XXVIII ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI GOIÂNIA – GO

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

LUCAS BEVILACQUA CABIANCA VIEIRA

Copyright © 2019 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. Orides Mezzaroba - UFSC – Santa Catarina
Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás
Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. César Augusto de Castro Fiuza - UFMG/PUCMG – Minas Gerais
Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS – Sergipe
Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul
Secretário Executivo - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - Unimar/Uninove – São Paulo

Representante Discente – FEPODI
Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie – São Paulo

Conselho Fiscal:
Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM – Rio de Janeiro Prof. Dr.
Aires José Rover - UFSC – Santa Catarina
Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP – São Paulo
Prof. Dr. Marcus Firmino Santiago da Silva - UDF – Distrito Federal (suplente)
Prof. Dr. Ilton Garcia da Costa - UENP – São Paulo (suplente)

Secretarias:
Relações Institucionais
Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - IMED – Santa Catarina
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR – Ceará
Prof. Dr. José Barroso Filho - UPIS/ENAJUM– Distrito Federal

Relações Internacionais para o Continente Americano
Prof. Dr. Fernando Antônio de Carvalho Dantas - UFG – Goías
Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA – Bahia
Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA – Maranhão

Relações Internacionais para os demais Continentes
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba – Paraná
Prof. Dr. Rubens Beçak - USP – São Paulo
Profa. Dra. Maria Aurea Baroni Cecato - Unipê/UFPB – Paraíba

Eventos:
Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch (UFSM – Rio Grande do Sul) Prof. Dr.
José Filomeno de Moraes Filho (Unifor – Ceará)
Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta (Fumec – Minas Gerais)

Comunicação:
Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro (UNOESC – Santa Catarina
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho (UPF/Univali – Rio Grande do Sul Prof. Dr. Caio
Augusto Souza Lara (ESDHC – Minas Gerais

Membro Nato – Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP – Pernambuco

---

D597

Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/ UFG / PPGDP

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta

Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira – Florianópolis: CONPEDI, 2019.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-85-5505-796-0
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: Constitucionalismo Crítico, Políticas Públicas e Desenvolvimento Inclusivo

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Assistência. 3. Isonomia. XXVIII Encontro Nacional do CONPEDI (28 : 2019 : Goiânia, Brasil).

CDU: 34

Conselho Nacional de Pesquisa
Univeridade Ferderal de Goiás e Programa
e Pós-Graduação em Direito Florianópolis

Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br

de Pós Graduação em Direito e Políticas Públicas
Goiânia - Goiás
https://www.ufg.br/

XXVIII ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI GOIÂNIA – GO

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

O CONPEDI, através do GT Direito Tributário e Financeiro II, cumpre uma vez mais papel de destaque no fomento e avaliação da pesquisa jurídica aplicada à tributação e às finanças públicas, respectivamente. Nessa edição tivemos a satisfação de avaliar artigos interdisciplinares que conseguiram estabelecer uma ponte com as ciências das finanças, contábeis e econômicas; o que fundamental para a construção e avaliação de políticas públicas adequadas à realidade brasileira.

No que respeita propriamente à tributação os trabalhos avaliados podem ser divididos em três grupos: tributação da propriedade imobiliária, tributação sobre o consumo e, ao final, tributação sobre a renda. Nessas diferentes bases econômicas de incidência questão reinante foi quanto à justiça fiscal na tributação onde predominaram questões atinentes à progressividade da tributação.

Aspecto não menos importante que teve abordagem de igual relevância foi quanto à segurança na tributação considerando, sobretudo, o sistema de "precedentes à brasileira" que vigora em nossos Tribunais Superiores; o que concebido para racionalizar e propiciar segurança jurídica vem ocasionando instabilidade e imprevisibilidades nas relações jurídicas travadas.

Os desafios de (in)justiça fiscal e (in)segurança jurídica na tributação são campos férteis para o desenvolvimento da pesquisa jurídica devendo a academia apresentar respostas para tais questões com vistas a alcançar-se um melhor ambiente econômico aos investimentos privados e, simultaneamente, concepção e execução de políticas públicas a promover a efetiva redução das desigualdades sociais e regionais.

Muito nos orgulha ter tido a oportunidade de ter participado de debates da maior profundidade; revelando que se depender de pesquisa, reflexão e proposição em matéria tributária e financeira estaremos sempre contribuindo para o progresso do direito e das relações entre o Estado e a sociedade.

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - FUMEC

Prof. Dr. Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira - UFG

Nota Técnica: Os artigos que não constam nestes Anais foram selecionados para publicação na Plataforma Index Law Journals, conforme previsto no artigo 8.1 do edital do evento. Equipe Editorial Index Law Journal - publicacao@conpedi.org.br.

ICMS - INCIDÊNCIA NAS TRANSFERÊNCIAS DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO TITULAR - POSSIBILIDADES E CONTROVÉRSIAS

CONTROVERSIES OF THE INCIDENCE OF ICMS ON THE TRANSFER OF GOODS BETWEEN ESTABLISHMENTS OF THE SAME HOLDER

Fernando Rangel Alvarez dos Santos [1]
Renata da Silveira Bilhim [2]

Resumo

O objetivo da presente pesquisa é verificar se a possibilidade de incidência do ICMS nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular existe em face ao embate da jurisprudência em face da Lei Complementar nº 87/96. Num primeiro momento, pode-se pensar que esse é um caso já resolvido há muito pela jurisprudência do STJ, contudo verifica-se na pesquisa que a questão tem mudanças de posicionamento na jurisprudência, afetando assim a segurança jurídica. Tenta-se demonstrar como a não pacificação do tema prejudica a segurança jurídica e o contribuinte. Os resultados ainda apontam para a incerteza na definição da controvérsia apresentada.

Palavras-chave: Icms, Transferência mercadoria, Mesmo titular, Estabelecimento

Abstract/Resumen/Résumé

The objective of this research is to verify if the possibility of incidence of ICMS on the transfer of goods between establishments of the same holder exists in the face of the clash of jurisprudence in the face of Complementary Law no. 87/96. At first, one can think that this is a case already resolved long ago by the jurisprudence of STJ, however it is verified in the research that the question has changes of position in the jurisprudence, affecting in this way legal security. The results still point to the uncertainty in the definition of the controversy presented

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Icms, Transfer, Merchandise, Same holder, Enterprise

---

[1] Doutor em Direito pelo PPGD-UVA (2019). Mestre em Direito pela UNESA (2007). LLM em Direito Corporativo (IBMEC) (2015). Advogado.

[2] Doutoranda em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento pela UERJ; Mestre em Direito Público e Evolução Social pela Universidade Estácio de Sá. Advogada e professora de direito tributário

INTRODUÇÃO

Em tempos de reestruturações societárias, reorganizações operacionais, planejamentos fiscais do contribuinte e mesmo do Estado é necessário repensar ou mesmo ratificar alguns aspectos acerca da dogmática da tributação nacional. Esse estudo tem como escopo a análise de alguns desses aspectos no tocante ao Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS.

Far-se-á um apanhado do aparato normativo indispensável à compreensão daquele que estuda o ICMS. Nada obstante o ponto de partida seja sempre a regra constitucional, não podemos esquecer de que estamos diante do imposto mais complexo do Sistema Constitucional Tributário Brasileiro. Existe um emaranhado de leis (nacionais e federais; ordinárias e complementares), regulamentos, instruções normativas, portarias, atos declaratórios, decretos executivos e legislativos, tratados, convenções internacionais, resoluções do senado Federal, convênios, protocolos, e tantos outros atos normativos, que parece que essa colcha de retalhos nunca terá um fim. Isso sem dimensionar que todo esse imbróglio de normas se multiplica por 27 vezes, já que as 27 unidades da Federação tratam de formas diversas esse mesmo imposto estadual.

Na sequência será traçada, de forma concisa, a regra matriz de incidência do ICMS, ou para alguns, simplesmente, a hipótese de incidência. Preferimos adotar a nomenclatura da Regra Matriz de Incidência Tributária, a qual é composta em seu antecedente pelos critérios material, espacial e temporal e no seu consequente normativo, dos critérios pessoal (sujeito ativo e passivo) e quantitativo (base de cálculo e alíquota).

Feito isso, destacar-se-á o aspecto material do ICMS e se fixar no conceito de circulação para fins de incidência ou não do imposto nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular. Num primeiro momento, pode-se pensar que esse é um caso já resolvido há muito pela jurisprudência do STJ, quando editou a conhecida Súmula 166[1], todavia a questão não é tão simples e merece atenção, como será destacado ao longo do texto.

1 O ICMS na Constituição de 88 – principais aspectos.

De acordo com o atual regime constitucional iniciado em 1988, os Estados e o Distrito Federal possuem competência[2] para instituir o imposto sobre operações relativas à circulação

[1] Súmula 166 STJ: Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.
[2] Art. 155, II, da CRFB/1988.

de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS).

A CF de 88 dedica os §§ 2º (com doze incisos e diversas alíneas) ao 5º do art. 155 à disciplina do ICMS, que, desta forma, está engessado no texto constitucional e qualquer mudança na sua estrutura dependerá de emenda constitucional.

Tratando-se de imposto novo, embora baseado na estrutura do antigo ICM, o inciso XII, do § 2º, do art. 155 da CF,[3] exige lei complementar para fixar as normas gerais do ICMS, a fim de evitar que os Estados-membros viessem a travar verdadeira guerra fiscal, principalmente no que toca à concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, para atrair novos contribuintes. Isso porque**,** em regra, o fato gerador do imposto ocorre com a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte, beneficiando, em consequência, os Estados produtores em detrimento dos Estados consumidores.

Assim, é evidente o caráter substancialmente nacional[4] desse imposto estadual, já que as suas normas gerais, na forma e limites prescritos na Carta Constitucional, devem estar regulamentadas em lei complementar. [5]

A CF de 88 ampliou a base de incidência do imposto sobre o consumo estadual, incorporando os antigos impostos únicos federais incidentes sobre o transporte interestadual ou intermunicipal, os serviços de comunicação, a energia elétrica, os lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos e sobre minerais ao novo ICMS.[6] Dessa forma, não foi apenas o "S", em referência aos serviços que foi acrescido ao velho ICM, imposto que não alcançava em sua materialidade os minerais, os combustíveis e a energia elétrica, que é

---

[3] De fato, de acordo com o art. 155, § 2°, inciso XII, da CF de 88, cabe à lei complementar de caráter nacional: a) definir seus contribuintes; b) dispor sobre substituição tributária; 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) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no seu inciso X, "a"; 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; h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no seu inciso X, "b"; i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.

[4] Nesse sentido, ADI 773-RJ e o voto do Ministro Celso de Mello na ADI 2377.

[5] A Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (LC 87/1996), de âmbito nacional, estabelece atualmente as normas gerais do ICMS.

[6] Neste sentido, CARRAZA (2000. p. 157 a 158): "O ICMS sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais. Agora a situação se alterou: os Estados e o Distrito Federal (não mais a União) é que podem tributar a extração, a circulação, a distribuição ou o consumo de minerais. Fazem-no por meio de ICMS e não mais precisam escolher a operação que sofrerá a incidência. Aliás, nada mais impede que gravem todas as operações [...]".

considerada mercadoria para efeitos tributários. Assim, o conjunto de bens alcançados pelo imposto estadual foi ampliado de forma substancial após a Constituição de 1988.

Percebe-se, dessa forma, que o objetivo evidente do constituinte originário era ampliar o campo de incidência do imposto estadual, em contraposição ao âmbito restrito de incidência do IPI, que é limitado às operações (inclusive importações) com produtos industrializados. No mesmo sentido, merece destaque o fato de que, além de incidir sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação o ICMS também incide sobre o valor total da operação quando mercadorias são fornecidas com serviços não compreendidos na Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003, norma de caráter nacional que define e lista os serviços de competência tributária dos Municípios[7].

2 Base normativa do ICMS

A legislação tributária sobre o ICMS não é constituída somente pelo art. 155 da CF de 88 e pela LC nº 87/96, como também pela legislação de cada Estado-membro e do Distrito Federal e até, em certas hipóteses, Resoluções do Senado Federal.

A Lei Complementar nº 24/75, recepcionada pela Constituição de 1988 (ADCT, art. 34, § 8º), estabelece que as isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos ou revogados, nos termos de convênios celebrados e ratificados, a unanimidade, pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo as suas normas (art. 1º), e o art. 4º prevê que esses convênios devem ser objeto de decreto estadual, ratificando-os ou não. Assim, os decretos estaduais e distritais que ratificam os mencionados convênios integram também a legislação sobre ICMS.

3 Regra matriz de Incidência do ICMS

O estudo da regra matriz de incidência do ICMS deve ser feito em separado no que toca às operações relativas à circulação de mercadorias, às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, aos serviços de comunicação e de telecomunicações, operações relativas à energia elétrica, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do país (CF, art. 155, II, §§ 2º e 3º). A CF de 88 e a LC nº 87/96 não definem as hipóteses de incidência do ICMS,

[7] O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), apesar de ser tributo de competência privativa dos Municípios (art. 156 da CF de 88) e do Distrito Federal (art. 147 da CF de 88), é um tributo de **natureza residual**, na medida em que pode incidir apenas sobre os serviços não compreendidos na competência do ICMS e tão-somente nas hipóteses definidas na LC nº 116/2003.

sendo que a LC no art. 2º, apenas elenca as operações que podem ser abordadas nas leis estaduais quando estabelecer os fatos imponíveis.

No presente estudo destacar-se-ão apenas as operações relativas à circulação de mercadorias. São cinco os critérios que definem a regra matriz de incidências: material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo. O aspecto a ser tratado no presente texto é o material.

3.1 Critério Material

O art. 155, II, da CF de 88, refere-se, primeiramente, a operações relativas à circulação de mercadorias, que envolve as etapas de circulação de riquezas do produtor ao consumidor. O art. 2º da LC no 87/96 determina as hipóteses de incidência do ICMS.

Muitas discussões existem, tanto na doutrina e na jurisprudência, quanto aos requisitos necessários à configuração do critério material da regra matriz do ICMS, em qualquer de suas hipóteses de incidência.

No que tange às operações relativas à circulação de mercadorias o embate se refere não apenas ao conceito e amplitude de cada expressão isoladamente considerada, como também em relação ao conjunto formado pelos três termos: "operações", "circulação" e "mercadorias". A ausência de qualquer um deles no fato concreto *sub examen* é suficiente para afastar a exigência fiscal. Daí a importância de se definir cada um dos significados, tema esse que sempre recebeu grande atenção da doutrina e da jurisprudência.

Antes da verificação do primeiro dos termos, é imperioso deixar consignado que o ICMS não incide sobre circulação de mercadorias, nem sobre mercadorias, mas sobre *operações* relativas à circulação de mercadorias. Operação pressupõe negócio jurídico mercantil envolvendo circulação de mercadorias, como transmissão de um direito.[8]

Soares de Melo completa que operações "configuram o verdadeiro sentido do fato juridicizado, a prática de ato jurídico como a transmissão de um direito (posse ou propriedade)"[9] e, para justificar a assertiva, cita Geraldo Ataliba e Cleber Giardino, segundo os quais:

---

[8] Paulo de Barros Carvalho assim explicita operações relativas à circulação de mercadorias: "Operações, no contexto, exprime o sentido de atos ou negócios hábeis para provocar a circulação de mercadorias. Adquire, nesse momento, a acepção de toda e qualquer atividade, regulada pelo Direito, e que tenha virtude de realizar aquele evento" (...) "soa estranho, por isso mesmo, que muitos continuem a negar ao vocábulo "operações" a largueza semântica peculiar das "operações jurídicas" para entendê-lo como qualquer ato material que anime a circulação de mercadorias. Eis aqui o efeito jurídico sem correspondente causa jurídica, a eficácia do Direito desvinculada de algo investido de juridicidade" (SOARES DE MELLO, 1996, p. 14).

[9] MELLO (2002, p.13).

> Operações são atos jurídicos 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.

Nessa linha, a 2ª Turma do Supremo Tribunal Federal já se manifestou no sentido da impossibilidade de incidência do ICMS sobre a **venda** eventual e esporádica de máquina do ativo fixo do contribuinte, uma vez que não há a habitualidade própria de um ato mercantil, confira:

> (...) Longe fica de implicar violência a alínea "b" do inciso I do artigo 155 da Constituição Federal acórdão que haja resultado no afastamento da legitimidade da cobrança do imposto sobre operações relativas a circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação relativamente a operação que não se qualifique como de circulação de mercadoria como é a alusiva a alienação esporádica e motivada pelas circunstâncias reinantes de bem integrado ao ativo fixo da empresa (...).[10]

Ainda, segundo a LC 87/96, em seu art. 2º, § 2º, a caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua. Assim, o negócio jurídico envolvido na operação mercantil pode corresponder a uma compra e venda, a uma dação em pagamento, a uma consignação, a uma permuta, por exemplo.

A palavra circulação demanda entender a concepção que melhor se colmata ao sentido perquirido pelo legislador constitucional. O conceito do vocábulo "circulação" não é unívoco, de sorte que é possível encontrar pelo menos três acepções para ele: circulação física, circulação jurídica e circulação econômica:

(a) <u>circulação física</u>: é o mero deslocamento físico da mercadoria de um lugar para outro, independentemente de substância econômica (como na compra e venda, por exemplo);

(b) <u>circulação jurídica</u>: é aquela que depende de um negócio jurídico que envolva a transferência da propriedade da mercadoria do patrimônio de uma pessoa para outra, independente do *nomen juris* dado a esse negócio jurídico;

(c) <u>circulação econômica</u>:

> Circulação econômica da mercadoria vem a ser a série de fenômenos de ordem econômica, que tem por escopo distribuir as riquezas produzidas, no sentido de serem levadas a consumo. Para se dar a circulação econômica, a mercadoria deve mudar de estágio econômico, dentro das fases produção-circulação-consumo, estando, pois, sempre ligada a uma das etapas do processo econômico, desde o produtor originário, até o consumidor final. É a

[10] (BRASIL, 1996)

> movimentação das riquezas ou valores, independentemente da deslocação material do bem ou do negócio jurídico realizado. [11]

A expressão "operações relativas à circulação de mercadorias" deve ser compreendida em todo o seu contexto e não de forma isolada no sentido de cada termo. Por isso, importante destacar que a sinergia com o vocábulo "operações" implica entender a circulação a que refere o texto constitucional, como sendo necessariamente a circulação jurídica, aquela apta a ensejar a transferência de propriedade da mercadoria. Posição essa encampada pela doutrina tradicional e a jurisprudência majoritária[12] que conferem ênfase ao negócio jurídico translativo de domínio como pressuposto à incidência do ICMS, na medida em que o termo "operação" seria requisito ou pressuposto a restringir a circulação, diga-se jurídica, de mercadoria passível de tributação.

A circulação apta a ensejar a incidência do ICMS é, portanto, a jurídica, aquela que produz efeitos no mundo jurídico; pressupõe mudança de titularidade da mercadoria de uma pessoa para outra, com ou sem movimentação física.

A circulação física efetiva, por decorrência lógica, acaba sendo consequência da transferência de propriedade, todavia, para efeitos de incidência, pode ser simbólica, desde que haja transferência de titularidade a terceiro de mercadoria. É o caso da mercadoria depositada em armazém-geral ou em depósito fechado, no Estado do transmitente,[13] já que envolve a transmissão de propriedade e corresponde à saída simbólica da mercadoria do estabelecimento do transmitente.

Dá-se também o fato gerador do ICMS quando houver a transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não houver transitado pelo estabelecimento transmitente[14] (simbólica), é o que ocorre nas chamadas vendas casadas, em que os produtos são remetidos diretamente para o comprador, sem sequer passarem na loja vendedora[15].

Todavia, a circulação exclusivamente física é rechaçada pela jurisprudência dos Tribunais Superiores, sendo requisito *sine qua non* a transferência da titularidade da mercadoria, conforme já sumulado pelo STF e STJ, *verbis*:

> STF, Súmula nº 573: "Não constitui fato gerador do Imposto de Circulação de Mercadorias a saída física de máquinas, utensílios e implementos a título de comodato."

---

[11] Moraes, 1978, p. 78.
[12] Ao longo do texto serão mencionados os doutrinadores e os julgados dos Tribunais Superiores.
[13] LC nº 87/96, art. 12, III.
[14] LC nº 87/96, art. 12, IV.
[15] Oliveira, 2009, p. 86.

> STJ, Súmula nº166: Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.

A circulação econômica acaba, frequentemente, acompanhando a circulação jurídica, dentro das fases de produção-circulação-consumo, quando as operações implicarem transferência de propriedade das mercadorias. Contudo, nem sempre andam juntas e, nessa perspectiva, surge uma série de controvérsias acerca da incidência ou não do ICMS, justamente por causa da interpretação jurídica do vocábulo "circulação", em situações tais como (a) as transferências de mercadorias tangíveis e de bens integrantes do ativo permanente imobilizado entre estabelecimentos da mesma empresa; (b) aos casos de furto; (c) roubo; (d) extravio e demais eventos similares que geram a simples saída física ou/e econômica da mercadoria do estabelecimento do contribuinte do imposto, sem caracterizar a necessária circulação jurídica. Tal assunto será abordado mais adiante.

Por enquanto, resta entender que "circulação" remete à necessária transferência de titularidade da mercadoria (circulação jurídica) e esta, por seu turno, traduz coisa fungível destinada ao comércio. [16]

Nesse gancho, e por fim, importante precisar o sentido jurídico do termo mercadoria, para que se possa entender inteiramente o critério material da regra matriz de incidência do ICMS. Mercadoria é bem móvel adquirido para revenda com finalidade de lucro, [17] conceito esse recepcionado pela CF de 88 para delimitar a competência tributária dos Estados e do Distrito Federal quanto ao ICMS, sendo certo que, por isso mesmo, a lei tributária não pode alterá-lo, em obediência ao art. 110, do CTN, *verbis*:

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

---

[16] O conceito de mercadoria é expresso em CARRAZA (2007, p. 45).

[17] Borges (1975, p. 85) entende o seguinte: "O TJRJ decidiu que a água tratada fornecida à população é mercadoria, correspondente à prestação de serviço público essencial de fornecimento de produto, e não de prestação de serviços propriamente dita, assim como a energia elétrica e o gás canalizado, mas diante da facultatividade da sua utilização tem natureza de preço público ou tarifa (AC 17536/99, relatora Des. Leila Mariano, 2a CC, DORJ 03/08/2000)." "CEDAE. O fornecimento de serviços engendra preço público ou tarifa e não taxa, pois visa lucro, não podendo ser cobrado se não utilizado o serviço (cf. Luiz Emygdio F. da Rosa Jr., *Man. Dr. Financeiro e Tributário*, 1984, p. 234/235). Disso resulta inaplicável a tarifa mínima, a benefício do consumo efetivo pelo hidrômetro. Embora prevista em lei, pode a tarifa mínima ser excluída pelo magistrado" (TJRJ, AC 2002.01.12091, rel. Des. Severiano Aragão, v.u., 17ª CC, *DORJ* 16/08/2002). "Mostra-se coerente com a jurisprudência do STF o despacho agravado, ao apontar que o ajuste de carga de natureza sazonal, aplicável aos fornecimentos de água pela CAESB, criado para fim de redução de consumo, tem caráter de contraprestação de serviço e não de tributo" (STF, AgRg RE 201.630-6/DF, rel. Min. Ellen Gracie, 1ª T., v.u., 11/06/2002, *DJU* 02/08/2002 - ementário n. 2076-5).

Mercadoria é o objeto das atividades comerciais do seu proprietário, ou seja, é o bem destinado ao comércio, motivo pelo qual a hipótese constitucional de incidência do ICMS sugere um ato de comércio, conceito da doutrina clássica ligado à mercancia. Reiterando este significado de mercadoria, o Pleno do Supremo Tribunal Federal entendeu, num julgado não muito distante, que o imposto estadual não incide sobre *"o fornecimento de água potável por empresas concessionárias desse serviço público"*, conforme se destaca no seguinte trecho do voto do relator:

> Dessa forma, não é qualquer bem móvel que é mercadoria, mas tão somente aquele que se submete à mercancia, ou seja, que é passível de apropriação pelo promotor da operação que o destina ao processo econômico circulatório. O bem móvel é o gênero, do qual mercadoria é a espécie. [18]

Nessa toada, o conceito de mercadoria, por exemplo, se restrito e limitado ao seu significado usual até a última década do século XX, cingiria apenas aqueles bens corpóreos passíveis de circulação, ou seja, que pudessem ser observados pelos nossos olhos. Assim, a circulação de um bem intangível por meio eletrônico não poderia ser objeto de incidência do ICMS, uma vez que o imposto, ainda nos dias atuais, seguindo uma visão mais conservadora, estaria restrito às mercadorias tangíveis, objeto dos tradicionais atos de comércio.

Por outro lado, entretanto, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, por maioria, indeferiu a liminar na ADI 1945 MC-MT,[19] ao decidir que o ICMS pode incidir sobre *softwares* adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados, julgando, assim, em sede liminar, no sentido da constitucionalidade da lei ordinária do Estado do Mato Grosso que prevê a incidência na hipótese.

Dessa forma, a nova realidade digital impôs alterações no sentido e alcance do conceito constitucional de mercadoria, na medida em que a maioria da Corte Suprema, em sede de ação direta, ainda em juízo cautelar, considerou desnecessária a existência de regra específica em lei complementar para disciplinar a matéria. Portanto, indica o STF que um dos núcleos do critério material da regra matriz do ICMS, a mercadoria, compreende, também, os bens intangíveis.

No julgamento da medida cautelar na ADI 1945/MT, ficou evidente a preocupação do STF em adequar o ICMS aos novos padrões de negócios jurídicos que surgiram com o progresso tecnológico, veja-se parcela da ementa do julgado:

---

[18] (BRASIL, 2013)
[19] (BRASIL, 2010)

> (...) O Tribunal não pode se furtar a abarcar situações novas, consequências concretas do mundo real, com base em premissas jurídicas que não são mais totalmente corretas. O apego a tais diretrizes jurídicas acaba por enfraquecer o texto constitucional, pois não permite que a abertura dos dispositivos da Constituição possa se adaptar aos novos tempos, antes imprevisíveis. (...).

Toda a mercadoria é bem móvel, fungível ou infungível, corpóreo ou incorpóreo, mas nem todo bem móvel é mercadoria. Assim, por exemplo, um automóvel que você possua é bem móvel, mas não é mercadoria porque não há intenção de venda com finalidade de lucro, e, acaso vendida a terceiro, não é hipótese de incidência do ICMS. Todavia, esse automóvel foi adquirido, por hipótese, em uma concessionária de veículos e, portanto, é um bem e mercadoria ao mesmo tempo e sua venda enseja a tributação pelo ICMS.

Da mesma forma, os bens adquiridos para integrar o ativo fixo do estabelecimento ou para seu consumo ou uso próprio são bens, mas não são mercadorias (maquinário, caminhões, veículos, materiais de expediente etc.), e, por isso, a sua venda não pode gerar a incidência do ICMS.

Pode-se resumir o exposto, de acordo com a jurisprudência pacificada dos Tribunais Superiores, que "operações de circulação de mercadoria" pressupõe operações mercantis, com circulação jurídica de uma mercadoria.

Diante de todas as questões colocadas percebe-se que tais conceitos são de importância fundamental para a análise da operação, envolvendo a possibilidade de incidência do ICMS sobre a transferência de mercadorias e de bens do ativo fixo entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, motivo pelo qual o próximo item versará exatamente sobre esse assunto.

4 Releitura da incidência ou não do ICMS sobre a transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular.

Conforme exposto alhures, é controverso o conceito dos vários elementos que compõem o critério material da regra matriz de incidência do imposto sobre a circulação de mercadorias. Essa hipótese de incidência analisa o significado constitucional dos vocábulos "operação"; "circulação" e "mercadoria", os quais devem ser verificados conjuntamente e simultaneamente na aferição do fato gerador do ICMS. A ausência de um destes três elementos no fato imponível é suficiente para afastar a exigência fiscal, todavia, a exata definição dos seus significados é tarefa que sempre recebeu grande atenção da doutrina e da jurisprudência.

A doutrina[20] sustenta que operações representam negócio jurídico mercantil; circulação remete à necessária transferência de titularidade da mercadoria (circulação jurídica) e esta, por fim, traduz coisa móvel, fungível ou infungível, destinada a revendo com a finalidade de lucro.

Fazendo uma verificação perfunctória sobre o tema, poder-se-ia pensar que este tema já está mais do que pacificado, na doutrina e na jurisprudência do STJ e STF, não comportando outros questionamentos. O resultado parece óbvio: o antigo ICM e o atual ICMS, da norma como prescritos no texto de 88, não podem incidir sobre o simples deslocamento de mercadorias de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte, por ausência de circulação jurídica, da forma como debatido no item anterior.

Porém, analisando o *case* da transferência de bens entre estabelecimentos do mesmo titular, verificou-se que a maioria dos Fiscos Estaduais, partindo da premissa de que o procedimento do lançamento tributário é privativo, obrigatório e vinculado aos requisitos legais, na forma do *caput* e parágrafo único, do art. 142, do CTN, tende a autuar as empresas quando estas não recolhem o tributo na operação.

O conceito clássico do critério material da regra matriz do ICMS determina operação "mercantil" e circulação "jurídica", orientação firmada desde os primeiros anos de vigência da Constituição Federal de 1988 e antes da edição da Lei Complementar a que se referia o art. 155, § 2º, XII, da CF, exteriorizado na linguagem da súmula 166, do STJ, datada de 23 de agosto de 1996, segundo a qual: não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.

Ocorre que, a LC nº 87 desde 1996, trata das normas gerais atinentes ao ICMS. E dois artigos merecem destaque na argumentação trazida pelo Fisco. Primeiro, o § 2º, do art. 2º, da LC nº 87/1996, o qual prescreve que a configuração da hipótese de incidência do ICMS independe da natureza ou qualificação jurídica da operação que o constitua. Fazendo uma análise literal, os Fiscos entendem que para a incidência do ICMS a circulação jurídica não é imprescindível.

Não parece ser essa a melhor interpretação. O dispositivo em referência apenas quis deixar claro que o imposto incide independente do negócio jurídico externado pelas partes, desde que haja a operação mercantil apta à transferência da propriedade da mercadoria. O ato de disposição de vontade que mais comumente gera o efeito da transmissão de titularidade é a compra e venda, todavia não é apenas essa modalidade contratual que produz esse fim. Uma

[20] Neste sentido, temos: Souto Maior Borges, Aliomar Baleeiro, Geraldo Ataliba, Paulo de Barros Carvalho, José Eduardo Soares de Melo, Roque Antônio Carrazza, Alberto Xavier, Hugo de Brito Machado, Sacha Calmon, Gilberto de Ulhôa Canto, dentre os principais.

dação em pagamento, ou uma permuta, ou um arredamento mercantil com a efetivação da opção de compra ao final, todas essas formas são capazes de ensejar a tributação pelo ICMS.

Não é possível aferir a incidência do tributo seja qual for a "qualificação jurídica da operação que a constitua" sem levar em conta a necessária operação mercantil que, por si só, exige transmissão de domínio.

O segundo artigo trazido pelo Fisco nas autuações é o art. 12, inciso I, da LC nº 87/96 que dispõe o seguinte: considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular. Isso quer dizer que, apesar do art. 4º, da LC nº 87/96, estabelecer que o contribuinte do ICMS é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria, atrelando, assim, a qualidade de contribuinte à pessoa, física ou jurídica, a parte final do citado inciso I do art. 12 previu, expressamente, a ocorrência do fato gerador no momento da saída, "*ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular*".

Assim, cada estabelecimento autônomo, a teor do art. 11, § 3º, II, da LC nº 87/96, é contribuinte do imposto estadual, questão que se reflete sobre a definição do local da operação (art. 11 da LC nº 87/1996), bem como na fixação da base de cálculo na hipótese de transferência interestadual entre estabelecimentos da mesma empresa (art. 13, § 4º, da LC nº 87/1996) e bem assim na apuração do imposto devido (artigos 20 a 25 da LC nº 87/1996).

Nenhum dispositivo da LC nº87/96 nunca foi objeto de ação direta de inconstitucionalidade e está vigendo até os dias atuais. Ora, se a norma padece de presunção de constitucionalidade, as legislações estaduais de todos os Estados da federação a reproduzem, fazendo incidir o ICMS na hipótese em comento. Assim, caso o contribuinte não recolha o tributo, será autuado, e posteriormente, executado.

As Procuradorias Estaduais sustentam que a jurisprudência pacífica do STJ sobre essa matéria estaria desatualizada, porque não teria levado em consideração a norma do inciso I, do artigo 12, da LC nº 87, de 13 de setembro de 1996, posterior ao entendimento exarado na Súmula 166, do STJ, datada de 23 de agosto de 1996, antes, portanto, da vigência da LC nº 87/96.

O verbete 166 do STJ foi publicado antes da edição da LC nº 87/96, o que faz deduzir que a orientação do Tribunal Superior estaria em descompasso com a própria lei.

Mesmo após a edição da LC nº 87/96, o STJ continuou a aplicar o seu entendimento. As Procuradorias criticavam a jurisprudência porque o Tribunal não teria se manifestado sobre a

aplicação do art. 12, inciso I, analisando a sua legalidade e constitucionalidade (em controle difuso).

Um julgamento de destaque para as Procuradorias ocorreu em 25/08/2010, sob a sistemática dos recursos repetitivos, do Recurso Especial nº 1.125.133/SP, em que se discutia a incidência do ICMS sobre a transferência de bens do ativo permanente entre estabelecimentos do mesmo titular, em que o STJ ratificou o entendimento de que o simples deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular não justifica a imposição tributária, haja vista a ausência de circulação jurídica. De fato, nesse julgamento o Tribunal não fez alusão ao art. 12, inciso I, da LC nº 87/97, e nem poderia, já que essa regra tem por objeto a circulação de mercadorias, e não de bens contabilizados no ativo permanente, o que a torna inaplicável ao caso.

Contudo, o Tribunal Superior, em suas duas Turmas, em julgados posteriores, inclusive nos mais recentes, enfrentando a negativa de vigência do art. 12, inciso I, da LC 87/96, ratificou o entendimento de que o simples deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular é hipótese de não incidência do ICMS, haja vista a ausência de circulação jurídica. Seguem trechos de votos de ambas as turmas do Tribunal:

> Em suas informações, o Secretário de Fazenda do Estado do Pará aduziu, preliminarmente sua ilegitimidade passiva ad causam, sob o fundamento de que a competência para a fiscalização da exigência do tributo é dos agentes fiscais lotados nas Delegacias Regionais da Fazenda Estadual, e, no mérito, pela denegação da ordem, porquanto desde o advento da LC n.º 87/96 incide o ICMS sobre a operação de transferência de mercadorias de um estabelecimento para outro do mesmo titular. (...) No que pertine à alegada violação ao art. 12, da LC n.º 87/96, **incumbe assentar que o deslocamento de mercadoria para um outro estabelecimento do mesmo contribuinte não constitui fato gerador do ICMS**. (Súmula n.º 166, do E. STJ)[21] (grifou-se)
> A Fazenda Pública agravante reitera os termos de seu recurso especial, alegando a nulidade do acórdão e a violação do art. 12, I, da Lei Complementar n. 87/96. (...) **A transferência de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, por si, não se subsume à hipótese de incidência do ICMS, já que para a ocorrência do fato gerador deste tributo é essencial a circulação jurídica da mercadoria com a transferência da propriedade**.[22](grifou-se).

Portanto, não merece guarida o argumento de que a jurisprudência do STJ estraria desatualizada, vez que não teria analisado a matéria à luz das normas da LC nº 87/96. Fato é que o Tribunal Superior não considerou importante a disposição legal ora em comento, a fim de alterar o seu entendimento.

[21] (BRASIL, 2007)
[22] (BRASIL, 2010a)

Por outro lado, fato é que, nada obstante o STJ tenha mencionado o dispositivo em suas decisões, nenhum dos Tribunais Superiores analisou a sua possível inconstitucionalidade, seja em controle difuso ou concentrado.

A pergunta que se faz é: apesar da LC prever a incidência nas hipóteses de transferência entre estabelecimentos do mesmo titular, essa incidência é constitucional, dispensando a circulação jurídica da mercadoria, bastando, para tanto, a circulação física ou/e econômica da mercadoria? Será que a disposição do art. 12, inciso I, da LC nº 87/96, seria suficiente para alterar a redação da Súmula 166, do STJ? Qual teria sido a intenção do legislador ao editar aquele dispositivo?

Conforme já detalhados nos itens alhures, para que haja a incidência fiscal é necessária uma operação mercantil, um negócio jurídico com intenção de lucro, que implica por decorrência lógica a transmissão de propriedade da mercadoria. A mera circulação física, embora importante, não é apta a traduzir uma operação mercantil e ensejar a incidência tributária. Caso contrário, se uma pessoa entra no estabelecimento do contribuinte e furta mercadorias, que, em consequência, saem do estabelecimento, tal fato caracterizaria hipótese de incidência do imposto. Da mesma forma, se uma inundação faz com as águas provoquem a saída da mercadoria do estabelecimento, seria também devido o imposto. Logo, a circulação física da mercadoria, por si só, não caracteriza o fato gerador do ICMS porque desprovida de operação.

Nesse diapasão, importante consignar, embora não seja o foco de estudo do presente artigo, a situação das transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa localizados em unidades federadas distintas, caso em que a circulação física poderia assumir relevância para configuração da incidência do imposto, a fim de que não se verifiquem distorções na arrecadação das diversas entidades da federação. É que, nesses casos, se não tributada a mercadoria no Estado de situação do estabelecimento remetente, toda a arrecadação ocorreria no Estado de destino, prejudicando o Estado produtor.

Para os efeitos desse estudo, não importa se a operação de transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular se deu na mesma ou em unidades diversas da Federação. Isso porque o termo “operações”, trazido pela Constituição para delimitar o campo de incidência do ICMS, impossibilita a aplicação do imposto sobre saídas de mercadorias que não estejam alicerçadas por negócio jurídico mercantil, isto é, que não tenha conteúdo econômico que possibilite e explique a tributação.

Nas operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, interna ou interestadual, não há qualquer negócio jurídico subjacente. Mesmo porque

em nosso ordenamento jurídico não se admite a existência de um negócio jurídico de uma pessoa consigo mesma. Destarte, não é possível permitir a incidência do ICMS nessas situações, sob pena de inconstitucionalidade. Nesse exato viés é o entendimento atual da jurisprudência das duas Turmas do STF:

> 1. O Supremo Tribunal Federal entende que **o simples deslocamento da mercadoria de um estabelecimento para outro da mesma empresa, sem a transferência de propriedade, não caracteriza a hipótese de incidência do ICMS, ainda que se trate de circulação interestadual de mercadoria**. 2. Agravo regimental a que se nega provimento. [23] [24] (Grifou-se)

Nesse diapasão, se as duas Turmas de ambos os Tribunais Superiores estão assentes de que não incide o imposto estadual nas meras transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, por que o legislador infraconstitucional incluiu a prescrição do art. 12, inciso I, da LC nº 87/96, dispondo exatamente o contrário? Qual seria a teleologia da norma?

A intenção do legislador poderia ter sido a manutenção dos créditos ao estabelecimento em que fosse dada a saída tributada, nos casos das transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, já que a Constituição determina o estorno dos créditos quando a operação de saída for isenta ou acobertada pela não incidência[25] – hipótese discutida nesta pesquisa.

Se o intuito do legislador for esse, andou bem. Caso contrário, o legislador estaria criando uma hipótese de incidência em descompasso com o texto constitucional. Quem sabe, pressionado pelas Fazendas Públicas estaduais, o legislador tenha incluído a regra para possibilitar nova discussão da matéria em juízo, visando dissuadir a jurisprudência já pacificada. Se esse foi o caso, deverá o dispositivo ser declarado inconstitucional.

Ressalta-se, mais uma vez que na linha do STJ, o STF também não enfrentou diretamente a constitucionalidade do dispositivo, deixando margens de insegurança para Fisco e contribuinte, situação produzirá muitas discussões a respeito do tema, notadamente em conjunto com os demais argumentos trazidos pelas Procuradorias.

Outro assunto ventilado pelas Procuradorias Estaduais é o de que por ser a norma constitucional aberta (art. 155, Inciso III, CF) não deve o legislador ordinário tampouco o seu

---

[23] (BRASIL, 2015)
[24] (BRASIL, 2016)
[25]Art. 155. (...) § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)
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;

intérprete constitucionalizar eventuais preconcepções doutrinárias não incorporadas expressamente no texto constitucional[26].

Exemplo que bem desenha o argumento foi o *case*[27] em que se reanalisou o significado do termo "mercadoria" ao se expandir o conceito para bens incorpóreos e não apenas os corpóreos destinados a revenda com finalidade de lucro, adequado o conceito à realidade das novas tecnologias, permitindo a tributação de mercadorias incorpóreas, como no caso do software adquirido por meio de transferência de dados.

Embora esse raciocínio seja razoável e compatível com a nova realidade, não se pode perder de vista as regras de interpretação trazidas pelo Código Tributário Nacional como forma de encontrar o conteúdo das competências impositivas delimitadas no texto constitucional.

Ocorre que os vocábulos e as expressões adotados na CF de 88 quando lá empregados para definirem competências tributárias devem ser interpretados de acordo com os seus conceitos de direito privado, em seus sentidos técnicos e legais, conforme ordem do art. 110, do CTN.

É necessário, portanto, haver coerência com o conteúdo analisado a fim de não se gerar tributação indevida ou usurpar competência própria do legislativo quando da criação da hipótese de incidência. No caso em testilha, historicamente e na prática comercial, as operações com circulação de mercadorias demandam lucro e este remete à ideia de comércio que está jungido à realização de um negócio jurídico mercantil, implicando necessariamente a transferência da titularidade, a circulação jurídica da mercadoria.

Não é o caso de norma constitucional aberta ou tão pouco de afastar conceitos pré-concebidos. Trata-se de aplicar o comando legal ao fato. Avaliando os conceitos do direito privado, como manda o art. 110, do CTN, assim como a decorrência lógica das operações de circulação de mercadoria não há como conceber a incidência fiscal sobre a mera circulação

---

[26] Nesse sentido, há o voto vencido do Ministro Gilmar Mendes na decisão por maioria de votos, vencidos, integralmente, os Ministros Gilmar Mendes, Maurício Correa, Joaquim Barbosa e Nelson Jobim no RE nº 346.084-6/PR. Nesse Recurso foi analisado o conceito de faturamento a luz da LC 70/91, que seria o conceito constitucional adotado como norte a orientar o contribuinte na imposição fiscal. O Ministro Gilmar Mendes se manifestou rejeitando qualquer tentativa de incorporar ao texto constitucional, de modo definitivo ou exclusivo, aquela definição de faturamento adotada na LC 90/91, ou de qualquer outro conceito doutrinário ou legislativo de faturamento. Continua dizendo que cumpre apenas verificar se o conceito de faturamento contido na lei ordinária impugnada é compatível com o texto do art. 195, I, da CF, seja em sua redação original, seja na redação fixada pela EC nº 20.

[27] A parte relevante do acórdão está assim redigida: "8. ICMS. Incidência sobre softwares adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados (art. 2º, § 1º, item 6, e art. 6º, § 6º, ambos da Lei impugnada). Possibilidade. Inexistência de bem corpóreo ou mercadoria em sentido estrito. Irrelevância. O Tribunal não pode se furtar a abarcar situações novas, consequências concretas do mundo real, com base em premissas jurídicas que não são mais totalmente corretas. O apego a tais diretrizes jurídicas acaba por enfraquecer o texto constitucional, pois não permite que a abertura dos dispositivos da Constituição possa se adaptar aos novos tempos, antes imprevisíveis". (BRASIL, 2010)

física ou econômica da mercadoria, como sustenta o Fisco. Trata-se aqui de interpretação sistemática.

Nada obstante, outro argumento levantado pelas Procuradorias Estaduais refere-se a uma nova roupagem dada ao art. 110, do CTN, que deve ser interpretado em sinergia com o art. 109, também do CTN, e com o princípio da igualdade (material ou formal), de modo a adotar a interpretação jurídico-econômica na área tributária. Caso ela pudesse ser aplicada, poder-se-ia conceber a tributação da mera circulação econômica da mercadoria, aquela que tem por escopo distribuir as riquezas produzidas, no sentido de serem levadas a consumo. A circulação econômica implica que a mercadoria deve mudar de estágio econômico, dentro das fases produção-circulação-consumo. É a movimentação das riquezas ou valores, independentemente da deslocação material do bem (física) ou do negócio jurídico realizado (jurídica).

Nessa linha, Lobo Torres (2004)[28] entende que para efeitos de incidência de ICMS é indiferente que haja, ou não, a transferência do domínio da mercadoria, ao averbar que todo ato jurídico que implique circulação econômica de mercadoria, independentemente de sua categoria ou de sua natureza gratuita ou onerosa, será fato gerador do ICMS; da mesma forma as situações jurídicas que legitimem a circulação econômica, como, por exemplo, a situação do industrial e do comerciante que promovem as remessas de mercadorias de um para outro de seus estabelecimentos, bem como o auto consumo da mercadoria sem a sua circulação física para fora do estabelecimento, posto que para o ICMS é indiferente que haja, ou não, a transferência de domínio.

O Direito Tributário, como ramo autônomo do Direito, segue regras próprias e a incidência fiscal deve se preocupar com o fato jurídico derivado da norma impositiva e jamais com os efeitos econômicos do fato gerador, o que interessa aos economistas, mas não ao operador do direito tributário. A imposição fiscal independe os efeitos econômicos do fato gerador, o qual não pode servir de norte a criação da hipótese de incidência tributária.

Nesse sentido, no julgamento do REsp 1.325.709/RJ, ao julgar a prevalência dos tratados internacionais em matéria tributária sobre as normas do direito interno, o Ministro Relator Napoleão Maia Nunes Filho, em trecho de seu voto, discorre sobre a interpretação do direito tributário nos seguintes termos: “A interpretação das normas de Direito Tributário não se orienta e nem se condiciona pela expressão econômica dos fatos, por mais avultada que seja, do valor atribuído à demanda, ou por outro elemento extrajurídico; a especificidade exegética do Direito Tributário não deriva apenas das peculiaridades evidentes da matéria jurídica por ele

[28] TORRES (2004, p. 346).

regulada, mas sobretudo da singularidade dos seus princípios, sem cuja perfeita absorção e efetivação, o afazer judicial se confundiria com as atividades administrativas fiscais."

Por fim, sobre a interpretação econômica aplicada ao Direito Tributário, é sempre pertinente a atemporal lição de Becker (2013)[29]:

> A doutrina da interpretação do Direito Tributário, segundo a realidade econômica, é filha do maior equívoco que tem impedido o Direito Tributário evoluir como Ciência Jurídica. Esta doutrina, inconscientemente, nega a utilidade do Direito, porquanto destrói precisamente o que há de jurídico dentro do Direito Tributário.

Ademais, mesmo ultrapassada essa celeuma, entende-se que não se trata de transferência de uma mercadoria, uma vez que a transferência entre estabelecimentos do mesmo contribuinte sem intuito lucrativo geraria a transferência de um bem móvel e não de uma mercadoria.

Ou seja, mesmo que se aceite uma operação despida de circulação jurídica, ainda faltaria a transferência de uma mercadoria para caracterizar o fato gerador do ICMS. A mercadoria é bem móvel, corpóreo ou incorpóreo, destinado a revenda com a finalidade de lucro. Quando se transfere um bem de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte não se transfere uma mercadoria.

Além disso, a incidência de tributos implica aferir a capacidade econômica do contribuinte, o que somente se verifica, na hipótese do ICMS, caso ocorra um negócio jurídico bilateral e oneroso, e o real recebimento do preço pelo contribuinte, o que não ocorre nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa.

Nada obstante o posicionamento majoritário da maior parte doutrina e da jurisprudência versar no sentido de que não basta a mera circulação física ou econômica da mercadoria para a cobrança do ICMS, sendo imprescindível a prova de sua circulação jurídica, transferência da propriedade da mercadoria, verifica-se que o tema não está pacificado.

Considerações Finais

Muito tem a se discutir acerca do ICMS. No presente estudo, destacou-se apenas a controvérsia sobre a incidência do ICMS sobre a transferência, interna ou interestadual, de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, na forma como determinou o art. 12, inciso I, da LC nº 87/96, analisando os argumentos trazidos pelas Procuradorias, o conceito de operações relativas à circulação de mercadorias e a interface com a doutrina e a jurisprudência.

[29] (BECKER, 2013).

Contudo, a discussão não se esgota nesse estudo. Ressalta-se que outros questionamentos podem ser levantados no tocante ao tema ora pesquisado, embora com premissas diferentes, como a incidência do tributo nas operações interestaduais e a fixação de sua base de cálculo, ou ainda a necessidade de Convênio, na forma do art. 155, § 2º, VII, g, da CF, para os casos em que os Estados venham a prever hipótese de isenção nas saídas atreladas à transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, pressupondo que esta operação é tributada pelo ICMS.

Entende-se que para que haja a incidência do ICMS é necessário que exista *in concreto* operação mercantil que implique transferência de propriedade da mercadoria, bem corpóreo ou incorpóreo destinado a revenda com a finalidade de lucro, o que não se concebe na saída de mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa.

Conforme doutrina majoritária, um dos pressupostos da materialização da hipótese de incidência do ICMS na circulação de mercadorias é, como visto, a ocorrência de uma operação mercantil que se apega a necessária circulação jurídica da mercadoria, consubstanciada em um negócio jurídico de que resulte a transferência da sua titularidade.

Nos termos já ventilados, em que pese a combatividade do Fisco, sustentada nas premissas de que (1) a atividade fiscalizatória é plenamente vinculada à lei (parágrafo único do artigo 142 do CTN), (2) a configuração do fato gerador do ICMS independe da natureza ou qualificação jurídica da operação que o constitua (§ 2º do art. 2º da LC nº 87/1996), e (3) o artigo 12, I, da LC nº 87/1996 prevê, expressamente, que ocorre o fato gerador do ICMS no momento da simples "saída da mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular", (4) a aplicação da interpretação econômica ao Direito Tributário, aludindo a verificação conjunta dos art. 110 e 109, do CTN, as duas Turmas de Direito Público do STF e do STJ mantiveram o entendimento no sentido de que o simples deslocamento da mercadoria de um estabelecimento para outro da mesma empresa, sem a transferência de titularidade, não caracteriza a hipótese de incidência do ICMS.

Os Tribunais Superiores não fundamentam adequadamente suas decisões. O STJ inclui nas suas decisões a necessidade de circulação jurídica para que haja a incidência do tributo, mas não enfrenta diretamente a redação da LC 87/96. O STF corrobora a posição do STJ e sustenta a necessidade da transferência de propriedade nas operações, rechaçando a incidência do tributo nas operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, sem, entretanto, analisar a constitucionalidade do dispositivo art. 12, inciso I, da LC nº 87/96.

Esse panorama gera uma completa insegurança para Fisco e para o contribuinte. Para o Fisco porque se a regra não é inconstitucional, ela está em vigor e deve ser aplicada, como de

fato acontece. Para o contribuinte porque não tributa a operação, mas é autuado. O Fisco precisa movimentar a máquina estatal, além do desperdício de tempo para as partes em todo o contencioso administrativo de constituição do crédito tributário e, após no Processo de Execução Fiscal, período esse que poderia ser otimizado com outras demandas de maior calibre. O contribuinte precisa gerenciar custos de contingenciamento, de mão de obra especializada, além de problemas estruturais e operacionais na dinâmica da atividade, v.g. buscar a suspensão da exigibilidade do crédito tributário para poder obter a certidão positiva com efeitos de negativa, imprescindível para a manutenção da atividade e possibilitar a obtenção de crédito junto aos bancos; participação de licitações públicas, incentivos ou benefícios fiscais, entre outros.

Além disso, estamos vivendo um cenário em que o formalismo dos conceitos do Direito Tributário vem perdendo força para a substância dos atos; o princípio da tipicidade cerrada vem dando lugar a uma tipicidade aberta, voltada à isonomia e a capacidade contributiva e ao dever de pagar impostos, traduzido na solidariedade de que todos devem contribuir para o financiamento do todo, na medida da sua capacidade. A interpretação econômica do fato gerador já vem sendo aplicada ao direito tributário para afastar os planejamentos fiscais do contribuinte que não são ilícitos, mas que não traduzem causa econômica subjacente diferente da redução da carga fiscal.

Um mínimo de formalismo deve existir, no intuito de se buscar segurança jurídica na tributação, mas também não se fecham os olhos para a evolução dos institutos e da sociedade. Então, nada obstante o entendimento aqui expresso estar alinhado com a jurisprudência atual do STJ e STF, e ainda corroborando o entendimento de que não há incidência do ICMS nas transferências, internas ou interestaduais, de mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, face à inexistência de operação com transmissão da propriedade da mercadoria, não bastando a mera circulação física ou econômica, fato é que todas essas questões atuais podem permitir nova leitura do texto constitucional, o que ainda renderá tortuosos debates na jurisprudência e na doutrina, estando longe de se chegar a um ponto final.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS:

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 6 ed. Noeses. São Paulo. 2013.

BORGES, José Souto Maior. **Questões tributárias**, 1 ed. São Paulo. Resenha Tributária, 1975.

_____. Poder Judiciário. Supremo Tribunal Federal. RE n. 166.772/RS, Relator: Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, **DJ** 16 dez. 1994.

_____. Poder Judiciário. Supremo Tribunal Federal. RE n. 346084, Relator Ministro Marco Aurélio, Segunda Turma, **DJ** 12 mar. 1996.

_____. Poder Judiciário. Supremo Tribunal Federal. RE n. 607056. Ministro Relator Dias Toffoli, Tribunal Pleno; **DJ** 16 mai. 2013.

_____. Poder Judiciário. Supremo Tribunal Federal. ADI n. 1945 MC/MT, Relator Ministro Octavio Galloti, Tribunal Pleno, **DJ** 26 mai. 2010.

_____. Poder Judiciário. Superior Tribunal de Justiça. REsp nº 729.658/PA, Relator Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, **DJ** 22 out. 2007.

_____. Poder Judiciário. Superior Tribunal de Justiça. AgRg nos EDcl no REsp nº 1.127.106/RJ, Relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, **DJ** 17 mai. 2010.

_____. Poder Judiciário. Supremo Tribunal Federal. ARE 764196 AgR/MG, Relator Ministro Roberto Barroso, Primeira Turma, **DJ** 07 jun. 2016.

_____. Poder Judiciário. Supremo Tribunal Federal. ARE 769582 AgR-segundo/BA, Relator Ministro GILMAR MENDES, Segunda Turma, **DJ** 17 dez. 2015.

_____. Poder Judiciário. Supremo Tribunal Federal. RE nº 346.084-6/PR, Ministro Relator Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, **DJ** 01 set. 2006.

CARRAZA, Roque. **ICMS**. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

_____. **ICMS**.12 ed. São Paulo. Dialética, 2007.

MELLO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 2 ed. São Paulo: Dialética, 1996.

_____. **ICMS: teoria e prática**. 5 ed. São Paulo: Dialética, 2002.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Caderno de pesquisas tributárias nº 3**, Editora Resenha Tributária, São Paulo, 1978.

OLIVEIRA, José Jayme de Macedo, **Impostos Estaduais**, São Paulo: Saraiva, 2009, p. 86

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. Malheiros: Rio de Janeiro. 2004.