XXV CONGRESSO DO CONPEDI - CURITIBA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO III

MARIA DE FATIMA RIBEIRO

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

Copyright © 2016 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos.
Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI
Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet – PUC - RS
Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim – UCAM
Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Maria dos Remédios Fontes Silva – UFRN
Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes – IDP
Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba – UFSC
Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Representante Discente – Doutoranda Vivian de Almeida Gregori Torres – USP

Conselho Fiscal:
Prof. Msc. Caio Augusto Souza Lara – ESDH
Prof. Dr. José Querino Tavares Neto – UFG/PUC PR
Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini Sanches – UNINOVE
Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS (suplente)
Prof. Dr. Fernando Antonio de Carvalho Dantas – UFG (suplente)

Secretarias:
Relações Institucionais – Ministro José Barroso Filho – IDP
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF
Educação Jurídica – Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues – IMED/ABEDi
Eventos – Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC
Prof. Dr. Jose Luiz Quadros de Magalhaes – UFMG
Profa. Dra. Monica Herman Salem Caggiano – USP
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr – UNICURITIBA
Comunicação – Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC

D598
Direito tributário e financeiro III [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UNICURITIBA;
Coordenadores: Maria De Fatima Ribeiro, Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2016.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-85-5505-326-9
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: CIDADANIA E DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL: o papel dos atores sociais no Estado Democrático de Direito.
1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Congressos. 2. Direito Tributário. 3. Direito Financeiro. I. Congresso Nacional do CONPEDI (25. : 2016 : Curitiba, PR).

CDU: 34

CONPEDI
Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Florianópolis – Santa Catarina – SC
www.conpedi.org.br

XXV CONGRESSO DO CONPEDI - CURITIBA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO III

Apresentação

De forma abrangente a presente Coletânea examina temas relacionados com o Direito Tributário e o Direito Financeiro, destacando artigos sobre justiça fiscal, extrafiscalidade ambiental, políticas públicas e tributação, sanções políticas em matérias tributárias, prescrição, atuação do CONFAZ, imunidades, impostos diversos, orçamentos e intervenção do Estado no domínio econômico entre outros. A importância dos temas, ora publicados, estão demonstrados na preocupação do Estado no processo de arrecadação, fiscalização e operações financeiras e o universo de possibilidades de discussão acadêmica e prática sobre as temáticas diretas e indiretamente relacionadas.

Participam da obra docentes e discentes dos Programas de Pós-Graduação em Direito de todo país que apresentaram seus artigos no Grupo de Trabalho nº 24 - Direito Tributário e Financeiro III, durante o XXV CONGRESSSO NACIONAL DO CONPEDI – Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito, realizado em Curitiba - PR, entre os dias 07 a 10 de dezembro de 2016, em parceria com o Programa de Pós-graduação em Direito do Centro Universitário de Curitiba – UNICURITIBA.

Os artigos apresentados e aqui publicados propiciaram importante debate em torno de questões teóricas e práticas, considerando o momento econômico e político brasileiro, envolvendo a temática central - Direito e Desigualdades: diagnósticos e perspectivas para um Brasil justo.

Neste Livro encontram-se 19 trabalhos rigorosamente selecionados por meio de avaliação por pares, objetivando a melhor qualidade e a imparcialidade na divulgação do conhecimento da área jurídica e afim. Premiando a interdisciplinaridade, os artigos abordam assuntos que transitam pelo Direito Financeiro, Direito Tributário, Direito Constitucional, Direito Administrativo e Direito Ambiental destacadamente.

O CONPEDI, com as publicações dos Anais dos Encontros e dos Congressos, mantendo sua proposta editorial redimensionada, apresenta semestralmente os volumes temáticos, com o objetivo de disseminar, de forma sistematizada, os artigos científicos que resultam dos eventos que organiza, mantendo a qualidade das publicações e reforçando o intercâmbio de

ideias, com vistas ao desenvolvimento e ao crescimento econômico, considerando também a realidade econômica e financeira internacional que estamos vivenciando, com possibilidades abertas para discussões e ensaios futuros.

Espera-se, que a presente publicação possa contribuir para o avanço das discussões doutrinárias, tributárias, financeiras e econômicas sobre os temas abordados, que ora se apresenta como uma representativa contribuição para o aprofundamento e reflexão das temáticas abordadas e seus valores agregados.

Nossos cumprimentamos ao CONPEDI pela publicação destes escritos, agradecendo também aos autores pela exposição, debates e publicação de suas produções.

Prof. Dr. Raymundo Juliano Rego Feitosa – UNICAP

Profa. Dra. Maria de Fátima Ribeiro - UNIMAR

A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ICMS NAS TRANSFERÊNCIAS DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO TITULAR: UMA ANÁLISE CRÍTICA DA SÚMULA 166/STJ

THE HYPOTHESIS OF THE INCIDENCE OF ICMS ON TRANSFERS OF GOODS BETWEEN ESTABLISHMENTS OF THE SAME HOLDER: A CRITICAL ANALYSIS OF THE ENACTMENT 166 / STJ

Stéphanie Nathanael Lemos [1]

Resumo

A incidência de ICMS na transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular sempre foi assunto polêmico. As consequências advindas das diferentes interpretações quanto à ocorrência do fato gerador do imposto são motivo de contendas administrativas e judiciais. Em que pese da edição da Súmula 166/STJ, amplamente utilizada em decisões judiciais, este artigo propõe uma análise crítica do entendimento nela consubstanciado. São analisados os dispositivos legais e entendimentos doutrinários sobre a questão, além de apresentadas reflexões sobre o princípio da não-cumulatividade, com foco na sistemática de apuração do imposto e na hermenêutica jurídica.

Palavras-chave: Transferência de mercadorias, Operação, Circulação, Icms, Incidência, Não-cumulatividade

Abstract/Resumen/Résumé

The incidence of the ICMS on the transfer of goods between establishments of the same holder has always been a controversial subject. The resulting consequences of different interpretations on the occurrence of the tax generator event are reasons of administrative and judicial disputes. Despite the issuance of the enactment 166/STJ, widely used in judicial decisions, this article proposes a critical analysis of the understanding embodied on it. It is analyzed the legal provisions and doctrinal understandings on the issue, aside from the presentation of reflections regarding the principle of non-cumulative, focusing on the taxes calculation system and legal hermeneutics

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Transfer of goods, Operation, Circulation, Icms, Incidence, Non-cumulative

[1] Mestranda em Direito pela Universidade de Itaúna. Pós-graduada em Gestão Pública pela Universidade Federal de Uberlândia. Graduada em Direito pela Universidade de Patos de Minas.

1 INTRODUÇÃO

O *Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação* (ICMS), principal fonte de receita das Unidades da Federação[1], é hoje o imposto cuja legislação é a mais complexa. Ademais, é utilizado como principal instrumento na "guerra fiscal" travada entre Estados membros e Distrito Federal. Na disputa para atrair contribuintes para seus territórios, tais entes federados vêm ampliando a concessão de benefícios fiscais unilateralmente, ao arrepio da lei complementar a que se refere o art. 155, § 2º, XII, da CF/88. Dentre esses benefícios, destaca-se o crédito presumido, também chamado de crédito outorgado.

Ponto polêmico e bastante discutido judicialmente é a hipótese de incidência do ICMS sobre a transferência de mercadorias entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular. O Fisco considera haver incidência do imposto, com fulcro nos dispositivos legais que tipificam o fato gerador e demais normas que regulam a hipótese. O Judiciário, por sua vez, adota posicionamento diverso, tendo inclusive já sumulado a respeito (Súmula 166/STJ). A divergência de posicionamento é fonte de inúmeras contendas, que, em compasso com o agravamento da guerra fiscal, avolumam-se nas mesas dos juízes e embaraçam a atividade arrecadatória do Fisco.

Embora o STJ tenha sumulado a questão em 2003, essa matéria volta a ganhar especial destaque no cenário nacional, em decorrência da crise fiscal que assola o país, de forma mais nítida, a partir do segundo semestre de 2014 e que provocou o acirramento do "conflito" entre Estados e Distrito Federal, em prejuízo do princípio federativo.

Com o aciramento da disputa por contribuintes, houve ampliação na concessão de crédito presumido. Ocorre que este descaracteriza a sistemática de "débito e crédito" por meio da qual se operacionaliza a não-cumulatividade do imposto. Isso porque, ao invés de o imposto devido ser apurado pela diferença a maior entre débitos por saídas e créditos por entradas, passa a ser apurado de outra forma, como, por exemplo, 3% sobre o valor das vendas. Assim, para recolher um ICMS equivalente a tal valor, o contribuinte, a partir dos débitos do período, credita-se de um valor obtido matematicamente, de forma reversa, independemente do valor do ICMS incidente nas operações de entradas de mercadorias em seu estabelecimento no mesmo período.

---

[1] Em 2015, segundo dados da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais (SEF/MG), a arrecadação de ICMS deste Estado foi de R$ 37.156.415.407,43, ou seja, 97,92% do total arrecadado (SEF/MG, 2016).

Logo, para esse contribuinte, o crédito por entradas deixa de ser utilizado no abatimento dos débitos, deixando de ser considerando um ativo contábil e adquirindo um caráter de despesa. Dessa forma, não mais interessa ao contribuinte detentor do crédito presumido, que ingressa em juízo para se valer do entendimento sumulado. Ocorre que, como demonstrado adiante, a aplicação da súmula é prejudicial tanto ao Estado de origem da mercadoria remetida com não incidência, quanto para a empresa proprietária dos estabelecimentos remetente e destinatário da mercadoria.

Nesse contexto, insere-se o presente artigo que tem como objetivo analisar a ocorrência do fato gerador do ICMS, quando da transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, e as consequências advindas da não-incidência. Tem o objetivo precípuo de ponderar e discutir as correntes de pensamento e opiniões sobre o tema, desenvolvendo uma análise reflexiva em torno da hipótese de incidência, verificando sua compatibilidade constitucional, refletida nos seus múltiplos aspectos legal, doutrinário e jurisptudencial[2], tendo-se em mente, dentre outros princípios norteadores, o princípio da não-cumulatividade que rege a sistemática de apuração do ICMS.

Para alcançar os objetivos, foram consultados livros, publicações e artigos jurídicos, com utilização do método dedutivo e dialético. É importante ressaltar a escassez de trabalhos técnicos aprondundados a respeito do tema ora levantado. Apesar da importância da incidência do ICMS nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, tanto para os Estados que eventualmente possam ser prejudicados, quanto para o controle exercido pelo Fisco, poucos são os autores que se arriscaram ao estudo de tal hipótese. Não se encontram estudos que analisam matematicamente a questão. A discussões se limitam apenas à existência ou não do fato gerador.

Na elaboração deste trabalho, buscou-se apresentar um texto conciso, dedicado objetivamente ao seu foco, dividido em 4 tópicos, incluindo este item introdutório e as considerações finais.

2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

O objetivo deste capítulo é situar o leitor quanto ao tema do trabalho. Inicialmente, são apresentados o ICMS e seus principais aspectos, à luz da legislação de regência do Estado de

[2] A análise deste trabalho será focada, em especial, na legislação e na jurisprudência mineira, bem como no posicionamento do Fisco desse Estado.

Minas Gerais. Em seguida, há um estudo acerca dos conceitos de Operação e Autonomia dos Estabelecimentos. Tais institutos possuem grande relevância para a análise da hipótese do fato gerador do ICMS nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade. Encerrando o capítulo, ponderando os posicionamentos sobre o tema, propõe-se uma análise crítica e apresenta as conclusões pertinentes.

2.1 Desdobramento legal decorrente da delegação da competência tributária constitucional

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988 (CF/88), surgiu o atual ICMS, com campo de incidência mais amplo que o do antigo ICM. A CF/88, em seu art. 155, II, delegou aos Estados membros e ao Distrito Federal a competência para instituir o imposto e para legislar a respeito, obecendo à regulamentação de lei complementar, conforme dispõe o art. 155, § 2°, XII. Assim sendo, obedecendo ao princípio da legalidade e tratando de peculiaridades e alcances, a regra-matriz do ICMS é definida pela LC n° 87, de 13 de setembro de 1996, conhecida como Lei Kandir. Nos exatos termos da CF, dentre outras matérias, essa lei define o campo de incidência do imposto.

Em Minas Gerais, também repete as instruções acima a Lei Estadual nº 6.763, de 26 de dezembro de 1975 – Consolidação da Legislação Tributária do Estado de Minas Gerais. Regulamentando o imposto no Estado, há o Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002, conhecido como RICMS/02 – *Regulamento do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação.*

Concentra-se a divergência que motiva este trabalho na interpretação do alcance semântico das expressões utilizadas na descrição do fato gerador, tais como o conceito de autonomia dos estabelecimentos, transferência de mercadorias, operação e circulação de mercadorias.

Com o propósito de melhor alcançar a intenção do legislador constituinte e, assim, avaliar a constitucionalidade de todo o arcabouço legal infraconstitucional, faz-se necessária a compreensão da abrangência dos termos e elementos utilizados pelo legislador ao definir o fato gerador do tributo ora analisado, bem como dos princípios que contornam a temática. De forma tão quanto relevante e necessária que as demais, faz-se imprescindível a análise matemática da sistemática tributária, aspecto esse pouco desenvolvido pelos estudiosos do tema.

2.2 Autonomia dos estabelecimentos

A Constituição de 1988, em seu art. 155, II, atribuiu competência aos Estados e ao Distrito Federal para instituírem o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. Já no § 2º, XII, do mesmo artigo, estabelece:

> "Art. 155 (...)
> (...)
> XII - cabe à lei complementar:
> a) definir seus contribuintes;
> b) (...)
> c) disciplinar o regime de compensação do imposto;
> d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;
> e) (...)
> f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;
> g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.
> (...)"

A Lei Complementar nº 87/96, uma das lei reclamadas no dispostivo supra, por sua vez, preceitua (grifou-se):

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

O Estado de Minas Gerais, na sua competência concorrente (art. 24, I, § 2º, da CF/88) e em obediência ao diploma que estabelece normas gerais, suplementando-o, editou a Lei nº 6.763/75, que assim dispõe (grifou-se):

> "Art. 4º - **São irrelevantes para a caracterização do fato gerador do imposto**:
> I - a natureza jurídica da:
> a - operação de que resulte a saída da mercadoria;
> b - **transmissão de propriedade** da mercadoria;
> (...)
>
> Art. 6º - Ocorre o fato gerador do imposto:
> (...)

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

Retornando à LC n° 87/96, esta define establecimento, para fins de tributação quanto ao ICMS, como se observa no art. 11, § 3º e inciso II que, assim determinam (grifou-se):

> Art.11 (...)
> §3° Para efeito desta Lei Complementar, **estabelecimento é** o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiros, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias.
> (...)
> II - **é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular**

A Lei Estadual nº 6.763/75, a seu turno, assim dispõe (grifou-se):

> "Art. 24 - **Considera-se autônomo cada estabelecimento** produtor, extrator, gerador, inclusive de energia, industrial, comercial e importador ou prestador de serviços de transporte e de comunicação do mesmo contribuinte.
> [...]
> § 1º **Equipara-se ainda, a estabelecimento autônomo**:
> [...]
> d) **cada um dos estabelecimentos do mesmo titular**."

De forma sintética, consoante a legislação supramencionada, o fato gerador do ICMS é, no caso em tela, a saída do estabelecimento do contribuinte ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular, sendo irrelevante para sua caracterização a natureza jurídica dessa remessa de mercadorias.

Antes de se analisar o significado da expressão *Autonomia dos Estabelecimentos*, um importante princípio do Direito Tributário, há que se entenderem os significados de *estabelecimento, matriz* e *filial* e sua abrangência.

O Código Civil de 2002 considera *estabelecimento* todo o complexo de bens organizado para o exercício da empresa, por empresário, ou por sociedade empresária (art. 1.142).

O professor Arievaldo Alves de Lima define *estabelecimento* como:

> [...] é uma unidade imóvel, autônoma e contígua em que a pessoa jurídica exerça em caráter permanente, atividade econômica ou social, ou seja, o prédio em que são exercidas atividades geradoras de obrigações. No estabelecimento estão compreendidas as dependências internas, galpões e áreas continuas muradas, ou por outra forma isoladas, em que sejam, normalmente, executadas operações industriais, comerciais ou de outra natureza (LIMA, A., 2008).

Denomina-se matriz aquele estabelecimento chamado sede ou principal, que tem a primazia na direção e a que estão subordinados todos os demais, chamados de filiais, sucursais ou agências (LIMA, A., 2008).

A filial pratica atos válidos no campo jurídico que geram obrigações, pois, em que pese não possuir poder deliberativo, possui poder de representação; por esta razão a filial deve adotar a mesma firma ou denominação do estabelecimento principal. A criação e extinção da filial só se dão através de alteração do seu contrato social ou estatuto. (Ibid., 2008).

Nesse diapasão, a empresa, pessoa jurídica, pode ter mais de um estabelecimento, representando, cada um, uma unidade econômica. Embora as filiais, agências ou sucursais sejam subordinadas à matriz, os estabelecimentos onde estão sediados serão considerados autônomos para fins de cumprimento de obrigação tributária.

2.3 Transferência de Mercadoria

Consoante o previsto no art. 114 do CTN o fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. No entender de Ricardo Lobo Torres, o fato imponível no plano da norma, é a definição de uma situação imprescindível ao nascimento da obrigação tributária, sendo necessário estar presente todos os seus elementos (TORRES, 2002).

As divergências consistem na restrição ou alargamento dos fatos tributáveis, residindo na definição terminológica de tais expressões. O conceito de transferência pressupõe movimento, deslocar de um lugar para outro. Para Célio Lopes Kalume:

> “Em sede de ICMS, a palavra transferência designa a movimentação de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular (matriz e filiais). Considerando as definições largamente aceitas e já expostas, inclina-se majoritariamente a doutrina pela impossibilidade de tributação de tais fatos, tendo em vista que não caracterizam negócio jurídico e nem modificação da titularidade da propriedade, já que a circulação (meramente física) aconteceria sem a interveniência de pessoa jurídica diversa” (KALUME, 2011).

Nessa mesma obra, Kalume cita posicionamento diverso de Hugo de Brito Machado (grifou-se):

> "Nas **transferências** entre estabelecimentos da mesma empresa, desde que a mercadoria sai do estoque de um, para compor o estoque do outro, **onde se destina à comercialização**, ocorre uma verdadeira operação relativa à **circulação de**

> **mercadoria**, que a **impulsiona no caminho que há de percorrer da fonte produtora até o consumidor**. Configura-se, pois, o **fato gerador** do ICMS" (1997, p. 265 *apud* KALUME, 2011, p. 74).

Hugo de Brito Machado (1999, *apud* KALUME, 2011) afirma que para a mudança da propriedade não é indispensável para configurar a circulação, de forma que para ocorrer o fato gerador do ICMS, a saída não precisa corresponder a uma transmissão de propriedade, nos termos do Direito Civil ou Comercial. Para que se configure a circulação basta que a coisa saia da posse da unidade econômica em que se encontra, no trajeto da fonte ao consumo.

2.4 Operação e Circulação de Mercadoria

Por fim, dois outros conceitos que merecem destaque para a compreensão da legislação e deste texto são os de "operação" e "circulação". Os termos aparecem no art. 2° da Lei Kandir, onde é definido o campo de incidência do imposto. A partir daí, é possível avaliar a importância do seu significado (grifou-se).

> Art. 2º. O imposto incide sobre
> I - **operações relativas à circulação de mercadorias**, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

No caso do termo "operação", este pode ser compreendido num sentido econômico, físico ou jurídico, sendo interessante ao intérprete do direito apenas o sentido jurídico. Na opinião de Geraldo Ataliba e Cleber "*operações são atos jurídicos, atos regulados pelo Direito como produtores de determinada eficácia jurídica; são atos juridicamente relevantes; circulação e mercadorias são, nesse sentido, adjetivos que restringem o conceito substantivo de operações*" (*apud* MELO, 2006).

Tem-se por circulação de mercadorias o percurso por esta percorrido, passando por intermediários até os consumidores, sucessivas transações, criando uma cadeia de transferência de propriedade ou posse das mercadorias. No Dicionário Aurélio, a palavra circular, como adjetivo, por dar característica ou qualidade, significa "passar de mão-em-mão, para o Direito, mudar de titular". Nessa ótica, se um bem muda de titular, circula para efeitos jurídicos (FERREIRA, 1988).

Nesse sentido, Hugo de Brito elucida que sentido da expressão "operações relativas à circulação de mercadorias" há de ser entendido em seu conjunto, e não o significado isolado de

cada uma das palavras que a compõem. Ressalta ainda que o legislador constituinte preferiu, seguindo orientações modernas da doutrina do Direito Tributário, utilizar expressões desvinculadas de quaisquer negócios juridicos[3] (MACHADO, 2007).

Paulo de Barros Carvalho preleciona que "operações, no contexto, exprime o sentido de atos ou negócios hábeis para provocar a circulação de mercadorias. Adquire, nesse momento, acepção de toda e qualquer atividade regulada pelo direito, e que tenha a virtude de realizar aquele evento" (*apud* MELO, 2006). Acrescenta ainda:

> [...] soa estranho, por isso mesmo, que muitos continuem a negar ao vocábulo "operações" a largueza semântica peculiar das "operações juridicas" para entendê-lo como qualquer ato material que anime a circulação de mercadorias. Eis aqui o efeito jurídico sem a correspondente causa jurídica, a eficácia do Direito desvinculada de algo investido de juridicidade.

2.5 O ICMS e o Pacto Federativo

No regime federativo, é cediço que um de seus pressupostos consiste no equilíbrio entre os entes federados, que deve se dar pela busca incessante da redução das desigualdades econômicas entre todos que compõem a federação (art. 3º, II e III, da CF/88). De forma similar, no Federalismo Fiscal, o sistema tributário deve ser estruturado de forma a distribuir as receitas públicas entre as várias unidades e esferas administrativas, visando proporcionar condições para atender às demandas que lhes são exigidas.

Antes da entrada em vigor da CF/88, o Brasil adotava o chamado *princípio da origem puro*, segundo o qual a renda decorrente do ICM, derivada do consumo da transação interestadual de mercadoria, destinava-se ao local da produção desta, situação que gerava uma transferência de renda direta dos Estados consumidores para os Estados produtores, ou seja, àqueles mais desenvolvidos.

A CF/88, por sua vez, adotou o *princípio misto*, que consiste na repartição de recursos nas operações interestaduais, por meio da redução das alíquotas interestaduais, de forma a equalizar a relação entre os Estados produtores e consumidores, diminuindo, assim, a desigualdade regional e possibilitando a autonomia dos entes, elemento fundamental ao Federalismo. Dessa forma, a tributação das transferências estaduais é necessária para a manutenção do sistema federativo fiscal em vigor, permitindo que os Estados de origem e de

[3] Segundo Miguel Reale. "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. 2007, p. 208).

destino tenham cada qual a sua quota parte, não sendo o Estado consumidor o único beneficiado.

Em nome do princípio Federativo que o Prof. Roque Carraza defende a tributação entre estabelecimentos do mesmo titular situados em Estados distintos da Federação (grifou-se):

> "(..) quando a mercadoria é transferida para estabelecimento do próprio remetente, mas situado no território de outra pessoa política (Estado ou Distrito Federal), nada impede, juridicamente, que a filial venha a ser considerada 'estabelecimento autônomo', para fins de tributação por via de ICMS. **Assim é para que não se prejudique o Estado (ou o Distrito Federal) de onde sai a mercadoria**.
> (...)
> **Ora, aplicando-se a regra geral (de que inexiste circulação na transferência de mercadorias de um estabelecimento para outro, de um mesmo proprietário) a pessoa política de origem nada pode arrecadar, a título de ICMS**; só a localizada no estabelecimento de destino.
> **Logo – e também porque o princípio federativo e o princípio da autonomia distrital inadmitem que Estados e Distrito Federal se locupletem uns às custas dos outros – concordamos que tais estabelecimentos sejam considerados autônomos, pelo menos para fins de tributação por meio de ICMS**." (CARRAZZA, 2003)

O ilustre doutrinador conclui seu raciocínio com as seguintes considerações (grifou-se):

> "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 a filial, **a fim de se preservar as fontes de receitas tributárias e financeiras dos Estados**."

2.6 Princípio da Não-Cumulatividade

Para o entendimento da sistemática de apuração do ICMS, é fundamental a compreensão do princípio da não-cumulatividade, consagrado no 155, II, § 2º, I e II, ou seja, é por meio da **incidência do imposto em todas as operações** de que seja objeto a mercadoria, com a consequente compensação do imposto devido em cada uma delas com o montante cobrado na etapa anterior, que se concretiza o princípio da não-cumulatividade. Em consequência, deve-se ter em conta que a apuração do imposto deve ser feita por cada estabelecimento independentemente, considerando-se apenas entradas e saídas respectivas. Nas palavras de Hugo de Brito Machado:

> "Na verdade, estabelecimento é objeto e não sujeito de direitos; entretanto, por ficção legal, admite-se que o estabelecimento seja considerado contribuinte. O que

> se quer realmente é tomar em consideração cada estabelecimento, e não a empresa, para os fins de verificação da ocorrência do fato gerador do imposto. Como esclarece Viana Neto, 'a autonomia de um estabelecimento para outro permite que créditos sejam transferidos concomitantemente com as mercadorias de um estabelecimento para outro, dando cumprimento ao princípio da não cumulatividade'." (MACHADO, 2002)

Noutra obra, Machado (2007) conceitua o princípio da não-cumulatividade como "a *qualidade do imposto e o princípio segundo o qual em cada operação o contribuinte deduz do valor do imposto correspondente à saída dos produtos o valor que incidiu na operação anterior, de sorte que reste tributado somente o valor acrescido*".

Para a devido entendimento da aplicabilidade do princípio da não cumulatividade, mister se faz compreender a sistemática de apuração do ICMS, tópico devidamente abordado na sequência.

3 ANÁLISE DA INCIDÊNCIA

As transferências de mercadorias podem ocorrer entre estabelecimentos do mesmo titular situados no mesmo Estado ou em Estados diferentes. As conseqüências da não-incidência são distintas em cada um dos casos. Além disso, os estabelecimentos podem ou não estar enquadrados no Simples Nacional[4], e, por fim, as mercadorias transferidas podem ou não estar sujeitas ao regime de substituição tributária[5].

Enfim, há algumas variáveis que devem ser ponderadas quando da análise da incidência do imposto nas transferências em questão. Importante ressaltar que não serão discutidas neste texto transferências envolvendo mercadorias destinadas a uso, consumo e ativo permanente. Essa questão extrapola o objetivo proposto e possui dispositivos legais que vão além daqueles especificados no capítulo anterior.

3.1 Sistemática de Apuração do Tributo em Estabelecimentos Situados no Mesmo Estado

Considerando apenas os estabelecimentos que apuram o ICMS pelo sistema de débito e crédito, procede-se a uma análise matemática das transferências entre

---

[4] Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, instituído pela Lei Complementar no. 123, de 14 de dezembro de 2006. Disponível em: <http:/www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacionalf>. Acesso em: 22 out. 2008.

[5] Instituto jurídico mediante o qual se atribui a determinado contribuinte a responsabilidade pelo recolhimento do imposto relativo a fato gerador praticado por terceiro. Disponível em: http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/orientação_001_2007.htm#regime_st>. Acesso: 27 out. 2008.

estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular e situados no mesmo Estado. Tais transferências são aqui denominadas internas.

Para melhor entendimento, a tabela a seguir exemplifica a situação em que, ocorrido o fato gerador na saída de um estabelecimento para outro, mesmo que ambos do mesmo titular, é plenamente atendido o princípio da não-cumulatividade, conforme insculpido na CF/88 e regulamentado na LC nº 87/96:

Operação: (a) (b) (c)

-------	Fornecedor	Matriz	Filial (mesma UF)	Varejista	Carga Tributária
Base de Cálculo	100	100	200	300	-------
Crédito	0	18	18	36	
Débito	18	18	36	54	
Imposto	18	0	18	18	54

Tabela A – Parte da cadeia de circulação interna, com transferência entre matriz e filial e incidência de ICMS, com alíquota de 18%.

Conforme se pode observar, ocorrendo o fato gerador em todas as operações, sem que ocorra hipótese de isenção ou não-incidência em etapa intermediária da cadeia econômica, ou melhor, sendo observado o abatimento do imposto em todas as operações realizadas pelos contribuintes, o princípio da não-cumulatividade será plenamente atendido. Isso se confirma por meio do teste de verificação da não-cumulatividade, caraterizado pela soma das parcelas devidas em cada etapa (18+0+18+18 = R$ 54,00) ser idêntica ao valor do imposto que seria devido no final da cadeia (R$ 300,00 x 18% = R$ 54,00), o que confirma a não-cumulatividade do imposto.

Tal sistemática não poderia ser diferente, pois, do contrário, quebrar-se-ia a lógica da não-cumulatividade, e a operação posterior à transferência (entre os estabelecimentos) não poderia computar aqueles créditos.

Ressalte-se que, nas operações realizadas pelo Fornecedor, não foram apropriados créditos por partir-se do pressuposto de não ter havido operação anterior. Desconsiderou-se, também, a existência de créditos presumidos ou outorgados. Com isso, é de se inferir que o óbice ao crédito decorrente da operação com não-incidência, e consequente anulação do crédito da operação anterior transforma o imposto em cascata, com feições cumulativas, contrariando sua principal característica: a não-cumulatividade.

As consequências advindas da adoção do entendimento de que não há a ocorrência do fato gerador do ICMS quando da transferência de mercadorias entre estabelecimentos do

mesmo titular, como se observará na Tabela B, resultará uma carga tributária superior, prejudicando o consumidor final, que arcará com o imposto em cascata, justamente o contrário do pretendido pela Constituição Federal.

Operação: (a) (b) (c)

-------	Fornecedor	Matriz	Filial (mesma UF)	Varejista	Carga Tributária
Base de Cálculo	100	82	200	300	-------
Crédito	0	Vedado pelo art. 155, §2º, II, "b", da CR/88	0	36	
Débito	18	Não-incidência por força de decisão judicial	36	54	
Imposto	18	0	36	18	72

Tabela B – Efeito distorcido por decisão judicial que afirma não ocorrer fato gerador do ICMS com o deslocamento de mercadoria de um estabelecimento para outro do mesmo titular (alíquota de 18%)

Aplicando-se neste exemplo da Tabela B o teste de verificação da não-cumulatividade, observa-se que a soma das parcelas devidas a cada etapa (18+0+36+18 = R$ 72,00) é diferente do valor do imposto que seria devido no final da cadeia (R$ 300,00 x 18% = R$ 54,00), ou seja, o imposto se torna cumulativo, no exemplo, em exatos R$ 18,00, devido a hipótese de não-incidência criada por decisão judicial embasada pela Súmula 166/STJ em etapa intermediária da cadeia.

Dessa forma, se considerado não ocorrido o fato gerador (não-incidência na transferência de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular), dever-se-á observância ao disposto no art. 155, § 2º, II, "b", da CF/88, que que estabelece que o sujeito passivo, ao realizar operações com não-incidência, anulará os créditos apropriados anteriormente.

É esse o posicionamento da jurisprudência em situação análoga, quando na operação anterior não houve incidência do ICMS (nos exemplos, por benefício fiscal):

> **APELAÇÃO - ICMS - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO - RESOLUÇÃO 3.166/01** - Se a operação não for tributada pelo ICMS, quer seja por isenção, não incidência e, por analogia, por imunidade, ela não irá gerar crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes. Então, considerando que a Resolução 3.166/01 vedou o aproveitamento integral de créditos de ICMS quando a operação que antecede ou precede o creditamento for beneficiada por incentivos (dentre os quais se incluem a isenção e a imunidade) e considerando que a própria LC 87/96 determina a ausência do direito ao crédito no caso de entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, tem-se que a referida resolução em nada afronta

> o princípio da não cumulatividade. (TJMG, 1.007906.307082-9/003 (1) Des Brandão Teixeira. 02/12/2008, DJ 09/01/2009).

Em situação idêntica, há julgados no Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais:

> **CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – OPERAÇÃO SUBSEQUENTE NÃO TRIBUTADA.** Imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS em razão da falta de estorno de créditos do imposto, relativos a aquisições de mercadorias, cujas saídas posteriores, referentes a transferências interestaduais entre estabelecimentos de mesma titularidade, ocorreram sem a tributação do ICMS. Sustenta a Impugnante ter em seu favor decisão judicial no sentido da não tributação dessas transferências. Contudo, citada decisão não alcança os créditos pelas entradas devendo, justamente em função da decisão judicial, ser aplicada a regra segundo a qual não podem ser mantidos os créditos relativos a operações subsequentes não tributadas. Infração caracterizada, nos termos do art. 71, inciso I do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XIII, alínea "b" da Lei n.º 6.763/75. Lançamento procedente. Decisão unânime. (Acórdão 20.783/15/2ª Rito Ordinário. PTA/AI: 01.000254871-65. Indústria de Papeis Sudeste Ltda.)

3.2 Sistemática de Apuração do Tributo em Estabelecimentos Situados em Estados Distintos

A análise matemática desenvolvida neste subitem se dá por meio de exemplos análogos aos do subitem anterior. A diferença existente consiste unicamente no fato da matriz e da filial se situarem em UF diferentes, ou seja, a transferência é interestadual. Supõe-se que a cadeia se inicia em Minas Gerais e termina na UF onde se encontra a filial. A tabela C representa essa situação, na qual há incidência do ICMS na transferência entre matriz e filial.

Operação: (a) (b) (c)

-------	Fornecedor 1	Matriz	Filial (outra UF)	Varejista	Carga Tributária
Base de Cálculo	100	93,18	200	300	-------
Crédito	0	18	11,18	36	
Débito	18	11,18	36	54	
Imposto	18	(6,82)	24,82	18	54

Tabela C — Parte da cadeia de circulação, com transferência interestadual entre matriz e filial e incidência de ICMS, com alíquotas internas igual a 18% e interestadual igual a 12%.

A operação (a) é idêntica à da Tabela A. Na operação (b), por sua vez, não há negócio jurídico e agregação de valor. Ela pode ser realizada por R$ 93,18[6], sendo R$ 82,00 o

[6] Conforme o art. 13, § 1º, I, da LC nº 87/96, o montante do imposto integra a própria base de cálculo.

valor da mercadoria e R$ 11,18 (R$ 93,18 x 12%) o débito de ICMS na saída. Assim, na apuração do saldo do imposto relativo à matriz, o resultado é a acumulação de um crédito de R$ 6,82 em MG.

Ao final das etapas de circulação da mercadoria, compensando-se o débito gerado na outra UF com o crédito acumulado em MG, o titular dos estabelecimentos recolheu R$ 18,00 (R$ 24,82 – R$ 6,82). Há que se ressaltar que o Estado mineiro não obteve um prejuízo de R$ 6,82, uma vez que esse valor será compensado pelos recolhimentos dos contribuintes posicionados antes da matriz na cadeia. Dessa forma, a receita mineira foi de R$ 11,18, relativos às operações ocorridas internamente.

A Tabela D ilustra uma cadeia com as mesmas características da supracitada. Porém, agora, não há incidência do imposto na transferência.

Operação: (a) (b) (c)

-------	Fornecedor	Matriz	Filial (outra UF)	Varejista	Carga Tributária
Base de Cálculo	100	82	200	300	-------
Crédito	0	Vedado pelo art. 155, §2º, II, “b”, da CR/88	0	36	
Débito	18	Não-incidência por força de decisão judicial	36	54	
Imposto	18	0	36	18	72

Tabela D — Parte da cadeia de circulação, com transferência interestadual entre matriz e filial, sem incidência de ICMS. As alíquotas internas sio 18%, e a interestadual, 12%.

As diferenças surgem novamente na operação (b). Na apuração individualizada do ICMS, a matriz acumulará um crédito de R$ 18,00, não repassando nada à filial, a qual terá um débito de R$ 36,00, ocasionada pela operação (c).

Ao final das etapas de circulação da mercadoria, compensando-se o débito gerado na outra UF com o crédito acumulado em MG, o titular dos estabelecimentos recolheu R$ 18,00 (R$ 36,00 – R$ 18,00). Porém, embora o Estado mineiro não tenha um prejuízo de R$ 18,00, todo o imposto recolhido nas operações anteriores, ou seja, R$ 18,00, foi compensado pelo crédito. Assim, o Estado de origem não arrecadou o ICMS referente àquelas circulações internas. Todo o recolhimento (R$ 36,00) se concentrou na UF da filial.

A base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias, é disciplinada pela LC nº 87/96, nestes termos:

> "Art. 13. A base de cálculo do imposto é:
> (...)
> § 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:
> I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;
> II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;
> III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente".

Como se pode notar, o art. 13 do referido diploma teve como fundamento exatamente possibilitar o creditamento do ICMS ao Estado de origem ou destino, conforme o caso. Assim, caso a mercadoria seja produzida no Estado de origem, sendo este, portanto, o Estado que arcou com as despesas de produção, emprego e seus custos sociais, essa será tributada conforme seu valor de custo. Isso se deve ao fato de que este Estado, no caso, produtor, deve ser beneficiado em detrimento do Estado consumidor, que não arcou com as mesmas despesas e apenas irá comercializar a mercadoria.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O que se buscou neste artigo foi apresentar posicionamentos, reflexões e análises sobre o fato gerador descrito no art. 12, I, da LC nº 87/96, com foco no princípio da não-cumulatividade e princípio do equilíbrio federativo, e consequentemente a inadequação da Súmula 166/STJ. É importante ressaltar que poucos são os trabalhos que se dedicam a uma análise mais apurada do assunto, compreendendo um estudo matemático e as consequências advindas da não-incidência do imposto.

De forma sucinta, foram apresentados os entendimentos mais relevantes sobre a questão, debatendo-se a constitucionalidade do artigo em questão, a interpretação semântica do texto normativo, as premissas e os princípios norteadores do direito tributário. Por meio de um estudo matemático simplificado, baseado na sistemática de apuração do ICMS, apresentou-se o resultado, tanto para o Estado, quanto para o contribuinte, da presença e da ausência da tributação do ICMS nas operações de transferência de mercadorias.

Quanto à constitucionalidade do dispositivo colocado pela LC nº 87/96, a própria CF/88 (art. 155, II) estabelece competência aos Estados para instituir o ICMS e atribui à LC a incumbência da definição dos fatos geradores do tributo. Esta, por sua vez, define como fato gerador do imposto a saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular. Em consonância com Roque

Antônio Carrazza, o legislador, ao exercitar a competência tributária, obedecendo à diretriz constitucional, no art. 2º, permanece fiel à norma padrão de incidência do tributo, repetindo-a nos exatos termos da Carta (CARRAZZA, 2002).

Toda a legislação é estruturada de forma lógica e coesa, não sendo possível constatar, por parte do legislador derivado, ofensa a nenhum princípio constitucional ou produção legal que onere o contribuinte demasiadamente. Muito pelo contrário: como demonstrado por meio de números, a incidência do ICMS nas transferências não tem fins arrecadatórios, atuando somente como instrumento para que o crédito acompanhe a respectiva mercadoria na cadeia de circulação.

Dentre as conclusões obtidas da análise matemática apresentada nos itens 3.1 e 3.2, em relação à não-incidência, a primeira delas se refere à ofensa ao princípio constitucional da não-cumulatividade. Com base na sistemática de débito e crédito, considerando-se a exigência da "transferência" do crédito juntamente com a mercadoria que é remetida de um para outro estabelecimento, a incidência é fundamental para manter a harmonia da tributação. A não-incidência do imposto rompe essa lógica, de tal forma que a não-cumulatividade, um dos pilares do ICMS, é prejudicada, onerando ainda mais o contribuinte e prejudicando um Estado em detrimento de outro.

Esse é um ponto grave onde pecam aqueles que são contra a incidência, possivelmente por não interpretarem a legislação do imposto de forma sistemática, no que se refere à perda do direito ao crédito do estabelecimento remetente, quando da não-incidência do ICMS. Ora, se fosse a transferência uma operação na qual não há incidência, todo o crédito relativo à aquisição da mercadoria transferida deveria ser integralmente anulado, com fulcro não-cumulatividade. Logo, aplicando-se um raciocínio lógico, a incidência é mais benéfica ao contribuinte, exceto se o estabelecimento destinatário faz jus a crédito presumido!

Deixando de lado a anulação do crédito, como foi demonstrado, a não-incidência traz mais reflexos nas transferências interestaduais. Além de comprometer a não-cumulatividade, prejudica diretamente a UF de origem da mercadoria, ou seja, afronta o princípio federativo. Por essência, o imposto pertence à pessoa política onde a operação mercantil se realizou, ainda que o destinatário da mercadoria esteja localizado em outra UF ou mesmo no exterior. Caso não haja a incidência, o imposto não será recolhido no Estado remetente, ficando por completo no Estado destinatário, lesando o estado de origem, e, consequentemente, ferindo o princípio federativo. É de se ressaltar que o legislador complementar foi sábio ao definir a base de cálculo do ICMS nas transferências, de forma a promover a justa distribuição de receita entre os Estados.

Muito há que se discutir, ainda, em termos da hipótese de incidência do ICMS. O trabalho por ora apresentado, embora tenha abordado pontos pouco discutidos pela doutrina, constitui-se de uma análise superficial do tema. Com uma investigação mais ampla, resultados mais apurados poderão ser alcançados, com o intuito de dar sequência a este estudo preliminar sobre a hipótese de incidência do ICMS nas transferências de mercadorias. É importante se buscar racionalmente a solução da polêmica, pois, dependendo da conclusão a que se chegar, incidência ou não, haverá reflexos para as economias dos Estados.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. II. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 96.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 5 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 26 set. 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula n.º 166. Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte. **Diário de Justiça**, Brasília, DF. 10 out. 2003. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/doc.jsp?livre=@num=%27166%27>. Acesso em: 26 set. 2016.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 9.ed. São Paulo: Malheiros, 2003.p.55.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Dicionário Aurélio Básico da Língua Portuguesa**. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1988, p. 152.

KALUME, Célio Lopes. **ICMS: Didático**. Belo Horizonte: Del Rey, 2011.

LIMA, Marcell Feitosa Correia. **O ICMS na Proposta de Reforma Tributária frente os problemas do federalismo fiscal brasileiro - empecilhos de uma harmonização tributária**. Revista Jus Vigilantibus, 07 abr. 2008 Disponível em: <www.jusvi.com/artigos/32680/l>. Acesso em: 09 out. 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos fundamentais do ICMS**. 2ª. ed. São Paulo: Dialética, 1999. In: KALUME, Célio Lopes. ICMS: Didático. Belo Horizonte: Del Rey, 2011, p. 78.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 1997. In: KALUME, Célio Lopes. ICMS: Didático. Belo Horizonte: Del Rey, 2011, p. 74.

MACHADO, Hugo de Brito. **O estabelecimento como contribuinte autônomo e a não-cumulatividade do ICMS**. In Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, v. 82, p. 24-27. jul. 2002.

MELO, José Eduardo. **ICMS: teoria e prática**. 9. ed. São Paulo: Dialética, 2006.

REALE, Miguel. **Lições Preliminares do Direito**. 27. ed. ajustada ao novo código civil. São Paulo: Savaiva, 2007.

ROSA, Dênerson Dias. **Ilegitimidade Legislativa dos Estados. Analise Contabilidade**. Disponível em: <http://www.analisecontabilidade.com.br/artig04 creditoicms.html>. Acesso em: 03 set. 2008.

SEF/MG - Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais: **base de dados**. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/governo/receita_estado/evolucao_anual/evolucao_anos_anterioresef.html>. Acesso em: 26 set. 2016.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 9. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.