

UNIVERSIDADE FEDERAL FLUMINENSE  
FACULDADE DE DIREITO  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO CONSTITUCIONAL

IAGO VASCONCELLOS MACELLO FIGUEIREDO

O ICMS NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DE CIRCULAÇÃO DE  
MERCADORIAS:

Uma perspectiva da neutralidade tributária.

NITERÓI

2021

IAGO VASCONCELLOS MACELLO FIGUEIREDO

**O ICMS NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DE CIRCULAÇÃO DE  
MERCADORIAS:**

Uma perspectiva da neutralidade tributária.

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito Constitucional da Universidade Federal Fluminense como requisito para a obtenção do título de Mestre em Direito.

Linha de pesquisa: Instituições Políticas, Administração Pública e Jurisdição Constitucional.

Orientador: Prof. Dr. Márcio Ladeira Ávila

NITERÓI

2021

## FICHA CATALOGRÁFICA

Ficha catalográfica automática - SDC/BFD  
Gerada com informações fornecidas pelo autor

F475i Figueiredo, Iago Vasconcellos Macello  
O ICMS NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DE CIRCULAÇÃO DE  
MERCADORIAS : Uma perspectiva da neutralidade tributária /  
Iago Vasconcellos Macello Figueiredo ; Márcio Ladeira Ávila,  
orientador. Niterói, 2021.  
151 f. : il.

Dissertação (mestrado)-Universidade Federal Fluminense,  
Niterói, 2021.

DOI: <http://dx.doi.org/10.22409/PPGDC.2021.m.12534359797>

1. ICMS. 2. Neutralidade Tributária. 3. Operações  
Interestaduais. 4. Guerra Fiscal. 5. Produção intelectual.  
I. Ávila, Márcio Ladeira, orientador. II. Universidade  
Federal Fluminense. Faculdade de Direito. III. Título.

CDD -

Bibliotecário responsável: Debora do Nascimento - CRB7/6368

IAGO VASCONCELLOS MACELLO FIGUEIREDO

**O ICMS NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DE CIRCULAÇÃO DE  
MERCADORIAS: Uma perspectiva da neutralidade tributária**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito Constitucional da Universidade Federal Fluminense como requisito para a obtenção do título de Mestre em Direito.

Linha de pesquisa: Instituições Políticas, Administração Pública e Jurisdição Constitucional.

Aprovado em:

BANCA EXAMINADORA

---

Prof. Dr. Márcio Ladeira Ávila (Orientador)  
Universidade Federal Fluminense (UFF)

---

Prof. Dr. Paulo Roberto dos Santos Corval  
Universidade Federal Fluminense (UFF)

---

Profa. Dra. Bianca Ramos Xavier  
Fundação Getúlio Vargas (FGV)

---

Prof. Dr. Adilson Rodrigues Pires  
Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ)

Niterói

2021

## **AGRADECIMENTOS**

Ao Professor Márcio Ávila, por ter aceitado a orientação deste trabalho, decerto que seus ensinamentos foram atentamente ouvidos e aplicados no decorrer da dissertação, de modo que os erros que ainda possam persistir, devem ser atribuídos exclusivamente à teimosia do Autor.

À minha família, pelo apoio incondicional de um dia tornar-me professor, profissão inspiradora do saber, especialmente meus pais e avó.

À Zarah Andrade, pelas inúmeras revisões e apontamentos, além de todo carinho e apoio, sobretudo nos dias mais exaustivos de trabalho, onde as leituras e escritas não teriam sido realizadas sem o seu incentivo.

Ao Doutor Moacyr Oliveira, por toda inspiração no estudo e no trabalho árduo, bem como por ter aceitado um jovem advogado em seu escritório de advocacia, o qual estendo meus sinceros agradecimentos a todos os integrantes do Moacyr Oliveira Advogados.

Por fim, aos Professores e Professoras que contribuíram com variados ensinamentos em minha incipiente trajetória intelectual, especialmente através de seus livros, os quais são uma fonte inesgotável de conhecimento.

*“Se o Direito justo é Direito simples, então o Direito Tributário é por isso mesmo injusto, por que é desnecessariamente complicado.”*

(TIPKE, KLAUS.)

## RESUMO

A presente dissertação busca demonstrar que o signo “operações interestaduais” consiste em um conceito jurídico que não é de simples verificação para fins da incidência do ICMS, especialmente pelos seus aspectos normativos. Para tanto, expõe-se um contexto histórico da evolução da legislação, que desaguou na instituição do referido imposto. Em continuidade, busca-se trazer considerações sobre as relações federativas entre os Estados membros, notadamente a partir da perspectiva da neutralidade tributária, dividindo-a em três prismas: neutralidade como não cumulatividade, neutralidade como isonomia e neutralidade como federalismo. Adota-se o critério jurídico do destinatário da mercadoria para definição da operação interestadual, assentadas as premissas entre as relações comerciais que envolvam o interesse arrecadatório de Estados distintos, visando-se a construção de um sistema tributário mais simples e menos recessivo, permitindo-se um maior equilíbrio nas relações comerciais brasileiras.

Palavras-chave: Operações Interestaduais de circulação de Mercadoria. Neutralidade Tributária. ICMS. Incentivo Fiscal.

## ABSTRACT

This thesis sought to demonstrate that the sign “interstate operations” has not a simple conceptualization in the legal concept for the purpose of the ICMS tax, especially regarding the normative aspects. For fit that purpose, exposes the historical context of legislation changes in Brazil until the emergence of ICMS. Therefore, intended to fetch considerations concerning the relations between the member states of the federation from the perspective of tax neutrality in Brazil, splitting it in three prisms: non-cumulativeness, neutrality as isonomy and neutrality as federalism. The legal criterion of recipient of goods is adopted to define interstate operations, establishing premises in commercial relations that involves tax revenues of distinct States, aiming to build a tributary system more simple and less recessive, allowing a greater balance in Brazilian commercial relations.

**Keywords:** Brazilian tax on circulation of goods and services. Tax neutrality. ICMS. Tax incentive.

## LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

ADC	Ação Declaratória De Constitucionalidade
ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
ADPF	Arguição De Descumprimento De Preceito Fundamental
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CF/34	Constituição Federal da República federativa do Brasil de 1934
CF/88	Constituição Federal da República federativa do Brasil de 1988
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
CTN	Código Tributário Nacional
COVID-19	Coronavírus SARS-CoV-2 Disease
DAPI	Declaração de Apuração e Informação do ICMS
DIFAL	Diferencial de Alíquota
DIFAL-destino	Parcela do diferencial de alíquota destinada ao Estado de destino
DIFAL-origem	Parcela do diferencial de alíquota destinada ao Estado de origem
FECF	Fundo Estadual de Combate à Pobreza e às Desigualdades Sociais
ICM	Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadoria
ICMS	Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços De Transporte Interestadual E Intermunicipal e de Comunicação
ICMS-Interestadual	Incidência do ICMS na operação interestadual
IIP	Imposto de Indústrias e Profissões
IPI	Imposto Sobre Produtos Industrializados
ISS	Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza
IVA	Imposto Sobre o Valor Agregado
IVC	Imposto Estadual Sobre Vendas e Consignações Rurais, Industriais e Mercantis
IVM	Imposto Sobre Vendas Mercantis
LC	Lei Complementar
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MDB/PE	Movimento Democrático Brasileiro do Estado de Pernambuco
OCDE	Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico

PIS	Programa de Integração Social
PPGDC	Programa de Pós-Graduação em Direito Constitucional
RMIT	Regra Matriz de Incidência Tributária
SEFAZ/RJ	Secretaria Estadual de Fazenda do Estado do Rio De Janeiro
SEFAZ/SP	Secretaria Estadual de Fazenda do Estado de São Paulo
STJ	Superior Tribunal de Justiça
STF	Supremo Tribunal Federal
UFF	Universidade Federal Fluminense
ZFM	Zona Franca de Manaus

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b>	<b>13</b>
<b>2</b>	<b>O ICMS NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS NO BRASIL</b>	<b>18</b>
<b>2.1</b>	<b>Apontamentos históricos sobre a incidência tributária, por imposição de impostos, sobre as operações interestaduais de circulação de mercadorias no Brasil</b>	<b>18</b>
<b>2.2</b>	<b>Imposto sobre vendas mercantis (IVM)</b>	<b>20</b>
<b>2.3</b>	<b>Imposto estadual sobre vendas e consignações rurais, industriais e mercantis (IVC)</b>	<b>21</b>
<b>2.4</b>	<b>Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadoria (ICM)</b>	<b>23</b>
<b>2.5</b>	<b>Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadoria e serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS)</b>	<b>28</b>
2.5.1	Repartição das receitas do ICMS nas operações interestaduais de mercadoria	29
2.5.2	Definição das operações interestaduais de circulação de mercadoria	32
2.5.3	Análise de operações interestaduais de circulação de mercadoria	35
<b>2.6</b>	<b>Aspectos jurídico-tributários do ICMS nas operações interestaduais de circulação de mercadoria</b>	<b>40</b>
<b>2.7</b>	<b>Conclusão Parcial</b>	<b>46</b>
<b>3</b>	<b>NEUTRALIDADE TRIBUTÁRIA</b>	<b>49</b>
<b>3.1</b>	<b>Neutralidade no ordenamento jurídico brasileiro</b>	<b>49</b>
<b>3.2</b>	<b>Neutralidade tributária como menor interferência no mercado</b>	<b>51</b>
<b>3.3</b>	<b>Neutralidade tributária como não cumulatividade do ICMS</b>	<b>56</b>
<b>3.4</b>	<b>Neutralidade tributária como Isonomia</b>	<b>59</b>
<b>3.5</b>	<b>Neutralidade como Federalismo</b>	<b>65</b>
<b>3.6</b>	<b>Neutralidade como princípio, regra ou postulado?</b>	<b>69</b>
<b>3.7</b>	<b>Constitucionalidade da arrecadação do ICMS interestadual no Estado de Destino</b>	<b>72</b>
<b>3.8</b>	<b>Conclusão Parcial</b>	<b>74</b>
<b>4</b>	<b>NEUTRALIDADE NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS</b>	<b>77</b>
<b>4.1</b>	<b>Neutralidade tributária e incentivos fiscais</b>	<b>77</b>
<b>4.2</b>	<b>Neutralidade tributária e guerra fiscal</b>	<b>84</b>
<b>4.3</b>	<b>Neutralidade tributária e glosa de crédito</b>	<b>88</b>

<b>4.4</b>	<b>Neutralidade tributária e transferência interestadual de mercadoria</b>	<b>95</b>
<b>4.5</b>	<b>Neutralidade tributária e diferencial de alíquota em operações interestaduais</b>	<b>106</b>
<b>4.6</b>	<b>Neutralidade tributária e o <i>omnichannel</i></b>	<b>113</b>
<b>4.7</b>	<b>Conclusão Parcial</b>	<b>117</b>
<b>5</b>	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS</b>	<b>122</b>
	<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b>	<b>128</b>
	<b>REFERÊNCIAS LEGISLATIVAS E JURISPRUDENCIAIS</b>	<b>137</b>
	<b>ANEXO</b>	<b>149</b>

## 1 INTRODUÇÃO

O objetivo fundamental da presente dissertação é estabelecer os limites da incidência do Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) nas operações interestaduais de circulação de mercadorias no território brasileiro, sob o prisma da neutralidade tributária, acepção jurídica que vem sendo construída pela doutrina e jurisprudência no decorrer do desenvolvimento do ordenamento jurídico brasileiro.

As relações comerciais são fundamentais para a análise das operações interestaduais, tendo em vista que o desenvolvimento da sociedade se deu a partir da venda do excedente da produção do trabalho e do intercâmbio de experiências culturais, sendo reconhecida sua grande importância para o desenvolvimento também do Estado, ao longo dos séculos. Nesse sentido, a trajetória da relação comercial brasileira entre contribuintes de Estado Federados distintos foi construída a partir de inúmeras modificações normativas, as quais culminaram na criação do ICMS, a partir da promulgação da Constituição Federal de 1988 (CF/88).

A Carta Magna positivou a função social dos tributos para a construção de um Estado Democrático de Direito, determinando que a instituição dos impostos, sua arrecadação e fiscalização devem contribuir para garantir um mínimo existencial aos indivíduos desta sociedade. Todavia, não se pode descuidar da manutenção das garantias constitucionais dos contribuintes em favor do Estado, uma vez que não são isolados os exemplos históricos de arbitrariedades cometidas por governos das mais variadas ideologias, sobretudo quando existe uma expectativa de ampliar-se a receita estatal por meio da exigência de tributos.

Assim, a realização desta dissertação de mestrado, no Programa de Pós-Graduação em Direito Constitucional (PPGDC) da Faculdade de Direito da Universidade Federal Fluminense (UFF), sob a linha de pesquisa Instituições Políticas, Administração Pública e Jurisdição Constitucional, possui relevância para a compreensão dos interesses, limites e alcances arrecadatórios dos Estados da Federação, em razão da complexidade da tributação brasileira.

Inegavelmente existe uma grande dificuldade de recolher-se tributos no Brasil, especialmente no âmbito do ICMS. Segundo o Banco Mundial<sup>1</sup>, são gastos aproximadamente 1.501 (mil quinhentas e uma) horas por ano para efetuar as obrigações tributárias, notadamente

---

<sup>1</sup> Cf. BANCO MUNDIAL. **Doing Business 2020**. Medindo a regulamentação do ambiente de negócios. The World Bank Group, 2021. Disponível em: <https://portugues.doingbusiness.org/pt/reports/global-reports/doing-business-2020>. Acesso: 01 ago. 2020. O *Doing Business 2020*, uma das principais publicações do Banco Mundial, ranqueou o Brasil em 1º (primeiro) lugar com o tempo gasto na burocracia tributária.

pela complexidade da legislação vigente, bem como pelas inúmeras obrigações acessórias que devem ser realizadas pelos contribuintes.

Diante desse cenário, destaca-se que o estudo do ICMS não é uma novidade nos meios acadêmicos, tampouco se ousa dizer que os trabalhos existentes não possuem a profundidade necessária ou que estejam superados. Ao contrário, em razão da extensa bibliografia e farta jurisprudência sobre o tema, pretende-se isolar um determinado fragmento da hipótese de incidência tributária do referido imposto, a fim de estudá-lo a fundo, reduzindo suas complexidades e dando-lhe uma perspectiva baseada em mandamentos constitucionais.

Em razão do expressivo avanço dos meios de comunicação e dos transportes terrestres, aéreos e aquaviários, as operações mercantis possuem cada vez menos obstáculos, o que facilita o desenvolvimento do comércio de mercadorias entre diferentes Estados. Desse modo, o ICMS-interstadual não deve ser demasiadamente complexo, sob pena de prejudicar-se o desenvolvimento comercial do Estado brasileiro.

A cognoscibilidade da incidência do ICMS na operação interestadual de circulação de mercadoria deve ser clara, a fim de contribuir com uma tributação mais simples, eficaz e justa. Sendo assim, a orientação epistemológica adotada na presente pesquisa buscou realizar uma análise normativa do objeto, a fim de isolá-lo e analisá-lo à luz dos mandamentos constitucionais.

A palavra “interestadual” não carrega grande complexidade semântica, tratando-se de um conceito jurídico de simples definição, sendo descrito como “relações ou fatos que se possam registrar entre os Estados Federados”<sup>2</sup>. No entanto, ao se associar à palavra “operação”, decorrendo na expressão “operação interestadual”, passa-se a ter um conceito jurídico que não é de simples conceituação para fins da incidência do ICMS, necessitando-se que critérios objetivos reduzam a subjetividade da Administração Pública, para que as referidas operações deixem a zona de incerteza.

Portanto, a justificativa para realização da presente dissertação dá-se pela grande relevância para o mundo jurídico, econômico e social do tema em análise, tendo em vista que os aspectos normativos que envolvem as operações interestaduais de mercadoria são o cerne para solucionar-se a guerra fiscal entre os Estados. Sendo assim, a compreensão dos parâmetros mínimos para se reconhecer a incidência de uma operação interestadual, em especial nas relações de consumo do mundo moderno, contribuirá para afastar, ou pelo menos mitigar, a

---

<sup>2</sup> SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. Nagib Slaibi Filho, Priscila Pereira Vasques Gomes. (Atual.) 31. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014. p. 1162.

insegurança jurídica na definição da ocorrência da operação interestadual em determinados casos.

Em harmonia com este objetivo, apoiando-se em exemplos práticos, buscou-se elencar operações interestaduais no ordenamento jurídico brasileiro que possuam complexidades na incidência do ICMS-interestadual, tais como os incentivos fiscais, o Diferencial de Alíquota (DIFAL) nas operações interestaduais, as transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular e o consumo ocorrido através dos múltiplos canais de venda (*omnichannel*).

Desse modo, optou-se, em primeiro lugar, por recortar metodologicamente apenas a tributação estadual e a definição dos conceitos jurídicos; em segundo lugar, por adotar a neutralidade como objetivo a ser seguido pelo sistema tributário para sanar suas eventuais inconsistências e, por último, buscou-se analisar como a neutralidade tributária inserida no contexto das operações interestaduais de circulação de mercadorias é observada, apresentando os desafios institucionais e eventuais alternativas para redução da complexidade tributária brasileira.

Além disso, buscou-se conhecer de modo exauriente os aspectos normativos das referidas operações, para que então sejam propostas algumas mudanças em razão de eventual inconsistência normativa ou jurisprudencial. Desse modo, pretende-se verificar se as normas vigentes no ordenamento tributário brasileiro possuem o condão de resguardar a neutralidade entre os Estados, através de uma repartição de receitas satisfatória entre eles.

Com tais objetivos, deseja-se responder satisfatoriamente às seguintes perguntas: Existe norma jurídica que defina quando ocorre uma operação interestadual? Qual o papel da neutralidade fiscal nas operações interestaduais de circulação de mercadorias? Qual o alcance da não cumulatividade e do creditamento de ICMS nas operações interestaduais? Há alternativa para o sistema tributário brasileiro sem modificações constitucionais?

Para responder às perguntas acima, optou-se por uma metodologia de caráter analítico, a partir de uma análise documental, bibliográfica, jurisprudencial e consulta à legislação pertinente. Trata de uma pesquisa teórica descritiva, do tipo jurídico-dogmática<sup>3</sup>.

Noutro giro, importante destacar quais aspectos não serão analisados na presente dissertação. Em primeiro lugar, o petróleo, o lubrificante, os combustíveis líquidos, combustíveis gasosos e a energia elétrica, bem como as mercadorias importadas do exterior, não serão consideradas para o conceito de mercadoria no presente trabalho, dada a sua especial distinção atribuída pelo legislador constitucional. Em segundo lugar, as mercadorias que sejam

---

<sup>3</sup> GUSTIN, Miracy Barbosa de Souza. DIAS, Maria Tereza Fonseca. **(Re)Pensando a pesquisa jurídica: Teoria e prática**. 2. ed. Belo Horizonte: Delrey, 2006. p. 21-22.

fornecidas em conjunto à prestação de serviço também não serão analisadas individualmente no presente trabalho, em razão da sua correlação com o Imposto sobre Serviços (ISS), o que, portanto, necessitaria de aprofundamento considerável, não sendo exequível no lapso temporal proposto para a realização do presente trabalho.

Em terceiro lugar, as propostas de modificação do sistema tributário brasileiro não serão abordadas analiticamente, uma vez que existem incontáveis projetos de lei e de emendas à Constituição Federal com essa temática<sup>4</sup>, sendo dispensável a realização de um exercício de adivinhação. Em quarto lugar, prescinde a ideia de que a presente dissertação será apresentada como “manual” de ICMS para operações interestaduais de circulação de mercadoria. Em quinto lugar, os ordenamentos jurídicos estrangeiros não serão utilizados como ponto de partida para o aprimoramento do sistema tributário brasileiro, no entanto, não serão descartados completamente para fins de comparações pontuais.

Ultrapassadas tais premissas, o presente estudo será dividido em três partes, na primeira em um breve apontamento histórico sobre as operações interestaduais de circulação de mercadorias ocorridas no Brasil, descrevendo as influências que impactaram o ordenamento jurídico brasileiro até o surgimento do ICMS. A inserção de um referencial histórico não pretende exaurir todos os antecedentes históricos das operações interestaduais de circulação de mercadoria, mas, tão somente, permitir uma visão panorâmica e contextualizada sobre as operações de circulação de mercadoria.

Em continuidade, serão abordados os conceitos de “operações”, “circulação”, e “mercadoria”, bem como os aspectos jurídicos que envolvam a incidência tributária das operações interestaduais de circulação de mercadoria, a fim de se individualizar os critérios e conceitos que compõem a incidência do ICMS-interestadual, bem como sua definição. Na segunda parte, serão realizados apontamentos sobre a conceituação da neutralidade tributária, exprimindo os aspectos de aproximação e distanciamento entre a doutrina e a jurisprudência. Busca-se demonstrar como a neutralidade tributária contribui para construção da tributação no ordenamento jurídico brasileiro, especialmente pelos aspectos da isonomia, não cumulatividade, federalismo e segurança jurídica.

Finalmente, serão analisados exemplos práticos das operações interestaduais de circulação de mercadorias, detalhando a observância (ou não) da neutralidade tributária, bem como as complexidades das referidas operações. Considerando que as operações interestaduais

---

<sup>4</sup> REZENDE, Condorcet Pereira de. As infundáveis reformas tributárias. In RIBEIRO, Ricardo Lodi. (Coord.) **Temas de direito público: Estudos de homenagem ao professor Flávio Bauer Novelli**. Vol. 2. Rio de Janeiro: Multifoco, 2015. p. 52.

de mercadoria têm papel ímpar nas relações entre os Estados, pretendeu-se demonstrar os aspectos normativos que devem ser observados para reduzir a complexidade tributária, bem como a guerra fiscal entre os Estados da Federação.

Por derradeiro, nas considerações finais, pretende-se consolidar as premissas que compõem as operações interestaduais no ordenamento jurídico brasileiro, além de se descrever os critérios jurídicos da neutralidade tributária. Assim, nota-se que a presente dissertação não é estanque para novas análises, permitindo inúmeras outras abordagens sobre o mesmo tema, uma vez que existem robustas divergências e pontos de vista sobre os benefícios e malefícios da neutralidade tributária e dos critérios jurídicos que definem quando ocorre a operação interestadual. No entanto, modestamente, desejou-se contribuir com a definição de conceitos jurídicos e os respectivos controles de sua aplicabilidade junto à Administração Pública e ao Poder Judiciário.

## 2 O ICMS NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS NO BRASIL

### 2.1 Apontamentos históricos sobre a incidência tributária, por imposição de impostos, sobre as operações interestaduais de circulação de mercadorias no Brasil

Neste capítulo tratar-se-á dos acontecimentos normativos que influenciaram o ordenamento jurídico brasileiro no que se refere às operações de circulação de mercadoria, de modo que a definição dos conceitos normativos seja contextualizada historicamente na presente dissertação, contribuindo-se com a interpretação dos conceitos jurídicos que serão analisados.

Sendo assim, destaca-se que os portugueses, a partir do domínio do território brasileiro, desenvolveram rapidamente as operações de circulação de mercadorias, uma vez que determinadas matérias-primas foram largamente comercializadas no mercado europeu. Ao longo dos anos de colonização, o dificultoso transporte nacional, somado ao extenso espaço territorial, transformavam as referidas operações em tarefa hercúlea, tanto para suprir o mercado interno como o externo.

A Constituição do Império de 1824<sup>5</sup>, previa um Estado unitário, subdividido em províncias, as quais eram influenciadas pelo governo central para que produzissem as mercadorias de seu interesse<sup>6</sup>.

No período imperial, foi instituído o *Imposto do Selo*, a partir do Decreto nº 4.505 de 9 de abril de 1870<sup>7</sup>, que incidia sobre as operações comerciais em geral, determinando que os comerciantes emitissem faturas em duas vias, uma destinada ao comprador e outra ao vendedor, registrando-se a operação de acordo com o Código Comercial de 1850<sup>8</sup>, surgindo assim, portanto, a primeira tributação sobre negócios mercantis no Brasil<sup>9</sup>.

---

<sup>5</sup> Cf. Art. 2: “O seu territorio é dividido em Provincias na fôrma em que actualmente se acha, as quaes poderão ser subdivididas, como pedir o bem do Estado”. BRASIL. [Constituição (1824)]. **Constituição Política do Império do Brasil, de 25 de Março de 1824**. Rio de Janeiro: Secretaria de Estado dos Negocios do Imperio do Brazil, 22 abr. 1824. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao24.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm). Acesso em 18 maio 2021.

<sup>6</sup> NOGUEIRA, Octaciano. **Constituições brasileiras: 1824**. (Vol.1). 3. ed. Brasília: Senado Federal, 2012, p. 31.

<sup>7</sup> Cf. BRASIL. **Decreto nº 4.505, de 9 de abril de 1870**. Dá Regulamento para a arrecadação do imposto do sello. Rio de Janeiro: Coleção de Leis do Império do Brasil - 1870, Página 198 Vol. 1 pt II (Publicação Original). Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1824-1899/decreto-4505-9-abril-1870-552892-publicacaooriginal-70489-pe.html>. Acesso em 20 maio. 2021.

<sup>8</sup> Cf. BRASIL. **Lei nº 556, de 25 de junho de 1850**. Código Comercial do Império do Brasil. Rio de Janeiro: Coleção de Leis do Império do Brasil - 1850, Página 57 Vol. 1 (Publicação Original). Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/leimp/1824-1899/lei-556-25-junho-1850-501245-publicacaooriginal-1-pl.html>. Acesso em 18 maio 2021.

<sup>9</sup> BATISTA, Luiz Rogério Sawaya. **Créditos do ICMS na guerra fiscal**. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 36.

A circulação de mercadoria ocorria em maior volume com os produtos agrícolas, comercializados entre diferentes Estados. A vocação para produção no campo sempre foi uma realidade brasileira, ainda que restrita aos mais abastados, tendo na figura dos coronéis o grande símbolo das relações comerciais desde o Brasil-Império, sobretudo pelo poder econômico-social<sup>10</sup>.

A investigação no presente trabalho restringe-se aos impostos que gravaram as operações interestaduais de mercadorias ao longo do tempo no ordenamento jurídico brasileiro. Para esta análise presume-se, portanto, que existam Estados federados, com autonomia político-normativa, para que as mercadorias possam circular entre os territórios de entes federados distintos.

No entanto, o Estado federativo<sup>11</sup> surge a partir da Proclamação da República em 1889, tendo a federação o objetivo de trazer autonomia política para os Estados e seus cidadãos, permitindo que indivíduos de Estados-membros distintos realizassem operações de circulação de mercadorias entre si, dotadas de pretensa segurança jurídica, a fim de desenvolver as relações comerciais no país<sup>12</sup>.

Embora as operações comerciais estivessem desenvolvendo-se no decorrer dos anos, decerto que as relações econômicas possuíam uma complexidade de efetivação muito grande entre os comerciantes.

A criação do Estado Federal é condição *sine qua non* para que possamos falar de operações interestaduais no território brasileiro, ainda que de forma embrionária. No entanto, nota-se que inicialmente não havia uma preocupação com a neutralidade tributária entre os Entes federados, especialmente porque a União realizava exclusivamente o controle da tributação do país.

Diante desse cenário, em 31 de dezembro de 1922, com o surgimento do Imposto sobre Vendas Mercantis (IVM) no Brasil, foi instituído o primeiro tributo que gravou as operações comerciais entre Estados distintos do país<sup>13</sup>, conforme será visto a seguir.

---

<sup>10</sup> LEAL, Victor Nunes. **Coronelismo, enxada e voto**. O município e o regime representativo no Brasil. 3.ed. São Paulo: Nova Fronteira, 1997. p. 47.

<sup>11</sup> José Afonso da Silva (2003, p. 99) ensina que “o federalismo, como expressão do Direito Constitucional, nasceu com a Constituição norte-americana de 1787. Baseia-se na união de coletividades políticas autônomas. Quando se fala em federalismo, em Direito Constitucional, quer referir-se a uma forma de Estado, denominada federação ou Estado federal, caracterizada pela união de coletividades públicas dotadas de autonomia político-constitucional, autonomia federativa”

<sup>12</sup> SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 22. ed. São Paulo: Malheiros editores, 2003. p. 99.

<sup>13</sup> Cf. MOREIRA, André Mendes. **Neutralidade, valor acrescido e tributação**. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 116/117, registra-se que outros impostos também gravaram determinadas mercadorias, como por exemplo: (i) Imposto de Indústria e Profissões; (ii) Imposto de Consumo e o (iii) Imposto sobre Produtos Industrializados.

## 2.2 Imposto sobre vendas mercantis (IVM)

O curioso surgimento do IVM remonta ao interesse dos próprios contribuintes<sup>14</sup>, tendo em vista que, no ano de 1908, as faturas que até então possuíam efeito de título executivo<sup>15</sup>, perderam tal exigibilidade em razão do Decreto nº 2.044, de 31 de dezembro de 1908<sup>16</sup>. Essa alteração legislativa ocasionou enorme insatisfação por parte dos donos dos estabelecimentos comerciais, uma vez que dificultou a exigibilidade das dívidas pactuadas nas relações comerciais<sup>17</sup>.

Os comerciantes imbuídos do desejo de alterar o decreto supramencionado, atuaram em *lobby* junto ao Governo Federal para que fosse (re)criado um título executivo, sugerindo que o Estado, em contrapartida, criasse um imposto que incidisse na utilização do referido título, a fim de persuadir a União<sup>18</sup> que, acatando tais solicitações dos comerciantes, instituiu o IVM a partir da Lei nº 4.625, de 31 de dezembro de 1922<sup>19</sup>, criando o imposto sobre as vendas a prazo e à vista, com alíquota de 0,25% (zero vírgula vinte e cinco por cento) e de competência exclusiva da própria União<sup>20</sup>.

Diante desse cenário, Francisco de Souza Brasil nos ensina que:

(...) foi o Poder Executivo autorizado a cobrar das vendas documentadas por faturas o “Imposto Sobre Vendas Mercantis” - *nomen jûris* que não sugeria bem a sua natureza, pois incidia sobre a duplicata, e não, sobre a venda mercantil em si. Tal imposto, de competência da União, existiu até a promulgação da Constituição Federal de 16 de julho de 1934.<sup>21</sup>

Desse modo, a tributação não se dá efetivamente em razão da circulação de mercadorias, mas, sim, em atenção à emissão de títulos executivos, ainda que a comercialização das

---

Todavia, optou-se por discorrer acerca dos impostos que desaguaram cronologicamente no ICMS, ainda que se tenha influência dos impostos acima mencionados.

<sup>14</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. O impôsto sôbre vendas e consignações - O impôsto sôbre a circulação de mercadorias e a conferência de bens móveis ao capital de sociedades. *In Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro, v. 90, p. 427-437, jul. 1967. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/31030>. Acesso em: 30 jun. 2020.

<sup>15</sup> Cf. BRASIL, 1850.

<sup>16</sup> Cf. BRASIL. **Decreto nº 2.044, de 31 de dezembro de 1908**. Define a letra de câmbio e a nota promissória e regula as Operações Cambiais. Rio de Janeiro: CLBR, 1908. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/historicos/dpl/DPL2044-1908.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/historicos/dpl/DPL2044-1908.htm). Acesso em: 30 maio 2021.

<sup>17</sup> BEVILACQUA, Lucas. **Incentivos fiscais de ICMS e desenvolvimento regional**. São Paulo: Quartier latin, 2013, p. 95

<sup>18</sup> MOREIRA, André Mendes. **Neutralidade, valor acrescido e tributação**. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 111.

<sup>19</sup> Cf. BRASIL. **Lei nº 4.625, de 31 de dezembro de 1922**. Orça a Receita Geral da República dos Estados Unidos do Brasil para o exercício de 1923. Rio de Janeiro: Diário Oficial da União, 02 jan 1923. Disponível em [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/1901-1929/l4625.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1901-1929/l4625.htm). Acesso em: 30 maio 2021.

<sup>20</sup> BEVILACQUA, op. cit., p. 95.

<sup>21</sup> BRASIL, Francisco de Souza. O ICM e os impostos sobre vendas no Brasil. Rio de Janeiro: Forense, 1987, p. 36. *In* BATISTA, Luiz Rogério Sawaya. **Créditos do ICMS na guerra fiscal**. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

respectivas mercadorias esteja atiladamente envolvida na hipótese de incidência. Assim, o IVM estava ligado exclusivamente à duplicata, sendo a circulação da mercadoria um fator dispensável para fins da incidência do imposto.

O referido tributo não era de competência estadual, uma vez que os Estados Federados possuíam pouca influência no contexto político brasileiro, ficando a União responsável por instituir, fiscalizar e arrecadar o IVM nesse período<sup>22</sup>.

O IVM, entretanto, não perdurou na história da tributação brasileira, sendo modificado pela Constituição de 1934, onde teve sua hipótese de incidência ampliada<sup>23</sup>, dando origem a um novo imposto.

### 2.3 Imposto estadual sobre vendas e consignações rurais, industriais e mercantis (IVC)

A terceira Constituição Federal da história brasileira, promulgada em 1934, alterou substancialmente o IVM, acrescentando as operações de consignação em suas hipóteses de incidência e, conseqüentemente, modificando a sigla de referência do imposto para IVC, referente ao Imposto Estadual sobre Vendas e Consignações Rurais, Industriais e Mercantis.

Dotado das características de sua época<sup>24</sup>, o IVC era cobrado em “*cascata*”<sup>25</sup> e sua competência, diferentemente do que ocorreu com o IVM, foi atribuída aos Estados, nos termos do art. 8º, ‘e’, da CF/34<sup>26</sup>.

---

<sup>22</sup> No mesmo período estava vigente o Imposto de Indústrias e Profissões (IIP), que era cobrado sobre as vendas do atacado e do varejo e de outras diversas profissões. O mencionado imposto não possuía um fato gerador muito bem definido, sendo cobrado de forma muito semelhante ao IVM e posteriormente ao IVC no que se refere aos produtos comercializados, todavia, a competência para cobrá-lo era dos Municípios, o que, portanto, não foi aprofundado no presente trabalho, mas não poder-se-ia desconsiderar sua importância no sistema tributário brasileiro, sobretudo pela impossibilidade de tributar a transferência de bens entre estabelecimentos do mesmo titular e o conflito de competência entre as esferas estaduais e municipais para tributarem a mesma base de cálculo. (Cf. MOREIRA, 2019, p. 116-119)

<sup>23</sup> BATISTA, 2012, p. 36.

<sup>24</sup> Cf. MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 4.ed. São Paulo: Noeses, 2020, p. 69: somente no fim da década de 60, do século XX, que os países europeus caminharam para os impostos não-cumulativos, tendo como *start* o Relatório de Neumark para influenciar tal método de tributação.

<sup>25</sup> Ibid, p. 64: “tal sistemática elevava o os custos do produto, que se tornavam mais caros -pela incidência reiterada do imposto – a cada etapa de circulação”.

<sup>26</sup> Cf. Art 8º - Também compete privativamente aos Estados: I - decretar impostos sobre: (...) e) vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive os industriais, ficando isenta a primeira operação do pequeno produtor, como tal definido na lei estadual; BRASIL. [Constituição (1934)]. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 16 de julho de 1934**. Rio de Janeiro: Diário Oficial da União, 16 jul. 1934. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao34.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm). Acesso em 20 maio 2021.

Em razão da complexidade de uma tributação que envolve diferentes Estados da Federação, foi necessária uma norma federal para regulamentar a aplicação uniforme em território nacional, sendo instituída para tanto a Lei nº 187, em 15 de janeiro de 1936<sup>27</sup>

Duas grandes inovações foram trazidas pelo IVC: a tributação sobre as vendas dos industriais e produtores rurais e a tributação das consignações<sup>28</sup>. Ato contínuo, as Constituições de 1937<sup>29</sup> e 1946<sup>30</sup>, não trouxeram modificações substanciais que mereçam relevo no âmbito das operações interestaduais de circulação de mercadoria<sup>31</sup>.

Salienta-se que as alíquotas do IVC variavam de 4% (quatro por cento) a 11% (onze por cento), dependendo do Estado em que fosse tributada a mercadoria, tendo como média nacional o valor de 6,63% (seis vírgula sessenta e três por cento)<sup>32</sup>.

O autor do anteprojeto do Código Tributário Nacional (CTN), Rubens Gomes de Sousa, nos trabalhos da comissão especial do mencionado código, depreende alguns dos aspectos que já envolviam as operações interestaduais de circulações de mercadoria à época da Constituição Federal de 1946: (i) qual o Estado (de origem ou de destino) em que se deveria ocorrer a incidência do imposto na operação de circulação de mercadorias interestaduais?; (ii) as inconsistências das legislações infraconstitucionais que regulamentam a incidência do imposto sobre operações interestaduais de mercadoria; (iii) antijuridicidades nas operações interestaduais em comparação às operações internas de circulação de mercadoria; (iv) diferenças entre os Estados Federados que influenciam notadamente as aplicações práticas na instituição de tributação nas operações interestaduais; (v) reunião dos Secretários de Fazenda Estaduais para resolução de problemas que envolvam as operações interestaduais<sup>33</sup>.

---

<sup>27</sup> Cf. BRASIL. **Lei nº 187, de 15 de janeiro de 1936**. Dispõe sobre as duplicatas e contas assignadas. Rio de Janeiro: Diário Oficial da União, 04 fev. 1936. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/1930-1949/1187.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1930-1949/1187.htm). Acesso em 20 maio 2020.

<sup>28</sup> MOREIRA, 2019, p. 113.

<sup>29</sup> Cf. BRASIL. [Constituição (1937)]. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 10 de novembro de 1937**. Rio de Janeiro: Diário Oficial da União, 10 nov. 1937. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao37.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm). Acesso em 20 maio 2021.

<sup>30</sup> Cf. BRASIL. [Constituição (1946)]. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de setembro de 1946**. Rio de Janeiro: Diário Oficial da União, 19 set. 1946. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao46.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm). Acesso em 20 maio 2021.

<sup>31</sup> SOUSA, 1967, p. 427-437.

<sup>32</sup> REZENDE, Fernando. **ICMS: Como Era, o que mudou ao longo do tempo, perspectivas e novas mudanças**. Disponível em: [http://www.esaf.fazenda.gov.br/esafsite/cursos\\_presenciais/Forum\\_Estados/FFEB\\_Caderno\\_n\\_10.pdf](http://www.esaf.fazenda.gov.br/esafsite/cursos_presenciais/Forum_Estados/FFEB_Caderno_n_10.pdf). Acesso em 21 jul. 2020.

<sup>33</sup> Cf. BRASIL. **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954. 549p. Disponível em <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/511517>. Acesso em 21 jul. 2021.

Alguns desses questionamentos perduram até hoje, somados aos litígios judiciais que tratam sobre as modificações legislativas na tributação das operações de circulação de mercadorias, conforme esclarece Ricardo Lobo Torres:

Alguns problemas intertemporais surgiram quando da substituição do IVC pelo ICM. Os direitos adquiridos pelos contribuintes no regime do IVC teriam que se transferir para o do beneficiário, pois no fundo se tratava do mesmo imposto que ocupava papel de tanto relevo na arrecadação dos Estados-membros, sendo a diferença baseada principalmente na forma de incidência, como proclamou logo a doutrina e reconheceu depois o STF. A outra dificuldade emanou da inexistência de créditos fiscais nas compras efetuadas ao tempo da vigência do IVC, o que impedia a compensação com o ICM devido nos primeiros meses de sua implantação, sendo o caso resolvido pelo próprio legislador, com o reconhecimento de um crédito simbólico<sup>34</sup>.

A principal modificação do sistema tributário brasileiro ocorreu na vigência da Constituição de 1946, logo após a tomada do poder pela ditadura militar na década de 1960 (sessenta), especialmente porque havia o interesse de alavancar a economia a partir da criação de um novo modelo de tributação, rechaçando o antigo sistema que era alvo de inúmeras críticas dos juristas da época, sendo considerado obsoleto<sup>35</sup>.

Nesse sentido, merece registro que, ainda que a reforma tributária tenha ocorrido sob a égide do Regime Militar, a (re)formulação do sistema tributário nacional já era objeto de discussões muito antes da implementação do golpe antidemocrático<sup>36</sup>.

Por fim, o IVM foi substituído pelo Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadoria (ICM) em 1965, sendo este ponto fulcral para compreendermos as raízes históricas da tributação não-cumulativa no Brasil<sup>37</sup>.

## 2.4 Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadoria (ICM)

A Emenda Constitucional nº 18, de 01 de dezembro de 1965<sup>38</sup>, instituiu o “embrião do ICMS”<sup>39</sup>, com exceção de outros seis impostos que foram fundidos a partir da criação do ICMS:

---

<sup>34</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. Os tributos na Constituição. Vol. IV. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 233.

<sup>35</sup> CARNEIRO, Claudio. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 6.ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 201.

<sup>36</sup> Cf. BRASIL, 1954.

<sup>37</sup> TORRES, op. cit., p. 230.

<sup>38</sup> Cf. BRASIL. [Constituição (1946)]. **Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965**. Reforma do Sistema Tributário. Brasília: Diário Oficial da União, 06 dez. 1965. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc\\_anterior1988/emc18-65.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc18-65.htm). Acesso em 09 jul. 2021.

<sup>39</sup> CARNEIRO, 2018, p. 201.

a) de mercadorias; b) de minerais; c) de combustíveis líquidos e gasosos; d) de energia elétrica; e) de transportes; e f) de comunicações<sup>40</sup>.

No que diz respeito à hipótese de incidência sobre a circulação interestadual de mercadoria durante a vigência do ICM, subsumível do item (a) acima, existem significativas modificações para o nosso estudo, primeiro por se tratar de um imposto não cumulativo para as operações internas e interestaduais, segundo, por alterar a repartição de receitas entre os Estados e os Municípios e, terceiro, pela criação de ficções jurídicas que propiciaram um maior controle do fisco sobre a arrecadação.

Considerando as premissas mencionadas, o novo sistema tributário brasileiro contribuiu para dar mais autonomia aos entes federados no que se refere à arrecadação dos tributos, a fim de fortalecer o pacto federativo e criar uma certa autonomia para todas as regiões do país, sobretudo a partir de uma divisão de competência legislativa<sup>41</sup>.

Dentre as inovações trazidas pelo ICM, certamente a não cumulatividade foi a mais relevante, ainda que não tenha sido inaugural no ordenamento jurídico brasileiro, uma vez que o predecessor do vigente Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o Imposto de Consumo, já havia sido instituído, em 1958<sup>42</sup>, com essa particularidade<sup>43</sup>.

O fim da tributação em cascata, importante característica do IVC, foi comemorada à época. José Souto Maior Borges acreditava que a mudança para o ICM também possibilitaria a abertura de um maior leque de incidências do imposto, tendo em vista que o IVC incidia apenas sobre dois atos jurídicos bilaterais típicos, as vendas e as consignações. Assim, passaria a incidir sobre as operações de circulação de mercadorias em si, dotadas de maior relevância no cenário nacional, *in verbis*:

Econômica, o I.V.C. era um tributo sobre a circulação de riquezas. Sua incidência jurídica era, entretanto, restrita à circulação por venda e consignações mercantis ou negócios jurídicos assimilados. O I.C.M. tributa igualmente a circulação de riquezas, mas sua incidência é desvinculada da compra e venda e consignação. Desvincula-se desses negócios jurídicos típicos, ao incidir sobre operações relativas à circulação de mercadorias. A sua incidência é, como já se afirmou, neutra, quanto à forma jurídica adotada, diversamente do que sucedia com o I.V.C. É, então, o I.C.M., tributo que incide eventualmente sobre atos jurídicos mediante os quais se corporifica a circulação econômica das mercadorias.

---

<sup>40</sup> CARNEIRO, loc. cit.

<sup>41</sup> GUIMARÃES, Carlos da Rocha. Observações ao anteprojeto do Código Tributário Nacional. In: **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 34, p. 446-470, out. 1953. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/13396/12305>. Acesso em: 23 jul. 2020.

<sup>42</sup> Cf. BRASIL. **Lei nº 3.520, de 30 de dezembro de 1958**. Altera a legislação do Imposto de Consumo e dá outras providências. Rio de Janeiro: Diário Oficial da União, 11 jun. 1958. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/1950-1969/L3520.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/1950-1969/L3520.htm). Acesso em 09 jul. 2021.

<sup>43</sup> TORRES, 2007, p. 231.

Todo o exposto demonstra que a incidência do I.C.M. é sobre as operações de que resulta circulação de mercadorias e não sobre a circulação em si. A circulação é pressuposta, na estruturação jurídica do imposto, como uma exteriorização da lógica e cronologicamente anterior operação que lhe é subjacente.<sup>44</sup>

O ICM introduziu importantes novidades no sistema tributário brasileiro, sendo um imposto criado com grande densidade semântica em seus conceitos. Nesse sentido, Geraldo Ataliba e Cleber Giardino estatuem:

O ICM, como visto, não é um imposto sobre a circulação. Tampouco é um imposto sobre mercadorias. "Circulação" e "mercadorias" são - para os efeitos de identificação da materialidade da h.i. do ICM - meros elementos "adjetivos", de qualificação, da operação tributada. Nisso - e apenas nisso - se resume o alcance desses termos. Sua função é a de reduzir e limitar a certos e determinados negócios jurídicos a virtude de desencadear obrigações tributárias do ICM ("adjetivo", aqui, se emprega no sentido genialmente postulado por Alfredo Becker). O que se tributa são as "operações". Não todas, porém. Apenas aquelas que se refiram, digam respeito, sejam relativas (como diz a Constituição) à circulação de mercadorias. Por isso observa Carlos Rocha Guimarães, referindo-se à h.i. do ICM, que a "circulação" não é o elemento principal, mas a sua função é objetivar a expressão "operações". E, verdadeiramente inexplicável a indecisão da doutrina e da jurisprudência em aceitar essa observação, até literalmente assentada na dição constitucional.<sup>45</sup>

Apesar das mudanças, logo após a instituição do Código Tributário Nacional em 1966<sup>46</sup>, o Regime Militar outorga em 1967 uma nova Constituição Federal<sup>47</sup>, sendo esta, deveras emendada em 1969. Todavia, ainda que a reforma tributária de 1965 tenha sido sucedida por modificações substanciais, teve sua espinha dorsal mantida incólume, em especial quanto à repartição de receitas entre os entes federados, a redução do número de tributos e a atribuição de hipóteses de incidência que gravassem os fatos imponíveis, notadamente em atenção à capacidade contributiva dos contribuintes<sup>48</sup>.

Nesse sentido, a modificação do sistema não se limitou a modificar tributos imbricados no texto legal, mas pretendeu reformar o federalismo fiscal, principalmente a partir da repartição de receitas do ICM entre os Estados e os Municípios que estivessem envolvidos nas

<sup>44</sup> BORGES, José Souto Maior. O fato gerador do I.C.M. e os estabelecimentos autônomos. *In: Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 103, p. 33-48, out. 1971. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/35281/34071>. Acesso em: 05 jul. 2020.

<sup>45</sup> ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cleber. ICM e circulação jurídica. *In: Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 144, p. 227-233, jan. 1981. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/43385/42049>. Acesso em: 05 jul. 2020.

<sup>46</sup> Cf. BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília: Diário Oficial da União, 27 out. 1966. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm). Acesso em: 15 jul. 2021.

<sup>47</sup> Cf. BRASIL. [Constituição (1967)]. **Constituição da República Federativa do Brasil, de 24 de Janeiro de 1967**. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 24 jan. 1967a. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao67.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm). Acesso em 15 jul. 2020.

<sup>48</sup> REZENDE, Fernando. AFONSO, José Roberto. **50 anos da reforma tributária nacional: origens e lições**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2014. p. 9.

operações de circulação de mercadorias. Assim, nota-se que as referidas operações tinham um relevante papel na arrecadação dos Estados, tendo a legislação previsto um mecanismo de cooperação fiscal entre entes tributantes distintos.

As preocupações do Congresso Nacional com as operações interestaduais eram latentes, e a legislação foi pensada com a intenção impedir a guerra fiscal entre os Estados<sup>49</sup>, bem como permitir uma repartição de receitas no território nacional de forma justa. Outro ponto crucial era combater a verticalização das operações empresariais, em razão do imposto em cascata.

No campo da exportação é válido mencionar que o antigo IVC incidia nas operações interestaduais de mercadorias com destino ao exterior, bem como os preços das mercadorias exportadas possuíam impostos embutidos, reduzindo a competitividade brasileira em comparação aos produtos internacionais. O ICM é inaugurado para findar os conflitos fiscais entre os Estados brasileiros, centralizar as receitas, melhorar a distribuição da arrecadação no cenário nacional e reduzir as complexidades envolvidas na cumulatividade do tributo. Noutro sentido, havia o entendimento de que as diferenças entre o IVC e o ICM estavam caracterizadas apenas pela não cumulatividade<sup>50</sup>.

Ademais, ao se uniformizar uma alíquota máxima e única para as operações interestaduais, perquiria-se assentar alguma previsibilidade, além, ainda, de determinar a eliminação da cumulatividade nas operações entre os Estados. O Senado Federal passou a ter competência para fixar tal alíquota máxima para as operações interestaduais<sup>51</sup>. Fernando Rezende e José Roberto Afonso ensinam sobre essa importante modificação:

A substituição do antigo imposto estadual pelo ICM buscava, ainda, coibir a competição fiscal, que a Comissão da Reforma classificava como uma autêntica guerra tributária entre os estados brasileiros. Como o comércio interestadual também era tributado pelo imposto sobre vendas e consignações – o IVC, os estados buscavam atrair a produção de alguns bens para suas fronteiras reduzindo a alíquota aplicada a esses produtos e, ao mesmo tempo, aumentando a alíquota aplicada a produtos vindos de fora. Ao uniformizar a alíquota interna e estender o princípio da não cumulatividade ao comércio interestadual, adotando uma alíquota teto uniforme na aplicação do ICM a operações interestaduais, a proposta da comissão visava corrigir esse problema.<sup>52</sup>

---

<sup>49</sup> Cf. SABBAG, Eduardo de Moraes. A guerra fiscal do ICMS. *In*: COELHO, Sacha Calmon Navarro. (Coord.) **Segurança Jurídica**. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 554; a Guerra Fiscal surge no final da década de 1960, tendo na década de 70 sua primeira fase de análise.

<sup>50</sup> SILVA, José Manoel da. Recebimentos antecipados e ICM. *In*: **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 98, p. 345-352, set. 1969. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/33606/32402>. Acesso em: 26 jul. 2020.

<sup>51</sup> REZENDE; AFONSO, 2014, p. 10.

<sup>52</sup> *Ibid*, p. 10/11.

Em sequência, em 1968, ocorreu a primeira Resolução do Senado que disciplinou as alíquotas do ICM, fixando as alíquotas internas e interestaduais, a fim de estabelecer a repartição de ICMS que ocorreria entre os Estados nas operações interestaduais, bem como regulamentar o valor das alíquotas de cada região do país<sup>53</sup>.

A reunião entre os secretários de fazenda estaduais, ocorrida de modo incipiente desde 1938<sup>54</sup>, foi ampliada e normatizada com o intuito de solucionar os conflitos arrecadatórios do ICM entre os Estados e, desse modo, surge a famosa Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, ainda em vigor, a fim de dispor “*sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias*”<sup>55</sup>.

Nota-se, preliminarmente, que a mencionada lei complementar dispõe sobre as operações relativas à circulação de mercadorias, implicitamente, interestaduais. Portanto, ainda que o ICM tenha sido modificado para o ICMS, o que será melhor abordado no tópico a seguir, prosseguiu sem qualquer prejuízo para sua recepção na Constituição cidadã de 1988.

O sistema tributário que emergiu a partir da reforma tributária de 1965 teve impactos significativos para as operações interestaduais de circulação de mercadorias, impulsionando a economia no início do regime militar, principalmente por corrigir distorções do antigo imposto que gravava as operações de circulação de mercadorias em cada estágio da cadeia operacional.

Noutro sentido, destaca-se a participação dos Municípios nas arrecadações do ICM, sendo de suma importância para compreendermos os interesses municipais na repartição dos valores arrecadados pelos Estados.

A EC nº 17/80 destituiu a competência da União para disciplinar, por lei ordinária, o repasse do ICM. A referida emenda definiu um percentual fixo do produto da arrecadação do imposto que deveria ser repassado aos municípios<sup>56</sup>.

Assim, em que pese a centralização do poder nas mãos da União, especialmente pela elevação da dependência dos Estados e Municípios dos recursos transferidos pelo governo central, a redemocratização trouxe um novo modelo de tributação, norteando o imposto sobre a circulação interestadual de mercadorias nos valores do Estado Democrático de Direito.

---

<sup>53</sup> SILVA, 1969, p. 345-352.

<sup>54</sup> Cf. BRASIL, 1954

<sup>55</sup> Cf. BRASIL. **Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975**. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 09 jan. 1975. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp24.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm). Acesso em 10 jul. 2020.

<sup>56</sup> Cf. BRASIL. [Constituição (1967)]. **Emenda Constitucional nº 17, de 2 de dezembro de 1980**. Altera os artigos 23, 24 e 25 da Constituição Federal e dá outras providências. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 09 dez. 1980. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc\\_anterior1988/emc17-80.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc17-80.htm). Acesso em 13 jun. 2021.

## 2.5 Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadoria e serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS)

A promulgação da Constituição Federal de 1988 substituiu o ICM pela instituição do *Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS)*, precisamente no art. 155, inc. II, da CF/88<sup>57</sup>, sendo um tributo de competência dos Estados e do Distrito Federal.

Dentre as diversas possibilidades de se disciplinar o ICMS na Carta Magna, os constituintes optaram pela forma analítica, estabelecendo minuciosos critérios sobre o imposto inaugurado<sup>58</sup>. A relevância dada ao ICMS foi monumental, tendo a expectativa de que a mudança constitucional pudesse impulsionar o crescimento do mercado interno brasileiro, de modo que passasse a ser o imposto mais importante para os Estados<sup>59</sup>.

O ICMS tem abrangência nacional, ainda que por escolha dos constituintes originários não se tenha optado pela competência da União para instituí-lo. Sendo assim, é notório que as normas federais, por sua vez, são o ponto de equilíbrio para manter o funcionamento das operações abarcadas pelo imposto<sup>60</sup>.

Os Estados e o Distrito Federal têm competência para cobrar o ICMS, desde que instituído por lei complementar, nos termos do artigo 155, § 2º, inciso XII da Carta Magna. Em razão da importância deste imposto, o legislador constituinte dispôs no artigo 34, § 8º do ADCT que, caso não fosse editada lei complementar, em sessenta dias, após a promulgação da CF/88, deveria ser celebrado convênio pelos Estados membros da Federação de forma a regular provisoriamente o ICMS.

A respectiva lei complementar não foi editada no prazo estabelecido. Diante disso, em 16 de dezembro de 1988, o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), órgão

---

<sup>57</sup> Cf. 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; (BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Congresso Nacional, 05 out. 1988a. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em 10 jun. 2021.

<sup>58</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2020. p. 44-45.

<sup>59</sup> SOUZA, Fátima Fernandes de. *Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS)*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord) e outros. **Tratado de Direito Tributário**. Vol. 1. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 545.

<sup>60</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário linguagem e método**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015. p. 788-789.

responsável para dirimir questões tributárias de interesse dos Estados da Federação, editou o Convênio ICM 66/88<sup>61</sup>, fixando normas provisórias acerca do ICMS, especialmente para regulamentar as operações interestaduais de circulação de mercadorias.

Em que pese seu caráter provisório, o referido convênio perdurou por aproximadamente oito anos, antecedendo a edição da Lei Complementar nº 87/96<sup>62</sup>, de 13 de setembro de 1996 (LC nº 87/96), apelidada de Lei Kandir em homenagem ao deputado federal que a propôs, Antonio Kandir<sup>63</sup>.

Dentre os aspectos mais relevantes do ICMS, pode-se destacar: (i) a não cumulatividade; (ii) a vedação ao creditamento do montante devido do imposto nas operações seguintes que tenham isenção ou não incidência; (iii) a anulação do crédito relativo às operações anteriores se houver isenção ou não incidência; (iv) a seletividade; (v) a resolução do Senado Federal estabelecendo as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação; (vi) a diferenciação da tributação nas operações e prestações que destinem bens e serviços ao consumidor final, contribuinte ou não do imposto<sup>64</sup>.

Além disso, as operações interestaduais de circulação de mercadoria possuem importantes questionamentos a serem respondidos, especialmente pela relevância federativa dessas relações comerciais, conforme será visto adiante.

### 2.5.1 Repartição das receitas do ICMS nas operações interestaduais de mercadoria

O ICMS é um imposto que possui dois sistemas de repartição tributária. O primeiro é a repartição com os Municípios do percentual de 25% (vinte e cinco por cento) do produto da arrecadação do imposto estadual; o segundo, é o compartilhamento de competência entre dois entes federados distintos sobre o mesmo fato imponible<sup>65</sup>.

Assim, os valores recolhidos de ICMS a partir das operações interestaduais são imprescindíveis para definição do produto da arrecadação a ser repassado para os Municípios, após a efetiva definição dos Estados envolvidos na referida operação.

---

<sup>61</sup> Cf. BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária. **Convênio ICM 66/88**. Fixa normas para regular provisoriamente o ICMS e dá outras providências. Brasília, DF: 1988b. Disponível em [https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1988/CV066\\_88](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1988/CV066_88). Acesso em: 11 maio 2021.

<sup>62</sup> Cf. BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Brasília, DF: Diário Oficial da União, 16 set. 1996b. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm). Acesso em: 08 out. 2020.

<sup>63</sup> CARNEIRO, 2018, p. 218-219.

<sup>64</sup> Cf. BRASIL, 1988a: Art. 155, §2º, inc. I à VII.

<sup>65</sup> CARNEIRO, Claudio. **Curso de direito tributário e financeiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2020. p. 129.

Com efeito, a Carta Magna criou instrumentos para repartir a arrecadação do ICMS entre os Estados competentes, atribuindo ao Senado Federal competência para fixar as alíquotas que envolvam as operações interestaduais, notadamente para servir de mecanismo de compensação aos Estados membros menos industrializados<sup>66</sup>.

Nesse sentido, verifica-se que por iniciativa de um terço dos senadores, compete ao Senado fixar as alíquotas mínimas do ICMS para as operações internas, as quais devem ser aprovadas por maioria absoluta numa resolução que disponha sobre as alíquotas<sup>67</sup>. Também para as operações internas, por iniciativa da maioria absoluta dos senadores, o Senado poderá editar resolução estabelecendo as alíquotas máximas do ICMS, necessitando da aprovação de dois terços de seus membros<sup>68</sup>. Assim, o Senado Federal tem o papel de estabelecer as alíquotas mínimas e máximas do ICMS, cabendo aos Estados definirem suas alíquotas efetivas, em consonância ao pacto federativo e a autonomia dos Estados.

Na redação original da Constituição Federal as operações de mercadorias que se destinassem a consumidores finais localizados em outros Estados, adotavam a alíquota interestadual quando o destinatário da mercadoria fosse contribuinte do imposto. Todavia, quando o destinatário não fosse contribuinte do ICMS, incidiria a alíquota interna do imposto, devido tão somente ao Estado de origem. Sendo assim, apesar de se tratar de operação indiscutivelmente interestadual, a incidência do ICMS seguia os parâmetros de uma operação interna.

Contudo, no final do século XX e início do século XXI, presencia-se um acelerado crescimento do mercado *online*, em que as aquisições de produtos ocorrem digitalmente entre consumidores e empresas localizadas em Estado distintos, com implicações que serão analisadas nos capítulos seguintes.

Com o crescimento do comércio digital, os Estados tentaram adequar a distorção criada pelas vendas *online* nas operações interestaduais, em razão da nova realidade comercial que se avizinhava cada vez mais forte.

Preliminarmente, o CONFAZ editou o Protocolo do ICMS nº 21/2011<sup>69</sup>, prevendo a possibilidade de arrecadação de parcela do imposto devido à unidade federada destinatária da

---

<sup>66</sup> BELEEIRO, Aliomar. DERZI, Misabel Abreu Machado (Atual.). **Direito tributário brasileiro**: CTN comentado. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 1325.

<sup>67</sup> Cf. BRASIL, 1988a: Art. 155, §2º, inc. V, “a”: estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

<sup>68</sup> Cf. BRASIL, 1988a: Art. 155, §2º, inc. V, “b”: fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

<sup>69</sup> Cf. BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária. **Protocolo ICMS 21, de 1º de abril de 2011**. Estabelece disciplina relacionada à exigência do ICMS nas operações interestaduais que destinem mercadoria

mercadoria, nas operações interestaduais em que o consumidor final realiza através da *internet*, *telemarketing* ou *showroom*, uma compra de determinado produto.

O CONFAZ teve como objetivo dirimir as distorções de arrecadação nas operações realizadas na *internet*, considerando o aumento significativo do *e-commerce*, o que não estava previsto quando da promulgação da Constituição Federal de 1988. A cobrança de ICMS estabelecida pelo respectivo protocolo apresentou vícios de constitucionalidade, assim, em 17 de setembro de 2014, o STF declarou a inconstitucionalidade do referido protocolo, especialmente porque os Estados signatários estipularam regime tributário diferente do previsto na Constituição Federal, criando-se uma substituição tributária não prevista em lei<sup>70</sup>.

Após a declaração de inconstitucionalidade pelo STF, o Congresso Nacional elaborou um projeto de emenda à Constituição, a fim de sanar os vícios de inconstitucionalidade do Protocolo do ICMS 21/2011, que resultou na aprovação da Emenda Constitucional nº 87/2015<sup>71</sup>. A referida emenda modificou o sistema de arrecadação de ICMS interestadual para as operações que se destinem aos consumidores finais não contribuintes que estejam localizados em outros Estados, prevendo que a diferença entre a alíquota interna e a interestadual caberá ao Estado de destino, após ter ocorrido uma regra transitória prevista no art. 99 do ADCT<sup>72</sup>.

A mudança constitucional extinguiu a diferenciação entre o “contribuinte não consumidor” e o “contribuinte consumidor”. O recolhimento do referido imposto passou a ser repartido no Estado de destino e no Estado de origem em ambas as hipóteses<sup>73</sup>.

Assim sendo, após retenção do ICMS devido ao Estado de origem, no valor da alíquota interestadual fixada pelo Senado Federal, será devido ao Estado de destino o que se

---

ou bem a consumidor final, cuja aquisição ocorrer de forma não presencial no estabelecimento remetente. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 07 abr. 2011a. Disponível em [https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/protocolos/2011/pt021\\_11](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/protocolos/2011/pt021_11). Acesso em: 11 maio 2020.

<sup>70</sup> Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 4628/DF**. [...] Protocolo ICMS nº 21/2011. Ato normativo dotado de generalidade, abstração e autonomia. Mérito. Cobrança nas operações interestaduais pelo Estado de destino nas hipóteses em que os consumidores finais não se afigurem como contribuintes. Inconstitucionalidade [...]. Impetrante: Confederação Nacional do Comércio de Bens Serviços e Turismo – CNC. Impetrado: Estado do Acre e outros. Relator: Min. Luix Fux. Brasília, DF, 17 de setembro de 2014b. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7310046>. Acesso em 29 jun. 2020

<sup>71</sup> Cf. BRASIL. [Constituição (1988)]. **Emenda Constitucional nº 87, de 16 de abril de 2015**. Altera o § 2º do art. 155 da Constituição Federal e inclui o art. 99 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para tratar da sistemática de cobrança do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação incidente sobre as operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 17 abr. 2015b. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc87.htm). Acesso em 10 jun. 2021.

<sup>72</sup> BELEEIRO; DERZI, 2018, p. 1326.

<sup>73</sup> CARRAZZA, 2020, p. 492.

convencionou chamar de DIFAL (diferencial de alíquota)<sup>74</sup>, no valor entre a alíquota interna do Estado destinatário e o valor pago ao Estado originário da mercadoria.

No mesmo sentido do Protocolo ICMS 21/2011, a emenda constitucional tinha como finalidade reduzir as desigualdades de arrecadação entre os Estados que não possuíam grandes empresas de distribuição de produtos industrializados, sobretudo nos grandes centros comerciais e nos Estados menos desenvolvidos industrialmente, tendo em vista que a Constituição não determinou a repartição de ICMS entre as unidades federadas de origem e de destino para operações interestaduais.

Ademais, verifica-se que o art. 22 da CF/88 atribui competência privativa à União para legislar sobre o comércio interestadual, sendo reconhecidas pelo STF como inconstitucionais as leis estaduais que pretenderem dispor sobre as incidências das operações interestaduais<sup>75</sup>. A repartição do ICMS é tema importantíssimo para manutenção do pacto federativo, uma vez que parte do produto da arrecadação ICMS é repassado diretamente para os Municípios, conforme ensina Ricardo Lobo Torres:

Diz o art. 158, IV, da CF que 25% do produto da arrecadação do ICMS pertencem aos Municípios e serão creditados em contas especiais, abertas em estabelecimentos oficiais de crédito. A parcela dos Municípios é incondicionada, não sendo objeto de qualquer vinculação a despesas e órgãos. Além disso, é depositada diretamente em favor do Município, sem passagem pelo orçamento do Estado e sem transferência<sup>76</sup>.

Diante do modelo híbrido de competência para arrecadação do ICMS, onde os Estados de origem e de destino possuem mútuo interesse na repartição do imposto, bem como os municípios também têm interesse no produto da arrecadação do ICMS, qualquer modificação poderá implicar em conflitos federativos.

Sendo assim, para compreender-se os aspectos relevantes do ICMS, especialmente por sua grande relevância no ordenamento jurídico brasileiro, analisar-se-á os conceitos dos vocábulos que compõem a expressão: “operações interestaduais de circulação de mercadorias”.

## 2.5.2 Definição das operações interestaduais de circulação de mercadoria

---

<sup>74</sup> Há importante discussão sobre a inconstitucionalidade do diferencial de alíquota sem previsão em Lei Complementar, que será abordada no último capítulo.

<sup>75</sup> BRASIL, 2014.

<sup>76</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. Constituição financeira, sistema tributário e Estado fiscal. Vol. I. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. p. 505.

A extensa nomenclatura do ICMS denota a existência de múltiplos sentidos<sup>77</sup> que se somam aos inúmeros dispositivos constitucionais que norteiam expressamente a tributação das operações de circulação de mercadoria. Nesse sentido, a doutrina é uníssona na afirmação de que existem inúmeras hipóteses de incidência dentro do referido imposto, conforme ensina Roque Carrazza:

A sigla ‘ICMS’ alberga pelo menos cinco impostos diferentes, a saber: a) o imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que, de algum modo, compreende o que nasce da entrada, na Unidade Federada, de mercadorias importadas do exterior; b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de comunicação; d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais. Dizemos diferentes, porque estes tributos têm hipóteses de incidência e bases de cálculo diferentes. Há, pois, pelo menos cinco núcleos distintos de incidência do ICMS.<sup>78</sup>

No entanto, no presente estudo, recortou-se apenas uma parte das hipóteses de incidência do ICMS, especialmente no que se refere às operações interestaduais de circulação de mercadorias.

Desse modo, destaca-se que a Constituição Federal de 1988 não grava exclusivamente as mercadorias por meio do ICMS, mas combina os conceitos de “circulação”, “operação” e “mercadorias”, sendo imprescindível que as três conceituações estejam interligadas.

As operações são negócios jurídicos realizados entre dois indivíduos ou mais, com o fito comercial. Nota-se que o sentido jurídico das operações é o que realmente importa, não sendo suficiente o mero deslocamento da mercadoria<sup>79</sup>.

O conceito de circulação carrega uma carga semântica que é debatida há décadas na doutrina e na jurisprudência brasileiras<sup>80</sup>, resumindo-se, para fins do ICMS, ao direito de alterar a titularidade da mercadoria:

Circulação, da mesma forma que o termo “operações”, comporta diversos significados. Porém, uma vez que “operações” significa atos ou negócios jurídicos, conforme definido pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, o conceito que interessa é o de “circulação jurídica”, representada pela “transferência da posse ou da propriedade da mercadoria”.

<sup>77</sup> Cf. COSTA, Adriano Soares da. **Teoria da incidência da norma jurídica**: Crítica ao realismo linguístico de Paulo de Barros Carvalho. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 30/31: “O processo hermenêutico não pode ser visto como um processo arbitrário, em que o interprete atribui, como queira, significação ao texto analisado. Dizer que o signo não possui, ele próprio, uma significação emascula o processo comunicacional, que apenas pode ser realizado dentro de um código comum ao emissor e ao destinatário. Quem expressa alguma mensagem, buscando ser compreendido, expressa dentro de uma gramática comum à comunidade do discurso”.

<sup>78</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012. p. 40-41.

<sup>79</sup> Cf. PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**: Completo. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2020. p. 600.

<sup>80</sup> SILVA, 1969, p. 345-352.

A circulação se exterioriza de várias formas indicadas na lei complementar, sendo a principal delas a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte.<sup>81</sup>

Fátima Fernandes de Souza ensina que o termo operação pode ser compreendido por sentidos diferentes, seja físico, econômico ou jurídico, todavia, ainda que haja um interesse econômico, a doutrina enfatiza que para incidência do ICMS o sentido que interessa é o jurídico<sup>82</sup>.

Nesse mesmo sentido, Paulo de Barros Carvalho: “Tenho para mim que o vocábulo ‘operações’, no contexto, exprime o sentido de atos ou negócios jurídicos hábeis para provocar a circulação de mercadorias.”<sup>83</sup> e Leandro Paulsen, sinteticamente assevera: “Operações são negócios jurídicos”<sup>84</sup>.

Paulsen aduz que “circulação é transferência de titularidade, e não apenas movimentação física”<sup>85</sup>. Nesse mesmo íterim, Paulo de Barros Carvalho estatui que: “é a passagem das mercadorias de uma pessoa para outra, sob o manto de um título jurídico, com a consequente mudança de patrimônio.”<sup>86</sup>

Decerto que existem duas espécies de circulação que são confrontadas entre si, a circulação jurídica e a circulação econômica, a primeira não se importa com a mera transferência física da mercadoria, bastando que ocorra a circulação jurídica do bem. A segunda, o deslocamento físico da mercadoria é considerado uma saída tributável, em razão do substrato econômico da operação<sup>87</sup>.

No Brasil, optou-se pela teoria da circulação jurídica da mercadoria, sendo imprescindível a mudança de titularidade da mesma para fins de incidência<sup>88</sup>, *in verbis*:

No entanto, como anteriormente ressaltado, a mera circulação física da mercadoria não é suficiente para caracterizar a incidência do imposto. Tanto que pode haver operação de circulação de mercadorias ensejadora da incidência sem que a mercadoria saia do lugar (por exemplo, transferência da titularidade da mercadoria que permanece

<sup>81</sup> SOUZA, 2011, p. 547.

<sup>82</sup> Ibid, p. 547.

<sup>83</sup> CARVALHO, 2015, p. 756.

<sup>84</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário: Completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2020. p. 600.

<sup>85</sup> Ibid, loc. cit.

<sup>86</sup> CARVALHO, op. cit., loc. cit.

<sup>87</sup> SILVA, 1969, p. 345-352.

<sup>88</sup> Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Repercussão Geral no Recurso Extraordinário com Agravo 1255885/MS**. [...] Deslocamento de mercadorias. Estabelecimentos de mesma titularidade localizados em unidades federadas distintas. Ausência de transferência de propriedade ou ato mercantil. Circulação jurídica de mercadoria. [...] Firmada a seguinte tese de repercussão geral: Não incide ICMS no deslocamento de bens de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte localizados em estados distintos, visto não haver a transferência da titularidade ou a realização de ato de mercancia. Recorrente: Ana Fumie Yokoyama e outros. Recorrido: Estado do Mato Grosso do Sul. Relator: Ministro Presidente. j: 17 ago. 2020, d: 14 set. 2020, p: 15 set. 2020e. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/repercussao-geral11222/false>. Acesso em: 23 mar. 2021.

em depósito fechado), como pode haver circulação física sem que se configure negócio jurídico, como se dá entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica situados no mesmo Estado. Daí dizer-se que o imposto é relativo à circulação da mercadoria<sup>89</sup>.

Em continuidade, o conceito de mercadoria ficou estático por muitos anos, entretanto, com as inovações tecnológicas, foi inevitável retornar ao debate sobre os limites e alcances desse signo.

Anteriormente, compreendia-se que as mercadorias estavam imbuídas de uma característica física, palpável, vista a olho nu, e que obrigatoriamente deveriam ser vendidas com o objetivo de mercancia<sup>90</sup>.

Todavia, as mudanças tecnológicas trazidas pela revolução digital impulsionaram uma revisitação ao conceito de mercadoria, ampliando-se aos produtos vendidos na *internet* as características de “bens móveis”, ainda que sejam apenas virtuais.

O desenvolvimento e a popularização da internet impulsionaram a criação de novas tecnologias que modificaram a maneira como o mundo funciona. As operações comerciais passaram a ser cada vez mais realizadas a partir de celulares, *tablets* e computadores, com funções cada vez mais amplas e complexas. As telecomunicações através das redes sociais e aplicativos de mensagens eletrônicas instantâneas; o acesso a entretenimento como filmes, jornais e revistas; e a compra de uma variedade de artigos em plataformas de *e-commerce* são algumas das funcionalidades. A movimentação de grandes valores no mercado virtual e o aumento paulatino da parcela de consumidores, são indicadores de como as relações mercantis se modificaram nos últimos anos.

Em síntese, pode-se definir que as operações de circulação de mercadorias, que são gravadas pela incidência do ICMS, são os negócios jurídicos que transferem juridicamente a propriedade da mercadoria entre um remetente e um destinatário.

### 2.5.3 Análise de operações interestaduais de circulação de mercadoria

Na presente dissertação, o adjetivo interestadual soma-se ao conceito de operações, a fim de que mais um requisito esteja presente na análise da hipótese de incidência do ICMS, vez que não basta ocorrer a incidência do referido imposto, mas este deve envolver a relação entre Estados distintos.

---

<sup>89</sup> SOUZA, 2011, p. 547-548.

<sup>90</sup> Ibid, p. 548-549.

Ou seja, apenas as circulações de mercadorias provenientes de um negócio jurídico (operação) oneroso, que envolvam ao menos um alienante e um adquirente, em Estados distintos da Federação, fazem parte do objeto deste estudo<sup>91</sup>.

As definições dos conceitos inerentes ao ICMS podem ser extraídas de forma expressa ou implícita do texto constitucional, sendo certo que os conceitos e as formas do direito privado possuem seu conteúdo imodificável para efeitos tributários, nos termos do art. 110 do CTN<sup>92</sup>.

A definição de “operações interestaduais”, aparentemente, não apresenta grande dificuldade de compreensão, no entanto, como bem salienta Tárek Moussallem: “a maioria das discordâncias entre os juristas é, em rigor, proveniente de desajuste linguístico nos significados dos signos por eles usados”<sup>93</sup>.

Assim, é necessária uma análise mais apurada entre a distinção das operações internas e interestaduais, a fim de se definir os critérios jurídicos que lhes diferenciam, de modo que, para auxiliar nesta verificação, analisar-se-á os seguintes casos hipotéticos:

No primeiro caso, o remetente de uma mercadoria (vendedor) está localizado no Estado do Rio de Janeiro e o adquirente da referida mercadoria (comprador) está localizado no Estado de São Paulo, sendo ambos contribuintes de ICMS. Todavia, o comprador requer que a entrega seja realizada para um terceiro (consumidor final), não contribuinte de ICMS, no próprio Estado do Rio de Janeiro. Indaga-se: consiste numa operação interna ou interestadual? (Figura 01 – Anexo 01)

Nota-se que a mercadoria sequer ultrapassa as fronteiras do Estado do Rio de Janeiro, sendo remetida, por ordem do adquirente da mercadoria, para um terceiro sem qualquer relação comercial com o estabelecimento fluminense.

Em consultas tributárias, os Fiscos estaduais do Rio de Janeiro e de São Paulo, por exemplo, compreendem que se o remetente da mercadoria ao entregá-la ao consumidor final de mesmo Estado, ainda que a venda tenha ocorrido para uma empresa com inscrição estadual localizada em outro Estado, no exemplo acima, o Estado de São Paulo, estaria efetuando uma operação interna<sup>94</sup>.

---

<sup>91</sup> CARRAZZA, 2020, p. 45.

<sup>92</sup> Cf. 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.

<sup>93</sup> MOUSSALLEM, Tárek Moysés. Sobre as definições. In: CARVALHO, Paulo de Barros. (Coord.) **Lógica e direito**. São Paulo: Noeses, 2016. p. 249.

<sup>94</sup> Cf. SÃO PAULO (Estado). Secretaria de Estado de Fazenda e Planejamento. **Resposta à consulta tributária nº 23.484, de 15 de abril de 2021**. ICMS. Obrigações acessórias. Venda para adquirente com atividade de construção civil, não contribuinte, situado em território paulista, com entrega em canteiro de obra localizado em outro Estado. Diferencial de alíquotas (DIFAL). São Paulo: SEFAZ, 16 abr. 2021. Disponível em:

Nesse mesmo sentido, José Eduardo Soares de Melo:

Entende-se que (i) nas vendas a consumidor final não contribuinte do imposto, somente deve ser recolhido o ICMS a outro Estado se houver a obrigação do vendedor de entregar a mercadoria vendida em outra Unidade federada; caso contrário, deve ser aplicada a alíquota interna; (ii) no caso de aquisições realizadas por não contribuintes inscritos no Cadastro de Contribuintes do ICMS, *permanece a adoção de alíquota interna*, como é o caso de construtoras que adquirem mercadoria para ser aplicada em obra localizada no mesmo Estado que ocorre a operação<sup>95</sup>. (g.n)

Todavia, discorda-se do entendimento do ilustre professor e das referidas consultas tributárias, de modo que o ICMS deve ser verificado a partir da circulação jurídica da mercadoria, não importando se a mercadoria saiu fisicamente ou não do Estado do estabelecimento remetente<sup>96</sup>.

Melhor esclarecendo, a incidência do ICMS ocorrerá entre os sujeitos envolvidos no momento da venda da mercadoria, não importando a localidade (física) final que será determinada a mercadoria pelo adquirente. Ou seja, a circulação física da mercadoria é juridicamente irrelevante<sup>97</sup>.

Desse modo, a operação interestadual de circulação de mercadoria está ligada exclusivamente à operação jurídica, sendo irrelevante, em regra, a destinação física da mercadoria.

Alfredo Augusto Becker ensina sobre os fatos jurídicos não se confundirem com a realidade física:

o jurídico é *realidade* espiritual (não confundir realidade e matéria) e toda a fenomenologia jurídica existe e desencadeia-se no *mundo do pensamento*. Os fatos jurídicos não se passam no mundo das percepções visuais e auditivas, gustativas e tácteis.<sup>98</sup>

---

[https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/RC23484\\_2021.aspx](https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/RC23484_2021.aspx). Acesso em 20 jun. 2021; SÃO PAULO (Estado). Secretaria de Estado de Fazenda e Planejamento. **Resposta à consulta tributária n° 18.772, de 09 de janeiro de 2019. ICMS. Emenda Constitucional n° 87/15. Operações com mercadorias entregues a empresas de construção civil dentro e fora do Estado. Diferencial de alíquotas (DIFAL).** São Paulo: SEFAZ, 21 jan. 2019. Disponível em: [https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/RC18772\\_2018.aspx](https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/RC18772_2018.aspx). Acesso em 20 jun. 2021.; SÃO PAULO (Estado). Secretaria de Estado de Fazenda e Planejamento. **Resposta à consulta tributária n° 21.319, de 17 de abril de 2020. ICMS. Operações com mercadorias entregues diretamente no canteiro de obra situado em outro Estado. Empresas de construção civil localizadas dentro do Estado. Diferencial de alíquotas (DIFAL).** São Paulo: SEFAZ, 18 abr. 2020. Disponível em: [https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/RC21319\\_2020.aspx](https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/RC21319_2020.aspx). Acesso em 20 jun. 2021.; RIO DE JANEIRO (Estado). Secretaria de Estado de Fazenda. **Consulta de Contribuinte n° 74, de 31 de julho de 2018. Fornecimento de mercadorias por fornecedores para canteiros de obras em operações interestaduais.** Disponível em: <https://www.contabeis.com.br/legislacao/4102998/consulta-ccjt-74-2018/>. Acesso em 12 jun. 2021.

<sup>95</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 15. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2020. p. 245.

<sup>96</sup> TORRES, 2007, p. 245-251.

<sup>97</sup> CARVALHO, 2015, p. 755.

<sup>98</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 444.

Nesse sentido, o STF ao julgar o Agravo em Recurso Extraordinário nº 665.134/MS<sup>99</sup>, por maioria, no dia 22 de outubro de 2020, decidiu que é devido o ICMS ao Estado-membro no qual está situado o destinatário jurídico da operação iniciada no exterior, onde ocorre a transferência do domínio da mercadoria. Assim, o Tema nº 520 do STF<sup>100</sup>, em sede de repercussão geral, vai ao encontro do entendimento exarado neste trabalho, ou seja, independe de onde esteja o consumidor final da mercadoria, o fator crucial para definição da operação interestadual ou interna da mercadoria será a localização do adquirente da mercadoria (circulação jurídica).

O aspecto jurídico adotado permite definir-se com segurança os sujeitos ativos e passivos do tributo, uma vez que se analisará especialmente os documentos fiscais emitidos pelos contribuintes, sendo prescindíveis os eventos físicos decorrentes da operação comercial.

No segundo caso, na hipótese em que o remetente da mercadoria (vendedor) esteja localizado no Estado do Rio de Janeiro e o adquirente da mercadoria (comprador), contribuinte de ICMS, esteja localizado no Estado de São Paulo. No entanto, o comprador requer que a entrega seja realizada em estabelecimento de sua titularidade no próprio Estado do Rio de Janeiro. Indaga-se: consiste numa operação interna ou interestadual? (Figura 02 – Anexo 01)

De início, salienta-se que não há previsão legal acerca da entrega (transferência) de mercadoria à ordem para outro estabelecimento de mesma titularidade, todavia, para fins de controle de estoque, controle logístico e aumento nas margens de lucro na aquisição das mercadorias, tal prática poderia ser do interesse de determinadas empresas. Portanto, a transferência à ordem permitiria que os estabelecimentos autônomos pudessem efetuar transferência de mercadoria sem que a mesma transite pelo estabelecimento adquirente, notadamente a partir da analogia com a venda à ordem, alegando especialmente as vantagens logísticas da operação<sup>101</sup>.

---

<sup>99</sup> Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Agravo em Recurso Extraordinário 665134/MG. ICMS. Importação.** Art. 155, §2º, IX, "a" da Constituição da República. [...] Importação por conta própria. Importação por conta e ordem de terceiro. Importação por conta própria sob encomenda. Recorrente: FMC Química do Brasil. Ltda. Recorrido: Estado de Minas Gerais. Relator: Min. Edson Facchin. j: 24 abr. 2020, d: 18 maio 2020, p: 19 maio 2020a, Dje-123. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur424801/false>. Acesso em: 25 jun. 2021.

<sup>100</sup> Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Tema 520.** Sujeito ativo do ICMS a incidir sobre circulação de mercadorias importadas por um estado da federação, industrializadas em outro estado da federação e que retorna ao primeiro para comercialização. O Sujeito ativo da obrigação tributária do ICMS incidente sobre mercadoria importada é o Estado-membro no qual está domiciliado ou estabelecido o destinatário legal da operação que deu causa à circulação de mercadoria, com a transferência de domínio. ARE 665134. Relatora: Min. Rosa Weber. j: 07 mar. 2020, p: 15 jun. 2020b. Disponível em: <https://www.tjro.jus.br/nugep-conteudo-atualizacoes/item/13935-tema-520-stf-transito-em-julgado>. Acesso em: 10 abr. 2021.

<sup>101</sup> MANZANO, Cinthya Rossana Martins. A polêmica operação de transferência à ordem no ICMS. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 166, 2009, p. 16-17.

Todavia, diferentemente do exposto acima, verifica-se que a transferência à ordem encontra óbice nos dispositivos constitucionais que tratam sobre o pacto federativo, uma vez que se desvirtua a neutralidade tributária, especialmente no que se refere ao controle da fiscalização acerca das operações de transferências.

Assim, a fim de evitar uma possível sonegação fiscal, atualmente a operação deve ocorrer pelo estabelecimento destinatário da mercadoria, impedindo que ocorra um envio “simbólico” da mercadoria entre estabelecimentos do mesmo titular. Além disso, a referida operação possui notória complexidade para fins de creditamento do ICMS na apuração de cada estabelecimento.

A entrega da mercadoria não poderá ocorrer em nome de estabelecimento do mesmo titular que estiver localizado em outro Estado do país, sob pena de se desvirtuar o sistema de repartição de receitas do ICMS, bem como dificultar-se demasiadamente a fiscalização por parte dos Estados ao verificarem a efetiva ocorrência dos fatos imponíveis.

Desse modo, não cabe definir-se a ocorrência de uma operação interna ou interestadual, mas da impossibilidade de efetuar-se a operação de transferência de mercadoria em decorrência da transferência simbólica do estabelecimento adquirente da mercadoria que se pretender remeter para o estabelecimento de mesma titularidade em outro Estado, sob pena de desvirtuar a repartição de receitas entre os Estados.

No terceiro exemplo prático, na hipótese em que o consumidor final, não contribuinte de ICMS, que vai presencialmente à determinada loja adquirir uma mercadoria, no entanto, solicita que esta seja remetida, por sua conta e ordem, à sua residência em outro Estado. Indaga-se: consiste numa operação interna ou interestadual? (Figura 03 – Anexo 01)

A aquisição da mercadoria, presencialmente, pelo consumidor final, não contribuinte de ICMS, não deixa dúvidas sobre sua classificação como operação interna. No entanto, no caso de remessa da mercadoria para outro Estado, por ordem do adquirente, o destino da mercadoria será imprescindível para classificação da operação, uma vez que o consumidor estará destinado a Estado diverso<sup>102</sup>.

Desse modo, quando a mercadoria não for retirada do estabelecimento vendedor imediatamente, a operação ocorrerá juridicamente para outro Estado quando da efetiva entrega, sendo o pagamento *in loco* uma faculdade do adquirente que não tem o condão de internalizar a operação de circulação de mercadoria, especialmente porque a incidência do ICMS ocorrerá

---

<sup>102</sup> MELO, 2020, p. 247.

quando da saída de mercadoria do estabelecimento do contribuinte com destino ao outro Estado<sup>103</sup>.

Nos últimos casos, quarto e quinto, respectivamente, elenca-se os seguintes exemplos e questionamentos: o remetente da mercadoria que está localizado no Estado do Rio de Janeiro e o adquirente da mercadoria, consumidor final, está no Estado de São Paulo. Após o recebimento da mercadoria, via *e-commerce*, para a residência do consumidor final, deseja-se devolver a mercadoria fisicamente no estabelecimento de mesma titularidade (marca idêntica) do remetente, localizado em seu Estado de residência (São Paulo). A devolução da mercadoria será interna ou interestadual? (Figura 04 – Anexo 01)

Por último, o remetente da mercadoria está localizado no Estado do Rio de Janeiro e o adquirente da mercadoria, contribuintes de ICMS, está no Estado de São Paulo, todavia, a entrega deve ser realizada no Estado de Minas Gerais para um consumidor final. Para qual Estado é devido o *difal*? (Figura 05 – Anexo 01)

Ambos os casos serão aprofundados detalhadamente no último capítulo da dissertação, especificamente no tópico do *omnichannel* e no diferencial de alíquota do ICMS (DIFAL), para melhor compreensão sobre os temas.

O objetivo inicial dos casos narrados é exemplificar-se que conceitos aparentemente fáceis podem tornar-se demasiadamente complexos a depender do caso concreto, de modo que a perspectiva da neutralidade tributária, analisada no próximo capítulo, é imprescindível para a harmonização do sistema tributário brasileiro, bem como as relações comerciais que envolvam diferentes Entes da Federação, sobretudo a partir das premissas estabelecidas neste capítulo.

## **2.6 Aspectos jurídico-tributários do ICMS nas operações interestaduais de circulação de mercadoria**

Neste tópico, serão analisados os aspectos normativos que envolvem as operações interestaduais de circulação de mercadorias, destacando-se os critérios jurídicos de maior relevância para definição da hipótese de incidência do ICMS-interestadual<sup>104</sup>.

O critério material do ICMS-interestadual não está disposto expressamente no texto constitucional, tampouco na Lei Complementar nº 87/96. Todavia, a partir de uma análise da Constituição Federal, verifica-se a existência de um sentido mínimo a ser extraído do ICMS,

---

<sup>103</sup> Cf. Art. 12, I da Lei Complementar nº 87/96.

<sup>104</sup> CARVALHO, 2015, p. 153.

portanto, para fins da incidência do imposto, exige-se que haja uma circulação de mercadoria, mas que esta circulação (jurídica) seja realizada a partir de uma operação efetiva.

Com efeito, quando dos critérios estabelecidos pelo artigo 2º da Lei Kandir, a expressão “operações relativas à circulação de mercadorias” não se subdivide em operações internas ou interestaduais expressamente. Por isso, a hipótese de incidência prevê que ocorrida uma operação de circulação de mercadoria, verificar-se-ão os critérios jurídicos desta, a fim de se confirmar a destinação da operação.

Nesse aspecto, a definição de uma operação interna ou interestadual é imprescindível para fins arrecadatórios. Geraldo Ataliba pontua os recorrentes problemas ocasionados por uma percepção equivocada do critério espacial na hipótese de incidência:

Se a lei nada disser, estará implicitamente dispondo que lugar relevante é aquele mesmo em que se consuma o fato imponible. Dentro de certos limites, a lei pode estabelecer presunções ao atribuir efeitos diversos a fatos imponíveis ocorridos em lugares diferentes (desde que no território do legislador).<sup>105</sup>

A Lei Kandir, em seu artigo 11, prescreve as hipóteses de incidência do ICMS a partir da localidade (espaço) em que ocorre juridicamente a operação de circulação de mercadoria, para fins de cobrança do imposto. Nota-se que a Lei Complementar, como regra geral, definiu que a incidência do ICMS ocorrerá no estabelecimento onde se encontre a mercadoria (origem) no momento da operação de circulação.

Para fins arrecadatórios e de repartição financeira federativa, o legislador optou por uma arrecadação mista, cabendo ao Estado de origem o valor estabelecido pela Resolução do Senado Federal e ao Estado de destino, a diferença entre a alíquota interna (mais elevada) e a alíquota interestadual (mais diminuta). É imperioso destacar que é de responsabilidade do destinatário da mercadoria a arrecadação do tributo, quando for contribuinte regular do imposto, entretanto, se o destinatário da mercadoria não for contribuinte de ICMS, caberá ao remetente o recolhimento do imposto. Repise-se que após a redação dada pela Emenda Constitucional nº 87/2015, o texto constitucional dispôs que para operação relativa à circulação de mercadoria com destino ao consumidor final que estiver localizado em Estado distinto do vendedor, caberá ao Estado de destino da mercadoria a diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual (DIFAL)<sup>106</sup>.

---

<sup>105</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 106.

<sup>106</sup> O último capítulo abordará a inconstitucionalidade do diferencial de alíquota instituído sem previsão na Lei Complementar.

Nas operações interestaduais em que o consumidor final seja destinatário, caberá ao remetente da mercadoria pagar o imposto para o Estado de destino, em guia própria, ou seja, na hipótese de venda a consumidor final, localizados em diferentes Estados do Brasil, caberá às empresas o conhecimento das legislações e dos procedimentos de pagamentos que envolvam as operações interestaduais realizadas, denotando sua complexidade, nos termos do art. 155, §2º, inc. VIII, “a” da CF/88.

Nota-se que o sujeito passivo, nas hipóteses de venda de mercadoria para não contribuinte do imposto, ficará responsável pelo recolhimento do tributo para ambos os sujeitos ativos do ICMS, demonstrando especial relevo e complexidade nessas operações.

Nas operações interestaduais de circulação de mercadoria, a lei considera ocorrido o fato imponible quando (i) houver a circulação jurídica da mercadoria ou (ii) ocorrer o momento da saída física da mercadoria de um estabelecimento para outro do mesmo titular<sup>107</sup>, nos termos dos incisos I e IV, do artigo 12 da LC n° 87/96. Desse modo, não há dúvida de que a indicação do sujeito passivo (devedor do tributo) ou do sujeito ativo (ente da Administração Pública que tem o direito de receber a exação) possui enorme relevância para o federalismo brasileiro, notadamente para custear as despesas públicas dos Estados.

Assim, o cerne do presente estudo está intimamente ligado ao critério pessoal do ICMS<sup>108</sup>, uma vez que a indicação do sujeito ativo nas operações interestaduais definirá o ente responsável por arrecadar parte (ou todo) do ICMS<sup>109</sup>.

No que se refere ao ICMS, cabe aos Estados e ao Distrito Federal a sujeição ativa, podendo esta ser exclusiva para um destes, ou compartilhada entre eles. Para as operações interestaduais, é condição *sine qua non* a existência de mais de um ente tributante. Portanto, o sujeito ativo do ICMS é o Estado ou Distrito Federal que possua um direito potestativo de exigir uma prestação pecuniária de determinada pessoa física ou jurídica que tenha realizado uma operação de circulação de mercadoria.

---

<sup>107</sup> O último capítulo abordará as operações de transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular.

<sup>108</sup> Salienta-se que o art. 11, I, ‘g’ da LC n° 87/96 prevê que nas operações interestaduais que envolvam a comercialização de energia elétrica e petróleo, lubrificantes e combustíveis dele derivados, quando não destinados à industrialização ou à comercialização, define-se como sujeito ativo o Estado em que estiver localizado o adquirente. No entanto, o art. 11, I, ‘a’ da LC n° 87/96 define que para os efeitos da cobrança do imposto deve-se verificar o local do estabelecimento em que se encontre a mercadoria ou bem, no momento da ocorrência do fato gerador, ou seja, não define qual parâmetro deve ser realizado para estabelecer o sujeito ativo do Estado destinatário da mercadoria.

<sup>109</sup> O instituto da substituição tributária (para frente e para trás), não interfere na definição do sujeito ativo, no entanto, destaca-se que esse modelo de recolhimento do tributo está cada vez mais importante no sistema tributário brasileiro, sendo utilizado como um instrumento de praticabilidade.

Na operação interestadual, estão envolvidos dois ou mais entes tributantes, os quais obterão uma repartição da arrecadação tributária do ICMS, à luz do que preceitua o ordenamento jurídico brasileiro. Portanto, o ICMS-interestadual é devido tanto para o Estado de origem quanto para o Estado de destino, de modo que ambos os Estados envolvidos poderão ser sujeitos ativos de eventual lançamento tributário.

Nas operações em que ambos os estabelecimentos, de origem e de destino, recolham ICMS, cada um será responsável pelo recolhimento do referido tributo, em observância da alíquota prevista. Entretanto, nas operações destinadas aos consumidores não contribuintes, caberá exclusivamente ao remetente a obrigação do recolhimento.

O sujeito passivo pode ser diretamente o contribuinte ou o responsável tributário, cabendo-lhe o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária<sup>110</sup>. Destacando-se que o sujeito passivo do ICMS deve promover de forma habitual, com intuito comercial, as operações relativas à circulação de mercadorias<sup>111</sup>.

Desse modo, para permitir a maior efetividade da tributação é necessário estabelecer-se com precisão a base de cálculo e a alíquota que serão aplicadas nos fatos imponíveis que determinam o nascimento de uma obrigação tributária, sob pena do tributo tornar-se inócuo do ponto de vista arrecadatório e de fiscalização. Geraldo Ataliba ensina sobre a importância da escolha correta da base de cálculo:

Efetivamente, em direito tributário, *a importância da base imponible é nuclear*, já que a obrigação tributária tem por objeto sempre o pagamento de uma soma de dinheiro, que somente pode ser fixada em referência a uma grandeza prevista em lei e ínsita no fato imponible, ou dela decorrente ou com ela relacionada<sup>112</sup>. (*g.n*)

Ademais, o ICMS é um dos tributos mais complexos do sistema tributário brasileiro, sobretudo quanto à definição da base de cálculo e da alíquota a ser aplicada, ressaltando-se que o objeto do presente trabalho passa pela definição de que determinada operação será interna ou interestadual, situação que pode alterar drasticamente a alíquota a ser utilizada no caso concreto.

Destaca-se que as operações interestaduais contaram com uma especial atenção do legislador constitucional, prevendo técnicas para reduzir o que convencionou-se denominar de “guerra fiscal”, especialmente pela necessidade de aprovação unânime do CONFAZ para

---

<sup>110</sup> Cf. BRASIL, 1966: 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.

<sup>111</sup> SOUZA, 2011, p. 557.

<sup>112</sup> ATALIBA, 2019, p. 113.

concessão de incentivos fiscais. A jurisprudência do STF é sólida no sentido de que os benefícios fiscais somente poderiam ocorrer se autorizados por convênio celebrado no âmbito do CONFAZ<sup>113</sup>. Isso se dá em razão de o benefício instituído pelo Estado de origem, em regra, ser suportado pelo Estado de destino nas operações interestaduais.

Não se deseja utilizar do vezo da repetição, mas é inevitável rememorar que a Constituição Cidadã de 1988 foi categórica ao dispor sobre elementos que compõem ou não a base de cálculo do ICMS, além disso, de definir a regra da seletividade em função da essencialidade da mercadoria<sup>114</sup>. O art. 155, §2º, inc. XI da CF/88 dispõe que a base de cálculo do ICMS não conterá o montante devido ao IPI quando a operação de circulação de mercadoria também tiver sido gravada por este imposto. Por sua vez, o art. 146, inc. III, ‘a’ da CF/88<sup>115</sup> determina que caberá à lei complementar definir a base de cálculo dos impostos, e, conseqüentemente, coube ao artigo 13 da Lei Complementar nº 87/96<sup>116</sup> instituir a base de cálculo do ICMS sobre as operações que envolvam mercadorias.

---

<sup>113</sup> Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.247/PA. Inconstitucionalidade.** Art. 12, caput e parágrafo único, da Lei estadual (PA) nº 5.780/93. Concessão de benefícios fiscais de ICMS independentemente de deliberação do CONFAZ. Guerra Fiscal. Violação dos arts. 150, § 6º, e 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição Federal. Impetrante: Procurador Geral da República. Impetrados: Governador e Assembleia Legislativa do Estado do Pará. Relator: Min. Dias Toffoli. j: 01 jun. 2011, d: 16 ago. 2011, p: 17 ago. 2011b, DJe-157 Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=625935>. Acesso em 01 set. 2020; BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade 286/RO.** Lei 268, de 02 de abril de 1990, do Estado de Rondônia, que acrescentou inciso ao artigo 4º da Lei 223/89. Iniciativa parlamentar. Não incidência do ICMS instituída como isenção. Inexistência. Exigência de convênio entre os Estados e Distrito Federal. Impetrante: Governador do Estado de Rondônia. Impetrado: Assembleia Legislativa do Estado de Rondônia. Relator: Min. Maurício Corrêa. j: 22 maio 2002, d: 30 ago. 2002, p: 30 ago. 2002, DJ. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur99388/false>. Acesso em: 20 jun. 2021.

<sup>114</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário.** 32.ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 89.

<sup>115</sup> Cf. BRASIL, 1988a: Art. 146, inc. III, “a”: definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

<sup>116</sup> Cf. BRASIL, 1996b: Art. 13. A base de cálculo do imposto é: I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação; (...) IV - no fornecimento de que trata o inciso VIII do art. 12; a) o valor da operação, na hipótese da alínea a; b) o preço corrente da mercadoria fornecida ou empregada, na hipótese da alínea b; (...) § 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo: I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle; II - o valor correspondente a: a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição; b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado. § 2º Não integra a base de cálculo do imposto o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configurar fato gerador de ambos os impostos. § 3º No caso do inciso IX, o imposto a pagar será o valor resultante da aplicação do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sobre o valor ali previsto. § 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é: I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria; II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento; III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente. § 5º Nas operações e prestações interestaduais entre estabelecimentos de contribuintes diferentes, caso haja reajuste do valor depois da remessa ou da prestação, a diferença fica sujeita ao imposto no estabelecimento do remetente ou do prestador.

Verifica-se que as operações de circulação de mercadoria têm como base de cálculo o valor da operação realizada, acrescida de outros elementos como (i) o montante do próprio imposto; (ii) o valor correspondente a seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição; e (iii) o valor do frete<sup>117</sup>.

A alíquota é o critério quantitativo, em percentual, que multiplicado pelo valor definido na base de cálculo da obrigação tributária decorrerá no valor do tributo devido (*quantum debeat*)<sup>118</sup>. A diferenciação das alíquotas de ICMS entre os Estados da federação é compreendida como uma medida de justiça tributária, sobretudo pela categórica divisão entre Estados produtores (em especial, do Sudeste e do Sul) e os Estados consumidores (em especial o Norte e o Nordeste). *In verbis*:

Nos termos do inc. VII do § 2º do art. 155 da Constituição da República, em operações interestaduais nas quais se destinem bens a consumidor final, incide a alíquota interestadual em favor do Estado de origem, apurando-se o valor do imposto, que seguirá destacado na nota fiscal, cabendo ao Estado de destino calcular a diferença entre a alíquota interna e a alíquota cobrada pelo Estado de origem, incidindo esse diferencial de alíquota sobre o valor da operação, calculando-se assim o montante do imposto a ser recolhido para o Estado de destino. Esse regime não conduz à diferenciação de lançamentos e autonomia de etapas, *revelando-se meio de repartição do valor recolhido de imposto entre os Estados de origem e de destino, como medida de justiça tributária*<sup>119</sup>. (g.n)

Atualmente, as operações interestaduais de circulação de mercadoria que não tenham como destinatário o consumidor final, possuem a aplicação das alíquotas de 7% (sete por cento) e 12% (doze por cento) a depender do destino das mercadorias, a fim de se reduzir as desigualdades regionais<sup>120</sup>. As operações interestaduais de circulação de mercadoria seguirão as definições trazidas pela Emenda Constitucional nº 87/2015, conforme analisado acima. Portanto, qualquer dificuldade na compreensão dos entes envolvidos ou da alíquota a ser aplicada, implicará diretamente nas operações comerciais e nas relações federativas entre os Estados.

<sup>117</sup> No caso de o transporte ser efetuado pelo próprio remetente (ou por sua conta e ordem) da mercadoria.

<sup>118</sup> CARRAZZA, 2020. p. 99.

<sup>119</sup> Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade 4.623/MT**. § 6º do art. 25 da Lei n. 7.098/1998, de Mato Grosso. Legitimidade ativa ad causam. Constitucionalidade da questão referente à observância da equação crédito/débito nas operações com ICMS. Princípio da não cumulatividade. Configuração Nacional do ICMS. Concorrência concorrente para legislar sobre direito tributário. Proibição constitucional de diferenciação de bens e serviços quanto à procedência ou ao destino. Inconstitucionalidade de retaliação tributária a benefício fiscal concedido por outra unidade da federação. ICMS. Operação interestadual. Aplicação de alíquota interestadual e alíquota interna do estado de destino. Repartição dos valores obtidos. Justiça tributária. ADI julgada procedente. Impetrante: Confederação Nacional da Indústria. Impetrados: Governador e Assembleia Legislativa do Estado do Mato Grosso. Relatora: Min. Carmen Lúcia. j: 16 jun. 2020, d: 13 ago. 2020, p: 14 ago. 2020c, DJe-202. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=753466325>. Acesso em 01 set. 2020.

<sup>120</sup> CARRAZZA, 2020. p. 104-112.

Isto posto, é importante que os dispositivos normativos sejam claros, coerentes e dotados de segurança jurídica, a fim de contribuir para um sistema tributário equilibrado, evitando-se conflitos federativos (guerra fiscal) entre os Estados e as distorções na cadeia produtiva<sup>121</sup>. Além disso, a Constituição Federal e leis complementares estabelecem conceitos jurídicos imprecisos, em razão da vaguidade dos conceitos, que devem ser preenchidos de sentido pela doutrina e pelo Poder Judiciário, especialmente no âmbito do ICMS.

## 2.7 Conclusão Parcial

Os apontamentos históricos trouxeram importantes aspectos a serem considerados sobre as operações interestaduais de circulação de mercadoria no Brasil e que servirão de pano de fundo para o desenvolvimento da presente dissertação.

Preliminarmente, é possível concluir que as características mais marcantes das operações interestaduais de mercadorias são: *(i)* competência estadual do imposto; *(ii)* não cumulatividade; *(iii)* partilha da arrecadação do imposto; *(iv)* busca da neutralidade tributária nas operações interestaduais de mercadorias.

Ao longo da evolução histórica brasileira, verificou-se que os Estados conquistaram notória autonomia em instituir o imposto sobre circulação de mercadoria, uma vez que apenas o Imposto sobre Vendas Mercantis (IVM), no Brasil-Império, teve competência federal.

Nesse sentido, desde o Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC), em 1934, alterou-se o prisma das operações de circulação de mercadorias para o âmbito dos Estados, propiciando-se uma considerável autonomia arrecadatória aos Estados membros. Contudo, a autonomia dos Estados trouxe consigo uma maior complexidade, necessitando-se de uma regulamentação nacional definidora das operações interestaduais de mercadorias.

O Brasil, sendo um país de proporções continentais, possui um considerável número de Estados-membros, de modo que não surpreende o fato de que diferentes normas estaduais colidam entre si no decorrer dos anos. As normas federais, portanto, passaram a ser o alicerce das operações interestaduais de circulação de mercadorias, norteando as decisões dos Estados federativos e sendo um importante instrumento de dissolução de conflitos de competência, sobretudo nas relações comerciais entre os Estados.

---

<sup>121</sup> Ricardo Lobo Torres é enfático nos graves problemas que perduram há anos no sistema tributário brasileiro: “Quarenta anos depois de imaginado o sistema, pode-se dizer que os problemas os mais intrincados do ICMS não decorrem de seus aspectos estruturais e econômicos, mas de sua colocação no contexto do nosso federalismo. (Cf. TORRES, 2007, p.236.)”

No entanto, é preciso considerar que os Estados competem entre si para obterem uma maior concentração de empresas em seu território e, conseqüentemente, aumentarem o número de empregos e o volume de arrecadação tributária. Tal “competição” se dá, especialmente, a partir de incentivos fiscais concedidos unilateralmente, como será analisado no quarto capítulo.

De início com o ICM e, em seguida como ICMS, os Estados conviveram com inúmeros casos de incentivos fiscais concedidos em dissonância ao que preceitua a Constituição Federal. Nesse ínterim, a guerra fiscal entre os Estados membros acentuou-se, denotando uma perda de arrecadação e uma distorção mercadológica, uma vez que as empresas optam naturalmente por se instalarem nas localidades com maiores atrativos fiscais, reduzindo questões de aproveitamento da cadeia produtiva. Em síntese, a depender do incentivo fiscal, torna-se interessante financeiramente para o contribuinte instalar-se numa localidade afastada do mercado consumidor e do abastecimento de matéria-prima.

Por esse motivo, ainda na vigência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM), a Lei Complementar nº 24/1975, que versa sobre os convênios do CONFAZ, pretendeu combater tais distorções, a fim de rechaçar os incentivos fiscais concedidos unilateralmente, sem qualquer estudo de impacto econômico, que muitas vezes acabavam por prejudicar outros Estados e o mercado interno, gerando verdadeira concorrência desleal. Diante deste cenário, havia uma expectativa de que apenas os incentivos fiscais aprovados, por unanimidade no CONFAZ, fossem respeitados pelos Estados membros, com a intenção de que os regramentos próprios não desvirtuassem as relações entre os Estados.

Outro ponto de destaque da evolução histórica está na tributação em cascata do IVC e do IVM, tendo o ICM inaugurado a não cumulatividade nas operações de circulação de mercadorias, principalmente para combater a verticalização das operações das empresas e o aumento da carga global em determinados produtos que possuíssem uma cadeia economia mais extensa.

As raízes históricas do ICMS foram construídas no decorrer dos anos com inúmeras modificações legislativas, sendo assim, o referido tributo teve especial atenção do texto constitucional para definir sua hipótese de incidência, empregando-lhe um número extenso de critérios constitucionais.

As operações interestaduais de circulação de mercadorias foram definidas na presente dissertação, em apertada síntese, em um negócio jurídico, com transferência de titularidade de mercadoria (coisas móveis – corpóreas ou não – adquiridas ou produzidas pelo contribuinte), que envolvam transações de no mínimo dois Estados da Federação, a partir de uma circulação jurídica da mercadoria.

As referidas operações têm papel importante na redução da disparidade entre as diferentes regiões do Brasil, notadamente porque os Estados do Sul e Sudeste são reconhecidamente mais ricos do que os das demais regiões. Portanto, a repartição da competência tributária, a partir de um modelo híbrido, tem a intenção de cumprir o objetivo constitucional de redução dessas desigualdades.

Todavia, tal duplicidade de competência acarreta algumas dificuldades para as operações interestaduais, quais sejam: *(i)* recolhimento do ICMS para dois estados distintos; *(ii)* cumprimento de obrigações acessórias de dois estados distintos; *(iii)* insegurança jurídica na efetiva realização de uma operação interestadual. Nesse sentido, o modelo híbrido de arrecadação dificulta demasiadamente o adimplemento do tributo já que obriga o sujeito passivo a conhecer diferentes normas jurídicas de ICMS.

Logo, em que pese a simples conceituação doutrinária sobre as operações interestaduais, buscou-se elencar exemplos de casos práticos que geram questionamentos por parte das Administrações Públicas estaduais e dos contribuintes acerca da definição da operação interestadual de circulação de mercadoria. Além disso, o tributo é verificado numa linha tênue entre restrições e garantias de liberdade, de modo que devem ser observados os aspectos de controle e efetivação da tributação nas operações interestaduais<sup>122</sup>

Isto posto, verificar-se-ão os relevantes pontos de aproximação e distanciamento do ICMS-interestadual no ordenamento jurídico brasileiro, a fim de analisá-lo à luz da neutralidade tributária.

---

<sup>122</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. Os direitos humanos e a tributação. Vol. III. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p. 05.

### 3 NEUTRALIDADE TRIBUTÁRIA

#### 3.1 Neutralidade no ordenamento jurídico brasileiro

Neste capítulo abordar-se-á o tema da neutralidade tributária no ordenamento jurídico brasileiro, descrevendo-se suas principais características, a fim de se verificar uma possível polissemia no referido instituto, amplamente utilizado para fundamentar a instituição de dispositivos normativos e as decisões judiciais, notadamente as que envolvam operações interestaduais de circulação de mercadoria.

A linguagem do direito positivo tem uma função prescritiva, que determina condutas a serem disciplinadas no campo do ser, enquanto a ciência do direito se propõe a descrever o direito positivo<sup>123</sup>. Analisando-se a neutralidade tributária, verifica-se uma carga semântica nesta expressão, com distintas significações e classificações na doutrina e jurisprudência brasileira. Assim, para cumprir a finalidade do presente capítulo, investiga-se os textos normativos dos quais se extraem o conceito da neutralidade, uma vez que não há qualquer menção expressa na Constituição Federal ou na Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir) sobre tal signo, em que pese existirem numerosas citações doutrinárias e jurisprudenciais sobre o tema, como será visto adiante.

Historicamente, o liberalismo clássico defendeu que a tributação deveria ser neutra, no sentido da menor interferência econômica do Estado no mercado, argumentando-se que os tributos, ao desvirtuarem as operações econômicas, prejudicariam a criação de riquezas através do livre mercado<sup>124</sup>. Em sequência, a neutralidade tributária ganhou diferentes contornos com o desenvolvimento da tributação, sendo utilizada para justificar ou criticar determinadas prescrições normativas, especialmente porque a tributação com caráter extrafiscal foi impulsionada no final do século XX e no início do século XXI, sobretudo para moldar os comportamentos sociais<sup>125</sup>.

No contexto de desenvolvimento do Estado Social e Democrático de Direito que a tributação passou a ser compreendida como um importante instrumento para se alcançar a justiça fiscal, fomentando ou desincentivando determinadas práticas sociais. Assim, a

---

<sup>123</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito. O construtivismo lógico-semântico**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2019. p. 122-125.

<sup>124</sup> MOREIRA, 2019. p. 19.

<sup>125</sup> REI, José Anijar Fragoso. **Benefícios fiscais de ICMS para a efetivação de direitos fundamentais**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. p. 86.

tributação passou a ser compreendida a partir do dever fundamental de pagar tributos, sendo um dever constitucional do contribuinte.<sup>126</sup>

Os múltiplos sentidos de neutralidade tributária permitem diferentes interpretações sobre este conceito, ainda que sua abordagem tenha sido tratada como “objetivo” a ser alcançado pela sociedade. No entanto, a “neutralidade”, independente do contexto, está sempre associada ao conceito da não interferência de um agente específico.

É importante notar que, no âmbito da ciência do direito positivo, a neutralidade tributária é descrita a partir de diferentes entendimentos, mas, todavia, correlacionando-a entre direitos e deveres fiscais, conforme se verifica pelos ensinamentos de diversos autores.

André Mendes Moreira classifica a neutralidade tributária em vertical e horizontal. A primeira é compreendida como o princípio da não cumulatividade, dependendo-se que o imposto recolhido no estágio anterior possa ser compensado no estágio em sequência, a fim de que a alíquota nominal do imposto seja exatamente<sup>127</sup> a determinada em lei. A segunda é extraída do princípio da isonomia, determinando que mercadorias idênticas sejam sujeitas à mesma tributação.<sup>128</sup>

Humberto Ávila compreende a neutralidade através do prisma da igualdade, analisada a partir dos seguintes aspectos: (i) impedimento dos entes federados de influenciarem, de qualquer modo, o exercício das atividades econômicas através da tributação; (ii) impedimento dos entes federados influenciarem, pela tributação, de modo injustificado, o exercício das atividades econômicas dos contribuintes; (iii) impedimento dos entes federados influenciarem, pela tributação, de modo excessivo, o exercício das atividades econômicas dos contribuintes. Segundo o autor, no ordenamento jurídico brasileiro a neutralidade tributária deve ser compreendida a partir da segunda hipótese, ou seja, daquela que impede que o Estado, de modo injustificado, utilize a tributação para influenciar as atividades econômicas.<sup>129</sup>

Ensina o saudoso Professor Ricardo Lobo Torres que a neutralidade é um subprincípio da capacidade contributiva.<sup>130</sup> No entanto, no âmbito do ICMS, o doutrinador alega que o princípio da neutralidade possui um importante papel de impedir que as empresas optem por

---

<sup>126</sup> ROCHA, Sergio André. **Fundamentos do direito tributário brasileiro**. Belo Horizonte: Letramento, 2020. p. 18.

<sup>127</sup> A alíquota nominal difere-se do que se convencionou chamar de alíquota efetiva, uma vez que o Estado exige do sujeito passivo não o valor da alíquota sobre a mercadoria, mas o somatório da base de cálculo, acrescido do próprio valor do tributo, ou seja, há uma incidência do ICMS *por dentro*, compondo o valor integral da mercadoria, nos termos do art. 13, §1<sup>a</sup>, I da LC nº 87/96.

<sup>128</sup> MOREIRA, 2019. p. 27-30.

<sup>129</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 101-103.

<sup>130</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Valores e princípios constitucionais tributários**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014. Vol. II. p. 299.

uma verticalização do processo industrial, tal como ocorre nos impostos em cascata, notadamente para impulsionar a economia.<sup>131</sup>

Noutra classificação, Paulo Caliendo salienta a importância da neutralidade, definindo-a através de dois aspectos, o interno e o externo:

Em sentido interno, a neutralidade fiscal significa que produtos em condições similares devem estar submetidos a mesma carga fiscal. Tal exigência não pode, contudo, ser assegurada no caso dos impostos em cascata, tal dispositivo pretende assegurar a neutralidade econômica, ou seja, estará assegurada a neutralidade quando não forem produzidas distorções competitivas ou com a alocação ótima dos meios de produção. A neutralidade externa relaciona-se, por sua vez, com os aspectos federativos da tributação sobre o consumo e com o tratamento das “fronteiras fiscais” (“tax frontiers”).<sup>132</sup>

Caliendo defende o sentido interno da neutralidade numa posição aproximada dos demais autores, por outro lado, apresenta o sentido externo sob o escopo do federalismo, ambos a partir de uma análise econômica do Direito. Com efeito, verificam-se pontos de convergência e afastamento entre os autores supracitados, em que pese todos descrevem a neutralidade tributária como um valor ou fim a ser perseguido no ordenamento jurídico brasileiro. Assim, no âmbito das operações interestaduais de circulação de mercadoria, analisar-se-á quando poderá ocorrer eventual mitigação da neutralidade<sup>133</sup>.

Os incentivos fiscais que concedem créditos presumidos<sup>134</sup>, os tributos com finalidade extrafiscal<sup>135</sup> e a restrição do direito ao crédito nos tributos não-cumulativos<sup>136</sup> podem ser vistos como exemplos de que a neutralidade tributária precisa conviver com outros princípios e regras. Diante desse cenário, nota-se que os princípios constitucionais e tributários devem nortear as leis tributárias no ordenamento jurídico brasileiro, de modo que a neutralidade não poderá ser excluída, sobretudo porque a sua aplicação pode acabar por interferir em direitos fundamentais.

Nessa linha de ideias, passa-se a analisar as perspectivas da neutralidade tributária que compõe o sistema constitucional brasileiro.

### 3.2 Neutralidade tributária como menor interferência no mercado

---

<sup>131</sup> Ibid, p. 345.

<sup>132</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes *et al.* (Coord.) **Comentários à Constituição do Brasil**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 3173.

<sup>133</sup> SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p. 7-8.

<sup>134</sup> TORRES, R. L., p. 347.

<sup>135</sup> ÁVILA, 2015. p. 102.

<sup>136</sup> MOREIRA, 2019. p. 222.

A neutralidade tributária, como princípio, surge sob o ideal da não interferência tributária no mercado, de modo que não prejudique sua “eficiência”. Princípio que se relaciona com a melhor alocação de recursos para o desenvolvimento da atividade empresarial, sendo a tributação irrelevante para tal finalidade.

Segundo a corrente do liberalismo clássico, o Estado não deveria intervir na economia em nenhuma hipótese, devendo restringir-se ao dever de proteção dos perigos das invasões estrangeiras, proteção do cidadão nacional de eventual agressão de outro membro da sociedade e na construção de obras públicas que, em razão do elevado custo, não possuam particulares interessados em realizar sua execução.<sup>137</sup>

Para Dworkin, a neutralidade estabelecida pelo liberalismo “considera fundamental a ideia de que o governo não deve tomar partido em questões morais e apoia apenas as medidas igualitárias que sejam, comprovadamente, resultado desse princípio”.<sup>138</sup>

Embora as desigualdades entre os indivíduos possuam inúmeros motivos, muitas vezes (in)justos, a interferência do Estado na economia, segundo esta teoria, provocaria distorções indesejadas no mercado.

A construção do preço de uma mercadoria leva em conta inúmeros cálculos e considerações, que, independentemente da corrente ideológica considerada, inegavelmente terão a tributação como objeto na análise da precificação. Klaus Tipke analisa o comportamento do empresário que deseja pagar menos tributo: “Para os empresários tributos são custos, os quais incidem na competitividade. Quem não minimiza esse fator, sofre desvantagens concorrenciais”.<sup>139</sup>

Paulo Caliendo ensina que a neutralidade estabelece um valor ou um fim, capaz de reduzir os efeitos da tributação nas decisões dos contribuintes, de modo a se evitar indesejáveis distorções e ineficiências no sistema econômico.<sup>140</sup>

Nessa linha de raciocínio, empresas de grande porte que possuem considerável parcela do mercado, conseguem facilmente justificar modificações nas operações que propiciem uma redução de seu recolhimento de ICMS em favor do Estado, ainda que para isso seja necessário modificar o local de sua sede, da atividade empresarial ou até mesmo realizar uma modificação estrutural do produto, sobretudo por conta do volume de operações efetuadas cotidianamente.

---

<sup>137</sup> FRIEDMAN, Milton. **Livre para escolher**: uma reflexão sobre a relação entre liberdade e economia. São Paulo: Record, 2015. p. 57.

<sup>138</sup> DWORKIN, Ronald. **Uma questão de princípio**. São Paulo: Martins Fontes, 2001. p. 305.

<sup>139</sup> TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Tradução Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sérgio André Fabris, 2012. p. 107.

<sup>140</sup> SILVEIRA, 2009. p. 113.

Por outro lado, as pequenas e médias empresas possuem uma maior dificuldade de elaborar um amplo planejamento tributário, contudo, podem se beneficiar de uma tributação mais favorável, em razão da vontade constitucional de se incentivar as microempresas e as empresas de pequeno porte, a exemplo do programa do Simples Nacional.<sup>141</sup>

Dessa forma, não há dúvida de que a política tributária adotada pelo Estado impacta toda atividade empresarial, trazendo questionamentos sobre os benefícios e malefícios de eventuais interferências.

A corrente doutrinária que adota a neutralidade tributária na perspectiva da menor interferência da tributação sobre o mercado, justifica que eventual modificação da atividade empresarial em virtude da redução de tributos desvirtuará a ordem econômica, prejudicando a eficiência do mercado em alocar naturalmente os recursos da melhor forma possível.<sup>142</sup>

Nesse sentido, Sacha Calmon Navarro Coêlho estatui que: “no nosso sentir, tanto o IPI<sup>143</sup> quanto o ICMS deveriam ser neutros, vale dizer, não devem influenciar as decisões tomadas pelos variados agentes econômicos quanto à alocação de recursos”.<sup>144</sup>

O Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento sobre o congelamento de contratos a partir do Plano Bresser<sup>145</sup>, a fim de se assegurar uma pretensa neutralidade, afastou uma “irresistibilidade da intervenção do Estado na economia”:

APLICAÇÕES EM CERTIFICADOS DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS COM VALOR DE RESGATE PRÉ-FIXADO - CDB. DL 2.335 DE 12.6.1987 (CONGELAMENTO DE PREÇOS E SALÁRIOS POR 90 DIAS). PLANO BRESSER. DEFLAÇÃO. TABLITA. APLICAÇÃO IMEDIATA. ALTERAÇÃO DE PADRÃO MONETÁRIO. ALEGAÇÃO DE OFENSA AO ATO JURÍDICO PERFEITO. O plano Bresser representou alteração profunda nos rumos da economia e mudança do padrão monetário do país. Os contratos fixados anteriormente ao plano incorporavam as expectativas inflacionárias e, por isso, estipulavam formas de reajuste de valor nominal. O congelamento importou em quebra radical das expectativas inflacionárias e, por conseqüência, em desequilíbrio econômico-financeiro dos contratos. A manutenção íntegra dos pactos importaria em assegurar ganhos reais não compatíveis com a vontade que deu origem aos contratos. A tablita representou a conseqüência necessária do congelamento como *instrumento para se manter a neutralidade* distributiva do choque na economia. O decreto-lei, ao contrário

<sup>141</sup> BRASIL. **Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006**. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nº 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei nº 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999.” Brasília, DF: Diário Oficial da União, 15 dez. 2006b. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp123.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm). Acesso em 12 set. 2020.

<sup>142</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Teoria da imposição tributária**. 2. ed. São Paulo: Ltr, 1988. p. 179-182.

<sup>143</sup> Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)

<sup>144</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Forense, 2020. p. 568.

<sup>145</sup> Medidas econômicas lançadas pelo Ministro da Fazenda Luís Carlos Bresser Pereira, em 12 de junho de 1987, com a finalidade de conter a inflação no Brasil.

de desrespeitar, prestigiou o princípio da proteção do ato jurídico perfeito (art. 5º XXXVI, da CF) ao reequilibrar o contrato e devolver a igualdade entre as partes contratantes. (g.n)<sup>146</sup>

Em que pese não se tratar de um caso que envolva o ICMS- interestadual, é ilustrativo verificar que o Ministro Ilmar Galvão se utiliza da neutralidade como fundamento para seu voto, denotando o conceito econômico para o referido instituto, com a intenção de afastar um desequilíbrio financeiro.

É de se observar que o princípio da neutralidade pode estar vinculado ao caráter econômico, no entanto, existe considerável dificuldade para sua definição, conforme bem aponta Ricardo Lobo Torres:

Sucedo que o princípio da neutralidade é mais de natureza econômica do que propriamente um princípio constitucional tributário. E, assim mesmo, existe grande desconfiança entre os economistas no definir o neutralismo da incidência fiscal, porque é inevitável a influência do imposto sobre a composição do preço. Rubens Gomes de Souza recomendava que "temos de nos guardar da falácia de que existem impostos neutros, ou seja, impostos que geram receita sem produzir outros efeitos econômicos paralelos". Na Alemanha o Tribunal Constitucional já admitiu reclamações contra a ofensa ao princípio da neutralidade, sem, entretanto, conseguir defini-lo; também a doutrina não oferece a definição, já se tendo dito que o "imposto neutro é o que deve ser pago pelos outros" (*Wettbewerbsneutral ist jeder Steuer, die die anderen bezahlen*).<sup>147</sup>

A Constituição Federal de 1988, no artigo 1º, IV e no artigo 170, prevê que a livre iniciativa é fundamento da República Federativa do Brasil, bem como constitui a ordem econômica nacional. Portanto, esses são os preceitos constitucionais que os defensores da neutralidade como menor interferência no mercado argumentam para justificar sua constitucionalidade.

Poder-se-ia entender, numa análise inicial do termo "livre iniciativa" que o papel do Estado restringe-se ao de mero expectador do mercado, impossibilitado de adotar medidas tributárias que, em maior ou menor grau, pudessem desvirtuá-lo. Todavia, a CF/88 prevê que o Estado deverá atuar, independentemente do mercado, para cumprir determinadas finalidades

<sup>146</sup>BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Recurso Extraordinário 141190/SP**. Aplicações em certificados de depósitos bancários com valor de resgate pré fixado - CDB. DL 2.335 de 12.6.1897. (Congelamento de preços por 90 dias). Plano Bresser. Deflação. Tablita. Aplicação imediata alteração de padrão monetário. Alegação de ofensa ao ato jurídico perfeito. Recorrente: Niazi Chiofi e outro. Recorrido: Banco de Crédito Nacional S/A - BCN. Relator: Min. Ilmar Galvão. j: 14 set. 2005, p: 26 maio. 2006a (DJ), p. 8. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur8342/false>. Acesso em 14 set. 2020.

<sup>147</sup> TORRES, R. L., 2014, p. 346.

como a proteção do mercado de trabalho da mulher”<sup>148</sup>, o desenvolvimento socioeconômico<sup>149</sup>, a redução das desigualdades regionais<sup>150</sup> e a observância da capacidade contributiva.<sup>151</sup>

Esse contexto decorre da formação do Estado brasileiro, em razão das enormes disparidades econômicas entre as regiões do país, as quais se acentuaram drasticamente a partir do início do século XX com a maior industrialização das regiões Sul e Sudeste<sup>152</sup>. A política fiscal pode ser utilizada para o desenvolvimento de determinadas finalidades, o que, invariavelmente acarretará distorções no mercado, afinal, não há razão lógica, por exemplo, na instalação de indústrias numa localidade desabastada, muitas vezes distante do mercado consumerista, se não houver um benefício fiscal que impulse a adoção desta medida.

Por sua vez, a observância da capacidade contributiva como fator fundamental na tributação propiciou que o Estado atuasse de forma ativa na configuração de um sistema tributário, em busca de garantir direitos sociais.<sup>153</sup> Desse modo, o Estado Social e Democrático de Direito afastou-se do princípio liberal da não intervenção do Estado no mercado para adotar uma política de tributação que atue como mecanismo de efetivação de valores sociais, em busca de servir ao bem comum.<sup>154</sup>

Portanto, a neutralidade tributária a partir da ausência de interferência estatal está atualmente ligada aos defensores de um Estado não interventor, especialmente no âmbito econômico, de modo que não é visto no Direito Positivo como princípio constitucional, ainda que se consiga ventilar uma obrigatoriedade dos mandamentos constitucionais da livre iniciativa.

---

<sup>148</sup> Cf. BRASIL, 1988a: Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social: (...) XX - proteção do mercado de trabalho da mulher, mediante incentivos específicos, nos termos da lei;

<sup>149</sup> Ibid: Art. 151. É vedado à União: I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;

<sup>150</sup> Ibid: Art. 43. Na data da promulgação da lei que disciplinar a pesquisa e a lavra de recursos e jazidas minerais, ou no prazo de um ano, a contar da promulgação da Constituição, tornar-se-ão sem efeito as autorizações, concessões e demais títulos atributivos de direitos minerários, caso os trabalhos de pesquisa ou de lavra não hajam sido comprovadamente iniciados nos prazos legais ou estejam inativos.

<sup>151</sup> Ibid: Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: (...) § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

<sup>152</sup> NUNES, Cleucio Santos. GUEDES, Jefferson Carús. Razões históricas do desequilíbrio regional e federativo (Parte I). In: **Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico - RFDFFE**. Belo Horizonte, ano 2, n. 2, set. 2012 / fev. 2013.

<sup>153</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9. ed. Saraiva: São Paulo, 2019. p. 696.

<sup>154</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Estudos de direito tributário**. Tributação e direitos fundamentais. v. 2 Rio de Janeiro: Multifoco, 2016. p. 26-27

Após a efetivação do Estado Social de Direito, a neutralidade como ausência de interferência do Estado vem perdendo força paulatinamente, sobretudo a partir da promulgação das Constituições dirigistas, impulsionadas por uma perspectiva de cidadania solidária e cooperativa, especialmente pela via fiscal.<sup>155</sup>

Diante desse cenário, verifica-se que o mecanismo de repartição de receitas do ICMS-interstadual foi criado para não distorcer a carga tributária do imposto entre os Estados envolvidos na operação de circulação de mercadoria, denotando uma preocupação econômica na instituição do referido imposto. Entretanto, conforme analisar-se-á adiante, os incentivos fiscais distorcem a finalidade não intervencionista exposta neste tópico.

### 3.3 Neutralidade tributária como não cumulatividade do ICMS

A não cumulatividade é um dos instrumentos de concretização da neutralidade tributária, instituto que lastreia alguns tributos do sistema tributário brasileiro, dentre eles o ICMS. O princípio da não cumulatividade ocorre exclusivamente sobre os tributos plurifásicos, de modo que a tributação que se repete em toda a cadeia econômica seja mantida inalterada, com a exata carga tributária estabelecida em lei, ocorrendo a partir da dedução dos tributos destacados nas etapas anteriores:

Todo tributo não cumulativo é plurifásico, mas não quer dizer que todo tributo plurifásico seja não cumulativo<sup>156</sup>. Em regra, pode-se afirmar que a incidência tributária em cascata é desfavorável ao desenvolvimento econômico, uma vez que as empresas optam por verticalizar suas operações, ou seja, por realizar todas as etapas produtivas (industrialização, distribuição e varejo) no mesmo núcleo empresarial, a fim de reduzir etapas nas quais incidiria a tributação.<sup>157</sup>

Pelos motivos expostos, ocorre a perda de eficiência e a redução de empresas que atuam na cadeia produtiva quando da opção pela cumulatividade do tributo, acarretando um ônus para a produtividade industrial do país. Nesse sentido, desde a década de 1950, diversos países

---

<sup>155</sup> NABAIS, José Casalta. *Solidariedade Social, Cidadania e Direito Fiscal*. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 137.

<sup>156</sup> MOREIRA, 2020. p. 107-108.

<sup>157</sup> Dentre vários autores analisados, constata-se posição majoritária pelas vantagens da não cumulatividade, especialmente econômicas, no entanto, mencione-se que existem estudos sobre as vantagens da adoção de um imposto cumulativo, cf. ALBUQUERQUE, Marcos Cintra Cavalcanti. **A Verdade sobre o Imposto Único**. São Paulo: LCTE, 2003.

caminharam para a adoção de uma tributação não cumulativa, notadamente a partir da recomendação do Mercado Comum Europeu.<sup>158</sup>

Ao analisar a posição da perspectiva brasileira, verifica-se que o legislador constituinte atribuiu grande relevância ao princípio da não cumulatividade, uma vez que na hipótese da criação de impostos residuais, de competência da União, estes apenas poderão ser instituídos, mediante lei complementar, se forem não cumulativos.<sup>159</sup>

A incidência do ICMS, em no mínimo dois estágios da cadeia produtiva, permite que haja um mecanismo de compensação (abatimento) do valor do tributo pago na cadeia antecessora, a fim de que seja gravada – exclusivamente - a riqueza que se agregou entre um estágio e outro da produção.<sup>160</sup>

Repise-se que o ICMS é um tributo estadual, porém de abrangência nacional. Desse modo, é importante mencionar que a não cumulatividade deve ser observada em todas as operações que haja incidência do imposto, independente da origem interestadual da mercadoria<sup>161</sup>.

A Constituição Federal de 1988, ao delimitar o princípio da não cumulatividade, não abordou de forma analítica quais os créditos que poderão ser considerados na apuração do ICMS, de modo que coube à lei complementar definir, conforme dispõe o art. 20, da LC nº 87/96:

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

Em regra, os créditos adotados pelo ICMS são as próprias mercadorias adquiridas para revenda; matérias-primas; bens do ativo imobilizado e produtos intermediários. Tais créditos são compensados com os débitos do referido imposto, a fim de se resguardar a neutralidade tributária<sup>162</sup>. Acredita-se que toda a carga tributária afeta diretamente os consumidores das mercadorias, os quais suportam de fato a incidência dos tributos indiretos, ocasionando, portanto, maior regressividade do sistema tributário<sup>163</sup>.

---

<sup>158</sup> MOREIRA, 2019. p. 24.

<sup>159</sup> Cf. BRASIL, 1988a: Art. 154, I.

<sup>160</sup> MOREIRA, op. cit., p. 62-63.

<sup>161</sup> Ibid, p. 329.

<sup>162</sup> Ibid, p. 522.

<sup>163</sup> BRITO, Edvaldo. **Direito tributário e constituição**: Estudo e pareceres. São Paulo: Atlas, 2016. p. 569.

Uma vez reconhecida a regressividade dos tributos indiretos, no caso o ICMS, percebe-se que qualquer aumento da carga tributária afetará, proporcionalmente, a parcela mais pobre da população, tendo em vista que a capacidade contributiva não é levada em consideração quando da aquisição das mercadorias.

A percepção negativa da regressividade não afasta a importância da não cumulatividade para esse tipo de tributo, de modo que foi exaustivamente defendida sob o argumento de que a concentração de todos os estágios da produção em uma única empresa (verticalização), com a finalidade exclusiva de reduzir a carga tributária, acarretaria numa perda de produtividade, além de uma regressividade ainda maior.

Portanto, os que conceituam a neutralidade tributária sob a ótica da não cumulatividade compreendem que a carga tributária final da mercadoria não deve sofrer interferência ao longo da cadeia produtiva, o que deixaria a tributação neutra.

O STF, no extenso voto sobre a não cumulatividade do Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) para diferentes setores econômicos, consolidou a importância da neutralidade tributária como técnica de não cumulatividade, salientando que

“Os objetivos propalados na exposição de motivos das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 de harmonização, de neutralidade tributária e de correção dos desequilíbrios na concorrência devem direcionar o legislador no processo gradual de inserção da cobrança não cumulativa para todos os contribuintes de um setor econômico”.<sup>164</sup>

Desse modo, diferentemente do PIS e da COFINS, onde o §12 do art. 195 da CFRB/88 autoriza a coexistência de regime cumulativo e não cumulativo, no caso do ICMS há previsão constitucional determinando peremptoriamente a não cumulatividade do referido imposto, nos termos do art. 155, §2º, I, da CF/88.

O voto do STF é claro ao dispor sobre a não cumulatividade como preceito da neutralidade tributária quando o legislador assim determinar. Por conseguinte, a não cumulatividade é, ao mesmo tempo, um princípio do ordenamento jurídico e uma técnica financeira, uma vez que pressupõe a existência de procedimentos a serem adotados pelos contribuintes para atribuir o valor a ser recolhido a título de tributo não cumulativo.

---

<sup>164</sup> Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Recurso Extraordinário 607642/RJ**. Artigo 195, § 12, da CF. MP nº 66/02. Artigo 246 da CF. Lei nº 10.637/02. PIS/PASEP. Não cumulatividade das contribuições incidentes sobre o faturamento. [...] Técnica de controle de constitucionalidade do “‘apelo ao legislador’ por ‘falta de evidência’ da ofensa constitucional”. Recorrente: Esparta Segurança Ltda. Recorrido: União. Relator: Min. Dias Toffoli. j: 29 jun. 2020, d: 06 nov. 2020j, p: 09 nov. 2020. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur436043/false>. Acesso em 20 set. 2020.

Com efeito, o ICMS interestadual não é motivo justificável para afastar-se a não cumulatividade do ICMS, sendo imprescindível sua observância. Todavia, nota-se que nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular<sup>165</sup>, os incisos I, II e III do §4º, da LC nº 87/96, preveem quais são as bases de cálculo que devem ser adotadas pelo contribuinte<sup>166</sup>. Assim, nas operações interestaduais existem importantes mecanismos a serem observados à luz da neutralidade tributária, sobretudo pela perspectiva da não cumulatividade, que serão detalhados no próximo capítulo.

Diante desse cenário, a não cumulatividade do ICMS, em especial nas operações interestaduais de mercadoria, é um elemento de atenção para a manutenção do pacto federativo, sendo imprescindível sua observância para ser compatível com os mandamentos constitucionais. Além disso, é fundamento da Carta Magna que os Estados possuam uma repartição de ICMS-interestadual que resguarde a solidariedade entre os Estados mais desenvolvidos economicamente com os demais.

### 3.4 Neutralidade tributária como Isonomia

A neutralidade, a partir de uma concepção isonômica, significa que as mercadorias que estejam em condições similares devem ser submetidas à mesma tributação, pretendendo-se garantir uma igualdade concorrencial entre os contribuintes<sup>167</sup>.

Denomina-se neutralidade horizontal a tributação que mantém as mercadorias similares ou idênticas no mesmo patamar, diferenciando-se da neutralidade vertical, a qual está ligada aos estágios plurifásicos da tributação e suas consequentes compensações<sup>168</sup>. A neutralidade isonômica veda que se estabeleça a diferenciação tributária em razão da procedência ou destino da mercadoria<sup>169</sup>, uma espécie de vedação constitucional à discriminação entre os Estados<sup>170</sup>.

---

<sup>165</sup> No próximo capítulo, analisar-se-á a Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 49, acerca da inconstitucionalidade da operação de transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular.

<sup>166</sup> Cf. BRASIL, 1996b: Art. 13. A base de cálculo do imposto é: (...) § 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é. I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria; II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento; III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

<sup>167</sup> SCHOUEI, 2019. p. 88.

<sup>168</sup> MOREIRA, 2019. p. 29.

<sup>169</sup> Cf. BRASIL, 1988a: Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

<sup>170</sup> Sobre o tema da discriminação do ICMS-interestadual em razão do destino da mercadoria, verifica-se que o STF editou a Súmula nº 569 “É inconstitucional a discriminação de alíquotas do imposto de circulação de mercadorias nas operações interestaduais, em razão de o destinatário ser, ou não, contribuinte.” quando da vigência do ICM, em 05 jan. 1977, para afastar qualquer tipo de discriminação de alíquotas por parte da Resolução do Senado Federal, entendimento esposado nos julgamentos do RE nº 95784/MG, Relator Min.

Luis Eduardo Schoueri estatui a importância do princípio da neutralidade tributária para estabelecer limites na interferência da Administração Pública em face da concorrência dos contribuintes:

(...) quando a lei tributária, ao aumentar ou reduzir a carga tributária sobre os agentes econômicos, vem dificultar ou inviabilizar a própria concorrência, parece dispensável a lei complementar: mesmo sem esta, o Princípio da Neutralidade Tributária seria suficiente para que se afastasse uma tal lei.<sup>171</sup>

A CF/88 prescreve que para o rompimento da neutralidade tributária ora analisada, necessariamente deverá haver deliberação dos Estados e do Distrito Federal no âmbito do CONFAZ, a fim de conceder incentivos fiscais de ICMS<sup>172</sup>. A neutralidade como isonomia pressupõe uma máxima aristotélica de tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais<sup>173</sup>, diferenciando-se da neutralidade como ausência de interferência estatal, haja vista a intenção de corrigir discrepâncias regionais ou fomentar determinadas atividades empresariais.

A Carta Magna, por sua vez, determina que a União, visando o desenvolvimento regional e a redução das desigualdades sociais, atuará ativamente em ações geoeconômicas e sociais. Verifica-se, nesse sentido, o que diz o artigo 43 da CF/88:

Art. 43. Para efeitos administrativos, a União poderá articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, *visando a seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais.*

§ 1º - Lei complementar disporá sobre:

I - as condições para integração de regiões em desenvolvimento;

II - a composição dos organismos regionais que executarão, na forma da lei, os planos regionais, integrantes dos planos nacionais de desenvolvimento econômico e social, aprovados juntamente com estes.

§ 2º - Os incentivos regionais compreenderão, além de outros, na forma da lei:

I - *igualdade* de tarifas, fretes, seguros e outros itens de custos e preços de responsabilidade do Poder Público;

II - juros favorecidos para financiamento de atividades prioritárias;

III - *isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas;*

IV - prioridade para o aproveitamento econômico e social dos rios e das massas de água represadas ou represáveis nas regiões de baixa renda, sujeitas a secas periódicas.

§ 3º - Nas áreas a que se refere o § 2º, IV, a União incentivará a recuperação de terras áridas e cooperará com os pequenos e médios proprietários rurais para o

---

Cordeiro Guerra. Julgamento em 01 set. 1982 e RE nº 102.553/RR, Relator Min. Francisco Rezek. Julgamento em 21 ago. 1986. No entanto, após a Emenda Constitucional nº 23/83, foi invalidada a referida súmula para que pudesse vigor uma diferenciação da alíquota nas operações de ICMS. Cf. TORRES, 2007, p. 257.

<sup>171</sup> SCHOUERI, 2019, p. 719.

<sup>172</sup> Cf. BRASIL, 1988a: Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...), XII - cabe à lei complementar: (...) g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

<sup>173</sup> ARISTÓTELES. **Metafísica, Ética e Nicômaco e Poética**. São Paulo: Victor Civita, 1984. p.125.

estabelecimento, em suas glebas, de fontes de água e de pequena irrigação. (grifos nossos).

No mesmo sentido, o art. 146-A da Constituição Federal prevê que a União, através da edição de lei complementar, poderá intervir (estabelecendo critérios especiais de tributação) para prevenir desequilíbrios concorrenciais, conforme ensina Aliomar Beleeiro.<sup>174</sup>

Muitos autores compreendem a neutralidade tributária sob a ótica concorrencial da tributação<sup>175</sup> que intrinsecamente está ligada à isonomia, uma vez que a concorrência nada mais é do que se promover condições de igualdade de competição. Ademais, percebe-se que não se pode vincular o objetivo da igualdade de condições, que decorre invariavelmente da isonomia, com uma ausência de atuação do Estado no livre mercado.

Os valores da livre iniciativa e da livre concorrência possuem comandos normativos próprios, os quais dão substrato ao princípio da neutralidade tributária. Contudo, como já exposto, não se pode pretender que o dever do Estado de garantir direitos fundamentais se mantenha completamente inerte.

A neutralidade, portanto, está ligada intrinsecamente à isonomia, como bem observa o professor da Universidade de São Paulo (USP), Humberto Ávila:

A neutralidade não é diferente da igualdade, mas apenas um aspecto dela, precisamente quando se procura, em vez de verificar o direito do contribuinte, analisar o *dever negativo* por parte do *ente estatal*, decorrente da consideração dos efeitos do princípio da livre concorrência. A neutralidade, na interpretação aqui estipulada, é um aspecto delimitado da igualdade no que se refere ao aspecto subjetivo e temporal. No aspecto subjetivo, porque, quando se analisa a igualdade do ponto de vista do contribuinte, examina-se o *direito de o contribuinte* ser tratado igualmente por meio da consideração de sua capacidade contributiva, ao passo que, quando se analisa a igualdade tendo como referência a atuação estatal, perquire-se o *dever de o ente estatal* respeitar a livre concorrência dos contribuintes. No aspecto temporal, porque quando se analisa a igualdade na cobrança de tributos *depois* do exercício da atividade do contribuinte, estuda-se o princípio da igualdade conforme a capacidade contributiva no *produto* daquela atividade, enquanto que quando se observa a igualdade na cobrança de tributos antes ou sobre o próprio exercício da atividade dos contribuintes, examina-se o princípio da igualdade sob o ângulo da atuação ou abstenção estatal relativamente à aquela *atuação*.<sup>176</sup>

A neutralidade compreendida sob a ótica da isonomia, conforme o ensinamento de Humberto Ávila<sup>177</sup>, é analisada sob três prismas: (i) neutralidade como impossibilidade de o tributo influenciar de qualquer modo; (ii) neutralidade como impossibilidade do tributo

<sup>174</sup> BELEEIRO, Aliomar. DERZI, Misabel Abreu Machado (Atul.). **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 38.

<sup>175</sup> SCHOUERI, 2019. p. 696.

<sup>176</sup> ÁVILA, 2015. p. 103.

<sup>177</sup> Ibid. p. 102-103.

influenciar de modo excessivo; (iii) neutralidade como impossibilidade do tributo influenciar de modo injustificado.

O primeiro prisma não se preocupa com qualquer influência que a tributação poderá ocasionar ao mercado, sendo certo que afronta os preceitos da livre iniciativa, o que, portanto, é incompatível com o ordenamento jurídico brasileiro. O segundo prisma propõe que a neutralidade tributária deverá resguardar que o Estado, em decorrência da incidência tributária, não atue de modo excessivo nas atividades empresariais dos contribuintes. Nesse sentido, nota-se que o ordenamento jurídico brasileiro veda a desproporcionalidade, sendo certo que a razoabilidade nada mais é do que a vedação de excesso. Por último, o terceiro prisma dispõe que a neutralidade do tributo não poderá influenciar a atividade empresarial de modo injustificado, sob pena de afrontar a neutralidade tributária, tendo em vista que a norma imotivada não permitirá que os contribuintes verifiquem as razões que justificaram a mitigação da igualdade entre eles.

Isso significa que no ordenamento jurídico brasileiro a neutralidade tributária isonômica (horizontal) impede que o Estado, de modo injustificado, utilize-se da tributação para intervir na atividade econômica. Klaus Tipke traz valiosos apontamentos sobre o tema: “No Estado de Direito entretanto não estão justificados quaisquer tributos, mas sim apenas os justos, que respeitam os direitos fundamentais, especialmente o princípio da igualdade”<sup>178</sup>.

Essas considerações já demonstram que a neutralidade horizontal deverá verificar se os contribuintes devem ou não ser tratados igualmente, utilizando-se da seguinte técnica:

A igualdade pode, portanto, ser definida como sendo a relação entre dois ou mais sujeitos, com base em medida(s) ou critério(s) de comparação, aferido(s) por meio de elemento(s) indicativo(s), que serve(m) de instrumento para a realização de uma determinada finalidade.<sup>179</sup>

No sistema tributário brasileiro são incontáveis as discussões jurídicas que envolvem os aspectos da neutralidade tributária, seja a partir do questionamento se determinada marca de chocolate ao produzir barras de cereais está incorrendo na incidência de “outros produtos de confeitaria, sem cacau” (incidência do IPI com alíquota de 5%) ou “preparações alimentícias obtidas a partir de flocos de cereais” (isenta de IPI)<sup>180</sup>; se o serviço de *streaming* possui

---

<sup>178</sup> TIPKE, 2012. p. 121.

<sup>179</sup> ÁVILA, 2015. p.45.

<sup>180</sup> Cf. BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). **Processo 10932.000075/2005-46**. Contribuinte: Nestlé Brasil Ltda. Recurso Especial do Procurador. Relatora: Tatiana Midori Migiyama. Data da sessão: 18 out. 2017c. <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=7047838>. Acesso em: 04 jun. 2021.

incidência do ISS ou do ICMS<sup>181</sup>, existindo quem defenda que sequer há incidência de qualquer tributo, uma vez que inexistente previsão legal; ou até mesmo no âmbito das operações interestaduais, na hipótese de que a classificação entre operação interna ou interestadual possa ser mais vantajosa a determinado contribuinte, por exemplo, no caso de substituição tributária<sup>182</sup>.

Noutro ponto, comumente os Estados utilizam-se da concessão de benefícios fiscais para determinada atividade empresarial; produto/serviço ou contribuinte específico para intervir na atividade econômica. Sendo assim, todas as formas supracitadas carecem de relevantes motivos que justifiquem suas aplicações, uma vez que invariavelmente distorcem a livre concorrência.

Nesse contexto, o princípio da neutralidade é de suma importância para a compreensão das implicações práticas da tributação do ICMS, notadamente pelo caráter econômico desta incidência. Nesse sentido, a criação de inúmeros incentivos fiscais de ICMS influencia diretamente nas relações políticas e econômicas entre os entes federados, de modo que ao instituir um regime diferenciado de tributação, os meios e objetivos para sua aprovação devem ser claros e justificáveis.

De fato, quanto maior a transparência nos atos da Administração Pública, maior a segurança de que os limites e garantias da tributação serão respeitados, sobretudo para manter-se a igualdade entre os contribuintes.

A despeito das ponderações acima, percebe-se que a fundamentação utilizada para justificar uma eventual quebra de isonomia entre os contribuintes é imprescindível para verificação pelo Poder Judiciário de uma motivação adequada por parte do Estado, a fim de que sejam constatados os requisitos mínimos de legalidade.

O STF analisou o desrespeito à neutralidade isonômica entre os contribuintes a partir da concessão de incentivo fiscal sem o amparo do CONFAZ, o qual versava sobre a incidência do ICMS na cadeia de produtos derivados da farinha de trigo no Estado do Ceará. No voto proferido pelo Ministro Gilmar Mendes, destacam-se dois pontos importantes para o presente

---

<sup>181</sup>Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade 3.142/DF**. ISS. Relações mistas ou complexas. Orientação da Corte sobre o tema. Subitem 3.04 da lista anexa à LC nº 116/03. Locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza. Interpretação conforme. Necessidade de as situações descritas integrarem operação mista ou complexa. Local da ocorrência do fato gerador. Ausência de violação dos princípios da razoabilidade ou da proporcionalidade. Impetrante: Confederação Nacional do Comércio. Impetrados: Presidente da República e Congresso Nacional. Relator: Min. Dias Toffoli. j: 05 ago. 2020, d: 05 out. 2020, p: 06 out. 2020h, DJe-243. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754064931>. Acesso em: 01 set. 2021.

<sup>182</sup> Em síntese, a substituição tributária consiste na responsabilidade de determinado contribuinte pagar tributo devido por outro, em razão de lei, conforme autoriza o art. 128 do CTN/66.

estudo: (i) a neutralidade fiscal pode ser extraída do art. 146-A da CF/88; (ii) a ofensa à neutralidade isonômica poderá incorrer em declaração de inconstitucionalidade:

Embargos de declaração em ação direta de inconstitucionalidade. 2. Decreto 31.109/2013, do Estado do Ceará, com as alterações promovidas pelos Decretos 31.288/2013 e 32.259/2017. 3. ICMS. Produtos derivados do trigo. 4. Instituição de regime de substituição tributária com diferenciação da base de cálculo entre indústrias com produção no Estado do Ceará (indústria com produção integrada) e as demais indústrias. 5. Benefício fiscal. 6. Ausência de convênio interestadual, conforme exigido pelo art. 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição Federal. 7. Tratamento diferenciado em razão da procedência. Afrenta ao art. 152 da Constituição Federal. 8. Ofensa ao princípio da neutralidade fiscal, previsto no art. 146-A da Constituição Federal. 8. Necessidade da modulação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade. 9. Embargos de declaração acolhidos para atribuir efeito ex nunc à declaração de inconstitucionalidade dos dispositivos do Decreto 31.109/2013, a partir de 29.4.2020.<sup>183</sup>

Outro importante ponto de reflexão sobre a neutralidade como isonomia, diz respeito às eventuais distorções ocasionadas pelo próprio Poder Judiciário, notadamente nos casos em que alguns contribuintes sejam agraciados com uma vantagem competitiva em relação aos demais concorrentes a partir de uma decisão judicial. As razões de decidir devem ser analisadas à luz do caso concreto, contudo, não se pode ignorar as decisões teratológicas que possuam grande lapso temporal até que sobrevenha nova decisão que lhe reforme. Além disso, não é incomum que ocorra uma virada jurisprudencial por parte dos tribunais, notadamente o STF, de modo que as decisões anteriores à pacificação definitiva do tema poderão ocasionar uma quebra na isonomia entre os contribuintes.

De todos, certamente a reversão do trânsito em julgado é um dos temas mais polêmicos<sup>184</sup>, defendida nas hipóteses em que se verifique afronta abrupta à isonomia dos contribuintes, ainda que ultrapassado o prazo da ação revisional. Desse modo, poder-se-ia reverter a coisa julgada a partir de um sopesamento entre a segurança jurídica e a isonomia. Fernando Scaff, ao defender essa tese, expõe que o STF poderá revisitar a decisão transitada em julgado que afronte a neutralidade entre contribuintes:

Ficando provado que o princípio da neutralidade econômica dos tributos foi violado, acarretando danos à livre concorrência (embasada no princípio da isonomia), esta se

<sup>183</sup> Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Embargo de Declaração na Ação Direta de Inconstitucionalidade 6222/CE**. [...] 2. Decreto 31.109/2013, do Estado do Ceará, com as alterações promovidas pelos Decretos 31.288/2013 e 32.259/2017. 3. ICMS. Produtos derivados do trigo. [...] 9. Embargos de declaração acolhidos para atribuir efeito ex nunc à declaração de inconstitucionalidade dos dispositivos do Decreto 31.109/2013, a partir de 29.4.2020. Embargante: Governador do Estado do Ceará. Embargado: Procurador Geral da República. Relator: Min. Gilmar Mendes. j: 31 ago. 2020, d: 21 set. 2020, p: 22 set. 2020f, DJe-233. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur432160/false>. Acesso em: 25 jun. 2021.

<sup>184</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 377-380.

torna preponderante em face da coisa julgada (embasada no princípio da segurança jurídica).

Como isto deverá ocorrer? Através da relativização da coisa julgada que decidiu pela constitucionalidade da norma, em contradição com o que decidiu o STF. O instrumento processual poderá ser uma reclamação dirigida ao STF para a preservação da autoridade de suas decisões.<sup>185</sup>

A segurança jurídica é um parâmetro constitucional importantíssimo, o que impediria que as decisões do STF em controle abstrato de constitucionalidade flexibilizassem a coisa julgada. Todavia, caso um contribuinte possua uma decisão com trânsito em julgado, que esteja declarando determinado tributo (in)constitucional, na hipótese de que sobrevenha uma decisão do STF no sentido contrário, com efeitos *erga omnes*, decerto que nas relações de trato continuado, especialmente no âmbito do ICMS, a coisa julgada deve ser afastada para interromper a distorção entre os contribuintes<sup>186</sup>.

A neutralidade horizontal busca assegurar a livre iniciativa por meio de um tratamento isonômico às mercadorias idênticas/similares e aos contribuintes que se encontrem em situações idênticas/similares<sup>187</sup>. Diante desse cenário, não restam dúvidas de que a neutralidade como isonomia é vista como importante premissa no direito tributário, devendo nortear os atos da Administração Pública e sujeitá-los ao controle jurisdicional.

### 3.5 Neutralidade como Federalismo

A Constituição Federal de 1988, em seu primeiro artigo, depreende sobre sua forma de Estado federativo, denotando sua importância para construção dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil. A Federação é um pacto institucional entre Estados independentes, os quais se unem para dar autonomia a um novo Estado, inexistindo perda de personalidade jurídica das unidades que se associaram<sup>188</sup>.

A experiência do federalismo estadunidense possui notória influência no desenvolvimento do ideal federalista brasileiro, sobretudo pela proximidade territorial. No entanto, os Estados independentes americanos se uniram para criar uma federação, enquanto a criação do federalismo brasileiro foi imposta por um governo central, mantendo, até os dias de hoje, a concentração do poder nas mãos da União.

---

<sup>185</sup> SCAFF, Fernando Facury. Efeitos da coisa julgada em matéria tributária e livre-concorrência. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.) **Coisa julgada: constitucionalidade e legalidade em matéria tributária**. São Paulo: 2006. p. 125-126.

<sup>186</sup> ÁVILA, 2019. p. 377-378.

<sup>187</sup> MOREIRA, 2019, p. 30.

<sup>188</sup> CARRAZZA, 2019. p. 116.

A Constituição Federal, em seu artigo 18, determina que “a organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos”, de modo que são independentes para instituir e arrecadar os tributos de sua competência.

É importante notar que a neutralidade tributária não se restringe ao princípio da não cumulatividade do tributo ou da isonomia, mas, também, deve ser analisada sob a ótica das relações entre os próprios Estados membros, a fim de cumprir os objetivos constitucionalmente previstos. A neutralidade federativa<sup>189</sup> diferencia-se da neutralidade horizontal, uma vez que: a) envolve necessariamente Estados membros distintos; b) envolve questões tributárias de relevância nacional; c) tem como objetivo imediato equalizar políticas com caráter social.

Conforme analisado acima, a neutralidade horizontal tem como objetivo imediato a equalização da tributação dos serviços e mercadorias congêneres, a fim de assegurar a livre concorrência como objetivo mediato<sup>190</sup>. As operações interestaduais de circulação de mercadorias, em regra, envolverão dois entes estaduais distintos, de modo que as relações federativas vão imbricar nas operações comerciais dos contribuintes.

Na neutralidade federativa, o ICMS será o meio utilizado para definição de uma política fiscal entre os Entes Federados, de modo que um elemento indicativo fiscal deverá ser utilizado, a partir de uma medida comparativa, para definir determinada finalidade que envolva entes federativos diferentes<sup>191</sup>.

Desse modo, os princípios definidos na ordem econômica constitucional compõem o fundamento normativo para justificar uma interferência ou inércia do Estado em determinadas políticas econômicas.

Paulo Caliendo atribui ao aspecto externo da neutralidade fiscal a característica de relacionar-se com as questões federativas sobre a tributação, notadamente a tributação do consumo e das fronteiras fiscais.<sup>192</sup>

---

<sup>189</sup> Não se pretende esgotar os aspectos envolvidos no federalismo, mas somente correlacioná-lo ao cenário do federalismo fiscal brasileiro, sobretudo a partir da concessão dos incentivos fiscais que afetam as operações interestaduais de circulação de mercadorias, num contexto de guerra fiscal e de legislações incognoscíveis. Para uma análise aprofundada sobre o assunto, cf. OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. **A alíquota mínima do ISS e a guerra fiscal entre municípios no federalismo fiscal brasileiro. Temas de federalismo fiscal brasileiro.** Rio de Janeiro: Gramma, 2016; TORRES, Heleno Taveira. Constituição financeira e o federalismo financeiro cooperativo equilibrado brasileiro. In: **Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico: RFDFE**, Belo Horizonte, v. 3, n. 5, p. 25-54, 2014; e CONTI, José Maurício (org.). **Federalismo fiscal.** São Paulo: Manole, 2004.

<sup>190</sup> MOREIRA, 2019. p. 30.

<sup>191</sup> ÁVILA, 2015. p. 198.

<sup>192</sup> SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. História da Norma. In: CANOTILHO, J.J. Gomes. (Coord.) **Comentários à Constituição do Brasil.** 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 3173.

A despeito da neutralidade, nota-se que é um objetivo a ser alcançado nas relações federativas, sendo de suma importância para a construção de um país mais justo e desenvolvido, sobretudo no aspecto tributário. Assim, busca-se equilibrar as relações entre os Estados Federais, ainda que não seja vedado aos Estados pactuarem, mediante deliberação unânime do CONFAZ, medidas de fomento a determinados Estados ou regiões.<sup>193</sup>

Da mesma forma, há um intenso debate sobre a constitucionalidade da unanimidade do CONFAZ para autorizar a instituição de incentivos fiscais, especificamente por violar o princípio democrático da maioria. Nesse sentido, a ADPF nº 198/DF, de relatoria da Ministra Cármen Lúcia, julgou constitucional a exigência da unanimidade do CONFAZ, destacando-se os quatro votos contrários dos Ministros Edson Fachin, Ricardo Lewandowski, Marco Aurélio e Rosa Weber<sup>194</sup>.

A questão de fundo do julgamento da referida ADPF nº 198/DF diz respeito à neutralidade sob o aspecto federativo envolvido, uma vez que as operações interestaduais de circulação de mercadorias afetam diretamente os Estados de destino das mercadorias incentivadas. A Constituição Federal dispõe que cabe à lei complementar regular a forma de como os regimes especiais serão concedidos e revogados, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal<sup>195</sup>. Todavia, não há uma determinação de que estas aprovações devam ser – obrigatoriamente – unânimes.

No entanto, não restam dúvidas de que os incentivos fiscais concedidos unilateralmente pelos Estados devem ser rechaçados pelo ordenamento jurídico brasileiro, principalmente para garantir a manutenção da relação federativa estável. Nesse sentido, Tércio Sampaio Ferraz Júnior estatui:

*As piores vítimas da exigência de unanimidade são, na verdade, os agentes econômicos eficientes, forçados a suportar uma carga tributária maculada de uma incerteza e insegurança pior do que seria desejável no quadro da livre concorrência. Mas a consequência mais perversa do incentivo desnaturado pela exigência de*

<sup>193</sup> Criada pelo Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, a Zona Franca de Manaus (ZFM) é o caso mais famoso de favorecimento fiscal no Brasil. Todavia, por se tratar de uma área de livre comércio de importação e exportação de mercadorias, não será abordada no presente trabalho.

<sup>194</sup> Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Ação de Descumprimento de Preceito Fundamental 198/DF**. [...] ICMS. Exigência de unanimidade entre os entes federados representados no Confaz para celebração de convênio concessivo de benefício fiscal. Ratificação posterior do acordo por decreto local. Efetividade do disposto na al. G do inc. XII do § 2º do art 155 da Constituição de 1988. Recepção das normas impugnadas pelo ordenamento constitucional vigente. Precedentes. Ausência de afronta ao princípio federativo democrático. ADPF julgada improcedente. Impetrante: Governador do Distrito Federal. Impetrados: Presidente da República e Congresso Nacional. Relatora: Min. Cármen Lúcia. j: 18 ago. 2020, d: 05 out. 2020i, p: 06 out. 2020, DJe-243. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754015542>. Acesso em: 03 set. 2020.

<sup>195</sup> Cf. BRASIL, 1988a: Art. 155, §2º, inc. XII, “g”): regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

unanimidade na sua autorização recai sobre o próprio Estado-Membro concedente, pois a concessão tributária nem conveniada nem unânime cria um clima de retaliações em que as concessões, ao invés de propiciarem-lhe um desenvolvimento econômico saudável, o fazem presa de sua própria política, num quadro de planejamentos desaprumados e contaminados de liberalidades equivalentes por parte de outros Estados. (*g.n*)<sup>196</sup>

O STF, inclusive, assentou a jurisprudência de que não caberá sequer modulação de efeitos para os contribuintes que usufruírem de quaisquer benesses fiscais que não estejam sob o crivo do CONFAZ.<sup>197</sup>

Todavia, discorda-se do posicionamento adotado pelo STF, uma vez que existem benefícios fiscais que implicam em contrapartidas pelos contribuintes<sup>198</sup>, bem como perduraram ao longo do tempo, criando-se uma confiança-legítima por parte dos sujeitos passivos que optaram por aderir ao incentivo fiscal, especialmente para manterem-se competitivas no mercado. A desconsideração do regime especial por aspectos formais não se coaduna com os princípios enraizados no Estado de Direito, devendo ser analisada em cada caso concreto.<sup>199</sup>

Noutro lado, é mandamento constitucional reduzir as desigualdades sociais e regionais, de modo que a aprovação unânime do CONFAZ poderá ficar à mercê de questões políticas, em detrimento dos objetivos estabelecidos na Carta Magna, de forma que será analisada no capítulo seguinte a existência de mecanismos que atenuem tal risco.

A neutralidade federativa envolve questões tributárias de relevância nacional, sobretudo por envolver relações federativas, alicerces da formação do Estado brasileiro<sup>200</sup>, de modo que os objetivos imediatos constitucionais devem ser resguardados, utilizando-se os tributos (elemento indicativo) para cumprir determinadas finalidades que contribuam para o desenvolvimento social. Portanto, cabe ao legislador estabelecer condutas compreensíveis e estáveis, principalmente porque as relações federativas devem perdurar no decorrer dos anos com o intuito de conferir previsibilidade na atuação comercial, sem renunciar à justiça fiscal.

<sup>196</sup> FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Unanimidade ou maioria nas deliberações do CONFAZ – Considerações sobre o tema a partir do princípio federativo.** Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT. Belo Horizonte, ano 10, n. 59, set. / out. 2012.

<sup>197</sup> Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Embargos de Declaração na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.794/PR.** Omissão. Pedidos de Modulação temporal dos efeitos da decisão. Declaração de inconstitucionalidade de Lei que conferiu benefícios em matéria de ICMS sem que haja Convênio do Confaz. Embargos conhecidos para negar-lhes provimento. Embargante: Governador do Estado de Mato Grosso do Sul. Embargado: Governador do Estado do Paraná. Relator: Min. Roberto Barroso. j: 18 dez. 2014, d: 24 fev. 2015, p: 25 fev. 2015a, DJe-036. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7851429>. Acesso em: 02 ago. 2021.

<sup>198</sup> Os contribuintes que possuem incentivos fiscais passam por verificações de regularidades das condições estabelecidas por seu regime especial, especialmente para comprovar a regularidade dos débitos fiscais.

<sup>199</sup> ÁVILA, Humberto. **Benefícios fiscais inválidos e a legítima expectativa do contribuinte.** Revista eletrônica de direito administrativo econômico, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, nº. 4, nov/dez 2005, jan. 2006.

<sup>200</sup> CARVALHO, 2015. p. 300.

### 3.6 Neutralidade como princípio, regra ou postulado?

A neutralidade tributária, conforme analisada, deverá ser dividida sob as perspectivas (i) da não cumulatividade; (ii) da isonomia; ou (iii) do federalismo, a fim de se classificar os tipos normativos que as distinguem.

De início, salienta-se que a presente dissertação se baseia na construção doutrinária de Humberto Ávila acerca da teoria dos princípios para extrair-se os conceitos das normas jurídicas<sup>201</sup>.

Desse modo, a regra é uma norma imediatamente descritiva, com pretensão de decidibilidade e abrangência, enquanto os princípios são normas imediatamente finalísticas, prospectivas e com pretensão de complementariedade e de parcialidade. Por último, os postulados são imediatamente metódicos, estruturam a interpretação e aplicação das regras e dos princípios a partir de critérios preexistentes<sup>202</sup>.

A não cumulatividade está expressamente prevista no art. 155, §2º, I, da CF/88, estabelecendo um parâmetro constitucional a ser seguido pelos Estados. Portanto, determina-se que o ICMS será compensado nas etapas subsequentes da cadeia econômica com os valores pagos anteriormente. Todavia, verifica-se que os créditos poderão ser utilizados pelo produtor; industrial ou comerciante, de modo que a apuração do ICMS deve considerar diferentes créditos na escrituração fiscal, como, por exemplo, os créditos provenientes de bens do ativo imobilizado, matérias-primas, mercadorias adquiridas para revenda e produtos intermediários, não obstante existirem inúmeras especificidades desses conceitos na legislação de cada Estado<sup>203</sup>.

Com efeito, não são raros os incentivos fiscais que mitigam a não cumulatividade através da impossibilidade de creditamento, dispondo sobre alíquotas reduzidas na saída das mercadorias ou na concessão de créditos presumidos de ICMS.

---

<sup>201</sup> Não há intenção de se aprofundar demasiadamente sobre a construção doutrinária que define as regras, princípios e postulados, especialmente porque o tema já foi abordado por inúmeros autores prestigiados, com obras de notória qualidade e profundidade. Portanto, utilizar-se-á o livro *“Teoria dos Princípios”*, do festejado jurista Humberto Ávila, para compor a classificação normativa da “neutralidade tributária” no ordenamento jurídico brasileiro. Sendo assim, além da referida obra, recomenda-se as seguintes leituras adicionais: Cf. ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2015; DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. São Paulo: Martins Fontes, 2002.; NEVES, Marcelo. **Entre Hidra e Hércules: Princípios e regras constitucionais como diferença paradoxal do sistema jurídico**. São Paulo: Martins Fontes, 2013.

<sup>202</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2019b. p. 227-228.

<sup>203</sup> MOREIRA, 2020. p. 522.

Desse modo, a não cumulatividade permite uma gradação dos bens e serviços passíveis de compensação na apuração do ICMS, tratando-se de norma imediatamente finalística, que propõe assentar o sistema tributário de forma menos regressiva nas operações comerciais, desincentivando a verticalização das empresas, classificando-se, portanto, como um princípio.

Logo, a não cumulatividade é um princípio extraído expressamente do texto constitucional, que determina um mecanismo de compensação entre as etapas da cadeia econômica, a fim de que a carga tributária nominal permaneça inalterada<sup>204</sup>.

No entanto, existem autores como Márcio Ladeira Ávila<sup>205</sup>, Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli, Anderson Trautmann Cardoso e Luiz Rogério Sawaya Batista que classificam a não cumulatividade como uma regra<sup>206</sup>. Luiz Rogério Sawaya Batista é firme ao dizer que:

Desse modo, entendemos que a não cumulatividade do ICMS não encerra um valor e sequer pode ser qualificada como estruturante do sistema jurídico, não admitindo gradações, e estando, a sua aplicação, restrita e sujeita ao fato de o ICMS ser devido na operação relativa à circulação de mercadorias e prestação de serviços, conforme disposto no inciso I, do parágrafo 2º, do artigo 155, da Constituição Federal. *Trata-se, pois, de uma genuína regra.*<sup>207</sup> (g.n)

Outro autor que sustenta posição diversa é Paulo de Barros de Carvalho, que estabelece uma nova classificação que define a não cumulatividade como uma técnica de operação:

Apresenta-se como técnica que opera sobre o conjunto das operações econômicas entre os vários setores da vida social, para que o impacto da percussão tributária não provoque certas distorções já conhecidas pela experiência histórica, como a tributação em cascata, com efeitos danosos na apuração dos preços e crescimento estimulado na aceleração inflacionária. E entre as possibilidades de disciplina jurídica neutralizadoras daqueles desvios de natureza econômica, nosso contribuinte adotou determinado caminho, mediante estipulação de um verdadeiro limite objetivo.<sup>208</sup>

Humberto Ávila ensina que o dispositivo normativo pode ser revestido com características de regra, princípio ou postulado, cabendo ao intérprete extrair os seus sentidos para um exame de aplicabilidade. Diante desse cenário, no presente trabalho, diverge-se do entendimento de que, como regra, não se admite balanceamento da não cumulatividade, tendo em vista a existência de mitigações à compensação do crédito tributário, uma espécie de gradação ao princípio da não cumulatividade<sup>209</sup>.

---

<sup>204</sup> TORRES, 2014, p. 299.

<sup>205</sup> ÁVILA, Márcio. **Curso de direito tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Torre Jurídica, 2012. p. 301.

<sup>206</sup> BATISTA, 2012, p. 47-79.

<sup>207</sup> Ibid, p. 50.

<sup>208</sup> CARVALHO, 2015, p. 335.

<sup>209</sup> MOREIRA, 2020. p. 122.

A compreensão da neutralidade como isonomia tem como objetivo impedir que o ente estatal, de modo injustificado, aplique indistintamente normas em face dos contribuintes de ICMS. Com efeito, o princípio da igualdade, desde o preâmbulo da Constituição Federal, possui especial valor no ordenamento jurídico brasileiro, como bem pontua Humberto Ávila.<sup>210</sup>

As considerações sobre a neutralidade como isonomia giram em torno do questionamento se os contribuintes devem ou não serem tratados (des)igualmente, utilizando-se medidas de comparação, aferidas por meio de elementos indicativos, a fim de se verificar determinada finalidade.<sup>211</sup> Os valores subjetivos da igualdade, com pretensão de complementariedade e de parcialidade, definem a natureza principiológica da neutralidade horizontal.

A igualdade contribui para efetivar a livre concorrência entre os contribuintes, sendo certo que os agentes econômicos devem competir sob as mesmas condições no ordenamento jurídico brasileiro.

Por último, nota-se que a neutralidade federalista, pressupõe que o tributo não afetará as relações entre os Estados membros, tampouco implicará injustificadamente na atuação do mercado. Os princípios da uniformidade geográfica e da liberdade de tráfego, esse visando preservar a integralidade do mercado nacional e aquele de impedir distorções de um mercado integrado, somam-se à finalidade da neutralidade federalista.<sup>212</sup>

A neutralidade tributária, dentro dos inúmeros sentidos possíveis, é dividida no presente trabalho sob três prismas: a não cumulatividade como técnica de manter a neutralidade da carga tributária do ICMS nas operações de circulação de mercadoria; a neutralidade isonômica que impede que mercadorias ou contribuintes sejam tratados desigualmente de modo injustificado e, por fim, a neutralidade como política nacional, impondo o dever de os Estados-membros da Federação agirem com neutralidade e fraternidade uns com os outros, bem como cooperarem em favor dos entes com capacidade financeira reduzida, a luz do federalismo cooperativo<sup>213</sup>.

Conclui-se, portanto, que esses preceitos constitucionais são princípios por seu caráter imediatamente finalístico, prospectivo e com pretensão de complementariedade no ordenamento jurídico brasileiro<sup>214</sup>.

---

<sup>210</sup> ÁVILA, 2015, p.105.

<sup>211</sup> Ibid, 2015, p.45.

<sup>212</sup> SILVEIRA, 2009. p. 114.

<sup>213</sup> TORRES, H. T. 2014, p. 25-54.

<sup>214</sup> ÁVILA, 2019. p. 227-228.

### 3.7 Constitucionalidade da arrecadação do ICMS interestadual no Estado de Destino

Não desejando incorrer no mal vezo da repetição, é necessário reforçar que o ICMS é um tributo estadual, mas que possui abrangência nacional, sendo imprescindível que a mesma base de cálculo não seja tributada tanto pelo Estado de origem quanto pelo de destino. Isso significa que, nas operações interestaduais de mercadorias, ocorrerá a incidência do ICMS interestadual, sendo o imposto devido para Estados distintos, numa espécie de repartição da base de cálculo do ICMS.

Aliomar Baleeiro depreende que o ICMS nas operações interestaduais de circulação de mercadorias consagrou o “princípio da cobrança no Estado de origem”, sendo assegurada tão somente uma repartição da arrecadação (financeira) ao Estado de destino.<sup>215</sup> Misabel Abreu Machado Derzi, atualizando a obra de Aliomar Baleeiro, tece elogios à opção constitucional brasileira pela tributação do ICMS na origem, alegando que a opção pela tributação no Estado de destino seria um retrocesso à integração do mercado brasileiro. Vejamos:

Com o princípio de origem, as mercadorias e serviços que circulam de um Estado a outro, independentemente de seu destino, incorporam no preço os impostos pagos no Estado de origem (ou exportador), inexistindo interrupção na cadeia de operações do produtor ao consumidor final. É assim irrelevante que o bem ou o serviço se transfira de um Estado a outro, *havendo verdadeira integração e unidade no mercado*, formado por distintos Estados. Essa a regra da Constituição brasileira nas operações interestaduais. *Portanto, a tributação no Estado de origem é a mais evoluída do ponto de vista de uma integração político-econômica*, mas, em contrapartida, é forma complexa, porque exige um rigoroso controle interno sobre os incentivos e demais benefícios (...) (g.n).<sup>216</sup>

Atualmente, a repartição de receitas do ICMS entre os Estados de destino e de origem permite que os Estados mais desenvolvidos economicamente, denominados de “Estados produtores”, historicamente localizados nas regiões sul e sudeste, permaneçam arrecadando parte do imposto destinado ao Estado de origem.

Por sua vez, a tributação no destino é a escolha mais comum nos países mais desenvolvidos, especialmente os que compõem a União Europeia, onde desde a criação do imposto sobre o valor agregado (IVA) adotou-se tal modelo. Nesse sentido, verifica-se que logo após o término da primeira guerra mundial surgiram inúmeros estudos que afirmavam que a tributação não cumulativa era uma melhor opção para produtividade econômica. Assim, na década de 1950, a França inaugurou um tributo sobre o valor agregado.<sup>217</sup>

<sup>215</sup> BELEIRO; DERZI, (Atual.), 2010. p. 39.

<sup>216</sup> Id, 2018. p. 1323.

<sup>217</sup> MOREIRA, 2019, p. 22-24.

No Brasil, por pressão dos Estados produtores, não ocorreu uma modificação completa de incidência do ICMS interestadual para arrecadação integral nos Estados de destino das mercadorias. No decorrer dos anos, a disputa pela arrecadação do ICMS teve como pano de fundo a guerra fiscal entre os Estados membros, especialmente para atraírem empresas para os Estados que possuem regimes especiais de tributação, inflando o crédito de ICMS para determinados estabelecimentos comerciais que conseguem aumentar sua margem competitiva com os concorrentes dos demais Estados, além, ainda, da transferência de mercadorias para estabelecimentos do mesmo titular em outras unidades da federação com um crédito de ICMS que não foi efetivamente recolhido.

Nesse sentido, o economista Ivo Vasconcelos Pedrosa comenta sobre as vantagens da mudança do princípio da tributação da origem para o do destino: “Os ganhos decorrentes da mudança do princípio de tributação, por exemplo, são incomensuráveis, haja vista o estímulo à sonegação atualmente representado pelo princípio misto”.<sup>218</sup>

Todavia, a tributação no destino não coaduna com a integração do mercado, bem como requer um controle fronteiriço forte a fim de se evitar fraudes fiscais, especialmente na simulação de operações interestaduais. Diante desse cenário, devem ser feitos alguns questionamentos: a tributação do ICMS de modo exclusivo no destino, respeita a neutralidade? É constitucional a tributação de ICMS de modo exclusivo no destino?

Preliminarmente, convém destacar que existem dois modelos para a implementação do ICMS exclusivamente no Estado de destino: (i) sistema de diferimento do pagamento do imposto a partir de uma alíquota zero na saída, permitindo que o Estado de destino cobrasse integralmente o ICMS na mercadoria a ser consumida em seu território; e (ii) sistema de compensação, quando da tributação no Estado de origem e a posterior compensação dos débitos e créditos entre os próprios entes federados, administrativamente.<sup>219</sup>

Não se pode afirmar que a tributação do ICMS na origem é o único motivo para a guerra fiscal, mas certamente contribuiu vigorosamente para o atual cenário, sobretudo porque os governantes desejam atrair empresas para os seus Estados, a partir de incentivos fiscais. Além disso, a repartição do ICMS ocasiona inúmeras implicações prejudiciais ao sistema tributário brasileiro, sobretudo pela necessidade de se efetuar o pagamento e controle fiscal para entes

---

<sup>218</sup> PEDROSA, Ivo Vasconcelos. Do ICMS ao IVA: a questão das transações interestaduais no Brasil dos anos 90. *In: Revista do Serviço Público*, Brasília, v. 54, n. 4, p. 45-64, 2003.

<sup>219</sup> FONSECA, Ricardo Coelho de.; BORGES, Djalma Freire. Tributação interestadual do ICMS e adoção do princípio do destino. *In: Revista De Administração Pública*, 39 (1), p. 17-42, 2005. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/6559>. Acesso em 15 jun. 2021.

distintos, decorrentes da mesma operação, ocasionando uma maior complexidade no preenchimento de obrigações acessórias.

Dessa forma, tratando-se de um imposto sob o consumo, este deve ser claro, de fácil recolhimento e deverá resguardar o princípio da não cumulatividade, bem como deve coadunar com a prática internacional de que o imposto é devido no País/Estado de destino, conforme bem pontua a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE)<sup>220</sup>. Desse modo, compreende-se que a modificação da arrecadação do ICMS, da origem para o destino, contribuiria para a simplificação do sistema tributário brasileiro, adequando o país às práticas comerciais internacionais, especialmente porque é intenção do Brasil integrar permanentemente a OCDE.

Não se verifica qualquer vedação constitucional que implique em inconstitucionalidade de emenda constitucional que vise modificar o sistema de arrecadação do ICMS, corroborado pela recente alteração da Constituição Federal para venda a consumidor final localizado em Estado distinto do vendedor. Tal modificação, inclusive, contribuiria para solucionar o impasse criado pela decisão do STF em declarar inconstitucional as transferências interestaduais de estabelecimentos do mesmo titular, conforme analisar-se-á no capítulo a seguir.

Nesse sentido, nota-se que o propósito da reforma constitucional não ultrapassa os limites do poder de tributar, assegurando uma repartição de ICMS mais equilibrada entre os Estados, especialmente porque aumentaria a arrecadação do referido imposto nos Estados menos desenvolvidos economicamente, denominados de “produtores”<sup>221</sup>, ao modificar a incidência do ICMS para o Estado de destino, decerto que não se estaria infringindo o conteúdo constitucionalmente intangível da CF/88<sup>222</sup>.

Posto isso, a tributação do ICMS interestadual exclusivamente no destino coadunar-se-ia com o princípio da neutralidade tributária, notadamente por permitir uma isonomia entre os consumidores finais, pois evitaria dissonâncias federativas com os incentivos fiscais concedidos pelos Estados de origem da mercadoria.

### 3.8 Conclusão Parcial

---

<sup>220</sup> Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). **OECD Economic Surveys: Brazil 2018**, OECD Publishing: Paris, 2018. Disponível em: [https://doi.org/10.1787/eco\\_surveys-bra-2018-en](https://doi.org/10.1787/eco_surveys-bra-2018-en). Acesso em 05 jun. 2021

<sup>221</sup> FONSECA; BORGES, 2005, p. 17-42.

<sup>222</sup> NOVELLI, Flávio Bauer. Norma Constitucional e Inconstitucional? A propósito do art. 2º, §2º, da Emenda Constitucional nº 3/93. In: **Revista De Direito Administrativo**, n. 199, p. 21-57, 1995. Disponível em: <https://doi.org/10.12660/rda.v199.1995.46486>. Acesso em 05 ago. 2021

A neutralidade tributária, sob a perspectiva analisada, tem como finalidade a criação de um sistema tributário mais justo, mais simples e menos regressivo, sendo submetida às regras do ordenamento jurídico brasileiro.

Os critérios que permitiram fixar os conceitos da neutralidade tributária são reconhecidamente utilizados sob o parâmetro constitucional, em especial o pacto federativo, os princípios da isonomia e da não cumulatividade.

Decerto que o tema possui grande complexidade, notadamente quando correlacionado às operações interestaduais de mercadoria, especialmente por suas importantes implicações no sistema federativo. A neutralidade como não cumulatividade estabelece uma técnica-financeira a ser adotada pelos contribuintes, a fim de que os valores recolhidos de ICMS nos estágios antecedentes da cadeia produtiva sejam compensados na venda a consumidor final, com o objetivo de que o percentual estabelecido em lei seja exatamente o recolhido aos cofres públicos, evitando a verticalização das operações para reduzir a carga tributária, a qual se converteria numa tributação regressiva.

A neutralidade horizontal tem como escopo a isonomia entre os contribuintes e as mercadorias idênticas e similares a fim de que o Estado não se utilize, de modo injustificado, da tributação para intervir na atividade econômica. Por derradeiro, a neutralidade federativa vincula-se ao pacto federativo, a fim de que a tributação possa ser utilizada, de modo justificado, para intervir nas relações tributárias de entes federativos distintos, na hipótese de questões de relevância nacional, com a finalidade de equalizar políticas com caráter social.

A neutralidade como não cumulatividade diferencia-se das demais espécies de neutralidade de forma clarividente, especialmente pelo aspecto técnico de abater-se os créditos recolhidos nos estágios anteriores à venda subsequente (débito). Em contrapartida, as neutralidades, consideradas como isonomia e sob conceito federalista, diferenciam-se por aspectos mais sutis, ainda que extremamente relevantes. A primeira tem como objetivo imediato equalizar a tributação dos serviços e mercadorias congêneres (idênticos e/ou similares), bem como assegurar que contribuintes em condições similares sejam tributados de forma isonômica, a fim de assegurar a livre concorrência como objetivo mediato.<sup>223</sup>

A segunda, como visto, envolve necessariamente Estados membros distintos, a partir de questões tributárias de relevância nacional, bem como possui o objetivo imediato de equalizar políticas com caráter social. Nesse aspecto, os contribuintes dentro do mesmo Estado, que realizam exclusivamente operações internas de circulação de mercadorias, certamente não

---

<sup>223</sup> MOREIRA, 2019. p. 30.

interferem na neutralidade entre os demais entes federativos. Além disso, as operações internas não serão afetadas por uma política nacional com finalidade de reduzir as desigualdades sociais e regionais, ou seja, não há implicação na neutralidade como isonomia.

A neutralidade tributária escora-se, portanto, em notáveis preceitos constitucionais, atuando em grande parte como princípio, principalmente pelo seu caráter imediatamente finalístico e de complementariedade no ordenamento jurídico brasileiro.

A neutralidade tributária deverá ser utilizada como importante parâmetro constitucional para balizar as hipóteses de incidências tributárias no ordenamento jurídico, bem como servirá como norte para aperfeiçoar-se o sistema tributário brasileiro, conforme assentado na importante migração da incidência do ICMS no Estado de destino da mercadoria envolvida na operação interestadual.

Em conclusão, adotando-se os conceitos gerais da neutralidade tributária como princípio norteador do sistema tributário brasileiro, percebe-se que a incidência do ICMS-interestadual deve ocorrer por meio de normas cognoscíveis, que tenham previsibilidade de seus efeitos, de modo a contribuir com um sistema tributário mais simples e eficiente, à luz dos mandamentos constitucionais.

## 4 NEUTRALIDADE NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS

### 4.1 Neutralidade tributária e incentivos fiscais

Os incentivos fiscais são vistos, em regra, como os grandes vilões da política tributária brasileira, incapazes de produzir bons resultados para o cenário nacional. Todavia, em que pesem os efeitos colaterais para as operações interestaduais de circulação de mercadorias, a Constituição Federal dispõe que os incentivos fiscais devem ser destinados à promoção do equilíbrio e desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do país, conforme o art. 151, I da CF/88. Nesse sentido, a concessão dos incentivos fiscais de ICMS deverá ocorrer a partir da deliberação e aprovação unânime dos Entes federados, no âmbito do CONFAZ, seguindo o que preceitua o artigo 155, inciso XII, alínea “g” da Constituição Federal, em consonância com o disposto na Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975.

Assim, os incentivos fiscais podem ser utilizados de modo adequado no sistema tributário nacional, mas devem observar critérios claros e rígidos, sob pena de conceder benesses fiscais injustificáveis aos setores que praticarem um *lobby* mais agressivo<sup>224</sup>. Afinal, ainda que envoltos das melhores intenções, não se pode escusar de que os tributos também limitam direitos fundamentais dos contribuintes<sup>225</sup>.

O incentivo fiscal é um instrumento da Administração Pública para fomentar determinada atividade comercial ou desenvolvimento regional, utilizando-se do tributo no contexto da extrafiscalidade. Nesse sentido, o Estado Social e Democrático de Direito pressupõe a utilização da tributação como importante mecanismo de desenvolvimento social, ora para fomentar, ora para desincentivar determinadas práticas sociais.

Paulo Caliendo esclarece a complexidade da tributação sobre o consumo, sobretudo pela importância da análise contínua dos impactos do ICMS no mercado integrado brasileiro:

A tributação do consumo pode ser considerada uma das formas mais complexas e completas de tributação existentes. A quantidade impressionante de questões, o impacto das decisões fiscais sobre um mercado nacional integrado, o impacto sobre a renda dos consumidores bem como as mudanças tecnológicas e empresariais tornam o estudo dessa forma de tributação um dos mais importantes e necessários.<sup>226</sup>

<sup>224</sup> TANZI, Vito. Complexidade na tributação: Origem e consequências. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. (Coord.) *et al.* **Transferência fiscal e desenvolvimento: Homenagem ao professor Isaias Coelho**. São Paulo: Fiscosoft Editora, 2013. p. 205.

<sup>225</sup> ADAMY, Pedro. **Instrumentalização do direito tributário**. In: ÁVILA, Humberto. (org). **Fundamentos do direito tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012. p. 312.

<sup>226</sup> SILVEIRA, 2009. p. 333.

Nesse sentido, é imprescindível que ocorra uma deliberação de concordância dos representantes dos Estados e do Distrito Federal para que os incentivos fiscais que versem sobre o ICMS possam estar dentro dos ditames constitucionais, de forma que seja afastada qualquer hipótese de guerra fiscal, resguardando o princípio da neutralidade tributária (*lato sensu*).

Repisa-se que a neutralidade tributária, como visto no capítulo anterior, subdivide-se em três perspectivas: (i) neutralidade como não cumulatividade do tributo; (ii) neutralidade como isonomia; (iii) neutralidade como manutenção das relações federativas.

Desse modo, os incentivos fiscais de ICMS, em regra, ultrapassam as fronteiras dos Estados concedentes e influenciam diretamente nas operações de circulações de mercadoria no Estado de destino, sobretudo a partir de vantagens financeiras entre empresas concorrentes, ainda que estejam localizadas em Estados distintos.

A ideia do incentivo fiscal, por si só, remete ao objetivo de influenciar positivamente um determinado setor da economia ou região, uma vez que os tributos exercem influência no comportamento dos contribuintes, em graus variados de afetação<sup>227</sup>.

Sendo assim, a neutralidade tributária deve ser utilizada como norte para o estudo de concessão dos incentivos fiscais no âmbito do ICMS, principalmente para responder três perguntas: o incentivo fiscal respeita o pacto federativo? O incentivo fiscal resguarda o princípio da isonomia? O incentivo fiscal infringe o princípio da não cumulatividade do ICMS?

Após responder os questionamentos acima mencionados, a concessão do incentivo fiscal deverá justificar a mitigação da neutralidade tributária, elencando os benefícios e malefícios dessa implementação, sempre substanciado em análise prévia de impactos econômicos, sociais e políticos, especialmente porque os regimes tributários de fomento devem ser concedidos à luz das disposições normativas, devendo ser precedidos de estudo sobre a análise de critérios de eficiência econômica e de estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro, conforme preceitua o art. 113 do ADCT, incluído pela Emenda Constitucional nº 95/2016<sup>228</sup>.

Além disso, a Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, denominada de Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF)<sup>229</sup>, é um importante instrumento normativo na gestão fiscal e no combate ao *déficit* público, pois prescreve que os incentivos fiscais que decorrerem em

---

<sup>227</sup> SCHOUERI, 2019. p. 87.

<sup>228</sup> Cf. BRASIL, 1988a. ADCT, Art. 113. A proposição legislativa que crie ou altere despesa obrigatória ou renúncia de receita deverá ser acompanhada da estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro.

<sup>229</sup> BRASIL. **Lei Complementar nº 101/2000, de 04 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 05 maio 2000. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm). Acesso em 12 jun. 2021.

renúncia de receita deverão conter uma estimativa do impacto orçamentário-financeiro, a demonstração de que a renúncia de receita foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária e de que não afetará as metas de resultados fiscais, bem como deve ser acompanhada de medidas de compensação, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo, nos termos do art. 14 da LRF<sup>230</sup>.

Nesse aspecto, os referidos estudos de impacto financeiro-orçamentário devem ser utilizados como parâmetros de controle, a fim de que interferências nas operações econômicas entre os entes federativos ocorram, de modo justificado, em situações excepcionais.

O ICMS, por ser um tributo de abrangência nacional, possui consideráveis complexidades na concessão de incentivos fiscais pelos Estados, especialmente porque é vedado à União instituir incentivos fiscais sob a competência destes<sup>231</sup>. Desse modo, qualquer discussão que envolva um planejamento central esbarra nos interesses dos Estados membros, todos com poderes de “veto” em razão da necessidade de aprovação unânime no âmbito do CONFAZ.

A referida aprovação unânime foi objeto de análise de constitucionalidade pelo STF recentemente, na ADPF nº 198, julgada em 18 de agosto de 2020, restando declarada a constitucionalidade do atual modelo para a concessão dos incentivos fiscais, derrotando-se o pedido realizado pelo governador do Distrito Federal contra o § 2º do art. 2º e o art. 4º, ambos da Lei Complementar nº 24/1975.

Os Ministros Edson Fachin, Marco Aurélio, Ricardo Lewandowski e Rosa Weber votaram no sentido de que os dispositivos supracitados são inconstitucionais, alegando, em síntese, que a Constituição Federal não prevê unanimidade à aprovação de nenhum dos seus

---

<sup>230</sup> Ibid., Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias; II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no *caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição. § 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado. § 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o *caput* deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso. (...)

<sup>231</sup> Cf. BRASIL, 1988a: Art. 151. É vedado à União:(...) III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

atos normativos, em consonância ao princípio da maioria, no entanto, ficaram vencidos no julgamento.

Os Ministros Gilmar Mendes, Dias Toffoli, Cármen Lúcia, Roberto Barroso, Luiz Fux e Alexandre de Moraes julgaram improcedente a referida ADPF. A decisão do Tribunal está em consonância com o dispositivo normativo eleito pela Constituição para regulamentar os conflitos de competência em matéria tributária. Todavia, a aprovação unânime pode gerar consequências gravosas, podendo impedir, por exemplo, o desenvolvimento de determinadas regiões que possuam motivos justificados para o uso de incentivos fiscais, especialmente por conta do desinteresse de algum dos Estados membros em aprovarem junto ao CONFAZ determinadas políticas de fomento, conforme ensina Tércio Sampaio Ferraz Junior:

A conjugação dessas duas condições (convênio e unanimidade) significa que o incentivo ou benefício só assim autorizado engendrará uma distorção na solidariedade concorrente entre as unidades federadas que, na verdade, só seria evitada na presunção da exigência de um sistema de alíquotas uniforme, um sistema de alíquotas internas e interestaduais únicas que, aliás, nem mais vigora. Contudo o que se observa é que o sistema vigente acaba por inviabilizar, na prática, a concessão de incentivos, visando ao desenvolvimento econômico e social de regiões que necessitam de investimentos privados, posto que, ressalvada a previsão de inconstitucionalidade (e de nulidade *ex tunc* com suas incontroláveis consequências econômicas e sociais), não há sanções eficazes para o Poder Público concedente. *Numa espécie de estado de anomia, gera-se uma desastrosa insegurança jurídica, pois os contribuintes que observam a legislação estadual ficam sujeitos à cobrança dos valores dispensados no passado pelo Estado de origem, com a hipótese, além disso, de os adquirentes das mercadorias poderem ter glosados os respectivos créditos de ICMS.*<sup>232</sup> (g.n)

Nesse sentido, a aprovação unânime do CONFAZ impõe intensa articulação política para a aprovação dos incentivos fiscais, os quais podem favorecer determinadas regiões em detrimento de outras. O Brasil está dividido em cinco regiões, quais sejam: região Nordeste com nove Estados; região Norte com sete Estados; região Sudeste com quatro Estados; região Centro-Oeste com três Estados; e região Sul com três Estados. Desse modo, os Estados da Federação somados ao Distrito Federal totalizam 27 (vinte e sete) membros com direito a voto, os quais devem se alinhar a fim de se obter uma decisão unânime.

Todavia, em que pese a lei complementar ser o instrumento correto para dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária, o percentual de 90% (noventa por cento) dos votos dos Estados membros parece ser o mais adequado para aprovação da concessão de benefícios fiscais, uma vez que permitiria que cada região do país (mínimo de três Estados) pudesse desempenhar um papel contramajoritário na votação do CONFAZ, em consonância aos princípios federativos.

---

<sup>232</sup> FERRAZ JUNIOR, 2012.

Porém, eventual modificação na concessão de incentivos fiscais deve ocorrer a partir de mudança legislativa, inexistindo vedação para esta modificação, de modo que a decisão do STF em declarar constitucional os dispositivos da Lei Complementar nº 24/1975 foi acertada, o que por sua vez não impede que haja uma alteração da referida lei complementar, em maior coerência com o ordenamento jurídico brasileiro.

Ultrapassado o quórum de aprovação do CONFAZ, destaca-se que cabe aos Estados internalizarem, por lei, os incentivos fiscais aprovados pelo referido órgão, conforme ensina Roque Carrazza:

Prosseguindo o raciocínio do pranteado Mestre, tais convênios, para se tornarem Direito interno das unidades federativas interessadas, precisam ser ratificados, não por decreto do Governador – como vem acontecendo, com base no estrambólico art. 4º da Lei Complementar 24/1975 -, mas por meio do decreto legislativo baixado pela respectiva Assembleia Legislativa ou, no caso do Distrito Federal, por sua Câmara Legislativa. Nunca é demais encarecer que o decreto legislativo (estadual ou do Distrito Federal) – lei em sentido material, como ensinava Pontes de Miranda – é que concede a isenção do ICMS. O convênio é apenas pressuposto da edição deste decreto legislativo (Cléber Giardino).<sup>233</sup>

Neste sentido, os incentivos fiscais não devem carregar a pecha de inócuos ou de mácula do sistema tributário brasileiro, sobretudo se não estiverem a cargo de grupos de pressão em busca de privilégios odiosos, haja vista que o tributo ou regime especial que não vise o bem comum é inconstitucional<sup>234</sup>.

Com efeito, os incentivos fiscais de ICMS, sob a ótica das operações interestaduais de circulação de mercadoria, afetam diretamente as relações entre os Entes federados envolvidos na relação comercial.

Os meios adotados pelos Estados para atraírem os contribuintes são os mais variados possíveis, dentre os quais ressaltam-se a: (i) isenção; (ii) redução da base de cálculo; (iii) manutenção de crédito; (iv) devolução do imposto; (v) crédito outorgado ou crédito presumido; (vi) dedução de imposto apurado; (vii) dispensa do pagamento; (viii) dilação do prazo para pagamento do imposto; (ix) antecipação do prazo para apropriação do crédito do ICMS correspondente à entrada de mercadoria ou bem e ao uso de serviço; (x) financiamento do imposto; (xi) crédito para investimento; (xii) remissão; (xiii) anistia; (xiv) moratória; (xv) transação; e (xvi) parcelamento em prazo superior ao estabelecido pelo CONFAZ<sup>235</sup>.

---

<sup>233</sup> CARRAZZA, 2019. p. 186.

<sup>234</sup> CARRAZZA, 2019. p. 71.

<sup>235</sup> Cf. BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária. **Convênio ICMS 190, de 15 de dezembro de 2017**. Dispõe, nos termos autorizados na Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, sobre a remissão de créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição

As referidas técnicas, quando não aprovadas pelo CONFAZ, criam uma distorção econômica imprevisível para o sistema tributário nacional, especialmente porque existem meios de se omitir a operação de circulação de mercadoria como se estivesse no regime normal de ICMS, primordialmente quando não há menção sobre o incentivo fiscal na nota fiscal, além de que o referido incentivo por vezes modifica um dos critérios quantitativos da hipótese de incidência tributária, ou seja, altera a alíquota ou a base de cálculo para fins de redução da exação.

As operações interestaduais de circulação de mercadorias são dotadas de um mecanismo de repartição de receitas, onde o Estado de origem retém para si a alíquota interestadual definida pelo Senado Federal, enquanto o Estado de destino cobrará o valor da diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual, portanto, qualquer distorção na operação interestadual de circulação de mercadoria afetará a arrecadação do referido imposto.

O ICMS pressupõe uma cadeia econômica plurifásica, incidindo de modo não cumulativo, portanto, o método do crédito do tributo ocorre a partir da incidência do imposto (débito) descontado o ICMS calculado nas etapas predecessoras (crédito), que se verifica efetivamente destacado nas notas fiscais. Os créditos e débitos serão lançados no livro de apuração, a fim de serem confrontados, e daí será verificada a existência de valores a serem recolhidos em favor do Estado ou se há valor de crédito (saldo credor) a ser transportado para os períodos de apuração subsequentes.

A diversidade de formas de incidência do ICMS, bem como a multiplicidade de alíquotas e alterações nas bases de cálculo em razão dos incentivos fiscais tornam impossível saber-se qual o percentual do imposto cobrado ao longo da cadeia de produção e comercialização de qualquer mercadoria. Por exemplo, na hipótese que a empresa “XPTO”, localizada no Estado do Rio de Janeiro, venda uma mercadoria para um consumidor final localizado no Estado de São Paulo, considerando-se que o valor da alíquota interna de ICMS do Estado de São Paulo seja de 20% (vinte por cento)<sup>236</sup> e a alíquota interestadual do Estado de origem perante o Estado de São Paulo seja de 12% (doze por cento), caberá ao Estado de origem o percentual da alíquota interestadual mencionada e ao Estado de destino o percentual de 8% (oito por cento), ou seja, a diferença da alíquota interna e da alíquota interestadual.

---

Federal, bem como sobre as correspondentes reinstuições. Brasília: Diário Oficial da União, 18 dez. 2017d. Disponível em: [https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV190\\_17](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV190_17). Acesso em 15 jun. 2021.

<sup>236</sup> Percentual utilizado para fins didáticos, adotando-se o valor do ICMS somado ao do Fundo Estadual de Combate à Pobreza e às Desigualdades Sociais (FECP).

Aparentemente, qualquer incentivo fiscal realizado no Estado de origem poderá reduzir a carga tributária da empresa até o limite do percentual do imposto que lhe é devido, ocasionando para os Estados de origem uma considerável margem de redução da carga tributária para atraírem contribuintes para o seu território.

Todavia, o ICMS, por ser um imposto plurifásico, possibilita que as empresas majorem os valores das mercadorias no Estado de origem para darem mais crédito ao Estado de destino, especialmente quando se trata de grupo econômico em operações interestaduais, a fim de que o pagamento do tributo seja reduzido e, conseqüentemente, o valor devido ao Estado de destino também será afetado.

Os incentivos fiscais concedidos unilateralmente pelos Estados, muitas vezes aprovados a toque de caixa para que os demais Estados não tomem conhecimento da legislação interna do Estado concedente, devem ser rechaçados do ordenamento jurídico brasileiro, uma vez que são incompatíveis com o ordenamento jurídico brasileiro.

A concessão de incentivos fiscais, em dissonância aos convênios de ICMS do CONFAZ, ocasiona uma grande distorção à neutralidade tributária entre os Estados membros, conforme já pontuava Aliomar Baleeiro:

O advento da guerra fiscal, com a concessão de benefícios e incentivos fiscais clandestinos, sem obediência às normas legais dos convênios, tem como seus objetivos principais: a) atingir a economia de outro Estado; b) agredir diretamente a arrecadação de outro Ente estatal porque um crédito fictício (que não correspondeu a um imposto efetivamente pago no Estado de origem) é lançado nas notas fiscais para valer e ser abatido do imposto devido no Estado de destino, repercutindo diretamente no montante do tributo a ser pago. Com isso, com o advento da guerra fiscal, falseiam-se as regras de compensação do ICMS nas operações interestaduais, com que a Constituição procurou repartir o imposto.<sup>237</sup>

Na mesma esteira, José Anijar Fragoso Rei destaca que a Lei Complementar nº 24/75 assegura que o ICMS deve observar a obrigatoriedade dos convênios do CONFAZ, para que os incentivos fiscais de ICMS evitem: “provocar efeitos deletérios, pois os Estados buscariam atrair para seus territórios os empreendimentos até então instalados em outras unidades da Federação e assim sucessivamente, causando graves efeitos sociais”.<sup>238</sup>

A ausência de mensuração dos benefícios ou malefícios dos incentivos fiscais deve ser contornada, notadamente para contribuir com a transparência fiscal do orçamento público, devendo existir um estudo prévio como pressupõe a Lei de Responsabilidade Fiscal, mas

---

<sup>237</sup> BALEEIRO, 2010. p. 650.

<sup>238</sup> REI, José Anijar Fragoso. **Benefícios fiscais de ICMS para a efetivação de direitos fundamentais**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. p. 44-45.

também um estudo contínuo que permita constatar os efeitos dos incentivos fiscais no decorrer do tempo, a fim de verificar eventual prorrogação ou revogação do mesmo.

Nota-se que o incentivo fiscal, independentemente da técnica utilizada pelo Estado concedente, implica impreterivelmente numa mitigação da não cumulatividade; e/ou isonomia e/ou relação federativa, ou seja, haverá um sopesamento entre a neutralidade tributária e a finalidade que se deseja alcançar com o respectivo incentivo.

A Constituição Federal dispôs sobre os meios adequados para que os Estados possam conceder incentivos fiscais, sempre à luz dos princípios constitucionais, onde a neutralidade tributária deverá ser utilizada como norte para as justificativas do estudo de viabilidade do incentivo fiscal. Além disso, é imprescindível a aprovação do CONFAZ para os incentivos fiscais, atribuindo ao referido órgão a responsabilidade de equilibrar as relações entre os Estados-membros. Portanto, a aprovação dos incentivos fiscais, por determinado órgão controlador, coaduna com a efetivação da neutralidade federativa entre os Estados, para que a redução das desigualdades regionais e sociais seja alcançada dentro dos ditames legais, com o propósito de resguardar o pacto federativo.

#### 4.2 Neutralidade tributária e guerra fiscal

A guerra fiscal acompanha o sistema tributário brasileiro desde o surgimento do ICM, porém, foi intensificada logo após a promulgação da Constituição Cidadã, notadamente após o colapso das contas públicas dos Estados da Federação no decorrer do governo Fernando Collor de Mello<sup>239</sup>. Houve uma soma de fatores importantes que desaguarão na aceleração da guerra fiscal na última metade da década de 1990, sobretudo pela insolvência das contas públicas dos Estados e o acirramento por investimentos nestes, uma vez que o desinteresse externo no Brasil foi fator crucial na ausência de capital no país<sup>240</sup>.

Os Estados concedentes de incentivos fiscais têm como objetivo comum atraírem para os seus territórios o maior número possível de empresas<sup>241</sup>, a fim de aumentar sua arrecadação

---

<sup>239</sup> BATISTA, 2012. p. 102.

<sup>240</sup> VIEIRA, Danilo Jorge. A guerra fiscal no Brasil: caracterização e análise das disputas interestaduais por investimentos em período recente a partir das experiências de MG, BA, PR, PE E RJ. In NETO, Aristides Monteiro (org). **Capacidades e limitações governativas em debate**. Brasília: IPEA, 2014. p. 176.

<sup>241</sup> Além dos Estados, destaca-se uma competição dos municípios para aumentar sua participação na arrecadação do ICMS, sobre o tema: MARINS, Daniel Vieira. OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. **Federalismo fiscal e competição financeira entre municípios pela participação na arrecadação do ICMS**. Disponível em <http://www.rio.rj.gov.br/web/pgm/artigos-e-trabalhos>. Acesso em 01 ago. 2021.

de ICMS, fomentar a criação de empregos na região e aquecer o mercado consumidor do Estado.

No entanto, os incentivos fiscais criam uma anomalia no princípio da livre concorrência, ocasionando uma distorção na decisão operacional das empresas, que buscam instalar-se em determinadas regiões com o intuito exclusivo de reduzir sua carga tributária, ao invés de levarem em consideração fatores comerciais, tais como a proximidade com o mercado consumidor e uma maior produtividade.

A livre concorrência é um preceito constitucional, caracterizado pela competitividade dos contribuintes na formação de preço de suas mercadorias, que veda os Estados de criarem embaraços ao mercado nacional para obtenção de vantagens singulares e injustificáveis sob o ponto de vista legal, notadamente pela desatenção à aprovação unânime do CONFAZ.

Diante desse cenário, as operações interestaduais estão abarcadas por uma repartição de receitas entre os Estados envolvidos na operação, utilizando-se da técnica de apuração de crédito e débito para fins de verificação do ICMS devido em ambos os Estados.

Quando os créditos de ICMS destacados na nota fiscal forem superiores ao que foram efetivamente pagos pelo contribuinte, a fim de que sejam escriturados no Estado de destino da mercadoria, o referido Estado estará sendo economicamente prejudicado, salvo se proveniente de incentivo fiscal concedido sob a égide do CONFAZ, uma vez que haverá justo motivo para concessão deste crédito a maior, bem como a anuência do referido Estado<sup>242</sup>.

Nesse sentido, visando pacificar as relações entre os entes federados, o Congresso Nacional aprovou a Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017<sup>243</sup>, a fim de que os Estados e o Distrito Federal pudessem conceder remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes de incentivos fiscais instituídos por legislação estadual sem aprovação unânime do CONFAZ, até a data de início de produção de efeitos da referida lei complementar.

Após aprovação da Lei Complementar nº 160/17, as legislações estaduais aprovadas em dissonância ao que dispõe a Constituição Federal seriam convalidadas pelo CONFAZ, a fim de se buscar um fim nas discussões entre os Entes Federados, tratando-se, em tese, de um marco interruptivo na guerra fiscal.

---

<sup>242</sup> BATISTA, Luiz Rogério Sawaya. **Créditos do ICMS na guerra fiscal**. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 222.

<sup>243</sup> Cf. BRASIL. **Lei Complementar nº 160, de 07 de agosto de 2017**. Dispõe sobre convênio que permite aos Estados e ao Distrito Federal deliberar sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2o do art. 155 da Constituição Federal e a reinstituição das respectivas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais; e altera a Lei no 12.973, de 13 de maio de 2014. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 08 ago. 2017b. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp160.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp160.htm). Acesso em 23 jul. 2021

A convalidação dos incentivos visou interromper uma prática recorrente e muitas vezes danosa para arrecadação dos Estados, em que a concessão de incentivos fiscais de ICMS, sem a celebração de convênio por parte do CONFAZ, pudesse ser regularizada, a fim de se interromper a violação ao pacto federativo.

Desse modo, com o advento da Lei Complementar nº 160/17, foi aprovado no âmbito do CONFAZ o Convênio ICMS 190, de 15 de dezembro de 2017<sup>244</sup>, permitindo-se a remissão de créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes dos incentivos fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal. O mencionado convênio conferiu aos Estados o direito de reinstaurar os benefícios fiscais, por meio de legislação própria, quando decorrentes de atos normativos editados e publicados nos respectivos diários oficiais até 8 de agosto de 2017, como se ainda estivessem em vigor, nos termos da cláusula nona do referido Convênio.

Diante desse “acordo federativo”, pretendeu-se ratificar as operações interestaduais que ocorriam sob à luz de incentivos fiscais ilegais, criando-se marco temporal para o encerramento dos incentivos fiscais, com prazo máximo até 31 de dezembro de 2032 para os incentivos destinados ao fomento das atividades agropecuária e industrial, nos termos do inciso I, da cláusula décima do Convênio ICMS 190/17.

Assim, o mencionado Convênio é um importante marco para o encerramento da guerra fiscal no ordenamento jurídico brasileiro, pressupondo-se que os Estados respeitarão esse acordo, sobretudo porque existe um rígido controle dos incentivos fiscais concedidos em desacordo do CONFAZ por parte dos Estados, os quais deveriam ser apreciados rapidamente pelo Poder Judiciário.

A guerra fiscal é o ápice das relações desordenadas entre os Estados, tendo as operações interestaduais de mercadorias como fator crucial nos choques federativos<sup>245</sup>. Sendo assim, o controle da guerra fiscal passa por compreender os elementos constitutivos das operações interestaduais, de um lado, a exata ocorrência da referida operação, do outro, o controle da neutralidade tributária exercida sob a ótica do ordenamento jurídico brasileiro.

Em síntese, nota-se que a concessão de incentivo fiscal concedido sem uma análise preliminar pode favorecer momentaneamente determinado Estado, todavia, no decorrer dos

---

<sup>244</sup> Cf. BRASIL, 2017d.

<sup>245</sup> O choque entre os Entes-federados ocorre em razão do desrespeito à norma, uma vez que os incentivos fiscais concedidos unilateralmente não contam com a anuência do CONFAZ, órgão responsável por equilibrar as relações jurídicas no âmbito do ICMS. Destaca-se que não há que se falar em segurança jurídica por parte do Estado, mas somente para os contribuintes, haja vista que as leis são editadas pelo Estado, de modo que eventual inconstitucionalidade e/ou ilegalidade tem origem da própria Administração Pública. (ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 176.)

anos, torna-se “autofágica”<sup>246</sup>, ou seja, será paulatinamente danosa às contas públicas do Estado, especialmente quando não se prevê contrapartida por parte do contribuinte, conforme ensina José Anijar Fragoso Rei:

Ainda que um estado individualmente ganhe, atraindo investimentos acessórios e gerando resultados líquidos positivos, o país como um todo perde, pois o efeito líquido agregado para o conjunto da nação será negativo. Ou seja, se um estado concede benefício fiscal para uma empresa que iria se instalar de qualquer maneira em outro estado, ainda sem incentivo fiscal, de forma agregada, a nação como um todo deixa de ver entrar nos cofres públicos a respectiva receita.<sup>247</sup>

À luz da neutralidade tributária, a guerra fiscal pode afetar diretamente todas as perspectivas analisadas no presente trabalho, seja pela mitigação da não cumulatividade, da isonomia ou das relações federativas. Portanto, compreender-se os limites das operações interestaduais, bem como os seus impactos na arrecadação de ICMS, é crucial para a análise de eventuais conflitos entre os Estados.

Desse modo, a concessão de incentivos fiscais que não estejam aprovados pelo CONFAZ, certamente contribui para a não efetivação de direitos fundamentais previstos no texto constitucional, uma vez que os Estados que concedem unilateralmente os referidos incentivos, infringem a arrecadação de outros Entes federados, direta e indiretamente. Além disso, na ausência de estudo técnico sobre os efeitos dos incentivos fiscais, sequer se poderá atestar a sua efetividade no próprio Estado concedente.

Na prática, devem existir mecanismos de controle por parte do CONFAZ que garantam a efetivação da Lei Complementar nº 160/17, não bastando que o Convênio ICMS 190/17 tenha sido ratificado pelos Estados, uma vez que a cláusula décima terceira<sup>248</sup> do referido convênio permite que os Estados possam aderir aos incentivos fiscais concedidos ou prorrogados por outra unidade federada da sua mesma região, conhecidos como “benefícios fiscais por adesão”.

Assim, abre-se a possibilidade para que os Estados se utilizem de artifícios para inaugurarem incentivos fiscais sem aprovação do CONFAZ, conforme compreendido, por exemplo, pelo Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro ao ajuizar ações de representação

---

<sup>246</sup> MANEIRA, Eduardo. Guerra fiscal, federalismo e reforma. *In*: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo *et al.* (Coord.). **Direitos fundamentais e estado fiscal: Estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres**, Salvador: Juspodivm, 2019. p. 511.

<sup>247</sup> REI, 2017. p. 57.

<sup>248</sup> Cf. BRASIL, 2017d: Cláusula décima terceira: Os Estados e o Distrito Federal podem aderir aos benefícios fiscais concedidos ou prorrogados por outra unidade federada da mesma região, na forma das cláusulas nona e décima, enquanto vigentes.

de inconstitucionalidade das Leis nº 8.960<sup>249</sup>, de 30 de julho de 2020<sup>250</sup> e Lei n.º 9.025<sup>251</sup>, de 25 de setembro de 2020<sup>252</sup>, ambas do Estado do Rio de Janeiro, que instituíram regimes diferenciados de tributação sob tal pretexto.

Alguns Estados da federação têm se valido de subterfúgios para a manutenção dos efeitos dos incentivos fiscais, revogando-os quando do julgamento no âmbito do STF, o que acarreta a perda do objeto da ação. No entanto, em seguida, substituem os referidos incentivos por uma nova lei ou decreto.

Nesse sentido, ventilou-se a criação de uma súmula que declarasse inconstitucional o incentivo fiscal sem aprovação unânime do CONFAZ, a fim de se possibilitar a alternativa de se impugnar através de reclamação constitucional<sup>253</sup> o incentivo inconstitucional, livrando-se da tramitação mais demorada das ações diretas de inconstitucionalidade<sup>254</sup>.

Como se vê, o combate aos incentivos fiscais concedidos em desacordo com a aprovação do CONFAZ passa por um controle judicial célere, sendo o – único – meio adequado para afastar normas ilegais. Ademais, as normas jurídicas devem ser estáveis, previsíveis e confiáveis, impedindo-se que os Estados concedam incentivos fiscais unilateralmente, contrariando os mandamentos constitucionais.

### 4.3 Neutralidade tributária e glosa de crédito

<sup>249</sup> RIO DE JANEIRO (Estado). **Lei nº 8.960, de 30 de julho de 2020**. Dispõe sobre a instituição de um regime diferenciado de tributação para o Setor Metalmeccânico, com base no § 7º do artigo 3º da Lei Complementar nº 160/2017, como também da cláusula 12ª do Convênio ICMS nº 190/2017, nos termos em que especifica. Rio de Janeiro: Diário Oficial do Estado, 31 jul. 2020a. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=399310>. Acesso em 30 maio 2021.

<sup>250</sup> MPRJ ajuíza representação por inconstitucionalidade de Lei Estadual que institui regime diferenciado de tributação para o setor metalmeccânico. Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro, **Notícia**, 09 dez. 2020. Disponível em <https://www.mprj.mp.br/home/-/detalhe-noticia/visualizar/97903>. Acesso em 11 jul. 2021.

<sup>251</sup> RIO DE JANEIRO (Estado). **Lei nº 9.025, de 25 de setembro de 2020**. Dispõe sobre instituição de um regime diferenciado de tributação para o setor atacadista, com base no § 8º do art. 3º da Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, e na cláusula décima terceira do Convênio ICMS nº 190/2017, nos termos em que especifica. Rio de Janeiro: Diário Oficial do Estado, 28 set. 2020b. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=401948>. Acesso em 30 maio 2021.

<sup>252</sup> MPRJ ajuíza representação por inconstitucionalidade de Lei Estadual que institui regime diferenciado de tributação para o setor atacadista. Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro, **Notícia**, 23 fev. 2021. Disponível em <https://www.mprj.mp.br/home/-/detalhe-noticia/visualizar/101601>. Acesso em 11 jul. 2021.

<sup>253</sup> Cf. BRASIL, 1988a: Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. (...) § 3º Do ato administrativo ou decisão judicial que contrariar a súmula aplicável ou que indevidamente a aplicar, caberá reclamação ao Supremo Tribunal Federal que, julgando-a procedente, anulará o ato administrativo ou cassará a decisão judicial reclamada, e determinará que outra seja proferida com ou sem a aplicação da súmula, conforme o caso.

<sup>254</sup> MARINS, Daniel Vieira. OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. A autonomia federativa e o problema da unanimidade nos convênios do CONFAZ. **Revista do Direito Público**, Londrina, v. 12, n. 2, p. 250-272, ago. 2017. Disponível em doi: 10.5433/1980-511X.2017v12n2p250. Acesso em 14 ago. 2021.

Proveniente de incentivos fiscais concedidos unilateralmente pelos Estados, a glosa de crédito tributário ocorre quando, após uma operação interestadual de circulação de mercadoria, o Estado de destino do produto declara a inaplicabilidade do crédito fiscal destacado na nota fiscal.

O artigo 8º, inciso I, da Lei Complementar nº 24/75, prevê a nulidade do ato concessório do incentivo, determinando a ineficácia do crédito fiscal apropriado pelo estabelecimento que recebeu a mercadoria advinda de operações interestaduais.

Desta forma, com a pretensão de combate aos incentivos fiscais concedidos unilateralmente pelos Estados da federação, diversos Estados positivaram normas estaduais fundadas no artigo 8º da Lei Complementar nº 24/75, valendo-se da glosa de crédito tributário como mecanismo de combate à guerra fiscal.

Nesse sentido, os Estados de São Paulo<sup>255</sup> e Rio Grande do Sul<sup>256</sup>, por exemplo, editaram atos normativos fundamentados no referido artigo da Lei Complementar nº 24/75, atribuindo à Administração Pública a competência para adotar medidas necessárias nas situações em que empresas localizadas em seus territórios realizassem operações interestaduais com estabelecimentos que gozassem de incentivos fiscais não convalidados pelo CONFAZ.

A legislação paulista, através do §3º, do artigo 36, da Lei 6.374/89, previu a possibilidade de a Fazenda Estadual evitar os efeitos provenientes da concessão indevida de incentivos fiscais por meio da glosa de créditos de ICMS, permitindo ao Estado de São Paulo arrecadar o ICMS em sua integralidade no Estado de destino.<sup>257</sup> Nesse aspecto, ressalta-se que a usurpação de competência gerada pela edição de atos normativos pelos entes federativos que invadem a concessão do incentivo instituído por outro Estado não está saneando a origem do problema, mas sim, causando mais inconsistências e disparidades, visto que fere a livre concorrência, a segurança jurídica e a não cumulatividade do ICMS, ao atribuir ao estabelecimento destinatário da mercadoria o ônus de verificar a legalidade normativa de outro Estado.

---

<sup>255</sup> Cf. SÃO PAULO. **Lei nº 6.374, de 01 de março de 1989**. Dispõe sobre a instituição do ICMS. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/1989/lei-6374-01.03.1989.html>. Acesso em: 05 maio 2021.

<sup>256</sup> Cf. RIO GRANDE DO SUL. **Lei nº 8.820, de 27 de janeiro de 1989**. Institui o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação e dá outras providências. Disponível em: <http://www.al.rs.gov.br/FileRepository/repLegisComp/Lei%20n%C2%BA%2008.820.pdf>. Acesso em: 05 maio 2021.

<sup>257</sup> ROSTAGNO, Alessandro. **Guerra Fiscal e os Benefícios Unilaterais Concedidos por Outros Estados**. In: BERGAMINI, Adolfo. *et. al.* (org). O ICMS na História da Jurisprudência do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo. vol. 1. São Paulo: MP Editora, 2011. p. 41.

Luiz Eduardo Schoueri estatui que a prática de glosa de crédito pelo Estado de destino da operação interestadual, ainda que proveniente de incentivo fiscal não autorizado pelo CONFAZ, não possui fundamento legal, dado que ao impedir a apropriação do crédito, o Estado destinatário estaria violando a competência do Estado de origem, em clara afronta à repartição de competência instituída pela Constituição Federal<sup>258</sup>.

No mesmo sentido, Roque Carrazza leciona que a renúncia de receita praticada por determinado Estado da Federação, jamais teria o condão de outorgar a sua competência tributária para os demais entes federativos, por certo que, a atribuição de competência a um ente federativo, em consequência, estabelece uma privação aos demais<sup>259</sup>.

A norma constitucional possui uma eficácia plena e imediata, de forma que fica esgotada a discussão acerca da cumulatividade do imposto. Portanto, a lei infraconstitucional, seja ela complementar ou ordinária, jamais poderia definir qualquer ato que ofenda o princípio da não cumulatividade, não sendo permitido que o legislador ou órgãos administrativos apliquem qualquer restrição em face da não cumulatividade do ICMS, o que infringiria o artigo 155, § 2º, inciso I, da CF/88<sup>260</sup>.

De início, o STJ assentou o entendimento de que os Estados destinatários das mercadorias não poderiam glosar os créditos destacados nas notas fiscais de outro Estado, uma vez que se infringiria a autonomia fiscal dos entes federados, o que só poderia ser regulado por norma de caráter nacional, *in verbis*:

TRIBUTÁRIO. ICMS. OPERAÇÃO INTERESTADUAL. CONCESSÃO DE CRÉDITO PRESUMIDO AO FORNECEDOR NA ORIGEM. PRETENSÃO DO ESTADO DE DESTINO DE LIMITAR O CREDITAMENTO DO IMPOSTO AO VALOR EFETIVAMENTE PAGO NA ORIGEM. DESCONSIDERAÇÃO DO BENEFÍCIO FISCAL CONCEDIDO. IMPOSSIBILIDADE. 1. Hipótese em que a decisão agravada deu provimento ao apelo recursal no que respeita ao aproveitamento de créditos de impostos relativos à transferência interestadual de mercadorias cujos remetentes em outros Estados foram beneficiados por incentivos fiscais unilaterais. 2. O Superior Tribunal de Justiça possui jurisprudência firme no sentido de que, nas operações interestaduais, não cabe ao estado de destino exigir do contribuinte a parte do ICMS que deixou de ser recolhido ao estado de origem em virtude da fruição de benefício fiscal não previamente autorizado pelo Confaz, uma vez que esse impasse federativo deve ser solucionado em ação própria perante a Suprema Corte, não sendo possível atribuir ao contribuinte a responsabilidade tributária pelos eventuais prejuízos à arrecadação decorrentes da denominada "guerra fiscal". Precedentes. 3. Agravo Interno não provido.<sup>261</sup>

<sup>258</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre concorrência e tributação. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). **Grandes questões atuais do Direito Tributário**. v. 11. São Paulo: Dialética, 2007. p. 269-270.

<sup>259</sup> CARRAZZA, 2020. p. 374

<sup>260</sup> BRITO, 2016. p. 837.

<sup>261</sup> Cf. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Segunda Turma). **Agravo Interno no Recurso Especial 1535946/MG**. Tributário. ICMS. Operação interestadual. Concessão de crédito presumido ao fornecedor na origem. Pretensão do estado de destino de limitar o creditamento do imposto ao valor efetivamente pago na origem. Desconsideração do benefício fiscal concedido. Ingravante: Estado de Minas Gerais.

No mesmo sentido, mas no âmbito do STF, o Ministro Sepúlveda Pertence afirma que a concessão unilateral de desoneração do ICMS não valida a retaliação praticada por outro Ente federado, não se opondo às normas constitucionais que disciplinam o ICMS à autonomia e territorialidade dos Estados, conforme destacado no voto proferido pela Ministra Ellen Gracie:

“4. A pretensão de suspensão da exigibilidade do crédito, com a consequente suspensão da execução fiscal, merece ser acolhida. *Há forte fundamento de direito na alegação de que o Estado de destino da mercadoria não pode restringir ou glosar a apropriação de créditos de ICMS quando destacados os 12% na operação interestadual, ainda que o Estado de origem tenha concedido crédito presumido ao estabelecimento lá situado, reduzindo, assim, na prática, o impacto da tributação.* Note-se que o crédito outorgado pelo Estado de Goiás reduziu o montante que a empresa teria a pagar, mas não implicou o afastamento da incidência do tributo, tampouco o destaque, na nota, da alíquota própria das operações interestaduais. Ainda que o benefício tenha sido concedido pelo Estado de Goiás sem autorização suficiente em Convênio, mostra-se bem fundada a alegação de que a glosa realizada pelo Estado de Minas Gerais não se sustenta. Isso porque a incidência da alíquota interestadual faz surgir o direito à apropriação do ICMS destacado na nota, forte na sistemática de não-cumulatividade constitucionalmente assegurada pelo art. 155, § 2º, I, da Constituição e na alíquota estabelecida em Resolução do Senado, cuja atribuição decorre do art. 155, § 2º, IV. *Não é dado ao Estado de destino, mediante glosa à apropriação de créditos nas operações interestaduais, negar efeitos aos créditos apropriados pelos contribuintes.* Conforme já destacado na decisão recorrida, o Estado de Minas Gerais pode arguir a inconstitucionalidade do benefício fiscal concedido pelo Estado de Goiás em sede de Ação Direta de Inconstitucionalidade, sendo certo que este Supremo Tribunal tem conhecido e julgado diversas ações envolvendo tais conflitos entre Estados, do que é exemplo a ADI 2.548, rel. Min. Gilmar Mendes, DJ 15.6.2007. Mas a pura e simples glosa dos créditos apropriados é descabida, porquanto não se compensam as inconstitucionalidades, nos termos do que decidiu este tribunal quando apreciou a ADI 2.377-MC, DJ 7.11.2003, cujo relator foi o Min. Sepúlveda Pertence” (g.n)

No entanto, diante da disposição da Lei Complementar nº 24/75, parte da doutrina compreende que o Estado de destino pode glosar o crédito tributário nas operações mencionadas, notadamente pela ilegitimidade do ato praticado pela fazenda estadual de origem da mercadoria. Aliomar Baleeiro, na célebre obra “*Limitações constitucionais ao poder de tributar*”, atualizada por Misabel Derzi, ensina que: “A aplicação daquelas sanções, sendo excepcional, não pode configurar ofensa a outros ditames da Constituição, como ao princípio da não cumulatividade, ao da segurança jurídica, ao da livre iniciativa e ao da liberdade de se estabelecer no território nacional”<sup>262</sup>.

No mesmo aspecto, José Souto Maior Borges defende que a sanção fundamentada no artigo 8º da LC nº 24/75 é legítima e que sua aplicação independe de ato normativo do Estado

---

Agravado: BRF S.A. Relator: Min. Herman Benjamin. j: 07 mar. 2017a, p: 19 abr. 2017a, DJe. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/websecstj/cgi/revista/REJ.cgi/ITA?seq=1576228&tipo=0&nreg=201501311683&SeqCgrmaSessao=&CodOrgaoJgdr=&dt=20170419&formato=PDF&salvar=false>. Acesso em: 14 mar. 2021.

<sup>262</sup> BALEEIRO, 2010. p. 652.

destinatário, alegando que é esse controle da legalidade da apropriação do crédito do ICMS, independentemente de qualquer ato normativo expresso<sup>263</sup>. Segundo o saudoso professor, a técnica da não cumulatividade do ICMS é incompatível com a concessão unilateral de exonerações fiscais referentes ao imposto, o que permitiria uma verificação pelo Estado de destino.<sup>264</sup>

Diante desse cenário controvertido, no dia 17 de agosto de 2020, o STF promoveu importante mudança jurisprudencial em sede de repercussão geral, definindo que o estorno proporcional de crédito de ICMS efetuado pelo Estado de destino, em razão de crédito fiscal presumido concedido pelo Estado de origem sem autorização do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), não viola o princípio constitucional da não cumulatividade<sup>265</sup>.

O referido julgamento fixou o entendimento de que o art. 8º, I e II, da LC 24/1975 foi recepcionado pela Constituição de 1988, definindo que os Estados podem utilizar da glosa de crédito como mecanismo de combate à guerra fiscal, ficando vencidos os Ministros Edson Fachin (Relator), Marco Aurélio Mello e Luís Roberto Barroso.

De fato, o tema é espinhoso, uma vez que envolve importantes considerações sobre o sistema tributário e seus mecanismos de controle, especialmente para afastar incentivos fiscais que não tenham sido autorizados pelo CONFAZ. No entanto, a Constituição Federal prevê como única hipótese de estorno do crédito tributário as operações anteriores isentas ou não incidentes<sup>266</sup>.

Assim, excetuando as hipóteses de isenção e não incidência do ICMS e inidoneidade da nota fiscal, a operação interestadual faz com que surja de forma inevitável o direito ao crédito destacado na nota fiscal eletrônica no Estado de origem para com o estabelecimento destinatário da mercadoria.

---

<sup>263</sup> BORGES, José Souto Maior. Incentivos Fiscais e Financeiros. In: **Revista Trimestral de Direito Público**. São Paulo: Malheiros, 1994. p. 104.

<sup>264</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Guerra fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios fiscais no âmbito do ICMS**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2014. p. 79.

<sup>265</sup> Repercussão Geral nº 490 “Creditamento de ICMS incidente em operação oriunda de outro ente federado que concede, unilateralmente, benefício fiscal.” [Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Recurso Extraordinário 628075/RS**. Tributário. ICMS. Princípio da não cumulatividade. Concessão de crédito fictício pelo estado de origem sem autorização do Confaz. Estorno proporcional pelo estado de destino. Constitucionalidade. Recorrente: Gelita do Brasil Ltda. Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Min. Edson Fachin. Redator: Min. Gilmar Mendes. j: 18 ago. 2020, d: 30 set. 2020, p: 01 out. 2020g, Dje-240. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur432805/false>. Acesso em 21 maio 2021].

<sup>266</sup> Cf. BRASIL, 1988a: Art. 155, § 2º, inciso II, “a” e “b”: 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;

Portanto, ainda que o ICMS devido na operação interestadual não tenha sido integralmente recolhido na origem pelo sujeito passivo<sup>267</sup>, a incidência do imposto surge após a efetiva operação interestadual de circulação de mercadoria, cabendo a cada sujeito ativo sua parcela na repartição de receitas.

Hugo de Brito Machado, no mesmo sentido, compreende que as palavras “pago” e “cobrado”, ao tratarmos de incidência do ICMS, não podem ser interpretadas literalmente. A palavra “pago” não afirma que o imposto devido tenha sido efetivamente recolhido aos cofres públicos, tampouco que a palavra “cobrado” signifique que o ICMS tenha sido exigido, de modo que ambas as palavras significam o imposto incidente ou devido nas operações anteriores.<sup>268</sup>

Eurico Marcos Diniz de Santi é claro ao afirmar que o crédito e débito independem do adimplemento da obrigação tributária:

Crédito e débito decorrem do fato gerador, sendo, pois, o adimplemento irrelevante para a eficácia jurídica de tais relações. O direito ao crédito não nasce do adimplemento (pagamento) do crédito tributário devido pelo contribuinte de direito, decorre do próprio fato gerador<sup>269</sup>.

Assim, a apropriação do crédito é direito inerente ao contribuinte destinatário da operação interestadual e decorre de norma constitucional, não estando vinculado ao cumprimento da obrigação tributária pelo estabelecimento remetente da mercadoria quando enquadrado em incentivo fiscal não conveniado ou regular.

Roque Carrazza esclarece que “basta que as leis de ICMS tenham incidido sobre as operações ou prestações para que o abatimento seja devido”<sup>270</sup>. Afinal, a Constituição Federal nada dispôs sobre esta autorização, tampouco nos parece razoável que se penalize a empresa adquirente da mercadoria com a glosa dos créditos de ICMS que estavam destacados na nota fiscal.

O Superior Tribunal de Justiça reconheceu que o aproveitamento do crédito pelo estabelecimento destinatário da operação independe da idoneidade da nota fiscal onde o imposto foi destacado, salvo na hipótese de existir conluio entre os envolvidos na operação comercial<sup>271</sup>. A Corte Especial compreendeu que a boa-fé do adquirente e a veracidade da

---

<sup>267</sup> Na hipótese de glosa de crédito pelo Estado de destino de operação interestadual de mercadoria que tenha ocorrido o pagamento integral do tributo na origem, estaríamos diante de enriquecimento ilícito por parte da unidade federada de destino.

<sup>268</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos fundamentais do ICMS**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1999. p. 40.

<sup>269</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de. ICMS-Importação: perspectiva dimensível e “fato gerador” do direito ao crédito. *In: Revista Dialética*, n. 102, 2004. p. 62.

<sup>270</sup> CARRAZZA, 2020. p. 371.

<sup>271</sup> MOREIRA, 2020, p. 135.

operação são suficientes para a licitude do direito ao crédito, mesmo que o documento fiscal seja declarado inidôneo posteriormente.<sup>272</sup>

Diante desse cenário, o destinatário da operação deve apropriar-se do crédito advindo dos estágios anteriores, valendo-se do documento fiscal para escriturar os respectivos créditos, sobretudo pela determinação constitucional acerca do princípio da não cumulatividade do ICMS. As leis editadas e publicadas pelos Entes federados possuem presunção de constitucionalidade, sendo descabido atribuir ao estabelecimento destinatário da operação interestadual de mercaria o ônus de verificar a constitucionalidade da legislação tributária do Estado de origem.

Assim, quando determinado Estado deixa de tributar a saída interestadual de mercadoria na parte que lhe é devida, a ausência desta tributação não permite que o Estado de destino exerça essa competência, dado que as competências dos entes não se compensam.

Nessa hipótese, existe uma clara usurpação de competência do texto constitucional, ainda que tenha o objetivo – legítimo – de afastar uma operação decorrente de norma inconstitucional, até mesmo porque, nas palavras do Ministro Sepúlveda Pertence: “inconstitucionalidades não se compensam”. Assim, não cabe ao Estado destinatário da mercadoria realizar uma espécie de exercício arbitrário das próprias razões<sup>273</sup>.

Além disso, na hipótese em que o incentivo fiscal seja declarado inconstitucional pelo STF, o Estado concedente deve permitir que os tributos que não foram recolhidos em seu território sejam objeto de anistia ou remissão, em atenção ao princípio da segurança jurídica, uma vez que os contribuintes que utilizaram de normas válidas e em vigor para realizarem suas operações comerciais não devem ser penalizados<sup>274</sup>.

Embora os contribuintes tenham optado por utilizar um incentivo fiscal concedido unilateralmente pelo Estado, decerto que se deixassem de fazê-lo poderiam incorrer em perda concorrencial com os demais optantes pelo benefício fiscal, portanto, o Estado não se pode escusar de sua responsabilidade na aprovação do referido incentivo.

---

<sup>272</sup> Cf. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Seção). Súmula 509. É lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda. j: 26 mar. 2014, DJe 31 mar. 2014a. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/sumstj/toc.jsp>. Acesso em 23 mar. 2021: “É lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda”.

<sup>273</sup> O exercício arbitrário das próprias razões é compreendido, pelo Direito Penal, quando o indivíduo faz justiça pelas próprias mãos, de modo que uma ilegalidade é combatida com outra. (cf. NUCCI, Guilherme de Souza. **Curso de Direito Penal. Parte especial**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 1045.

<sup>274</sup> CARVALHO; MARTINS, 2014. p. 97.

Diante desse cenário, a glosa de crédito por parte do Estado de destino interfere diretamente na neutralidade tributária, uma vez as relações tributárias de entes federativos distintos devem ser solucionadas pelo Poder Judiciário, diante das questões de relevância nacional envolvidas, sendo certo que uma norma estadual não pode ser declarada inconstitucional por uma lei ou ato administrativo de outro Estado, sob pena de se negar vigência às normas de repartição de competência.

Embora tenha o intuito de afastar a guerra fiscal entre os Estados, o STF modificou completamente a jurisprudência pacífica do STJ, que reconhecia que o ICMS destacado na nota fiscal era oponente ao Estado de destino, ainda que sem o recolhimento integral do imposto<sup>275</sup>.

Assim sendo, verifica-se uma incongruência da decisão do Supremo, uma vez que o Estado de destino das operações interestaduais, ao impedir o crédito do ICMS, está tributando os sujeitos passivos além de sua competência, incorrendo em desrespeito à neutralidade tributária, especificamente à não cumulatividade e ao pacto federativo<sup>276</sup>. Sendo assim, diferentemente do entendimento exarado pelo STF, verifica-se não terem sido recepcionadas pela CF/88 as normas que permitam a glosa de crédito do ICMS proveniente da concessão de incentivos fiscais de outros Estados.<sup>277</sup>

#### **4.4 Neutralidade tributária e transferência interestadual de mercadoria**

De início, rememora-se que a discussão da transferência interestadual de mercadorias<sup>278</sup> entre estabelecimentos do mesmo titular decorre desde o antigo ICM, estando disposto no Convênio ICM 66/88, em seu artigo 2º, inciso V, a ocorrência de fato impositivo do imposto quando da saída da mercadoria, a qualquer título, do estabelecimento do contribuinte, ainda que para estabelecimento do mesmo titular.

Sendo assim, verifica-se que antes mesmo da instituição do ICMS, já existiam discussões judiciais sobre a incidência ou não do ICM nas operações interestaduais de circulação de mercadorias<sup>279</sup>.

Em sequência, após promulgação da Constituição Federal de 1988, a divergência de entendimento sobre a incidência do ICMS nas operações interestaduais de circulação de

---

<sup>275</sup> MOREIRA, p. 417.

<sup>276</sup> SCHOUERI, 2019. p. 725.

<sup>277</sup> MELO, 2020. p. 273.

<sup>278</sup> Não serão abordados os casos em que se discute a incidência ou não do ICMS em razão da mercadoria, como no caso do material publicitário e do brinde, bem como em razão da locação de equipamentos, a fim de restringirmos o questionamento apenas as efetivas operações de circulação de mercadorias.

<sup>279</sup> BORGES, 1971.

mercadorias persistiu por muitos anos<sup>280</sup> tanto que ensejou a aprovação da Súmula do STJ nº 166, no dia 14 de agosto de 1996<sup>281</sup>, dispondo que: “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”.

Portanto, o simples deslocamento de mercadoria de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte não constitui fato imponible de ICMS, visto que não implicaria na circulação econômica do bem, uma vez que inexistiria ato de mercancia.

No entanto, após a edição da referida súmula, a Lei Complementar nº 87/96, em seu inciso I, art. 12, instituiu-se novamente que as operações interestaduais de circulação de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, tratando-se de uma exceção legal. Ou seja, nas transferências interestaduais haveria incidência do imposto a partir da circulação física (circulação econômica) da mercadoria.

Com efeito, em que pese o texto normativo ser posterior à aprovação da referida súmula do STJ, inúmeros julgados reafirmavam o entendimento sumulado, independentemente do que dispunha no texto legal em comento.

Nota-se que tal discussão é primordial para o estudo das operações interestaduais, uma vez que nas transferências interestaduais de mercadoria devem constar no destaque do ICMS nas notas fiscais<sup>282</sup>. O estabelecimento destinatário da mercadoria transferida deverá escriturar os créditos destacados na nota fiscal para fins de apuração do ICMS, sob pena de desrespeitar o princípio da não cumulatividade.

O nascimento da obrigação tributária é caracterizado quando da concretização do fato imponible, de modo que na transferência de mercadoria entre o mesmo titular, há uma ausência na formalização do critério material do ICMS, especialmente da circulação jurídica da mercadoria, não se caracterizando como um negócio oneroso. Além disso, o ICMS será recolhido para sujeitos ativos diferentes.

---

<sup>280</sup> O STF fixou entendimento no sentido de que o simples deslocamento da mercadoria de um estabelecimento para outro da mesma empresa, sem a transferência de propriedade, não caracteriza a hipótese de incidência do ICMS. Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Segunda Turma). **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 596983/MT**. ICMS. Deslocamento de mercadorias. Estabelecimentos do mesmo titular. Reexame de fatos e provas. Impossibilidade em Recurso Extraordinário. Agravante: Estado do Mato Grosso. Agravado: Confecções S'aint Germany Ltda. Relator: Min. Eros Graus. j: 12 maio. 2009a, d: 28 maio. 2009, p: 29 maio. 2009, Dje-099. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur346/false>. Acesso 17 out. 2020.

<sup>281</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Seção). **Súmula 166**. Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte. j: 14 ago. 1996, DJ 23 ago. 1996a, pp. 29382. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/sumstj/toc.jsp>. Acesso em 23 mar. 2021.

<sup>282</sup> O destaque da nota fiscal é o valor do ICMS que determina o *quantum* que foi recolhido nos estágios anteriores da cadeia produtiva, sendo imprescindível para permitir a não-cumulatividade do imposto.

No entanto, é imprescindível realizarmos uma diferenciação entre as transferências internas e interestaduais de mercadorias de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte, uma vez que possuem entendimentos e efeitos diferentes. Em regra, persiste a compreensão da doutrina<sup>283</sup> e da jurisprudência<sup>284</sup> de que não ocorre a circulação de mercadoria quando da transferência de propriedade do mesmo titular, ou seja, não constitui fato imponible de ICMS o mero deslocamento de uma mercadoria de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte, dado que não ocorre um fato jurídico<sup>285</sup>.

Assim, impede-se que haja incidência tributária a partir de um remanejamento de mercadorias, especialmente para que ocorra um planejamento empresarial que, muitas vezes, modifica-se rapidamente em torno do mercado consumidor. O ajuste de estoque, modificações de vitrine e reforma do estabelecimento empresarial são exemplos costumeiros que acarretam a transferência de mercadorias entre os estabelecimentos da mesma empresa.

Nesse sentido, na operação interna não existe efeito prático por parte da não incidência do ICMS nas transferências entre os estabelecimentos do mesmo titular, uma vez que ocorre um débito no estabelecimento remetente e um crédito no estabelecimento destinatário, o que não gera qualquer consequência prática para apuração de ICMS que é realizada no próprio Estado<sup>286</sup>.

<sup>283</sup> TORRES, 2007. p. 244-251.

<sup>284</sup> Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Segunda Turma). **Embargos de Declaração em Agravo Regimental em Recurso Extraordinário 267599/MG**. ICMS. Transferência de bens entre estabelecimentos de mesmo contribuinte em diferentes estados da federação. Simples deslocamento físico. Inexistência de fator gerador. Precedentes. Embargante: Estado de Minas Gerais. Embargado: Lafarge Brasil S/A. Relatora: Min. Ellen Gracie. j: 06 abr. 2010, d: 29 abr. 2010, p: 30 abr. 2010b, DJe-076. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur176348/false>. Acesso em: 25 jun. 2021.; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 693.714-6**. [...] Saída física de bens de um estabelecimento para outro de mesma titularidade. Não incidência do ICMS. Agravo improvido. Agravante: Estado do Rio de Janeiro. Agravado: Unisys Brasil Ltda. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. j: 30 jun. 2009. In: Revista dos Tribunais, Conteúdo Exclusivo WEB. Jun 2009. JRP\2009\2733.; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Seção). **Recurso Especial 1125133/SP**. Recurso Especial representativo de controvérsia. Art. 543-C, CPC. ICMS. Transferência de mercadoria entre estabelecimentos de uma mesma empresa. Inocorrência do fato gerado pela inexistência de ato de mercancia. Súmula 166/STJ [...] Violação do art. 535 do CPC não configurada. Recorrente: IBM Brasil Indústria Máquinas e Serviços Ltda. Recorrido: Fazenda do Estado de São Paulo. Relator: Min. Luiz Fux. j: 25 ago. 2010, p: 10 set. 2010c (DJe). RTFP v. 96, pp. 392. Disponível em: [https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num\\_registro=200900339844&dt\\_publicacao=10/09/2010](https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200900339844&dt_publicacao=10/09/2010). Acesso em 10 fev. 2021.; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Segunda Turma). **Recurso Especial 9933/SP**. Tributário. ICM. Transferência de mercadorias da filial para a matriz e vice versa. Recorrente: Fazenda do Estado de São Paulo. Recorrida: Companhia Brasileira de Tratores. Relator: Min. Antônio de Pádua Ribeiro. j: 07 out. 1992, DJ 26 out. 1992. pp. 19028. RSTJ v. 86, pp. 425. Disponível em: [https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num\\_registro=199100067660&dt\\_publicacao=26/10/1992](https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=199100067660&dt_publicacao=26/10/1992). Acesso em 22 fev. 2020.

<sup>285</sup> CARRAZZA, 2020. p. 59-64.

<sup>286</sup> LC nº 87/96, art. 25. “Para efeito de aplicação do disposto no art. 24, os débitos e créditos devem ser apurados em cada estabelecimento, compensando-se os saldos credores e devedores entre os estabelecimentos do mesmo sujeito passivo localizados no Estado.”

Todavia, as operações interestaduais eram questionadas judicialmente pelos contribuintes a depender de seus interesses particulares, especialmente quando deveriam efetuar o recolhimento de ICMS imediatamente para o Estado de destino. Ou seja, no caso de transferência interestadual de mercadoria que ocasionasse uma imediata cobrança do ICMS, o contribuinte recorreria ao Poder Judiciário para que o destaque na nota fiscal não lhe fosse exigido imediatamente, em consonância ao que dispõem reiterados julgados do STJ e STF.

Por outro lado, na hipótese em que a transferência interestadual de mercadoria não dê ensejo à imediata cobrança do ICMS, é vantajoso (imprescindível) que ocorra o destaque do ICMS na nota fiscal, sob pena de se macular a não cumulatividade do imposto<sup>287</sup>.

Portanto, as transferências interestaduais de circulação de mercadorias ocorrem com a incidência do ICMS, salvo se os contribuintes, por interesse particulares, apresentem ações judiciais para afastar o referido imposto, especialmente nas operações que envolvam substituição tributária<sup>288</sup>. Nota-se que a transferência interestadual de mercadoria também não gera uma mudança jurídica de titularidade, ocorrendo o mero deslocamento físico, transitando de um estabelecimento para outro, ainda que em Estados distintos. Porém, para não prejudicar a repartição de receitas entre o Estado de origem e de destino quando da transferência de mercadorias, o ICMS é exigido na remessa física da mercadoria, em consonância ao que dispõe as leis estaduais, tendo como suporte de validade a lei complementar em questão.

Ou seja, a incidência do ICMS nas transferências interestaduais é considerada como sendo uma exceção à regra, sobretudo para manter a neutralidade tributária (no aspecto federativo) entre os Estados.

Nesse sentido, Fátima Fernandes de Souza assevera:

Há, porém, uma hipótese em que a circulação física assume relevância para configuração da incidência do imposto. É quando se dá a transferência da mercadoria entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica situados em diferentes Estados da Federação. Nesse caso, embora não haja negócio jurídico nem transferência de titularidade da mercadoria - que permanece pertencendo à mesma pessoa jurídica - a circulação física torna-se importante para definir a participação de cada Estado no imposto incidente sobre o trecho do ciclo econômico (de impulsionamento da mercadoria da fonte de produção ao consumo), ocorrido dentro de seu território. É, portanto, uma exceção que confirma a regra de que não há fato gerador do ICMS, se não há negócio jurídico que implique transferência de posse ou propriedade da mercadoria.<sup>289</sup>

<sup>287</sup> BERGAMINI, Adolpho. **ICMS**. 4. ed. Vol.1. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020. p. 41-45.

<sup>288</sup> Nos casos de substituição tributária nas operações interestaduais, o Estado poderá exigir que o estabelecimento que recebeu a mercadoria, no Estado de destino, recolha antecipadamente o ICMS das operações subsequentes, ainda que provenientes de transferências entre estabelecimentos do mesmo titular. Sobre o tema, ver: ROSA, José Roberto. **Substituição tributária no ICMS: Estudo de casos e manual explicativo**. 3. ed. São Paulo: Ottoni Editora, 2011. p. 213-231.

<sup>289</sup> SOUZA, 2011. p. 547-548.

Além disso, diametralmente oposto ao posicionamento formalista, os autores que realizam uma interpretação jurídico-econômica do ICMS, também justificam que a transferência de mercadorias entre o mesmo titular não precisa de uma qualificação jurídica para que haja a incidência do ICMS<sup>290</sup>, portanto, não haveria inconstitucionalidade em se cobrar o ICMS de uma saída entre o mesmo titular, em consonância com o que prevê a Lei Complementar nº 87/96.

Portanto, o deslocamento da mercadoria sem finalidade comercial não possui incidência do ICMS. Por outro lado, quando analisado sob a perspectiva da neutralidade tributária, percebe-se que a Lei Kandir dispôs sobre as operações interestaduais a partir de uma ideia federativa, sobretudo quando conferiu que os créditos de ICMS devem permanecer nas transferências entre o mesmo titular.

Por outro lado, ainda que a Carta Magna atribua à lei complementar a competência de estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre os fatos geradores de impostos<sup>291</sup>, o STF, no dia 14 de agosto de 2020, assentou o Tema nº 1.099<sup>292</sup> em repercussão geral:

EMENTA Recurso extraordinário com agravo. Direito Tributário. Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Deslocamento de mercadorias. Estabelecimentos de mesma titularidade localizados em unidades federadas distintas. Ausência de transferência de propriedade ou ato mercantil. Circulação jurídica de mercadoria. Existência de matéria constitucional e de repercussão geral. Reafirmação da jurisprudência da Corte sobre o tema. Agravo provido para conhecer em parte do recurso extraordinário e, na parte conhecida, dar-lhe provimento de modo a conceder a segurança. *Firmada a seguinte tese de repercussão geral: Não incide ICMS no deslocamento de bens de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte localizados em estados distintos, visto não haver a transferência da titularidade ou a realização de ato de mercancia.*<sup>293</sup> (g.n)

No entanto, ainda que o STF tenha atribuído repercussão geral ao Tema nº 1.099, verifica-se que a lei complementar e as leis estaduais que versam sobre a cobrança do ICMS nas operações de transferências interestaduais estavam em vigor, além do interesse mútuo dos

<sup>290</sup> TORRES, 2007, p. 246.

<sup>291</sup> Cf. BRASIL, 1988a: Art. 146, III, 'a'.

<sup>292</sup> Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Tema 1.099**. Incidência de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e serviços (ICMS) sobre o deslocamento de mercadorias de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte localizados em estados distintos. Não incide ICMS no deslocamento de bens de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte em estados distintos, visto não haver a transferência da titularidade ou a realização de ato de mercancia. ARE 1255885, Relator: Min. Dias Toffoli. DJE-228, 14 set. 2020d. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=5854428&numeroProcesso=1255885&classeProcesso=ARE&numeroTema=1099#>. Acesso em: 20 out. 2020.

<sup>293</sup> Cf. BRASIL, 2020e.

contribuintes e do Fisco na incidência do imposto, fazendo crer que se trata de uma decisão com aplicabilidade tão somente no âmbito das decisões judiciais.

Todavia, no dia 19 de abril de 2021, o STF julgou a Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC) nº 49<sup>294</sup>, interposta pelo Governador do Estado do Rio Grande do Norte, declarando que os artigos 11, §3º, II<sup>295</sup>; 12, I<sup>296</sup>, no trecho “ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”; e 13, §4º<sup>297</sup>, da LC nº 87/96, eram inconstitucionais.

A ADC nº 49 foi apresentada pelo Estado do Rio Grande do Norte com a intenção de confirmar a constitucionalidade dos créditos de ICMS advindos das operações interestaduais de transferência, especialmente diante de decisões divergentes no Tribunal de Justiça do Rio Grande do Norte e sob o receio de que contribuintes pudessem ingressar com ações de repetição de indébito nas transferências interestaduais em que o ICMS foi devidamente pago. Contudo, no plenário virtual do STF, os Ministros julgaram, por unanimidade, a improcedência da referida ADC.

Diante desse cenário, os Estados não poderão se omitir na regulamentação da incidência do ICMS nas operações de transferências interestaduais, sobretudo pela insegurança jurídica ocasionada pela declaração de inconstitucionalidade, especialmente porque existem importantes questionamentos a serem respondidos: (i) a decisão de inconstitucionalidade incluirá automaticamente a legislação estadual? (ii) os Estados poderão negar imediatamente vigência das próprias legislações? (iii) os créditos de ICMS devem ser estornados em razão da não incidência? (iv) os créditos de ICMS poderão ser transferidos entre Estados distintos da Federação? (v) como ocorrerá com os incentivos fiscais concedidos com finalidade de gerar

<sup>294</sup> Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Ação Declaratória de Constitucionalidade 49/RN**. [...] ICMS. Deslocamento físico de bens de um estabelecimento para outro de mesma titularidade. Inexistência de fato gerador. Precedentes da corte. Necessidade de operação jurídica com tramitação de posse e propriedade de bens. Ação julgada improcedente. Impetrante: Governador do Estado do Rio Grande do Norte. Impetrados: Presidente da República e Congresso Nacional. Relator: Min. Edson Facchin. j: 19 abr. 2021, d: 03 maio. 2021, p: 04 maio. 2021c, DJe-084. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755741172>. Acesso em: 01 set. 2021.

<sup>295</sup> Cf. BRASIL, 1996b. Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é: (...) § 3º Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte: II - é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular.

<sup>296</sup> Ibid. Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento: I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, *ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular*; (...) (g.n.)

<sup>297</sup> Ibid. A base de cálculo do imposto é: (...) § 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é: I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria; II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento; III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

créditos de ICMS nas saídas interestaduais para estabelecimentos do mesmo titular? (vi) qual a amplitude da decisão quanto à autonomia dos estabelecimentos?

A decisão em comento está pendente de julgamento, uma vez que fora interposto embargos de declaração pelo Estado do Rio Grande do Norte, a fim de sobrestar os efeitos da decisão embargada até o julgamento definitivo e de sanar os questionamentos acima expostos, além do pedido de modulação dos efeitos da decisão para o exercício financeiro subsequente à conclusão do julgamento.

Curiosamente, semelhante ao que aconteceu no IVM<sup>298</sup>, os contribuintes e os Estados têm interesse na reversão do entendimento exarado pelo STF na ADC nº 49, sobretudo as empresas que possuem incentivos fiscais.

A decisão em repercussão geral do Tema nº 1.099 não afastou quaisquer normas da Lei Kandir por vício de constitucionalidade, uma vez que o entendimento exarado pelo STF já era pacífico no âmbito do tribunal, sendo certo que as legislações permaneceram em vigor. Todavia, a partir da inconstitucionalidade dos artigos supramencionados, inaugurou-se um novo panorama, tendo em vista que cabe à lei complementar dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária. Desse modo, as legislações estaduais possuem notória dependência normativa, muitas vezes sendo cópia *ipsis litteris* de texto declarado inconstitucional, o que poderia ensejar uma inconstitucionalidade por arrastamento<sup>299</sup>, ou seja, uma extensão dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade aos textos legais dos Estados.

Partindo-se da hipótese, portanto, de que o STF rejeite os embargos de declaração opostos pelo Estado do Rio Grande do Norte, mantendo incólume sua decisão de inconstitucionalidade, passaremos à análise das consequências do *decisium* para os Estados e para os contribuintes.

Em síntese, tal decisão tem como pano de fundo importantes aspectos da neutralidade tributária, especialmente no que se refere à manutenção dos créditos de ICMS para a circulação de mercadorias entre o mesmo titular, pois a CF/88 determina que para a mercadoria cuja saída seja isenta ou não incidente, dever-se-á efetuar o estorno dos créditos de ICMS, salvo disposição em contrário<sup>300</sup>.

---

<sup>298</sup> O Imposto Sobre Vendas Mercantis (IVM) contou com o apoio dos próprios contribuintes para que fosse instituído no ordenamento jurídico brasileiro, assemelhando-se ao atual interesse dos contribuintes e do próprio Estado em que permanecerem com a incidência do ICMS nas operações interestaduais de transferência.

<sup>299</sup> MENDES, Gilmar Ferreira. BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 2192.

<sup>300</sup> Cf. BRASIL, 1988a: Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...)§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte. (...) 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;

O ponto fulcral inaugurado por esta discussão diz respeito aos estornos de créditos de ICMS provenientes das mercadorias transferidas para estabelecimentos do mesmo titular sem a incidência do imposto. Embora seja o ponto mais relevante, não nos parece crível que os créditos de ICMS devam ser estornados em razão da não incidência do imposto, como determina o dispositivo constitucional, uma vez que o estorno afrontaria o princípio da não cumulatividade<sup>301</sup>, também disposto na Carta Magna.

O ICMS é um imposto que incide na origem, sendo o valor do imposto repartido entre entes federativos distintos, portanto, a decisão do STF desconsiderou este contexto, a fim de julgar inconstitucional a autonomia dos estabelecimentos empresariais nas operações interestaduais, fazendo com que os créditos de ICMS fiquem numa indefinição quanto ao seu destino.

Por outro lado, importante destacar que o STF reconheceu, em recente decisão, que os créditos de ICMS devem ser mantidos quando não houver transferência de titularidade, como no caso em que julgou o comodato de mercadorias, resultando na edição da Súmula nº 573 do STF<sup>302</sup>. Portanto, o Tema nº 1.052<sup>303</sup>, apreciado em repercussão geral, vai ao encontro da manutenção dos créditos de ICMS na hipótese de transferência interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular<sup>304</sup>.

A despeito da decisão supracitada do STF ser um indicativo da manutenção dos créditos de ICMS, salienta-se que os Estados poderiam valer-se do texto constitucional, a partir de uma interpretação com antolhos, para efetuar a lavratura de autos de infração para exigir créditos indevidos, sob o argumento de inexistir o estorno dos créditos de ICMS das saídas sem

---

<sup>301</sup> Em regra, no destaque da nota fiscal deve constar o valor do crédito de ICMS efetivamente recolhido pelo contribuinte ao Estado de origem, no entanto, não é raro que os valores transportados para o Estado de destino sejam maiores ao que foi efetivamente pago, especialmente pela concessão de incentivos fiscais.

<sup>302</sup> Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Súmula 573**. Não constitui fato gerador do imposto de circulação de mercadorias a saída física de máquinas, utensílios e implementos a título de comodato. j: 15 dez. 1976, DJ 03 jan. 1977, pp. 4. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula573/false>. Acesso em 03 abr. 2021: “Não constitui fato gerador do imposto de circulação de mercadorias a saída física de máquinas, utensílios e implementos a título de comodato.”

<sup>303</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Tema 1.052**. Possibilidade de creditamento de ICMS cobrado em operação de entrada de aparelhos celulares em empresa prestadora de serviço de telefonia móvel, posteriormente cedidos, mediante comodato, a clientes. Observadas as balizas da Lei Complementar nº 87/1996, é constitucional o creditamento de Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias – ICMS cobrado na entrada, por prestadora de serviço de telefonia móvel, considerado aparelho celular posteriormente cedido mediante comodato. RE 1141756. Relator: Min. Marco Aurélio. j: 28 set. 2020, p: 10 nov. 2020k. Disponível em: <https://www.tjro.jus.br/nugep-conteudo-atualizacoes/item/14204-tema-1052-stf-transito-em-julgado>. Acesso em: 20 nov. 2020.

<sup>304</sup> Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário 1141756/RS**. [...] Modulação. Não cabe modular quando ausente alteração de jurisprudência dominante – artigo 927, § 3º, do Código de Processo Civil. Embargante: Estado do Rio Grande do Sul. Embargado: Telefônica Brasil S.A. e outra. Relator: Min. Marco Aurélio. j: 24 fev. 2021, d: 09 mar. 2021, p: 10 mar. 2021b, DJe-45. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15345861501&ext=.pdf>. Acesso em 01 jul. 2021. STF, EDcl no RE 1.141.756, Min. Marco Aurélio Mello. DJe 10/3/2021.

incidência do imposto nas transferências interestaduais. Decerto que não há amparo legal que justifique que os sujeitos passivos sejam autuados por seguirem as legislações dos próprios Estados, afrontando-se preceitos basilares do Estado Democrático de Direito.

Diante desse cenário, deve ser rechaçada qualquer tipo de exigibilidade de crédito tributário, em consonância ao princípio da segurança jurídica, tendo em vista os sujeitos passivos pautarem suas relações comerciais a partir de normas jurídicas pretensamente estáveis, confiáveis e previsíveis<sup>305</sup>.

Por outro lado, ainda que não haja obrigatoriedade de estorno dos créditos de ICMS, tampouco lavratura de autos de infração, verifica-se que, inexistindo a permissão de transferência de créditos entre os estabelecimentos do mesmo titular em Estados distintos da Federação, a decisão do STF acarretará um aumento do saldo devedor no Estado de destino, bem como um acúmulo de crédito de ICMS no Estado de origem, tendo em vista que a mercadoria não poderá ser vendida e, conseqüentemente, compensada com o crédito de ICMS de sua origem, decorrendo indubitavelmente em aumento de preço.

A não incidência do ICMS, por conseguinte, a ausência de destaque do imposto na nota fiscal ocasionará uma tributação integral no destino, em que pese o Congresso Nacional não ter realizado essa opção constitucional, tampouco ter modificado o sistema tributário.

Além disso, verifica-se que esta guinada jurisprudencial poderá afetar gravemente os estabelecimentos que possuam incentivos fiscais concedidos nas saídas das mercadorias, os quais, comumente, destacam um valor mais elevado de ICMS nas notas fiscais do que efetivamente recolhido aos cofres do Estado de origem. Portanto, sob risco de quebra contratual, os incentivos fiscais concedidos por prazo certo e por condições onerosas não poderão ser livremente suprimidos<sup>306</sup>.

Destaca-se que com o amparo da Lei Complementar nº 160/17 e do Convênio ICMS 190/17 (aprovado pelo CONFAZ), os incentivos fiscais foram convalidados pelos Estados, o que, portanto, impossibilita que o Estado de destino não reconheça o crédito de ICMS destacado na nota fiscal, impedindo-o de glosá-lo, sobretudo porque os referidos incentivos fiscais são

---

<sup>305</sup> ÁVILA, Humberto. **Constituição, liberdade e interpretação**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2021. p. 82.

<sup>306</sup> Cf. BRASIL, 1966: Art. 178. A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104.”; e na Súmula nº 544 do STF: “A lei não pode, a qualquer tempo, revogar ou modificar a isenção concedida por prazo certo ou sob determinadas condições” [BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). Súmula 544. Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas. j: 03 dez. 1969, DJ 10 dez. 1969, pp. 5935. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula544/false>. Acesso em 03 abr. 2021].

concedidos, em regra, por leis especiais, ou seja, possuem prevalência em face das leis gerais de ICMS.

Portanto, prevalecendo-se o entendimento do STF no âmbito das transferências interestaduais de mercadorias entre os estabelecimentos do mesmo titular, a fim de manter o sistema integrado de recolhimento de ICMS, bem como a preservação do princípio da não cumulatividade, uma das opções dos contribuintes passa a ser apurar o ICMS de forma centralizada em território nacional, o que desagradará demasiadamente os Estados, notadamente os menos industrializados.

Além disso, o ordenamento jurídico brasileiro é claro ao prever uma repartição de receitas entre os Estado-membros, sendo certo que uma apuração centralizada implicará na distorção de arrecadação dos Entes federados.

Diante do exposto, percebe-se que a melhor saída para esta celeuma é permitir que os estabelecimentos continuem destacando na nota fiscal o valor referente ao ICMS quando das operações de transferências interestaduais, resguardando-se os princípios da não cumulatividade e da segurança jurídica, além de manter a repartição de arrecadação do ICMS da forma como está disposta atualmente no texto constitucional. Ou seja, o destaque da nota fiscal não estaria vinculado à efetiva incidência do imposto, sendo tão somente o preenchimento da obrigação acessória para fins de apuração do imposto.

Por outro lado, ao declarar inconstitucional o artigo que define a base de cálculo para as transferências interestaduais, decerto que o STF impediu que os sujeitos passivos possam compreender quais valores devem ser destacados na nota fiscal para fins de transferência de créditos de ICMS. Por conseguinte, indubitável que o crédito de ICMS não deverá ser estornado em razão da transferência interestadual, sob pena de afronta ao mandamento constitucional da não cumulatividade.

No segundo ponto, o STF ao declarar a inconstitucionalidade do artigo 11, §3º, II da Lei Kandir, afrontaria diretamente o princípio da autonomia dos estabelecimentos, de modo que os efeitos dessa decisão seriam drásticos para o sistema tributário brasileiro, especialmente na modificação de inúmeras obrigações acessórias realizadas pelos sujeitos passivos, bem como na mudança do próprio modelo de apuração do ICMS.

No entanto, destaca-se que o artigo 25 da LC nº 87/96 não foi declarado inconstitucional pelo STF, mantendo-se uma apuração do crédito de ICMS em cada estabelecimento dos contribuintes, ainda que no mesmo Estado:

Art. 25. Para efeito de aplicação do disposto no art. 24, os débitos e créditos devem ser apurados em cada estabelecimento, compensando-se os saldos credores e devedores *entre os estabelecimentos do mesmo sujeito passivo localizados no Estado.* (...)

§ 2º Lei estadual poderá, nos demais casos de saldos credores acumulados a partir da vigência desta Lei Complementar, permitir que:

I - sejam imputados pelo sujeito passivo a qualquer estabelecimento seu no Estado;

II - sejam transferidos, nas condições que definir, a outros contribuintes *do mesmo Estado.* (g.n)

Nesse sentido, Roque Carrazza defende a importância de manter os estabelecimentos autônomos nas operações interestaduais de transferências entre estabelecimentos de mesma titularidade:

Em outras palavras: cabe ICMS quando a transferência de mercadorias se dá entre estabelecimentos da mesma unidade empresarial, mas *localizados em territórios de pessoas políticas diferentes*, desde que se destinem à venda e, portanto, não sejam bens de ativo imobilizado. A razão disso é simples: a remessa deve, neste caso, ser tributada já que reflete no equilíbrio da distribuição da receita do ICMS às pessoas políticas envolvidas no processo de transferência da mercadoria (a do estabelecimento de origem e a do destino).

Portanto, em homenagem aos princípios *federativos* e da *autonomia do Distrito Federal*, há que se superar nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de uma mesma empresa a tese da inexistência de circulação de mercadorias. Tal a lição de Geraldo Ataliba e Cléber Giardino, *in verbis*:<sup>307</sup>

Sendo assim, a decisão do STF na ADC nº 49 não poderá declarar a perda da autonomia dos estabelecimentos no âmbito do ICMS, notadamente porque manteve os artigos 17 e 25 da Lei Complementar nº 87/96, visto que o artigo 11, §3º, II foi declarado inconstitucional tão somente quanto às transferências interestaduais.

Portanto, considerando-se que o referido artigo consagrou o princípio da autonomia dos estabelecimentos, ao julgá-lo inconstitucional, sem qualquer fundamentação, o STF não poderá impedir que os estabelecimentos de uma única empresa apurem o ICMS de forma conjunta, pois modificaria completamente o modelo atual do imposto, sem qualquer debate por parte do legislativo, afrontando-se mormente a segurança jurídica.

Diante desse cenário, temos que a decisão do STF poderá trazer modificações importantes para o sistema tributário brasileiro, uma vez que no âmbito de controle concentrado de constitucionalidade o Tribunal afastou normas que estavam vigentes por um longo período no ordenamento jurídico brasileiro, com eficácia *erga omnes*.

A decisão do STF não parece adequada para o presente litígio, uma vez que não se interpreta a Constituição Federal em tiras, como bem pontuou Eros Grau<sup>308</sup>. Afinal, a exceção

<sup>307</sup> CARRAZZA, 2020. p. 65.

<sup>308</sup> GRAU, Eros Roberto. **Por que tenho medo dos juízes** (a interpretação/aplicação do direito e os princípios) 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2021. p. 86.

de incidência do ICMS nas operações de interestaduais de transferências descola-se da análise do critério material do ICMS, especialmente em atenção aos princípios federativos e da não cumulatividade.

Diante do exposto, os questionamentos acima foram apresentados em sede de embargos de declaração, opostos no dia 13 de maio de 2021, que ainda estão pendentes de julgamento pelo STF, obstando-se a compreensão sobre os reais efeitos da referida decisão.

Além disso, apesar das legislações estaduais conterem expressamente os dispositivos julgados inconstitucionais pelo STF, não há uma declaração de inconstitucionalidade automática, salientando que o STF declarou de forma expressa a inconstitucionalidade por arrastamento quando compreendeu cabível<sup>309</sup>. Portanto, não parece factível que os Estados neguem vigência de suas próprias legislações, especialmente no que diz respeito à lavratura de autos de infração ou de exigibilidade imediata do ICMS.

Isto posto, compreende-se no sentido contrário do que foi decidido pelo STF no âmbito da ADC nº 49, lembrando-se que não há uma decisão definitiva, pois, por outro lado, caso seja confirmado o entendimento esposado pelo Supremo, certamente que o Congresso Nacional deverá modificar a Lei Kandir para afastar a incidência do ICMS das operações de transferências de mercadorias entre o mesmo titular, contudo deverá autorizar o sujeito passivo a destacar o imposto na saída da mercadoria para seu outro estabelecimento, mantendo o princípio da não cumulatividade<sup>310</sup>.

#### 4.5 Neutralidade tributária e diferencial de alíquota em operações interestaduais

---

<sup>309</sup> Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Decisão Monocrática). **Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.835/DF**. Concessão de Medida Cautelar. Requerentes: Confederação Nacional do Sistema Financeiro e Confederação Nacional das Empresas de seguros Gerais, Previdência Privada e Vida, Saúde Suplementar e Capitalização. Requerido: União. Relator: Min. Alexandre de Moraes. j: 23 mar. 2018, p: 03 mar. 2018a, DJe. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5319735>. Acesso em: 21 set. 2020.

<sup>310</sup> Destaca-se que o Projeto de Lei nº 332/2018, de autoria do Senador Fernando Bezerra Coelho (MDB/PE), prevê a alteração da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, dispondo da não incidência do ICMS na transferência de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo titular, mas com manutenção do crédito tributário. Além disso, seria facultado ao contribuinte efetuar o destaque do imposto na saída do seu estabelecimento para outro de sua titularidade, considerando-se o crédito tributário pelo estabelecimento destinatário, de modo a encerrar a discussão judicial sobre a incidência ou não do ICMS nas operações de transferências interestaduais. [Cf. BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei do Senado nº 332, de 2018 (Complementar)**. Altera a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, para vedar a incidência do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação nos casos de transferência de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo contribuinte. Autor: Sen. Fernando Bezerra Coelho. Brasília: Diário Oficial do Senado, 11 jul. 2018b. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/133899>. Acesso em 15 jun. 2021.]

No segundo capítulo deste trabalho verificou-se o contexto histórico que culminou na aprovação da Emenda Constitucional nº 87/2015, portanto, os acontecimentos que resultaram na incidência do Diferencial de Alíquota do ICMS (DIFAL) não serão novamente abordados no presente tópico.

Não obstante, é imprescindível analisar-se os fundamentos legais que deram suporte ao DIFAL, bem como os entendimentos dos Estados sobre as operações interestaduais de circulação de mercadorias, a fim de se verificarem os limites das competências dos Estados para se valerem da repartição do ICMS.

Em apertada síntese, o DIFAL é uma parcela do imposto designada ao Estado de destino da mercadoria. Assim, o Estado de origem retém parte do ICMS devido, cabendo-lhe o valor da alíquota interestadual fixada pelo Senado Federal. O Estado de destino da mercadoria fica com o DIFAL, correspondendo o seu percentual a diferença entre o valor da alíquota interna do Estado destinatário e o valor pago ao Estado de origem da mercadoria (alíquota interestadual).

Os incisos do art. 99 da ADCT<sup>311</sup> previam uma regra de transição para incidência do ICMS entre os Estados de origem e de destino, no âmbito das operações e prestações que destinassem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do referido imposto, correspondendo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual que foi partilhada até o primeiro dia do exercício financeiro do ano de 2019.

Após aprovação da Emenda Constitucional nº 87/15, ainda que constasse no texto constitucional a previsão da cobrança do DIFAL, o Congresso Nacional não editou nenhuma lei complementar para disciplinar a repartição de ICMS entre os Estados brasileiros. Desse modo, diante das discussões travadas no âmbito do STF, através do RE nº 1287019<sup>312</sup>, com

---

<sup>311</sup> Cf. BRASIL, 1988b: Art. 99. Para efeito do disposto no inciso VII do § 2º do art. 155, no caso de operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte localizado em outro Estado, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual será partilhado entre os Estados de origem e de destino, na seguinte proporção: I - para o ano de 2015: 20% (vinte por cento) para o Estado de destino e 80% (oitenta por cento) para o Estado de origem; II - para o ano de 2016: 40% (quarenta por cento) para o Estado de destino e 60% (sessenta por cento) para o Estado de origem; III - para o ano de 2017: 60% (sessenta por cento) para o Estado de destino e 40% (quarenta por cento) para o Estado de origem; IV - para o ano de 2018: 80% (oitenta por cento) para o Estado de destino e 20% (vinte por cento) para o Estado de origem; V - a partir do ano de 2019: 100% (cem por cento) para o Estado de destino.

<sup>312</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Recurso Extraordinário 1287019/DF**. Emenda Constitucional nº 87/2015. ICMS. Operações e prestações em que haja a destinação de bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS localizado em estado distinto daquele do remetente. [...] Recorrentes: Madeiramadeira Comércio Eletrônico S/A e Outros. Recorrido: Distrito Federal. Relator: Min. Marco Aurélio. j: 24 fev. 2021, d: 24 maio. 2021, p: 25 maio. 2021d, DJe-099. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur446939/false>. Acesso em: 25 jun. 2021.

repercussão geral (Tema 1.093)<sup>313</sup>, e também da ADI nº 5469/DF, entendeu-se que a cobrança do DIFAL é inconstitucional.

A maioria dos Ministros compreendeu pela inconstitucionalidade da incidência do DIFAL sem a edição de lei complementar que regulamentasse a sistemática definida pela referida emenda constitucional.

Os Ministros Marco Aurélio e Dias Toffoli, relatores da ADI nº 5469/DF e RE nº 1287019/DF, respectivamente, compreenderam que os Estados usurparam a competência da União ao disciplinarem a incidência do DIFAL através do Convênio ICMS 93/2015<sup>314</sup>, sendo acompanhados pelos Ministros Edson Fachin, Rosa Weber, Cármen Lúcia e Luís Roberto Barroso.

Em sentido contrário, os Ministros Nunes Marques, Alexandre de Moraes, Ricardo Lewandowski, Luiz Fux e Gilmar Mendes votaram pela constitucionalidade do DIFAL, afirmando que a Emenda Constitucional nº 87/15 apenas modificou a forma de repartição do ICMS. Os Ministros Alexandre de Moraes, Ricardo Lewandowski e Luiz Fux julgaram parcialmente procedente a ADI tão somente quanto à cláusula nona do referido Convênio, sobretudo porque incluiu as micro e pequenas empresas, optantes pelo Simples Nacional, na nova sistemática do ICMS.

Diante desse cenário, o STF compreendeu pela inconstitucionalidade da cobrança do DIFAL nas operações interestaduais de circulação de mercadoria destinada a consumidor final não contribuinte do ICMS. No entanto, em razão dos volumosos valores envolvidos nas referidas operações, o STF aprovou a modulação de efeitos da decisão, por nove votos a dois, em ambos os processos, a fim de que se produzam efeitos a partir do exercício financeiro seguinte à data do julgamento, ou seja, 1º de janeiro de 2022.

O Congresso Nacional, até a presente data, não aprovou uma lei complementar sobre o tema. Assim, na hipótese de que tal aprovação não ocorra, os contribuintes não poderão ser exigidos do recolhimento do DIFAL a partir do primeiro dia do exercício financeiro de 2022.

---

<sup>313</sup> Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Tema 1.093**. Necessidade de edição de lei complementar visando a cobrança da Diferença de Alíquotas do ICMS – DIFAL nas operações interestaduais envolvendo consumidores finais não contribuintes do imposto, nos termos da emenda Constitucional nº 87/2015. A cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS [...] pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais. RE 1287019. Relator: Min. Marco Aurélio. j: 24 fev. 2021, p: 25 maio. 2021e. Disponível em: <https://www.tjro.jus.br/nugep-conteudo-atualizacoes/item/14519-tema-1093-stf-acordao-de-merito-publicado>. Acesso em: 12 jun. 2021.

<sup>314</sup> BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária. **Convênio ICMS 93, de 17 de setembro de 2015**. Dispõe sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada. Brasília: Diário Oficial da União, 21 set. 2015c. Disponível em: [https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV093\\_15](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV093_15). Acesso em 15 jun. 2021.

Nesse sentido, Roque Carrazza realiza importantes apontamentos sobre uma eventual edição de lei complementar pelo Congresso Nacional que trate sobre o DIFAL: (i) necessidade de Estados-membros realizarem leis ordinárias para tratar do DIFAL, uma vez que inexistirá uma autoaplicabilidade da lei complementar que vier a ser editada<sup>315</sup>; (ii) impossibilidade de convalidação das leis ordinárias anteriores à lei complementar que vier a ser editada<sup>316</sup>.

Estabelecidas as digressões preliminares sobre o DIFAL, na hipótese de sua instituição por lei complementar, passa-se a responder o questionamento elencado no segundo capítulo: o remetente da mercadoria está localizado no Estado do Rio de Janeiro e o adquirente da mercadoria, contribuinte de ICMS, está no Estado de São Paulo, todavia, a entrega deve ser realizada no Estado de Minas Gerais para o consumidor final por ordem do adquirente paulista. Para qual Estado é devido o DIFAL? (Figura 5 – Anexo 01)

No presente exemplo, temos que o adquirente da mercadoria e o local em que a mercadoria será entregue ao consumidor final estão situados em Estados distintos, portanto, definir-se o Estado em que será devido o DIFAL é crucial para manter as relações federativas equilibradas.

Na mesma toada do segundo capítulo, verifica-se que o DIFAL será devido ao Estado do adquirente da mercadoria, em atenção à circulação jurídica do bem, sendo dispensável a verificação da entrega da mercadoria (circulação física) em Estado diverso do estabelecimento que efetuou a aquisição, uma vez que o DIFAL é devido onde se localiza o destinatário legal do bem.

O STF<sup>317</sup>, em decisão recente, em sede de repercussão geral, assentou que não importa a circulação física da mercadoria, mas, apenas, a circulação jurídica. Reitera-se:

Assim, para que haja a circulação de mercadorias é desinfluyente existir a circulação corpórea de bens ou a sua movimentação física; o que importa é a mudança do titular. É o que se compreende por circulação jurídica de bens: altera-se a sua titularidade sem que seja necessário o deslocamento físico da mercadoria.<sup>318</sup>

Também em sede de repercussão geral, o Ministro Edson Fachin assentou que “interpretando-se segundo a Constituição da República, a circulação de mercadorias que gera

---

<sup>315</sup> CARRAZZA, 2020, p. 503.

<sup>316</sup> CARRAZZA, op. cit., p. 505.

<sup>317</sup> Cf. BRASIL, 2020b.

<sup>318</sup> Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Ação Cível Originária 854/MS**. 1. Ações Cíveis Originárias. ICMS. Importação. Art. 155, § 2º, IX, a, da Constituição Federal. 2. Sujeito ativo. Estado em que localizado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário jurídico da mercadoria importada. Precedentes. [...] 6. Ações julgadas procedentes. [...]. Autor: Estado do Mato Grosso do Sul. Réu: Estado de São Paulo. Relator: Min. Gilmar Mendes. j: 22 out. 2020, d: 24 fev.2021, p: 24 fev. 2021a, Dje-034. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur440940/false>. Acesso em: 06 set. 2021.

incidência de ICMS é jurídica.”, sendo acompanhado em unanimidade pelos demais Ministros.<sup>319</sup>

Nesse sentido, destacamos que a própria Lei Kandir (LC nº 87/96), em seus art. 12, IV e art. 20, prevê hipóteses em que a circulação física pode ser desconsiderada para fins de incidência do ICMS, *in verbis*:

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:  
(...)

IV – da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando *a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente.* (g.n)

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, *real ou simbólica*, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação. (g.n)

Portanto, a mera circulação física da mercadoria não constitui o fato jurídico necessário para a incidência do ICMS no Estado de destino da mercadoria, incidindo o referido imposto quando da circulação jurídica da mesma. Assim, no exemplo acima, temos que o DIFAL será devido ao Estado São Paulo, uma vez que se trata do efetivo estabelecimento adquirente da mercadoria, ou seja, o destinatário legal.

Além disso, concorda-se integralmente com a decisão do STF ao declarar inconstitucional a cobrança do DIFAL sem que existisse lei complementar que regulamentasse a matéria, sendo a legalidade um dos princípios mais comezinhos do Estado Democrático de Direito, nos termos dos artigos 146, incisos I e III, alínea “a”, e 155, inciso XII, § 2º, alíneas “a”, “c”, “d” e “i”<sup>320</sup>.

No entanto, ao modular os efeitos da decisão de inconstitucionalidade, o STF sedimentou as operações ocorridas no decorrer dos últimos anos no bojo das operações de circulação de mercadorias interestaduais, sob pretexto de resguardar a segurança jurídica dos Estados, sobretudo para evitar prejuízos financeiros aos mesmos. Com efeito, inexistente motivo de segurança jurídica que justifique a convalidação das ilegalidades perpetradas pelos Estados, especialmente porque no âmbito do sistema tributário brasileiro, a segurança jurídica está ao lado do contribuinte, jamais do Estado<sup>321</sup>. Portanto, as razões de decidir utilizadas pelo STF não são compatíveis com o ordenamento jurídico brasileiro.

<sup>319</sup> Cf. BRASIL, 2021c.

<sup>320</sup> CARRAZZA, 2019. p. 215.

<sup>321</sup> ÁVILA, 2019. p. 174.

Noutro ponto, no que se refere ao DIFAL devido ao Estado de origem, destaca-se que alguns Estados impediram que os contribuintes efetuassem compensação de seus créditos de ICMS em relação ao valor correspondente ao DIFAL-origem, durante a regra transitória supramencionada.

A Secretaria de Estado de Fazenda do Rio de Janeiro (SEFAZ-RJ), por meio de comunicado em seu sítio eletrônico, informou aos contribuintes que: “Não é permitida a compensação desse valor com os créditos provenientes das demais operações realizadas pelo contribuinte.”<sup>322</sup>. O Estado do Paraná<sup>323</sup> e do Espírito Santo<sup>324</sup>, na mesma toada, editaram normas em seus Regulamentos de ICMS.

Por exemplo, na hipótese em que determinado contribuinte de ICMS (localizado no Estado do Rio de Janeiro), em 2018, efetuasse uma venda a consumidor final não contribuinte de ICMS localizado no Estado de São Paulo. De início, é devido ao Estado do Rio de Janeiro o percentual de 12% (doze por cento), correspondente à alíquota interestadual determinada pelo Senado Federal.

Por outro lado, no ano de 2018, caberia ainda ao Estado de origem (Rio de Janeiro) o percentual de 1,6% (um vírgula seis por cento) do valor correspondente ao DIFAL-origem, ou seja, a diferença da alíquota interna (20%) e a interestadual (12%), incidindo o percentual de

---

<sup>322</sup> EC 87/15: Contribuintes localizados no Estado do Rio Janeiro. SEFAZ, **Serviços**, c2021. Disponível em [http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/oracle/webcenter/portalapp/pages/navigation-renderer.jsp?datasource=UCMServer%23dDocName%3AWCC294384&\\_adf.ctrl-state=12z94jads9\\_1&\\_afLoop=33887666412551463&\\_afWindowMode=0&\\_afWindowId=null](http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/oracle/webcenter/portalapp/pages/navigation-renderer.jsp?datasource=UCMServer%23dDocName%3AWCC294384&_adf.ctrl-state=12z94jads9_1&_afLoop=33887666412551463&_afWindowMode=0&_afWindowId=null). Acesso em 29 jun. 2021.

<sup>323</sup> Cf. PARANÁ. **Decreto n° 7.871, de 29 de setembro de 2017**. Introduz alteração no Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação do Estado do Paraná - RICMS/PR. Curitiba: Diário Oficial do Estado, 02 out. 2017. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=350985>. Acesso 15 jun. 2021: Art. 547. No caso de operações ou prestações que destinarem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do imposto localizado em outra unidade federada, caberá ao estado do Paraná, além do imposto calculado mediante utilização da alíquota interestadual prevista no art. 18 deste Regulamento, a parcela do valor correspondente à diferença entre essa e a alíquota interna da unidade federada destinatária, na seguinte proporção (Convênio ICMS 93/2015): (...) III - não poderá ser compensada com eventuais créditos do imposto ou saldo credor acumulado em conta gráfica;

<sup>324</sup> Cf. ESPÍRITO SANTO. **Decreto n° 1.090-R, de 25 de outubro de 2002**. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - RICMS/ES -, que consolida e atualiza a legislação do imposto e dá outras providências. Vitória: Diário Oficial do Estado, 25 out. 2002. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=126096>. Acesso em 15 jun. 2021.: Art. 534-Z-Z-Z-D. O crédito relativo às operações e prestações anteriores deve ser deduzido do débito correspondente ao imposto de que trata o art. 534-Z-Z-Z-C, II, observado o disposto neste Regulamento. Parágrafo único. É vedada a utilização de qualquer crédito para fins de compensação com a parcela do imposto pertencente a este Estado, de conformidade com o disposto no art. 534-Z-Z-Z-K.

20% (vinte por cento) a título de DIFAL-origem, em atenção à regra transitória disposta no art. 99, IV, do ADCT<sup>325</sup>.

Assim, caberia ao Estado de origem o imposto correspondente à alíquota interestadual, no caso, 12% (doze por cento), somado ao percentual (transitório) do DIFAL devido em 2018, totalizando um percentual de 13,6% (treze vírgula seis por cento) devido ao Estado do Rio de Janeiro.

No entanto, o referido Estado permitia que os contribuintes apenas compensassem com seus créditos de ICMS o valor correspondente aos 12% (doze por cento) de ICMS devido ao Estado de origem, devendo ser recolhida imediatamente a parcela devida a título de DIFAL-origem, no caso, 1,6% (um vírgula seis por cento).

Verifica-se, portanto, a existência de mitigação do direito de o contribuinte utilizar seu crédito de ICMS, em notória afronta ao princípio da não cumulatividade, previsto no §2º, inciso I, do artigo 155 da Constituição Federal<sup>326</sup>, nos artigos 19 e 20 da Lei Kandir (LC nº 87/86)<sup>327</sup> e nos artigos 32 e 33 e incisos da Lei Estadual nº. 2.657 de 26 de dezembro de 1996<sup>328</sup>. Outrossim, tamanha ilegalidade não foi cometida por todos os Estados, tendo os Estados de

<sup>325</sup> Cf. 1988a: ADCT: Art. 99. Para efeito do disposto no inciso VII do § 2º do art. 155, no caso de operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte localizado em outro Estado, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual será partilhado entre os Estados de origem e de destino, na seguinte proporção: I - para o ano de 2015: 20% (vinte por cento) para o Estado de destino e 80% (oitenta por cento) para o Estado de origem; II - para o ano de 2016: 40% (quarenta por cento) para o Estado de destino e 60% (sessenta por cento) para o Estado de origem; III - para o ano de 2017: 60% (sessenta por cento) para o Estado de destino e 40% (quarenta por cento) para o Estado de origem; IV - para o ano de 2018: 80% (oitenta por cento) para o Estado de destino e 20% (vinte por cento) para o Estado de origem; V - a partir do ano de 2019: 100% (cem por cento) para o Estado de destino.

<sup>326</sup> Cf. BRASIL 1988a: 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; (...) § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

<sup>327</sup> Cf. BRASIL, 1996b: Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado. Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

<sup>328</sup> Cf. RIO DE JANEIRO (Estado). **Lei nº 2.657 de 26 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços e dá Outras Providências. Rio de Janeiro: Diário Oficial do Estado, 27 dez. 1996. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=156696>. Acesso em 15 jun. 2021.: Art. 32. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores por esta ou por outra unidade da Federação, nos termos e condições estabelecidos neste capítulo. Art. 33. O imposto devido resulta da diferença a maior entre os débitos e os créditos escriturais referentes ao período de apuração fixado pelo Poder Executivo.

Minas Gerais<sup>329</sup> e São Paulo<sup>330</sup>, por exemplo, apresentado comandos normativos e orientações sobre a efetiva permissão dos contribuintes compensarem o DIFAL-origem<sup>331</sup>, corroborando com a neutralidade tributária como não cumulatividade do ordenamento jurídico brasileiro.

Diante da neutralidade tributária das operações interestaduais de circulação de mercadoria, é indubitável que o crédito de ICMS é o instrumento adequado para efetivar o princípio da não cumulatividade, especialmente na hipótese de existir eventual débito de ICMS a ser compensado. Assim, é hialino que o DIFAL-origem não poderia sofrer qualquer obstáculo para ser compensado, especialmente por possuir a mesma natureza jurídica do crédito de ICMS.

#### 4.6 Neutralidade tributária e o *omnichannel*

As relações humanas são dinâmicas. Isso significa dizer que essas relações estão em constante movimento, modificando-se de acordo com as necessidades da sociedade, do decorrer do tempo e das descobertas tecnológicas.

Nos últimos anos a tecnologia avançou de maneira pujante e muitos desses avanços refletiram-se nos costumes da sociedade, principalmente a popularização da *internet* e dos *smartphones*. Os aparelhos passaram a concentrar além das ligações, todo o tipo de funcionalidade, de serviços bancários às lojas virtuais (*e-commerce*), tudo disponível imediatamente ao usuário, sendo acelerado exponencialmente pela pandemia do coronavírus

---

<sup>329</sup> Cf. MINAS GERAIS. **Decreto nº 46.930, de 30 de dezembro de 2015**. Altera o Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002, e dá outras providências. Disponível em: [http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao\\_tributaria/decretos/2015/d46930\\_2015.html](http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/decretos/2015/d46930_2015.html). Acesso em 15 jun. 2021: Art. 11. Nos exercícios de 2016, 2017 e 2018, no caso de operações e prestações interestaduais que destinem mercadorias, bens ou serviços a consumidor final não contribuinte, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual será partilhado entre os Estados de origem e de destino, cabendo ao Estado de Minas Gerais: (...) § 3º A parcela do ICMS devida a este Estado nos termos das alíneas do inciso II do caput poderá ser compensada com o montante do imposto cobrado nas operações ou prestações anteriores, hipótese em que o contribuinte deverá totalizar o valor devido no período de apuração e lançar o respectivo valor no campo 74.1 do quadro “Outros Créditos/Débitos” da Declaração de Apuração e Informação do ICMS – DAPI.

<sup>330</sup> Cf. MINAS GERAIS. Secretaria de Estado de Fazenda. **Orientação Tributária, DOLT/SULTRI nº 002/2016**. ICMS relativo ao diferencial de alíquota após as alterações implementadas pela Emenda constitucional nº 87/2015. Belo Horizonte, 20 jan. 2016. 23 p. Disponível em: [http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao\\_tributaria/orientacao/orientacao\\_002\\_2016.pdf](http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/orientacao/orientacao_002_2016.pdf). Acesso em 23 jul. 2021: “Acrescente-se que os valores efetivamente recolhidos ao Estado de Minas Gerais, a título de diferencial de alíquota nas operações ou prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do ICMS localizado em outra unidade da Federação, durante a vigência da regra transitória acima citada, que produzirá efeitos durante os anos de 2016, 2017 e 2018, poderão ser compensados com o montante cobrado nas operações ou prestações anteriores, caso em que o contribuinte deverá totalizar o valor devido no período de apuração e lançar o respectivo valor no campo 74 do quadro Outros Créditos/Débitos da Declaração de Apuração e Informação do ICMS - DAPI.”

<sup>331</sup> A pesquisa buscou a existência de legislação expressa em todos os Estados do país acerca da compensação do DIFAL-origem, de modo que o Estados não mencionados não se localizou qualquer disposição expressa.

(COVID-19), uma vez que os indivíduos ficaram em suas residências por mais tempo do que o habitual, a fim de interromper a disseminação do referido vírus.

As lojas *online* ganharam expressividade, com as grandes redes de atacado e varejo investindo em plataformas de *e-commerce*, bem como os pequenos comerciantes, com o uso de *marketplace*<sup>332</sup> ou suas próprias plataformas digitais. Diante dessa expansão, o “atendimento” nas lojas *online* passou a ser uma questão muito relevante para o setor comercial.

Com o intuito de proporcionar uma experiência agradável aos consumidores, notadamente numa sociedade conectada, surge o modelo do *omnichannel* nas relações comerciais.

O *omnichannel* é uma abordagem de integração dos canais de venda e de *marketing*, que foca em comunicação do produto, promoção junto às lojas (*online* e físicas) e distribuição final. Ou seja, o multicanal busca definir estratégias para captação de clientes, atendimento, venda e pós-venda, utilizando-se principalmente da integração de diversos aparelhos eletrônicos e dos estabelecimentos físicos. As lojas devem ser capazes de conectarem todos os seus canais para atender as necessidades dos clientes a qualquer tempo. A ideia é que o cliente tenha acesso a todas as funcionalidades da empresa (marca) em qualquer meio, seja ele físico ou digital, com os *smarthphones* ou em acesso direto ao sítio eletrônico. É a possibilidade de que o consumidor não veja diferença entre o mundo *online* e o *offline*<sup>333</sup>.

Desse modo, o consumidor pode fazer uma pesquisa pelo computador, finalizar sua compra pelo aplicativo do *smartphone* e retirar o produto na loja física, por exemplo. Esse modelo de venda híbrida tem a intenção de trazer ao consumidor uma experiência de completude na aquisição de uma mercadoria.

As alterações sob a ótica do direito positivo apresentam uma série de questões, principalmente tributárias. No presente subcapítulo, avaliar-se-ão somente os reflexos dessas alterações sociais no âmbito da aplicação do ICMS interestadual.

O *omnichannel* pretende integrar o consumidor aos estabelecimentos comerciais, através de diversos mecanismos de aproximação, quando as lojas físicas, por exemplo, também utilizam seu estoque para efetuarem a distribuição das vendas de mercadorias *online*. Por sua vez, destaca-se a possibilidade de ocorrerem operações interestaduais nesses múltiplos canais de venda, os quais têm uma intenção de aproximar a venda *online* da presencial, onde o consumidor final possa adquirir determinado produto via *e-commerce* e recebê-lo a partir da

---

<sup>332</sup> O *marketplace* é um canal de vendas que conecta os fornecedores de produtos e os consumidores destes.

<sup>333</sup> MACEDO, Nat. Vendas omnichannel devem ganhar mais mercado em 2021. **Edição do Brasil**, 2020. Disponível em: <http://edicaodobrasil.com.br/2020/11/06/vendasomnichannel-devem-ganhar-mais-mercado-em-2021>. Acesso em: 15 jul. 2021.

entrega do estabelecimento físico da mesma empresa, a qual encontrava-se em estoque, em qualquer local do Brasil.

Em sentido semelhante, pensemos no seguinte exemplo: empresa A, localizada no Estado do Rio de Janeiro, vende uma mercadoria na modalidade eletrônica (*internet*) para que o consumidor efetue a retirada do produto diretamente numa loja física, no Estado de São Paulo. Atualmente há enorme complexidade em como se efetuar esse tipo de operação, especialmente na emissão de notas fiscais eletrônicas, tendo em vista que não existe norma, federal ou estadual, regulamentando a matéria.

Tramita no Congresso Nacional o Projeto de Lei Complementar nº 148/2019<sup>334</sup>, que visa completar essa lacuna, introduzindo-se dispositivos legais na Lei Complementar nº 87/1996, definindo-se regras de incidência e creditamento do ICMS nas vendas multicanais, a fim de se disciplinar uma nova realidade comercial: o *omnichannel*.

O referido projeto de lei tem como objetivo regulamentar a compra e venda não presencial de mercadoria com possibilidade de retirada, troca ou devolução, pelo consumidor final em um estabelecimento físico do vendedor ou de terceiros credenciados.

O modelo proposto assemelha-se ao aplicado atualmente às empresas de frete rodoviário ou armazenagem, que são tratadas como fiel depositárias dos bens comercializados durante o serviço de entrega ou armazenagem. Assim, não há emissão de nova nota fiscal sobre o bem comercializado, não cabendo nesse caso uma nova incidência de ICMS sobre o valor do bem comercializado, havendo apenas a nota fiscal emitida sobre o serviço de frete ou armazenagem, estes sim, de acordo com a origem e destino do serviço, passíveis de incidência de ICMS.

A principal previsão do projeto de lei em questão é a não incidência do ICMS na transferência de mercadorias entre o vendedor principal e os estabelecimentos de entrega/devolução dos produtos, preservando-se, como no caso do frete, o vendedor principal como sujeito passivo do tributo.

Analisadas as perspectivas das operações interestaduais que envolvam o *omnichannel*, retorna-se ao questionamento efetuado no primeiro capítulo sobre o tema: o remetente da mercadoria localizado no Estado do Rio de Janeiro e o adquirente da mercadoria, consumidor final, localizado no Estado de São Paulo. Após o recebimento da mercadoria em sua residência via *e-commerce*, o consumidor final deseja devolver a mercadoria fisicamente no

---

<sup>334</sup> Cf. BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar PLP nº 148/2019**. Dispõe sobre a incidência e o creditamento do ICMS nas vendas multicanais. Altera a Lei Complementar nº 87, 1996. Autor: Dep. Enrico Misasi. Brasília, 04 jun. 2019. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2206252>. Acesso em 03 jun. 2021.

estabelecimento de mesma marca e titularidade do remetente, localizado em seu Estado de residência (São Paulo). A devolução da mercadoria é interna ou interestadual? (Figura 04 – Anexo 01).

Em primeiro lugar, verifica-se que a ausência de legislação sobre essas operações interestaduais ocasiona uma grande zona de incerteza, no entanto, cabe aos contribuintes realizarem aquilo que não seja proibido, de modo que o Estado deve adequar-se às novas relações comerciais, sobretudo num mundo conectado.

Assim, o grande problema do *omnichannel* interestadual encontra-se na entrada da mercadoria devolvida ao estabelecimento que não lhe deu saída, especialmente quando não se encontra localizado no mesmo Estado do estabelecimento que efetuou a operação de venda ao consumidor final.

A referida devolução seguramente ocasionará um problema no controle de estoque do estabelecimento paulista, além do questionamento das fazendas estaduais sobre o impedimento do aproveitamento do crédito de ICMS quando da efetiva entrada da mercadoria em estabelecimento diferente do que decorreu a saída do bem, ainda que do mesmo titular.

Diante desse cenário, antecedendo à regulamentação das vendas interestaduais por multicanais, impedir que estas operações ocorram seria contraproducente, o que afrontaria os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa, fundamentos da República Federativa do Brasil, conforme dispõe o art. 1º, IV da CF/88.

Desse modo, na hipótese de que o consumidor queira realizar a devolução da mercadoria em estabelecimento distinto da aquisição, localizado em outro Estado da Federação, será necessária a emissão de nota fiscal de devolução simbólica da mercadoria ao estabelecimento onde se originou a venda. Após, ocorrerá uma transferência simbólica de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo titular, em Estados distintos, para comercialização. Por fim, o estabelecimento que recebeu fisicamente a mercadoria, irá efetuar nova venda ao consumidor final, indiciando que esta saída decorreu de uma devolução interestadual.

O crédito de ICMS, no referido caso, deverá ficar com o Estado de origem, notadamente em razão da devolução simbólica da mercadoria ter sido realizada juridicamente para o referido estabelecimento. No entanto, na transferência simbólica da mercadoria para o estabelecimento localizado no Estado em que será efetivada a troca física do produto, temos que a nota fiscal eletrônica não acompanhará qualquer crédito de ICMS, especialmente pela recente decisão do STF, no âmbito de controle concentrado, que julgou inconstitucional a incidência do imposto nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, conforme analisado no tópico acima, salvo se adotarem o entendimento sugerido na presente dissertação.

Verifica-se, portanto, que existindo documentos fiscais que justifiquem e abarquem toda a cadeia da operação realizada, não existirá justo motivo que invalide a circulação de mercadoria interestadual em razão da venda por múltiplos canais. Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho esclarece que: “A circulação e a entrada no estabelecimento pode ser real ou apenas simbólica. Existindo documentação que a respalde, a operação jurídica se considera perfeita e acabada, desencadeando os efeitos jurídicos-fiscais correspondentes”<sup>335</sup>.

Inquestionavelmente a venda por múltiplos canais pressupõe uma análise a partir da neutralidade tributária. A uma, porque a não cumulatividade é indispensável para permitir que os canais de venda se comuniquem em favor do consumidor sem que haja prejuízo fiscal na ocorrência da operação interestadual. A duas, porque os Estados envolvidos poderão lavrar autos de infração em face da transferência simbólica da mercadoria que propiciará o ingresso do crédito de ICMS na operação de devolução da mercadoria.

Ou seja, as operações interestaduais a partir do *omnichannel* devem ocorrer sob a perspectiva da neutralidade tributária como não cumulatividade, assim, para cumprir esse objetivo, a devolução da mercadoria deve sempre devolver também o crédito de ICMS destacado na nota fiscal ao Estado de origem.

De outro lado, nota-se que esse tipo de operação está intrinsecamente ligado ao desenvolvimento tecnológico e, portanto, possibilitar-se-á um maior controle por parte do fisco acerca da real existência das operações interestaduais de circulação de mercadorias, sendo inegável a importância de investimento em sistemas integrados entre os Estados, que combinem os valores da segurança e eficiência<sup>336</sup>.

Desse modo, paulatinamente as relações comerciais modificam-se, cabendo ao Estado adequar-se rapidamente às novas realidades, especialmente no atual cenário de inovações tecnológicas e, portanto, é imprescindível que sobrevenha legislação sobre o *omnichannel* nas operações interestaduais, proporcionando-se uma maior segurança jurídica aos contribuintes.

#### 4.7 Conclusão Parcial

No presente capítulo, analisou-se os impactos dos incentivos fiscais nas operações interestaduais, especialmente os concedidos unilateralmente pelos Estados, tendo em vista sua

---

<sup>335</sup> CARVALHO, 2015, p. 754.

<sup>336</sup> SIQUEIRA, Vanessa Huckleberry Portela *et. al.* Tributação de novas tecnologias e o histórico conflito entre os princípios da origem e do destino na delimitação da competência tributária. *In: Direitos fundamentais e estado fiscal: Estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres*, Salvador: Juspodivm, 2019, p. 529.

inobservância às disposições da LC nº 24/75, impulsionando-se o que se convencionou denominar de guerra fiscal.

Determinados Estados tentam valer-se de normas internas para que os créditos de ICMS destacados nas notas fiscais das mercadorias que ingressem em seu território, mas que não tenham sido efetivamente recolhidos pelo Estado de origem, não sejam aceitos. Portanto, os referidos créditos de ICMS, provenientes de incentivos fiscais em desacordo com o ordenamento jurídico brasileiro, podem ser glosados, numa espécie de exercício arbitrário das próprias razões pelos Estados de destino.

Assim, tem-se o primeiro exemplo de como as operações interestaduais podem afetar consideravelmente os contribuintes, especialmente os destinatários das mercadorias, uma vez que devem exercer uma análise jurídica prévia sobre a validade dos créditos de ICMS concedidos pelo Estado de origem da mercadoria. Ademais, destaca-se a importante guinada da jurisprudência do STF ao declarar constitucional as normas estaduais que permitam a respectiva glosa de crédito de ICMS.

Não restam dúvidas de que os incentivos fiscais devem ser concedidos após a aprovação do CONFAZ, sendo esta deliberação precedida de um estudo sobre os critérios de eficiência econômica e de estimativa do impacto orçamentário que o regime especial poderá acarretar, nos termos do art. 113 do ADCT, conferida especial importância após a referida decisão da Suprema Corte, tendo em vista que os Estados não precisam mais do aval do Poder Judiciário para “declararem inconstitucionais” normas de outros Estados.

Os incentivos fiscais concedidos unilateralmente, opacos sobre sua efetividade no desenvolvimento de determinada atividade comercial ou no desenvolvimento regional, devem ser rechaçados, sobretudo porque afetam a efetivação de princípios fundamentais estabelecidos na Carta Magna, uma vez que diminuem a arrecadação do país, em notória desatenção ao princípio da neutralidade tributária como norma federalista. No entanto, não parece que uma ilegalidade deve ser perpetrada à pretexto de combater outra, como assinalou o Ministro do STF Sepúlveda Pertence.

Ao utilizar-se do tributo para fomentar determinada prática, a política tributária assume um caráter extrafiscal, além de contar com a confiança legítima do contribuinte sobre a validade da norma editada pelo Estado. Assim, ao se instituir o incentivo fiscal, este deve ser utilizado, de modo justificado, para fomentar relações econômicas que contribuam com as práticas sociais perquiridas pela Constituição Federal de 1988.

A aprovação pelo CONFAZ é um instrumento imprescindível de combate à guerra fiscal, todavia, não se verifica que uma aprovação unânime seja o instrumento mais adequado, especialmente pelo contexto político de choques institucionais. Assim, deve-se privilegiar o princípio da maioria, resguardando a autonomia das regiões que possuem um menor número de Estados, a fim de que consigam, em conjunto, vetar eventuais incentivos fiscais.

Por outro lado, certamente que tal modificação deve ocorrer por meio de alteração legislativa e não através do Poder Judiciário, como se pretendeu. Sendo assim, a decisão do STF em manter a aprovação unânime pelo CONFAZ é irreparável.

Além disso, pela recentíssima decisão do STF sobre a não incidência de ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, verifica-se que inúmeras dúvidas surgiram quanto à operacionalização das referidas transferências, especialmente no que se refere a cumulatividade do imposto. Afinal, se não incide o ICMS, haverá necessidade de estorno?

Entretanto, decerto que o art. 155, §2º, II 'a' da CF/88 ao determinar que o ICMS será não cumulativo, o que não autoriza o estorno do crédito de ICMS. Portanto, semelhante ao julgamento ocorrido no caso do comodato de aparelhos celulares de empresa prestadora de serviço de telefonia móvel, o STF julgou pela constitucionalidade do creditamento de ICMS cobrado na entrada das mercadorias, apesar da não incidência do imposto na referida operação, tal como ocorre no caso das transferências interestaduais.

A mudança de paradigma das operações de transferência interestaduais afeta diretamente os incentivos fiscais concedidos pelos Estados com a intenção de que majorem os créditos de ICMS na saída das mercadorias para outros Estados, notadamente pela ausência de destaque do imposto nas mercadorias transferidas entre os estabelecimentos do mesmo titular em Estados distintos, impedindo-se um acúmulo de crédito no local que ocorrerá a venda da mercadoria.

No entanto, não se pode olvidar de que o entendimento jurisprudencial assentado em repercussão geral pelo STF sempre foi exarado por diferentes tribunais do país, incluindo-se inúmeros julgamentos da própria Suprema Corte. Assim, decerto que não se está suprimindo o incentivo fiscal em razão do longínquo entendimento do Poder Judiciário pela não incidência do ICMS nas transferências interestaduais.

Nesse cenário, existem duas alternativas possíveis para assegurar o princípio da neutralidade tributária: (i) manutenção do ICMS no destaque da nota fiscal, diferenciando-se o

destaque para fins de creditamento do ICMS da efetiva incidência do imposto; (ii) apuração do ICMS de forma global pela empresa.

A segunda opção acarretará grande resistência por parte dos Fiscos estaduais, sobretudo pelo encerramento da repartição de receitas entre os Estados nas operações interestaduais de circulação de mercadorias, o que, todavia, também ocorrerá na hipótese em que os créditos de ICMS não sejam repartidos entre os Estados de origem e de destino nas operações de transferências entre estabelecimentos do mesmo titular. Sendo assim, a primeira opção resguardaria o princípio da segurança jurídica, mantendo-se as operações de transferências da mesma forma que sempre ocorreram, ressalvando-se às hipóteses em que o ICMS fosse efetivamente cobrado.

Acrescenta-se que o STF não declarou inconstitucional a autonomia dos estabelecimentos para fins do ICMS, mas apenas o trecho que se refere às operações de transferências interestaduais, notadamente porque manteve vigente outros dispositivos normativos na Lei Kandir que abordam a referida autonomia.

Em sequência, abordou-se recentes e importantes temas que envolvem as operações interestaduais, o DIFAL e o *omnichannel*, ambos pendentes de regulamentação pelo Congresso Nacional, o primeiro em razão da norma que regulava o DIFAL ter sido declarada inconstitucional pelo STF, ainda que permaneça produzido efeitos até o primeiro dia do exercício financeiro de 2022, em razão da modulação dos efeitos da decisão para o futuro. O segundo tema, trata de uma realidade no mundo globalizado e cada vez mais digital, onde as relações comerciais criam uma insegurança jurídica ao possibilitarem as operações em múltiplos canais que envolvam Estados-membros distintos.

Assim, constatada as mudanças nas operações comerciais, a tributação deve acompanhar a evolução social a partir de alterações legislativas. Sendo certo que as questões tributárias não podem servir como óbices no desenvolvimento das relações comerciais, notadamente porque o crescimento econômico propiciará um desenvolvimento social aos mais vulneráveis, certamente porque as boas práticas comerciais estão atreladas aos investimentos externos para o país.

Diante desse cenário, confirmou-se que as operações interestaduais afetam diretamente as relações comerciais brasileiras, uma vez que implicam na tributação de outro Estado no que se refere ao ICMS interestadual. Portanto, as operações interestaduais de circulação de mercadorias devem ser analisadas como importante instrumento para manter neutras as relações entre os Estados. Assim, as operações interestaduais devem ocorrer dentro da moldura

constitucional, sem óbices ao instrumento (lei complementar) eleito pela Constituição Federal para dispor sobre conflitos de competência entre os Entes federativos, bem como para regular os limites da tributação e na definição de normas gerais, a fim de que seja amplamente utilizado para aperfeiçoar o sistema tributário brasileiro, nos termos do art. 146, I, II e III da CF/88.

Diante do exposto, o próximo tópico será destinado ao desfecho da presente dissertação, correlacionando os principais temas que foram abordados neste capítulo e nos anteriores, desenvolvendo uma análise da definição das operações interestaduais e suas perspectivas no ordenamento jurídico brasileiro.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

As operações interestaduais ganharam ainda mais relevância no cenário nacional em razão do rápido desenvolvimento da economia digital, especialmente pela velocidade em que ocorrem as negociações, os pagamentos e a entrega das mercadorias.

Diante desse cenário criado pela inovação digital, a presente dissertação buscou demonstrar que o signo “operações interestaduais” consiste em um conceito jurídico que não é de simples conceituação, embora assim seja tratado pela doutrina e jurisprudência.

Para esta finalidade, após análise bibliográfica, legislativa e jurisprudencial, pretendeu-se estabelecer quais as premissas que auxiliam na definição da incidência do ICMS nas operações interestaduais de circulação de mercadoria, delimitando os contornos da sujeição ativa dos Estados, a partir da perspectiva da neutralidade tributária no ordenamento jurídico brasileiro, uma vez que inexistente no texto legal qualquer definição dos critérios jurídicos da referida operação.

De início, verificou-se que historicamente a União tem o importante papel de regulamentar os impostos que incidiam sobre as operações interestaduais de circulação de mercadoria, sobretudo por sua característica nacional. Assim, quando do surgimento do ICMS, optou-se por um imposto não-cumulativo, cujas receitas geradas fossem repartidas entre os Estados e os Municípios, com a clara intenção de consolidar os ideais do pacto federativo e da cooperação fiscal.

A definição do sentido e alcance do conceito de operação interestadual é imprescindível para fins de repartição da receita do ICMS entre os Estados e, conseqüentemente, entre os Municípios, tendo em vista que parte do produto da arrecadação do imposto é destinada aos Municípios, tendo como critério o território em que ocorreram as operações de circulação de mercadorias, confirmando-se a relevância do ICMS para a autonomia financeira dos Entes federados.

Indubitavelmente se está diante de um conceito jurídico que apresenta considerável complexidade para a sua definição prática, sendo necessário que o intérprete reconstrua os significados possíveis, a fim de se delimitar o conceito constitucional da ocorrência da operação interestadual de circulação de mercadoria.

A doutrina majoritária define que as referidas operações são negócios jurídicos que transferem juridicamente a propriedade da mercadoria entre um estabelecimento remetente e um destinatário com fins comerciais. Isto posto, verifica-se que a circulação jurídica da

mercadoria é o elemento indicativo necessário para definição da operação, se interna ou interestadual.

Sendo assim, diante da vagueza dos critérios jurídicos acerca das operações interestaduais no sistema tributário brasileiro, buscou-se trazer inúmeros exemplos práticos que causam questionamentos por parte da Administração Pública e dos próprios contribuintes, para que sejam analisados à luz do ordenamento jurídico brasileiro, comprovando-se a complexidade do tema e, conseqüentemente, a insegurança dos sujeitos passivos em definirem quem são os sujeitos ativos da operação.

Adotou-se o critério da circulação jurídica como norte para o controle das operações interestaduais, especialmente pelo Poder Judiciário. A circulação jurídica consiste em um modelo mais simples de verificação da incidência do ICMS, permitindo que o controle do imposto ocorra a partir da verificação de documentos fiscais, alinhando-se ao avanço tecnológico que modificou substancialmente o conceito de mercadoria, bem como em consonância aos princípios constitucionais da ordem econômica, livre iniciativa e livre concorrência.

Diante dos casos analisados, constatou-se que a circulação física da mercadoria é irrelevante para incidência do ICMS nas operações interestaduais, devendo os Estados aterem-se tão somente à circulação jurídica dos bens. Para tanto, foi adotada uma análise sistemática da Constituição Federal, sobretudo a partir da neutralidade tributária.

Nesse sentido, a referida neutralidade tributária foi subdividida em três perspectivas: princípio da isonomia; princípio da não cumulatividade e princípio do pacto federativo, todas possuindo um caráter imediatamente finalístico, prospectivo e com pretensão de complementariedade no ordenamento jurídico brasileiro. Portanto, atribui-se o caráter normativo de princípio para a neutralidade tributária *lato sensu*.

A neutralidade como não cumulatividade é uma técnica de compensação entre o valor do ICMS recolhido nas etapas anteriores da cadeia produtiva com o valor que será pago na etapa subsequente, a fim de se evitar que as empresas verticalizem suas operações para reduzirem sua carga tributária. A neutralidade como isonomia pretende que os contribuintes e as mercadorias que estejam em condições idênticas e/ou similares sejam tributadas com a mesma carga, salvo se, de modo justificado, a tributação venha a ser utilizada para desenvolver determinadas atividades socioeconômicas.

A neutralidade federativa está intrinsecamente ligada ao pacto federativo, devendo-se garantir que os Estados se abstenham de interferir, direta ou indiretamente, na economia dos

demais Estados-membros, salvo se aprovado pelo CONFAZ, órgão responsável por dirimir questões afetas ao ICMS interestadual.

É bem verdade que a neutralidade não contempla todos os elementos necessários para completude da definição do conceito de operação interestadual, uma vez que o princípio da segurança jurídica também está intrinsecamente ligado à construção deste conceito, sobretudo porque a incidência do ICMS deve resguardar que as operações ocorram no ordenamento jurídico brasileiro com previsibilidade e estabilidade, a fim de contribuir com o desenvolvimento da livre iniciativa.

Na presente dissertação foram verificados os principais pontos de questionamento acerca das operações interestaduais, sendo estes analisados no contexto dos incentivos fiscais, da guerra fiscal, da glosa de crédito de ICMS, das transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, da incidência do DIFAL e do *omnichannel*, todos sob a perspectiva da neutralidade tributária exposta acima.

Desse modo, é preciso afirmar que há necessidade de um controle mais rígido para instituição dos incentivos fiscais, os quais devem ser baseados em estudos analíticos (prévios) que verifiquem a eficiência econômica e seus impactos no orçamento dos Estados concedentes e dos demais Estados-membros, bem como devem ocorrer análises contínuas de seus impactos e desempenho, dispondo-se de métricas que permitam sua revogação na hipótese em que não cumpram com as finalidades propostas.

Com efeito, destaca-se que a aprovação pelo CONFAZ é imprescindível, pois este é o órgão responsável por garantir a efetivação dos princípios da neutralidade federativa entre os Estados. Todavia, compreende-se que a aprovação unânime não deve persistir, devendo-se passar a privilegiar o quórum de maioria, para evitar que conflitos políticos sobrevenham às questões de fomento às atividades econômicas, muitas vezes importantíssimas para o desenvolvimento socioeconômico de determinadas regiões mais desabastadas.

Desse modo, em atenção aos aspectos regionais do Brasil, verifica-se que dos 27 (vinte e sete) membros com direito a voto no CONFAZ, decerto que 25 (vinte e cinco) votos para aprovação seriam suficientes, a fim de que cada região do país pudesse vetar a aprovação dos incentivos fiscais junto ao CONFAZ, uma vez que cada região possui no mínimo três Estados-membros.

Por outro lado, na hipótese de concessão de incentivo fiscal sem o amparo do CONFAZ, não se pode admitir que os Estados glosem créditos de ICMS de operações interestaduais sob alegação de que o referido incentivo concedido, em outro Estado, é inconstitucional, pois se estaria permitindo um verdadeiro exercício arbitrário do Estado de destino da mercadoria,

motivo pelo qual se faz imprescindível que o Poder Judiciário manifeste-se, com a maior celeridade possível, acerca da legalidade do incentivo fiscal contestado, a fim de se manter uma estabilidade institucional.

Portanto, embora o STF tenha posicionado-se favoravelmente à glosa de créditos pelos Estados de destino das mercadorias, consistindo numa decisão que não encontra amparo no ordenamento jurídico, vez que afronta diretamente o pacto federativo, fundamento da República Federativa do Brasil.

Assinala-se, ainda, que o STF ao declarar inconstitucional as transferências interestaduais entre os estabelecimentos do mesmo titular, através da ADC nº 49, deflagrou uma grande insegurança jurídica no sistema tributário brasileiro, especialmente quanto ao direito de manutenção dos créditos de ICMS e da autonomia dos estabelecimentos empresariais para fins de incidência do referido imposto, apesar da decisão encontrar-se pendente de apreciação dos embargos de declaração opostos pelo Estado do Rio Grande do Norte.

Considerando a neutralidade tributária no seu aspecto federativo, deve o ICMS incidir nas transferências interestaduais de circulação de mercadoria como exceção à regra da transferência de titularidade. Por conseguinte, não se deve obstar o creditamento do imposto destacado na nota fiscal da mercadoria com esta finalidade.

Nota-se que o STF declarou a inconstitucionalidade da autonomia dos estabelecimentos para apuração do ICMS, embora tenha mantido os artigos 17 e 25 da Lei Complementar nº 87/96, que também tratam da autonomia entre os estabelecimentos do mesmo sujeito passivo. Desse modo, compreende-se que o STF declarou a inconstitucionalidade tão somente da autonomia dos estabelecimentos para fins de transferências interestaduais entre o mesmo titular.

Além disso, embora haja dispositivo constitucional que determine o estorno do crédito de ICMS para as saídas isentas ou não tributadas, o crédito de ICMS deve ser integralmente apropriado pelo sujeito passivo da operação interestadual de transferência, notadamente pelo mandamento constitucional da não cumulatividade do imposto.

Não obstante, ainda que seja ultrapassado o questionamento acerca do estorno do crédito de ICMS, é dúbio o entendimento do STF sobre a possibilidade de se transferir os referidos créditos entre estabelecimentos do mesmo titular que estejam localizados em Estados distintos, sob o argumento de que não ocorre incidência do ICMS nas operações de transferências entre o mesmo titular do imposto.

Diante desse cenário, inquestionavelmente ocorrerá um acúmulo de crédito de ICMS no Estado de origem, bem como o débito do imposto não contará com o respectivo crédito para

ser abatido no Estado de destino, acarretando, conseqüentemente, no aumento da carga tributária.

Dessa maneira, produz-se uma distorção do princípio da não cumulatividade em decorrência da impossibilidade de abatimento entre os créditos e débitos de ICMS na venda da mercadoria que advenha de uma operação de transferência interestadual de circulação de mercadoria.

Sendo assim, diante da impossibilidade de transferência de créditos de ICMS nas operações interestaduais de transferência, a alteração da Lei Complementar nº 87/96 é imprescindível, sendo certo que a lei complementar é o instrumento adequado para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, a fim de se determinar que apesar da não incidência do ICMS na transferência de mercadoria entre os estabelecimentos do mesmo titular, não haverá o estorno de crédito do ICMS, permitindo-se aos contribuintes efetuarem o destaque do imposto na saída do seu estabelecimento para outro de sua titularidade.

Ademais, sem alteração da legislação tributária, determinados incentivos fiscais serão extremamente prejudicados pela impossibilidade de destaque de ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias, de modo que os Estados, através do CONFAZ, deverão encontrar meios para que os dispositivos da lei geral que foram declarados inconstitucionais pelo STF não afetem as leis específicas sobre os respectivos incentivos fiscais que ainda estejam vigentes e convalidados pelo referido órgão.

Isto posto, é notório que as decisões do Poder Judiciário não devem possuir o condão de alterar preceitos basilares do sistema tributário brasileiro, sobretudo abalando a segurança jurídica que deve nortear a relação entre o Estado e os contribuintes.

Diante desse cenário, a migração da incidência do ICMS interestadual do Estado de origem para o de destino seria uma medida de justiça fiscal, especialmente porque permitiria que os Estados tidos como consumidores aumentassem sua arrecadação, bem como reduziria a complexidade de recolhimento do tributo e contribuiria para que o Brasil se ajustasse às práticas internacionais de tributação.

Nota-se que tal alteração normativa reduziria drasticamente as discussões travadas no âmbito do ICMS, principalmente quanto à concessão dos incentivos fiscais, glosas de crédito de ICMS provenientes de incentivos fiscais concedidos unilateralmente, transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular e da inconstitucionalidade do DIFAL, uma vez que não haveria disputa pelo recolhimento do imposto estadual entre Estados distintos.

O atual modelo de incidência do ICMS no Estado de origem da mercadoria, através do mecanismo de repartição de receitas do imposto, acarreta uma grande complexidade no sistema

tributário, sobretudo pelo pagamento da exação para Entes tributantes diferentes. Em certa medida, a situação desfavorável para determinados Estados deve ser compensada por um período de transição no recolhimento do ICMS, permitindo-se que a arrecadação do imposto ocorra onde a mercadoria seja efetivamente consumida, sem que haja uma mudança abrupta no orçamento dos Estados.

O modelo de arrecadação no destino da mercadoria é uma prática incentivada pela OCDE, bem como amplamente difundida nos países mais desenvolvidos, especialmente os membros da União Europeia. No entanto, o Brasil adotou um modelo de tributação na origem da mercadoria, sendo certo que qualquer modificação deverá passar necessariamente pelo Congresso Nacional, não excedendo os limites materiais previstos na Constituição Federal para sua modificação.

Por fim, conclui-se que os fundamentos das decisões do Poder Judiciário, as definições doutrinárias e os dispositivos legais do ordenamento jurídico brasileiro são insuficientes para definir com segurança o conceito das operações interestaduais de circulação de mercadorias. Portanto, a omissão legislativa deve ser preenchida através de normas jurídicas que reduzam a vagueza da expressão “operações interestaduais” e que sejam orientadas pelos princípios do direito tributário, a fim de que o sujeito passivo possa exercer sua atividade empresária com um horizonte de normas claras, estáveis e previsíveis.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ADAMY, Pedro. Instrumentalização do direito tributário. *In: ÁVILA, Humberto. (org). Fundamentos do direito tributário.* São Paulo: Marcial Pons, 2012.
- ALBUQUERQUE, Marcos Cintra Cavalcanti. **A Verdade sobre o Imposto Único.** São Paulo: LCTE, 2003.
- ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais.** 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- ARISTÓTELES. **Metafísica, ética a nicômaco e poética.** São Paulo: Victor Civita, 1984.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária.** 18 ed. São Paulo: Malheiros, 2019.
- ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cleber. ICM e circulação jurídica. *In: Revista de Direito Administrativo,* Rio de Janeiro, v. 144, p. 227-233, jan. 1981. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/43385/42049>. Acesso em: 05 jul. 2020.
- ÁVILA, Humberto. Benefícios fiscais inválidos e a legítima expectativa do contribuinte. *In: Revista eletrônica de direito administrativo econômico,* Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, n. 4, nov/dez 2005, jan. 2006.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária.** 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica.** 5 ed. São Paulo: Malheiros, 2019a.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios:** da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 19 ed. São Paulo: Malheiros, 2019b.
- ÁVILA, Humberto. **Constituição, liberdade e interpretação.** 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2021.
- ÁVILA, Márcio. **Curso de direito tributário.** 2 ed. Rio de Janeiro: Editora Torre Jurídica, 2012.
- BANCO MUNDIAL. Doing Business 2020. Medindo a regulamentação do ambiente de negócios. **The World Bank Group,** 2021. Disponível em: <https://portugues.doingbusiness.org/pt/reports/global-reports/doing-business-2020>. Acesso: 01 ago. 2020.
- BARROSO, Luís Roberto. A igualdade perante a lei; algumas reflexões. *In: Revista Direito Processual Geral,* Rio de Janeiro, v.38, p.64/79, 1986.
- BATISTA, Luiz Rogério Sawaya. **Créditos do ICMS na guerra fiscal.** São Paulo: Quartier Latin, 2012.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário.** 7 ed. São Paulo: Noeses, 2018.

BELEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BELEEIRO, Aliomar. DERZI, Misabel Abreu Machado (Atul.). **Direito tributário brasileiro: CTN comentado**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018

BERGAMINI, Adolpho. **ICMS**. V. 1. 4 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020.

BERGAMINI, Adolfo *et. al.* (org). **O ICMS na História da Jurisprudência do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo**. v. 1. São Paulo: MP Editora, 2011.

BEVILACQUA, Lucas. **Incentivos fiscais de ICMS e desenvolvimento regional**. São Paulo: Quartier latin, 2013.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 15 ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

BORGES, José Souto Maior. O fato gerador do I.C.M. e os estabelecimentos autônomos. *In: Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 103, p. 33-48, out. 1971. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/35281/34071>. Acesso em: 05 jul. 2020.

BORGES, José Souto Maior. Incentivos Fiscais e Financeiros. *In: Revista Trimestral de Direito Público*. São Paulo: Malheiros, 1994.

BRITO, Edvaldo. **Direito tributário e constituição: Estudo e pareceres**. 1 ed. São Paulo: Atlas, 2016.

CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. *et. al.* (Coord.) **Direitos fundamentais e estado fiscal: Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**. Salvador: Juspodvm, 2019.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *et. al.* (Coord.) **Comentários à Constituição do Brasil**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

CARNEIRO, Claudio. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 6.ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

CARNEIRO, Claudio. **Curso de direito tributário e financeiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2020.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 32 ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 18 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2020.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito**. O construtivismo lógico-semântico. 6 ed. São Paulo: Noeses, 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário linguagem e método**. 6 ed. São Paulo: Noeses, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. *et. al.* (Coord.) **Lógica e direito**. São Paulo: Noeses, 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Guerra fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios fiscais no âmbito do ICMS**. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2014.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *et. al.* (Coord.) **Segurança Jurídica**. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17 ed. São Paulo: Forense, 2020.

CONTI, José Maurício (org.). **Federalismo fiscal**. São Paulo: Manole, 2004.

COSTA, Adriano Soares da. **Teoria da incidência da norma jurídica: crítica ao realismo linguístico de Paulo de Barros Carvalho**. 2 ed. São Paulo: Malheiros editores, 2009.

DWORKIN, Ronald. **Uma questão de princípio**. São Paulo: Martins Fontes, 2001.

DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

EC 87/15: Contribuintes localizados no Estado do Rio Janeiro. SEFAZ, **Serviços**, c2021. Disponível em [http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/oracle/webcenter/portalapp/pages/navigation-renderer.jsp?datasource=UCMServer%23dDocName%3AWCC294384&\\_adf.ctrl-state=12z94jads9\\_1&\\_afLoop=33887666412551463&\\_afWindowMode=0&\\_afWindowId=null](http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/oracle/webcenter/portalapp/pages/navigation-renderer.jsp?datasource=UCMServer%23dDocName%3AWCC294384&_adf.ctrl-state=12z94jads9_1&_afLoop=33887666412551463&_afWindowMode=0&_afWindowId=null). Acesso em 29 jun. 2021.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Unanimidade ou maioria nas deliberações do CONFAZ. Considerações sobre o tema a partir do princípio federativo. *In: Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT*, Belo Horizonte, ano 10, n. 59, set./out. 2012.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

FONSECA, Ricardo Coelho de.; BORGES, Djalma Freire. Tributação interestadual do ICMS e adoção do princípio do destino. *In: Revista De Administração Pública*, 39 (1), p. 17-42, 2005. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/6559>. Acesso em 15 jun. 2021.

FRIEDMAN, Milton. **Livre para escolher: uma reflexão sobre a relação entre liberdade e economia**. São Paulo: Record, 2015.

GRAU, Eros Roberto. **Por que tenho medo dos juízes** (a interpretação/aplicação do direito e os princípios) 10 ed. São Paulo: Malheiros, 2021.

GRECO, Marco Aurélio. (Coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

GUIMARÃES, Carlos da Rocha. Observações ao anteprojeto do Código Tributário Nacional. *In: Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 34, p. 446-470, out. 1953. ISSN 2238-5177. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/13396/12305>. Acesso em: 23 jul. 2020.

GUSTIN, Miracy Barbosa de Souza. DIAS, Maria Tereza Fonseca. **(Re)Pensando a pesquisa jurídica: Teoria e prática**. 2 ed. Belo Horizonte: DelRey, 2006.

LEAL, Victor Nunes. **Coronelismo, enxada e voto**. O município e o regime representativo no Brasil. 3 ed. São Paulo: Nova Fronteira, 1997.

MACEDO, Nat. Vendas omnichannel devem ganhar mais mercado em 2021. **Edição do Brasil**, 2020. Disponível em: <http://edicaodobrasil.com.br/2020/11/06/vendasomnichannel-devem-ganhar-mais-mercado-em-2021>; Acesso em: 15 jul. 2021

MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos fundamentais do ICMS**. 2 ed. São Paulo: Dialética, 1999.

MACHADO, Hugo de Brito *et. al.* (Coord.) **Coisa julgada: constitucionalidade e legalidade em matéria tributária**. São Paulo: Dialética, 2006.

MANEIRA, Eduardo. Guerra fiscal, federalismo e reforma. *In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo et. al.* (Coord.). **Direitos fundamentais e estado fiscal: Estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres**, Salvador: Juspodivm, 2019. p. 511.

MANZANO, Cinthya Rossana Martins. A polêmica operação de transferência à ordem no ICMS. *In: Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 166, 2009, p. 16-17.

MARINS, Daniel Vieira. OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. Federalismo fiscal e competição financeira entre municípios pela participação na arrecadação do ICMS. *In: Artigos e Trabalhos*, Prefeitura do Rio, PGM, s/d. Disponível em <http://www.rio.rj.gov.br/web/pgm/artigos-e-trabalhos>. Acesso em 01 ago. 2021.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. NASCIMENTO, Carlos Valder do. MARTINS, Rogério Gandra da Silva (Coord). **Tratado de Direito Tributário v. 1**, São Paulo: Saraiva, 2011a.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. NASCIMENTO, Carlos Valder do. MARTINS, Rogério Gandra da Silva (Coords). **Tratado de Direito Tributário v. 2**. São Paulo: Saraiva, 2011b.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Uma breve teoria do poder**. 2 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

MELO, José Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 15 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2020.

MENDES, Gilmar Ferreira. BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

MORAES, Alexandre de *et. al.* **Constituição federal comentada**. 1.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

MOREIRA, André Mendes. **Neutralidade, valor acrescido e tributação**. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 4.ed. São Paulo: Noeses, 2020.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. Sobre as definições. *In:* CARVALHO, Paulo de Barros. (Coord.) **Lógica e direito**. São Paulo: Noeses, 2016.

MPRJ ajuíza representação por inconstitucionalidade de Lei Estadual que institui regime diferenciado de tributação para o setor metalmeccânico. Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro, **Notícia**, 09 dez. 2020. Disponível em <https://www.mprj.mp.br/home/-/detalhe-noticia/visualizar/97903>. Acesso em 11 jul. 2021.

MPRJ ajuíza representação por inconstitucionalidade de Lei Estadual que institui regime diferenciado de tributação para o setor atacadista. Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro, **Notícia**, 23 fev. 2021. Disponível em <https://www.mprj.mp.br/home/-/detalhe-noticia/visualizar/101601>. Acesso em 11 jul. 2021.

NABAIS, José Casalta. Solidariedade Social, Cidadania e Direito Fiscal. *In:* GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 137.

NETO, Aristides Monteiro *et. al.* (org). **Capacidades e limitações governativas em debate**. Brasília: IPEA, 2014.

NEVES, Marcelo. **Entre Hidra e Hércules: Princípios e regras constitucionais como diferença paradoxal do sistema jurídico**. São Paulo: Martins Fontes, 2013.

NOGUEIRA, Octaciano. **Constituições brasileiras: 1824**. (V.1). 3 ed. Brasília: Senado Federal, 2012.

NOVELLI, Flávio Bauer. Norma Constitucional e Inconstitucional? A propósito do art. 2º, §2º, da Emenda Constitucional nº 3/93. *In:* **Revista de Direito Administrativo**, 199, 21-57, 1995. Disponível em: <https://doi.org/10.12660/rda.v199.1995.46486>. Acesso em 05 ago. 2021.

NUCCI, Guilherme de Souza. **Curso de Direito Penal**. Parte especial. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

NUNES, Cleucio Santos. GUEDES, Jefferson Carús. Razões históricas do desequilíbrio regional e federativo (Parte I). *In: Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico - RFDDE*. Belo Horizonte, ano 2, n. 2, set. 2012 / fev. 2013.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO DO DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). **OECD Economic Surveys: Brazil 2018**, OECD Publishing: Paris, 2018. Disponível em: [https://doi.org/10.1787/eco\\_surveys-bra-2018-en](https://doi.org/10.1787/eco_surveys-bra-2018-en). Acesso em 05 jun. 2021

OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. **A alíquota mínima do ISS e a guerra fiscal entre municípios no federalismo fiscal brasileiro**. Temas de federalismo fiscal brasileiro. Rio de Janeiro: Gramma, 2016

PAULA, Daniel Giotti de. **A praticabilidade no direito tributário: controle jurídico da complexidade**. Rio de Janeiro: Ágora, 2018.

PAULSEN, Leandro. **Constituição e código tributário comentados**. À luz da doutrina e da jurisprudência. 18 ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário: Completo**. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 2020.

PEDROSA, Ivo Vasconcelos. Do ICMS ao IVA: a questão das transações interestaduais no Brasil dos anos 90. *In: Revista do Serviço Público*, Brasília, v. 54, n. 4, p. 45-64, 2003.

PIRES, Adilson Rodrigues. (et. al.) **Princípios de direito financeiro e tributário**. Estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

POPPER, Karl R. **A lógica da pesquisa científica**. 16 ed. São Paulo: Cultrix, 2008.

REI, José Anijar Fragoso. **Benefícios fiscais de ICMS para a efetivação de direitos fundamentais**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

REQUIÃO, Rubens. **Curso de direito comercial**. V.1. 32 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

REZENDE, Condorcet Pereira de. As infundáveis reformas tributárias. *In: RIBEIRO, Ricardo Lodi. (Coord.) Temas de direito público: Estudos de homenagem ao professor Flávio Bauer Novelli*. V. 2. Rio de Janeiro: Multifoco, 2015.

REZENDE, Fernando. AFONSO, José Roberto. **50 anos da reforma tributária nacional: origens e lições**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2014.

REZENDE, Fernando. **ICMS: Como Era, o que mudou ao longo do tempo, perspectivas e novas mudanças**. Disponível em: [http://www.esaf.fazenda.gov.br/esafsite/cursos\\_presenciais/Forum\\_Estados/FFEB\\_Caderno\\_n\\_10.pdf](http://www.esaf.fazenda.gov.br/esafsite/cursos_presenciais/Forum_Estados/FFEB_Caderno_n_10.pdf). Acesso em 21 jul. 2020.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. (Coord.) **Temas de direito público: Estudos de homenagem ao professor Flávio Bauer Novelli**. V. 2. Rio de Janeiro: Multifoco, 2015.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Estudos de direito tributário**. V. 02. Tributação e direitos fundamentais. Rio de Janeiro: Multifoco, 2016.

ROCHA, Sergio André. **Fundamentos do direito tributário brasileiro**. Belo Horizonte: Letramento, 2020.

ROSA, José Roberto. **Substituição tributária no ICMS**: Estudo de casos e manual explicativo. 3 ed. São Paulo: Ottoni Editora, 2011.

ROSTAGNO, Alessandro. Guerra Fiscal e os Benefícios Unilaterais Concedidos por Outros Estados. *In*: BERGAMINI, Adolfo. et. al. (org). **O ICMS na História da Jurisprudência do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo**. v. 1. São Paulo: MP Editora, 2011.

SABBAG, Eduardo de Moraes. A guerra fiscal do ICMS. *In*: COELHO, Sacha Calmon Navarro. (Coord.) **Segurança Jurídica**. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

SADDY, André. **Limites à tomada de decisão e controle judicial da administração pública**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no direito tributário**. São Paulo: Maxlimonad, 2000.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. ICMS-Importação: perspectiva dimensível e “fato gerador” do direito ao crédito. *In*: **Revista Dialética**, n. 102, 2004.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de; ZILVETI, Fernando Aurélio. **Direito Tributário. Tributação Empresarial**. São Paulo: Saraiva, 2009.

SCAFF, Fernando Facury. Efeitos da coisa julgada em matéria tributária e livre-concorrência. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Coisa julgada**: constitucionalidade e legalidade em matéria tributária. São Paulo: 2006.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre concorrência e tributação. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). **Grandes questões atuais do Direito Tributário**. v. 11. São Paulo: Dialética, 2007.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. São Paulo: Companhia das Letras, 2000.  
SIQUEIRA, Vanessa Huckleberry Portela et. al. Tributação de novas tecnologias e o histórico conflito entre os princípios da origem e do destino na delimitação da competência tributária. *In*: **Direitos fundamentais e estado fiscal**: Estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres, Salvador: Juspodivm, 2019.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico** Nagib Slaibi Filho. Priscila Pereira Vasques Gomes. (Atual) 31 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 22. ed. São Paulo: Malheiros editores, 2003.

SILVA, José Manoel da. Recebimentos antecipados e ICM. *In: Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 98, p. 345-352, set. 1969. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/33606/32402>. Acesso em: 26 jul. 2020.

SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. História da Norma. *In: CANOTILHO, J.J. Gomes. (Coord.). Comentários à Constituição do Brasil*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 3173.

SMITH, Adam. **A riqueza das nações**. Livro I. 1 ed. Curitiba: Juruá, 2020a.

SMITH, Adam. **A riqueza das nações**. Livro II. 1 ed. Curitiba: Juruá, 2020b.

SOUSA, Rubens Gomes de. O impôsto sôbre vendas e consignações. O impôsto sôbre a circulação de mercadorias e a conferência de bens móveis ao capital de sociedades. *In: Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro, v. 90, p. 427-437, jul. 1967. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/31030>. Acesso em: 30 jun. 2020

SOUZA, Fátima Fernandes de. Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS). *In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord) e outros. Tratado de Direito Tributário*. Vol. 1. São Paulo: Saraiva, 2011.

TANZI, Vito. Complexidade na tributação: Origem e consequências. *In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. (Coord.) et al. Transferência fiscal e desenvolvimento: Homenagem ao professor Isaias Coelho*. São Paulo: Fiscosoft Editora, 2013.

TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Porto Alegre: Sérgio André Fabris, 2012.

TORRES, Heleno Taveira. Constituição financeira e o federalismo financeiro cooperativo equilibrado brasileiro. *In: Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico: RFDFFE*, Belo Horizonte, v. 3, n. 5, p. 25-54, 2014.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. Os direitos humanos e a tributação. V. III. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Os Tributos na Constituição**. V. IV. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. Constituição financeira, sistema tributário e Estado fiscal. v. I. Rio de Janeiro: Renovar, 2009a.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Valores e princípios constitucionais tributários. v. II. 2 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

VERNENGO, Roberto José. **Curso de teoria general del derecho**. 2 ed. Buenos Aires: Cooperadorea de Derecho y Ciencias Sociales, 1976.

VIEIRA, Danilo Jorge. A guerra fiscal no Brasil: caracterização e análise das disputas interestaduais por investimentos em período recente a partir das experiências de MG, BA, PR, PE e RJ. *In*: NETO, Aristides Monteiro (org). **Capacidades e limitações governativas em debate**. Brasília: IPEA, 2014.

## REFERÊNCIAS LEGISLATIVAS E JURISPRUDENCIAIS

BRASIL. [Constituição (1824)]. **Constituição Política do Império do Brasil, de 25 de Março de 1824**. Rio de Janeiro: Secretaria de Estado dos Negocios do Imperio do Brazil, 22 abr. 1824. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao24.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm). Acesso em 18 maio 2021.

BRASIL. **Lei nº 556, de 25 de junho de 1850**. Código Comercial do Império do Brasil. Rio de Janeiro: Coleção de Leis do Império do Brasil - 1850, Página 57 Vol. 1 (Publicação Original). Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/leimp/1824-1899/lei-556-25-junho-1850-501245-publicacaooriginal-1-pl.html>. Acesso em 18 maio 2021.

BRASIL. **Decreto nº 4.505, de 9 de abril de 1870**. Dá Regulamento para a arrecadação do imposto do sello. Rio de Janeiro: Coleção de Leis do Império do Brasil - 1870, Página 198 Vol. 1 pt II (Publicação Original). Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1824-1899/decreto-4505-9-abril-1870-552892-publicacaooriginal-70489-pe.html>. Acesso em 20 maio. 2021.

BRASIL. **Decreto nº 2.044, de 31 de dezembro de 1908**. Define a letra de câmbio e a nota promissória e regula as Operações Cambiais. Rio de Janeiro: CLBR, 1908. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/historicos/dpl/DPL2044-1908.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/historicos/dpl/DPL2044-1908.htm). Acesso em: 30 maio 2021.

BRASIL. **Lei nº 4.625, de 31 de dezembro de 1922**. Orça a Receita Geral da República dos Estados Unidos do Brasil para o exercício de 1923. Rio de Janeiro: Diário Oficial da União, 02 jan 1923. Disponível em [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/1901-1929/14625.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1901-1929/14625.htm). Acesso em: 30 maio 2021.

BRASIL. [Constituição (1934)]. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 16 de julho de 1934**. Rio de Janeiro: Diário Oficial da União, 16 jul. 1934. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao34.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm). Acesso em 20 maio 2021.

BRASIL. **Lei nº 187, de 15 de janeiro de 1936**. Dispõe sobre as duplicatas e contas assignadas. Rio de Janeiro: Diário Oficial da União, 04 fev. 1936. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/1930-1949/1187.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1930-1949/1187.htm). Acesso em 20 maio 2020.

BRASIL. [Constituição (1937)]. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 10 de novembro de 1937**. Rio de Janeiro: Diário Oficial da União, 10 nov. 1937. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao37.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm). Acesso em 20 maio 2021.

BRASIL. [Constituição (1946)]. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de setembro de 1946**. Rio de Janeiro: Diário Oficial da União, 19 set. 1946. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao46.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm). Acesso em 20 maio 2021.

BRASIL. **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954. 549p. Disponível em <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/511517>. Acesso em 21 jul. 2021.

BRASIL. **Lei nº 3.520, de 30 de dezembro de 1958.** Altera a legislação do Imposto de Consumo e dá outras providências. Rio de Janeiro: Diário Oficial da União, 11 jun. 1958. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/1950-1969/L3520.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/1950-1969/L3520.htm). Acesso em 09 jul. 2021.

BRASIL. [Constituição (1946)]. **Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965.** Reforma do Sistema Tributário. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 06 dez. 1965. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc\\_anterior1988/emc18-65.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc18-65.htm). Acesso em 09 jul. 2021.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 27 out. 1966. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm). Acesso em: 15 jul. 2021

BRASIL. [Constituição (1967)]. **Constituição da República Federativa do Brasil, de 24 de Janeiro de 1967.** Brasília, DF: Diário Oficial da União, 24 jan. 1967a. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao67.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm). Acesso em 15 jul. 2020.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967.** Altera as disposições da Lei número 3.173 de 6 de junho de 1957 e regula a Zona Franca de Manaus. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 28 fev. 1967b. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del0288.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0288.htm). Acesso em 15 jun. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Súmula 544.** Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas. j: 03 dez. 1969, DJ 10 dez. 1969, pp. 5935. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula544/false>. Acesso em 03 abr. 2021.

BRASIL. **Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975.** Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 09 jan. 1975. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp24.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm). Acesso em 10 jul. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Súmula 573.** Não constitui fato gerador do imposto de circulação de mercadorias a saída física de máquinas, utensílios e implementos a título de comodato. j: 15 dez. 1976, DJ 03 jan. 1977, pp. 4. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula573/false>. Acesso em 03 abr. 2021.

BRASIL. [Constituição (1967)]. **Emenda Constitucional nº 17, de 2 de dezembro de 1980.** Altera os artigos 23, 24 e 25 da Constituição Federal e dá outras providências. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 09 dez. 1980. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc\\_anterior1988/emc17-80.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc17-80.htm). Acesso em 13 jun. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Recurso Extraordinário 95784/MG.** O ICM é um imposto uniforme que incide em todas as operações relativas a circulação de mercadorias [...] Aplicação da Súmula n. 569. Inconstitucionalidade reconhecida do par-1., 1 e 3, da cláusula primeira do convenio ICM n. 44 [...]. RE conhecido e provido. Recorrente: UNISA - União

Industrial da Borracha S.A. Recorrido: Estado de Minas Gerais. Relator: Min. Cordeiro Guerra. j: 01 set. 1982, p: 08 out. 1982 (DJ), pp 390. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur122587/false>. Acesso em: 14 set. 2020.

BRASIL. [Constituição (1967)]. **Emenda Constitucional nº 23/83, de 1º de dezembro de 1983**. Altera dispositivos da Constituição Federal. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 05 dez. 1983. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc\\_anterior1988/emc23-83.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc23-83.htm). Acesso em: 01 jun. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Recurso Extraordinário 102553/RR**. ICMS. Operações interestaduais. Discriminação de alíquotas. Resolução n. 7, de 22 de abril de 1980 do Senado Federal. Inconstitucionalidade [...] Divergência da súmula 569. Recurso extraordinário conhecido, mas não provido. Recorrente: Tintas Ypiranfa S/A. Recorrido: Estado do Rio de Janeiro. Relator Min. Francisco Rezek. j: 21 ago. 1986, d: 13 fev. 1987, p: 13 fev. 1987, DJ. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur144835/false>. Acesso em: 01 abr. 2021.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Congresso Nacional, 05 out. 1988a. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em 10 jun. 2021.

BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária. **Convênio ICM 66/88**. Fixa normas para regular provisoriamente o ICMS e dá outras providências. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 16 dez. 1988b. Disponível em [https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1988/CV066\\_88](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1988/CV066_88). Acesso em: 11 maio 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Segunda Turma). **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 131941/SP**. Imposto sobre circulação de mercadorias. Deslocamento de coisas. Incidência. Artigo 23, inciso II da Constituição Federal anterior. Agravante: Estado de São Paulo. Agravado: Socil Pró Pecuária S/A. Relator: Min Marco Aurélio. j: 09 abr. 1991, p: 19 abr. 1991 (DJ), pp. 932. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur95220/false>. Acesso em 25 jun. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Segunda Turma). **Recurso Especial 9933/SP**. Tributário. ICM. Transferência de mercadorias da filial para a matriz e vice versa. Recorrente: Fazenda do Estado de São Paulo. Recorrida: Companhia Brasileira de Tratores. Relator: Min. Antônio de Pádua Ribeiro. j: 07 out. 1992, DJ 26 out. 1992. pp. 19028. RSTJ v. 86, pp. 425. Disponível em: [https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num\\_registro=199100067660&dt\\_publicacao=26/10/1992](https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=199100067660&dt_publicacao=26/10/1992). Acesso em 22 fev. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Seção). **Súmula 166**. Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte. j: 14 ago. 1996, DJ 23 ago. 1996, pp. 29382. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/sumstj/toc.jsp>. Acesso em 23 mar. 2021.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre

prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Brasília, DF: Diário Oficial da União, 16 set. 1996b. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm). Acesso em: 08 out. 2020.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101/200, de 04 de maio de 2000.** Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 05 maio 2000. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm). Acesso em 12 jun. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Recurso Extraordinário 141190/SP.** Aplicações em certificados de depósitos bancários com valor de resgate pré fixado - CDB. DL 2.335 de 12.6.1897. (Congelamento de preços por 90 dias). Plano Bresser. Deflação. Tablita. Aplicação imediata alteração de padrão monetário. Alegação de ofensa ao ato jurídico perfeito. Recorrente: Niazi Chiofi e outro. Recorrido: Banco de Crédito Nacional S/A - BCN. Relator: Min. Ilmar Galvão. j: 14 set. 2005, p: 26 maio. 2006a (DJ), p. 8. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur8342/false>. Acesso em 14 set. 2020.

BRASIL. **Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.** Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nº 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei nº 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999.” Brasília, DF: Diário Oficial da União, 15 dez. 2006b. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp123.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm). Acesso em 12 set. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Segunda Turma). **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 596983/MT.** ICMS. Deslocamento de mercadorias. Estabelecimentos do mesmo titular. Reexame de fatos e provas. Impossibilidade em Recurso Extraordinário. Agravante: Estado do Mato Grosso. Agravado: Confecções S'aint Germany Ltda. Relator: Min. Eros Graus. j: 12 maio. 2009a, d: 28 maio. 2009, p: 29 maio. 2009, Dje-099. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur346/false>. Acesso 17 out. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 693.714-6.** [...] Saída física de bens de um estabelecimento para outro de mesma titularidade. Não incidência do ICMS. Agravo improvido. Agravante: Estado do Rio de Janeiro. Agravado: Unisys Brasil Ltda. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. j: 30 jun. 2009. In: Revista dos Tribunais, Conteúdo Exclusivo WEB. Jun 2009. JRP\2009\2733.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Segunda Turma). **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 618947/MG.** ICMS. Mero deslocamento físico do bem para outro estabelecimento do mesmo contribuinte. Inocorrência de circulação jurídica, eis que ausente qualquer transferência dominial. Não incidência de referido tributo estadual. Recurso de agravo improvido. Agravante: Estado de Minas Gerais. Agravado: Nestlé Industrial e Comercial Ltda. Relator: Min. Celso de Mello. j: 03 mar. 2010, d: 25 mar. 2010, p: 26 mar. 2010a, DJe-055. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur174884/false>. Acesso em 13 mar. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Segunda Turma). **Embargos de Declaração em Agravo Regimental em Recurso Extraordinário 267599/MG**. ICMS. Transferência de bens entre estabelecimentos de mesmo contribuinte em diferentes estados da federação. Simples deslocamento físico. Inexistência de de fator gerador. Precedentes. Embargante: Estado de Minas Gerais. Embargado: Lafarge Brasil S/A. Relatora: Min. Ellen Gracie. j: 06 abr. 2010, d: 29 abr. 2010, p: 30 abr. 2010b, DJe-076. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur176348/false>. Acesso em: 25 jun. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Seção). **Recurso Especial 1125133/SP**. Recurso Especial representativo de controvérsia. Art. 543-C, CPC. ICMS. Transferência de mercadoria entre estabelecimentos de uma mesma empresa. Inocorrência do fato gerado pela inexistência de ato de mercancia. Súmula 166/STJ [...] Violação do art. 535 do CPC não configurada. Recorrente: IBM Brasil Indústria Máquinas e Serviços Ltda. Recorrido: Fazenda do Estado de São Paulo. Relator: Min. Luiz Fux. j: 25 ago. 2010, p: 10 set. 2010c (DJe). RTFP v. 96, pp. 392. Disponível em: [https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num\\_registro=200900339844&dt\\_publicacao=10/09/2010](https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200900339844&dt_publicacao=10/09/2010). Acesso em 10 fev. 2021.

BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária. **Protocolo ICMS 21, de 1º de abril de 2011**. Estabelece disciplina relacionada à exigência do ICMS nas operações interestaduais que destinem mercadoria ou bem a consumidor final, cuja aquisição ocorrer de forma não presencial no estabelecimento remetente. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 07 abr. 2011a. Disponível em [https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/protocolos/2011/pt021\\_11](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/protocolos/2011/pt021_11). Acesso em: 11 maio 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.247/PA**. Inconstitucionalidade. Art. 12, caput e parágrafo único, da Lei estadual (PA) nº 5.780/93. Concessão de benefícios fiscais de ICMS independentemente de deliberação do CONFAZ. Guerra Fiscal. Violação dos arts. 150, § 6º, e 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição Federal. Impetrante: Procurador Geral da República. Impetrados: Governador e Assembleia Legislativa do Estado do Pará. Relator: Min. Dias Toffoli. j: 01 jun. 2011, d: 16 ago. 2011, p: 17 ago. 2011b, DJe-157 Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=625935>. Acesso em 01 set. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Seção). **Súmula 509**. É lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda. j: 26 mar. 2014, DJe 31 mar. 2014a. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/sumstj/toc.jsp>. Acesso em 23 mar. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 4628/DF**. [...] Protocolo ICMS nº 21/2011. Ato normativo dotado de generalidade, abstração e autonomia. Mérito. Cobrança nas operações interestaduais pelo Estado de destino nas hipóteses em que os consumidores finais não se afigurem como contribuintes. Inconstitucionalidade [...]. Impetrante: Confederação Nacional do Comércio de Bens Serviços e Turismo – CNC. Impetrado: Estado do Acre e outros. Relator: Min. Luix Fux. Brasília, DF, 17 de setembro de 2014b. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7310046>. Acesso em 29 jun. 2020

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Segunda Turma). **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo 746349/RS**. [...] ICMS. Transferência de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte. Fato gerador. Inocorrência. Precedentes. Agravante: Estado do Rio Grande do Sul. Agravado: Perfer Caselli Pereira e outros. Relator: Min. Teori Zavascki. j: 16 set. 2014, d: 30 set. 2014, j: 01 out. 2014c, DJe-191. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur278603/false>. Acesso em 21 jun. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Embargos de Declaração na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.794/PR**. Omissão. Pedidos de Modulação temporal dos efeitos da decisão. Declaração de inconstitucionalidade de Lei que conferiu benefícios em matéria de ICMS sem que haja Convênio do Confaz. Embargos conhecidos para negar-lhes provimento. Embargante: Governador do Estado de Mato Grosso do Sul. Embargado: Governador do Estado do Paraná. Relator: Min. Roberto Barroso. j: 18 dez. 2014, d: 24 fev. 2015, p: 25 fev. 2015a, DJe-036. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7851429>. Acesso em: 02 ago. 2021.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Emenda Constitucional nº 87, de 16 de abril de 2015**. Altera o § 2º do art. 155 da Constituição Federal e inclui o art. 99 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para tratar da sistemática de cobrança do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação incidente sobre as operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 17 abr. 2015b. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc87.htm). Acesso em 10 jun. 2021.

BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária. **Convênio ICMS 93, de 17 de setembro de 2015**. Dispõe sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada. Brasília: Diário Oficial da União, 21 set. 2015c. Disponível em: [https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV093\\_15](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV093_15). Acesso em 15 jun. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Seção). **Súmula 569**. Na importação, é indevida a exigência de nova certidão negativa de débito no desembaraço aduaneiro, se já apresentada a comprovação da quitação de tributos federais quando da concessão do benefício relativo ao regime de drawback. j: 27 abr. 2016, DJe 02 maio. 2016. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/sumstj/toc.jsp>. Acesso em 23 mar. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Segunda Turma). **Agravo Interno no Recurso Especial 1535946/MG**. Tributário. ICMS. Operação interestadual. Concessão de crédito presumido ao fornecedor na origem. Pretensão do estado de destino de limitar o creditamento do imposto ao valor efetivamente pago na origem. Desconsideração do benefício fiscal concedido. Impossibilidade. Agravante: Estado de Minas Gerais. Agravado: BRF S.A. Relator: Min. Herman Benjamin. j: 07 mar. 2017a, p: 19 abr. 2017a, DJe. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/websecstj/cgi/revista/REJ.cgi/ITA?seq=1576228&tipo=0&nreg=201501311683&SeqCgrmaSessao=&CodOrgaoJgdr=&dt=20170419&formato=PDF&salvar=false>. Acesso em: 14 mar. 2021.

BRASIL. **Lei Complementar nº 160, de 07 de agosto de 2017**. Dispõe sobre convênio que permite aos Estados e ao Distrito Federal deliberar sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal e a reinstituição das respectivas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais; e altera a Lei no 12.973, de 13 de maio de 2014. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 08 ago. 2017b. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp160.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp160.htm). Acesso em 23 jul. 2021

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). **Processo 10932.000075/2005-46**. Contribuinte: Nestlé Brasil Ltda. Recurso Especial do Procurador. Relatora: Tatiana Midori Migiyama. Data da sessão: 18 out. 2017c. <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=7047838>. Acesso em: 04 jun. 2021.

BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária. **Convênio ICMS 190, de 15 de dezembro de 2017**. Dispõe, nos termos autorizados na Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, sobre a remissão de créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, bem como sobre as correspondentes reinstituições. Brasília: Diário Oficial da União, 18 dez. 2017d. Disponível em: [https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV190\\_17](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV190_17). Acesso em 15 jun. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Decisão Monocrática). **Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.835/DF**. Concessão de Medida Cautelar. Requerentes: Confederação Nacional do Sistema Financeiro e Confederação Nacional das Empresas de seguros Gerais, Previdência Privada e Vida, Saúde Suplementar e Capitalização. Requerido: União. Relator: Min. Alexandre de Moraes. j: 23 mar. 2018, p: 03 mar. 2018a, DJe. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5319735>. Acesso em: 21 set. 2020.

BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei do Senado nº 332, de 2018 (Complementar)**. Altera a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, para vedar a incidência do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação nos casos de transferência de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo contribuinte. Autor: Sen. Fernando Bezerra Coelho. Brasília: Diário Oficial do Senado, 11 jul. 2018b. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/133899>. Acesso em 15 jun. 2021.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar PLP nº 148/2019**. Dispõe sobre a incidência e o creditamento do ICMS nas vendas multicanais. Altera a Lei Complementar nº 87, 1996. Autor: Dep. Enrico Misasi. Brasília, 04 jun. 2019. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2206252>. Acesso em 03 jun. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Agravo em Recurso Extraordinário 665134/MG**. ICMS. Importação. Art. 155, §2º, IX, "a" da Constituição da República. [...] Importação por conta própria. Importação por conta e ordem de terceiro. Importação por conta própria sob encomenda. Recorrente: FMC Química do Brasil. Ltda. Recorrido: Estado de Minas

Gerais. Relator: Min. Edson Facchin. j: 24 abr. 2020, d: 18 maio 2020, p: 19 maio 2020a, Dje-123. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur424801/false>. Acesso em: 25 jun. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Tema 520**. Sujeito ativo do ICMS a incidir sobre circulação de mercadorias importadas por um estado da federação, industrializadas em outro estado da federação e que retorna ao primeiro para comercialização. O Sujeito ativo da obrigação tributária do ICMS incidente sobre mercadoria importada é o Estado-membro no qual está domiciliado ou estabelecido o destinatário legal da operação que deu causa à circulação de mercadoria, com a transferência de domínio. ARE 665134. Relatora: Min. Rosa Weber. j: 07 mar. 2020, p: 15 jun. 2020b. Disponível em: <https://www.tjro.jus.br/nugap-conteudo-atualizacoes/item/13935-tema-520-stf-transito-em-julgado>. Acesso em: 10 abr. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade 4.623/MT**. § 6º do art. 25 da Lei n. 7.098/1998, de Mato Grosso. Legitimidade ativa ad causam. Constitucionalidade da questão referente à observância da equação crédito/débito nas operações com ICMS. Princípio da não cumulatividade. Configuração Nacional do ICMS. Concorrência concorrente para legislar sobre direito tributário. Proibição constitucional de diferenciação de bens e serviços quanto à procedência ou ao destino. Inconstitucionalidade de retaliação tributária a benefício fiscal concedido por outra unidade da federação. ICMS. Operação interestadual. Aplicação de alíquota interestadual e alíquota interna do estado de destino. Repartição dos valores obtidos. Justiça tributária. ADI julgada procedente. Impetrante: Confederação Nacional da Indústria. Impetrados: Governador e Assembleia Legislativa do Estado do Mato Grosso. Relatora: Min. Carmen Lúcia. j: 16 jun. 2020, d: 13 ago. 2020, p: 14 ago. 2020c, DJe-202. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=753466325>. Acesso em 01 set. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Tema 1.099**. Incidência de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e serviços (ICMS) sobre o deslocamento de mercadorias de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte localizados em estados distintos. Não incide ICMS no deslocamento de bens de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte em estados distintos, visto não haver a transferência da titularidade ou a realização de ato de mercancia. ARE 1255885, Relator: Min. Dias Toffoli. DJE-228, 14 set. 2020d. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=5854428&numeroProcesso=1255885&classeProcesso=ARE&numeroTema=1099#>. Acesso em: 20 out. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Repercussão Geral no Recurso Extraordinário com Agravo 1255885/MS**. [...] Deslocamento de mercadorias. Estabelecimentos de mesma titularidade localizados em unidades federadas distintas. Ausência de transferência de propriedade ou ato mercantil. Circulação jurídica de mercadoria. [...] Firmada a seguinte tese de repercussão geral: Não incide ICMS no deslocamento de bens de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte localizados em estados distintos, visto não haver a transferência da titularidade ou a realização de ato de mercancia. Recorrente: Ana Fumie Yokoyama e outros. Recorrido: Estado do Mato Grosso do Sul. Relator: Ministro Presidente. j: 17 ago. 2020, d: 14 set. 2020, p: 15 set. 2020e. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/repercussao-geral11222/false>. Acesso em: 23 mar. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Embargo de Declaração na Ação Direta de Inconstitucionalidade 6222/CE.** [...] 2. Decreto 31.109/2013, do Estado do Ceará, com as alterações promovidas pelos Decretos 31.288/2013 e 32.259/2017. 3. ICMS. Produtos derivados do trigo. [...] 9. Embargos de declaração acolhidos para atribuir efeito ex nunc à declaração de inconstitucionalidade dos dispositivos do Decreto 31.109/2013, a partir de 29.4.2020. Embargante: Governador do Estado do Ceará. Embargado: Procurador Geral da República. Relator: Min. Gilmar Mendes. j: 31 ago. 2020, d: 21 set. 2020, p: 22 set. 2020f, DJe-233. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur432160/false>. Acesso em: 25 jun. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Recurso Extraordinário 628075/RS.** Tributário. ICMS. Princípio da não cumulatividade. Concessão de crédito fictício pelo estado de origem sem autorização do Confaz. Estorno proporcional pelo estado de destino. Constitucionalidade. Recorrente: Gelita do Brasil Ltda. Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Min. Edson Facchin. Redator: Min. Gilmar Mendes. j: 18 ago. 2020, d: 30 set. 2020, p: 01 out. 2020g, Dje-240. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur432805/false>. Acesso em 21 maio 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade 3.142/DF.** ISS. Relações mistas ou complexas. Orientação da Corte sobre o tema. Subitem 3.04 da lista anexa à LC nº 116/03. Locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza. Interpretação conforme. Necessidade de as situações descritas integrarem operação mista ou complexa. Local da ocorrência do fato gerador. Ausência de violação dos princípios da razoabilidade ou da proporcionalidade. Impetrante: Confederação Nacional do Comércio. Impetrados: Presidente da República e Congresso Nacional. Relator: Min. Dias Toffoli. j: 05 ago. 2020, d: 05 out. 2020, p: 06 out. 2020h, DJe-243. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754064931>. Acesso em: 01 set. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Ação de Descumprimento de Preceito Fundamental 198/DF.** [...] ICMS. Exigência de unanimidade entre os entes federados representados no Confaz para celebração de convênio concessivo de benefício fiscal. Ratificação posterior do acordo por decreto local. Efetividade do disposto na al. G do inc. XII do § 2º do art 155 da Constituição de 1988. Recepção das normas impugnadas pelo ordenamento constitucional vigente. Precedentes. Ausência de afronta ao princípio federativo democrático. ADPF julgada improcedente. Impetrante: Governador do Distrito Federal. Impetrados: Presidente da República e Congresso Nacional. Relatora: Min. Cármen Lúcia. j: 18 ago. 2020, d: 05 out. 2020i, p: 06 out. 2020, DJe-243. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754015542>. Acesso em: 03 set. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Recurso Extraordinário 607642/RJ.** Artigo 195, § 12, da CF. MP nº 66/02. Artigo 246 da CF. Lei nº 10.637/02. PIS/PASEP. Não cumulatividade das contribuições incidentes sobre o faturamento. [...] Técnica de controle de constitucionalidade do “‘apelo ao legislador’ por ‘falta de evidência’ da ofensa constitucional”. Recorrente: Esparta Segurança Ltda. Recorrido: União. Relator: Min. Dias Toffoli. j: 29 jun. 2020, d: 06 nov. 2020j, p: 09 nov. 2020. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur436043/false>. Acesso em 20 set. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Tema 1.052**. Possibilidade de creditamento de ICMS cobrado em operação de entrada de aparelhos celulares em empresa prestadora de serviço de telefonia móvel, posteriormente cedidos, mediante comodato, a clientes. Observadas as balizas da Lei Complementar nº 87/1996, é constitucional o creditamento de Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias – ICMS cobrado na entrada, por prestadora de serviço de telefonia móvel, considerado aparelho celular posteriormente cedido mediante comodato. RE 1141756. Relator: Min. Marco Aurélio. j: 28 set. 2020, p: 10 nov. 2020k. Disponível em: <https://www.tjro.jus.br/nugep-conteudo-atualizacoes/item/14204-tema-1052-stf-transito-em-julgado>. Acesso em: 20 nov. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Ação Cível Originária 854/MS**. 1. Ações Cíveis Originárias. ICMS. Importação. Art. 155, § 2º, IX, a, da Constituição Federal. 2. Sujeito ativo. Estado em que localizado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário jurídico da mercadoria importada. Precedentes. [...] 6. Ações julgadas procedentes. [...] Autor: Estado do Mato Grosso do Sul. Réu: Estado de São Paulo. Relator: Min. Gilmar Mendes. j: 22 out. 2020, d: 24 fev. 2021, p: 24 fev. 2021a, Dje-034. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur440940/false>. Acesso em: 06 set. 2021

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário 1141756/RS**. [...] Modulação. Não cabe modular quando ausente alteração de jurisprudência dominante – artigo 927, § 3º, do Código de Processo Civil. Embargante: Estado do Rio Grande do Sul. Embargado: Telefônica Brasil S.A. e outra. Relator: Min. Marco Aurélio. j: 24 fev. 2021, d: 09 mar. 2021, p: 10 mar. 2021b, DJe-45. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15345861501&ext=.pdf>. Acesso em 01 jul. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Ação Declaratória de Constitucionalidade 49/RN**. [...] ICMS. Deslocamento físico de bens de um estabelecimento para outro de mesma titularidade. Inexistência de fato gerador. Precedentes da corte. Necessidade de operação jurídica com tramitação de posse e propriedade de bens. Ação julgada improcedente. Impetrante: Governador do Estado do Rio Grande do Norte. Impetrados: Presidente da República e Congresso Nacional. Relator: Min. Edson Facchin. j: 19 abr. 2021, d: 03 maio. 2021, p: 04 maio. 2021c, DJe-084. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755741172>. Acesso em: 01 set. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Recurso Extraordinário 1287019/DF**. Emenda Constitucional nº 87/2015. ICMS. Operações e prestações em que haja a destinação de bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS localizado em estado distinto daquele do remetente. [...] Recorrentes: Madeiramadeira Comércio Eletrônico S/A e Outros. Recorrido: Distrito Federal. Relator: Min. Marco Aurélio. j: 24 fev. 2021, d: 24 maio. 2021, p: 25 maio. 2021d, DJe-099. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur446939/false>. Acesso em: 25 jun. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Tema 1093**. Necessidade de edição de lei complementar visando a cobrança da Diferença de Alíquotas do ICMS – DIFAL nas operações interestaduais envolvendo consumidores finais não contribuintes do imposto, nos termos da emenda Constitucional nº 87/2015. A cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS [...] pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais. RE 1287019. Relator: Min.

Marco Aurélio. j: 24 fev. 2021, p: 25 maio. 2021e. Disponível em: <https://www.tjro.jus.br/nugep-conteudo-Atualizacoes/item/14519-tema-1093-stf-acordao-de-merito-publicado>. Acesso em: 12 jun. 2021.

ESPÍRITO SANTO. **Decreto nº 1.090-R, de 25 de outubro de 2002**. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - RICMS/ES -, que consolida e atualiza a legislação do imposto e dá outras providências. Vitória: Diário Oficial do Estado, 25 out. 2002. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=126096>. Acesso em 15 jun. 2021.

MINAS GERAIS. **Decreto nº 46.930, de 30 de dezembro de 2015**. Altera o Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002, e dá outras providências. Disponível em: [http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao\\_tributaria/decretos/2015/d46930\\_2015.html](http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/decretos/2015/d46930_2015.html). Acesso em 15 jun. 2021.

MINAS GERAIS. Secretaria de Estado de Fazenda. **Orientação Tributária, DOLT/SULTRI nº 002/2016**. ICMS relativo ao diferencial de alíquota após as alterações implementadas pela Emenda constitucional nº 87/2015. Belo Horizonte, 20 jan. 2016. 23 p. Disponível em: [http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao\\_tributaria/orientacao/orientacao\\_002\\_2016.pdf](http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/orientacao/orientacao_002_2016.pdf). Acesso em 23 jul. 2021.

PARANÁ. **Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017**. Introduce alteração no Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação do Estado do Paraná - RICMS/PR. Curitiba: Diário Oficial do Estado, 02 out. 2017. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=350985>. Acesso 15 jun. 2021.

RIO DE JANEIRO (Estado). **Lei nº 2.657 de 26 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços e dá Outras Providências. Rio de Janeiro: Diário Oficial do Estado, 27 dez. 1996. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=156696>. Acesso em 15 jun. 2021.

RIO DE JANEIRO (Estado). Secretaria de Estado de Fazenda. **Consulta de Contribuinte nº 74, de 31 de julho de 2018**. Fornecimento de mercadorias por fornecedores para canteiros de obras em operações interestaduais. Disponível em: <https://www.contabeis.com.br/legislacao/4102998/consulta-ccjt-74-2018/>. Acesso em 12 jun. 2021.

RIO DE JANEIRO (Estado). **Lei nº 8.960, de 30 de julho de 2020**. Dispõe sobre a instituição de um regime diferenciado de tributação para o Setor Metalmeccânico, com base no § 7º do artigo 3º da Lei Complementar nº 160/2017, como também da cláusula 12ª do Convênio ICMS nº 190/2017, nos termos em que especifica. Rio de Janeiro: Diário Oficial do Estado, 31 jul. 2020a. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=399310>. Acesso em 30 maio 2021.

RIO DE JANEIRO (Estado). **Lei nº 9.025, de 25 de setembro de 2020**. Dispõe sobre instituição de um regime diferenciado de tributação para o setor atacadista, com base no § 8º do art. 3º da Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, e na cláusula décima terceira

do Convênio ICMS nº 190/2017, nos termos em que especifica. Rio de Janeiro: Diário Oficial do Estado, 28 set. 2020b. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=401948>. Acesso em 30 maio 2021.

RIO GRANDE DO SUL. **Lei nº 8.820, de 27 de janeiro de 1989**. Institui o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação e dá outras providências. Disponível em: <http://www.al.rs.gov.br/FileRepository/repLegisComp/Lei%20n%C2%BA%2008.820.pdf>. Acesso em: 05 maio 2021.

SÃO PAULO. **Lei nº 6.374, de 01 de março de 1989**. Dispõe sobre a instituição do ICMS. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/1989/lei-6374-01.03.1989.html>. Acesso em: 05 maio 2021.

SÃO PAULO (Estado). Secretaria de Estado de Fazenda e Planejamento. **Resposta à consulta tributária nº 18.772, de 09 de janeiro de 2019**. ICMS. Emenda Constitucional nº 87/15. Operações com mercadorias entregues a empresas de construção civil dentro e fora do Estado. Diferencial de alíquotas (DIFAL). São Paulo: SEFAZ, 21 jan. 2019. Disponível em: [https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/RC18772\\_2018.aspx](https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/RC18772_2018.aspx). Acesso em 20 jun. 2021.

SÃO PAULO (Estado). Secretaria de Estado de Fazenda e Planejamento. **Resposta à consulta tributária nº 21.319, de 17 de abril de 2020**. ICMS. Operações com mercadorias entregues diretamente no canteiro de obra situado em outro Estado. Empresas de construção civil localizadas dentro do Estado. Diferencial de alíquotas (DIFAL). São Paulo: SEFAZ, 18 abr. 2020. Disponível em: [https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/RC21319\\_2020.aspx](https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/RC21319_2020.aspx). Acesso em 20 jun. 2021.

SÃO PAULO (Estado). Secretaria de Estado de Fazenda e Planejamento. **Resposta à consulta tributária nº 23.484, de 15 de abril de 2021**. ICMS. Obrigações acessórias. Venda para adquirente com atividade de construção civil, não contribuinte, situado em território paulista, com entrega em canteiro de obra localizado em outro Estado. Diferencial de alíquotas (DIFAL). São Paulo: SEFAZ, 16 abr. 2021. Disponível em: [https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/RC23484\\_2021.aspx](https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/RC23484_2021.aspx). Acesso em 20 jun. 2021.

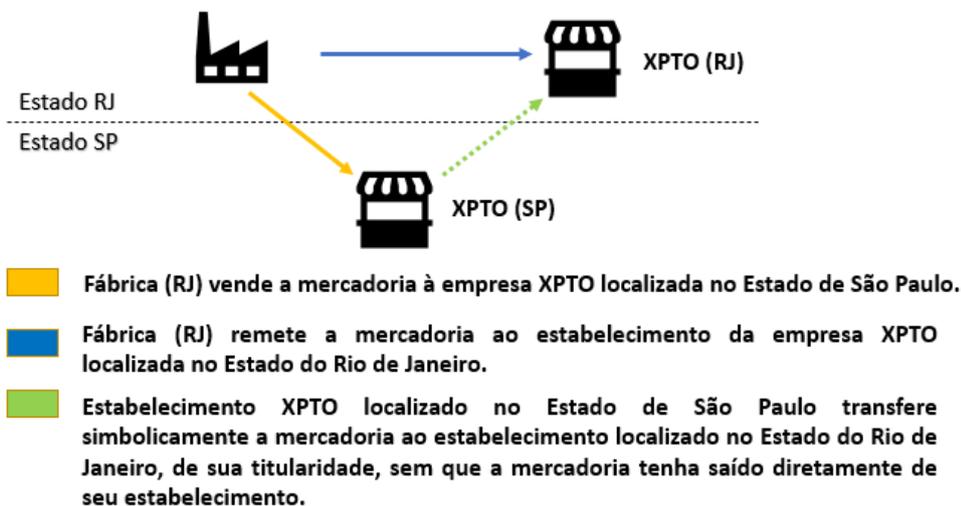
## ANEXO

Figura 1



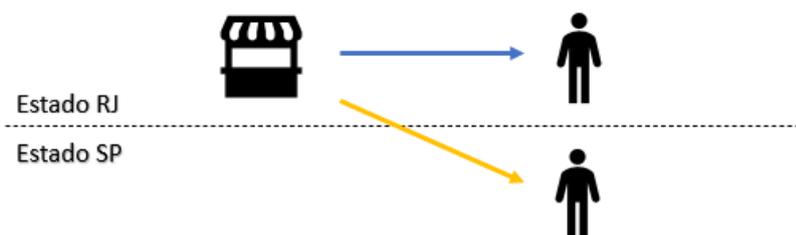
Fonte: Do autor, 2021.

Figura 2



Fonte: Do autor, 2021.

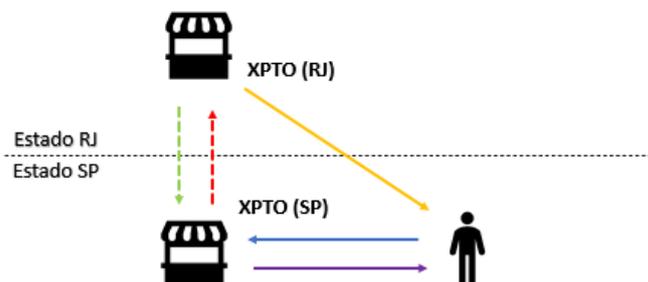
Figura 3



- Loja (RJ) vende presencialmente uma mercadoria ao Consumidor Final que requer o envio à sua residência localizada em outro Estado.
- Loja (RJ) entrega a mercadoria no Estado de São Paulo por ordem do consumidor final que adquiriu presencialmente a mercadoria.

Fonte: Do autor, 2021.

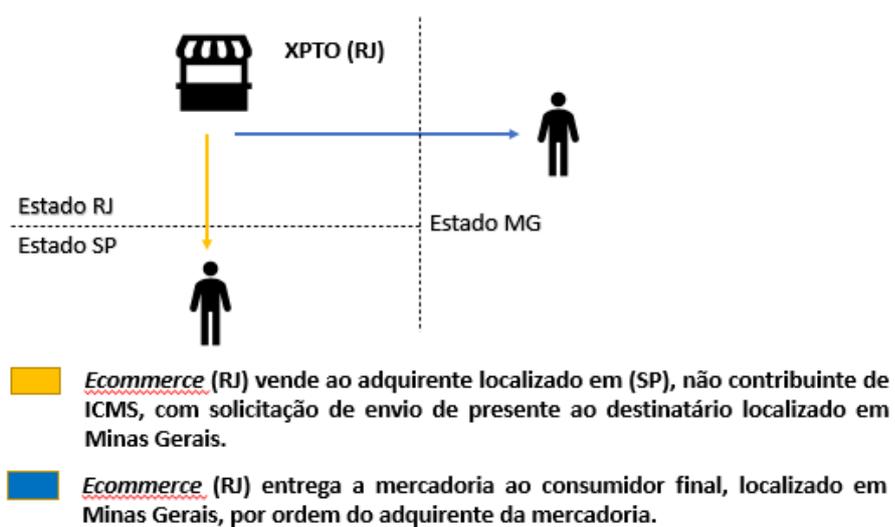
Figura 4



- Ecommerce (RJ) vende uma mercadoria ao consumidor final localizado em (SP).
- Consumidor final (SP) vai pessoalmente ao estabelecimento de mesma titularidade, localizado em São Paulo, para trocar a mercadoria.
- Ecommerce (RJ) recebe uma devolução simbólica da mercadoria.
- Ecommerce (RJ) transfere simbolicamente a mercadoria ao estabelecimento localizado no Estado de São Paulo.
- Loja (SP) vende outra mercadoria ao consumidor final.

Fonte: Do autor, 2021.

Figura 5



Fonte: Do autor, 2021.