado. *Revista Dialética de Direito Tributário*. N. 197. São Paulo: Dialética, 2012, p. 120.

titular. Na verdade, acreditamos que ele já tratou a problemática como superada e partiu do ponto de que é correta a exigência de ICMS nas referidas transferências. Logo, fazendo uma análise somente da sua base de cálculo.

Já em relação à base de cálculo, acreditamos que o autor, ao dar um enfoque teleológico à sua fundamentação, acabou por sair da seara jurídica e se direcionou para o campo político e social. Isso fica evidente quando este justifica que a maior parte da carga tributária do ICMS, na hipótese do inciso III, deva ficar com o Estado de onde é extraído o produto primário (minério).

Para justificar essa divisão da carga tributária – nossa opinião –, o interprete não precisa recorrer às ciências sociais ou políticas, basta somente aplicar corretamente as orientações do princípio federativo e do princípio da não cumulatividade, que visam dar equilíbrio à federação.

Por outro lado, André Mendes Moreira não parece ter fugindo do tema e em duas⁴⁹¹ oportunidades aborda tanto a problemática das transferências de mercadorias, como a da base de cálculo nas transferências de minério de ferro beneficiado.

No tocante às transferências, o autor deixa claro o posicionamento de que não é possível a tributação, por meio do ICMS, das transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos da mesma titularidade, por entender que não há circulação jurídica nas transferências, tão somente uma circulação física.

Inclusive, o mencionado autor refuta a possibilidade de interferência do princípio federativo na instituição do ICMS, pois na sua ótica “a natureza federativa do ICMS não pode ser empregada para dilatar as hipóteses de incidência do tributo, em claro prejuízo aos contribuintes e em desrespeito à Constituição Federal”⁴⁹².

Em relação à base de cálculo, inicialmente o autor faz esclarecimentos sobre a distinção existente entre minério beneficiado e não beneficiado, para então chegar

⁴⁹¹ MOREIRA, André Mendes *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, p. 1 - 27; MOREIRA, André Mendes. Opinião legal: base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte – A problemática do minério de ferro. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 10, n. 57, maio/jun. 2012. Parecer. Disponível em: <<http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=79819>>. Acesso em: 3 agosto 2012.

⁴⁹² MOREIRA, André Mendes *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, p. 2.

à conclusão que a base de cálculo das transferências interestaduais de minério de ferro beneficiado entre estabelecimentos da mesma empresa seja o inciso II e não pelo inciso III, ambos do §4º, do art. 13, da Lei Complementar n. 87/1996.

Neste ponto, podemos observar certa evolução nas investigações sobre a problemática das transferências interestaduais. Percebemos tal fato porque no passado os autores sequer investigavam a base de cálculo dessas transferências, enquanto que hoje o tema tem sido recorrente, inclusive com um precedente do Superior Tribunal de Justiça⁴⁹³. Mas continuemos as investigações.

Ives Gandra da Silva Martins e Fátima Fernandes Rodrigues Souza⁴⁹⁴ também foram outros autores que abordaram a questão das transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, assim como da sua base de cálculo.

De início, os autores fazem uma contextualização da situação fática a ser analisada no texto e assim restringirem o seu campo de pesquisa. Desse modo, fica estabelecido que o texto abordará normas gerais relativas ao fato gerador do tributo e à sua base de cálculo estabelecida pela Lei Complementar n. 87/1996.

Depois disso, há explicações sobre os termos “operação”, “circulação” e “mercadoria”. Tudo isso para expor sobre a materialidade do tributo. Após, observamos que os autores assentam a ideia de que não é possível tributar, por meio do ICMS, as transferências internas.

No entanto, quando se tratar de transferências interestaduais de mercadorias, o pensamento dos autores se modifica. Estes passam a ensinar que é possível a sua tributação. Isso tudo para “que não se verifique, distorções na arrecadação das diversas entidades da federação”⁴⁹⁵. E justifica sua fundamentação da seguinte forma:

⁴⁹³ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. *Recurso Especial Nº 1.109.298*. Min. Rel. Castro Meira, j. 26.04.2011, DJ. 25.05.2011.

⁴⁹⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva; SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues. 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 87/1996, art. 13, parágrafo 4º, I. Conceito de valor de 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 do Estado de destino. *Revista Dialética de Direito Tributário*. N. 219. São Paulo: Dialética, 2013, p. 127 – 147.

⁴⁹⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva; SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues. ICMS. Transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa situados em diferentes unidades da Federação. Fato

É que, nessas situações, se não tributada a mercadoria no estado de situação do estabelecimento remetente, toda a arrecadação aconteceria no estado de destino, prejudicando o estado produtor.

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 do seu território⁴⁹⁶.

Em relação à base de cálculo, os autores centram suas investigações na hipótese do inciso I (valor da entrada mais recente), do §4º, do art. 13, da Lei Complementar n. 87/1996, que é aquela aplicada somente às atividades genuinamente mercantis.

Dessa maneira, no passo seguinte eles afirmam que não há, na legislação complementar, nenhum um conceito do “valor da entrada mais recente”. No entanto, estes afirmam que compartilham do entendimento formado pela jurisprudência, de que “o valor da entrada mais recente há de se entender o valor pelo qual o estabelecimento remetente tenha recebido, em data mais recente, mercadorias da mesma espécie da que é objeto das transferências”⁴⁹⁷.

Observamos que referente às transferências de mercadoria, os atores manifestam o mesmo entendimento obtido nesta pesquisa, qual seja, de que é possível a tributação somente das transferências interestaduais, excluindo-se as

gerador do imposto. Autonomia dos estabelecimentos. Base de cálculo. Lei Complementar nº 87/1996, art. 13, parágrafo 4º, I. Conceito de valor de 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 do Estado de destino. *Revista Dialética de Direito Tributário*. N. 219. São Paulo: Dialética, 2013, p. 133.

⁴⁹⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva; SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues. 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 87/1996, art. 13, parágrafo 4º, I. Conceito de valor de 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 do Estado de destino. *Revista Dialética de Direito Tributário*. N. 219. São Paulo: Dialética, 2013, p. 133.

⁴⁹⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva; SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues. 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 87/1996, art. 13, parágrafo 4º, I. Conceito de valor de 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 do Estado de destino. *Revista Dialética de Direito Tributário*. N. 219. São Paulo: Dialética, 2013, p. 135.

transferências internas, em razão da necessidade de se manter o equilíbrio do princípio federativo.

Já em relação à base de cálculo, percebemos que a opinião dos autores se diferencia da nossa. Explicamos. O valor da entrada mais recente defendido pelos autores é volátil, pois não está atrelado à mesma mercadoria que foi transferida. Além disso, também não prevê adição dos custos contábeis necessários para realização da transferência interestadual (e.i. transporte realizado pelo próprio contribuinte) da mercadoria.

Prosseguindo a pesquisa, nos deparamos com o de Cristian Ricardo Prado Moises⁴⁹⁸. Em trabalho, o autor defende a ideia de que o ICMS pode se perfectibilizar com as transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular.

Ao iniciar suas considerações, este esclarece que os tribunais superiores seguem a corrente de que o simples deslocamento de mercadorias entre os estabelecimentos da mesma titularidade, sem a transferência de propriedade da mercadoria, não caracteriza a hipótese de incidência tributária do ICMS.

Com isso, ele começa a fazer exposições sobre a tradicional teoria da circulação jurídica, que consiste na definição do critério material da hipótese de incidência, mais precisamente dos termos “operação”, “circulação” e “mercadoria”. Tema que foi debatido com profundidade no item 5.4.1 deste trabalho.

Depois disso, o autor utiliza como exemplo da situação fática concreta examinada por André Mendes Moreira⁴⁹⁹ para ilustrar ofensa ao princípio federativo, tendo vista que o produto da arrecadação obtido com a transferência interestadual de minério de ferro beneficiado iria somente para o Estado de destino.

O autor afirma isso, pois o dispositivo constitucional que dispõe sobre o critério material do ICMS não deve ser interpretado ou analisado isoladamente dos outros enunciados da Constituição. E mais. Essa interpretação deve ser harmônica, de modo que seja garantida a unidade constitucional.

⁴⁹⁸ MOISES, Cristian Ricardo Prado. ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa: a constitucionalidade da incidência à luz da reformulação da tradicional teoria da circulação jurídica. *Revista Dialética de Direito Tributário*. N. 230. São Paulo: Dialética, 2014, p. 35-49.

⁴⁹⁹ MOREIRA, André Mendes *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, p. 1 - 27.

Além disso, o autor propõe que também seja atribuído ao termo “operações” o sentido de ato jurídico e não somente de negócio jurídico, pois ato jurídico é unilateral – onde se encaixa as transferências interestaduais – e o negócio jurídico é bilateral.

Em relação ao sentido do termo “circulação”, o autor defende que a sua ligação com o termo “operação” também possa ser indireta e não direta como defendem os autores da teórica clássica da circulação jurídica.

Em nossa pesquisa, discordamos do autor somente em relação à interpretação que deve ser dada ao termo operações e circulações. Isso por um motivo relativamente simples. Se passarmos a entender que o termo operações não comportaria somente negócios jurídicos bilaterais, mas também atos unilaterais, teríamos de aplicar essa fundamentação, obrigatoriamente, às transferências internas. Por conseguinte, essas transferências passariam a estar sujeitas à exigência do ICMS, o que refutamos neste trabalho.

Exatamente por conta disso que mantemos o sentido do termo operações em consonância com o raciocínio da teoria tradicional. Caso déssemos uma interpretação diferente ao termo, certamente ficaríamos obrigados a refletir essa ideia também nas transferências internas. Assim, pensamos que a conclusão mais adequada à situação fática das transferências interestaduais é a identificação de uma nova regra-matriz do ICMS para as referidas transferências.

Pertinente ao termo circulações, o autor sugere que uma ligação indireta com o termo operações seria necessária para permitir a exigência do ICMS. Apesar disso, este não entra no mérito do sentido que deve ser atribuído à palavra circulações e como ele justificaria a inexistência da troca de propriedade nas transferências interestaduais.

Em suma, grande parte das considerações tecidas pelo autor se apruma com as conclusões obtidas neste trabalho. Restando, somente uma pequena divergência em relação ao sentido que deve ser atribuído aos termos “operações” e “circulações”.

Argos Campos Ribeiro Simões⁵⁰⁰, em um trecho de sua obra, também aborda a problemática das transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular. Na visão do autor, permitir a exigência do ICMS nas transferências interestaduais se dá somente em razão da autonomia dos estabelecimentos, o que é, possivelmente, fruto de uma ficção jurídica criada pelo legislador complementar.

A questão da autonomia dos estabelecimentos também é relevante para nosso trabalho. Entretanto, não tratamos a autonomia dos estabelecimentos como uma ficção jurídica, mas sim como uma obrigação do sujeito competente para instituir o ICMS.

Falamos isso porque, conforme item 3.2.3 desta pesquisa (As condições materiais da norma de competência legislativa do ICMS), quando o sujeito competente for instituir o ICMS, deverá atender às disposições dos enunciados complementares, sob pena de a lei ordinária instituidora do tributo ser considerada inválida, tendo em vista que ela estará em desarmonia com a norma de competência legislativa do ICMS.

Por fim, investigamos os ensinamentos de Marco Aurélio Greco⁵⁰¹ sobre o tema em debate neste trabalho. Para o autor, o presente tema não envolve “apenas aspectos ligados à technicalidade da incidência da norma tributária, mas também, perspectivas decorrentes da inserção do ICMS no bojo da concepção de Federação encampada pela CF/88”⁵⁰².

Isso porque, enquanto nas transferências internas se tem uma relação de bilateral (contribuinte-Estado), nas transferências interestaduais existe uma relação trilateral (contribuinte – Estado de origem – Estado de destino). Portanto, as transferências interestaduais gerariam efeitos no tanto no Estado de destino, como no Estado de origem, conforme as palavras do próprio autor:

⁵⁰⁰ SIMÕES, Argos Campos Ribeiro. *ICMS – IMPORTAÇÃO: Proposta de reclassificação e suas aplicações*. São Paulo: Noeses, 2014, p. 86 – 97.

⁵⁰¹ GRECO, Marco Aurélio. ICMS – Transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa. In: PRETO, Raquel Elita (Coord.). *Tributação brasileira em evolução. Estudos em homenagem ao Professor Alcides Jorge Costa*. 1. ed. São Paulo: IASP, 2015, p. 791 – 814.

⁵⁰² GRECO, Marco Aurélio. ICMS – Transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa. In: PRETO, Raquel Elita (Coord.). *Tributação brasileira em evolução. Estudos em homenagem ao Professor Alcides Jorge Costa*. 1. ed. São Paulo: IASP, 2015, p. 799.

Transferência interestadual repercute perante os terceiros 'Estado de origem' e 'Estado de destino'; naquele, impedindo a arrecadação em relação ao que vier a ocorrer posteriormente e, neste, só legitimando a cobrança do ICMS sobre a parte do pressuposto de fato que ocorrer em seu território⁵⁰³.

Com base nessas premissas, o autor chega à conclusão de que não é contraditório pensar que nas transferências internas não há a caracterização da hipótese tributária do ICMS, enquanto que nas transferências interestaduais há perfeita configuração do ICMS. Por conta disso, este analisou a base de cálculo dessas transferências.

Assim, este esclarece que a base de cálculo das transferências internas é o custo efetivo da mercadoria produzida, pois como não há um negócio jurídico que estabeleça um preço às mercadorias – isso não quer dizer que a mercadoria não tenha um valor -, o referido custo reflete o valor da transferência. Nas transferências interestaduais, o autor entende da mesma maneira e assenta que a única diferença é a repercussão para outra unidade da federação.

Ao que nos parece, em relação à possibilidade de se tributar as transferências interestaduais por intermédio o ICMS, o autor obteve a mesma conclusão que a nossa, no entanto, utilizou fundamentação levemente diferente. Ousamos em dizer que somente com palavras diferentes, mas com o mesmo conteúdo, especialmente porque este ensina que as transferências interestaduais devem ser vistas no contexto da federação estabelecida pela Constituição.

No tocante à base de cálculo, o autor nos parece centrar esforços somente à questão tratada no inciso II. No entanto, ao comparamos este ponto da opinião do autor com a nossa, percebemos que a diferença está no fato de nós acrescentarmos o custo da transferência e o autor não. Este mantém apenas o custo da mercadoria produzida, que por sua vez pensamos estar embutido no valor da mercadoria.

Se pudéssemos exprimir, em uma palavra, a percepção que tivemos da investigação feita acima, esta seria evolução. Assinalamos isso, não somente porque houve uma evolução do estudo jurídico, mas também porque há uma evolução constante e muito rápida da atividade empresarial desenvolvida no Brasil.

⁵⁰³ GRECO, Marco Aurélio. ICMS – Transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa. In: PRETO, Raquel Elita (Coord.). *Tributação brasileira em evolução. Estudos em homenagem ao Professor Alcides Jorge Costa*. 1. ed. São Paulo: IASP, 2015, p. 802.

E esse cenário de constante evolução no mundo social faz com que o direito também seja obrigado a evoluir, com novos pensamentos, novos métodos, novas argumentações, novas fundamentações, etc. E é justamente nesse cenário que tentamos deixar nosso trabalho, de modo que lançamos um olhar diferente sobre a problemática das transferências interestaduais.

Sendo que esse pensamento, quando cotejado com as ideias dos demais autores, apresentaram divergências, especialmente em relação à possibilidade de configuração do ICMS nas transferências interestaduais e nos elementos informadores da base de cálculo, o que é enriquecedor para o direito.

7. 3 A POSIÇÃO DOS TRIBUNAIS SUPERIORES SOBRE O TEMA

Historicamente, a posição dos tribunais superiores é no sentido de que mera circulação física da mercadoria não enseja em tributação do ICMS. No entanto, em meio ao grande número de decisões sobre tema, pinçaremos alguns acórdãos para tecer nossos comentários.

A decisão mais antiga que resvala no tema das transferências de mercadorias, foi proferida no ano de 1973, no julgamento do Recurso Extraordinário n. 75.026⁵⁰⁴. Em síntese, a situação fática abordada nesse acórdão não chega a ser uma transferência de mercadoria, pois o contribuinte recorrido era uma fábrica de móveis que tinha sido arrendada por um hotel com objetivo de confeccionar os móveis deste último. Logo, a discussão orbitava em torno das “transferências” de mercadorias entre a empresa recorrida e o hotel.

No decorrer da sua fundamentação, o Ministro Relator estabeleceu que “para a incidência do ICM não basta o simples deslocamento físico de mercadoria do

⁵⁰⁴ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Recurso Extraordinário Nº 75.026*. Min. Rel. Djaci Falcão, j. 05.10.1973, DJ. 22.03.1974.

estabelecimento comercial, industrial ou produtor. Faz-se mister que a sua saída importe num negócio jurídico ou, em operação de natureza econômica”⁵⁰⁵.

Sendo assim, considerado que os estabelecimentos do caso em exame eram distintos, o Ministro Relator entendeu que deveria dar provimento ao recurso da Fazenda Pública do Estado do Rio Grande do Sul, por conseguinte determinado a incidência do ICM nas mencionadas transferências.

Em que pese a situação fática analisada seja diferente de uma transferência interestadual, podemos perceber que a Suprema Corte já se inclinou a dizer que o ICM não incide em um mero deslocamento físico da mercadoria. Sendo isso sustentado até nos dias atuais

Anos mais tarde, o tema volta à tona no Supremo por meio do Recurso Extraordinário n. 93.523⁵⁰⁶. No mencionado recurso, o contribuinte realizava a transferência de cimento entre o seu depósito (locado exclusivamente para isso) e o local da obra, tendo em vista que se tratava de uma empreiteira.

Ao que nos parece, essa foi uma transferência interna. Em todo caso, percebemos que a fundamentação exposta no Recurso Extraordinário n. 75.026⁵⁰⁷, serviu de fundamentação para o julgamento deste, que foi no sentido de reconhecer que “o simples deslocamento físico da mercadoria pelo seu proprietário, sem circulação econômica ou jurídica, não legitima a incidência do ICM”⁵⁰⁸.

Depois disso, houve uma série de Representações⁵⁰⁹ apresentadas pela Procuradoria Geral da República que abordaram o tema das transferências. Em suma, as referidas Representações alegavam que as legislações dos estados eram inconstitucionais, pois consideravam que, para fins de incidência do ICMS, cada

⁵⁰⁵ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Recurso Extraordinário Nº 75.026*. Min. Rel. Djaci Falcão, j. 05.10.1973, DJ. 22.03.1974.

⁵⁰⁶ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Recurso Extraordinário Nº 93.523*. Min. Rel. Cordeiro Guerra, j. 24.08.1982, DJ. 24.08.1982.

⁵⁰⁷ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Recurso Extraordinário Nº 75.026*. Min. Rel. Djaci Falcão, j. 05.10.1973, DJ. 22.03.1974.

⁵⁰⁸ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Recurso Extraordinário Nº 93.523*. Min. Rel. Cordeiro Guerra, j. 24.08.1982, DJ. 24.08.1982.

⁵⁰⁹ Cf. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Representação Nº 1.181*. Min. Rel. Rafael Mayer, j. 26.09.1984, DJ. 08.11.1984; SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Representação Nº 1.292*. Min. Rel. Francisco Rezek, j. 08.05.1986, DJ. 06.06.1986; SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Representação Nº 1.394*. Min. Rel. Djaci Falcão, j. 02.09.1987, DJ. 25.09.1987; SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Representação Nº 1.395*. Min. Rel. Oscar Corrêa, j. 24.09.1987, DJ. 09.10.1987.

estabelecimento do mesmo titular era autônomo. Desse modo, as transferências de mercadorias seriam objeto de tributação por meio do ICMS.

Contudo, para a Suprema Corte declarar a inconstitucionalidade desses dispositivos legais, foi utilizada a fundamentação de que essa autonomia fictícia não seria capaz de afastar a necessidade de se ter a circulação jurídica da mercadoria. E mais. Considerou que as transferências eram atos internos da empresa e por conta disso afirmou que estes “não podem ser elementos de circulação econômica e jurídica, pois são simples atos físicos ou materiais do processo produtivo, e não dão causa à incidência do tributo”⁵¹⁰.

No voto de outra Representação, afirmou-se que:

Tal ficção alias, é contrária à definição constitucional do tributo. O simples deslocamento físico do produto na área interna de um mesmo estabelecimento, corresponde à passagem de uma fase à outra do processo produtivo, não se pode ser qualificada como uma operação de circulação realizada por produtor ou industrial, pois esta supõe necessariamente o envolvimento de estabelecimentos ou de pessoas distintas⁵¹¹.

Esse pensamento – mero deslocamento físico, sem que haja transferência de propriedade da mercadoria, não caracteriza operação de circulação de mercadoria sujeita à incidência do ICMS - do Supremo Tribunal Federal, inclusive, continua firme como mencionamos alhures, tanto que em julgamento de casos análogos⁵¹², os julgados mencionados acima são tidos como precedentes⁵¹³.

Com essas considerações, percebemos que a orientação da Suprema Corte não se coaduna com o pensamento que expusemos neste trabalho, pois afasta a

⁵¹⁰ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Representação Nº 1.181*. Min. Rel. Rafael Mayer, j. 26.09.1984, DJ. 08.11.1984.

⁵¹¹ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Representação Nº 1.394*. Min. Rel. Djaci Falcão, j. 02.09.1987, DJ. 25.09.1987.

⁵¹² Não tivemos acesso às petições iniciais desses das ações que originaram esses recursos. Portanto, não conseguimos identificar se o STF tratou de forma igual as transferências internas e interestaduais. Caso houvesse algum caso julgado com repercussão geral, conseguiríamos ter acesso a todo o processo, o que facilitaria nossa análise.

⁵¹³ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Agravo Regimental no Agravo de Instrumento Nº 693.714*. Min. Rel. Ricardo Lewandowski, j. 30.06.2009, DJ. 20.08.2009; SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Recurso Extraordinário Nº 267.599*. Min. Rel. Ellen Gracie, j. 24.11.2009, DJ. 10.12.2009; SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Agravo Regimental no Agravo de Instrumento Nº 618.947*. Min. Rel. Celso de Mello, j. 02.03.2010, DJ. 25.03.2010; SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Recurso Extraordinário Nº 466.526*. Min. Rel. Cármen Lúcia, j. 18.09.2012, DJ. 03.10.2012.

autonomia dos estabelecimentos por ficção e segue a linha de pensamento da corrente majoritária da doutrina⁵¹⁴, a qual informa que o ICMS só se configura se houver a circulação jurídica da mercadoria.

Já no Superior Tribunal de Justiça, sentimos que o entendimento tende a mudar, especialmente por conta do julgamento do Recurso Especial n. 1.109.298⁵¹⁵, que analisou a base de cálculo das transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos de igual titularidade.

Ao que nos parece, a primeira vez que a Corte Superior se deparou com o tema, foi no julgamento do Recurso Especial n. 37.580⁵¹⁶. Na oportunidade, seguiram o entendimento fixado pelo Supremo e assentaram que “para caracterizar-se o fato gerador do ICM é preciso, além da saída física, a saída jurídica, isto é, a venda da mercadoria”⁵¹⁷. Esse posicionamento vem sendo confirmado desde então⁵¹⁸. Inclusive houve a edição da Sumula 166⁵¹⁹ de tão recorrente que o tema era na mencionada Corte.

Até aqui, não conseguimos identificar, de forma precisa, se as hipóteses fáticas julgadas pelo Superior Tribunal de Justiça diziam respeito às transferências internas ou interestaduais, o que dificulta uma análise mais precisa.

No entanto, quando a oportunidade de analisar a situação fática de maneira precisa apareceu, que era no julgamento do Recurso Especial n. 1.125.133⁵²⁰ sob a égide dos recursos repetitivos (art. 543-C do CPC), verificamos que os fatos julgados no referido recurso faziam referência às transferências interestaduais de bens do

⁵¹⁴ Cf. Item 7.1 Alguns entendimentos doutrinários sobre o tema.

⁵¹⁵ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. *Recurso Especial Nº 1.109.298*. Min. Rel. Castro Meira, j. 26.04.2011, DJ. 25.05.2011.

⁵¹⁶ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. *Recurso Especial Nº 37.580*. Min. Rel. Garcia Vieira, j. 22.09.1993, DJ. 11.10.1993.

⁵¹⁷ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. *Recurso Especial Nº 37.580*. Min. Rel. Garcia Vieira, j. 22.09.1993, DJ. 11.10.1993.

⁵¹⁸ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. *Agravo Regimental no Agravo de Instrumento Nº 992.603*. Min. Rel. Benedito Gonçalves, j. 17.02.2009, DJ. 04.03.2009; SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. *Agravo Regimental no Agravo de Instrumento Nº 1.068.651*. Min. Rel. Eliana Calmon, j. 05.03.2009, DJ. 02.04.2009; SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. *Agravo Regimental nos Embargos de Declaração no Recurso Especial Nº 1.127.106*. Min. Rel. Humberto Martins, j. 06.05.2009, DJ. 17.05.2010.

⁵¹⁹ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. *Súmula 166*. Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo. J. 18.08.1996, DJ. 23.08.1996.

⁵²⁰ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. *Recurso Especial Nº 1.125.133*. Min. Rel. Castro Meira, j. 25.08.2010, DJ. 10.09.2010.

No acórdão, o Relator entende que a natureza do estabelecimento atacadista, que fez a remessa da mercadoria para o Estado do Rio Grande do Sul, é industrial. No seu entender, este seria somente uma extensão do estabelecimento fabril. Com esse raciocínio, o Relator consegue aplicar os elementos informadores da base de cálculo do custo da mercadoria produzida à situação fática que reclama os elementos da entrada mais recente, pois se trata de uma relação entre estabelecimentos atacadistas.

Neste ponto o relator se equivoca, ou no mínimo não mantém a coerência em seu voto. Falamos isso, porque se este entende que não há necessidade de desmembrar a atividade empresarial do contribuinte para fins de incidência do ICMS, este também deveria afastar a exigência do ICMS em todas as movimentações das mercadorias pelos estabelecimentos do contribuinte e permitir a exigência do ICMS somente quando houver a circulação jurídica da mercadoria, o que só acontecerá quando esta sair do estabelecimento situado no Rio Grande do Sul.

Além disso, a autonomia dos estabelecimentos, que foi afastada no voto do relator, facilita toda a logística fiscal de apuração do tributo, o que por sua vez garante a efetividade do princípio federativo e do princípio da não cumulatividade, conforme já expusemos no item 7.1.1 deste trabalho.

Aproveitando a oportunidade que acabamos de mencionar o princípio federativo, trazemos para o debate, o entendimento consignado no acórdão de que um dos objetivos da lei complementar é evitar conflito entre os entes da federação em decorrência da arrecadação do imposto.

De fato, esta é a função da lei complementar – estabelecer normas gerais em direito tributário. Entretanto, a fundamentação exposta no acórdão, em nossa ótica, não consegue deixar equilibrada a repartição de receitas. Pensamos desse modo, porque se foi afastada a autonomia dos estabelecimentos, como é que se garantirá a efetivação do princípio da não cumulatividade? Tendo em vista que o seu caráter técnico depende da autonomia dos estabelecimentos.

Por fim, passando ao próximo ponto de divergência, o acórdão do Tribunal Superior entende que a interpretação do art. 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar n. 87/1996 deve ser restritiva. A justificativa de tal fato é para não ocorrer o alargamento da base de cálculo.

Quando comparado esse ponto da fundamentação com a nossa pesquisa, percebemos que a única divergência é o fato de não constar no acórdão a adição do custo das transferências, pois sem este não conseguimos chegar ao valor das transferências (valor da mercadoria + custo das transferências) que, a nosso ver, é a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais.

Para finalizar este tópico de nosso trabalho, percebemos que os Tribunais Superiores, ressalvada a hipótese do Recurso Especial n. 1.109.128⁵²², adotam o pensamento de que mero deslocamento físico da mercadoria não é capaz de caracterizar a hipótese de incidência do ICMS.

Com o passar do tempo, acreditamos que este pensamento dos Tribunais Superiores vai se modificar – possivelmente para aceitar a interferência do princípio federativo e permitir a construção de uma nova regra-matriz -, isso porque as atividades empresariais desempenhadas no Brasil caminham a passos largos para criar novos métodos que permitam atuação do contribuinte de forma nacional e cada vez mais eficiente.

Portanto, ficar de olho na evolução é a solução.

⁵²² SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. *Recurso Especial Nº 1.109.298*. Min. Rel. Castro Meira, j. 26.04.2011, DJ. 25.05.2011.

8 CONCLUSÃO

Ao fim deste trabalho cremos que, apesar de estar finalizado fisicamente, nos âmbitos material e formal, este não exauriu o tema. Acreditamos corroborar, de forma positiva, para o debate jurídico que gira em torno do ICMS e as transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, pois vislumbramos a possibilidade concreta da configuração de uma subespécie tributária nessa situação fática.

Devido ao elevado grau de dificuldade do tema, tivemos que proceder ampliada averiguação na seara do direito constitucional e, logicamente, do direito tributário. Por conta disso, realizamos investigações concernentes aos principais contornos do princípio federativo. O que nos permitiu atestar que as características da autonomia dos entes federados e da necessidade da repartição de competências, são fundamentais para distribuição equilibrada das receitas tributárias.

Isso porque, dentre as justificativas para a configuração do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias, está a necessidade de uma correta repartição das competências e o respeito à autonomia dos Estados federados. Sem isso, certamente haverá uma falta de harmonia no sistema jurídico.

No terceiro capítulo, estabelecemos nossa definição sobre competência tributária. Desse modo, pensamos que esta é a aptidão jurídica, concedida aos Estados, para instituição dos tributos em espécie, assim como para realizar a sua arrecadação e fiscalização.

Nesse sentido, para analisarmos o exercício dessa competência tributária, decompomos todos os elementos da estrutura lógica da norma de competência. Isso nos permitiu identificar a interferência do princípio federativo, do princípio da não cumulatividade, assim como da autonomia dos estabelecimentos, no instante que o sujeito competente for instituir o ICMS nas transferências interestaduais.

No capítulo seguinte, nossos esforços investigativos ser viram à lei complementar, mormente porque esta, por meio da função tríplice, irá detalhar o perfil dos tributos mencionados na Constituição, de modo a deixá-los utilizáveis

pelas leis ordinárias, veículos adequados para os entes federativos instituírem os tributos em seus respectivos espaços territoriais.

Em seguida, abordamos a importância da conjugação do binômio hipótese de incidência e base de cálculo. Com isso, sentimos que por meio desse binômio, a sigla ICMS pode comportar inúmeras materialidades do tributo. O próximo passo foi proceder com a decomposição de todos os critérios da regra-matriz de incidência tributária do ICMS nas operações mercantis.

Pertinente ao princípio constitucional da não cumulatividade, fixamos a ideia de que o aludido princípio possui um papel importante para o desenvolvimento econômico do país, especialmente no caso do ICMS, que representa a maior parte da receita dos Estados. Além do mais, estudamos que o princípio constitucional da não cumulatividade é do tipo que impõe um limite objetivo.

Ainda na seara do princípio da não cumulatividade, atestamos que o seu caráter técnico se opera em momento posterior à incidência tributária do ICMS, o que nos remeteu à discussão sobre o sentido do termo “cobrados”. Dessa maneira, entendemos que o sentido do termo cobrados é o mesmo que incidir. Ao final do capítulo, registramos o entendimento de que as únicas exceções ao princípio da não cumulatividade são a isenção e não incidência.

No capítulo que finaliza o presente trabalho, aplicamos as premissas estudadas às transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular e assim emitimos nossa opinião quanto à interferência do princípio federativo, do princípio da não cumulatividade e da autonomia dos estabelecimentos, no exercício da competência legislativa do ICMS nas transferências interestaduais.

Desse modo, concluímos que em face das interferências do princípio federativo, as unidades federadas não devem deixar de tributar, por meio do ICMS, as transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, caso contrário haverá nítida ofensa ao princípio federativo.

Relativamente à interferência do princípio da não cumulatividade, sentimos que o seu caráter técnico e a sua carga valorativa devem ser atendidos pelo sujeito competente na instituição do ICMS nas transferências interestaduais, pois visa efetivar o princípio federativo.

Por conta da importância dos enunciados complementares na norma de competência, a autonomia dos estabelecimentos fixada na lei complementar, deve ser atendida, pois estabelece elementos objetivos sobre o critério espacial da regra-matriz de incidência e sobre a responsabilidade pelo pagamento do tributo, o que, via de consequência, concretiza o princípio federativo, assim como o princípio da não cumulatividade.

Já em relação à materialidade do ICMS nas transferências interestaduais, fizemos a sua decomposição e concluímos que o sentido jurídico a ser atribuído ao termo transferências é o de um ato unilateral de vontade do titular dos estabelecimentos, que consiste em realizar transferências que afetem o direito de outra unidade da federativa.

Passando para o termo interestadual, atribuímos a este o sentido jurídico de que é uma relação indireta entre as unidades da federação, regidas pelo direito constitucional, que deve render obediência ao princípio federativo.

Ao vocábulo mercadorias, consignamos que este é um bem móvel corpóreo que se destina à mercancia. Se a coisa transferida entre as unidades da federação não se encaixar nessa definição jurídica de mercadoria, esta não será objeto de tributação por meio do ICMS.

Finalizado a decomposição do critério material do ICMS nas transferências interestaduais. Temos a ideia de que o termo titular significa o mesmo que sociedade empresária detentora de personalidade jurídica e que possua o direito de estar em uma relação jurídica, assim como também possa deliberar, agir, dispor ou alienar, algum direito do estabelecimento empresarial.

Pertinente à base de cálculo das transferências interestaduais, pensamos que esta é o valor das transferências (valor da mercadoria acrescido do custo das transferências) e os seus elementos informadores estão dispostos no art. 13, §4º, incisos I, II e III, da Lei Complementar n. 87/1996.

Ao conjugarmos esses elementos informadores da base de cálculo com a materialidade da hipótese de incidência das transferências interestaduais, concluímos que a mencionada base de cálculo afirma a existência da materialidade da hipótese de incidência supramencionada.

Para concluir este trabalho, fizemos um cotejo da nossa opinião com a opinião de vários autores e com os entendimentos fixados na jurisprudência dos tribunais superiores. Com isso, além de verificarmos os pontos de convergência e divergência, percebemos uma constante evolução nos estudos do tema.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes. *Competências na Constituição de 1988*. São Paulo: Atlas, 1991.

ALVES, Anna Emilia Cordelli. Aspecto material de incidência do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias – ICM – e as transferências de mercadorias para estabelecimento do mesmo titular. *Revista de Direito Tributário*. N. 21/22. São Paulo: RT, 1982.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

ARAUJO, Luiz Antonio Mattos Pimenta. O ICMS e a transferência interestadual de bens do ativo fixo. *Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro*. N. 93. São Paulo: RT, 1994.

ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Diretrizes gerais sobre o tema ICM. *Revista de Direito Tributário*. N. 19/20. São Paulo: RT, 1982.

_____. Exame crítico dos principais equívocos em torno do ICM. *Revista de Direito Tributário*. N. 17/18. São Paulo: RT, 1981.

_____. ICM – abatimento constitucional: princípio da não-cumulatividade. *Revista de Direito Tributário*. N. 29-30. São Paulo: RT, 1984.

_____. Autonomia dos estabelecimentos. Operação mercantil. Impossibilidade de negócio consigo mesmo. Não há circulação dentro de uma pessoa jurídica. *Revista de Direito Tributário*. N. 43. São Paulo: RT, 1988.

_____. Base de cálculo. *Revista de Direito Tributário*. N. 41. São Paulo: RT, 1987.

_____. ICM e circulação jurídica. *Revista de Direito Administrativo*. Vol. 144. Rio de Janeiro, 1981.

_____. ICM - Linhas mestras constitucionais – O diferimento. *Revista de Direito Tributário*. N. 23/ 24. São Paulo: RT, 1983.

_____. Núcleo da definição constitucional do ICM. *Revista de Direito Tributário*. N. 25/26. São Paulo: RT, 1983.

_____. Pressupostos do estudo jurídico do ICM. *Revista de Direito Tributário*. N. 15/16. São Paulo: RT, 1981.

ATALIBA, Geraldo. Competência legislativa supletiva estadual. *Revista de Informação Legislativa*. Brasília, ano 19, n. 73, jan./mar. 1982, p. 81-94.

_____. *Constituição e Constituinte: Regime federativo*. São Paulo: RT, 1987.

_____. *Estudo e pareceres de direito tributário*. Vol. 1. São Paulo: RT, 1978.

_____. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

_____. ICM sobre a importação de bem de capital para uso do importador. *Revista Forense*. V. 250. Rio de Janeiro: Forense, 1971.

_____. ICMS na Constituição. *Revista de Direito Tributário*. N. 57. São Paulo: Malheiros, 1991.

_____. *Lei complementar na Constituição*. São Paulo: RT, 1971.

_____. Matriz constitucional do ICM. *Revista de Direito Tributário*. N. 32. São Paulo: RT, 1985.

_____. Normas gerais de direito financeiro e tributário e autonomia dos Estados e Municípios. *Revista de Direito Público*. V. 10. São Paulo: RT, 1969.

_____. *República e Constituição*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: RT, 1968.

ÁVILA, Humberto. Imposto sobre a prestação de serviços de qualquer natureza – ISS. Normas constitucionais aplicáveis. Precedentes do Supremo Tribunal Federal, hipótese de incidência, base de cálculo e local da prestação. Leasing Financeiro: Análise da incidência. *Revista Dialética de Direito Tributário*. N. 122. São Paulo: Dialética, 2005.

_____. *Teoria dos princípios*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

BAHIA. Lei Ordinária n. 7.014 de 04 de dezembro de 1996. *Trata do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), e dá outras providências*. Disponível em <http://mbusca.sefaz.ba.gov.br/DITRI/leis/leis_estaduais/legest_1996_7014_icmsco_mnotas.pdf>. Acesso em 12.10.2015.

_____. Conselho de Fazenda Estadual. *Recurso Voluntário - Acórdão 2ª CJF nº 0275-12/15*. Cons. Rel. José Antônio Marques Ribeiro. j. 24.08.2015.

_____. Conselho de Fazenda Estadual. *Recurso Voluntário - Acórdão 2ª CJF nº 0299-121/15*. Cons. Rel. Paulo Danilo Reis Lopes. j. 16.09.2015.

_____. Conselho de Fazenda Estadual. *Recurso Voluntário - Acórdão 1ª CJF nº 0274-11/15*. Cons. Rel. Eduardo Ramos de Santana. j. 19.09.2015.

_____. Secretaria do Estado da Fazenda do Estado da Bahia. *Solução de Consulta. Parecer n. 12552/2008*. Disponível em < <http://www.sefaz.ba.gov.br> >. Acesso em 12.15.2015.

BARBOSA, Pedro Henrique Laranjeira. *Sucessão empresarial na alienação do estabelecimento empresarial*. Dissertação de mestrado. Pontifícia Universidade Católica, São Paulo, 2012.

BARRETO, Aires Fernandino. ICMS. Transferência entre estabelecimentos do mesmo contribuinte. Direito ao aproveitamento de dos créditos. Compensação. Autonomia das operações. *Revista de Direito Tributário*. N. 68. São Paulo: Malheiros, 1995.

_____. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. São Paulo: RT, 1987, p. 3

BARRETO FILHO, Oscar. *Teoria do estabelecimento comercial*. São Paulo: Max Limonad, 1969.

BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2006.

BAPTISTA, Inocêncio A. Da discriminação de alíquotas do ICM nas operações interestaduais. O dilema do creditamento pelos contribuintes do diferencial apurado nos registros de operações de aquisições interestaduais e de saídas no mercado interno do próprio estado. *Suplemento Tributário LTR*. Vol. 31. São Paulo: LTR, 1992.

BATISTA JUNIOR, Onofre Alves; CRUZ, Paulo Ricardo de Sousa. *A regra constitucional da não cumulatividade e os bens do ativo permanente. ICMS: Reflexões sobre a Lei Complementar n. 102/2000*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2001.

_____. Base de cálculo do ICMS na saída de minério para estabelecimento do mesmo titular localizado em outro estado. *Revista Dialética de Direito Tributário*. N. 197. São Paulo: Dialética, 2012.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2010.

BERGAMINI, Adolpho; GUIMARÃES, Adriana Esteves; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Org.). *O ICMS na história da jurisprudência do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo*. Vol. I. São Paulo: MP, 2011.

_____. ICMS nas transferências interestaduais e o conceito de “custo de produção”. *Migalhas*. São Paulo, 2008. Disponível em < www.migalhas.com.br >. Acesso em 21.12.2015.

BERGMANN, Thomas Ribeiro. O conteúdo semântico mínimo constitucional de operação interestadual e o Regulamento do ICMS do Estado do Rio Grande do Sul. *Repertório de Jurisprudência IOB*. São Paulo: Thomson/IOB, 2015.

BERNARDES, Flávio Couto. Caracterização do Estado Federal. *Revista de Direito Tributário*. N. 82. São Paulo: Malheiros, 2001.

BORGES, José Souto Maior. Crédito de IPI relativo a insumo isento. *Revista Dialética de Direito Tributário*. N. 48. São Paulo: Dialética, 1999.

_____. *Lei complementar tributária*. São Paulo: RT, 1975.

_____. Normas gerais do direito tributário, inovações do seu regime na Constituição de 1988. *Revista de Direito Tributário*. N. 87. São Paulo: Malheiros, 2000.

_____. O fato gerador do ICM e os estabelecimentos autônomos. *Revista de Direito Administrativo*. Vol.103. Rio de Janeiro, 1971.

_____. Pacto federativo e tributação. *Revista de Direito Tributário*. N. 116. São Paulo: Malheiros, 2012.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. *IPi – Princípios e estrutura*. São Paulo: Dialética, 2009.

BRANDÃO JÚNIOR, Salvador Cândido. *Federalismo e ICMS: Membros em “Guerra Fiscal”*. São Paulo: Quartier Latin, 2014.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*: promulgada em 05 de outubro de 1988. Disponível em <www.planalto.gov.br>. Acesso em 13.06.2015.

_____. Decreto – Lei n. 406 de 31 de dezembro de 1968. *Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências*. em <www.planalto.gov.br>. Acesso em 27.11.2015.

_____. Lei Complementar n. 87 de 13 de setembro de 1996. *Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências (LEI KANDIR)*. Disponível em <www.planalto.gov.br>. Acesso em 04.09.2015.

_____. Lei n. 5.172 de 25 de outubro de 1966. *Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios*. Disponível em <www.planalto.gov.br>. Acesso em 12.10.2015.

_____. Lei n. 10.406 de 10 de janeiro de 2002. *Institui o Código Civil*. Disponível em <www.planalto.gov.br>. Acesso em 12.10.2015.

_____. Lei n. 12.441 de 11 de julho de 2011. *Altera a Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), para permitir a constituição de empresa individual de responsabilidade limitada*. Disponível em <www.planalto.gov.br>. Acesso em 12.10.2015.

_____. Ministério da Fazenda. Conselho de Política Fazendária. Convênio ICM nº 66 de 16 de dezembro de 1988. *Fixa normas para regular provisoriamente o ICMS e*

dá outras providências. Disponível em http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/convenios/icms/1988/CV066_88.htm. Acesso em 18.11.2015.

BRIGAGÃO, Gustavo André Müller. Incidência do diferencial de alíquota do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e serviços: ICMS na aquisição interestadual de bens destinados ao ativo permanente. In: CARVALHO, Maria Augusta Machado de (Coord.). *Estudos de direito tributário em homenagem à memória de Gilberto de Ulhôa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

BRITO, Edvaldo. *O ICMS: restrições à compensação do ICMS – bens do ativo e bens do ativo destinados a consumo do estabelecimento. O ICMS e a LC 102*. São Paulo: Dialética, 2000.

BRITTO, Lucas Galvão de. *O lugar e o tributo*. São Paulo: Noeses, 2014.

CARRAZZA, Elizabeth Nazar. Sistema constitucional tributário brasileiro. *Revista de Direito Público*. N. 25. São Paulo: RT, 1973.

CARRAZZA, Roque Antonio. A competência tributária dos Estados-membros diante da nova Constituição Federal. *Revista de Direito Tributário*. N. 45. São Paulo: RT, 1988, p. 55.

_____. *Curso de direito constitucional tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

_____. *ICMS*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. ICM na Constituição. *Revista de Direito Tributário*. N. 29/30. São Paulo: RT, 1984.

_____. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito: o constructivismo lógico-semântico*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2010.

CARVALHO, Osvaldo Santos de. *Não cumulatividade do ICMS e princípio da neutralidade tributária*. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. A concessão de isenções, incentivos ou benefícios fiscais no âmbito do ICMS. In MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. *Guerra Fiscal. Reflexões sobre a concessão de benefícios fiscais no âmbito do ICMS*. São Paulo: Noeses, 2012.

_____. A lei complementar e a experiência brasileira. *Revista de Direito Tributário*. N. 81. São Paulo: Malheiros, 2001.

_____. *A regra-matriz do ICM*. Tese (Livre Docência em Direito Tributário) - Pontifícia Universidade Católica, São Paulo, 1981.

- _____. *Curso de Direito Tributário*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- _____. *Constructivismo Lógico-Semântico*. Vol. I. São Paulo: Noeses, 2014.
- _____. *Derivação e positivação no direito tributário*. Vol. 1. São Paulo: Noeses, 2011.
- _____. *Derivação e positivação no direito tributário*. Vol. 2. São Paulo: Noeses, 2013.
- _____. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009.
- _____. Fundamentos jurídicos da incidência, 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- _____. Guerra Fiscal e o princípio da não cumulatividade do ICMS. *Revista de Direito Tributário*, n. 95. São Paulo: Malheiros, 2006.
- _____. Hipótese de incidência do ICM. *Revista de Direito Tributário*. N. 11/12. São Paulo: RT, 1980.
- _____. Hipótese de incidência e base de cálculo do ICM. *Revista de Direito Tributário*. N. 5. São Paulo: RT, 1978.
- _____. ICM. *Revista de Direito Tributário*. N. 48. São Paulo: Malheiros, 1989.
- _____. ICMS. Incentivos. Conflitos entre Estados. Interpretação. *Revista de Direito Tributário*. N. 66. São Paulo: Malheiros, 1994.
- _____. Isenções tributárias de IPI, em face do princípio da não cumulatividade. *Revista Dialética de Direito Tributário*. V. 33. São Paulo: Dialética, 1998.
- _____. O papel discursivo dos princípios na retórica jurídico – tributária. *Revista de Direito Tributário*. N. 101. São Paulo: Malheiros, 2008.
- _____. Os tributos e a federação que deve ser. *Revista de Direito Tributário*. N. 119. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 15 - 21.
- _____. Sobre os princípios constitucionais tributários. *Revista de Direito Tributário*. N. 55. São Paulo: Malheiros, 1991.
- CHIESA, Clélio. ICMS incidente na aquisição de bens ou mercadorias importados do exterior e contração de serviços no exterior: inovações introduzidas pela EC 33/2001. In ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O ICMS e a EC 33*. São Paulo: Dialética, 2002.
- _____. ICMS. Operações à ordem e remessas para armazéns com posterior saída a terceiros. Possibilidades. Determinação da Sujeição Passiva e local em que é devido o imposto. In: *Congresso Nacional de Estudos Tributários*. São Paulo: Noeses, 2009.

_____. ICMS: Redução de base de cálculo e guerra fiscal. In: *Congresso Nacional de Estudos Tributários*. São Paulo: Noeses, 2008.

_____. *ICMS: sistema constitucional tributário: algumas inconstitucionalidades da LC 87/96*. São Paulo: LTr, 1997.

COELHO, Fábio Ulhoa. *Manual de direito comercial: direito de empresa*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. A competência do Senado Federal e a emissão de letras financeiras do tesouro do Estado do Pernambuco. *Direito Administrativo, Contabilidade e Administração Pública*. São Paulo: IOB, 1997.

_____. Não cumulatividade e temas afins. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *O princípio da não cumulatividade*. São Paulo: Revista dos tribunais, Centro de Extensão Universitária, 2004.

_____. ICMS – Operação interestadual de transferência de mercadorias – Regime especial. *Revista Dialética de Direito Tributário*. N. 40. São Paulo: Dialética, 1999.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

_____. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

CONTI, José Maurício. Dívida Pública e Responsabilidade Fiscal no Federalismo Brasileiro. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito Tributário. Estudos em homenagem ao Prof. Alcides Jorge Costa*. v. II. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

COSTA, Alcides Jorge. Aspectos constitutivos de uma federação e a realidade brasileira. *Revista de Direito Tributário*. N. 121. São Paulo: Malheiros, 2014.

_____. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.

_____. ICMS na Constituição. *Revista de Direito Tributário*. N. 46. São Paulo: Malheiros, 1988.

_____. Normas gerais como instrumentos de uniformização do direito. In: *Congresso Nacional de Estudos Tributários*. São Paulo: Noeses, 2012.

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

COSTA, Gustavo de Farias Cavalcanti. *Federalismo & ICMS: reflexos tributários*. Curitiba: Juruá, 1999.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de Teoria Geral do Estado*. São Paulo: Saraiva, 1998.

DANIEL NETO, Carlos Augusto. O modal deontico da norma de competência tributária. *Revista de Direito Tributário*. N. 118. São Paulo: Malheiros, 2013.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Competência tributária*. Belo Horizonte: Del Rey, 2011.

_____. Federalismo e autonomia dos Estados. A competência do Senado Federal e a emissão de letras financeiras do tesouro do Estado de Pernambuco. *Revista de Direito Tributário*. N. 74. São Paulo: Malheiros, 1996.

_____. Federalismo, Estado democrático de direito e imposto sobre o consumo. *Revista de Direito Tributário*. N. 75. São Paulo: Malheiros, 1997.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Discriminação de rendas tributárias*. São Paulo: José Bushatsky, 1972.

ESTEVES, Maria do Rosário. *Normas gerais de direito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1997.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Sistema tributário brasileiro: discriminação de rendas*. Rio de Janeiro: Financeiras, 1965.

FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. ICMS: Não cumulatividade e suas exceções constitucionais. *Revista de Direito Tributário*. N. 48. São Paulo: RT, 1989.

_____. Segurança jurídica e normas gerais de direito tributário. *Revista de Direito Tributário*. N. 17-18. São Paulo: RT, 1981.

FERREIRA, Luiz Pinto. *Comentários à Constituição brasileira*. Vol. 2. São Paulo: Saraiva, 1989.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Saraiva, 1990.

FONSECA; Ricardo Coelho; BORGES, Djalma Freire. Tributação interestadual do ICMS e adoção do princípio do destino. *Revista de Administração Pública*. N. 39. Rio de Janeiro, 2005.

FRANCO, Ademar. *Imposto de renda das pessoas jurídicas*. São Paulo: Atlas, 1986.

GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária – fundamentos para uma teoria da nulidade*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

_____. Federação, autonomia financeira e competência tributária: é possível uma federação sem repartição de competências tributárias?. In: *Congresso Nacional de Estudos Tributários*. São Paulo: Noeses, 2013.

_____. Guerra Fiscal - Panorama Atual. *Revista de Direito Tributário*. N. 116. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. Sobre os papéis da lei complementar no regime jurídico das contribuições interventivas. *Revista de Direito Tributário*. N. 99. São Paulo: Malheiros, 2008.

GIARDINO, Cléber. O ICM e o princípio da não cumulatividade. *Revista de Direito Tributário*. N. 25 -26. São Paulo: RT, 1983.

GRECO, Marco Aurélio. A não cumulatividade das Contribuições COFINS/PIS. *Revista de Estudos Tributários*. N. 41. Porto Alegre: Síntese, 2005.

_____. ICMS – Transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa. In: PRETO, Raquel Elita (Coord.). *Tributação brasileira em evolução. Estudos em homenagem ao Professor Alcides Jorge Costa*. 1. ed. São Paulo: IASP, 2015.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. A guerra fiscal, guerra dos portos e princípio federativo. In: *Congresso Nacional de Estudos Tributários*. São Paulo: Noeses, 2012.

_____. Incidência do ICMS nas transferências de bens entre estabelecimentos de empresas do mesmo grupo. *Revista Dialética de Direito Tributário*. N. 10. São Paulo: Dialética, 1996.

GONÇALVES, José Artur Lima. A lei complementar 104, de 2001 e o art. 116 do CTN. *Revista de Direito Tributário*. N. 81. São Paulo: Malheiros, 1997.

_____. ICM – Uniformidade – Alíquotas e base de cálculo. *Revista de Direito Tributário*. N. 17/18. São Paulo: RT, 1981.

GUIMARÃES, Carlos da Rocha. ICM – Hipótese de incidência. *Revista de Direito Tributário*. N. 5. São Paulo: RT, 1978.

HOOG, Wilson Alberto Zappa. *Dicionário de direito empresarial*. Curitiba: Juruá, 2005.

INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL. Norma e Procedimento de Contabilidade n. 2 de abril de 1999. *Dispõe sobre estoques*. Disponível em < www.ibracon.com.br >. Acesso em 12.15.2015.

IVO, Gabriel. *Norma jurídica: produção e controle*. São Paulo, Noeses, 2006.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Dicionário de direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2011.

_____. *Manual de Direito Financeiro e Tributário*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

JESUS, Fernando Bonfá de. *ICMS – Aspectos pontuais*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

LEAL, Vítor Nunes. Leis complementares na Constituição. *Revista de Direito Administrativo*. Vol. 7. Rio de Janeiro, 1947.

_____. *Problemas de direito público*. Rio de Janeiro: Forense, 1960.

LINS, Robson Maia. *Controle de constitucionalidade da norma tributária: decadência e prescrição*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

LONGO, Carlos Alberto. *Controvérsia sobre o ICM no comércio interestadual, uma resenha*. Revista do Instituto de Planejamento Econômico e Social. Volume 11. Número 1. Rio de Janeiro, 1981.

_____. *Os ajustamentos de fronteira do ICM, o comércio interestadual e a autonomia fiscal dos Estados, comentário*. Revista do Instituto de Planejamento Econômico e Social. Volume 110. Número 2. Rio de Janeiro, 1980.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. *A não-cumulatividade do ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. ICMS. Não cumulatividade. Direito ao crédito relativo à aquisição de óleo diesel para a geração de energia elétrica em usina termelétrica. Restrição ao crédito somente é admissível em face da isenção ou não incidência. CF/88, art. 155, parágrafo 2º, II, “a”, e XII, “g”. *Revista Dialética de Direito Tributário*. N. 149. São Paulo: Dialética, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. *Aspectos fundamentais do ICMS*. São Paulo: Dialética, 1997.

MANZANO, Cinthya Rossana Martins. A polêmica operação de transferência à ordem no ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*. N. 166. São Paulo: Dialética, 2009.

MARINHO, Francisco Luiz Pitta. ICM – Hipótese de incidência. *Revista de Direito Tributário*. N. 4. São Paulo: RT, 1978.

MARQUES, Klaus Eduardo Rodrigues. *A Guerra Fiscal do ICMS: uma análise crítica sobre as glosas de crédito*. São Paulo: MP, 2010.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues. 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 87/1996, art. 13, parágrafo 4º, I. Conceito de valor de 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 do Estado de destino. *Revista Dialética de Direito Tributário*. N. 219. São Paulo: Dialética, 2013.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1992.

_____. Inteligência do artigo 155, parágrafo § 2º, inciso IV da CF. Competência exclusiva do Senado Federal de fixação das alíquotas interestaduais do ICMS. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*. Vol. 18. São Paulo: RT, 1997.

_____. *Sistema tributário na Constituição de 1988*. São Paulo: Saraiva, 1989.

MELEGA, Luiz. Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. ICMS. Lei complementar n. 87, de 13.9.1996. Comentários. *Suplemento Tributário LTR*. Vol. 65. São Paulo: LTR, 1996.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Prestação de serviços públicos e administração indireta*. São Paulo: RT, 1973.

MELLO, Osvaldo Aranha Bandeira de. *Natureza jurídica do Estado Federal*. São Paulo: Prefeitura do Município de São Paulo, 1948.

MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. *A não cumulatividade tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS)*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

MELO, José Eduardo Soares de. *Contribuições sociais no sistema tributário*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

_____. *ICMS: Teoria e prática*. 12. ed. São Paulo: Dialética, 2012.

_____. *Curso de direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Dialética, 2012.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito municipal brasileiro*. 5. ed. São Paulo: RT, 1985.

MENDONÇA, Christine. *A não-cumulatividade do ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MINAS GERAIS. Conselho de Contribuintes do Estado de Minas. *Auto de infração n. 01.000165167-78. Acórdão n. 20.515/12/3ª*. Cons. Rel. Antônio Cesar Ribeiro. j. 21.07.2012.

_____. Secretaria de Estado de Fazenda. *Consulta Contribuinte n. 068/1996*. Disponível em <<http://www.fazenda.mg.gov.br>>. Acesso em 15.01.2016.

_____. Secretaria de Estado de Fazenda. *Consulta Contribuinte n. 149/199*. Disponível em <<http://www.fazenda.mg.gov.br>>. Acesso em 15.01.2016.

MOISES, Cristian Ricardo Prado. ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa: a constitucionalidade da incidência à luz da

reformulação da tradicional teoria da circulação jurídica. *Revista Dialética de Direito Tributário*. N. 230. São Paulo: Dialética, 2014.

MOREIRA, André Mendes. *A não cumulatividade dos tributos*. São Paulo: Noeses, 2010.

_____, André Mendes 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.

_____. Opinião legal: base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte – A problemática do minério de ferro. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 10, n. 57, maio/jun. 2012. Disponível em: <<http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=79819>>. Acesso em: 3 agosto 2012.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006.

_____. *Revogação em matéria tributária*. 2. ed. Noeses: São Paulo, 2011.

MOURA, Frederico Araújo Seabra de. *Lei complementar tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

NÁUFEL, José. *Dicionário de direito civil positivo: de acordo com o novo Código Civil e legislação complementar*. 1. ed. São Paulo: Ícone, 2005.

NEVES, Marcelo. *Entre Hidra e Hércules: princípios e regras constitucionais*. 2. ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2014.

PARÁ. Decreto n. 4.676 de 18 de junho de 2001. *Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e Comunicação – ICMS*. Disponível em <http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/decreto/dc2001_c4676.pdf>. Acesso em 05.12.2015.

_____. Lei Ordinária n. 5.530 de 1 de janeiro de 1989. *Disciplina o Imposto sobre as Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de comunicação – ICMS e dá outras providências*. Disponível em <http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/lei/lp1989_05530.pdf>. Acesso em 12.10.2015.

PARANÁ. Lei n. 14.260 de 23 de dezembro de 2003. *Estabelece normas sobre o tratamento tributário pertinente ao Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA*. Disponível em <<http://www.sefanet.pr.gov.br/dados/sefadocumentos/12200314260.pdf>>. Acesso em 28.11.2015.

QUEIROZ, Rafael Mafei Rabelo. *Monografia jurídica: passo a passo*. São Paulo: Método, 2015.

REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1978.

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

RIO DE JANEIRO. Conselho de Contribuintes. *Recurso nº 20041. Acórdão n. 5.284*. Cons. Rel. Lucina Dornelles do Espírito Santo. j. 13.02.2008.

RIO GRANDE DO SUL. Lei n. 8.820 de 27 de janeiro de 1989. *Institui o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação e dá outras providências*. Disponível em <<http://www.al.rs.gov.br/FileRepository/repLegisComp/Lei%20n%C2%BA%2008.820.pdf>>. Acesso em 29.11.2015.

ROSA, José Roberto. *Curso básico de ICMS*. 3. ed. Itu: Ottoni, 2012.

SALOMÃO, Marcelo Viana. *ICMS na importação*. São Paulo: Atlas, 2000.

SALUSSE, Eduardo Perez; CARVALHO, Antonio Augusto da Silva Pereira. *Direito Tributário: estudos em homenagem aos 80 anos do TIT/SP*. 1. Ed. São Paulo: MP. Ed., 2015.

SANTA CATARINA. Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina. *Consulta n. 84/2014*. Disponível em <http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/consultas/2014/con_14_084.htm>. Acesso em 15.12.2015.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e prescrição no direito tributário*. 4. ed. São Paulo Saraiva, 2011.

_____. Imunidade como limite objetivo e as diferenças entre "livro" e "livro eletrônico". In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Imunidade tributária do livro eletrônico*. São Paulo: IOB, 1998.

SÃO PAULO. Decisão Normativa CAT n. 5 de 16 de junho de 2005. *ICMS - Base de Cálculo - Transferências interestaduais de mercadorias fabricadas pelo contribuinte entre estabelecimentos de sua titularidade - Inteligência da expressão "custo da mercadoria produzida", empregada no artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96*. Disponível em <<http://www.fazenda.sp.gov.br>>. Acesso em 07.12.2015.

_____. Decreto n. 45.490 de 30 de novembro 2000. *Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e Comunicação - RICMS*. Disponível em

<<http://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/2000/decreto-45490-30.11.2000.html>>. Acesso em 05.12.2015.

_____. Lei n. 6.374 de 01 de março de 1989. *Dispõe sobre a instituição do ICMS*. Disponível em < <http://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/1989/alteracao-lei-6374-01.03.1989.html> >. Acesso em 12.10.2015.

_____. Lei n. 13.296 de 23 de dezembro de 2008. *Estabelece o tratamento tributário do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA*. Disponível em <<http://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/2008/lei-13296-23.12.2008.html>>. Acesso em 28.11.2015.

SCHOUERI, Luís Eduardo. A lei complementar e a repartição de competências tributárias. In: *Congresso Nacional de Estudos Tributários*. São Paulo: Noeses, 2012.

SENADO FEDERAL. *Glossário Legislativo*. Disponível em <http://www12.senado.leg.br/noticias/glossario-legislativo/clausula-petrea>. Acesso em 02.12.2015.

SEVERINO, Antônio Joaquim. *Metodologia do trabalho científico*. 23. ed. rev. atual. São Paulo: Cortez, 2007.

SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 2. ed. São Paulo: RT, 1982.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *A substituição tributária progressiva nos impostos plurifásicos e não cumulativos*. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

SIMÕES, Argos Campos Ribeiro. *ICMS – IMPORTAÇÃO: Proposta de reclassificação e suas aplicações*. São Paulo: Noeses, 2014.

SOUSA, Rubens Gomes. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1982.

SOUZA, Hamilton Dias de. Lei complementar em matéria tributária. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1982

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. *Agravo Regimental no Agravo de Instrumento Nº 992.603*. Min. Rel. Benedito Gonçalves, j. 17.02.2009, DJ. 04.03.2009.

_____. *Agravo Regimental no Agravo de Instrumento Nº 1.068.651*. Min. Rel. Eliana Calmon, j. 05.03.2009, DJ. 02.04.2009.

_____. *Agravo Regimental nos Embargos de Declaração no Recurso Especial Nº 1.127.106*. Min. Rel. Humberto Martins, j. 06.05.2009, DJ. 17.05.2010.

_____. *Recurso Especial Nº 37.580*. Min. Rel. Garcia Vieira, j. 22.09.1993, DJ. 11.10.1993.

_____. *Recurso Especial Nº 1.148.444*. Min. Rel. Luiz Fux, j. 14.04.2010, DJ. 27.04.2010.

_____. *Recurso Especial Nº 1.125.133*. Min. Rel. Castro Meira, j. 25.08.2010, DJ. 10.09.2010.

_____. *Recurso Especial Nº 1.109.298*. Min. Rel. Castro Meira, j. 26.04.2011, DJ. 25.05.2011.

_____. *Recurso Especial Nº 977.090*. Min. Rel. Luiz Fux, j. 25.11.2009, DJ. 18.12.2009.

_____. *Súmula 166*. Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo. J. 18.08.1996, DJ. 23.08.1996.

_____. *Súmula 395*. O ICMS incide sobre o valor da venda a prazo constante da nota fiscal. J. 23.09.2009, DJ 07.10.2009.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Ação Direta de Inconstitucionalidade Nº 1.089*. Min. Rel. Francisco Rezek, j. 29.09.1996, DJ. 27.06.1997.

_____. *Ação Direta de Inconstitucionalidade Nº 1.600*. Min. Rel. Sydney Sanches, j. 26.11.2001, DJ. 20.06.2003.

_____. *Ação Direta de Inconstitucionalidade Nº 4.628*. Min. Rel. Luiz Fux, j. 17.09.2014, DJ. 24.11.2014.

_____. *Ação Direta de Inconstitucionalidade Nº 4.276*. Min. Rel. Luiz Fux, j. 20.08.2014, DJ. 18.09.2014.

_____. *Agravo Regimental no Agravo de Instrumento Nº 810.921*. Min. Rel. Marco Aurélio, j. 07.05.2013, DJ. 24.05.2013.

_____. *Agravo Regimental no Agravo de Instrumento Nº 689.912*. Min. Rel. Marco Aurélio, j. 12.08.2014, DJ. 29.08.2014.

_____. *Agravo Regimental no Recurso Extraordinário Nº 642.222*. Min. Rel. Luís Roberto Barroso, j. 11.03.2014, DJ. 03.04.2014.

_____. *Agravo Regimental no Recurso Extraordinário Nº 433.352*. Min. Rel. Joaquim Barbosa, j. 20.04.2010, DJ. 28.05.2010.

_____. *Agravo Regimental no Recurso Extraordinário Nº 491.761*. Min. Rel. Marco Aurélio, j. 15.10.2013, DJ. 19.02.2014.

_____. *Agravo Regimental no Recurso Extraordinário Nº 564.225*. Min. Rel. Marco Aurélio, j. 02.09.2014, DJ. 18.11.2014.

_____. *Agravo Regimental no Recurso Extraordinário Nº 578.582*. Min. Rel. Dias Toffoli, j. 27.11.2012, DJ. 19.12.2012.

_____. *Agravo Regimental no Recurso Extraordinário Nº 298.857*. Min. Rel. Néri da Silveira, j. 26.03.2002, DJ. 17.05.2002.

_____. *Agravo Regimental no Recurso Extraordinário Nº 228.242*. Min. Rel. Carlos Veloso, j. 21.09.2004, DJ. 22.10.2004.

_____. *Agravo Regimental no Agravo de Instrumento Nº 131.941*. Min. Rel. Marco Aurélio, j. 09.04.1991, DJ. 19.04.1991.

_____. *Agravo Regimental no Agravo de Instrumento Nº 618.947*. Min. Rel. Celso de Mello, j. 02.03.2010, DJ. 25.03.2010.

_____. *Agravo Regimental no Agravo de Instrumento Nº 693.714*. Min. Rel. Ricardo Lewandowski, j. 30.06.2009, DJ. 20.08.2009.

_____. *Recurso Extraordinário Nº 75.026*. Min. Rel. Djaci Falcão, j. 05.10.1973, DJ. 22.03.1974.

_____. *Recurso Extraordinário Nº 93.523*. Min. Rel. Cordeiro Guerra, j. 24.08.1982, DJ. 24.08.1982.

_____. *Recurso Extraordinário Nº 267.599*. Min. Rel. Ellen Gracie, j. 24.11.2009, DJ. 10.12.2009.

_____. *Recurso Extraordinário Nº 466.526*. Min. Rel. Cármen Lúcia, j. 18.09.2012, DJ. 03.10.2012.

_____. *Recurso Extraordinário Nº 540.829*. Min. Rel. Gilmar Mendes, j. 11.09.2014, DJ. 18.11.2014.

_____. *Recurso Extraordinário Nº 567.935*. Min. Rel. Marco Aurélio, j. 04.09.2014, DJ. 04.11.2014.

_____. *Recurso Extraordinário Nº 632.265*. Min. Rel. Marco Aurélio, j. 18.06.2015, DJ. 05.10.2015.

_____. *Recurso Extraordinário Nº 628.075*. Min. Rel. Edson Fachin, Repercussão geral reconhecida em 03.01.2011, DJ. 01.12.2011.

_____. *Recurso Extraordinário Nº 627.051*. Min. Rel. Dias Toffoli, j. 12.11.2014, DJ. 11.02.2015.

_____. *Representação Nº 1.181*. Min. Rel. Rafael Mayer, j. 26.09.1984, DJ. 08.11.1984.

_____. *Representação Nº 1.292*. Min. Rel. Franciso Rezek, j. 08.05.1986, DJ. 06.06.1986.

_____. *Representação Nº 1.394*. Min. Rel. Djaci Falcão, j. 02.09.1987, DJ. 25.09.1987.

_____. *Representação Nº 1.395*. Min. Rel. Oscar Corrêa, j. 24.09.1987, DJ. 09.10.1987.

_____. *Súmula 323*. É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos. J. 13.12.1963. DJ. 13.02.1964.

TEXEIRA, Alessandra Machado Brandão; ARANTES, Lais de Souza Leite. A não cumulatividade do ICMS e o entendimento do STF e do STJ: análise e crítica. *Revista Dialética de Direito Tributário*. N. 207. São Paulo: Dialética, 2012.

TEMER, Michel. *Elementos de direito constitucional*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 2. ed. 2008.

TONERA, Joécio de Carvalho; BRASIL JÚNIOR, Vicente. A circulação como hipótese de incidência tributária do ICMS – Transferência entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo contribuinte. In: PEREIRA FILHO, Luiz Alberto (Coord.). *ICMS: questões polêmicas*. Curitiba: Juruá, 2005.

TORRES, Heleno Taveira. Funções das leis complementares no sistema tributário nacional. Hierarquia de normas. Papel do Código Tributário Nacional no ordenamento. *Revista de Direito Tributário*. N. 84. São Paulo: Malheiros, 2002.

_____. Os desafios do federalismo fiscal e a reforma do ICMS. In: PRETO, Raquel Elita (Coord.). *Tributação brasileira em evolução. Estudos em homenagem ao Professor Alcides Jorge Costa*. 1. ed. São Paulo: IASP, 2015.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Vol. IV. Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 2007.

VELLOSO, Carlos Mário da Silva. Estado federal e estados federados na Constituição brasileira de 1988: do equilíbrio federativo. *Revista de Direito Administrativo*. N. 187. Rio de Janeiro: Forense, 1992. 2000.

_____. Lei complementar tributária. *Revista de Direito Tributário*. N. 88. São Paulo: Malheiros, 2000.

VILANOVA, Lourival. *Escritos jurídicos e filosóficos*. Vol. II. São Paulo: Axis Mundi/Ibet, 2003.