

**UNIVERSIDADE DE TAUBATÉ**  
**DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS JURÍDICA**

Ricardo Luís Nascimento de Souza

**INCIDÊNCIA DE ICMS NAS OPERAÇÕES DE TRANSFERÊNCIAS DE  
MERCADORIAS ENTRE FILIAIS NO ESTADO DE SÃO PAULO:**  
divergência entre o posicionamento do Judiciário e da Administração  
Pública

**Taubaté**  
**2022**

Ricardo Luís Nascimento de Souza

**INCIDÊNCIA DE ICMS NAS OPERAÇÕES DE TRANSFERÊNCIAS DE  
MERCADORIAS ENTRE FILIAIS NO ESTADO DE SÃO PAULO:  
divergência entre o posicionamento do Judiciário e da Administração  
Pública**

Trabalho de Monografia apresentado para  
obtenção do diploma de Bacharel em  
Direito do Departamento de Ciências  
Jurídicas da Universidade de Taubaté.  
Orientadora: Prof.<sup>a</sup> Andréia Fogaça  
Rodrigues Maricato.

**Taubaté  
2022**

**Grupo Especial de Tratamento da Informação - GETI**  
**Sistema Integrado de Bibliotecas - SIBi**  
**Universidade de Taubaté - UNITAU**

S729i Souza, Ricardo Luís Nascimento de  
Incidência de ICMS nas operações de transferências de mercadorias entre filiais no estado de São Paulo : divergência entre o posicionamento do judiciário e da administração pública / Ricardo Luís Nascimento de Souza. -- 2022.  
56f.  
Monografia (graduação) - Universidade de Taubaté, Departamento de Ciências Jurídicas, 2022.  
Orientação: Profa. Dra. Andréia Fogaça Rodrigues Maricato, Departamento de Ciências Jurídicas.  
1. Crédito tributário. 2. Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS). 3. Transferência. 4. Administração pública. 5. Poder judiciário. I. Universidade de Taubaté. Departamento de Ciências Jurídicas. Curso de Direito. II. Título. CDU - 34:336.22

Ficha catalográfica elaborada pela Bibliotecária Regina Márcia Cuba – CRB 8ª/7416

Ricardo Luís Nascimento de Souza

**INCIDÊNCIA DE ICMS NAS OPERAÇÕES DE TRANSFERÊNCIAS DE MERCADORIAS ENTRE FILIAIS NO ESTADO DE SÃO PAULO:**  
divergência entre o posicionamento do judiciário e da administração pública.

Trabalho de Monografia apresentado como exigência parcial para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Jurídica pela Universidade de Taubaté.

**Data:** \_\_\_\_\_

**Resultado:** \_\_\_\_\_

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. \_\_\_\_\_

Universidade de Taubaté

Assinatura \_\_\_\_\_

Prof. Dr. \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

Assinatura \_\_\_\_\_

Minha família pela compreensão. Especialmente ao meu pai pelo exemplo e incentivo.

## **AGRADECIMENTOS**

A Prof.<sup>a</sup> Dr. Andréia Maricato pela dedicação e paciência com o trabalho.

*“Ninguém baterá tão forte quanto a vida. Porém, não se trata de quão forte pode bater, se trata de quão forte pode ser atingido e continuar seguindo em frente. É assim que a vitória é conquistada.”*

*Rocky Balboa*

## RESUMO

O propósito deste estudo é contribuir para o debate a respeito dos aspectos relacionados a incidência do ICMS na transferência de mercadorias entre filiais, enfatizando os conflitos entre legislações e órgãos responsáveis por esse tributo, observando a Constituição Federal de 1988 e a Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir). O ICMS é um tributo de competência dos Estados e do Distrito Federal também responsáveis pela definição das alíquotas cobradas para cada tipo de produto, considerado muito importante para federação brasileira. Ademais, pretendemos abordar um breve entendimento sobre o funcionamento da alíquota e a Difal, tão importante para a compreensão desse estudo. Utilizando o método dialético, foi conduzida um levantamento bibliográfico que procurou analisar as diferentes posições existentes entre as normas legais, paralelamente abordando as resoluções existentes na área jurídica, quando trata da incidência de ICMS nas operações de transferências de mercadorias entre filiais, gerando um longo conflito. Considerando as limitações impostas pelo método de pesquisa selecionado, as variáveis que poderão interferir no processo de pesquisa e elaboração do Trabalho são as legislações constitucional e infraconstitucional vigentes, bem como as possíveis regulamentações ou mudança de entendimento pelos Tribunais superiores. A relevância do proposto encontra na preocupante disparidade e conflituosas posições entre as diferentes áreas jurídicas que fazem alusão a incidência ou não do ICMS nas operações entre as filiais.

**Palavras-chave:** ICMS. Administração Pública. Judiciário.



## **ABSTRACT**

The purpose of this study is to contribute to the debate on aspects related to the incidence of ICMS on the transfer of goods between branches, emphasizing the conflicts between legislation and bodies responsible for this tax, observing the Federal Constitution of 1988 and Complementary Law nº 87/ 1996 (Kandir Law). The ICMS is a tax that the States and the Federal District are responsible for also defining the rates charged for each type of product, considered very important for the Brazilian federation. In addition, we intend to approach a brief understanding of the functioning of the rate and the Difal, so important for the understanding of this study. Using the dialectical method, a bibliographic survey was conducted that sought to analyze the different existing positions between the legal norms, at the same time approaching the existing resolutions in the legal area, when it comes to the incidence of ICMS in the operations of transfers of goods between branches, generating a long conflict . Considering the limitations imposed by the selected research method, the variables that may interfere in the research process and elaboration of the Work are the current constitutional and infra-constitutional legislation, as well as the possible regulations or change of understanding by the higher Courts. The relevance of the proposal is found in the worrying disparity and conflicting positions between the different legal areas that allude to the incidence or not of ICMS in operations between branches.

**Keywords:** ICMS. Public administration. Judiciary

## SUMÁRIO

<b>I- ABORDAGEM CONCEITUAL</b> .....	14
1.1 ICMS .....	14
1.2 ICMS NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS E INTERMUNICIPAL .....	16
<b>1.3 ICMS NAS OPERAÇÕES IMPORTAÇÃO DE BENS E MERCADORIAS</b> .....	17
<b>II- PECULIARIDADES DO ICMS</b> .....	19
2.1 FATO GERADOR .....	19
2.2 INCIDÊNCIA .....	20
2.3 CONTRIBUINTE .....	21
2.4 MERCADORIAS .....	24
2.5 OCORRÊNCIA .....	25
2.6 NÃO - CUMULATIVIDADE .....	26
2.7 SELETIVIDADE .....	27
2.8 ALÍQUOTAS .....	29
2.9 DIFAL .....	32
<b>III - COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA NO ICMS</b> .....	34
3.1 ABORDAGEM CONCEITUAL .....	34
3.2 ESPECIFICIDADE EM COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA .....	36
3.3 TITULARES DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA .....	38
3.3.1 Competência da União .....	38
3.3.2 Competência dos Estados e Distrito Federal .....	39
3.3.3 Competência Municipal .....	39
<b>IV – DAS DIVERGÊNCIAS E POSICIONAMENTOS</b> .....	40
4.1 APONTAMENTOS .....	40
4.2 POSICIONAMENTOS .....	42
4.2.1 Judiciário .....	42
4.2.2 Judiciário Versus Administração Pública .....	43
4.2.3 Fazenda Pública Paulista e doutrinadores da corrente minoritária .....	45
4.2.4 Os Estados e possíveis impactos da ADC 49 na Guerra Fiscal .....	48
<b>CONCLUSÃO</b> .....	52
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	54

## INTRODUÇÃO

O trabalho a seguir tem como objetivo trazer o acalorado debate desenhado em torno da incidência de ICMS nas operações de transferências de mercadorias entre filiais. Inicialmente, cumpre apresentar a fundamentação legal da qual se ampara o Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS). Respeitando a ordem de algumas hierarquias legais, aqui mencionamos as não mais nem menos importante, mas as que nos direcionou no decorrer do trabalho.

A primeira hierarquia é a constitucional que objetiva estabelecer as competências e os aspectos de incidência (ou não incidência).

A segunda hierarquia é a lei complementar nacional, essencialmente: a lei complementar nº 87 de 1996 – lei Kandir. Visa definir a base de cálculo, o fato gerador e o contribuinte do imposto no âmbito nacional (de observação obrigatória por todos os Estados)

Na terceira hierarquia temos as leis Estaduais que podem estabelecer regras específicas do ICMS: alíquotas, responsabilidade tributária, multas etc., sempre respeitando as normas nacionais complementares.

Na quarta hierarquia temos os regulamentos estaduais que não podem inovar na ordem jurídica, apenas podem detalhar a aplicação das leis estaduais – embora possam estabelecer obrigações acessórias.

Esse imposto – ICMS, em síntese, tem por fato gerador e como o próprio nome já sugere, a circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte e de comunicação, é a principal e maior fonte de receita tributária dos Estados membros e do Distrito Federal, representando cerca de 80% do total de arrecadação dos tributos.

Em regra geral, os Estados possuem as suas leis estaduais próprias que instituem o imposto, bem como os seus regulamentos internos, que geralmente são previstos por meio de Decretos Estaduais. Assim, em relação as alíquotas internas, essas podem ser livremente aplicadas pelos estados, não podendo a menor alíquota ser inferior a alíquota estadual, portanto, não pode ser inferior a 7%. Portanto, fica a critério dos estados através dos regulamentos do ICMS estabelecer as alíquotas internas, desde que, não descumpra o disposto da Constituição Federal.

Como mencionado, devido o ICMS ser também de competência Estadual isso implica que, cada Estado tenha a sua legislação própria relativa ao tributo, por outro lado, o problema é que, geralmente as mercadorias não circulam apenas dentro de um único Estado, é comum que um estabelecimento, por exemplo, a matriz, necessite remeter mercadorias para suas filiais, ou vice-versa, sendo muitas vezes, os Estados de origem e de destino possuírem alíquotas e obrigações acessórias diferentes, isso faz com que, sua arrecadação seja motivo de disputa entre os entes recolhedores nas operações interestaduais.

Essa disputa se arrasta a longos anos envolvendo principalmente a Administração Pública e o Judiciário, sendo essa divergência o objeto de estudo e análise do posicionamento do Poder Legislativo e seus impactos, uma vez que, o acirramento dessa disputa apenas acentua as disparidades econômicas entres os Estados.

De modo mais específico, verificaremos os impactos da posição do judiciário e as lacunas não observadas em suas decisões. Abordaremos a posição da doutrina e, principalmente, as decisões da Administração Tributária que se contrapõem o pensamento da maioria. A importância social deste trabalho alcança a todos os cidadãos enquanto consumidores, fornecedores e, por conseguinte, contribuintes do ICMS provocando intensos debates desde sua criação.

A pesquisa da presente obra foi fundamentada pelo método dialético, conduzida por um levantamento bibliográfico, de caráter descritiva e de cunho qualitativo.

No estudo de levantamento bibliográfico foi analisado dados disponíveis em bases predeterminadas, tais como: livros, artigos científicos, trabalhos acadêmicos, leis, decretos, Constituição Federal e Estadual, com a finalidade de atingir o proposto ao tema. Em suma a pesquisa bibliográfica tem papel fundamental em todo trabalho acadêmico, pois é através dela que podemos situar o trabalho dentro da área de pesquisa da qual faz parte, por sua vez é "(...) considerada como o primeiro passo de toda a pesquisa científica". (MARCONI E LAKATOS, 2003, p. 46).

Utilizamos o enfoque descritiva, visando proporcionar a apreciação de dados e informações, no anseio de compreender e interpretar com exatidão a realidade sem interferir ou modificá-la, ou seja, sem manipular as variáveis, portanto não há a interferência do pesquisador, isto é, ele descreve o objeto de pesquisa. Procura descobrir a frequência com que um fenômeno ocorre, sua natureza, característica,

causas, relações e conexões com outros fenômenos. Sobre o caráter qualitativo da pesquisa, seus atributos relacionarão aspectos não apenas mensuráveis mas também definidos descritivamente.

No que tange ao enfoque de natureza qualitativa, este ajudou na consolidação das bases teóricas mencionadas, juntamente com o sistema jurídico e doutrinário, sempre com enfoque no cerne da problemática.

Assim, os dados foram organizados, tratados e analisados visando refletir sobre as especificidades e peculiares sobre o ICMS e a as divergências existentes, entre outros que pode ser observado no escopo do trabalho.

Como forma de melhor elucidar sobre a temática proposta no presente trabalho, este estudo encontra-se dividido em quatro capítulos.

A presente obra encontra-se estruturada de forma que a sequência das informações ofereça um perfeito entendimento de seu propósito.

O primeiro capítulo traz uma abordagem conceitual sobre o ICMS aborda a introdução do trabalho.

O segundo capítulo apresenta as peculiaridades do ICMS, são estes indispensáveis para melhor compreensão desse tributo.

O terceiro capítulo, visa a competência tributária no ICMS dentro de um enfoque conceitual.

No quarto e último capítulo, trazemos as divergências e posicionamentos de todos, que de certa forma estão envolvidos na polémica da problemática cobrança do ICMS entre filiais.

## I- ABORDAGEM CONCEITUAL

### 1.1 ICMS

Representado pela sigla “ ICMS” consiste em uma espécie de tributo que incide sobre a movimentação de mercadorias em geral, sendo uma das mais altas fontes de arrecadação dos estados, que recai sobre pessoas físicas e jurídicas.

Esse tributo se traduz em pelo menos cinco impostos diferentes. De acordo com Carrazza, (2003, p.44) são eles:

- 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) 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) o imposto sobre extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.

Também chamado de imposto *ad valorem*, porque seu valor muda conforme a situação.

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviço, representado pela sigla ICMS foi criado para substituir o ICM (Imposto sobre a Circulação de Mercadorias) criado em 1965, esse por sua vez, substituindo o imposto IVC de 1934.

Com a Constituição Federal de 1988, a qual rege o nosso sistema tributário atual, surgiu o ICMS, que passou a vigorar somente no ano de 1989, incorporando impostos nos combustíveis, energia elétrica e minerais uma vez que, entende-se que estes bens também são de circulação.

O ICMS, possui características peculiares que o diferenciam dos demais impostos brasileiros, de caráter predominantemente fiscal, é um imposto de competência estadual em tem seu fato gerador em operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ou seja, “[...] imposto que incide quando um produto ou serviço tributável circula entre cidades, estados ou de pessoas jurídicas para pessoas físicas. (SABBAG, 2014, p. 110)

Mister ressaltar no que se refere a instituição do imposto em âmbito estadual, deve-se observar que a criação e orientação é de responsabilidade de cada estado.

É regulado pela Constituição Federal, pela Lei nº 87/96 (Lei Kandir), que define as normas gerais e pelas leis ordinárias estaduais, além dos Convênios ICMS aprovados pelo CONFAZ e a legislação infralegal (RICMS).

No Estado de São Paulo, a lei que regulamenta o ICMS encontra-se definida na Lei n.º 6.374/89 dispõe sobre suas instituições. (SÃO PAULO (ESTADO), 2019).

Previsto na Constituição Federal (CF) de 1988, no artigo 155, §2º, conforme descrito assim:

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;  
 § 2.º 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;  
 II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação: a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes; b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

São vários conceitos que a CF/88 aborda para a sua interpretação legal, tais como: princípio da não cumulatividade, princípio da autonomia dos estabelecimentos, pacto federativo, preservação da arrecadação dos Estados Municípios entre outros.

Com a promulgação da CF/88 e da Lei Complementar 87/1996 – Lei Kandir, a interpretação do Fisco ganhou força pois os principais institutos para cobrança do ICMS foram definidos em lei.

Deste modo, estaria afastada a discussão da doutrina e passaria a valer o que a lei determinava.

Nessa linha, alguns doutrinadores compreendem sobre as principais características do ICMS como:

Segundo Biava e Oyadomari (2010, p.49), acrescentam que:

- a) é um imposto de competência estadual;
- b) é não-cumulativo, permitindo a compensação do que for devido em cada operação com o valor cobrado nas operações anteriores;
- c) é seletivo, isto é, será cobrado conforme a essencialidade das mercadorias, pautando-se na existência de diferentes alíquotas para os diferentes tipos de produtos;
- d) é um tributo indireto, uma vez que incide sobre operações com mercadorias, tendo como principais contribuintes empresas comerciais e industriais.

Esse imposto é muito relevante para o sistema tributário nacional por corresponder a uma grande porcentagem de toda a receita obtida no país. Abrange uma vasta gama de contribuintes, cobrado em todas as etapas da cadeia, desde a produção do produto à venda para o consumidor final, de certa forma o valor do ICMS também é pago pelo consumidor, estando este embutido no preço do produto.

O ICMS é um imposto regido por diversas normas e peculiaridades.

Nesse sentido, Lima (2010, p.125) corrobora:

O ICMS é um imposto regido por: Decretos, Portarias, Decisões e Instruções Normativas. Essas normas consolidam-se e dão origem ao Regulamento do ICMS, cujas operações, obrigações, procedimentos, benefícios, entre outros, são descritos numa forma de manual ao contribuinte.

Como já mencionado, com a instituição da Lei Complementar (LC) nº 87/96, também conhecida como Lei Kandir, as normas gerais de tributação passaram a ser definitivas para os Estados e o Distrito Federal, sendo assim várias tabelas de alíquotas foram criadas por cada Estado, ou seja, cada estado tem uma taxa diferente correspondente ao tributo.

A Seletividade de alíquotas é uma característica importante no ICMS, devido a função da essencialidade da mercadoria. Isso quer dizer, que a carga tributária (alíquota) tende a ser maior para produtos mais supérfluos e menor para produtos mais essenciais.

## 1.2 ICMS NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS E INTERMUNICIPAL

Durante a Assembleia Nacional Constituinte, após a definição do ICMS como imposto estadual, iniciou-se uma discussão sobre qual “[...]Estado deveria arrecadar este imposto: aquele que produziu a mercadoria (alienante) ou aquele onde o consumo aconteceria (adquirente)” (ALEXANDRE, 2015, p. 623).

Optando-se pelo alienante, resta claro que o ICMS recolhido seria arrecadado pelo Estado mais desenvolvido em face de sua industrialização. Optando-se pelo adquirente, o mesmo imposto atenderia a um dos objetivos descritos na Constituição, a diminuição das desigualdades regionais (Art. 3º, inciso IV da CF/88), em razão de seu menor desenvolvimento.



Definiu-se que a arrecadação do ICMS caberia aos Estados produtores, entretanto, algumas regras foram criadas com a finalidade de garantir a arrecadação aos Estados adquirentes.

A primeira delas se encontra delineada no Art. 155, § 2º, VI da CF/88 e define que as alíquotas internas, operacionalizadas na circulação de mercadorias e prestação de serviços, não poderão ser inferiores àquelas previstas nas operações entre os Estados, salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal “[...] em termos mais simples, salvo deliberação em convênio (CONFAZ), as alíquotas internas serão maiores ou iguais às alíquotas interestaduais. ” (ALEXANDRE, 2015, p. 623).

Na prática, o Estado alienante receberá um valor mais baixo pela mercadoria se comparado ao valor percebido pelo Estado onde haverá o consumo porque na primeira operação (interestadual) o valor da alíquota será menor que na segunda (interna). Ademais, o comerciante do Estado adquirente poderá até mesmo vender a mercadoria por um valor maior do que aquele pago ao Estado produtor, já que ele visa ao lucro.

No mesmo artigo da Constituição acima mencionado, aos incisos VII e VIII, encontram-se outras determinações acerca de qual alíquota será aplicada nos casos de operações interestaduais.

Observa-se, que pela leitura do inciso VII, será adotada a alíquota interestadual, quando o destinatário for o contribuinte do imposto.

### **1.3 ICMS NAS OPERAÇÕES IMPORTAÇÃO DE BENS E MERCADORIAS**

A Emenda Constitucional nº 33/01, trouxe a redação do item “a”, inciso IX, §2º, do art. 155, indicando que incidirá sobre a entrada de bem ou mercadoria importada do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento destinatário da mercadoria, bem ou serviço.

Portanto, para ter sua mercadoria ou bem liberado na exportação, qualquer pessoa física ou jurídica, tem que pagar o ICMS no desembarque.

Embora possa existir alguma confusão entre o Imposto de Importação da União, o STF já emitiu a Súmula Vinculante nº 48 onde esclarece que na entrada de

mercadoria importada do exterior, é legítima a cobrança do ICMS por ocasião do desembaraço aduaneiro.

É importante ressaltar que, nos termos do item “i”, inciso XII, §2º, art.155 da CF/88, o cálculo do valor do ICMS é feito “por dentro”. Algo extremamente singular e que dificulta o entendimento de quanto está sendo realmente cobrado de ICMS na operação.

Para melhor entendimento, observa-se que no cálculo “por dentro”, refere-se que, a base de cálculo do ICMS tem o próprio valor do tributo, assim, o valor do imposto precisa ser embutido no valor da operação. Somente depois disso é que se aplica a alíquota correspondente. Ou seja, o ICMS compõe o preço da mercadoria, por isso, o valor informado na nota fiscal não é somado ao valor total da operação.

Abrimos parênteses, para ressaltar que o ICMS para envio ou recebimento de produtos internacionais é de 4% sempre, de acordo com a Resolução Federal nº 13/2012.

## II- PECULIARIDADES DO ICMS

### 2.1 FATO GERADOR

No que concerne o fato gerador tem-se que é descrito na lei estadual ou distrital que o institui.

A Constituição Federal e a Lei Complementar apenas apresentam os limites que não podem ser ultrapassados pelo legislador ordinário.

O núcleo do fato gerador é a circulação de mercadoria ou a prestação de serviços interestaduais ou intermunicipal de transporte e de comunicação, mesmo que iniciados no exterior.

As operações relativas à circulação de mercadoria são atos que implicam a circulação de mercadorias com a mudança de propriedade das referidas mercadorias.

O imposto incidirá sobre operações referentes a circulação de mercadorias, na qual está compreendido negócio jurídico mercantil, e não a mera circulação de mercadoria.

Como por exemplo, não incidirá ICMS na doação no comodato, na ativação de bens de fabricação própria ou na integralização de bens de capital de uma empresa, pois nesses atos, não está caracterizada a operação mercantil.

Deverá ainda, ser caracterizado para o pagamento do ICMS, a circulação de mercadoria de uma pessoa para outra, sendo irrelevante a circulação física ou econômica.

Ocorrerá a tributação do ICMS sobre a prestação de serviços exclusivamente na prestação de serviços interestaduais ou intermunicipal de transporte e de comunicação. De uma forma geral a tributação de serviços é competência municipal.

Geralmente nas prestações de serviços de comunicação incidirá sobre prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, estando incluso a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e ampliação de comunicação de qualquer natureza (PAULSEN, 2009, p. 227).

Na prestação de serviços interestaduais ou intermunicipal, o imposto incide sobre serviços prestados em regime de direito privado, não se confundindo assim, com os serviços públicos regidos por regime diferente. Portanto, incidirá nos serviços

rodoviários de carga por conta de terceiros, transporte de passageiros, transporte ferroviário e o multimodal de cargas.

## 2.2 INCIDÊNCIA

O ICMS é o imposto que incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação, conforme mencionado no Art. 155, II, da CF/88:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) 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.

Ou seja, ele incide quando o transporte: inicia em um município e termina em outro município, começa em um estado e termina em outro estado e inicia fora do Brasil e termina em um trecho intermunicipal ou interestadual dentro do Brasil (É passível de ICMS o serviço de transporte iniciado no exterior).

O ICMS é devido e sempre será pago ao estado em que é iniciada a prestação de serviço de transporte. Porém, quando o transporte se inicia fora do Brasil, o pagamento de ICMS é feito ao estado em que o serviço for concluído.

E aqui são alvo do ICMS os transportes de passageiros, valores, bens ou mercadorias. Como a base de cálculo é o serviço, exige-se que a prestação tenha sido onerosa.

Assim, a troca, a doação, a dação em pagamento são operações que oferecem a circulação jurídica da mercadoria e com isso são passíveis de incidência do ICMS.

A hipótese de incidência tributária, nada mais é, que um fato descrito na norma que quando praticado pelo sujeito passivo se subsume ao descrito, sujeitando o contribuinte às sanções legais previstas.

De acordo com Carvalho (2008, p.276) observa-se que:

Há de significar, sempre, a descrição normativa de um evento que, concretizado no nível das realidades materiais e relatado no antecedente de norma individual e concreta, fará irromper o vínculo abstrato que o legislador estipulou na consequência

Com isso a hipótese de incidência do ICMS é a operação jurídica que o comerciante, industrial ou produtor pratica que gere a transmissão de titularidade do bem.

Nesse sentido, Carraza (2003, p.40) corrobora: “[...] ICMS deve ter por hipótese de incidência a operação jurídica que praticada por comerciante, industrial ou produtor, acarrete a transmissão de sua titularidade”.

Nota-se que no ICMS o constituinte fez coincidir, via de regra, o aspecto espacial da hipótese de incidência com as delimitações geográficas, isso quer dizer que: o ICMS será devido ao ente federativo onde a operação mercantil foi realizada.

### 2.3 CONTRIBUINTE

O contribuinte para efeito no ICMS consiste em qualquer pessoa física ou jurídica, que realize com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, como também, se as operações e as prestações se iniciem no exterior.

A Constituição Federal de 1988 (CF) frisa claramente que caberá à Lei Complementar 87/96 (LC) definir quem serão os contribuintes do ICMS.

Observa-se que a LC 87/96, art. 4º, dispôs que:

Será contribuinte a pessoa física ou jurídica que realize com habitualidade, ou com intuito comercial, as operações que envolvam circulação de mercadoria, prestações de serviço de transporte dentro do Município, ou entre os Estados, ou ainda aquele que prestar serviços de comunicação. (BRASIL,1996).

Portanto, são aqueles que realizam com determinada frequência ou com intuito comercial operações que acarreta circulação de mercadorias ou na prestação de serviços no município, como também, as que prestam serviços de comunicação.

A lei ainda considera contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade.

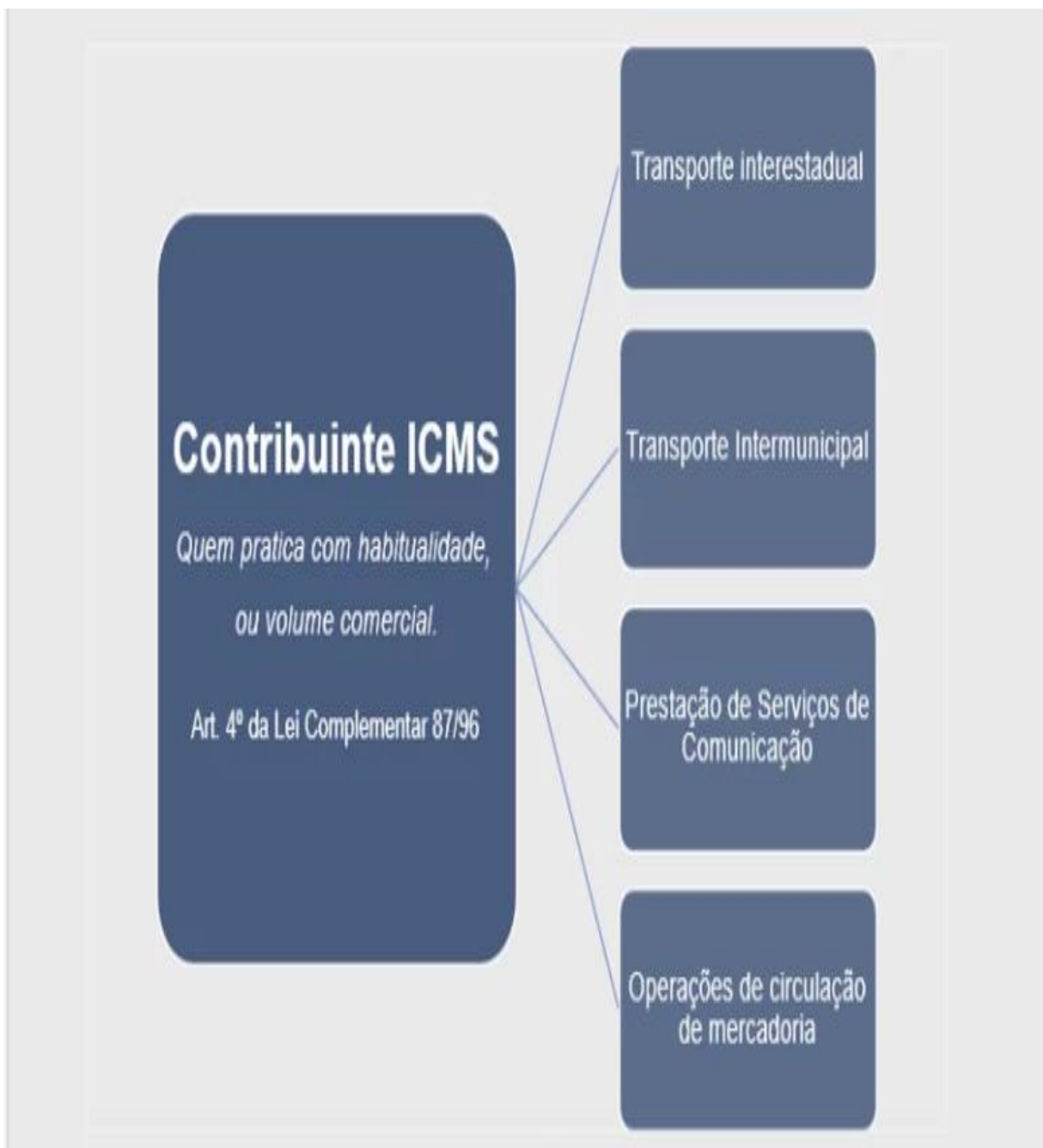
Nesse sentido, pode-se observar na LC 87/96, que:

Art. 4º,  
I – importe mercadorias do exterior, ainda que as destine a consumo ou ao ativo permanente do estabelecimento;  
II – seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior,

III – adquira em licitação de mercadorias apreendidas ou abandonadas;  
IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização. (BRASIL, 1996).

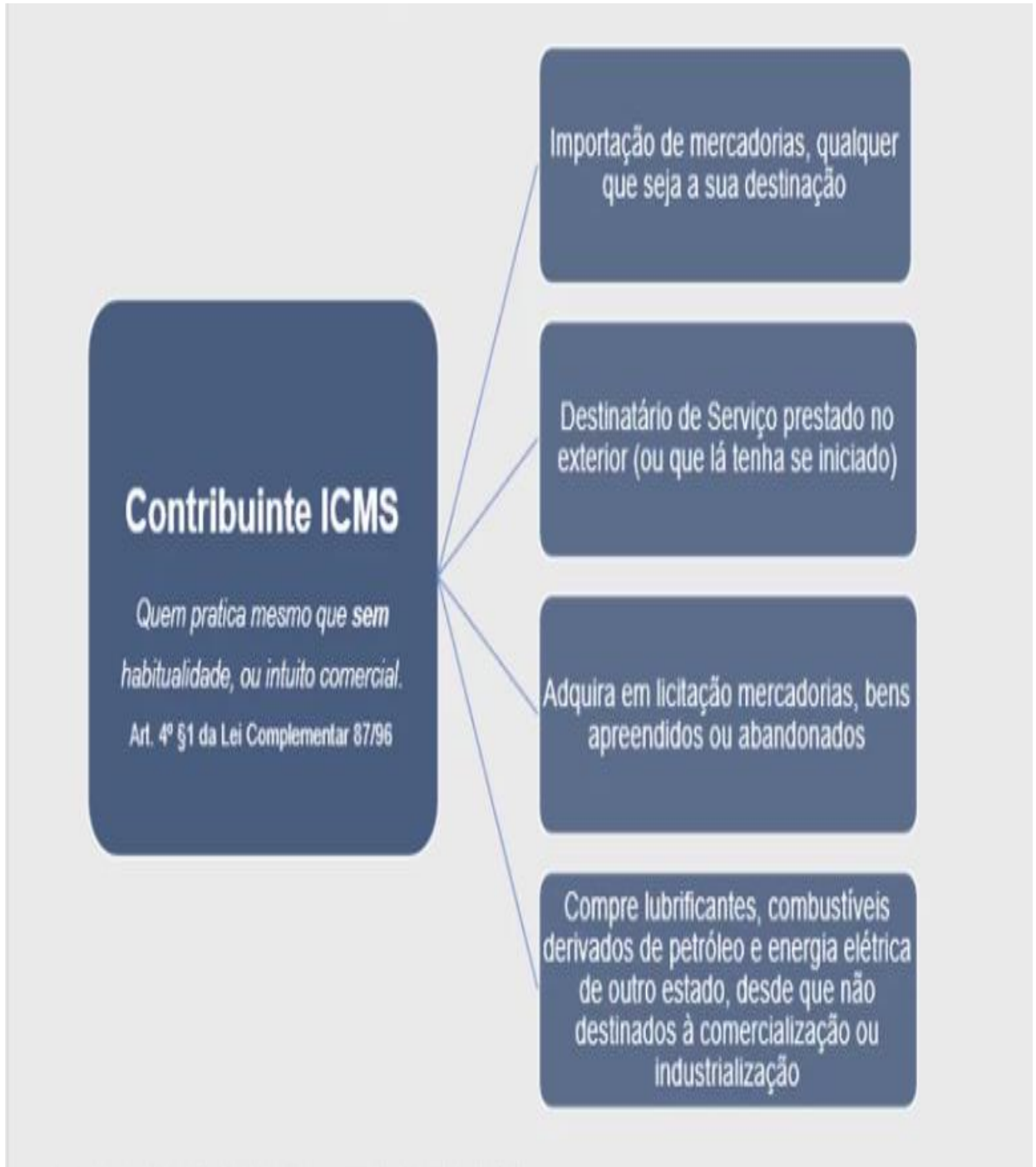
De forma geral, são toda forma de circulação e movimentação de serviços, produtos e mercadorias. Assim, para melhor entendimento podemos observar as imagens no quadro abaixo:

**Figura 1** – Contribuinte ICMS que pratica com habitualidade ou volume comercial.



Fonte: COSTA, Andressa Sehn. **Vamos escrever para arquivar**, 2020.

**Figura 2** – Contribuinte ICMS que pratica sem habitualidade ou volume comercial



Fonte: COSTA, Andressa Sehn. **Vamos escrever para arquivar**, 2020.

Perante LC87/96, considera-se também contribuinte o indivíduo que realiza importações de mercadorias mesmo que seja sem habitualidade, nesse contexto, pode-se mencionar que seria aquela mercadoria destinada ao consumo ou ativo permanente da empresa.

Como já mencionado, observa-se que é considerado sujeito passivo da obrigação tributária aquele que a lei atribui responsabilidade, assim a lei pode atribuir ao terceiro o pagamento da obrigação tributária.

Em suma essas são as hipóteses gerais referente ao contribuinte do ICMS, ressaltando que, em determinação de lei, compete aos Estados acrescentar outras possibilidades.

## 2.4 MERCADORIAS

A noção da definição de mercadoria é fundamental para compreensão do imposto em estudo.

De acordo com Borges (1975, p. 85), conceitua mercadoria como:

Bem móvel, que está sujeito à mercancia, porque foi introduzido no processo circulatório econômico. Tanto que o que caracteriza, sob certos aspectos, a mercadoria é a destinação, porque aquilo que é mercadoria, no momento que se introduz no ativo fixo da empresa, perde esta característica de mercadoria, podendo ser reintroduzido no processo circulatório, voltando a adquirir, conseqüentemente, essa conotação de mercadoria.

Mercadorias são coisas móveis sujeitas ao comércio. É o bem sujeito as regras estabelecidas no regime jurídico comercial. São coisas adquiridas pelos empresários para revenda, na fora em que a adquiriu, ou no caso de transformá-la e vendê-la a terceiro.

O conceito de mercadorias nos remete as coisas móveis, “[...] são coisas pelo que valem por si e não pelo que representam”. (MACHADO,2000, p.331).

Mercadorias são coisas móveis sujeitas ao comércio. É o bem sujeito as regras estabelecidas no regime jurídico comercial. São coisas adquiridas pelos empresários para revenda, na fora em que a adquiriu, ou no caso de transformá-la e vendê-la a terceiro.

Saliente-se que nem todo bem é mercadoria, mas somente aquele que for destinado ao comércio, a mercancia, pois deve estar integrado ao estoque da empresa e destinado a revenda.

Atualmente, pode se afirmar que o conceito de mercadoria também atinge os bens incorpóreos, uma vez que o Supremo Tribunal Federal entendeu que incide ICMS sobre a comercialização desses produtos.



A circulação de mercadoria é fato gerador do ICMS, desde que constitua uma atividade econômica usual e tenha objetivo de lucro.

A Lei Complementar 116/2003, estabeleceu o rol de serviços que serão fatos geradores do ICMS, de competência dos municípios. Entretanto, existem alguns bens que já são vendidos com o serviço agregado.

Caso este serviço não esteja na lista de serviços da lei citada, a soma do bem mais o serviço farão parte da base de cálculo do ICMS.

Podemos mencionar como exemplo, os restaurantes que, nos fornecimentos de mercadorias com a simultânea prestação de serviço constituirá fato gerador do ICMS sobre o valor total da operação.

## 2.5 OCORRÊNCIA

O legislador vinculou a ocorrência de determinados fatos ao surgimento da obrigação tributária. Assim, a ocorrência do ICMS consiste na situação de fato, prevista na lei de forma prévia, que, pela materialização do direito ocorre o nascimento da obrigação tributária.

O legislador define fato gerador da obrigação principal como sendo a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. Sua regulamentação constitucional está prevista na Lei Complementar 87/1996, como:

- I – da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;
- II – do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento;
- III – da transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, no Estado do transmitente;
- V – da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente;
- V – do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza;
- VI – do ato final do transporte iniciado no exterior;
- VII – das prestações onerosas de serviços de comunicação, feita por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;
- VIII – do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços: a) não compreendidos na competência tributária dos Municípios; b) compreendidos na competência tributária dos Municípios e com indicação expressa de incidência do imposto da competência estadual, como definido na lei complementar aplicável,
- IX – do desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas do exterior;
- X – do recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado no exterior;

- XI – da aquisição em licitação pública de mercadorias importadas do exterior apreendidas ou abandonadas;
- XII – da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização;
- XIII – da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente.

O surgimento da ocorrência pode ou não prover da vontade das partes.

## 2.6 NÃO - CUMULATIVIDADE

Com a previsão do Art.155, § 2º, I da CF/ 1988, o ICMS 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”.

Trata-se de garantia do contribuinte, é o direito que ele possui de compensar, em operações futuras, o tributo que ele já pagou.

De acordo com Melo (2012, p. 292) observa-se:

O ICMS é tributo não-cumulativo porque a Carta Magna o submeteu aos efeitos jurídicos tipicamente produzidos por um determinado sistema de abatimento criado pela própria Constituição (a não-cumulatividade é resultado, e não causa, do sistema de abatimentos).

A não-cumulatividade tem origem na evolução cultural, social, econômica e jurídica do povo, portanto este princípio se volta apenas para o consumidor e não para o contribuinte.

Para melhor entendimento da não-cumulatividade, faz-se necessário a utilização de duas expressões: crédito e débito. Entretanto, estas devem ser entendidas sob um prisma jurídico.

Nesse contexto, Costa (2014, p. 61) aduz: “[...] o termo crédito concernente à adoção do princípio da não-cumulatividade corresponde ao abatimento a que tem direito o contribuinte no momento do cálculo para efeito de pagamento do imposto”.

A diferença entre crédito e débito dar-se-á pela compensação, sendo estes termos, quando relativos a não-cumulatividade.

O STF já decidiu sobre a não-cumulatividade do ICMS, conforme jurisprudência abaixo:

a) não há ofensa ao princípio da não cumulatividade na hipótese de a legislação estadual não consentir com a compensação de créditos de ICMS advindos da aquisição de bens destinados ao consumo e ao ativo fixo do contribuinte. (STF, 1ª T., AI-AgR-ED 487.396/SP, Rel. Min. Eros Grau, j. 18.10.2005, DJ 18.11.2005, p. 9).

b) não se pode vedar a compensação do valor recolhido na operação anterior pelo simples fato de a mercadoria ter sido adquirida usada, com uma diminuição valorativa na base de cálculo. Nas palavras da Corte, “os preceitos das alíneas a e b do inciso II do § 2º do art. 155 da CF somente têm pertinência em caso de isenção ou não incidência, no que voltadas à totalidade do tributo, institutos inconfundíveis com o benefício fiscal em questão. (STF, Tribunal Pleno, RE 161.031/MG, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 24.03.1997, DJ 06.06.1997, p. 24.881; STF, 2ª T., RE-AgR 240/395/RS, Rel. Min. Maurício Corrêa, j. 28.05.2002, DJ 02.08.2002, p. 101; STF, 2ª T., AI-AgR-ED 389.871/RS, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 01.02.2005, DJ 04.40.2005, p. 35).

c) não obstante o entendimento relatado na letra b acima, no julgamento do RE 174.478, realizado em 17.03.2005 (Informativo STF 380), o Plenário do STF entendeu não ofender o princípio da não cumulatividade a exigência de estorno proporcional de crédito do ICMS relativo à entrada de mercadorias que, posteriormente, têm a saída tributada com base de cálculo ou alíquota inferior. (STF, 1ª T., AI 496.589/RS, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 15.05.2007, DJ 23.09.2005) (ALEXANDRE, 2015, p. 621).

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.

O princípio da não cumulatividade surgiu com a Reforma Constitucional nº 18 de 1965, para pôr fim à injustiça gerada pela cumulatividade do seu antigo imposto sobre o consumo. Considerado como um princípio porque vinculado a atuação estatal objetiva evitar que o ICMS se acumule durante as várias fases da cadeia econômica, como outrora.

## 2.7 SELETIVIDADE

O princípio da seletividade não é estranho ao ordenamento jurídico brasileiro, pois já se encontrava previsto no art. 15, §1º da Constituição de 1946 sob a forma de isenção.

Também havia previsão no Código Tributário Nacional (1966) e na Constituição de 1967, sendo que em ambos os casos disciplinava apenas o IPI, somente com o advento da Constituição de 1988 que teve sua aplicação estendida ao ICMS.

A seletividade está voltada ao grau de essencialidade de um produto, quanto maior sua necessidade, menor sua alíquota, estando os produtos divididos em três

categorias: “[...] necessários à subsistência (alíquotas suaves); úteis, mas não necessários (alíquotas moderadas); os produtos de luxo (alíquotas significativas, indo até o limite fixado em lei para cada produto)”. (MACHADO,2000, p.331),

A seletividade consiste em um princípio que determina que diferentes alíquotas sejam aplicadas a diferentes mercadorias.

Esse princípio surgiu no artigo 153, § I, da CF 1988, a redação do artigo nos direciona:

“§ 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.” (BRASIL, 1988).

Esse princípio foi aplicado para possibilitar que o consumidor pagasse apenas sobre aquilo que ele consome. Essa foi uma medida tomada pelo governo para beneficiar principalmente as classes menos favorecidas da população brasileira.

Dessa forma, idealizou-se que as famílias de classes mais baixas poderiam pagar pelos produtos essenciais. Enquanto isso, os produtos supérfluos serão consumidos pelas classes altas. Isso explica o fato de os impostos mais altos serem implantados em serviços e produtos supérfluos.

O Princípio da Seletividade é aplicado nos tributos indiretos como forma de implementar o princípio da isonomia e da capacidade contributiva.

Impera na doutrina a ideia de que a seletividade é meio de conquistar a Justiça Fiscal, observa-se:

Há vários modos diferentes através dos quais se revela e se viabiliza a aplicação do princípio da capacidade contributiva, dentre os quais: a) imunidade; b) isenção; c) seletividade; d) progressividade. (PAULSEN, 2012, p. 51).

A regra em foco significa que o ICMS operará, também, como instrumento de extrafiscalidade, visando beneficiar os consumidores finais, que efetivamente absorvem o impacto econômico do imposto.

Inegável, portanto, traduzir a seletividade uma manifestação do “[...] princípio da capacidade contributiva, na medida em que expressa a preocupação com o ônus financeiro do contribuinte de fato”. (COSTA, 2014 p. 282).

O objetivo final do princípio é conseguir, de maneira indireta, graduar a carga tributária do imposto de acordo com a capacidade contributiva dos consumidores, uma vez que os produtos essenciais são consumidos por todas as classes sociais, devendo, justamente por isso, estar sujeitos a uma suave ou inexistente carga tributária.

Não há nenhuma razão pela qual pudessem ser desconsiderados, no caso de impostos indiretos, os valores que os princípios em análise buscam preservar, a pretexto de que a capacidade contributiva deva ser a do contribuinte de direito, ignorando-se o contribuinte “de fato, ” [...] aliás, o princípio da seletividade, segundo o qual o gravame deve ser inversamente proporcional à essencialidade do bem. (AMARO, 2011. p. 133).

A seletividade é forma de concretização da capacidade contributiva em certos tributos indiretos.

O princípio da seletividade é “[...] mais amplo, pois dá cobertura tanto à isenção de produtos indispensáveis quanto à diferenciação de alíquotas de acordo com o grau de necessidade”. (TIPKE, 2002. p. 113).

Ademais, a seletividade como instrumento de extrafiscalidade teria, em tese, a finalidade tributar de forma menos onerosa a população mais pobre ao definir alíquotas mais suaves aos produtos considerados “essenciais”, mesmo assim a tributação é proporcional, de forma que pessoas com rendas (e capacidades contributivas) distintas contribuirão o mesmo valor, em axiomática violação ao princípio da capacidade contributiva.

## 2.8 ALÍQUOTAS

As alíquotas são percentuais definidos em lei aplicados sobre a base de cálculo, resultando no tributo para recolhimento, sendo de competência dos estados e Distrito Federal estabelecer as alíquotas, cada um legislando de forma distinta.

Para cálculo da Substituição Tributária, faz-se necessário a aplicação sobre a base de cálculo, sendo necessário conhecer a legislação do Estado destinatário dos produtos, no sentido de conhecer as alíquotas internas praticadas.

A fórmula para a base de cálculo é simples como pode-se observar no quadro abaixo:

**Tabela 1** –Fórmula para base de cálculo

$$\text{BASE DE CÁLCULO} = (\text{Valor da Mercadoria} + \text{Frete} + \text{Seguro} + \text{IPI}) + \text{MVA}$$

**Fonte:** Elaborado pelo autor (2021).

Com o objetivo de equilibrar os preços tanto nas operações internas e interestaduais, foram criados diversos protocolos e convênios que determinam as “MVA” (margem de valor agregado), que são utilizadas tanto nas operações internas como nas interestaduais.

Torna-se necessária a utilização da MVA ajustada, no entanto, quando houver diferença de alíquotas entre os estados da operação.

A fórmula da MVA ajustada também é simples, como pode-se observar no quadro abaixo:

**Tabela 2** – Fórmula para cálculo da MVA

$$\text{MVA AJUSTADA} = [(1 + \text{MVA ST original}) \times (1 - \text{ALQ inter}) / (1 - \text{ALQ intra})] - 1$$

**Fonte:** Elaborado pelo autor (2021).

Segundo a resolução do senado, nas mercadorias estrangeiras é aplicado a taxa de 4% quando houver operações interestaduais, no geral são taxados todos os produtos importados.

Na hora de calcular o imposto, a taxa de 4% corresponde à alíquota interestadual, independente do estado de destino.

Isso significa que um produto estrangeiro que entrou no país pelo porto de São Paulo, vai pagar a mesma quantidade de impostos para qualquer destino. Sendo assim a base cálculo será:

Alíquota interna + 4% + Difal (alíquota interna – 4% de alíquota interestadual para importados).

Ressaltamos que, é necessário um conhecimento bem específico e acompanhamento constante da legislação para evitar riscos de autuações fiscais, sendo necessário estar atualizado sobre a incidência deste imposto sobre as suas importações para não ter de arcar com custos desnecessários.

Assim, apresentamos uma tabela com a lista das alíquotas de todos os Estados da Federação brasileira.

**Tabela 3 – Alíquotas do ICMS interestadual e dentro do Estado.**

Aliquota Interna do ICMS	DESTINO																											
	AC	AL	AM	AP	BA	CE	DF	ES	GO	MA	MT	MS	MG	PA	PB	PR	PE	PI	RN	RS	RJ	RO	RR	SC	SP	SE	TO	
ORIGEM	AC	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	
	AL	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	AM	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	AP	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	BA	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	CE	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	DF	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	ES	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	GO	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	MA	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	MT	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	MS	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	MG	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	18	7	7	12	7	7	7	12	12	7	7	12	12	7	7
	PA	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	PB	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	PR	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	16	7	7	7	12	12	7	7	12	12	7	7
	PE	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	PI	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	RN	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12
	RS	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7	17	12	7	7	12	12	7	7
	RJ	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7	12	19	7	7	12	12	7	7
	RO	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12
	RR	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12
	SC	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7	12	12	7	7	17	12	7	7
	SP	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7	12	12	7	7	12	18	7	7
	SE	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12
TO	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	

Fonte: <https://g7.com.br/tabela-de-icms-interestadual/2021>

Observe o passo a passo de como consultar a tabela Alíquotas do ICMS interestadual e dentro do Estado (tabela acima).

Primeiro: consulte a localização da Origem do Estado remetente.

Segundo: localize, na coluna Destino, o estado que deseja localizar o Estado destinatário.

Terceiro: na intersecção das duas linhas (tanto origem quanto destino) você obterá a alíquota aplicada na operação.

Na transversal, é possível visualizar a alíquota aplicada internamente dentro de cada Estado (observando que se trata da alíquota geral, que pode ser diferente conforme o produto ou serviço).

Como já mencionado no escopo do trabalho, o ICMS consiste em um imposto estadual, portanto somente os Governos Estaduais e o Distrito Federal podem estabelecer alíquotas para ele.

Por essa razão, cada Estado do país costuma ter uma alíquota diferente. Além disso, há distinções na cobrança de valores na alíquota interestadual e na estadual.

Geralmente o ICMS interestadual tem alíquota de 7% ou 12% (dependendo dos Estados envolvidos). No estado de São Paulo, por exemplo, a alíquota de saída “interestadual” do produto para praticamente todos os outros Estados é de 7%. No entanto, para vendas internas, a alíquota é de 18%.

## 2.9 DIFAL

O diferencial de alíquotas do ICMS (DIFAL) foi instituído na CF/88 no artigo 155. O inciso VII, aborda como era calculado o ICMS nas operações destinadas a consumidor final de outro Estado e o inciso VIII aborda a hipótese de incidência do ICMS diferencial de alíquotas conforme o texto da CF/88, antes da Emenda Constitucional 87/2015. Como transcrito:

Art. 155 - VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á: a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto; b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele; VIII - na hipótese da alínea ‘a’ do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual”.

Observa-se que, devido ao grande aumento das vendas à distância para os consumidores finais, os Estados que possuem instalados grandes centros de distribuição de produtos passaram a ter um acréscimo na arrecadação, enquanto outros Estados, que são predominantemente consumidores, a arrecadação diminuiu.

Com o intuito de reduzir esse desequilíbrio na arrecadação do ICMS entre os Estados, foi editada em 2015 a Emenda Constitucional nº 87 que passou a prever que, nas operações destinadas a consumidor final, contribuinte ou não do imposto,



caberia ao Estado destinatário do produto a diferença entre a sua alíquota interna, e a alíquota interestadual, nesse contexto surge famoso Difal, que é usado para dividir a arrecadação entre o Estado de origem da empresa e o do consumidor.

Podemos exemplificar: uma varejista estabelecida em São Paulo, por exemplo, que vende mercadorias para um consumidor residente no Bahia, precisa recolher a alíquota interestadual de ICMS à Fazenda paulista e o diferencial para o Fisco baiano.

Para calcular o Difal é simples, basta utilizar como base o imposto cobrado pelo Estado de destino da mercadoria. Se é de 18%, por exemplo, reduz-se os 7% ou 12% recolhidos na origem e paga-se a diferença — 11% ou 6% ao Estado de destino.

Essa cobrança vinha sendo realizada por meio de normas estaduais, com base na Emenda Constitucional nº 87, de 2015. Mas acabou gerando uma conflituosa manifestação sendo contestada no Judiciário por grandes varejistas. A questão acabou nas mãos dos ministros do Supremo.

Haja vista que o ICMS era recolhido integralmente no estado de origem.

### III - COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA NO ICMS

#### 3.1 ABORDAGEM CONCEITUAL

O poder de instituir tributos por meio de lei própria, em observância aos limites ao poder de tributar estabelecidos na Magna Carta e às normas gerais editadas pela União, é denominado de competência tributária.

A ideia de competência tributária nos remete ao poder ou uma atribuição facultativa conferida pela Constituição Federal aos entes federativos (União, governos Estaduais, Municípios e Distrito Federal), por meio da qual eles estão autorizados a instituir determinados tributos em seu território.

Segundo o disposto no art. 7º, caput, do código tributário nacional - CTN “[...] a competência tributária é privativa, inalterável, não caduca, intransferível, irrenunciável e indelegável”.

Entretanto, mesmo verificando que se trata de competência irrenunciável e intransferível, o seu exercício pode ser tido como facultativo, pois cabe ao ente tributante a decisão sobre o exercício da competência tributária.

Competência tributária é a aptidão para criar tributos em abstrato, por meio de lei, com todos os elementos essenciais (hipótese de incidência, sujeito ativo, sujeito passivo, base de cálculo, alíquota). Abrange também a aptidão para aumentar, parcelar, diminuir, isentar, modificar, perdoar tributos entre outros.

Normalmente, quem tem competência é o sujeito ativo da relação jurídica tributária, pois também têm capacidade tributária ativa (aptidão para cobrá-lo), porém nada impede que a pessoa política, por meio de lei, delegue a capacidade tributária ativa a terceiros, figurando este terceiro como sujeito ativo do tributo.

Segundo Carrazza (2003, p.48), a competência tributária deve ter seis qualidades entendidas como: privatividade, indelegabilidade, incaducabilidade, inalterabilidade, irrenunciabilidade e facultatividade do exercício.

Entre as faculdades do Poder Constituinte Originário, está a possibilidade de estabelecer normas de natureza tributária, criando assim direitos e deveres para os contribuintes.

Em suma, a Constituição não cria tributos, ela autoriza que os entes federativos os criem com consonância com a lei.

Previsto na C/F 88, art. 145, dispõe quais entes podem instituir os tributos:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 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.

§ 2º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

Além disso, ela elenca as limitações desse poder, bem como estipula quais tipos de tributos são de competência de cada ente.

A competência tributária para legislar pertence ao legislativo, tanto federal, estadual (DF) e municipal. Cada um no âmbito dos seus respectivos tributos.

Entretanto, a competência para arrecadar pode ser, constitucionalmente, transferida para outro ente sem que seja entendido como delegação de competência.

Nesse sentido, a C/F 88, art. 145, os princípios gerais foram estabelecidos nos art. 145 e 146 como:

art. 145, onde, como regra, foi definido que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os tributos definidos como impostos, taxas e contribuição de melhoria.

art. 146 afirma que os conflitos de competência entre os entes federativos em matéria tributária serão dirimidos através de Lei Complementar.

Assim como, os limites da tributação, tais como definição de tributos, fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

Em síntese, a competência tributária, em sentido estrito, é política e se refere à possibilidade de o ente editar a lei que criará o tributo, definindo os seus elementos essenciais.

A excepcionalidade prevista no art. 7º, caput, do Código Tributário Nacional, refere-se à capacidade tributária ativa e, essa, nada mais é que a denominação utilizada pela doutrina à parcela administrativa da competência tributária.

Nota-se o que aduz o referido artigo:

Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa

jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.

Nesse sentido, infere-se que a capacidade ativa decorre da competência tributária. Porém, essa é de natureza administrativa e visa a arrecadação ou fiscalização de tributos, podendo ainda, executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária.

Já capacidade tributária ativa é administrativa e delegável, como, por exemplo, a transferência nas funções de arrecadar ou de fiscalizar para outra pessoa jurídica de Direito Público.

### 3.2 ESPECIFICIDADE EM COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Em se tratando da competência tributária essa foi repartida pelo legislador constituinte como tributos vinculados e tributos não vinculados.

Ou seja, aquele que a arrecadação é destinada para um fim específico e a contraprestação é imediata e, já os tributos não vinculados sua arrecadação não tem finalidade específica, são destinados ao interesse da coletividade.

Para os tributos vinculados atribuiu-se competência ao ente que efetuar a atividade com base em um fato gerador definido.

A competência tributária privativa é o poder deferido aos entes federativos para criar impostos que são enumerados na Constituição Federal.

Uma forma de diferenciar competência privativa de competência exclusiva, utilizada pelos constitucionalistas, é verificar a possibilidade de delegação de competência.

Tem-se que a competência privativa seria delegável enquanto a exclusiva não seria passível de delegação.

Assim, seguindo a terminologia consagrada, as competências tributárias com o rol dos impostos referentes a cada ente tributante determinados na Constituição Federal serão denominadas privativas.

Conforme disposto no art. 153 da CF/1988 que enumera os impostos federais, verifica-se a competência privativa da União em instituir impostos:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III - renda e proventos de qualquer natureza;

IV - produtos industrializados;

V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;  
 VI - propriedade territorial rural;  
 VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

Destacam-se ainda no plano de instituição de tributos pela União, o Empréstimo Compulsório (art. 148, CF) e as Contribuições Especiais (art. 149, CF).

O art. 154 previu o que a doutrina chama de Competência Residual, o seja, a União pode instituir outros impostos, diferentes dos relacionados no art. 153, desde que sejam mediante lei complementar, sejam não-cumulativos e tenham base de cálculo e fato gerador diferente dos impostos já existentes.

Este mesmo artigo prevê a instituição de impostos extraordinários na iminência ou caso de guerra externa, compreendidos ou não em sua competência tributária.

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)  
 I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)  
 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; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)  
 III - propriedade de veículos automotores. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

E por fim os arts. 156 e 147, parte final, ambos da CF/1988 que enumeram os impostos municipais, veja-se:

Art. 156.  
 Compete aos Municípios instituir impostos sobre:  
 I-propriedade predial e territorial urbana;  
 II-transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;  
 III-serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

A competência tributária comum está relacionada a atividades do Estado, como no caso das taxas e contribuições de melhoria.

Nesse caso, a Constituição Federal não estabeleceu um rol taxativo dos entes políticos que poderiam instituir tais tributos vinculados.

Infere-se que, que poderão atuar como entes tributantes das taxas e contribuições de melhoria, de forma comum, os [...] Estados, Distrito Federal e

Municípios, desde que realizem os fatos geradores dos gravames. (SABBAG, 2014, p.88).

Entretanto, deverão ser obedecidas duas limitações: a não cumulatividade e a proibição de coincidência de fato gerador ou base de cálculo com fato gerador ou base de cálculo de outros impostos ou contribuições.

### 3.3 TITULARES DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

A competência tributária é exercida pelas pessoas políticas, quais sejam, União, Estados, Municípios e o Distrito Federal e, o exercício do poder de legislar sobre a criação de tributos apenas é possível tendo em vista as limitações instituídas pela Constituição Federal.

O Diploma Máximo estabeleceu competência em caráter privativo para a União, Estados, Municípios e Distrito Federal de instituírem todas as formas de tributos, quais sejam, impostos, taxas e contribuições.

A Constituição estabeleceu ainda, as limitações para instituição dos tributos, ou seja, delimitou o campo tributário e o deu em caráter privativo para cada ente político. Assim, cada ente federativo recebeu um campo tributário próprio.

Dessa forma, verifica-se que a Constituição Federal descreveu a extensão da matéria quanto a instituição de tributos, bem como, a competência para os entes federados criá-los. Como podemos observar nos mencionados abaixo.

#### 3.3.1 Competência da União

Os tributos de competência da União, foram definidos no art. 153 da CF/88, e incidirá sobre os seguintes fatos geradores:

- I – Importação de produtos estrangeiros (II);
- II – Exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados (IE);
- III – Renda e proventos de qualquer natureza (IRPF e IRPJ);
- IV - Produtos industrializados (IPI);
- V – Operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF);
- VI – Propriedade territorial rural (ITR);
- VII – Grandes Fortunas, nos termos de lei complementar.

### 3.3.2 Competência dos Estados e Distrito Federal

Aos Estados e ao Distrito Federal, nos termos do art. 155 da CF/88, cabe instituir impostos sobre:

I – Transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos. No Estado de São Paulo este imposto se chama ITCMD e foi instituído pela Lei Complementar 10.705/2000.

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.

III – Propriedade de Veículos Automotores – IPVA. Este imposto tem suas alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal e podem ser diferenciadas em função do tipo e utilização do veículo.

### 3.3.3 Competência Municipal

Aos Municípios cabe os serviços de qualquer natureza (ISS).

Nos termos do art. 156, compete aos Municípios instituir impostos que tenham como fato gerador:

- I – Propriedade predial e territorial urbana (IPTU);
- II – Transmissão “Inter Vivos”, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição (ITBI).
- III – Serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II (que trata do ICMS), definidos em Lei Complementar.

A Lei Complementar nº 116/2003 definiu sobre quais os serviços que incidirão o ISS.

Com esta apresentação da divisão de competência dos tributos feita pela CF/88, é possível identificar onde está inserido o ICMS.

Trata-se de tributos de competência estadual, apesar de 25% de sua arrecadação ser repartida com os municípios.

A discussão deste estudo refere-se a um fato gerador, ou a possibilidade de ser encarado como tal, de um tipo de operação de ICMS, qual seja, a transferência de mercadorias entre filiais dentro do Estado de São Paulo.

## IV – DAS DIVERGÊNCIAS E POSICIONAMENTOS

### 4.1 APONTAMENTOS

As divergências tributárias datam desde a instalação da República no começo do século passado. De fato, são inerentes a forma federativa em que não se definem claramente os direitos e os deveres dos diversos entes da federação.

A Consultoria Tributária de São Paulo, ressalta que, enquanto não proferida a decisão final referente aos embargos de declaração interpostos em razão de omissões decorrentes do teor da decisão proferida na ação direta de constitucionalidade - ADC 49 e, tendo em vista a legislação vigente do imposto (Lei Complementar nº 87/1996, Lei Estadual nº 6.374/1989 e RICMS/2000) e a natureza vinculada da atividade fiscalizatória, entende-se que permanecem aplicáveis as atuais disposições legais condicionantes ao correto aproveitamento do crédito nas transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular. Este era o entendimento antes do trânsito em julgado da ADC 49.

A Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC) foi introduzida no ordenamento jurídico pela Emenda Constitucional nº 3/93 com a alteração da redação do artigo 102, inciso I alínea a, e acréscimo do § 2º ao referido artigo, bem como o § 4º ao artigo 103, todos da Constituição Federal, tendo sua disciplina processual sido regulamentada pela Lei 9.868/1999.

Busca-se por meio desta ação declarar a constitucionalidade de lei ou ato normativo federal.

Nesse sentido, o Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) declarou recentemente, através da ADC 49, a inconstitucionalidade de dispositivos da Lei Complementar 87/1996 (Lei Kandir) que preveem a ocorrência de fato gerador do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) na transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte.

Mas em razão da sistemática tributária que envolve o ICMS (não cumulatividade), que é apurado por estabelecimento (débito/crédito), a decisão do STF trouxe diversos problemas para os contribuintes e também para os Estados.

Como regra, o artigo 12, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96 estabelecia que “ocorre o fato gerador do imposto em toda saída de mercadoria de



estabelecimento de contribuinte, inclusive na saída em transferência para outro estabelecimento do mesmo titular”.

Em suma, o que podemos mencionar é uma discrepância generalizada no mercado paulista, pois ora há destaque do ICMS nas transferências de mercadoria e ora não! Dependendo se o contribuinte obedeceria o RICMS/SP ou as decisões do judiciário.

Importa destacar que as Administrações Públicas dos entes estaduais, em geral, a respeito dos precedentes dos Tribunais Superiores, pelo menos até então, sempre resistiram em acatar a não incidência do ICMS nas operações de transferência realizadas entre estabelecimentos de um mesmo titular.

Para tanto, amparam-se em disposições legislativas estaduais internas que expressamente preveem a referida incidência, bem como nas mencionadas normas da Lei Kandir que abarcavam essas operações.

No âmbito do processo administrativo estadual, via de regra, alega-se que as reiteradas decisões dos Tribunais Superiores (mesmo que consolidadas) não teriam o condão de cortar a validade das normas estaduais e dos artigos da Lei Complementar Federal nº 87/96, até então válidos e vigentes, e ainda o julgador administrativo não possui competência para declarar eventual inconstitucionalidade de Lei estadual ou Complementar.

Nesse sentido, como já mencionado, a Constituição não cria tributos, ela autoriza que os entes federativos os criem por meio de lei, ou seja, em conformidade com o que prescreve a lei em si.

Cabe ressaltar que a ADC 49 decretou a inconstitucionalidade dos seguintes dispositivos da lei complementar federal nº 87/1996:

- a. Inciso II, do §3º do art. 11 (retira o Princípio da Autonomia dos Estabelecimentos de cada Titular);
- b. Inciso I do art. 12 (retira o trecho “ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”)
- c. §4º do art. 13 (trata da base de cálculo de saída para estabelecimento do mesmo titular localizado em outro Estado).

O julgamento da ADC 49 foi suspenso pelo Ministro Dias Toffoli (Vista) para verificação da modulação dos efeitos da ação. O julgamento está novamente paralisado, desta vez por um pedido de vista do Ministro Nunes Marques (09/05/2022). Está em discussão somente a modulação dos efeitos da ADC 49.

## 4.2 POSICIONAMENTOS

### 4.2.1 Judiciário

A discussão sobre a incidência de imposto sobre circulação de mercadoria nas transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, arrasta-se desde a promulgação do Decreto-Lei nº 406/1968.

Este decreto estabelecia normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas a circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, o antigo ICM.

Este imposto guarda bastante semelhança com o atual ICMS. Deste modo, a interpretação do judiciário sobre o tema foi construída com base no ICM e mantida até hoje.

Os questionamentos sobre a incidência ou não do ICM, estenderam-se até 1996 quando foi promulgada a Súmula nº 166 a qual já abordava: [...] “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.” Observe-se que a Súmula foi editada em 14/08/1996, ou seja, já na vigência da nova Constituição Federal e, portanto, do ICMS.

Conforme já mencionado, está em andamento a ADC 49 proposta pelo Estado do Rio Grande do Norte. Nesta ação é solicitada o reconhecimento da constitucionalidade dos seguintes dispositivos da Lei Kandir:

- a. Inciso II do §3º do artigo 11;
- b. Inciso I do artigo 12 no trecho “ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”;
- c. Parágrafo 4º do artigo 13.

O Inciso II do §3º do artigo 11 da LC 87/96 trata do Princípio da Autonomia da Contabilidade de cada Estabelecimento. Trata-se de metodologia contábil consagrada na contabilidade para apuração de impostos por estabelecimentos, individualizadamente, e não totalizando por empresa (através de seu CNPJ base).

O inciso I do artigo 12 define o fato gerador do ICMS e, em sua parte final, deixa claro que a regra vale para circulação de mercadorias entre as filiais de seus estabelecimentos.

O parágrafo 4º do artigo 13 trata da base de cálculo das operações entre estabelecimentos entre filiais. Porém, uma vez que não existirá mais a incidência de ICMS nestas operações, também foi retirado do ordenamento jurídico.

O STF já decidiu pela inconstitucionalidade destes dispositivos ao longo da ADC. Entretanto, ainda não chegou a um consenso em relação a modulação dos efeitos, por isso, o julgamento está suspenso com vista solicitada pelo Ministro Nunes Marques.

Cabe ressaltar que a decisão do STF traz, imediatamente, uma série de questionamentos.

Em relação a grande maioria das empresas que destacaram o ICMS em suas operações entre filiais, o ICMS deverá ser estornado? Podem ser objeto de autuação pelas Administrações Tributárias? E os autos de infrações que foram pagos ou objeto de acordo de parcelamento, serão restituídos os impostos?

Em relação a forma de contabilidade de apuração dos impostos, particularmente o ICMS, toda a legislação baseia-se na premissa da autonomia dos estabelecimentos, inclusive com prazos de apuração distintos para cada filial. Será possível pelas empresas questionar este modelo uma vez que esta autonomia foi considerada inconstitucional? E as transferências de créditos entre estabelecimentos? Não serão mais permitidas e como será tratado o saldo credor acumulado?

Desta forma, toda a comunidade contábil está aguardando um detalhamento maior da decisão da ADC 49, inclusive de como ficará a modulação de seus efeitos. Destaque-se que a proposta do Ministro Nunes Marques é para que a decisão fique sem efeito por dezoito meses. Sendo até possível que neste período seja publicada uma Reforma Tributária que pode inclusive extinguir o ICMS.

#### **4.2.2 Judiciário Versus Administração Pública**

Todos os anos, o judiciário paulista julga inúmeros autos de infrações originários da cobrança de ICMS em operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa.

A falta de consenso entre a posição da Administração Pública Paulista, em particular da Fazenda Pública, e das decisões do judiciário geram um longo, custoso e desgastante processo judiciário.

A Fazenda lavra autos de infração que não são recolhidos. O judiciário é movimentado para julgar situações que, na sua visão, já foram pacificadas.

O contribuinte precisa reservar parte do orçamento da empresa para o contencioso tributário, muitas vezes com implicações no resultado de seus balanços patrimoniais.

A Constituição Federal de 1988 previu em seu artigo 155, inciso II, a competência dos Estados e do Distrito Federal para instituir imposto sobre as operações relativas a circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

No inciso I, do § 2º, do mesmo artigo, definiu o que a doutrina conceitua como o Princípio da Não Cumulatividade.

Baseado neste instituto, o contribuinte compensará o imposto 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.

A promulgação da Lei Complementar referente ao ICMS, exigida pela CF/88, só ocorreu em 1996 com a publicação da Lei Complementar 87, a famosa “Lei Kandir”.

Nesta lei, foi definido que, como regra, a incidência se dará pela saída a qualquer título de mercadorias do estabelecimento. E este é o entendimento da Administração Pública na elaboração das suas leis e decretos sobre a matéria.

Entretanto, no âmbito do judiciário habita uma visão divergente onde é questionado o conceito da saída física e, por consequência, a incidência de ICMS entre as transferências de mercadorias entre filiais.

Existem duas correntes que irão definir a incidência de ICMS nas operações entre filiais, conforme descritas abaixo.

A corrente majoritária, que contempla as decisões do STF – Supremo Tribunal Federal, STJ – Superior Tribunal de Justiça e doutrina tradicional, entende que não se deve incidir o ICMS sobre as operações de transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa.

Esta linha de pensamento explica as decisões tomadas no judiciário e, particularmente, na ADC 49. Considerando que em uma transferência entre filiais não existe circulação jurídica da mercadoria, não mudou de dono, não deveria incidir

o ICMS. Essa linha entende que o fato gerador só ocorre na mudança de proprietário. A ADC 49 não esclarece sobre os impactos na contabilidade, na arrecadação, na sistemática da não-cumulatividade e na execução fiscal.

A corrente, aparentemente, minoritária é seguida pela Administração Pública de São Paulo, por outros estados e pela doutrina moderna, e aplica a literalidade dos dispositivos legais, principalmente da LC 87/96, dando suporte para todos os autos de infrações lavrados pela Fazenda Pública.

A Administração Tributária analisa as operações de ICMS dentro de um sistema de tributação que considera a circulação física da mercadoria em conjunto com o princípio da não-cumulatividade e a autonomia dos estabelecimentos. Este sistema teria sido projetado para permitir as devidas compensações e não gerar distorções na arrecadação e recolhimento em relação aos estados e municípios.

#### **4.2.3 Fazenda Pública Paulista e doutrinadores da corrente minoritária**

Até a declaração da inconstitucionalidade do artigo 11, §3º, II, também do art. 12, I, no trecho “ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”, e art. 13, §4º, da Lei Complementar Federal nº 87/1996, a Fazenda Pública do Estado de São Paulo, vinha aplicando o entendimento de que bastaria a circulação física da mercadoria ou bem para a incidência do ICMS.

Embora a discussão maior fosse sobre a base de cálculo do ICMS, o parecer dos doutrinadores desta corrente, reafirmam o entendimento de que a Constituição Federal, em seu artigo 155 instituiu a competência para os estados e Distrito Federal para instituição do ICMS, e ainda, no seu inciso III do art. 146, ficou estabelecido que a lei complementar federal apresentaria a definição do fato gerador da obrigação tributária.

De fato, isso foi feito através da Lei Complementar nº87/1996.

Para corroborar sua tese em seu parecer, os tributaristas reafirmam a legalidade do inciso I do artigo 12 da LC 87/1996, ou seja, a incidência de ICMS nas operações de transferências interestaduais.

É importante atentar que as posições foram manifestadas antes da ADC 49.

Ao afirmar sua posição, os autores reafirmam o princípio da autonomia dos estabelecimentos esculpido no §3º do art. 11 da LC 87/1996, também objeto da ADC 49.

Em análise, o Procurador, Doutor e Mestre em Direito Tributário Cristian Ricardo Prado Moisés estuda os impactos na arrecadação de estabelecimentos da mesma empresa situados em diferentes estados.

O Procurador afirma que, “em virtude da competitividade e das metas de incremento de lucro, cada vez mais, as empresas buscam reduzir a carga tributária e aumentar a eficiência na entrega dos produtos aos consumidores finais.”

Essas incessantes buscas explicam o crescimento do número de pessoas jurídicas com estabelecimentos em diferentes entes federados, bem como a elevação da quantidade das movimentações mercantis entre essas unidades empresarias.

Diante desta complexidade, entende que a clássica teoria da circulação jurídica (que respalda a jurisprudência predominante) tornou-se defasada.

Pondera que ao considerar como imprescindível para a incidência do ICMS a transferência de titularidade e o intuito do lucro, essa construção teórica impede a tributação de transferências de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, localizados em estados distintos.

Sob o prisma da arrecadação do imposto, tal impedimento, em geral acaba por permitir que um ente federado enriqueça às custas de outro, acarretando inaceitável ofensa direta ao princípio federativo.

Visto que, o problema só será solucionado com a reformulação da tradicional teoria da circulação jurídica, mediante interpretação sistemática e o princípio hermenêutico da unidade da Constituição.

Esta nova interpretação, afastaria a ideia de que o art. 155, II, da CF/88 vincularia a incidência do ICMS, de modo exclusivo, à ocorrência de negócio bilateral, com intuito de lucro, com transferência de titularidade.

Ressalta que a tributação destas operações de transferências interestaduais, a rigor, não representa aumento de carga tributária, em virtude da não-cumulatividade do ICMS.

Como o estabelecimento de destino teria direito ao crédito no mesmo montante, seria uma operação neutra, ou seja, sem aumento de carga tributária.

A ótica apresentada pelo Sr. Dr. Cristian Ricardo Prado Moisés é a mesma exposta pelo Governo do Estado do RN com a ADC 49.

Entretanto, a decisão desta ADC não enfrentou as questões da separação da arrecadação e do princípio federativo.

Em seu artigo, “A base de cálculo do ICMS em operações interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular”, o Doutor Ricardo Lodi Ribeiro também enfrenta o tema e diverge da posição consolidada nos tribunais:

Tendo o ICMS sido criado pela Constituição Federal sob o pálio do princípio da não cumulatividade, do qual decorre o princípio da autonomia dos estabelecimentos, erigido também em cumprimento à praticidade administrativa (BRASIL, 319922/2011).

Portanto, à neutralidade econômica e à justa repartição das receitas tributárias entre os entes federativos, é legítima a incidência do ICMS na circulação econômica da mercadoria entre estabelecimentos do mesmo titular.

Ainda que de forma minoritária, existe uma corrente tributária que entende pela legalidade da cobrança de ICMS nas operações interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa.

Diferentemente da doutrina majoritária e da jurisprudência, a administração pública, em suma, enfrenta a questão dos impactos da interpretação dominante no princípio federativo, na não cumulatividade, na autonomia dos estabelecimentos, na neutralidade econômica e na justa repartição das receitas.

Analisando as decisões do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo, que julga os recursos administrativos referente a lavratura de autos de infração de impostos e multas (AIIM), verificamos o mesmo alinhamento com esta corrente minoritária.

Estas decisões estão alinhadas com o Regulamento de ICMS de SP, abaixo apresentado:

Artigo 2º - Ocorre o fato gerador do imposto:

I - na saída de mercadoria, a qualquer título, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;  
[...]

Motivo pelo qual em muitos julgamentos o contribuinte tem seus pedidos julgados improcedentes e, na sequência, caminham para o judiciário onde existe outra linha de pensamento.

#### 4.2.4 Os Estados e possíveis impactos da ADC 49 na Guerra Fiscal

Devido ao modelo de Federação adotado no Brasil, constitui Estados Federados os indivíduos jurídicos de direito público interno, responsáveis pela condução dos governos regionais e pelo exercício das competências para tratar de assuntos de predominante interesse regional. Por sua vez, esses indivíduos são dotados de autonomia política, capacidade de auto-organização e autolegislação, autogoverno e de autoadministração.

Uma vez que, sendo detentores de auto-organização e autolegislação, os Estados organizam-se e regem-se pelas Constituições e leis que adotarem, assim visando fixar os fundamentos políticos e jurídicos de organização dessas coletividades regionais.

Observando que, a competitividade entre contribuintes tem aumentado consideravelmente ao decorrer dos anos e a redução de custos tem sido a meta principal de grande parte deles para continuarem atuando no mercado. dando-se conta dessa situação, os governantes estaduais têm ofertado possibilidades de melhoria econômica às empresas através de benefícios e incentivos fiscais, com o intuito de atraí-los para seus territórios originando assim a chamada Guerra Fiscal de ICMS.

Segundo Serra & Afonso (1999, p. 17), a consequência da “Guerra Fiscal” entre os estados, mediante a manipulação do ICMS e a concessão de benefícios disfarçados na forma de empréstimos subsidiados e até participações acionárias, dá-se em duas áreas.

A primeira está relacionada ao aumento do déficit público da Federação, pois, ao diminuir a receita estadual como um todo (esse raciocínio parte do princípio que a “Guerra Fiscal” é um jogo em que o ganho de um estado se dá necessariamente por meio da perda dos demais), isso faz com que o déficit estadual consolidado seja incrementado, o que, por sua vez, devido ao grande peso relativo dos déficits estaduais em relação ao déficit global da Federação, faz com que o déficit público no total aumente.

A segunda consequência dá-se na concentração regional da economia, na medida em que os estados mais desenvolvidos, do ponto de vista econômico, têm óbvias vantagens, como na localização do mercado consumidor e a melhor Infra-Estrutura econômica e social, em relação aos menos desenvolvidos

A Guerra Fiscal de ICMS, consiste em uma prática competitiva entre os Estados, que buscam atrair empresas de outros territórios para o seu, oferecendo para isso uma série de benefícios e incentivos fiscais de ICMS, como por exemplo a



reduções de alíquotas entre outros, em virtude disso, gerou um uso desordenado da criação destes benefícios, assim, os estados contemplam uma acirrada guerra fiscal entre si, pois passaram a viver de forma conflituosa e individualista.

Nesse sentido, Cavalcanti e Prado (1998, p. 7) corroboram:

A guerra fiscal é um caso de uma classe geral de fenômenos que emergem quando iniciativas políticas (o uso de benefícios e incentivos fiscais) dos governos subnacionais adquirem conotações negativas e geram efeitos econômicos perversos em decorrência do caráter insuficiente ou conjunturalmente inoperante do quadro político-institucional que regula os conflitos federativos, o qual se revela incapaz de garantir um equilíbrio mínimo entre interesses locais de forma a evitar efeitos macroeconômicos e sociais perversos.

A Guerra Fiscal é feita por diversos entes federativos, ocasionando um prejuízo de arrecadação tributária para o ente federativo de onde se localizava a empresa, isso nos remete ao retrato da instabilidade da ordem federativa, e do desequilíbrio econômico entre as regiões.

Observamos que a diferenciação na tributação “[...] são 27 legislações diferentes no país”(MARTINS ET AL, 2007) de vários setores resulta em carga tributária desigual a contribuintes iguais, isso causa desequilíbrios e insegurança entre os contribuintes no momento de decidir onde deverá investir.

Por outro lado, alguns estados estão concedendo benefícios de forma unilateral, sem submissão alguma ao CONFAZ. Mesmo conscientes que os convênios celebrados entre os estados têm por objetivo formar acordos unânimes.

As ações dos estado mediante a guerra fiscal acabam afrontando a Constituição Federal, quando em seu Art. 150 menciona que “é proibido instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente”.

Mesmo que, alguns estados já tenham questionado e até mesmo tentado embargar os benefícios concedidos pelas unidades da federação que instituem favores fiscais sem a aprovação de convênios, acabam sobrecarregando ainda mais as imensas pilhas de processos encaminhados ao STF.

A demora em julgar os atos faz com que, muitas vezes, cheguem de forma tardia para a análise, e os benefícios citados já tenham tido seu período de vigência expirado, faltando então, o objeto em questão para poder ser julgado.

Essa falta de obediência à lei traz muitos prejuízos para a Nação como um todo, mas principalmente para as empresas.

Branchieri, (2010) demonstra a sua indignação em relação a guerra fiscal,

afirmando que:

A guerra fiscal não traz benefícios para o país. É um fator de desequilíbrio econômico. Praticamente, obriga as empresas a procurar os Estados onde os incentivos são concedidos, tamanhas são as diferenças resultantes dessa mudança no custo de seus produtos. O maior prejuízo que a guerra fiscal traz é que os recursos que poderiam ser destinados a investimentos, possibilitando a criação de novos empregos, são gastos na mudança da empresa para outra região.

A guerra fiscal traçada entre estados, tem dificultado muito as transações que precisam ser realizadas entre empresas que se encontram em diferentes regiões do país.

Grande parte dos incentivos concedidos pelos estados vale apenas internamente, o que, na maioria das vezes, aumenta muito o custo quando há a necessidade de realizar uma operação em outra região do país

Para melhor direcionamento, acrescentamos que, o CONFAZ é um órgão colegiado do Ministério da Fazenda, criado através da Lei Complementar 24/1975 para regular sobre decisões de natureza fiscal e tributária entre os estados, sendo constituído pelos representantes de cada estado e Distrito Federal e um representante do Governo Federal.

A principal atribuição do CONFAZ está mencionada na referida lei, da seguinte forma:

Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos dos convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta lei.

Parágrafo único

O disposto neste artigo também se aplica:

I – à redução da base de cálculo;

à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;

à concessão de créditos presumidos;

à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;

às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.

Um de seus objetivos é harmonizar a relação entre os estados de forma a igualar a política tributária entre os mesmos, facilitando a troca de operações interestaduais.

De forma geral, a falta de obediência à lei pelos estados, traz muitos prejuízos principalmente para as empresas.

Em um cenário onde empresas com filiais em vários estados circularão suas mercadorias sem a incidência de ICMS, poderá ser estabelecido o verdadeiro caos

na arrecadação de estados e municípios. Empresas poderão simplesmente mudar de algum estado, simplesmente por não poderem abater o ICMS recebido de outra filial em outro estado do seu imposto a pagar para o estado local.

Será possível que empresas gerem saldo credor em um estado e uma grande valor a pagar em outro. Deste modo, para a empresa, poderá ser inócuo o benefício tributário recebido. A relação da decisão da ADC 49 e seus impactos nos benefícios fiscais ainda carecem de estudo mais aprofundado mas já deixam alguns estados e municípios preocupados.

## CONCLUSÃO

O ICMS é um dos tributos mais importantes da federação brasileira, tão grande quanto a sua importância é a sua complexidade, que praticamente todos os assuntos relativos ao ICMS geram determinadas polêmicas.

O ICMS é um imposto de competência Estadual que possui como principal hipótese de incidência as operações relativas à circulação de mercadorias. Ou seja, havendo a comercialização de produtos, incide o ICMS.

Como regra, as discussões sobre a incidência ou não do ICMS nas transferências entre estabelecimentos de uma mesma empresa, limitaram-se a definir se o conceito de circulação seria físico, econômico ou jurídico, ficando ajustado que seria este último. Entretanto, a discussão jurídica e suas decisões não enfrentaram o tema sob a ótica de um sistema tributário nacional, definido na Constituição Federal, em Lei Complementar Federal e legislação estadual.

Observa-se que a decisão do judiciário, sintetizada na ADC 49, não faz esta análise e retira do poder legislativo sua prerrogativa de instituição e de definição do imposto.

Assim, ao analisar o contexto, o judiciário não definiu, ou não previu, seus reflexos na arrecadação Municipal e Estadual, na fiscalização e execução fiscal, no impacto do princípio da não cumulatividade retirando a neutralidade da operação. Portanto, apesar de tentar resolver um problema que se arrasta a décadas, pode ter criado um novo ciclo de questionamentos judiciais o qual já vem se arrasando ao longo da história do ICM/ICMS.

A declaração de inconstitucionalidade dos trechos da Lei Kandir terá um impacto enorme nos conceitos contábeis que construíram toda a legislação tributária. Afinal, se os estabelecimentos não são mais autônomos, como se dará a apuração do imposto? Como se dará a execução fiscal? Se não será possível destacar o ICMS entre operações entre filiais, como será o recolhimento do ICMS nas operações entre interestaduais? O estado remetente ficará com o crédito e o destinatário irá recolher o ICMS integralmente? Isto não afronta o princípio da não-cumulatividade?

Nesta linha, sabendo que o estado de São Paulo costuma ser o destinatário de grande parte da produção nacional, a decisão de recolher integralmente o ICMS

sem crédito nas transferências interestaduais pode ser um golpe mortal para os estados e municípios que forneceram benefícios fiscais.

Nesse sentido, pode-se perceber claramente que a situação entre os órgãos regulamentadores é bastante controversa, e, enquanto isso, os estados continuarão defendendo os seus posicionamentos, em um cenário completo de questionamentos e posicionamentos conflituosos.

O tratamento desse tema com tal abordagem metodológica é deveras bastante amplo, há muitos estudos e artigos com esse caráter metodológico empregado. Assim sendo, pode-se considerar o assunto abordado de grande relevância para uma futura contribuição na área acadêmica, devido sua originalidade no contexto inserido, pois futuros pesquisadores poderão fazer bom uso das informações desenvolvidas nesta pesquisa.

É importante ressaltar que este trabalho está sendo concluído sob a perspectiva de ocorrer uma Reforma Tributária. Nos projetos apresentados no Congresso Nacional, o ICMS será descontinuado e substituído por outro imposto não cumulativo. Ainda é cedo para saber se o novo imposto resolverá esta discussão ou será o terceiro tributo a debater este tema (ICM, ICMS e possivelmente IBS).

Perante a conclusão desse estudo, entendemos ter alcançado os objetivos de forma positiva, satisfatória e ter contribuído de forma produtiva deixando como referencial aos estudantes e pesquisadores um recorte didático, contribuindo no conhecimento deste fenômeno e abrindo a possibilidade de desenvolvimento de pesquisas futuras.

## REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. 9ª ed. São Paulo: Método, 2015.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

BIAVA JÚNIOR, Roberto, OYADOMARI, José Carlos Tiomatsu. **Impactos da Substituição Tributária do ICMS na lucratividade e nos custos empresariais**. Revista de Contabilidade da UFBA, América do Norte, 4, ago. 2010. Disponível em: <<https://periodicos.ufba.br/index.php/rcontabilidade/article/view/4456/3368>> Acesso em: nov.2020.

BORGES, José Souto Maior. **Questões tributárias**. 2. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. Disponível em <<https://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/127917/000973897.pdf?sequence=1>> Acesso em: set.2021.

BRANCHIERI, Cláudio M. **Guerra fiscal é tolice**. Disponível em: <<http://portalexame.abril.com.br/revista/exame/edicoes/0633/m0049472.html>>. Acesso em 23 de mar. 2021.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm). > Acesso em: out.2021.

\_\_\_\_\_. **Lei (87/1996)**. Lei Complementar Federal 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). 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: jul.2021.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 166**. Disponível em [https://ww2.stj.jus.br/docs\\_internet/revista/electronica/stj-revista-sumulas-2010\\_12\\_capSumula166.pdf](https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/electronica/stj-revista-sumulas-2010_12_capSumula166.pdf). Acesso em: ago.2021.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo. **Recurso Especial Proc. DRT10 nº 319922/2011**. Relator Dr. o Doutor Ricardo Lodi Ribeiro. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=5854428> Acesso em: out.2021.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. São Paulo: Ed. Malheiros, 9ª edição, 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 276

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código de Direito Tributário Nacional**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

CAVALCANTI, Carlos Eduardo G. e PRADO, Sérgio. **Aspectos da Guerra Fiscal no Brasil**. Brasília: IPEA; São Paulo: FUNDAP, 1998.

FACHIN, Odília. **Fundamentos de Metodologia**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2003

LIMA, F. D. **A importância do ICMS na receita pública do Estado do Ceará**. 2010. 193 f. Dissertação (Mestrado em Economia do Setor Público) - Curso de Mestrado Profissional em Economia do Setor Público, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza. Disponível em <https://repositorio.bc.ufg.br/bitstream/ri/11355/5/TCCG-%20Ci%C3%A2ncias%20Cont%C3%A1beis%20-%20Lais%20Lino%20Carvalho.pdf>  
Acesso em: set. 2021.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 22 ed. Revista e ampliada de acordo com a EC 39/2002. São Paulo: Malheiros Editores. Disponível em <https://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:redede.virtual.bibliotecas:livro:1978;000033855>  
Acesso em: nov.2021.

MARCONI, Marina de Andrade, LAKATOS, Eva. **Fundamentos de metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de Contabilidade Tributária: análise dos impactos tributários das leis nº 11.638/07, 11.941/09 e dos pronunciamentos emitidos pelo CPC**. 7. ed. Rio de Janeiro: Maria Augusta Delgado, 2011.

PLANALTO. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm)  
Acesso em: out.2021.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo**. 4ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2014.

SÃO PAULO (Estado), Secretaria da Fazenda. **ICMS**. 2019. Disponível em: <<https://portal.fazenda.sp.gov.br/acessoinformacao/Paginas/ICMS.aspx>>. Acesso em: nov. 2021.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e o Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.