

ICMS: TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL DE MERCADORIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DE MESMO CONTRIBUINTE

Jorge André Moreira Xavier¹

Marcos Vinicius Lima de Souza do Carmo Facundo²

Uérlei Magalhães de Morais³

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo buscar e expor o entendimento assertivo sobre a incidência do Imposto sobre operações relativas à circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), especificamente em operações de transferência interestadual da mercadoria para o mesmo contribuinte, no qual analisa-se o conflito existente entre os fiscos estaduais, e a jurisprudência majoritária do STJ e STF. Ademais, analisa-se a Lei 87/96, em seu artigo 12, ponto principal das discussões sobre a incidência ou não do ICMS na atividade supracitada. Concluindo-se que o entendimento jurisprudencial do STJ, na súmula 166, ao entender não haver relação capaz de criar o fato gerador que justifique instituir o ICMS nas operações de transferência interestadual do mesmo contribuinte, é constitucional, e já conta com amparo também no STF, que decidiu recentemente pela inconstitucionalidade do artigo 11, §3º, II, e artigo 12, I, no trecho “ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”, e 13, §4º, da Lei Complementar Federal 87, de 1996. Na realização do presente artigo buscou-se cumprir os objetivos, de modo que, analisou-se bibliografias, doutrinas, e livros relacionados ao tema.

Palavras-chave: ICMS, Transferência Interestadual, mercadoria, contribuinte.

ICMS: INTERSTATE TRANSFER OF GOODS BETWEEN ESTABLISHMENTS OF THE SAME TAXPAYER

ABSTRACT

This paper aims to seek and expose the assertive understanding on the charge of the Tax on Transactions Related to the Circulation of Goods and Services (ICMS), specifically in interstate transfer operations of goods to the same taxpayer, in which the existing conflict between state tax authorities and the majority case law of the STJ and STF is analyzed. Furthermore, Law 87/96, in its article 12, the main point of discussion on the incidence or not of ICMS in the aforementioned activity, is analyzed. In conclusion, the STJ jurisprudential understanding, in precedent 166, by understanding that there is no relation capable of creating a taxable event

1 Acadêmico do 10º Período do Curso de Direito da Faculdade São Lucas – E-mail: andre.gm1996@gmail.com

2 Acadêmico do 9º Período do Curso de Direito da Faculdade São Lucas – E-mail: marcosvfnfacundo@gmail.com

3 Graduado em Direito – Mestre em Educação e Contemporaneidade - Especialista em Direito e Processo do Trabalho – Professor Orientador do Centro Universitário São Lucas - E-mail: uerlei.morais@saolucas.edu.br



that justifies the ICMS on interstate transfer transactions of the same taxpayer, is constitutional, and is also supported by the STF, which has recently decided for the unconstitutionality of article 11, paragraph 3, II, and article 12, I, in the passage "even if to another establishment of the same holder", and 13, paragraph 4, of Federal Complementary Law 87, of 1996. In the realization of this article, the objectives were sought to be met, so that bibliographies, doctrines and books related to the theme were analyzed.

Keywords: ICMS, Interstate transfer, merchandise, taxpayer.

INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 105, inciso II, determina que a competência institutiva do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), é dos Estados e do Distrito Federal.

O ICMS é o imposto de maior relevância para a receita dentro do nosso ordenamento jurídico, tendo uma alta carga valorativa de arrecadação para os cofres públicos, todo ano. No entanto, sua incidência não tem relação com uma atuação do Estado diretamente ligada ao contribuinte, sendo necessário uma provocação por parte do contribuinte em face do fato gerador, que fará surgir o poder de tributar para o ente competente.

O fato gerador responsável por ocasionar na incidência do ICMS é a circulação de mercadoria ou serviço, conforme tratar na Lei 87 de 1996, em seu artigo 12, inciso I, no qual define o momento em que ocorre o fato gerador, em se tratando de circulação de mercadoria entre estabelecimentos de mesmo contribuinte.

O objetivo do presente estudo recai sobre a inconstitucionalidade na cobrança do ICMS, em se tratando de operações de transferência interestadual de mercadorias, onde tem-se estabelecimento de um mesmo contribuinte, esclarecendo o entendimento majoritário sobre o artigo 12, inciso I da Lei 87 de 1996, Lei Kandir. Ademais, na elaboração buscou-se esclarecer de forma sintética alguns conceitos importantes para o entendimento adequado da temática.

No decorrer do desenvolvimento e elaboração, a metodologia utilizada no presente artigo, foi destinada a análise bibliográfica, de modo que, utilizou-se do estudo de doutrinas, e jurisprudência que tenha relevância e interação com o tema.

1. TRIBUTO

Primeiramente, faz-se importante, ao estudar tributo, pautar que etimologicamente a palavra é derivada do latim *tribuere*, que tem como significado dividir, repartir, atribuir. A definição do que é tributo, no Brasil, ficou a cargo do Código Tributário Nacional, precisamente, em seu art. 3º, onde define tributo como toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Buscando um entendimento melhor e célere, é interessante tratar das partes relevantes estabelecidas pelo CTN. Na definição de tributo, no qual, define que é toda prestação pecuniária compulsória, o tributo é uma das principais fontes de arrecadação de receita pública, assim, não é plausível para o Estado arrecadar, senão em dinheiro. Ademais, sempre que o contribuinte, em suas atividades, praticar um fato gerador tributário, estará obrigado a arcar com o tributo instituído pelo Estado, sendo irrelevante sua vontade, uma vez que é imposto pela lei.

No mesmo sentido, Carneiro (2020 p. 245), “o tributo tem natureza jurídica de obrigação de dar coisa certa (dinheiro) ...o Estado atua (com o seu poder de império) na instituição do tributo, por isso a sua natureza compulsória, sendo irrelevante a vontade do contribuinte”.

No tocante a expressão, “em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir”, é claro a preferência para o pagamento de um tributo em moeda, dinheiro, no entanto, não há impedimento para que seja sanado o crédito tributário por outro meio que não a moeda, o importante é que o bem tenha em seu bojo um valor econômico, equivalente ao dinheiro, assim como a dação em pagamento de bem imóvel.

Conforme Alexandre (2021, p. 41), “é lícito entender que o CTN permite a quitação de créditos tributários mediante a entrega de outras utilidades que possam ser expressas em moedas”.

O tributo não pode constituir sanção de ato ilícito, obviamente que o fato gerador de um tributo não pode ser considerado um ato ilícito, de modo que, assim não existiria o tributo a ser instituído pelo Estado. No entanto, seguindo o princípio do **non**

olet, quando a ilicitude se tratar da atividade praticada pelo contribuinte, mas o fato gerador seguinte a atividade for lícita, incorrerá uma relação tributária.

Na mesma linha de raciocínio, Schoueri (2021, p. 288), “o legislador ao prever a tributação sobre um fato de índole econômica (efeito), será a ocorrência deste que dará ensejo à tributação, pouco importando se ele se deveu a um ato (ilícito) anterior, que lhe dá causa”.

Imperioso destacar que o CTN determina que o tributo seja majorado ou instituído por meio de lei, valendo-se do princípio da legalidade, primordialmente estabelecido no art. 5º, II, da CF, sendo reiterado posteriormente com atribuição de especialização, em relação aos tributos, no art. 150, I, do CTN, no qual, veda a possibilidade de os entes federativos instituírem ou majorarem tributos sem que uma lei o defina.

De acordo com Carneiro (2020, p. 249), “Por força da afirmativa de que somente por lei poderá ser instituído ou majorado um tributo, considera-se a obrigação tributária uma obrigação *ex lege*, em face da observância do princípio da legalidade tributária”.

Por fim, mas importante, o tributo deverá ser cobrado conforme um ato vinculado, não havendo brechas para que o Fisco abstenha-se de instituí-lo. Assim, caso seja preenchido os requisitos legais que instituem o tributo, a Administração Pública estará obrigada a cobra-lo, não podendo usar-se da discricionariedade para decidir se irá cobrar ou não o tributo, em cada caso concreto.

Segundo Alexandre (2021, p. 48), “a autoridade tributária não pode analisar se é conveniente, se é oportuno cobrar o tributo. A cobrança é feita de maneira vinculada, sem concessão de qualquer margem de discricionariedade ao administrador”.

Entendendo-se detalhadamente o que é o tributo, definido pelo CTN, passa-se a analisar a espécie de tributo determinada como imposto, especificamente o ICMS.

2. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA LEGISLATIVA E O PODER DE TRIBUTAR

Convém dispor que a competência tributária legislativa é o condão jurídico conferido aos estados, pela Constituição Federal, para que estes instituem tributos, arrecadem-no e fiscalizem-no.

Conforme Carneiro (2020, p. 367), “o poder de tributar é ato de soberania estatal outorgado pela Constituição, sendo certo que a distribuição desse poder entre os entes da Federação, com o objetivo de preservar o pacto federativo, enseja a competência tributária”.

No Direito Tributário tem-se outra espécie de competência, que não deve ser confundida com a competência propriamente tributária. Ademais, a competência propriamente dita consolida-se no poder para instituir tributos, no entanto, a competência para legislar sobre Direito Tributário, tem como finalidade editar normas sobre a atividade do poder de tributar, não lidando desta forma com a instituição dos tributos, e sim com o que lhe regulará.

Segundo Alexandrino e Paulo (2005, p. 127), “A competência propriamente dita, se consubstancia no poder de instituir tributo, ao passo que a competência para legislar não implica criação de tributos, mas edição de normas acerca do exercício do poder de tributar”.

Imprescindível pautar que, o poder de tributar, ou competência tributária, deve ser exercido diretamente pelo ente a que lhe foi destinado, de modo que, não pode ser delegada, o seu poder de tributar, ou até mesmo transferido um tributo já instituído. Vale lembrar ainda, não ser possível a renúncia no tocante a instituição de tributos, por meio de um ente federativo, visto que, tem-se uma vinculação entre o detentor do poder de tributar, e o tributo em si. Ademais, diferentemente, fala-se que a competência tributária é irrenunciável, mas, facultativa, de modo que o tempo não é capaz de prescreve-la.

Portanto, assim, entende-se que a competência tributária se diferencia da competência para legislar sobre Direito Tributário, de modo que aquela define-se como a detentora da instituição de tributos, enquanto que a esta, cogitará tratar de normas gerais no âmbito do Direito Tributário, e regulará o poder de tributar dos entes federativos.

3. SUJEITO ATIVO E PASSIVO NA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA

No tocante ao sujeito ativo, este é o sujeito ocupante do polo ativo, na relação tributária, ou seja, é aquele que tem capacidade de poder exigir o tributo, em face do

polo passivo. Em síntese, o sujeito ativo é a pessoa jurídica de direito público que detém a competência tributária, e a capacidade tributária para exigir o tributo.

Conforme pauta o Código Tributário Nacional, em seu artigo 119, “ Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento”.

Quanto ao sujeito passivo, sua definição é simples e é a mesma tratada para toda relação jurídica obrigacional, independentemente de ser tributária ou não. O sujeito passivo é toda pessoa que está obrigada à prestação de dar, fazer ou não fazer, o objeto da relação.

De acordo com o Código Tributário Nacional, em seu artigo 121, incisos I e II, trata do sujeito passivo da obrigação principal, no qual mais nos interessa.

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Desta forma, tem-se o sujeito passivo da obrigação principal, no qual é a pessoa que está obrigada a pagar um tributo ou uma multa tributária, ao passo que o sujeito passivo da obrigação acessória, está obrigado a fazer ou deixar de fazer algo que não seja pagar um tributo ou multa tributária.

Desta forma, brevemente, analisou-se a definição, quanto aos sujeitos que incorrem na relação tributária, definindo simplesmente, no que concerne o sujeito ativo, que é competente para cobrar o tributo, e o sujeito passivo, que será o devedor.

4. ESPÉCIES DE TRIBUTO

Quando fala-se em espécies, identifica-se que fazem parte de um gênero, que arrola características comuns entre elas, mas que para se distinguir têm suas peculiaridades, tornando relevante essa divisão. Ademais, vale destacar que na

Constituição Federal, e no Código Tributário Nacional, há menção de três tipos de tributos, os impostos, as taxas, e as contribuição de melhoria.

Para o Supremo Tribunal Federal, e a doutrina majoritária, no Brasil, o tributo tem cinco espécies, no qual engloba, os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios, e contribuições especiais.

Conforme Coêlho (2020, p.104), “o art. 145 da CF não dispõe de maneira exaustiva sobre quais são as espécies tributárias do sistema de nosso país, mas antes, apenas afirma quais são as de *competência comum* da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios”.

Objeto de análise, no tocante aos tributos, no presente artigo, trata-se do imposto, a espécie tributária mais importante, no qual, detém características relevantes a serem tratadas para um melhor entendimento do assunto, passa-se a seguir.

4.1 CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

As contribuições sociais têm como objetivo a arrecadação de recursos para suprir as necessidades do indivíduo em âmbito social. Ademais, a Constituição Federal, em seu artigo 149, estabelece a competência para instituir tal tributo sendo, de regra, de exclusividade da União, por meio de Lei Ordinária.

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas...relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

Apesar da Constituição Federal definir no caput no artigo 149, que a competência para instituir contribuições sociais é exclusiva da União, logo após no §1º autoriza os Estados, o DF, e os municípios a instituí-la aos seus servidores, buscando custear os benefícios ligados a previdência dos servidores. Ademais, nota-se que a Constituição Federal, usa da expressão competência exclusiva, que tem como característica ser indelegável, e logo após autoriza os outros entes federativos a mesma competência.

§ 1º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão, por meio de lei, contribuições para custeio de regime próprio de previdência social, cobradas dos servidores ativos, dos aposentados e dos

pensionistas, que poderão ter alíquotas progressivas de acordo com o valor da base de contribuição ou dos proventos de aposentadoria e de pensões.

Faz-se relevante esclarecer que as contribuições sociais são divididas em duas categorias, as genéricas, e as de seguridade social.

Nas contribuições sociais de seguridade social, busca-se instituí-las com a finalidade de assegurar e garantir os direitos da sociedade diretamente ligados à saúde, previdência e assistência social. Imperioso definir que as contribuições de seguridade social estão submetidas à anterioridade nonagesimal, ou seja, o fisco só pode exigir este tributo após passar 90 dias da data de sua instituição, mediante Lei.

Conforme Carrazza (2013, p. 324), “É certo que tais tributos obedecem a uma anterioridade especial, já que as leis que os instituírem ou aumentarem só podem ter eficácia 90 dias após publicadas”.

No tocante as contribuições sociais gerais, são destinadas a outras ações da União em âmbito da área social, mas que não se enquadre nas de cunho da seguridade social, como por exemplo o salário-educação que busca custear a área de educação básica pública, e o sistema “S”, onde tem como objetivo integrar à sociedade, os indivíduos.

No mesmo sentido Carneiro (2020, p. 344), “STF, ao dizer que são contribuições sociais gerais aquelas destinadas a outras atuações da União na área social. Elenca como exemplos o salário-educação e as contribuições para os Serviços Sociais Autônomos”.

Buscando-se de forma simplória e breve traduzir em que consiste as contribuições sociais, e que características são interessantes de entender, capazes de distingui-la de outra espécie de tributos, passa-se adiante a analisar os empréstimos compulsórios.

4.2 EMPRESTIMO COMPULSÓRIO

O empréstimo compulsório, como o próprio nome diz, é um empréstimo obrigatório, onde o contribuinte não tem discricionariedade para decidir se empresta o di-

nheiro ou não ao Estado. Ademais, como é uma modalidade de empréstimo, obrigatoriamente deverá ser restituído, em moeda, nas regras que forem estabelecidas na Lei que o instituiu.

Conforme Cassone (2018, p. 105), “o *empréstimo compulsório* pressupõe exclusão de vontade, pois a compulsoriedade contém em sua estrutura intrínseca e extrínseca a ideia de força, coatividade, ou seja, prestação pecuniária compulsória, representando verdadeiro tributo restituível”.

Importante pautar que, a competência para instituir o empréstimo compulsório é exclusiva da União, ainda que na Constituição Federal não esteja expressamente declarado, por meio de lei complementar, sem exceção. Os estados, DF, e municípios não podem, ainda que em casos de extrema urgência, criar o referido tributo.

Seguindo Alexandre (2021, p. 84), “A competência para a criação de empréstimos compulsórios é exclusiva da União... Além disso, a instituição de empréstimos compulsórios deve ser feita mediante lei complementar. ”

Faz-se imprescindível, para um melhor entendimento, esclarecer que o empréstimo compulsório poderá ser criado quando ocorrerem despesas extraordinárias, relacionadas a calamidade pública, ou guerra externa, não sendo necessário, nessa hipótese, considerar os princípios da nonagésima ou da anterioridade, uma vez que, consiste em uma situação de elevado grau de urgência. Ademais, poderá ser criado ainda, quando houver investimento público urgente e de relevante interesse nacional, no entanto, esta urgência não é tão imediata, como podemos ver em casos de guerra e calamidade pública, de modo que, é necessário que seja observado o princípio da anterioridade, e na nonagesimal.

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

- I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;
- II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".

Vale destacar que as hipóteses constitucionais de possibilidade de instituir empréstimo compulsório, trazido na Constituição Federal, no artigo 148, incisos I, II, não é o fato gerador, ou seja, não se pode dizer que a calamidade pública, a guerra ou o investimento público é o fato gerador do tributo, uma vez que, apenas permitem que

seja instituído o empréstimo compulsório, mas não são capazes de gerar, sozinhos, o dever de pagar o tributo.

Desta forma, pode-se concluir que, o tributo empréstimo compulsório não tem a determinação do que é o seu fato gerador, mas a Constituição define circunstâncias de exceção que permitem a instituição do referido tributo, mas que não o vincula, como sendo seu fato gerador.

4.3 TAXAS

A palavra taxa é muito utilizada em meio social, mas normalmente de forma equivocada, e distante do seu real conceito, atribuída e interligada ao direito tributário. Ademais, é corriqueiro verificarmos pessoas utilizando da expressão ao tratar de algo que não tem relação direta com o Estado.

Importante pautar que, a taxa é um tipo de tributo contraprestacional, caracterizado como de natureza vinculada a uma prestação do Estado com relação ao administrado, ou seja, para que torne possível a incidência deste tributo, e abra espaço para sua cobrança, é necessário que haja a atuação do Estado prestando um serviço público ou o poder de polícia em prol do contribuinte, configurando o seu fato gerador.

Assim, Schoueri (2019, p. 345) “Vê-se, aqui, que, as taxas são devidas “em razão” de uma atividade do Estado, a qual pode caracterizar o exercício do poder de polícia ou a prestação de serviços públicos específicos e divisíveis”.

Faz-se relevante destacar que os serviços públicos prestados pelo Estado ao contribuinte, que sejam capazes de gerar a taxa, precisam ser específicos, quando o contribuinte sabe pelo que está pagando, e divisíveis, onde o estado consegue identificar o contribuinte que usará do serviço financiável.

Conforme, Alexandre (2021, p. 62), “A criação das taxas de serviço só é possível mediante a disponibilização de serviços públicos que se caracterizem pela divisibilidade e especificidade”.

O CTN estabelece que as taxas podem ser instituídas por qualquer dos entes federados, dentro de cada competência específica, aspecto que define uma competência comum entre todos os entes.

Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Assim, sinteticamente, as taxas podem ser instituídas por quaisquer dos entes federados, e tem como fato gerador uma ação do Estado em relação ao contribuinte, prestando um serviço público ou exercendo seu poder de polícia. Ademais, passa-se às contribuições sociais.

4.4 CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA

A contribuição de melhoria, assim como as taxas, é um tributo vinculado diretamente a uma contraprestação do Estado, e de competência de qualquer dos entes federados, ou seja, de competência comum. No entanto a vinculação com o Estado, não se dá pela prestação de um serviço público ou o exercício do poder de polícia em favor do contribuinte, como ocorre nas taxas, e sim, em relação a realização de obra pública e a valorização imobiliária.

Segundo Carvalho (2021, p.90), “Convém esclarecer que, se as taxas pressupõem serviços públicos ou o exercício do poder de polícia, as contribuições de melhoria levam em conta a realização de *obra pública* que, uma vez concretizada, determine a valorização dos imóveis circunvizinhos”.

Importante pautar que, o fato gerador da contribuição de melhoria não se dá em si somente pela realização de uma obra pública, mas sim, da valorização patrimonial que aquela obra pública trará para os contribuintes, ou seja, o objeto de análise central do fato gerador deste tributo é o possível ganho patrimonial que os indivíduos beneficiados terão com a obra financiada pelo Estado.

Conforme Alexandre (2021, p. 76), “O fato gerador das contribuições de melhoria não é a realização de obra, mas sim sua consequência, a valorização imobiliária. A melhoria exigida pela Constituição é, segundo o STF, o acréscimo de valor à propriedade imobiliária dos contribuintes”.

Ademais, o Decreto-lei 195 de 1967, estabelece quais as hipóteses de obras públicas poderão gerar o direito a cobrança da contribuição de melhoria, caso ocorra a valorização dos imóveis privados ligados a obra.

Art 2º Será devida a Contribuição de Melhoria, no caso de valorização de imóveis de propriedade privada, em virtude de qualquer das seguintes obras públicas:

I - abertura, alargamento, pavimentação, iluminação, arborização, esgotos pluviais e outros melhoramentos de praças e vias públicas;

II - construção e ampliação de parques, campos de desportos, pontes, túneis e viadutos;

III - construção ou ampliação de sistemas de trânsito rápido inclusive tôdas as obras e edificações necessárias ao funcionamento do sistema;

IV - serviços e obras de abastecimento de água potável, esgotos, instalações de redes elétricas, telefônicas, transportes e comunicações em geral ou de suprimento de gás, funiculares, ascensores e instalações de comodidade pública;

V - proteção contra sêcas, inundações, erosão, ressacas, e de saneamento de drenagem em geral, diques, cais, desobstrução de barras, portos e canais, retificação e regularização de cursos d'água e irrigação;

VI - construção de estradas de ferro e construção, pavimentação e melhoramento de estradas de rodagem;

VII - construção de aeródromos e aeroportos e seus acessos;

VIII - aterros e realizações de embelezamento em geral, inclusive desapropriações em desenvolvimento de plano de aspecto paisagístico.

Desta forma, o Estado ao realizar uma obra pública não tem a garantia de que poderá cobrar pelo tributo de contribuição de melhoria, de modo que só poderá instituir tal tributo se da obra decorrer o benefício da valorização do imóvel privado. Ademais, faz-se imprescindível pautar que, este tributo vincula-se ao princípio da vedação ao enriquecimento sem causa, ou seja, o Estado não pode cobrar, mais do que gastou com a obra, e também não pode cobrar um valor superior a valorização que o contribuinte obteve, no tocante a contribuição de melhoria.

4.5 IMPOSTO

O imposto, como já mencionado, é o tributo de maior relevância, dentro do ordenamento jurídico. Importante destacar que, não está vinculado a uma atividade do Estado relacionada ao contribuinte, ou seja, diferente do que é visto nas taxas e contribuições de melhoria, a incidência não recai sobre uma atuação do Estado, mas sim,

de atividades com valoração econômica pertencentes à esfera privada, no qual tem como principal interessado o contribuinte.

Conforme o Art. 16 da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.” (Brasil, 1966).

Outra característica relevante dos impostos, dividem-nos em diretos, no qual, terá recaído a carga tributária diretamente àquele que foi o provocante do fato gerador, não sendo possível transferi-la para outro indivíduo, e indireto, onde obviamente, e em tratamento contrário terá sua incidência real distinta do indivíduo que provocou e gerou o fato gerador. Assim, no imposto indireto tem-se uma distinção daquele que é considerado o contribuinte de direito, do contribuinte de fato.

Faz-se relevante pautar, que a Constituição não cria impostos, apenas atribui competência aos entes federativos, para que estes possam instituir os impostos dentro de suas jurisdições. Ademais, são criados por meio de Lei Ordinária, dentro da competência do ente que irá instituí-lo.

Para um entendimento mais claro, quanto à distribuição de competências dos impostos, entre os entes federativos, resumidamente, pode analisada conforme quadro autoexplicativo e de fácil entendimento.

Conforme Mazza (2019, p.212):

UNIÃO	ESTADOS	DISTRITO FEDE- RAL	MUNICÍPIOS
II	IPVA	IPVA	IPTU
IE	ICMS	ICMS	ISS
IOF	ITCMD	ITCMD	ITBI
IPI		IPTU	
IR		ISS	
ITR		ITBI	

IGF			
IEG			
IMPOSTOS RESIDUAIS			

Nota-se que, no Distrito Federal, a competência é uma junção daquilo que concerne aos Estados, e aos Municípios.

Desta forma, com base naquilo que foi exposto, busca-se de forma simples alcançar o entendimento relevante sobre um tópico complexo, no tocante aos impostos. Ademais, passa-se a analisar subsequentemente o imposto que tem maior relevância, quando trata-se de valores arrecadados no Brasil, o ICMS.

5. ICMS

O ICMS, Imposto sobre Circulação de Mercadorias e prestação de Serviços, é o tributo que tem a maior arrecadação do sistema tributário brasileiro, considerado o imposto mais importante, visto que, é a principal fonte, dentre os tributos, de renda do Estado. Ademais, a Constituição Federal, ao tratar sobre o ICMS, estabeleceu que a competência para instituir tal imposto tão importante, seria dos Estados e do Distrito Federal, mesmo que, tenha-se a operação ou o serviço gerador do fato gerador tributável iniciando-se no exterior.

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II - Operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

O ICMS é um imposto, um tributo não vinculado, de modo que não está ligado a nenhuma atividade específica do Estado relacionada diretamente com o contribuinte, sendo meramente fiscal, busca apenas arrecadar. Ademais, recai sobre as atividades com valoração econômica praticadas pelo contribuinte, que tenham em seu bojo a característica de auferir riqueza.

Conforme Carvalho (2021, p. 84), “podemos definir imposto como o tributo que tem por hipótese de incidência (confirmada pela base de cálculo) um fato alheio a qualquer atuação do Poder Público”.

Vale destacar que o ICMS é um imposto indireto, uma vez que, tem-se uma distinção entre o contribuinte de direito, e o contribuinte de fato, ou seja, há incidência deste imposto sobre o contribuinte de direito, que realizou o fato gerador, no entanto, posteriormente, o contribuinte de direito transfere esse encargo ao contribuinte de fato, uma pessoa alheia à relação tributária anteriormente ocorrida.

De acordo com Carneiro (2020, p. 261) “São aqueles que incidem sobre o contribuinte de direito que, por sua vez, transfere o encargo fiscal a uma pessoa alheia à relação jurídica tributária, usualmente chamada de contribuinte de fato”.

Imperioso pautar que, além de ser considerado um tributo não vinculado, tem também uma característica muito interessante, é considerado um tributo de arrecadação não vinculada. Assim, a receita arrecadada advinda do ICMS não está vinculada a uma ou outra atividade estatal, sendo utilizada para custear as atividades gerais do Estado.

No mesmo sentido Alexandre (2021, p. 56) “É importante perceber que os impostos não incorporam, no seu conceito, a destinação de sua arrecadação a esta ou àquela atividade estatal. Aliás, como regra, a vinculação de sua receita a órgão, fundo ou despesa é proibida diretamente pela Constituição Federal”.

No que diz respeito à aplicação de um tributo, o ICMS tem como característica ser não cumulativo, ou seja, incidirá sobre o valor total do produto, no entanto, é descontado o valor que já foi pago anteriormente em outras etapas tributáveis.

Nas palavras de Alexandre (2021, p. 716), “é técnica que tem por objetivo limitar a incidência tributária nas cadeias de produção e circulação mais extensas, fazendo com que, a cada etapa da cadeia, o imposto somente incida sobre o valor adicionado naquela etapa”.

Portanto, ao analisar o ICMS, posta-se em evidência o quão é relevante para o desenvolvimento, tanto em âmbito estadual, quanto em âmbito nacional, uma vez que sua arrecadação tem parcela rigorosa no valor arrecadado dos impostos no Brasil, todo ano.

5.1 FATO GERADOR

O Fato gerador tem sua fundamentação pautada no Código Tributário Nacional, em seu artigo 114, que define como: a situação definida em lei como necessária e suficiente à ocorrência, daquela que é determinada como obrigação principal.

Faz-se destacar, é um instituto próprio do Direito tributário, autoexplicativo, uma vez que de forma geral, é de fácil entendimento pela simples nomenclatura. Como o próprio nome diz, o fato gerador é um fato capaz de gerar algo, de fazer surgir alguma coisa. Ademais, o legislador estabelece previamente as hipóteses do fato gerador, onde quando ocorridas, deixará o viés abstrato, e incidirá no concreto.

Carneiro (2020, p. 497) entende que:

O fato gerador é um instituto típico do Direito Tributário, que se origina como uma situação hipotética prevista pelo legislador (transformada em lei), que, uma vez ocorrida, deixa de ser abstrata para ser concreta, enquadrando-se na tipicidade tributária, e gerando para quem a praticou o dever de pagar tributos.

A doutrina dicotomicamente explica a formação do fato gerador, separando-a em duas fases, onde na primeira haveria a chamada hipótese de incidência ou fato gerador abstrato, e que, por conseguinte, na segunda fase se concluiria com a ocorrência dessa hipótese no mundo real, incidindo assim o fato gerador propriamente dito, e surgindo a obrigação. Porém, o Código Tributário Nacional, não faz distinção entre os dois momentos utilizando, independente do momento, na lei ou no acontecimento no mundo real, da nomenclatura somente de fato gerador.

Conforme trata, de forma clara e concisa, Carneiro (2020, p. 498, 499):

O primeiro momento seria a chamada hipótese de incidência, podendo ser definida como uma previsão hipotética, genérica e abstrata, encontrada na lei. Por outro lado, a segunda situação, chamada de fato imponível, pode ser resumida como uma situação definida em lei que, uma vez materializada no mundo dos fatos, faz nascer a obrigação tributária. No entanto, o CTN não adotou a dicotomia, adotando ambas as situações para efeito de fato gerador.

Importante destacar que o CTN, em seu artigo 116, pauta sobre o momento da ocorrência do fato gerador, momento em que, tratando-se de situação de fato, não necessita de qualquer exigência legal para que seja considerada constituída,

bastando somente que haja os elementos para que aquela situação produza seus efeitos próprios, e de situação jurídica, no qual existirá requisitos ou exigências legais que deverão ser cumpridas para que ocorra o fato gerador.

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Portanto, em síntese, o fato gerador é critério material, uma vez que, será o núcleo principal da incidência de um tributo, tratando-se da ação praticada diretamente pelo contribuinte, e originando a obrigação tributária.

Assim, passa-se posteriormente a análise da competência tributária e o poder de tributar do Estado.

5.2 NÃO CUMULATIVIDADE DO ICMS

A não cumulatividade do ICMS foi instituída no Brasil com a reforma tributária de 1965, baseando-se, assim como outros países, no modelo já adotado e próspero da França, que contava com o objetivo de incidir o imposto somente sobre o valor de cada operação.

Conforme explica Costa (1978, p. 7):

(...) primeiro elaborada na França e imitada pela maioria dos países, a de só tributarem em cada etapa sucessiva da operação, o valor acrescido, eliminando-se assim os notórios malefícios econômicos da superposição em cascata, de incidências repetidas sobre a base de cálculo cada vez mais elevada pela adição de novas margens de lucro, de novas despesas acessórias e do próprio imposto que recaiu sobre operações anteriores.

O princípio da não cumulatividade é imprescindível para a economia nacional, tanto quando trata-se do polo mercantil, quanto consumerista, uma vez que hoje é visto como uma garantia que beneficia os dois polos, onde por conta desse princípio há uma limitação no aumento excessivo dos preços dos produtos.

De acordo com Teixeira e Arantes (2012, p. 14), o referido princípio é uma garantia de proteção ao consumidor e ao mercado, tendo em vista que impede o

aumento excessivo dos preços dos bens, evitando que deixem de ser produzidos e consumidos.

Imperioso destacar que, constitucionalmente, tem-se o princípio da não cumulatividade como obrigatório em tributos que sejam distribuídos como plurifásicos, ou seja, aqueles que têm várias etapas ligadas ao mesmo produto ou mercadoria, como no caso do ICMS, assim não podendo ser cobrado em cada etapa que a mercadoria ou produto passar, ainda que, configura-se a sua incidência, ou causaria o chamado “efeito cascata”, e elevaria o preço final significativamente.

Seguindo, Côelho (2020, p. 568), “É justamente pela sua observância que cada agente somente recolhe ou deveria recolher o imposto sobre o valor que adicionou ao produto, pois o valor que foi pago na operação anterior lhe dá um “crédito” a ser abatido do “débito” do imposto”.

Com base nisso, é notório que o princípio da não cumulatividade é imprescindível para o desenvolvimento da economia brasileira, especialmente quanto tratado do ICMS, visto que é o maior meio de arrecadar receita pelos Estados brasileiros.

5.3 O ICMS E AS TRANSFERÊNCIAS DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DE MESMO CONTRIBUINTE.

Incipientemente o tema foi abordado no julgamento do Recurso Especial n. 37.580, onde a suprema corte fixou o entendimento, muito corretamente, de que só incide o fato gerador para a configuração do ICMS, quando além da saída física, há saída jurídica, ou seja, a venda da mercadoria, e a transferência da propriedade da mercadoria.

O entendimento é adotado até os dias de hoje, já consolidado até mesmo com a edição da súmula 166, do STJ, no entanto os estados federativos buscam expurgar esta súmula, declarando estar ultrapassada.

Conforme súmula 166 do STJ, o Sr. Ministro Antônio de Pádua Ribeiro entende que:

Em hipótese de mero deslocamento físico da mercadoria, como ocorre na transferência da filial para a matriz e vice-versa, indevida é a existência do imposto, visto inoportunizar aí a circulação econômica ou jurídica. Nesse sentido alinha-se a doutrina (José Souto Maior Borges,

in DRA vl. 103, p. 42), bem como a jurisprudência de nossos Pretórios (RDA 114/71; RTJ 104/284, 105/164 e 113/28; RJTJESP 101/113).

A resistência que há, para respeitar a decisão jurisprudencial do STJ é grande, de modo que, os questionamentos referentes ao texto da Lei Kandir (87/1996), têm como base, principalmente, no que pautava no artigo 12, inciso I.

Enfatiza-se que as autoridades no momento em que instituem o ICMS nas transferências interestaduais de mercadoria, onde tem-se o mesmo titular, age de forma claramente e absolutamente indevida, buscando afastar o entendimento correto firmado pelo STJ, na súmula supracitada.

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 155, inciso II, pauta que os Estados e o Distrito Federal detêm competência para instituir o imposto sobre as operações que sejam relativas à circulação de mercadorias. Nesse sentido, é notório a expressão de três elementos importantíssimos, a operação, a circulação e a mercadoria, para compreender que o entendimento jurisprudencial é correto sobre o tema.

A operação é um ato jurídico de muita relevância, praticada pelos produtores e comerciantes, no entanto, não são todas as operações jurídicas capazes de sofrer tributação, precisa-se haver a circulação da mercadoria, e a troca de domínio. É o núcleo material na incidência do Imposto ICMS, uma vez que somente com a ocorrência da operação, conseqüentemente haveria a circulação.

Conforme Carrazza (2003, p.44), “a saída da mercadoria de um estabelecimento para outro, de uma mesma empresa, bem como a saída de mercadoria para retornar ao estabelecimento (nos casos de reparo) não fazem nascer o ICMS, exatamente porque, nesses casos, incoorre operação mercantil, mas simples movimentação física”.

No tocante à circulação para incidência do fato gerador, que institui o imposto, a expressão tratada pelo Direito Tributário e a jurisprudência, entende-se que é a circulação jurídica, ou seja, a circulação capaz de produzir a mudança da titularidade da mercadoria que está sendo transportada. Diante disso, a circulação ocorre quando a mercadoria de um contribuinte sai de seu patrimônio para fazer parte do patrimônio de outro contribuinte.

Segundo Mazza (2019, p.681), “é necessária a mudança de propriedade da mercadoria, sua tradição (circulação em sentido jurídico), para que incida o ICMS, sendo indevido o imposto no caso de simples transporte do item sem mudança de titularidade (circulação em sentido físico) STF”.

Quanto a expressão mercadorias, estas são consideradas bens móveis que estão destinados à atividade mercantil, onde tem-se uma ligada onerosa à pessoa, física ou jurídica, que detém em seu bojo como operação finalística, a operação da circulação de mercadoria. Ademais, são bens móveis corpóreos, bens que estão sujeitos e tem como finalidade pré-definida a atividade comercial, sujeitando-se assim à mercancia.

Conforme Carvalho (1978, p. 87), “bem móvel corpóreo é gênero do qual mercadoria é espécie, porquanto toda mercadoria é bem móvel corpóreo, mas nem todo bem móvel corpóreo é mercadoria, e para adquirir esse status, é necessário que se dê a este bem móvel uma destinação, finalidade comercial”.

O STF já tinha fixado o entendimento de que o simples deslocamento da mercadoria de um estabelecimento para outro da mesma empresa, sem que haja a transferência de propriedade, não caracteriza a hipótese de incidência do ICMS, conforme precedente do RE nº 596.983-AgR.

Imperioso pautar que, o Supremo Tribunal Federal, posicionou-se recentemente, na ADC 49, corroborando com o entendimento já incorporado pelo STJ, na súmula 166, que os artigos 11, §3º, II, 12, I, no trecho “ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”, e 13, §4º, da Lei Complementar Federal 87, de 1996, são inconstitucionais, e fez questão de decidir pelo afastamento de vez da hipótese de incidência do ICMS na transferência de mercadoria entre estabelecimentos de mesmo titular.

Diante do exposto, imperial é que se confirme aqueles que são elementos essenciais e imprescindíveis na atividade mercantil hora praticada, para que incida corretamente o fato gerador do ICMS. A principal divergência ocorrida nas cobranças por parte dos fiscos estaduais que enfrentam a decisão jurisprudencial, se dá quanto à circulação, uma vez que não se trata se qualquer circulação de mercadoria, mas

sim, a circulação tanto física quanto a jurídica, capaz de movimentar a mercadoria, e também transferir sua propriedade.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao iniciar o projeto de pesquisa foi constatado que, alguns fiscos estaduais, contrariando o entendimento vinculado pela jurisprudência do STJ, e o entendimento majoritário da doutrina brasileira, implementavam o ICMS em operações interestaduais, onde tinha como destinatário o próprio contribuinte que iniciou a operação, de modo que, tornou-se imperioso analisar o tema sobre a não incidência do ICMS nas transferências interestaduais de mercadoria entre estabelecimentos de mesmo titular.

Diante disso, a pesquisa em questão, teve como objetivo geral verificar o que institui o fato gerador das operações relacionadas ao imposto ICMS. Ademais, constatou-se que o objetivo geral do trabalho foi completamente atendido, de modo que, detalhou-se como é verificado e identificado a incidência do fato gerador, e quais os pontos principais, e relevantes para fruir o poder de tributar do Estado.

Por conseguinte, analisou-se o objetivo específico da temática, no qual consistia em demonstrar o entendimento assertivo sobre a incidência ou não do ICMS, nos casos envolvendo a transferência interestadual, a mera saída física de mercadoria, de um estabelecimento para outro, sendo que os dois pertencem ao mesmo titular.

A pesquisa partiu da premissa de que, já tinha-se um entendimento jurisprudencial firmado por parte do STJ, onde este estabeleceu-se que a Lei Kandir em seu artigo 12, inciso I, onde fala “da saída de mercadoria de estabelecimento”, definiu ser incidente do fato gerador do imposto somente a saída física consubstanciada com a saída jurídica, ainda assim, os fiscos estaduais continuavam a estabelecer o referido imposto havendo somente a mera saída física.

Deste modo, após coletar-se dados, a partir de referências bibliográficas, constatou-se que, os entendimentos jurisprudenciais, tanto no âmbito do STJ, quanto no âmbito do STF, seguem o mesmo caminho, esclarecendo a dificuldade em

entender como surge o poder de tributar no fato em epígrafe já analisado, e resolvendo o problema criado entre os fiscos estaduais que determinavam estar defeituosa a Lei Kandir, e fixando um a ser seguido por todos os entes competentes para instituir o ICMS.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**: 15ª ed. Bahia, 2021.

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Manual de Direito Tributário**: 2ª ed. Rio de Janeiro: Editora Impetus, 2005.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 166: Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte**: Diário de Justiça, Primeira Seção, Brasília, 1996.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **ADC nº 49: Exclusão da hipótese de cobrança do ICMS sobre transferências de mercadoria entre estabelecimentos de mesmo titular**. Plenário, sessão virtual de 08.10.2021 a 18.10.2021, Brasília, 2021.

BRASIL, **CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL**: Brasília, 1988.

BRASIL, **CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL Lei nº 5172**: Brasília, 1966.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Hipótese de incidência e base de cálculo do ICM**: São Paulo: RT, 1978.

CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**: 9ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**: 31ª ed. São Paulo, 2021.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS** : 9ª ed. São Paulo, 2003.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**: 29ª ed. São Paulo, 2013.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**: 28ª ed. São Paulo, 2018.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**: 17ª ed. Rio de Janeiro, 2020.

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

MAZZA, Alexandre. **Manual de Direito Tributário**: 5ª ed. São Paulo, 2019.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**: 9ª ed. São Paulo, 2019.

TEIXEIRA, Alessandra Machado Brandão; ARANTES, Lais de Souza Leite. **A não cumulatividade do ICMS e o entendimento do STF e STJ**: São Paulo: Dialética, 2012.