

**INSTITUTO ENSINAR BRASIL
FACULDADES UNIFICADAS DE TEÓFILO OTONI**

ERICA DA SILVA CARNEIRO ALMEIDA

**A INCIDÊNCIA DO ICMS NA TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS ENTRE
ESTABELECIMENTOS DO MESMO CONTRIBUINTE.**

TEÓFILO OTONI

2018

ERICA DA SILVA CARNEIRO ALMEIDA
FACULDADES UNIFICADAS DE TEÓFILO OTONI

**A INCIDÊNCIA DO ICMS NA TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS ENTRE
ESTABELECIMENTOS DO MESMO CONTRIBUINTE.**

**Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado ao Curso de Direito das
Faculdades Unificadas de Teófilo
Otoni, como requisito parcial à
obtenção do título de Bacharel em
Direito.**

**Área de Concentração: Direito
Tributário.**

**Orientadora: Prof. Thiago Barbosa
Neumann**

TEÓFILO OTONI

2018



FACULDADES UNIFICADAS DE TEÓFILO OTONI

FOLHA DE APROVAÇÃO

O Trabalho de Conclusão de Curso intitulado: A INCIDÊNCIA DO ICMS NA TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO CONTRIBUINTE, elaborado pela aluna ERICA DA SILVA CARNEIRO ALMEIDA foi aprovado por todos os membros da Banca Examinadora e aceita pelo curso de DIREITO das Faculdades Unificadas de Teófilo Otoni, como requisito parcial da obtenção do título de

BACHAREL EM DIREITO

Teófilo Otoni, ___ de _____ 2018

Prof. Orientador

Prof. Examinador 1

Prof. Examinador 2

ABREVIATURAS

ICMS- Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

ICM- Imposto sobre Circulação de Mercadorias

ADC- Ação Direta de Constitucionalidade

ADI- Ação Direta de Inconstitucionalidade

STF- Supremo Tribunal Federal

STJ- Superior Tribunal de Justiça

IVC- Imposto sobre Vendas e Consignações

CNPJ- Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica

RESUMO

O objetivo deste trabalho consiste em investigar a constitucionalidade do art. 12, inciso I, da Lei complementar 87 de 1996 (Lei Kandir). Analisando a hipótese de incidência do ICMS na transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, dando ênfase a divergência de entendimento entre a Fazenda Pública e o Poder Judiciário. Inicialmente faz-se uma abordagem histórica acerca da introdução do ICMS no Brasil, seu critério material, mantendo-se firme no que tange a existência de uma operação relativa a circulação de mercadorias, originada de um negócio jurídico, propulsor do fato gerador do tributo. Após, explica alguns conceitos inerentes a hipótese de incidência do ICMS, abordando a não autonomia dos estabelecimentos primários e secundários (matriz e filial) no que tange a independência sobre operações geradoras do ICMS. Assim, restou demonstrado que a cobrança do ICMS incidente sobre operações relativas a circulação de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte é deveras inconstitucional, por alargar a hipótese de incidência o referido tributo já predefinida na Constituição Federal, justificando a urgência da declaração de inconstitucionalidade sobre o art. 12 em seu inciso I, da Lei Kandir.

Palavras-Chave: ICMS. Transferências. Mesmo estabelecimento. Inconstitucionalidade. Lei Kandir.

ABSTRACT

The objective of this work is to investigate the constitutionality of art. 12, item I, of Complementary Law 86 of 1995 (Lei Kandir). Analyzing the hypothesis of incidence of ICMS on the transfer of goods between establishments of the same taxpayer, emphasizing the divergence of understanding between the Public Treasury and the Judiciary. Initially, a historical approach is taken on the introduction of ICMS in Brazil, its material criterion, and it remains firm in relation to the existence of an operation related to the movement of goods, originated from a legal business, propelling the taxable event. After, it explains some concepts inherent in the hypothesis of ICMS incidence, addressing the non-autonomy of primary and secondary establishments (parent and subsidiary) regarding independence of operations generating the ICMS. Thus, it has been shown that the collection of ICMS levied on operations related to the movement of goods between establishments of the same taxpayer is very unconstitutional, since it extends the hypothesis of incidence of said tax already predefined in the Federal Constitution, justifying the urgency of the declaration of unconstitutionality on the Art. 12 in its section I, of the Kandir Law.

Keywords: ICMS. Transfers. Same establishment. Unconstitutionality. Lei Kandir.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	7
2 ORIGEM DO ICMS	9
2.1 Breves considerações históricas acerca do ICMS.....	9
2.2 Princípios constitucionais tributários.....	11
2.3 O conceito jurídico de operações de circulação de mercadorias como fato gerador do ICMS.	13
2.3.1 Conceito de fato gerador	13
2.4 Conceito jurídico de mercadorias.....	14
2.5 Conceito jurídico de operações relativas à circulação de mercadorias.....	15
3 INCIDÊNCIA DO ICMS DA TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO CONTRIBUINTE.	18
3.1 Conceito de contribuinte	19
3.2 Conceito de estabelecimento comercial	20
4 A (IN) CONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 12, INCISO I DA LEI KANDIR....	25
4.2 A inconstitucionalidade do artigo 12, inciso I da Lei Kandir.....	30
4.2.1 Insegurança Jurídica	31
4.2.2 Ofensa ao princípio da liberdade.....	32
4.2.3 Declaração de inconstitucionalidade	33
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	36
REFERENCIAS.....	37

1 INTRODUÇÃO

A pesquisa apresentada trata-se de trabalho de conclusão do curso de Direito cujo tema é “a não incidência do ICMS da transmissão de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte”, desenvolvendo-se no âmbito do Direito Tributário, percorrendo também o campo do Direito Constitucional, Empresarial e Civil.

A escolha do tema apresentado deu-se em virtude da grande importância que o ICMS- Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, tem frente aos Estados e Distrito Federal. Trata-se de um tributo de competência dos estes federados e constitui a principal fonte de receitas dos Estados.

O fato gerador que ocasiona a incidência do ICMS é a circulação de mercadorias e serviços, conforme o art. 155, inciso II da Constituição Federal. A Lei Complementar 87 de 1996, em seu art. 12, inciso I, descreve o momento em que ocorre o fato gerador do ICMS, alargando sua hipótese de incidência quando regula a cobrança do referido imposto sobre a circulação de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.

A pesquisa em tela tem como objetivo geral avaliar a (in)constitucionalidade na cobrança do ICMS nas operações de circulação de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, esclarecer a incidência do imposto sobre as referidas operações à luz do art., 12, inciso I da Lei Kandir. No desenvolver do trabalho, buscou-se esclarecer alguns conceitos inerentes a descrição constitucional de fato gerador do ICMS, sempre sob o ponto de vista jurídico.

O estudo do presente tema é de suma importância para o cenário econômico brasileiro, por dedicar-se a um imposto que constitui a maior fonte de receitas dos Estados, além de ser um dos mais complexos impostos dentro do sistema tributário brasileiro, no tocante ao momento de sua cobrança. A certeza e a segurança acerca de sua incidência torna-se primordial para que os contribuintes não sejam prejudicados com uma arrecadação indevida de um imposto com alíquotas tão altas, frente a imensa carga tributária que já suportam.

As operações mercantis que envolvem circulação de mercadorias sempre levantou muitos questionamentos no que concerne a circulação entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.

A metodologia utilizada para elaboração e desenvolvimento do tema, foi

análise bibliográfica, utilizando-se, para tanto o estudo de doutrinas, legislações e jurisprudências pertinentes ao tema.

O trabalho encontra-se dividido em três capítulos. O primeiro abordará a origem histórica do ICMS e os essenciais princípios constitucionais aplicados no Direito Tributário.

O segundo capítulo elucidará os conceitos jurídicos das expressões contidas na descrição da hipótese de incidência do ICMS, regulada na Constituição Federal de 1988.

O terceiro capítulo, analisará a (in)constitucionalidade da cobrança do ICMS entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, conforme regulamento da Lei Complementar 87 de 1996, em seu art. 12, inciso I.

2 ORIGEM DO ICMS

2.1 Breves considerações históricas acerca do ICMS

O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS surgiu no sistema tributário brasileiro com o advento da Emenda Constitucional 18 de 1965 à Constituição Federal de 1946. À época era denominado ICM, pois de acordo com o artigo 12 da referida emenda, incidia apenas sobre a circulação de mercadorias realizadas por comerciantes, industriais e produtores.

O ICM substituiu o antigo Imposto sobre Vendas e Consignações- IVC. A criação do ICM no Brasil além de alargar o campo de incidência em comparação ao ICV, teve também como principal missão eliminar a tributação em cascata do sistema tributário, uma vez que o ICM adotou o princípio da não cumulatividade.

No campo infraconstitucional, com a edição da Lei 5.172, de 1966, hoje o Código Tributário Nacional, regulamentou o ICM em seus artigos 52 a 58. Entretanto, os artigos supracitados foram revogados pelo Decreto Lei 406 de 1968, dispondo inteiramente sobre o assunto referente ao ICM.

Com previsão na Carta Política de 1988, em seu artigo 155, inciso II, o ICMS é o imposto que compreende o maior número de dispositivos presente na Constituição, segundo Harada (2017, p.15) “isso se deve ao fato de que esse imposto se reveste de caráter nacional exigindo a edição de normas constitucionais e legais (...) para assegurar o princípio da unidade nacional”.

Na atual Constituição, o ICM ampliou ainda mais sua área de incidência abrangendo o serviço de transporte interestadual e intermunicipal e o serviço de comunicação, passando desde então a ser ICMS.

Analisando o sistema constitucional tributário podemos concluir que a Constituição não instituiu o ICMS, mas sim, de maneira detalhada e minuciosa conferiu competência tributária para os entes federativos instituírem em observância aos aspectos constitucionais.

O ICMS é um imposto, portanto não vinculado, de arrecadação não vinculada, não cumulativo, indireto e estadual.

A Constituição Federal em seu art. 146 dispõem que:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

Outrossim, em seu artigo 155, § 2º, XII, a Constituição Federal estabeleceu que à lei complementar federal caberia a definição dos contribuintes do ICMS, bem como, a fixação do local das operações, para efeitos de cobrança e definição do “estabelecimento responsável”.

Todo o nosso sistema tributário é organizado por normas hierarquizadas entre si, todas tendo como pressuposto de validade a estrita observância aos preceitos constitucionais. Para a criação das leis complementares necessário se faz que se observe o pressuposto formal: quórum qualificado de maioria absoluta para sua aprovação e o pressuposto material: que tratem de matérias já predefinidas na Constituição.

As leis complementares em tema de tributação, conforme preleciona Sacha Calmon (2017, p. 85/86) “têm por objetos materiais: editar normas gerais; (b) dirimir conflitos de competência; (c) regular as limitações do poder de tributar; e fazer atuar ditames constitucionais”.

Conclui o autor, que “as leis complementares atuam diretamente ou complementam dispositivos constitucionais de eficácia contida (balizando-lhes o alcance), ou, ainda, integram dispositivos constitucionais de eficácia limitada (conferindo-lhes normatividade plena).

A Lei Complementar 87 de 13 de setembro de 1996 - Lei Kandir é a lei de regência nacional do ICMS. No art. 155, inciso II da CRFB/88, o ICMS foi inserido na competência tributária dos Estados e do Distrito Federal. Antes da LC 87/1996 o imposto era regido, tanto pelo Decreto Lei 406/1968 quando pelo Convênio ICM 66/88, instituído por força do § 8º, do artigo 34 do Ato de Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT.

2.2 Princípios constitucionais tributários

Um princípio tributário reflete uma norma, um comando normativo que integra o sistema de normas do direito tributário, São as chamadas normas principiológicas. Princípios tributários são antes de qualquer coisa, normas tributárias. São normas que se edificam para limitar o poder de tributar do Estado. São normas constitucionais que não proíbem o exercício da tributação, não vedam o exercício da competência tributária dos entes da federação, mas sim, ensinam como se “pode tributar”, estabelecem os limites dentro dos quais se exercem o poder de tributar.

Os princípios tributários protegem os contribuintes e muitas vezes preservam o próprio equilíbrio da federação, protegendo os direitos fundamentais dos contribuintes.

2.2.1 Princípio da legalidade

O princípio da legalidade encontra-se no artigo 150, inciso I da Constituição Federal, que assim dispõem: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça (...)”

Tal princípio pode ser analisado sob uma ótica formal e sob uma ótica material. Sob a ótica formal ele o princípio da legalidade consagra a velha e clássica ordem, que somente através de lei pode-se criar, extinguir ou majorar tributos. Na perspectiva material, o princípio da legalidade é instrumento para consagrar a democracia no regime jurídico tributário vigente, pois a legalidade tributária, consagra a democracia fiscal, é o fisco agindo democraticamente. Assim preleciona Hugo de Brito Machado Segundo (2017, p. 58):

Lei, para fins de atendimento do princípio da estrita legalidade, é o ato normativo editado pelo órgão dotado da função legislativa, nos termos do processo legislativo previsto constitucionalmente (lei em sentido formal). Mas esse ato deve ser, também, dotado de hipoteticidade, ou, por outras palavras, deve ser geral e abstrato (lei em sentido material).

Assim, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

2.2.2 Princípio da anterioridade

Também conhecido como o princípio da não surpresa, encontra-se expressamente previsto no artigo 150, inciso III, alíneas “b” da Constituição Federal, bem como no artigo 9, II e 104 do Código Tributário Nacional. Assim dispõem a Constituição Federal:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
III - cobrar tributos:
a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;
b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

O princípio da anterioridade bloqueia a aplicabilidade da norma tributária criadora ou majoradora de tributo. É um comando que visa impedir o Estado, ao tributar, aplicar de imediato algumas normas recém-criadas, por força do seu caráter gravoso para o contribuinte.

2.2.3 Princípio da liberdade de tráfego

O princípio da liberdade de tráfego encontra-se previsto no artigo 150, V da Constituição Federal, que visa preservar a liberdade de deslocamento de trânsito das pessoas ou bens. O comando constitucional assim estabelece:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
(...)
V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;

O referido princípio veda as quatro entes estabelecerem atos de tributação tomando como base o simples e ir e vir, o mero deslocamento de pessoas ou bens, não podendo ser base de incidência de tributo.

2.3 O conceito jurídico de operações de circulação de mercadorias como fato gerador do ICMS.

2.3.1 Conceito de fato gerador

O artigo 114 do Código Tributário Nacional, define fato gerador da obrigação principal como “à situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.

Segundo Hugo de Brito Machado (2017, p. 131) “aquela situação definida em lei como hábil a determinar o nascimento da obrigação”.

Isso posto, fato gerador é o acontecimento que faz nascer o fato que materializa a hipótese que prevê a lei, criando assim uma relação jurídica obrigacional tributária.

Importante se faz também distinguir fato gerador de hipótese de incidência da norma reguladora. Leandro Paulsem (2014, p.152), distingue perfeitamente esses dois fenômenos jurídicos quando classifica hipótese de incidência como “previsão abstrata da situação a que atribui o efeito jurídico (...) que integra o antecedente ou pressuposto da norma tributária impositiva. O fato gerador é a própria situação que, ocorrida atrai a incidência da norma.”

Em linhas gerais a hipótese de incidência é apenas a previsão e como o próprio nome já diz, hipotética de um fato ainda não materializado previsto em lei.

Assim explica Sacha Calmon (2017, p. 593):

Acontecido o fato previsto na *hipótese legal* (hipótese de incidência), o mandamento que era abstrato, virtual, torna-se atuante e incide. Demiúrgico, ao incidir, produz efeitos no mundo real, instaurando relações jurídicas (direitos e deveres). A incidência, em Direito Tributário, é para imputar a determinadas pessoas o *dever de pagar somas em dinheiro ao Estado, a título de tributos*. Esse, precisamente, é o comportamento desejado pela ordem jurídica (...).

O preceito da norma incide toda vez que a sua hipótese de incidência se realiza no mundo dos fatos fazendo nascer a obrigação.

O artigo 155, inciso II da Constituição da República prescreve que compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias.

Da leitura do texto constitucional podemos conceituar um dos fatos geradores

do ICMS (dentre os presentes em seus três aspectos materiais), a circulação de mercadorias.

A circulação de mercadorias como fato gerador do ICMS é interpretado de maneiras diversas. Muitas vezes analisado pelo aspecto físico e outras pelo aspecto jurídico. Se analisado pelo aspecto físico, e dessa forma de maneira equivocada, toda movimentação que se realiza nas mercadorias, até mesmo dentro do próprio estabelecimento, será vista como fato gerador do ICMS, que por sua vez deverá ser tributado, independentemente da finalidade.

Em sentido amplo, simples eventos corriqueiros, desprovidos de caráter jurídico e negocial, em meio à atividade empresarial ensejariam a incidência do ICMS. Essa é o atual entendimento dos fiscos (dentro da esfera administrativa).

Lado outro, sob o aspecto da esfera jurídica, a circulação de mercadorias para que ocasione o nascimento da obrigação, deverá ser jurídica. Deverá conter em sua essência uma finalidade negocial, uma movimentação estratégica que vise o aferimento de lucros e a troca de titularidade, principalmente. A circulação meramente física, não traduz a hipótese de incidência do ICMS.

2.4 Conceito jurídico de mercadorias

Uma vez elucidado o conceito de fato gerador, como sendo a circulação de mercadorias, o conceito de mercadorias é de suma importância para que se compreenda o sobre o que incide o ICMS, tributo objeto desta pesquisa.

A palavra mercadoria é de origem latina e em seu sentido etimológico significa *mercatura*. Hugo de Brito Machado (2017, p. 289) conceitua mercadoria como sendo “coisa móvel destinada ao comércio”.

Conforme Fábio Ulhoa (2016, p. 156), é “toda coisa móvel, corpórea ou incorpórea, apreciável e transmissível, capaz de constituir objeto de comércio ou de especulação: os frutos e produtos da natureza, títulos de crédito, marcas de fábrica etc”.

Segundo Kiyoshi Harada (2018, p. 16):

Entre um bem corpóreo, um objeto ou coisa e uma mercadoria não há diferença do ponto de vista substancial, apenas quanto a sua destinação. Um bem material, objeto ou coisa, uma vez destinado a venda, ou seja, submetido ao ato de mercancia, toma o nome de mercadoria.

O Michelis (Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa) conceitua mercadoria como “aquilo que é objeto de compra e venda ou” aquilo que se compra e que se expõe à venda”.

Podemos concluir portanto, que mercadoria é espécie do gênero bem móvel. Toda mercadoria é um bem móvel, contudo nem todo bem móvel é uma mercadoria. No Direito Tributário, para que os bens móveis tenham caráter de mercadoria, é necessário que este se destine à mercancia, que seja objeto dos atos de comércio, insertos no processo econômico mercantil.

Assim preleciona Eduardo Sabbag (2016, p.156):

O conceito de *mercadoria* deve passar pelo bem adquirido com a finalidade de ser vendido. Nesse sentido, todos os bens móveis, ainda que potencialmente, podem ser absorvidos no conceito, desde que, na ótica do vendedor, tenham sido adquiridos com intuito de revenda.

No campo do Direito Civil, temos o contrato de compra e venda, onde temos como objeto uma mercadoria (bem móvel, corpóreo), no qual quem vende se obriga a transferir a titularidade desse bem ao comprador. Um dos requisitos do negócio jurídico celebrado é transferência da titularidade.

O conceito de mercadoria para o Direito Tributário hoje, deve ser entendido como o era no Código Comercial editado no século XIX, como sendo o que se negocia, centro das relações comerciais.

Concluindo, mercadoria, portanto não é todo e qualquer objeto móvel, mas caracteriza-se como mercadoria, quando passam a ser bens sujeitos a mercancia, posto ao mercado como bens negociáveis, envoltos por um negócio jurídico.

2.5 Conceito jurídico de operações relativas à circulação de mercadorias

Ao expormos o conceito de mercadoria, extraímos o conceito de “operações relativas à circulação de mercadorias”.

E decompondo o ditame, podemos verificar a presença de duas expressões muito importantes para o núcleo do fato gerador do ICMS: operações e circulação.

A palavra operação, tem sua origem etimológica do latim, *operatio*, derivado de *operari*, que significa trabalhar. Para o direito entende-se por operação, “atos jurídicos; atos regulados pelo direito como produtores de determinada eficácia

jurídica; são atos juridicamente relevantes” (Ataliba, Geraldo, 2007, p.79).

As operações relevantes para a incidência do ICMS, são aquelas que ocasionem a saída da mercadoria por força de um negócio. Ao nos referirmos a operações jurídicas, estamos a tratar de uma conduta empresarial ligada a um ato de comércio.

Já por circulação, entende-se também como uma circulação jurídica, em que também em decorrência de um negócio jurídico, ocorre a mudança de titularidade, de propriedade (domínio) do bem negociado.

A coisa que circula sai do patrimônio de determinada pessoa e passa a integrar o patrimônio de outra por força de uma negociação. A circulação de mercadorias é importante para o Direito Tributário, na medida em que se tem uma transferência de cunho lucrativo e de mudança de proprietários, circular sempre terá a ideia da coisa que muda de mãos de uma para outra pessoa.

Melhor dizendo, através dessa circulação especificamente, ocorre a mutação patrimonial da mercadoria por obra de uma operação jurídica.

O ICMS incide sobre operações de mercadorias que caracterizem um negócio jurídico mercantil, não sobre qualquer operação ou circulação.

Hugo de Brito Machado (2017, p. 289) sustenta que as operações que estão ligadas ao fato gerador do ICMS “são aquelas operações que impulsionam a mercadoria na marcha normalmente por esta desenvolvida desde a fonte de produção até o consumidor”.

Eduardo Sabbag (2016, p. 200) assevera que para o fato gerador do ICMS, a circulação de mercadorias que se destaca é aquela “circulação capaz de realizar o trajeto da mercadoria da produção até o consumo.”

Circulação de mercadorias para o fato gerador do ICMS, será sempre aquela que representar um negócio jurídico, tendo sempre como essência a mercancia, não circulações meramente físicas, sem nenhuma relevância para o mundo jurídico.

A mera saída da mercadoria do estabelecimento comercial, sem o amparo de um negócio jurídico, caracteriza-se como um mero fato físico, irrelevante para o direito tributário, não refletindo esse trivial deslocamento no campo de incidência do ICMS.

As operações devem configurar o verdadeiro sentido do fato juridicizado, a prática de ato jurídico relativo à transmissão de um direito (Leandro Paulsen;2014).

Esse é o entendimento do STF:

Se a Lei Maior glosa, com imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, bem integrado ao ativo fixo – alínea “a” do inciso IX do artigo 155 – age com fidelidade ao sistema adotado, ou seja, considerando uma operação, ou seja, o envolvimento de mercadoria que circula no que, partindo do local em que situado o produtor ou vendedor, chega ao comprador, no que prevista constitucionalmente a entrada no respectivo estabelecimento. RE 267599 AgR-ED EMB. DECL.NO.AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO.

A palavra operação no texto constitucional, traduz uma transação mercantil, onde há a troca de titularidade (propriedade, posse) da mercadoria comercializada.

Portanto, ocorrerá o fato gerador do ICMS sempre que houver uma operação jurídica envolvendo circulação de mercadorias e não a mera circulação física, sem o caráter negocial e lucrativo que exige a situação em comento e sem principalmente a troca de titularidade da mercadoria ou no mínimo a troca de posse do bem.

3 INCIDÊNCIA DO ICMS DA TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECEMENTOS DO MESMO CONTRIBUINTE.

A Lei Kandir em seu art. 12, inciso I, preceitua um dos momentos em que ocorre a incidência do ICMS:

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:
I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

A lei determina que incidirá o ICMS no momento da saída da mercadoria, ainda que seu destino seja para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.

Contudo, a mera transferência da mercadoria para o mesmo estabelecimento do contribuinte não configura uma operação jurídica de circulação de mercadorias, mas meramente um deslocamento físico do produto, sem nenhum caráter de mercancia. De acordo com o artigo supracitado, tributa-se o mero deslocamento da mercadoria, sem a presença de nenhum negócio jurídico.

É a tese defendida pelas autoridades fiscais de diversos Estados da federação. Para Sacha Calmon (2018, p. 467) “uma tese superada”, pois estende a noção de fato gerador do ICMS.

Hugo de Brito Machado (2017, p. 289) sustenta que “a circulação que enseja a incidência do ICMS não é meramente física, mas a movimentação econômica”.

Nesse mesmo sentido a Súmula 166 do STJ que possui a seguinte redação: “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”.

Mesmo sendo um tema pacificado entre os tribunais, muitos Estados, através da atuação dos Fiscos, cobram o ICMS na transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, gerando por uma grave insegurança jurídica, pois a míngua de um posicionamento vinculante do Supremo Tribunal Federal, diversas interpretações diferentes, do que já pacificado na doutrina e na jurisprudência, são aplicadas na prática.

Para que possa compreender detalhadamente o momento em que se configura o fato gerador do ICMS é primordial que se saiba quem (contribuinte) e, onde (estabelecimento empresarial) traz ao mundo dos fatos jurídicos a hipótese de incidência prevista em lei.

3.1 Conceito de contribuinte

A definição de contribuinte está sob reserva da lei complementar consoante art. 146, inciso III, letra a, da Constituição Federal, assim de acordo com o art. 4º da Lei Kandir:

Art. 4º Contribuinte é 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, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Contribuinte portanto é a pessoa física ou jurídica que realiza habitualmente atos de mercancia, próprios de comerciantes, com intuito de auferir lucro.

Assim preleciona Kiyoshi Harada (2017, p. 116):

Em razão da natureza mercantil do ICMS, o contribuinte, conforme define o art. 4º sob comento, só pode ser a pessoa física ou jurídica que pratique ato de mercancia, circunstância revelada pela sua habitualidade ou pelo volume da operação de circulação de mercadoria ou de prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. O caput. do art. 4º tem matriz constitucional no inciso II do art. 155 da CF que se refere a “operações relativas à circulação de mercadorias” a indicar a natureza mercantil do imposto, isto é, atos de mercancia próprios de comerciantes.

O contribuinte será sempre o sujeito passivo da relação tributária. Em regra, será quem pratica o fato gerador se responsabilizando pelas obrigações incidentes sobre tal fato.

Eduardo Sabbag assim explica (2016, p. 820):

Contribuinte: é a pessoa, física ou jurídica, que tenha relação de natureza econômica, pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador (art. 121, parágrafo único, I, do CTN). Assim, o contribuinte é *sujeito passivo direto*. Sua responsabilidade é originária, existindo uma relação de identidade entre a pessoa que deve pagar o tributo (e/ou a multa) e a que participou diretamente do fato imponible, dele se beneficiando economicamente. Daí se evidencia a natureza econômica na relação entre o contribuinte e a situação que caracteriza o fato gerador, uma vez que o CTN adotou um *critério econômico de incidência*: cobrar de quem auferiu vantagem econômica da ocorrência do fato imponible, desconsiderando os critérios territorial e de cidadania. Dessa forma, constituindo o fato gerador um índice ou medida da capacidade contributiva do cidadão, nada mais normal que seja o contribuinte a pessoa obrigada ao pagamento do tributo (e/ou a multa).

Contribuinte é a pessoa física ou jurídica, cuja capacidade contributiva será sempre objeto de tributação. Para Leandro Paulsen (2017, p. 217):

O contribuinte é aquele obrigado por lei a contribuir para as despesas públicas, vertendo recursos do seu patrimônio para o erário. O fundamento jurídico direto da sua obrigação é a lei instituidora do tributo. O fundamento jurídico mediato, que permite ao legislador a instituição dos tributos, é seu dever fundamental de pagar tributos. Os critérios de justiça tributária considerados são a justiça distributiva, fundada na capacidade contributiva de cada pessoa, ou a justiça comutativa, buscando de cada um o custeio da atividade estatal que lhe diz particularmente respeito, por ser divisível e específica.

Assim, praticado o fato gerador, fazendo nascer a obrigação tributária, torna-se contribuinte obrigado por lei a pagar o tributo incidente. Nos termos do art. 121, I, do CTN, o contribuinte guarda relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador. Deste modo, o contribuinte está estritamente vinculado ao fato gerador, só sendo responsável se praticado a hipótese de incidência prevista em lei.

3.2 Conceito de estabelecimento comercial

De acordo com o art. 1.142 do Código Civil, considera-se estabelecimento todo complexo de bens organizado, para exercício da empresa, por empresário, ou por sociedade empresária.

Assim, estabelecimento empresarial é um complexo organizado de bens que o empresário utiliza para exercer a atividade econômica. Conforme preceitua Fábio Ulhoa (2016, p. 135):

Estabelecimento empresarial é o conjunto de bens que o empresário reúne para exploração de sua atividade econômica. Compreende os bens indispensáveis ou úteis ao desenvolvimento da empresa, como as mercadorias em estoque, máquinas, veículos, marca e outros sinais distintivos, tecnologia etc. Trata-se de elemento indissociável à empresa.

Importante destacar que o estabelecimento empresarial não se confunde com a “empresa”, esta é a atividade econômica que se desenvolve no estabelecimento empresarial, com a utilização do complexo de bens que têm por finalidade justamente a execução do objeto social.

Conforme classificação dos bens estabelecida pelo Código Civil em seu artigo 90, estabelecimento empresarial é uma universalidade de fato, por ser um conjunto de bens pertinente ao empresário e que se destinam à mesma finalidade, de servir à exploração da empresa. E esse é o entendimento doutrinário que prevalece: estabelecimento empresarial é uma universalidade de fato. Dentre esses complexos de bens temos elementos imateriais e materiais.

Como elementos imateriais temos as patentes de invenção (bens industriais), a marca, o ponto comercial, dentre outros. No grupo dos elementos materiais, este é composto por todos os bens corpóreos que o empresário utiliza para exploração de sua atividade econômica. Encontram-se nesse grupo os mobiliários, utensílios, veículos, maquinaria e as mercadorias do estoque. Em relação aos bens corpóreos, ensina Fábio Ulhoa (2016, p. 139) que:

A sua proteção jurídica não é diferente da liberada às demais coisas (corpóreas). Que dizer, se o empresário tem desrespeitado seu direito de propriedade sobre uma mercadoria do estoque, a sua proteção no âmbito penal e civil, será idêntica à que o direito dá a qualquer outra pessoa não empresária, na mesma situação.

O empresário pode exercer sua atividade econômica em mais de um estabelecimento comercial, que se subdivide em estabelecimento principal: sede, matriz e em estabelecimentos secundários: filiais.

A palavra matriz vem do latim e significa o lugar onde alguma coisa se gera ou se cria. Estabelecimento matriz é aquele primeiro a ser criado e de onde faz surgir outro estabelecimento empresarial, se assim convier o empresário.

Surgindo um segundo estabelecimento comercial, esta filial, não é independente e não se desvincula da matriz. Isso porque tanto o estabelecimento matriz quanto o filial compõem uma única pessoa jurídica. A filial, em caso de sociedades, partilham dos mesmos sócios, contrato social e denominação da matriz. A filial não possui personalidade jurídica própria, não é considerada pela doutrina majoritária uma pessoa distinta da sociedade empresária. Portanto, apesar de exercer atividade econômica em local diferente, a filial integra o patrimônio da pessoa jurídica matriz conforme decisão do Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. DÍVIDAS TRIBUTÁRIAS DA MATRIZ. PENHORA, PELO SISTEMA BACEN-JUD, DE VALORES DEPOSITADOS EM NOME DAS FILIAIS. POSSIBILIDADE.

ESTABELECIMENTO EMPRESARIAL COMO OBJETO DE DIREITOS E NÃO COMO SUJEITO DE DIREITOS. CNPJ PRÓPRIO DAS FILIAIS. IRRELEVÂNCIA NO QUE DIZ RESPEITO À UNIDADE PATRIMONIAL DA DEVEDORA.1. No âmbito do direito privado, cujos princípios gerais, à luz do art. 109 do CTN, são informadores para a definição dos institutos de direito tributário, a filial é uma espécie de estabelecimento empresarial, fazendo parte do acervo patrimonial de uma única pessoa jurídica, partilhando dos mesmos sócios, contrato social e firma ou denominação da matriz. Nessa condição, consiste, conforme doutrina majoritária, em uma universalidade de fato, não ostentando personalidade jurídica própria, não sendo sujeito de direitos, tampouco uma pessoa distinta da sociedade empresária. Cuida-se de um instrumento de que se utiliza o empresário ou sócio para exercer suas atividades. (Recurso Especial (Repetitivo) nº 1.355812-RS, 1ª Seção STJ, acórdão DJ-e 31/05/13.e Transito em Julgado 09/08/13.).

Nesse sentido, matriz e filial sendo em estabelecimentos diferentes não significa dizer que são pessoas jurídicas distintas.

A Lei Kandir em seu art. 11, § 3º, define estabelecimento comercial:

Art. 11, § 3º Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte:

I - na impossibilidade de determinação do estabelecimento, considera-se como tal o local em que tenha sido efetuada a operação ou prestação, encontrada a mercadoria ou constatada a prestação;

II - é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular;

III - considera-se também estabelecimento autônomo o veículo usado no comércio ambulante e na captura de pescado;

IV - respondem pelo crédito tributário todos os estabelecimentos do mesmo titular.

Em uma simples análise podemos observar o art. 11, §3º, inciso II da Lei Kandir, classifica como autônomos os estabelecimentos, mesmo que sejam do mesmo titular.

A ideia aplicada pela referida lei, é a de que não existe extensão do estabelecimento empresarial originário, sendo qualquer desmembramento deste o nascimento de um novo estabelecimento, ainda que sendo do mesmo titular e que não tenha um novo cadastro nacional de pessoa jurídica- CNPJ.

A Lei Kandir segue a teoria da autonomia dos estabelecimentos. Por essa teoria, matriz e filial são entes distintos, com massa patrimonial distintas sendo contribuintes individuais. Contudo, a imposição de autonomia dos estabelecimentos apenas por constituírem uma unidade funcional independente, não é base de fundamento para que se atribua tal independência.

Isso porque, apesar de estarem exercendo atividade empresarial em ambientes diferentes, matriz e filial fazem parte de uma mesma massa patrimonial. Tanto é que como garantia comum de credores, o patrimônio total do empresário ou da sociedade empresária constituem essa garantia. Como patrimônio total não se distingue, o que pertence ao estabelecimento matriz ou ao estabelecimento secundário.

Assim, se para fins de garantia fiscal todo o patrimônio da pessoa jurídica responde de maneira conjunta, sem distinção do local de onde se exerça a atividade econômica, para fins de tributação do ICMS, essa visão de unicidade também deve ser aplicada. Uma vez que a circulação de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, não configura troca de titularidade muito menos aferição de lucro.

Adotando-se a teoria de autonomia dos estabelecimentos comerciais para fins de arrecadação do ICMS na mera transferência de mercadorias, desnatura-se a regra matriz constitucional do referido imposto, uma vez que a Carta Magna dá aos contribuintes a obrigação de só pagar esse imposto quando realmente se configura uma operação mercantil. (CARRAZZA, 2015, p. 54)

E conforme já explicitado, operação mercantil para fins tributários, se configura com a troca de titularidade da mercadoria, transferência de patrimônio com fins de mercancia. Assim, se matriz e filial são pessoas jurídicas que fazem parte do mesmo grupo econômico, compõem a mesma massa patrimonial não existe razão para cobrança de ICMS na mera transferência de mercadoria, visto que o próprio fisco, em execuções fiscais decorrentes de débitos da empresa matriz, quando não encontra bens passíveis de penhora nesta, penhora os bens encontrados em filiais, seguindo a linha de que tratam-se da mesma pessoa jurídica, sem distinção de patrimônios. Conforme julgado do Tribunal Regional Federal da 3ª Região:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. PENHORA ON LINE. **MATRIZ E FILIAL**. POSSIBILIDADE. RECURSO PROVIDO. - Embora com inscrições distintas no CNPJ, para facilitar a fiscalização pela autoridade fiscal, **matriz** e filiais **compõem a mesma pessoa** jurídica, são meras unidades descentralizadas que fazem parte da estrutura da empresa, razão pela qual não há que se falar em autonomia entre os estabelecimentos, nem mesmo de ordem patrimonial, o que acarreta a possibilidade de que o patrimônio da **filial** responda pela solvência das obrigações tributárias da respectiva **matriz**. - Entendimento ficou assentado no âmbito do Recurso Especial n.º 1355812/RS, julgado sob o rito do art. 543 do CPC. - Agravo de Instrumento provido.

Por conseguinte, não há como atribuir a um estabelecimento isolado independência tamanha capaz de ser considerado um patrimônio dotado de autonomia, separado da massa patrimonial da qual faz parte. A hipótese de ter ocorrido o fato gerador do tributo em estabelecimentos diferentes, não significa de operou-se de maneira individualizada tal operação.

Mediante o exposto, pode-se concluir que matriz e filial são a mesma pessoa jurídica, constituem um único patrimônio e não são dois contribuintes individuais dotados de autonomia frente a tributação do ICMS, mediante a mera transferência de mercadorias entre os estabelecimentos da mesma pessoa jurídica.

Contudo, a indagação que se faz, consiste no fato da Fazenda Pública ora sustentar a tese de que matriz e filial são estabelecimentos autônomos para fins de arrecadação do ICMS em transferência de mercadorias para estabelecimento do mesmo contribuinte e, ora alegar que não se trata de pessoas jurídicas autônomas quando a finalidade é a execução fiscal de créditos tributários. A incongruência surge apenas quanto aos meios de fundamentação da Fazenda Pública para a arrecadação dos tributos e créditos tributários, ainda que em contradição, no entanto a coerência é evidente quanto a finalidade, qual seja, a angariação para os cofres públicos de maneira desarrazoada e não fundamentada.

4 A (IN) CONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 12, INCISO I DA LEI KANDIR

4.1 A constitucionalidade do art. 12, inciso I da Lei Kandir.

Por força dos princípios democráticos e republicanos que regem o nosso Estado Democrático de Direito, é outorgado ao povo o poder de criar as regras jurídicas do Estado. Todo poder emana do povo que exerce esse poder por meio dos seus representantes eleitos (CRFB, art. 1º, parágrafo único). Assim sendo, todas as leis que são criadas, são reflexos da vontade do povo, pois são elaboradas através de seus representantes, para tanto eleitos.

Por esse motivo, a elaboração normativa segundo a vontade do povo em benefício do postulado da segurança pública, tem-se que as leis e os atos normativos editados pelo Poder Público são protegidos pelo princípio da presunção de constitucionalidade das leis (Paulo; Alexandrino, 2016).

Enquanto uma norma jurídica não for formalmente reconhecida como inconstitucional, presume-se que o legislador agiu de acordo com o que preceitua a Constituição, de acordo com a vontade do povo, que lhe outorgou essa competência.

Isto posto, o artigo 12, inciso I da LC 86/1196- Lei Kandir, tem presunção de constitucionalidade, por ser um ato constitucional válido e legítimo, até que o órgão que detenha competência constitucional venha declará-lo inconstitucional.

O objeto desse trabalho é a pesquisa acerca da constitucionalidade não do art. 12 da Lei Kandir em sua integralidade, mas somente de seu verbete “ainda que para estabelecimentos do mesmo contribuinte”.

Muitas são as correntes jurisprudenciais acerca da constitucionalidade do referido artigo, especialmente os julgados dos Tribunais de Justiça do Rio Grande do Sul, Bahia, e do Paraná. Esses órgãos jurisdicionais entendem que há a incidência do ICMS na transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte e que a Súmula 166 do STJ não possui força para revogar a legislação superveniente em sentido contrário. Nesse sentido, julgado do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul:

APELAÇÃO CÍVEL E REEXAME NECESSÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. Nos termos do artigo 12, I, da Lei Complementar n. 87/96, ocorre o fato gerador do ICMS no momento da saída da mercadoria do

estabelecimento do contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular.... Ver íntegra da ementa Desse modo, no caso, sem razão a impetrante, que pretende transportar bens para filial em outro Estado sem recolher o aludido imposto. Ademais, cumpre ressaltar que, desde 01 de novembro de 1996, data em que entrou em vigor a referida Lei Complementar, casos como o dos autos não mais podem ser solucionados à luz da Súmula n. 166 do C. STJ, que foi editada em agosto de 1996 e, principalmente, reflete jurisprudência consolidada antes da vigência da Lei Kandir. As transferências de um para outro estabelecimento do mesmo titular também caracterizam operação de circulação de mercadorias, fato gerador do tributo. APELO PROVIDO, NOS TERMOS DA FUNDAMENTAÇÃO. ORDEM DENEGADA. PREJUDICADO O REEXAME NECESSÁRIO. UNÂNIME.

Sob o mesmo entendimento julgado do Tribunal de Justiça da Bahia:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. APELAÇÃO. REEXAME NECESSÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA DE UM ESTABELECIMENTO PARA OUTRO, DO MESMO TITULAR. SEGURANÇA CONCEDIDA. INADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA AFASTADA. INSTRUÇÃO NORMATIVA 52/2013 E LC 87/96. IMPROVIMENTO. SENTENÇA MANTIDA. 1. Dessume-se dos conceitos de direito líquido e certo que a ilegalidade ou arbitrariedade do ato impugnado constitui pressuposto essencial para que se conceda a segurança, desde que documentalmente comprovada com a inicial e não dependa de dilação probatória. A matéria controvertida versa sobre a interpretação dada pelo Fisco ao art. 13, § 4º, I, da Lei Complementar nº 87/96, na aplicação da Instrução Normativa nº 52/2013, cuja análise do caso concreto se fez necessária, apenas, com base em prova documental, sendo despicienda, portanto, a instrução probatória. 2. A base de cálculo do ICMS mercantil, em regra, é o valor da operação pela qual se transfere a mercadoria, demonstrando a estreita relação entre o tributo e o negócio jurídico celebrado (artigo 13 da LC 87/96). Para isso, o § 4º do referido dispositivo previu uma base de cálculo específica na hipótese de saída de mercadoria pertencente ao mesmo titular em direção a estabelecimento em outro Estado. 3. Nesse contexto, considerando que a Impetrante adquire mercadorias de terceiros, a base de cálculo na transferência interestadual será o valor equivalente à entrada mais recente dos produtos comercializados, nos termos do art. 13, § 4º, I, da LC nº 87/96. 4. Dessa forma, inadmissível interpretação restritiva acerca da base de cálculo do tributo, em prejuízo ao contribuinte, por via de Instrução Normativa. RECURSO DE APELAÇÃO IMPROVIDO.

Como se pode observar, tais tribunais sustentam a constitucionalidade do art. 12, I da Lei Kandir, sob o fundamento de que no tocante a indispensabilidade de um negócio jurídico para configurar a operação jurídica de circulação de mercadorias, o regramento constitucional não faz exigência dessa natureza para o imposto em análise, ou seja, a Constituição não condiciona a tributação sobre circulação de mercadorias a um negócio jurídico, onde exista o intuito de mercancia a fim de se obter a troca de titularidade e auferir lucro.

Condicionar a incidência do tributo a estes aspectos criados pela doutrina e jurisprudência, seria reduzir o campo e incidência tributária do ICMS.

Embasam seus argumentos na definição de operações relativas à circulação de mercadorias do doutrinador Hugo de Brito Machado (2017, p. 100) que define operações como qualquer ato ou negócio, independente da natureza específica de cada um deles, que implique a circulação de mercadorias.

Portanto, sob esse ponto de vista qualquer meio que faça circular a mercadoria, para qualquer finalidade incide o ICMS. Ou seja, a circulação física que compreende todo o deslocamento da mercadoria, independentemente de qualquer outro fator faz nascer a relação obrigacional tributária em relação ao imposto em estudo.

Não subsiste a irrelevância jurídica da circulação meramente física tendo em vista os inúmeros reflexos tributários decorrentes de tais operações.

Nas operações de transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte localizados em entes federativos diferentes, também incidirá o ICMS, uma vez que a circulação interestadual de mercadorias ocorrida entre estabelecimentos de um mesmo sujeito passivo, ao promover o deslocamento da mercadoria para o território de outro Estado da Federação, onde ocorrerá a operação subsequente, importa na alteração do sujeito ativo da relação jurídico-tributária.

Ratificando tal entendimento Roque Carraza sustenta que (2012, p. 50/51)

Em outras palavras, cabe ICMS quando a transferência de mercadorias dá-se entre estabelecimentos da mesma empresa, mas localizados em territórios de pessoas políticas diferentes, desde que se destinem à venda e, portanto não sejam bens do ativo imobilizado. A razão disso é simples: a remessa traz reflexos tributários às pessoas políticas envolvidas no processo de transferência (a do estabelecimento de origem e a do destino). Ora, aplicando-se a regra geral (de que inexistente circulação na transferência de mercadorias de um estabelecimento para outro, de um mesmo proprietário) a pessoa política de origem nada pode arrecadar, a título de ICMS; só a localizada no estabelecimento de destino.

Assim, mesmo que a jurisprudência atual seja contrária a tal entendimento e validada pela Súmula 166 do STJ, o artigo em estudo é constitucional e deverá continuar ser aplicado, pois tem a presunção de constitucionalidade.

A exigência de um negócio jurídico específico, apto a gerar a hipótese de incidência prevista em lei para nascimento da relação obrigacional tributária,

contraria a natureza constitucional do ICMS.

No que tange a autonomia dos estabelecimentos de um único titular, a Lei Kandir, em seu artigo 11, § 3º, II, outorga autonomia a cada estabelecimento de cada contribuinte, e determina que o fato gerador do tributo ocorra não só quando da saída de mercadoria com mudança de titularidade, mas também, quando não há essa mudança de propriedade, sendo o caso de quando se destina a outros estabelecimentos do mesmo sujeito passivo.

Ao estabelecer a autonomia dos estabelecimentos a lei em comento não extrapola sua função constitucional. A Lei Kandir se vincula a Lei Maior; quando a constituição não disciplina de modo satisfatório a matéria a ser regulada a lei complementar, precisa ter densidade normativa suficiente para detalhar minuciosamente a matéria regulamentada.

Sobre a função das leis em matéria tributária, ensina o professor Luciano Amaro (2016, p. 168/169):

Em rigor, a disciplina “geral” do sistema tributário já está na Constituição; o que faz a lei complementar é, obedecido o quadro constitucional, aumentar o grau de detalhamento dos modelos de tributação criados pela Constituição Federal. Dir-se-á que a Constituição desenha o perfil dos tributos (no que respeita à identificação de cada tipo tributário, aos limites do poder de tributar etc.) e a lei complementar adensa os traços gerais dos tributos, preparando o esboço que, será utilizado pela lei ordinária, à qual instituir o tributo, na definição exaustiva de todos os traços que permitam identifica-lo na sua exata dimensão, ainda abstrata, obviamente, pois a dimensão concreta dependerá da ocorrência do fato gerador que, refletindo a imagem minudentemente desenhada na lei, dará nascimento à obrigação tributária.

Dessa forma, com base na determinação constitucional do art. 155,2º, “d”, da Constituição Federal, o legislador ordinário complementou, dentro dos parâmetros constitucionais, a regulamentação referente ao estabelecimento responsável para fins de definição do sujeito passivo sob a incidência do ICMS, conferindo autonomia a cada um deles, independentemente de sua titularidade. Não tendo que se falar em “alargamento da competência” pela Lei Kandir.

Além da base constitucional para conferir autonomia aos estabelecimentos primários e secundários (matriz e filial), a constitucionalidade da cobrança do ICMS em transferência de mercadorias entre estabelecimentos autônomos do mesmo contribuinte, possui respaldo no Código Tributário Nacional, que estabelece em seu art. 127, inciso II:

Art. 127. Na falta de eleição, pelo contribuinte ou responsável, de domicílio tributário, na forma da legislação aplicável, considera-se como tal:

(...)

II - quanto às pessoas jurídicas de direito privado ou às firmas individuais, o lugar da sua sede, ou, em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento;

Ou seja, reconhecem a autonomia dos estabelecimentos para fins fiscais. Nesse sentido entendimento do Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO AO INCRA. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. REPRESENTAÇÃO DAS FILIAIS. MATRIZ. ILEGITIMIDADE. PRECEDENTES. 1. A jurisprudência desta Corte tem entendimento firme no sentido de que a matriz não tem legitimidade para representar processualmente as filiais nos casos em que o fato gerador do tributo opera-se de maneira individualizada em cada estabelecimento comercial/industrial, uma vez que, para fins fiscais, matriz e filial são considerados entes autônomos. Precedentes: AgRg nos EDcl no REsp 1.283.387/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/04/2012, DJe 19/04/2012; AgRg no REsp 832.062/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/11/2008, DJe 02/12/2008; AgRg no REsp 642.928/SC, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/03/2007, DJ 02/04/2007. 2. Agravo regimental a que se nega provimento. (STJ - AgRg no REsp: 1232736 RS 2011/0017876-9, Relator: Ministro SÉRGIO KUKINA, Data de Julgamento: 27/08/2013, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 06/09/2013).

Verifica-se portanto, não haver incongruência entre a previsão da autonomia entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte, previsto no art. 11, § 3º, II, da Lei Kandir, e o texto constitucional, haja vista a autorização contida no art. 155, § 2º, XII, “d”, da Constituição Federal e a concordância da regulamentação contida na Lei Kandir, juntamente com as demais normas existentes no ordenamento jurídico.

Logo, conclui-se que é constitucional o art. 12, inciso I, da Lei Complementar 87 de 1996, confirmando que matriz e filial não trata-se de uma mesma pessoa jurídica pois não integram a mesma massa patrimonial. São independentes entre si e portanto opera-se de maneira individualizada o fato gerador do ICMS, ainda que seja na circulação meramente física da mercadoria entre estabelecimentos do mesmo contribuinte. Isso porque, para que se consolide a hipótese de incidência, é irrelevante a presença de um negócio jurídico determinado a transferir a titularidade do bem, visto que tal exigência não faz parte da regra-matriz constitucional que autoriza a regulamentação da norma complementar.

4.2 A inconstitucionalidade do artigo 12, inciso I da Lei Kandir

Conforme já exposto, a Lei Complementar 87/1996- Lei Kandir, versa em seu artigo 12, inciso I, sobre a incidência do ICMS na transferência de mercadorias mesmo que se trate de estabelecimentos do mesmo contribuinte.

A referida lei foi criada após a Súmula nº 166 do STJ que assim dispõem: Súmula 166 do STJ: Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.

Trata-se de súmula não vinculante, ou seja, que não possui o condão de vincular as decisões judiciais ao que ela trata, por outro lado, serve como base de fundamentação das decisões dos tribunais inferiores e juízes.

O texto da referida súmula fundamenta de maneira majoritária não só as decisões dos juízes e tribunais como também as decisões do Supremo Tribunal Federal, acerca de seu tema.

Segundo entendimento sumulado, a mera transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte não caracteriza o fato gerador do ICMS. Embasado no fundamento de que mero deslocamento físico de mercadorias sem que caracterize atos de mercancia não tem o condão de fazer nascer a hipótese de incidência prevista para o referido tributo, prevista em lei.

A inconstitucionalidade do inciso I, do art. 12 da Lei Kandir, ocorre apenas quando regulamenta que a incidência do ICMS ocorrerá mesmo quando houver transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte. Isso porque o referido inciso, em sua última parte, alarga o a hipótese de incidência do tributo, sem poderes para tanto. O pressuposto material das leis complementares, determinam que estas somente possuem competência para versar sobre as matérias predefinidas pela Constituição. Diga-se de passagem, o referido artigo, até a parte que atribui a saída da mercadoria como critério para cobrança do ICMS, está de acordo com a Constituição Federal. Contudo, ao alargar seu comando, estendendo-se até a transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, o dispositivo em questão afronta o texto da Constituição.

Embora seja entendimento consolidado perante os Tribunais (até mesmo sumulado) não é o mesmo entendimento da Fazenda Pública, com a atuação dos fiscos estaduais no tocante a exigência do recolhimento do ICMS quando da transferência das mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica.

4.2.1 Insegurança Jurídica

A criação de uma súmula perante os tribunais traduz uma interpretação do direito já afirmado por estes. Subentende-se portanto que entendimento diverso para aquele assunto não terá margem frente a compreensão sumulada.

Para o estudo em comento, a insegurança jurídica nasce quando os fiscos adotam uma postura de insubmissão à interpretação do direito, aplicada majoritariamente.

A Súmula 166 do STJ, embora editada antes do evento da Lei Complementar 87/1996, constitui uma força mais intensa a sua orientação sobre o tema abordado. O art. 12 em seu inciso I, foi elaborado sob a égide de um entendimento já consolidado nos tribunais, inclusive no STF, contrariando-o. Nesse sentido julgado do STF:

IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – BENS DO ATIVO FIXO – TRANSFERÊNCIA – ESTABELECIMENTOS. Não incide o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços na transferência interestadual de bens do ativo fixo entre estabelecimentos da mesma empresa. Precedentes: agravo regimental no recurso extraordinário com agravo nº 1.033.286, Primeira Turma, relator ministro Luiz Fux, acórdão veiculado no Diário da Justiça de 12 de junho de 2017, e agravo regimental no recurso extraordinário com agravo nº 1.063.312, Segunda Turma, relator ministro Edson Fachin, acórdão publicado no Diário da Justiça de 19 de dezembro de 2017.

A insegurança jurídica surge amedrontando os contribuintes do ICMS seja sob a perspectiva da não observância jurisprudencial sobre determinado assunto, seja no tocante a insubordinação da Fazenda Pública ao posicionamento adotado.

O art. 12, inciso I da Lei Kandir, trata-se de uma norma que durante o seu processo de elaboração inexistiu debate legislativo acerca de um ponto tão relevante da lei complementar, além de encontrar-se desprovida de fundamento razoável que justifique sua aplicação.

Ao alargar a hipótese de incidência do ICMS, diverso do que previsto da Constituição e totalmente oposta a construção doutrinária e jurisprudencial consolidada, além de inconstitucional é criadora de uma insegurança jurídica que assombra os contribuintes brasileiros, que já tanto sofrem com a alta carga tributária do país.

Apesar de termos julgamentos, afastando a aplicação do artigo 12, I da Lei Kandir, os precedentes dos tribunais superiores não fazem menção a

inconstitucionalidade do referido artigo, não declarando-o inconstitucional, havendo o fenômeno da declaração de inconstitucionalidade branca, que ocorre quando a inconstitucionalidade de determinada lei é feita de forma tácita, indireta.

No artigo em estudo, a inconstitucionalidade consiste na sua elaboração de forma além do que previsto na constituição, uma inconstitucionalidade material. O art. 12, inciso I, da Lei Kandir trouxe uma mudança de entendimento da eventual incidência do ICMS. Isso porque o art. 155, inciso II da Constituição Federal, regulamenta quando incidirá o ICMS, senão vejamos:

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

I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;

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.

Assim, ao prever que haverá a incidência do ICMS na transferência de mercadorias entre estabelecimentos “ainda que do mesmo contribuinte” há explícita afronta a Constituição, porque de maneira desarrazoada estende a hipótese de incidência do ICMS.

A inconstitucionalidade surge quando existe um antagonismo e contrariedade do ato normativo inferior, com as regras constitucionais. Segundo Kildare Gonçalves Carvalho (2016, p. 324/325):

Entende-se por inconstitucionalidade a desconformidade de um ato normativo do poder político referente à Constituição. A inconstitucionalidade é um corolário do princípio da hierarquia das normas jurídicas e também da necessidade de garantia da própria Constituição. A relação de inconstitucionalidade se estabelece entre uma coisa- a Constituição- e outra coisa- um comportamento- que lhe está ou não conforme, que com ela é ou não compatível, que cabe ou não no seu sentido, que tem nela ou não a sua base. São conceitos que resultam do confronto de um comportamento, de uma norma ou de ato com a Constituição e correspondem a atributos que tal comportamento de arroga em face de cada norma constitucional.

A hipótese de incidência em estudo, prevista pela Lei Kandir traduz a inconstitucionalidade na falta de base constitucional para estender o momento de ocorrência do fato gerador.

4.2.2 Ofensa ao princípio da liberdade

Conforme já abordado, o princípio da liberdade encontra-se previsto no art.

150, inciso V da Constituição Federal e visa preservar o deslocamento de trânsito de pessoas ou bens.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;

Trata-se de uma limitação ao poder de tributar, e em relação ao ICMS ao incidir sobre o mero deslocamento do bem, não se tratando de uma operação comercial, sem fim lucrativo fere claramente o princípio constitucional da liberdade que é garantido ao contribuinte. O princípio da liberdade de tráfego, não visa inibir a tributação entre municípios e estados ou por analogia, dentro do próprio ente federativo onde realizou-se a operação, mas sim, a arrecadação infundada sobre um fato irrelevante juridicamente para o Direito Tributário.

4.2.3 Declaração de inconstitucionalidade

A declaração de inconstitucionalidade poderá ocorrer por meio das ações constitucionais: a ADI-ação direta de inconstitucionalidade ou por meio da ADC-ação direta de constitucionalidade. A ação direta de inconstitucionalidade, tem por escopo a defesa da ordem jurídica e da supremacia das normas constitucionais, mediante a apreciação de lei ou ato normativo em face das normas regras ou normas-princípios. A função precípua da ação direta de inconstitucionalidade é a defesa da ordem constitucional viabilizando a extirpação da lei ou ato normativo inconstitucional do sistema jurídico.

A ação direta de constitucionalidade por sua vez, também é um instrumento do controle abstrato de constitucionalidade, consolida uma ação que visa a obtenção

da declaração de que no ato normativo, seu objeto é constitucional.

Nesta ação, os autores (legitimados) comparecem perante o Supremo Tribunal Federal para requerer que este declare/ratifique a constitucionalidade de determinada lei ou ato normativo.

Para ajuizamento da ADC, constitui pressuposto de admissibilidade a existência de controvérsia judicial que esteja pondo em risco a presunção de constitucionalidade da lei ou ato normativo. Ou seja, é imprescindível que seja provado a existência de uma discussão polêmica, que venha causando dissenso nos juízos inferiores. Isso porque os atos do Poder Público, possuem presunção de constitucionalidade. Assim preleciona Vicente Paulo e Marcelo Alexandrino (2015, p. 907):

Sem a observância desse pressuposto de admissibilidade, torna-se inviável a instauração do processo de fiscalização normativa em sede de ADC, pois a inexistência de controvérsia judicial sobre a validade da lei culminaria por converter essa ação declaratória em um inadmissível instrumento de consulta sobre a validade constitucional de determinada lei ou ato normativo federal, descaracterizando por completo, a própria natureza jurisdicional que qualifica a atividade desenvolvida pelo Supremo Tribunal Federal.

As duas ações são dúplices ou ambivalentes. Significa dizer que qualquer decisão proferias tanto para a ADC quanto para a ADI geram eficácia jurídica.

Conforme Vicente Paulo e Marcelo Alexandrino (2015, p.905):

A ADC assemelha-se a uma “ADI de sinal trocado”, a eficácia da decisão também é inversa. Assim proclamada a constitucionalidade, julgar-se-á improcedente a ação direta ou procedente a ação declaratória; e, proclamada a inconstitucionalidade, julgar-se-á procedente a ação direta ou improcedente a ação declaratória.

Assim, conforme todo o exposto no decorrer dessa pesquisa, o artigo 12, inciso I, da Lei Kandir, padece de inconstitucionalidade material, posto que o legislador complementar ao editar a norma, regulamentando a hipótese de incidência do ICMS, foi totalmente em sentido contrário à incidência já prevista no texto constitucional. Isso porque, as leis complementares somente possuem competência para versar sobre as matérias já predefinidas na Constituição, não possuem poder para estender o que já é taxativo na Lei Maior.

A parte específica da legislação complementar “ainda que para outro estabelecimento do contribuinte” ao disciplinar o que a Constituição Federal já predefiniu, alarga à hipótese de incidência do ICMS, sem ter poderes para tanto.

Lado outro, a transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo

contribuinte, não configura hipótese de incidência para que ocorra o fato gerador surgindo a relação obrigacional tributária. Porque, para fins de arrecadação do ICMS, o negócio jurídico precisa existir, com intuito de obtenção de lucro, troca de titularidade e atos de mercancia. Nesse sentido Aliomar Baleiro (2018, p. 223)

O ICMS assenta sobre qualquer operação realizada com a mercadoria, isto é qualquer negócio jurídico, ato jurídico relevante ou operação econômica que ocasione a saída. Não basta pois a saída física, mas também a natureza específica da operação realizada, isto é, o negócio jurídico que motiva ou dá causa à saída, é relevante do ponto de vista fiscal.

Portanto, meras transferências físicas de mercadorias não enseja o nascimento da relação obrigacional. Sendo inconstitucional a cobrança do ICMS sobre um fato jurídico não tributável.

Por fim, a inconstitucionalidade deve ser declarada, por ofensa explícita ao princípio da liberdade previsto no art. 150, inciso V da Constituição Federal, quando a exigência do recolhimento do ICMS é condicionada ao mero deslocamento da mercadoria, impedindo de maneira clara o trânsito da mercadoria.

Determinada cobrança afronta o entendimento sumulado e majoritário perante os tribunais, gerando grave insegurança jurídica entre os contribuintes, aumentando-lhes ainda mais a já tão alta, carga tributária.

Consolida-se tal posicionamento, com o Projeto de Lei do Senado nº 332, de 2018, que propõem a alteração do art. 12, inciso I, da Lei Kandir, determinando que a mera transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, não constitua fato gerador do imposto.

Faz-se necessário um posicionamento direto do Superior Tribunal de Justiça, posto que em suas decisões, somente afasta a aplicabilidade do dispositivo, sem contudo declarar a inconstitucionalidade do art. 12, inciso I, da lei em comento.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Levando-se em consideração todos os aspectos apresentados no decorrer dessa pesquisa, conclui-se que a Lei Kandir em seu artigo 12, inciso I, é manifestamente inconstitucional, pois alarga a hipótese de incidência do ICMS contrapondo-se aos parâmetros já definidos na Constituição Federal quando estende o comando abarcando a transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.

A referida lei foi editada após a Súmula 166 dos STJ, sem observância ao entendimento já consolidado nos tribunais e sem qualquer fundamento plausível, acarretando assim uma grave insegurança jurídica nas relações entre fisco e contribuinte.

É de suma importância que o Supremo Tribunal Federal declare a inconstitucionalidade do referido verbete da Lei Kandir, de modo que a sua aplicação não se torne um instrumento que desencoraja as atividades mercantis, visto que o ICMS é o tributo mais relevante para os Estados e Distrito Federal justamente por ser a principal fonte de receitas desses entes políticos.

Apenas para se ter ideia, em 2017, a arrecadação nacional do ICMS atingiu a marca de aproximadamente 445 bilhões e 653 milhões de reais, conforme dados do Conselho Federal de Justiça Fazendária. Trata-se de um dos tributos mais complexos do sistema tributário brasileiro.

Isso posto, não se pode admitir que a incidência do ICMS se dê sobre operações constitucionalmente não predefinidas e irrelevantes para o Direito Tributário.

Aceitar a inconstitucionalidade praticada pelas Fazendas Públicas em âmbito estadual é o mesmo que fechar os olhos para atos ilícitos regulados pela própria lei infraconstitucional, que não poderão ser admitidos dentro de um Estado Democrático de Direitos.

A carga tributária brasileira é uma das maiores mundialmente e cobrar mais tributos de modo inconstitucional é um instrumento inversor da fomentação da economia nacional.

REFERENCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 22 ed. São Paulo: Saraiva, 2016. 544p.

BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 14 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. 1672p.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Especial nº 267599**. 2ª Turma. Relatora: Min. Ellen Gracie. *Pesquisa de Jurisprudência, ICMS, Transferência, mesmo estabelecimento*. 30 de abril de 2010. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp/recurso_especial/267599>. Acesso em: 10 de outubro de 2018.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial (Repetitivo) nº 1.355812-RS. 1ª Seção STJ. Relator: Min. Mauro Campbell Marques**. *Pesquisa de Jurisprudência, filial, matriz, autonomia*. 30 de maio de 2013. Disponível em: <[http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?i=1&b=ACOR&livre=\(\(%27RESP%27.clas.+e+@num=%271355812%27\)+ou+\(%27RESP%27+adj+%271355812%27.suce.\)\)&thesaurus=JURIDICO&fr=veja](http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?i=1&b=ACOR&livre=((%27RESP%27.clas.+e+@num=%271355812%27)+ou+(%27RESP%27+adj+%271355812%27.suce.))&thesaurus=JURIDICO&fr=veja)>. Acesso em: 10 de outubro de 2018.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1232736, Rio Grande do Sul. 1º Turma, Relator: Ministro Sérgio Kukina**. *Pesquisa de jurisprudência, individualização, estabelecimento, matriz, filial*. 27 de agosto de 2013. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/decisoos/toc.jsp?livre=MATRIZ+N%C3O+TEM+LEGITIMIDADE+PARA+REPRESENTAR&b=DTXT&thesaurus=JURIDICO&p=true>>. Acesso em 10 de outubro de 2018.

_____. Tribunal Regional Federal da 3ª região. **Agravo de instrumento nº 504133 / SP 0011482-66.2013.4.03.0000**, Rio Grande do Sul, Relatora: Desembargadora Federal Mônica Nobre, *Pesquisa de jurisprudência, matriz, filial, autonomia*, 29 de maio de 2014. Disponível em <<http://web.trf3.jus.br/base-textual/Home/ListaColecao/9?np=1>>. Acesso em 03 de setembro de 2018.

_____. Tribunal de Justiça do Estado da Bahia. **Apelação nº 0524431-38.2014.8.05.0001**, Bahia, Relator: Livaldo Reaiche Raimundo Britto. *Pesquisa jurisprudência, ICMS, transferência de mercadoria, mesmo titular*, 11 de maio de 2016. Disponível em: <<https://www.tjba.jus.br/jurisprudencia/>>. Acesso em: 29 de novembro de 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Ordinário nº 1.063.312**, Brasília, Relator: Edson Fachin. *Pesquisa jurisprudência, ICMS*,

transferência de mercadoria, mesmo titular, 19 de dezembro de 2017. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ICMS+IMPOSTO+SOBRE+MERCADORIAS+E+SERVI%C7OS%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/y7jftdbt>>. Acesso em : 29 de novembro de 2018.

_____. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. **Apelação nº 70016848079**, Rio Grande do Sul, Relator: Adão Sérgio do Nascimento Cassiano. *Pesquisa jurisprudência, ICMS, transferência de mercadoria, mesmo titular*, 29 de agosto de 2017. Disponível em: <https://www.tjrs.jus.br/busca/search?proxystylesheet=tjrs_index&client=tjrs_index&filter=0&getfields=*&aba=juris&entsp=a__politica-site&wc=200&wc_mc=1&oe=UTF-8&ie=UTF-8&ud=1&sort=date:D:S:d1&as_qj=&as_q=&requiredfields=&site=ementario&as_epq=&as_oq=&as_eq=&ulang=pt-BR&ip=45.165.1.60&access=p&entqr=3&entqrm=0&q=S%C3%BAmula+166+inmeta:rr%3DAd%C3%A3o%2520S%C3%A9rgio%2520do%2520Nascimento%2520Cassiano&dnavs=inmeta:rr%3DAd%C3%A3o%2520S%C3%A9rgio%2520do%2520Nascimento%2520Cassiano>. Acesso em: 29 de novembro de 2018.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 05 de outubro de 1988**. Brasília. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 03 de setembro de 2018.

_____. **Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965**. Brasília. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm>. Acesso em: 03 de setembro de 2018.

_____. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil, promulgada em 18 de setembro de 1946**. Brasília. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm>. Acesso em 03 de setembro de 2018.

_____. Código Tributário Nacional, **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Brasília. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm>. Acesso em 03 de setembro de 2018.

_____. **Decreto –lei nº 406**, de 31 de dezembro de 1968. Brasília. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0406.htm>. Acesso em 03 de setembro de 2018.

_____. **Lei Complementar nº 87**, de 13 de setembro de 1996. Brasília. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 03 de setembro de 2018.

_____. Código Civil. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Brasília. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em 03 de setembro de 2018.

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2009. 210p.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 166**. Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte. Brasília. Disponível em:

<<http://www.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp>>. Acesso em 03 de setembro de 2018.

CARVALHO, Kildare Gonçalves. Direito Constitucional. **Teoria do Estado e da Constituição**. Direito Constitucional Positivo. 17 ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2012. 1356p.

CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. 17 ed. São Paulo: Malheiros, 2015. 798p.

COELHO, Fábio Uhoa. **Curso de Direito Comercial**. Direito de Empresa. 20 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016. 528p.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 15 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016. 819p.

CONFAZ, Ministério da Fazenda. **Boletim de arrecadação do ICMS**. Disponível em:< <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/boletim-do-icms>>. Acesso em: 25 de novembro de 2018.

HARADA, Kiyoshi. **ICMS Doutrina e Prática**. 1 ed. São Paulo: Atlas, 2017. 240p.

PAULO, Vicente; ALEXANDRINO, Marcelo. **Direito Constitucional descomplicado**. 7. ed. São Paulo: Método, 2016. 1059p.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2017. 536p.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2016. 1328p.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Manual de Direito Tributário**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2017. 513p.