

# O ICMS e as Transferências de Mercadorias envolvendo Estabelecimentos do Mesmo Contribuinte<sup>1</sup>

## *ICMS and the Transfer of Goods between Establishments of the Same Taxpayer*

Francisco Sávio Fernandez Mileo Filho

*Pós-graduando em Direito Empresarial pela Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas – GVlaw. Pós-graduando em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT. Graduado em Direito pela Universidade Federal do Pará – UFPA. Advogado no Pará (PA). E-mail: franciscomileo\_6@hotmail.com; francisco.mileofilho@vrbf.com.br.*

### *Resumo*

O objetivo deste trabalho consiste em investigar o tema das transferências de mercadorias envolvendo estabelecimentos do mesmo contribuinte diante da hipótese de incidência do ICMS plasmada pela Constituição Federal, dando-se ênfase para uma eventual mudança de entendimento variante conforme a localização dos respectivos estabelecimentos. Inicialmente, fez-se um levantamento histórico acerca da evolução normativa da materialidade do imposto demonstrando que, desde a época da introdução do ICM no Brasil, o critério material do ICMS mercantil ainda se mantém firme na existência de uma operação relativa à circulação de mercadorias, interpretada mediante um negócio jurídico por meio do qual se transfere a titularidade da mercadoria para outrem. Após, destacou-se que, a depender da localização dos estabelecimentos, um problema de incapacidade arrecadatória circunda o fenômeno em análise, de modo que tal situação levou alguns juristas a defenderem um tratamento jurídico-tributário diferente, pugnando pela incidência do ICMS a partir de certa visão específica do federalismo fiscal brasileiro. No entanto, restou demonstrado que esta hipótese peculiar ventilada pelos juristas sob o *status* de exceção não encontra guarida no ordenamento jurídico nacional e, diga-se de passagem, trata-se de uma tentativa doutrinária de tentar solucionar um problema da forma menos adequada.

*Palavras-chave:* ICMS, transferências, estabelecimentos, federalismo fiscal.

### *Abstract*

The goal of this work is to investigate the theme of the merchandise exchange involving establishment of the same taxpayer over the incidence hypothesis of ICMS produced by the Federal Constitution, focusing on an

<sup>1</sup> Este trabalho foi originalmente apresentado como trabalho de conclusão de curso da pós-graduação em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT sob a orientação do professor Fernando Facury Scaff.

eventual change of agreement the changes are judged by locations of the respective establishment. First of all, a historical research about normative evolution of the materiality of the tribute, showing that since the introduction of ICM in Brazil, the materiality judgment of mercantile ICMS is still strong in existence of a relative operation of merchandise circulation, interpreted by a juridical business by means of who transfers the property of the merchandise to another. After, it is worth mentioning that, depending on the location of the establishment, a problem with tax collection involves the phenomenon on focus, in way that the situation took some of the jurists to defend a different tax law agreement, requested by the incidence of ICMS, based on specific vision of the Brazilian fiscal federalism. Otherwise, it was demonstrated that this peculiar hypothesis debated by the jurist over the status of an exception is not found in the national juridical ornament and, by the way, it is about a doctrinaire attempt to solve a problem in the wrong way.

*Keywords:* ICMS, plants, fiscal federalism, transfer.

## 1. Introdução

A Constituição Federal de 1988, nos termos do art. 155, inciso II, outorgou competência tributária aos Estados-membros e ao Distrito Federal para instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS. Trata-se de um imposto plurifásico<sup>2</sup>, não cumulativo<sup>3</sup>, de forte vocação nacional<sup>4</sup> e que desfruta de altíssima capacidade arrecadatória, sendo, inclusive, a principal fonte de receita dos Estados e do Distrito Federal.

Da forma em que se encontra plasmado genericamente na atual Constituição, o ICMS é, grosso modo, uma espécie de junção de outros tributos antes existentes na Constituição de 1967. A partir da figura do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias – ICM, de competência estadual e distrital, acrescentou-se o imposto sobre (i) serviços de transporte e (ii) serviços de comu-

<sup>2</sup> Vale a pena mencionar que, em determinadas situações, o ICMS apresentará um comportamento monofásico. Em se tratando, por exemplo, de uma importação de mercadoria realizada por uma pessoa física para consumo próprio, haverá, inquestionavelmente, apenas uma operação na cadeia porquanto a mercadoria não será comercializada no futuro.

<sup>3</sup> É de se registrar, também, que em certas ocasiões a não cumulatividade incorrerá. E isto, porém, não significa sua inobservância, mas tão somente a sua inexistência. É o caso, assim como no exemplo dado na nota acima, da importação de mercadorias realizada por um não contribuinte habitual do imposto, onde não haverá o que ser creditado a título de imposto, tendo em vista que nada fora recolhido anteriormente. O STF, inclusive, já se manifestou sobre o assunto e entendeu que, nesse tipo de situação, a incidência do ICMS “não viola, em princípio, a regra da vedação à cumulatividade (art. 155, § 2º, I, da Constituição), pois se não houver acumulação da carga tributária, nada haveria a ser compensado” (STF, RE n. 439.796/PR – Paraná, Tribunal Pleno, Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgado em 06.11.2013).

<sup>4</sup> Sobre o caráter nacional do ICMS, ver: BRANDÃO JUNIOR, Salvador Cândido. *Federalismo e ICMS: Estados-membros em “guerra fiscal”*. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 86-90; TÓRRES, Heleno Taveira. Os desafios do federalismo fiscal e a reforma do ICMS. In: PRETO, Raquel Elita Alves (coord.). *Tributação brasileira em evolução: estudos em homenagem ao professor Alcides Jorge Costa*. 1. ed. São Paulo: IASP, 2015, p. 129; CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 222-226.

nicação em geral, salvo os de natureza estritamente municipal, de competência da União, mais os impostos únicos cobrados sobre (iii) energia elétrica, (iv) minerais, (v) combustíveis e lubrificantes líquidos e gasosos, também de competência do mesmo Ente Federado<sup>5</sup>.

Por razões metodológicas e, sobretudo, de conformação absoluta com o fenômeno das transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, o aspecto do ICMS a ser ora analisado é o incidente sobre as operações mercantis, nas operações interestaduais: aquele tido como legítimo descendente do antigo ICM. Em vista disso, as discussões jurídicas relacionadas à sua hipótese de incidência remontam existência desde a época da implantação daquele imposto no sistema tributário nacional, o que aconteceu através da Emenda n. 18, de 1965 à Constituição Federal de 1946.

Dáí em diante, tanto a doutrina quanto a jurisprudência dedicaram-se ao longo dos anos à abordagem do aspecto material do ICM (atual ICMS). E um dos temas que sempre se manteve presente no debate concerne à transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte. Isto se explica pela incessante alteração legislativa a respeito do assunto, exigindo, a cada mudança, um novo esforço interpretativo, cujo resultado poderia ser ou não uma eventual mudança no entendimento, e pela própria sistemática mista de apuração do imposto que envolve a distribuição federativa da receita tributária entre a origem e o destino. Mediante o princípio da não cumulatividade, evita-se a tributação em cascata e se reforça, por outro lado, o pacto federativo e a autonomia dos entes federados, dando azo à cobrança tributária para todos os fatos geradores ocorridos dentro do respectivo território<sup>6</sup>.

Portanto, de um simples evento corriqueiro e extremamente comum em meio à atividade empresarial, o federalismo fiscal brasileiro tornou o tema das transferências de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo contribuinte um foco de tensão entre Fisco e contribuinte, bem como entre Fiscos de Estados distintos<sup>7</sup>.

Desta forma, o que se pretende neste trabalho é recapitular o processo evolutivo da legislação pertinente<sup>8</sup> e avaliar, diante do sistema tributário brasileiro

<sup>5</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. O IVA brasileiro. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). *IVA para o Brasil: contributos para a reforma da tributação do consumo*. Belo Horizonte: Fórum, 2007, p. 557.

<sup>6</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 417-418.

<sup>7</sup> GRECO, Marco Aurélio. ICMS – transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa. In: PRETO, Raquel Elita Alves (coord.). *Tributação brasileira em evolução: estudos em homenagem ao professor Alcides Jorge Costa*. 1. ed. São Paulo: IASP, 2015, p. 792.

<sup>8</sup> Ezio Vanoni, com absoluta propriedade, ensina que “têm também grande importância para a reconstituição da vontade do Estado objetivada na lei, as circunstâncias históricas que precederam ou acompanharam a sua formação. A este respeito cumpre distinguir de um lado as particulares circunstâncias de fato que tenham sido a causa próxima da promulgação da lei, e de outro lado a evolução jurídica que tenha conduzido à lei nova [...]. Com efeito, chega-se à elaboração de um instituto depois de sucessivas experiências, consagradas em leis diferentes: o exame dos dispositivos contidos nessas leis oferece o meio para descobrir de que modo as exigências da vida e a evolução jurídica terão agido sobre o instituto de que se trata, e fornece portanto as diretrizes em que apoiar a compreensão do espírito de que foi animada a lei.” (VANONI, Ezio. *Natureza e interpretação das leis tributárias*. Tradução: Rubens Gomes de Sousa. Rio de Janeiro: Financieiras S.A., 1932, p. 223-224)

atual, se a transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte configura fato gerador do ICMS. O destaque da análise fica por conta da investigação de qual tratamento jurídico-tributário deve ser dado no caso das transferências interestaduais, ou seja, quando os estabelecimentos do mesmo contribuinte se localizarem em unidades federativas diferentes.

Alguns autores têm apontado que, a depender da localização dos estabelecimentos envolvidos na transação, o regime tributário a ser aplicado pode ser diferente: caso os estabelecimentos se localizem na mesma unidade federativa, dar-se-á o tratamento “A”, pela não incidência; caso os estabelecimentos se localizem em unidades federativas distintas, dar-se-á o tratamento “B”, pela incidência. Por tal motivo, busca-se, então, desvendar qual seria a argumentação jurídica para este possível *discrímen* e verificar se a fundamentação correspondente encontra respaldo no ordenamento jurídico nacional.

## 2. Breves Considerações Históricas acerca da Evolução Normativa do ICMS

### 2.1. Evolução no plano constitucional

O ICM apareceu pela primeira vez no sistema tributário nacional com a Emenda n. 18 à Constituição Federal de 1946, de 1º de dezembro de 1965. Este imposto veio para substituir o antigo imposto sobre vendas e consignações – IVC que, por sua vez, padecia de um vício notório<sup>9</sup>: era um imposto cumulativo, cuja cobrança se dava repetidamente sobre o preço integral a cada nova venda ou consignação<sup>10</sup>. A introdução do ICM no Brasil foi tida como uma alternativa pelos idealizadores para eliminar os efeitos perniciosos da tributação em cascata. Adotou-se a esse imposto a sistemática da não cumulatividade – já utilizada à época no País<sup>11</sup> – na intenção de neutralizar as distorções econômicas provocadas pelo acúmulo de incidências<sup>12</sup>.

Por outro giro, além destes objetivos de ordem econômica, o ICM representou um alargamento do campo de incidência. Enquanto o IVC atingia apenas dois negócios jurídicos bilaterais – venda ou consignação –<sup>13</sup>, o ICM abrangia genericamente<sup>14</sup> as operações relativas à circulação de mercadorias, desde que realizadas, evidentemente, por comerciantes, industriais ou produtores. Com isso, dilatou-se de tal arte o espaço de percussão tributária que praticamente negócio

<sup>9</sup> BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *IPI e ICM: fundamentos da técnica da não-cumulatividade*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979, p. 106.

<sup>10</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. O imposto sobre vendas e consignações – o imposto sobre a circulação de mercadorias e a conferência de bens móveis ao capital de sociedades. *Revista de Direito Administrativo*, v. 90. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1967, p. 429.

<sup>11</sup> Por meio da Lei n. 2.974, de 1956, introduziu-se a sistemática da não cumulatividade ao vetusto Imposto de Consumo – antecessor do hodierno IPI (MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2012, p. 131).

<sup>12</sup> BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *IPI e ICM: fundamentos da técnica da não-cumulatividade*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979, p. 106-107.

<sup>13</sup> BORGES, José Souto Maior. O fato gerador do ICM e os estabelecimentos autônomos. *Revista de Direito Administrativo*, v. 103. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1971, p. 33.

<sup>14</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. O imposto sobre vendas e consignações – o imposto sobre a circulação de mercadorias e a conferência de bens móveis ao capital de sociedades. *Revista de Direito Administrativo*, v. 90. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1967, p. 429.

jurídico algum armado àquele escopo estaria alheio ao quadro incidental do tributo<sup>15</sup>.

Cerca de dois anos depois, adveio a Constituição Federal de 1967 se sobrepondo à Constituição Federal de 1946 e, por vias de consequência, também à Emenda n. 18, de 1965, supramencionada, para instituir uma nova ordem constitucional no País. Não demorou muito tempo até que, em 17 de outubro de 1969, apareceu a Emenda n. 1 e alterou a nova Constituição Federal recém promulgada. Essa Emenda, por sua vez, modificou profundamente o texto vigente e introduziu mudanças no capítulo dedicado ao sistema tributário<sup>16</sup>.

Entretanto, essas sucessivas alterações ocorridas no plano constitucional não modificaram as características básicas e elementares do ICM, tal como originariamente implantado<sup>17</sup>. Continuou a ser um imposto plurifásico, não cumulativo e, principalmente, a incidir, ainda, sobre operações relativas à circulação de mercadorias. Noutras palavras, a essência do imposto não sofreu transformação; aquele núcleo presente no arquétipo constitucional desde a sua implementação se manteve intacto diante das seguidas modificações.

E assim ficou, também, o imposto na atual Constituição Federal promulgada no ano de 1988: sem mudanças substanciais na personificação do central do tributo, abstraídas as demais incidências a ele acrescidas e acima comentadas. Conforme mencionado no início deste trabalho, o ICM foi o grande precursor do hodierno ICMS mercantil, cuja incidência atinge as operações relativas à circulação de mercadorias.

## 2.2. *Evolução no plano infraconstitucional*

Paralelamente à evolução constitucional narrada, houve, no campo infraconstitucional, um desenvolvimento semelhante. Pouco depois da inserção do ICM no Brasil em 1965, tem-se com a edição da Lei n. 5.172, de 1966, atualmente denominada de Código Tributário Nacional – CTN, as primeiras regulamentações sobre a matéria, mais especificamente nos arts. 52 a 58. No entanto, essa parte especial destinada à normatização do ICM prevista no CTN foi logo substituída pelo Decreto-lei n. 406, no dia 31 de dezembro de 1968, que veio para regular inteiramente o assunto no tocante ao ICM, revogando de modo expresso os arts. 52 a 58 mencionados<sup>18</sup>.

Apesar da mudança, tanto o CTN, em seu art. 52, quanto Decreto-lei n. 406/1968, em seu art. 1º, inciso I, atribuíam à saída da mercadoria do estabelecimento comercial, industrial ou produtor o fato gerador do ICM. Isto significava que bastava a mercadoria simplesmente sair do estabelecimento do contribuinte em direção a outro qualquer – ainda que do mesmo titular –, para se configurar

<sup>15</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Hipótese de incidência e base de cálculo do ICM. *Revista de Direito Tributário*, n. 5, ano 2. São Paulo: RT, 1978, p. 86.

<sup>16</sup> COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979, p. 52.

<sup>17</sup> COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979, p. 52.

<sup>18</sup> COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979, p. 56.

o fato gerador do imposto. Alinhado a esta ideia, estava o art. 58, § 3º, do CTN sobreposto pelo art. 6º, § 2º, do Decreto-lei n. 406/1968, que indicavam como contribuintes autônomos cada estabelecimento comercial, industrial ou produtor do particular.

Desta forma, seja lá qual fosse a razão da saída da mercadoria, o ICM se tornava devido independentemente de qualquer motivação e/ou justificativa. Ao se transferir mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, estar-se-ia, com fulcro nos dispositivos supramencionados, ocorrendo o fato gerador do imposto mediante uma mera saída da mercadoria, impulsionada por um contribuinte autônomo em direção a outro contribuinte autônomo<sup>19</sup>.

Obviamente, sem surpresa, essa tese foi defendida pelas autoridades fiscais da época porquanto alargava, ao máximo, o espectro da incidência do ICM<sup>20</sup>. Já a doutrina, conforme será analisado com mais vagar no tópico seguinte, criticou fervorosamente essa posição, uma vez que a legislação não estava harmonizada com os cânones dispostos pela Constituição Federal vigente daquele tempo. A saída da mercadoria, ao invés de designar o critério material de incidência do ICM, evidenciava, na verdade, o critério temporal<sup>21</sup>, ou seja, o momento no qual deve ser considerado ocorrido o fato gerador, e que não é o fato gerador em si.

Diante do equívoco, era necessário reparar as incongruências evidentes. A oportunidade surgiu com a Constituição Federal de 1988 e o nascimento do ICMS no sistema tributário brasileiro, que clamava pela edição de uma Lei Complementar para regulá-lo, segundo os termos do art. 155, § 2º, inciso XII. Inteligentemente, já prevendo o constituinte de 1988 que o Congresso Nacional poderia demorar para editar a referida Lei Complementar, permitiu, no art. 34, § 8º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT, que os Estados e o Distrito Federal celebrassem convênio conforme os ensinamentos da Lei Complementar n. 24/1975, para regular a matéria em caráter provisório caso a Lei Complementar exigida não fosse editada dentro do prazo de 60 dias<sup>22</sup>.

E o receio do constituinte de 1988 se confirmou: a Lei Complementar não foi editada a tempo, resultando, então, na celebração do Convênio n. 66/1988, o qual, diga-se de passagem, sofreu severas críticas por parte da doutrina e da jurisprudência, dado às suas insuficiências normativas. Efetivamente, o cenário apenas se apaziguou com a promulgação da Lei Complementar n. 87, no dia 13 de setembro de 1996, que revogou por completo o Convênio n. 66/1988 e o Decreto-lei n. 406/1968 na parte relativa ao ICM<sup>23</sup>.

<sup>19</sup> GRECO, Marco Aurélio. ICMS – transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa. In: PRETO, Raquel Elita Alves (coord.). *Tributação brasileira em evolução: estudos em homenagem ao professor Alcides Jorge Costa*. 1. ed. São Paulo: IASP, 2015, p. 794.

<sup>20</sup> COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979, p. 71.

<sup>21</sup> ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Núcleo da definição constitucional do ICM – operações, circulação e saída. *Revista de Direito Tributário*, v. 25/26, ano 7. São Paulo: RT, 1983, p. 102-103.

<sup>22</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. A base de cálculo do ICMS em operações interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 227. São Paulo: Dialética, 2014, p. 103.

<sup>23</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. A base de cálculo do ICMS em operações interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 227. São Paulo: Dialética, 2014, p. 103-104.

O surgimento da Lei Complementar n. 87/1996 foi de suma importância para esclarecer alguns pontos do debate, principalmente no que tange à qualificação da saída da mercadoria como fato gerador do ICMS. O art. 12, inciso I, corrigiu o erro das legislações anteriores e passou a considerar ocorrido o fato gerador do imposto no momento da saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte. Isto é, a saída que antes era considerada como a própria materialidade debutou corretamente como critério temporal. Outro ponto de destaque no qual a Lei em comento se mostrou esclarecedora refere-se à questão dos estabelecimentos do contribuinte. O art. 11, § 3º, inciso II, considerou os estabelecimentos do contribuinte como autônomos somente para fins de apuração do imposto dentro da sistemática de crédito e débito da não cumulatividade, deixando de qualificá-los como legítimos contribuintes autônomos.

Popularmente conhecida como Lei Kandir, a Lei Complementar n. 87/1996 é a atual legislação vigente no Brasil; sua formação representa uma conexão harmoniosa com o conteúdo previsto no art. 155, § 2º, inciso XII, da Constituição Federal de 1988, que passou a desfrutar, desde então, de total operatividade perante o ordenamento jurídico nacional. Esta legislação encerra – pelos menos até aqui – o processo evolutivo infraconstitucional acerca do fato gerador do ICM/ICMS e, por implicação natural, da transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.

### **3. Hipótese de Incidência do ICMS e a Transferência de Mercadorias envolvendo Estabelecimentos do Mesmo Contribuinte**

A Constituição Federal de 1988 dedicou boa parte do seu texto no trato da matéria tributária. Sem poupar esforços, além de traçar importantes comandos concernentes a este ramo do Direito ao prescrever dezenas de princípios e centenas de regras, tratou logo de discriminar e repartir minuciosamente a competência tributária impositiva entre os entes-federados. Isto significa que a Constituição Federal conferiu a cada um dos presenteados uma faixa/campo/esfera de atuação. Reflexamente, acabou por limitar a atividade dos entes-federados quando da instituição dos impostos por meio de Lei, sujeitando os mesmos a observarem o arquétipo do tributo detectado ao longo do seu próprio corpo.

Com efeito, o excesso de conteúdo de antemão já previsto na Constituição Federal tornam-na um incontestável ponto de partida para o intérprete. Como *Lex Superior* do ordenamento jurídico nacional, a Constituição, através dos seus preceitos, informa as normas hierarquicamente inferiores<sup>24</sup>. Assim, nada mais natural e congruente que a atividade hermenêutica se inicie neste alto escalão normativo. Somente o esgotamento da atividade interpretativa no plano constitucional é capaz de dar ensejo ao exame prescritivo posto em outros níveis hierárquicos<sup>25</sup>.

Em se tratando de ICMS, esse estigma hermenêutico constitucional é ainda mais patente. Dentre todos os impostos aludidos pela Constituição Federal, o

<sup>24</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 85.

<sup>25</sup> BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2006, p. 29.

ICMS é, de longe, o que mais contém diretrizes normativas. Qualquer exame, portanto, acerca dos fundamentos principais do ICMS perpassa pela Carta Magna em primeiro lugar. E no que tange à investigação da respectiva hipótese de incidência não é diferente. A riqueza de detalhes e a quase exaustividade do trato constitucional deste tributo suplicam uma análise acurada e meticulosa de cada palavra utilizada pela Constituição Federal<sup>26</sup> ao descrever a materialidade tributária na regra de competência<sup>27</sup>.

Desta forma, apoiando-se nestas premissas, prescreve o art. 155, inciso II, da Constituição da República, que “compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre [...] operações relativas à circulação de mercadorias”. Decompondo o ditame, verifica-se a presença de três expressões muito importantes: (i) operações, (ii) circulação; e (iii) mercadorias.

*Operações*, nas palavras de Geraldo Ataliba e Cléber Giardino<sup>28</sup>, “são atos jurídicos; atos regulados pelo Direito como produtores de determinada eficácia jurídica; são atos juridicamente relevantes”. Destarte, o vocábulo denota um sentido jurídico; denota, mais precisamente, um autêntico negócio jurídico. Aliomar Baleeiro<sup>29</sup>, em linha similar, destaca que o ICM (atual ICMS) “assenta sobre qualquer operação realizada com a mercadoria, isto é, qualquer negócio jurídico, ato jurídico relevante ou operação econômica, que ocasione a saída”.

Já por *circulação*, entende-se a circulação jurídica, isto é, a mudança de titularidade da mercadoria<sup>30</sup>. Nestes termos, tem-se uma circulação quando uma mercadoria que antes integrava o patrimônio de uma pessoa “X” é transferida a uma pessoa “Y”, passando, daí por diante, a integrar o patrimônio dessa última. Como muito bem pondera José Nabantino Ramos<sup>31</sup>, circular “compreende sempre e invariavelmente, a ideia de coisa que muda das mãos de uma, para as mãos de outra pessoa, envolvendo, assim, a mudança de propriedade ou pelo menos mudança de posse da coisa que circula”.

*Mercadorias*, por fim, são bens móveis sujeitos à mercancia; bens que estão inseridos no processo econômico mercantil<sup>32</sup>. De outro ponto de vista, bem móvel corpóreo é gênero do qual mercadoria é espécie, porquanto toda mercadoria, sem dúvida, é um bem móvel corpóreo, mas nem todo bem móvel corpóreo é mercadoria. Para adquirir tal *status*, é necessário que se dê a este bem móvel cor-

<sup>26</sup> BARRETO, Aires Fernandino. ICMS – transferência entre estabelecimentos do mesmo contribuinte – direito ao aproveitamento de créditos – compensação – autonomia das operações. *Revista de Direito Tributário*, v. 68. São Paulo: Malheiros, s.d., p. 53.

<sup>27</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 164-165.

<sup>28</sup> ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Núcleo da definição constitucional do ICM – operações, circulação e saída. *Revista de Direito Tributário*, v. 25/26, ano 7. São Paulo: RT, 1983, p. 104.

<sup>29</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 385.

<sup>30</sup> ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Núcleo da definição constitucional do ICM – operações, circulação e saída. *Revista de Direito Tributário*, v. 25/26, ano 7. São Paulo: RT, 1983, p. 111.

<sup>31</sup> RAMOS, José Nabantino. O conceito de circulação. *Revista de Direito Público*, n. 2. São Paulo: RT, 1967, p. 38.

<sup>32</sup> BORGES, José Souto Maior. O fato gerador do ICM e os estabelecimentos autônomos. *Revista de Direito Administrativo*, v. 103. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1971, p. 34.

póreo uma destinação/finalidade comercial<sup>33</sup>. Roque Antonio Carrazza<sup>34-35</sup>, ainda, faz uma observação importante registrando, para fins de tributação por meio do ICMS, que o conceito de mercadoria “há de ser entendido como o era em direito comercial, ao ensejo da entrada em vigor da Constituição Federal de 1988”. Eventual inovação legislativa que venha a alterar o significado de mercadoria “não operará efeitos nas hostes do direito tributário”.

Muito embora analisados em separado neste primeiro momento, estes três elementos encontram-se fortemente entrelaçados. Trata-se de conceitos interligados, complementares e necessários<sup>36</sup>, de modo que se um dos três não se apresentar no caso em concreto, não há que se falar em incidência do gravame<sup>37</sup>. A avaliação correta, então, do teor do dispositivo acima destrinchado pressupõe a compreensão real da inter-relação destes conceitos e a respectiva harmonização de um perante o outro. Ou seja, ignora-se a lógica de um imposto “sobre a circulação de mercadorias” para a de um imposto sobre “operações relativas” à circulação de mercadorias.

Diante disso, verifica-se que quando a Constituição Federal estatui que o ICMS incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias, ela dá ênfase à palavra *operação*. E se assim faz, qualifica-a como o núcleo em torno do qual se constitui a materialidade da hipótese de incidência do ICMS, enquanto os demais termos constantes dessa locução constitucional não passam de meros adjetivos<sup>38</sup>.

Tanto é, que preceitua “operações *relativas* à circulação de mercadorias”. Vindo na dianteira, a *operação* é o eixo que se conecta com *circulação* e com *mercadoria*. Desta forma, querer atribuir o foco da incidência no conceito de *circulação* ou de *mercadoria* é o mesmo que querer ignorar a Constituição Federal<sup>39</sup>. Estar-se-ia, com isso, suprimindo a pedra de toque da estrutura oracional do comando para enfatizar as locuções adjetivas, que nada mais fazem do que caracterizar aquele primeiro termo – *operações*<sup>40</sup>.

Isto posto, perfilha a hipótese de incidência do ICMS o negócio jurídico por meio do qual se transfere a titularidade da mercadoria para outrem. Noutras palavras, materializa-se o ICMS quando ocorrer a mutação patrimonial da mercadoria por obra de uma operação jurídica.

<sup>33</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Hipótese de incidência e base de cálculo do ICM. *Revista de Direito Tributário*, n. 5, ano 2. São Paulo: RT, 1978, p. 87.

<sup>34</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 52.

<sup>35</sup> Refoge ao escopo deste trabalho adentrar no mérito do conceito constitucional de mercadoria. Sobre este assunto e, inclusive, para se inteirar acerca do debate jurídico, ver: BARRETO, Simone Rodrigues Costa. *Mutação do conceito constitucional de mercadoria*. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 133-177.

<sup>36</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. Nota de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 377.

<sup>37</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 45.

<sup>38</sup> ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Núcleo da definição constitucional do ICM – operações, circulação e saída. *Revista de Direito Tributário*, v. 25/26, ano 7. São Paulo: RT, 1983, p. 104.

<sup>39</sup> ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Núcleo da definição constitucional do ICM – operações, circulação e saída. *Revista de Direito Tributário*, v. 25/26, ano 7. São Paulo: RT, 1983, p. 106.

<sup>40</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Hipótese de incidência e base de cálculo do ICM. *Revista de Direito Tributário*, n. 5, ano 2. São Paulo: RT, 1978, p. 85.

Quase que à unanimidade, a doutrina e a jurisprudência têm adotado essa tese de que não há operação de circulação de mercadorias quando não se mostrar presente a transmissão da propriedade da mercadoria. Compartilha com esse entendimento Roque Antonio Carrazza<sup>41</sup>, Paulo de Barros Carvalho<sup>42</sup>, Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>43</sup>, Misabel Abreu Machado Derzi<sup>44</sup>, José Souto Maior Borges<sup>45</sup>, Geraldo Ataliba, Cléber Giardino<sup>46</sup>, José Eduardo Soares de Melo<sup>47</sup>, Carlos da Rocha Guimarães<sup>48</sup>, Aires Fernandino Barreto<sup>49</sup> e outros.

Indubitavelmente, se contrapõe essa tese àquela outra defendida pelas autoridades fiscais que pugna a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte como fato gerador do ICM (atual ICMS). Como visto, a Constituição Federal exige claramente a existência de uma operação jurídica que remonta a transmissão da propriedade da mercadoria, e a saída<sup>50</sup>, simplesmente considerada, representa apenas a exteriorização do fenômeno na medida em que se trata de um mero fato físico alheio ao mundo jurídico.

Fixadas essas premissas, o que dizer, então, da transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte? Seria esse evento uma operação relativa à circulação de mercadorias, conforme predica o Texto Constitucional? Acredita-se que não. Entende-se que para haver incidência do ICMS é necessário que haja um negócio jurídico capaz de transferir a titularidade da mercadoria; e a transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte não provoca alteração na propriedade do bem. O contribuinte desloca a mercadoria de um estabelecimento para outro, sem, no entanto, deixar de ser dono da mesma, isto é, a mercadoria, conquanto movimentada, ainda se encontra sob o pálio do respectivo contribuinte.

Fica evidente, nesse tipo de situação, a ausência do conceito *circulação* trabalhado alhures, na medida em que a mercadoria permanece como integrante do patrimônio do mesmo titular. Sobre este assunto, precisa são as lições de José

<sup>41</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 45.

<sup>42</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Hipótese de incidência e base de cálculo do ICM. *Revista de Direito Tributário*, n. 5, ano 2. São Paulo: RT, 1978, p. 83-100.

<sup>43</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. O IVA brasileiro. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). *IVA para o Brasil: contributos para a reforma da tributação do consumo*. Belo Horizonte: Fórum, 2007, p. 574-579.

<sup>44</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. Nota de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 374-380.

<sup>45</sup> BORGES, José Souto Maior. O fato gerador do ICM e os estabelecimentos autônomos. *Revista de Direito Administrativo*, v. 103. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1971, p. 33-34.

<sup>46</sup> ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Núcleo da definição constitucional do ICM – operações, circulação e saída. *Revista de Direito Tributário*, v. 25/26, ano 7. São Paulo: RT, 1983, p. 106.

<sup>47</sup> MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 12. ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 13-32.

<sup>48</sup> GUIMARÃES, Carlos da Rocha. ICM – hipótese de incidência. *Revista de Direito Tributário*, v. 5, n. 2. São Paulo: RT, 1978, p. 49-66.

<sup>49</sup> BARRETO, Aires Fernandino. ICMS – transferência entre estabelecimentos do mesmo contribuinte – direito ao aproveitamento de créditos – compensação – autonomia das operações. *Revista de Direito Tributário*, v. 68. São Paulo: Malheiros, s.d., p. 52-70.

<sup>50</sup> Aliomar Baleeiro, em tom irônico, até brinca argumentando que, caso a saída fosse considerada fato gerador do ICM (atual ICMS), até o furto da mercadoria seria um evento passível de tributação (BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 385).

Nabantino Ramos<sup>51</sup> argumentando que “considerar circulação a transferência de mercadorias de um estabelecimento para outro do mesmo proprietário é tanto quanto afirmar o (sic) que o dinheiro circula quando Pedro passa da mão direita para a mão esquerda”. Logo, nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, ainda que esses estejam separados por uma rua ou por quilômetros de distância, não há que se falar em incidência de ICMS, dado à inexistência de circulação jurídica.

Em vista disso, o art. 12, inciso I, da Lei Complementar n. 87/1996 deve ser aplicado com cautela. Prescreve o dispositivo: “considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento [...] da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, *ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular*”. Diga-se de passagem, até a parte em que se atribui a saída como critério temporal do ICMS, o dispositivo está de acordo com a Constituição Federal. Todavia, ao estender o comando na tentativa de abarcar a transferência entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, o enunciado destoa e afronta o Texto Constitucional.

Em outro dizer, quis essa parte específica da legislação complementar disciplinar o que a Constituição Federal não disciplinou; quis, na verdade, alargar a hipótese de incidência do ICMS sem ter poderes para tanto. Assim sendo, padece de inconstitucionalidade a parte final do dispositivo ao querer determinar a incidência do ICMS nas simples transferências físicas de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.

De modo sereno, o Superior Tribunal de Justiça – STJ, depois de inúmeras decisões, firmou em 1996 a Súmula n. 166, cujo teor é o seguinte: “não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”. Embora editada antes do advento da Lei Complementar n. 87/1996, a Súmula n. 166 do STJ mantém-se firme na jurisprudência hodierna sendo aplicada em diversos casos recentes<sup>52</sup>.

O Supremo Tribunal Federal – STF, por sua vez, também admite o entendimento predicado na Súmula, aplicando-o, inclusive, reiteradas vezes na sua jurisprudência<sup>53</sup>.

#### **4. E se os Estabelecimentos se localizarem em Unidades Federativas Diferentes?**

As transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte fazem parte do dia a dia de várias empresas nacionais. Por questões de logística, de gestão, ou até de proximidade com o mercado consumidor, o contribuinte aloca seus respectivos estabelecimentos onde melhor lhe aprouver. Uma

<sup>51</sup> RAMOS, José Nabantino. O conceito de circulação. *Revista de Direito Público*, n. 2. São Paulo: RT, 1967, p. 38.

<sup>52</sup> Vide AgRg no AREsp n. 43.396, Rel. Min. Herman Benjamin, 2ª Turma, julgado em 07.02.2012; AgRg no REsp n. 1.102.033, Rel. Min. Herman Benjamin, 2ª Turma, julgado em 21.05.2009; AgRg no Ag n. 1.068.651, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 05.03.2009.

<sup>53</sup> Vide ARE n. 746.349 AgR, Rel. Min. Teori Zavascki, 2ª Turma, julgado em 16.09.2014; RE n. 267.599 Agr-ED, Rel. Min. Ellen Gracie, 2ª Turma, julgado em 06.04.2010; AI n. 693.714 AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, 1ª Turma, julgado em 30.06.2009; RE n. 267.599 Agr-ED, Rel. Min. Ellen Gracie, 2ª Turma, julgado em 06.04.2010.

vez alocados e, eventualmente separados por uma distância, razões administrativas e empresariais acabam forçando a movimentação de mercadorias de um estabelecimento para o outro, conforme a própria estrutura organizacional montada pela empresa.

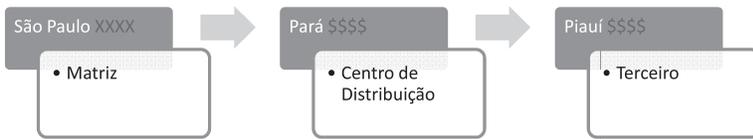
A depender da opção feita pelo contribuinte, os estabelecimentos envolvidos na transferência de mercadorias podem estar localizados dentro da mesma unidade federativa, assim como também podem estar localizados em unidades federativas diferentes. Na primeira situação, haveria uma *transferência interna* resumida a uma relação bilateral composta apenas pelo contribuinte e pela unidade federativa correspondente. Já na segunda situação, haveria uma *transferência interestadual*, cuja relação, desta vez, seria constituída com três participantes: unidade federativa do estabelecimento de origem, unidade federativa do estabelecimento de destino e o contribuinte<sup>54</sup>.

Com relação a essa última, uma peculiaridade muito pontual repercute de forma negativa na tributação harmoniosa do ICMS. Na medida em que as transferências interestaduais envolvem mais de um ente federado, tem-se a figura de dois sujeitos ativos tributários no qual tão somente um deles é capaz de cobrar o aludido imposto. Isto, em razão da obrigatoriedade de rateio das receitas tributárias inerentes ao federalismo fiscal horizontal, conseqüentemente gera uma conjuntura assimétrica que compromete o equilíbrio federativo perquirido pela Constituição Federal.

Explica-se: conquanto o ICMS seja um imposto de vocação nacional que se alastra pelo território brasileiro, encontra-se inserido na esfera da competência tributária dos Estados e do Distrito Federal. Dentro dessa perspectiva, cada ente federado dotado de competência é apto para tributar todos os eventos ocorridos no interior do seu território que supostamente se amoldam à materialidade constitucional do imposto em tela. Entretanto, de acordo com a Constituição Federal e com a Súmula n. 166 do STJ, a transferência de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo contribuinte não constitui fato gerador do ICMS, o que torna a unidade federativa onde se localiza o estabelecimento remetente incapaz de cobrar o imposto, enquanto a unidade federativa para onde foi transferida a mercadoria, no futuro, poderá cobrar o ICMS na operação seguinte.

Exemplificando, uma empresa, com a matriz localizada no Estado de São Paulo, poderia transferir mercadorias para o seu centro de distribuição situado no Estado do Pará, e, de lá, comercializar as mesmas com um terceiro estabelecido no Estado do Piauí. Nesse cenário, as mercadorias transferidas de São Paulo para o Pará sairiam livre de tributação a título de ICMS, haja vista que a matriz e o centro de distribuição pertencem ao mesmo titular. Posteriormente, quando houvesse a venda para o terceiro no Piauí, a lógica seria outra: haveria tributação de ICMS por não se tratar de estabelecimento do mesmo contribuinte. Assim, o Estado de origem – São Paulo – ficaria a ver navios e não receberia um tostão sequer de ICMS ao passo que o Pará e o Piauí receberiam a parte que lhes cabe.

<sup>54</sup> GRECO, Marco Aurélio. ICMS – transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa. In: PRETO, Raquel Elita Alves (coord.). *Tributação brasileira em evolução: estudos em homenagem ao professor Alcides Jorge Costa*. 1. ed. São Paulo: IASP, 2015, p. 798-799.



Nessa linha, fica evidente o contratempo que reveste a transferência interestadual entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, representado pela impossibilidade de exercício da atividade arrecadatória por parte da unidade federativa onde se situa o estabelecimento remetente, a qual perde a chance de angariar recursos. Chega a ser até curioso, mas literalmente basta o contribuinte transferir mercadorias entre estabelecimentos seus para deslocar a receita tributária do ente de origem para o ente de destino<sup>55</sup>. Querendo ou não, existe uma penumbra na distribuição dos recursos auferidos via ICMS nas transferências deste jaez, que não acontece no caso das transferências internas por haver apenas um sujeito ativo tributário.

Desta forma, alguns autores, percebendo o problema, têm apontado que, em se tratando de transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte situados em unidades federativas diferentes, a cobrança do ICMS é necessária. Sensibilizados com o desequilíbrio da Federação, invocam, sob *status* de exceção, a tributação nas transferências interestaduais, mantendo, por outro lado, a não incidência quando se tratar de transferência interna<sup>56</sup>.

Nas palavras de Ives Gandra da Silva Martins e de Fátima Fernandes Rodrigues de Souza<sup>57</sup>, “a mera circulação física da mercadoria só não é suficiente para caracterizar a incidência do imposto, quando a transferência se dá entre estabelecimentos da pessoa jurídica, situados na mesma unidade da Federação”. Entre-

<sup>55</sup> PONTES, Helenilson Cunha. ICMS na transferência entre estabelecimentos. *Jornal O Liberal*. Belém, 1º de novembro de 2015, p. 2.

<sup>56</sup> Registra-se nesta oportunidade que não será exposto o entendimento de alguns autores pesquisados, como Helenilson Cunha Pontes e Ricardo Lodi Ribeiro. O motivo para tanto reside no fato de que ambos os juristas partem de premissas diferentes – com as quais não se concorda – para chegar à conclusão da incidência do ICMS no caso das transferências interestaduais. O primeiro entende que a transferência de propriedade entre diferentes pessoas jurídicas não constitui exigência constitucional para dar azo à cobrança do imposto enquanto que o segundo filia-se a tese da circulação econômica como hipótese de incidência. Conforme adiantado desde a introdução, o objetivo deste trabalho é analisar tão somente a argumentação de certos autores que também se apoiam na transmissão da titularidade da mercadoria como hipótese de incidência do ICMS, porém recorrem a uma exceção para justificar a cobrança do aludido imposto no caso das transferências interestaduais (PONTES, Helenilson Cunha. ICMS na transferência entre estabelecimentos. *Jornal O Liberal*. Belém, 1º de novembro de 2015, p. 2; RIBEIRO, Ricardo Lodi. A base de cálculo do ICMS em operações interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 227. São Paulo: Dialética, 2014, p. 102-114).

<sup>57</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva; SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. ICMS. Transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa situados em diferentes unidades da Federação. Fato gerador do imposto. Autonomia dos estabelecimentos. Base de cálculo. Lei Complementar nº 87/1996, art. 13, parágrafo 4º, I. Conceito de valor da entrada mais recente. Necessidade de serem agregados. Aspectos peculiares da operação interestadual. Prestação de serviço de transporte interestadual. Imposto pago pelo estabelecimento remetente. Transferência do ICMS incidente para aproveitamento no estado de destino. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 219. São Paulo: Dialética, 2013, p. 133.

tanto, caso os estabelecimentos se situem em unidades federativas divergentes, “a circulação física assume relevância para configuração da incidência do imposto, a fim de que não se verifiquem distorções na arrecadação das diversas entidades da federação”.

Para esses autores, a transferência interestadual seria “a única hipótese em que o fato gerador efetivamente se configura entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica” eis que, neste tipo de transação, “embora não haja negócio jurídico nem transferência de titularidade da mercadoria – que permanece pertencendo à mesma pessoa jurídica – a circulação física torna-se importante, como salientado, para definir a participação de cada Estado no imposto incidente”.

Seguindo a mesma linha de raciocínio, Roque Antonio Carrazza<sup>58</sup> sustenta que o ICMS é cabível “quando a transferência de mercadorias dá-se entre estabelecimentos da mesma empresa, mas localizados em territórios de pessoas políticas diferentes”. Argumenta o autor, que “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; somente a localizada no estabelecimento de destino”. Tendo isto em mente, “em homenagem ao princípio federativo e da autonomia do Distrito Federal há que se superar, nas transferências interestaduais, entre estabelecimentos de uma mesma empresa, a tese da inexistência de circulação de mercadorias”.

Não é diferente o pensamento de Geraldo Ataliba e de Cléber Giardino<sup>59</sup> ao defender que, diante de uma transferência interestadual, deve haver a tributação do ICMS dada a “necessidade constitucional de assegurar equânime repartição das receitas do ICM entre Estados, exigência fundamental para manutenção do equilíbrio federativo”. A exceção se fundamenta, no entendimento dos juristas, “por razões superiores, imediatamente decorrentes da igualdade federal”.

José Nabantino Ramos<sup>60</sup>, sem destoar, afirma ser a ressalva plenamente justificável. Nas suas palavras “não há circulação, (sic) por ausência de mudança de dono ou de possuidor, e não obstante deve ser pago o tributo, para não se prejudicar o Estado de onde sai a mercadoria”.

Por fim, para encerrar a exposição de forma resumida, Marco Aurélio Greco<sup>61</sup> é categórico: “a) nas transferências internas de mercadorias, ainda que para fins de comercialização futura, não há fato gerador do ICMS; e b) nas transferências interestaduais, para fins de comercialização futura no Estado de destino, há fato gerador do ICMS.”

Diante do exposto, verifica-se peremptoriamente que a argumentação exarada pelos juristas apoia-se na tentativa de reformar o sistema posto a peso de

<sup>58</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 70.

<sup>59</sup> ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Núcleo da definição constitucional do ICM – operações, circulação e saída. *Revista de Direito Tributário*, v. 25/26, ano 7. São Paulo: RT, 1983, p. 108-109.

<sup>60</sup> RAMOS, José Nabantino. O conceito de circulação. *Revista de Direito Público*, n. 2. São Paulo: RT, 1967, p. 39.

<sup>61</sup> GRECO, Marco Aurélio. ICMS – transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa. In: PRETO, Raquel Elita Alves (coord.). *Tributação brasileira em evolução: estudos em homenagem ao professor Alcides Jorge Costa*. 1. ed. São Paulo: IASP, 2015, p. 802-803.

caneta doutrinária. O raciocínio demonstrado no sentido de justificar a incidência do ICMS no caso das transferências interestaduais afronta, inegavelmente, o comando da Súmula n. 166 do STJ. Curiosamente, em decisão única no ano de 2011, o próprio STJ já decidiu de forma contrária<sup>62</sup>, reconhecendo a incidência do ICMS no caso das transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte e, inclusive, abordando questões atinentes à interpretação do art. 13, § 4º, da Lei Complementar n. 87/1996, que trata da base de cálculo.

Assim sendo, resta, agora, averiguar cuidadosamente as fundamentações apresentadas, bem como as premissas fixadas ao longo do texto, para se apurar qual tratamento jurídico-tributário deve ser dado no caso das transferências interestaduais envolvendo estabelecimentos do mesmo contribuinte. O federalismo fiscal brasileiro ampara a tributação destes tipos de transações? A Constituição Federal, afinal, abrange esta hipótese? É o que se passa a analisar.

### 5. Análise da Hipótese sob Comento

Estipula o art. 1º da Constituição Federal de 1988 que o Brasil é uma República Federativa formada pela união indissolúvel da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Mais adiante, no seu art. 60, § 4º, inciso I, aduz que não será objeto de deliberação a proposta de Emenda Constitucional tendente a abolir a forma federativa de Estado. Com tal prescrição, o Texto Constitucional eleva à condição de cláusula pétrea a organização federativa do Brasil, dando-lhe um tratamento sacro, de amparo absoluto, inteiramente imune às ações do poder constituinte derivado<sup>63</sup>.

Nessa perspectiva, evidencia-se a promoção do federalismo como parte essencial da Constituição Brasileira<sup>64</sup>. E não é apenas a proteção especial conferida travestida de uma inalterabilidade que corrobora com a afirmação. A preocupação com existência e a efetividade da Federação persiste ainda por intermédio de outras manifestações no plano constitucional, das quais se destaca: (i) a garantia da autonomia dos entes federados integrantes da organização político-administrativa; e (ii) a repartição de competências entre eles<sup>65</sup>.

A autonomia, como sendo a capacidade de autodeterminação dentro do círculo de competência desenhado pelo poder soberano<sup>66</sup>, assegura a inexistência de hierarquia entre os entes federados, de modo que não há cogitação de superioridade de um perante o outro<sup>67</sup>. Paralelamente, a repartição de competência pro-

<sup>62</sup> REsp n. 1.109.298, Rel. Min. Castro Meira, 2ª Turma, julgado em 26.04.2011.

<sup>63</sup> ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 2. ed. atualizada por Rosalea Miranda Folgosi. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 38.

<sup>64</sup> DALLARI, Dalmo de Abreu. Implicações do pacto federativo. In: RAMOS, Dircêo Torrecillas (coord.). *O federalista atual: teoria do federalismo*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2013, p. 589.

<sup>65</sup> SCAFF, Fernando Facury; ROCHA, Francisco Sérgio Silva. Princípios, elementos e conceito do Estado Federal. In: RAMOS, Dircêo Torrecillas (coord.). *O federalista atual: teoria do federalismo*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2013, p. 73.

<sup>66</sup> ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. *Competências na Constituição de 1988*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 11.

<sup>67</sup> OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. 7. ed., revista e atualizada e ampliada. São Paulo: RT, 2015, p. 109.

porciona a atribuição balanceada de encargos a cada ente federado, construindo, assim, um equilíbrio federativo<sup>68</sup> capaz de viabilizar a coexistência harmônica dos respectivos integrantes<sup>69</sup>.

Esses dois elementos, quando conjugados, reforçam a concretização de um autêntico Estado Federal, que tem como uma das características fundamentais o tratamento igualitário de todos os seus componentes<sup>70</sup>. Desta forma, a Constituição Federal, além de simplesmente estipular que o Brasil é uma República Federativa, conforme a dicção do art. 1º citado alhures, consolida essa forma de Estado através da construção de uma estrutura de paridade, isto é, através de uma organização que mantém a equidade dos seus membros<sup>71</sup>. União, Estados, Municípios e Distrito Federal são autônomos e detêm competências determinadas. Todos eles, com efeito, se posicionam no mesmo patamar jurídico e, portanto, devem receber tratamento isonômico<sup>72</sup> livre de supremacias e/ou privilégios. Apesar de representar o poder central, a União não transcende os Estados e estes, por sua vez, também não transcendem os Municípios. A relação existente entre os membros é despida de qualquer conotação hierárquica, o que enaltece, por conseguinte, o equilíbrio federativo sempre perquirido.

Seguindo essa linha de raciocínio, verifica-se que a preocupação com a quebra do equilíbrio federativo levantada pelos autores mencionados no tópico acima tem certo valor argumentativo. De fato, havendo uma transferência interestadual de mercadorias envolvendo estabelecimentos do mesmo contribuinte, a unidade federativa onde se localiza o estabelecimento remetente sofre com a incapacidade de cobrar o ICMS. Somente a unidade federativa onde se localiza o estabelecimento de destino tem a aptidão de arrecadar o imposto, uma vez que eventualmente essa mercadoria será comercializada no futuro.

Diante das considerações feitas, um ente federado “A” não pode se favorecer a custa do ente federado “B”. Assim, agiram corretamente os autores ao perceberem o problema de ordem arrecadatória que circunda o fenômeno das transferências interestaduais envolvendo estabelecimentos do mesmo contribuinte. Entretanto, o mesmo reconhecimento não pode ser proferido quanto à solução apresentada, a qual, inevitavelmente, acredita-se não ser a mais adequada.

Com todo respeito aos juristas, discorda-se da invocação, sob o *status* de exceção, da tributação do ICMS no caso das transferências de mercadorias envolvendo estabelecimentos do mesmo contribuinte situados em unidades federativas diferentes. Isto porque atribuir a incidência do ICMS para esse tipo de situação específica significa, na verdade, cometer um alargamento injustificado da hipótese de incidência do aludido imposto. É querer, noutras palavras, corrigir um

<sup>68</sup> CONTI, José Maurício. *Federalismo fiscal e fundos de participação*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001, p. 17-18.

<sup>69</sup> ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. *Competências na Constituição de 1988*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 15.

<sup>70</sup> DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de teoria geral do Estado*. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 228.

<sup>71</sup> CONTI, José Maurício. *Federalismo fiscal e fundos de participação*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001, p. 31.

<sup>72</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 30. ed., revista, ampliada e atualizada. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 170.

problema de rateio, pertinente ao direito financeiro, com uma medida de incidência que, por sua vez, concerne ao direito tributário.

Veja como é a lógica desenvolvida: se os estabelecimentos do mesmo contribuinte forem localizados dentro da mesma unidade federada, inexistente imperfeição arrecadatória e, se assim é, não incide o ICMS haja vista que não houve transmissão jurídica da propriedade das mercadorias. Agora, se os estabelecimentos se localizarem em unidades federativas diferentes, esquece-se o teor da materialidade do ICMS perante a existência de um desequilíbrio federativo, de modo que o imposto tem de ser cobrado para não se prejudicar a unidade federativa onde se situa o estabelecimento remetente.

Mas aí, indaga-se: o que será que mudou na Constituição Federal para haver a incidência do ICMS nas transferências interestaduais? Por que a regra valeria somente para um caso e não para o outro? O ICMS deixou, porventura, de incidir sobre operações relativas à circulação de mercadorias? É claro que não. A hipótese de incidência do ICMS traçada pela Constituição Federal continua sendo a realização de um negócio jurídico por meio do qual se transfere a titularidade da mercadoria para outrem. E a transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, ainda que esses se localizem em unidades federativas distintas, não configura a hipótese de incidência do imposto.

Efetivamente, sem pretexto inédito algum, os autores defendem a tributação do ICMS nas transferências interestaduais a título de exceção, porque, ao fim e ao cabo, admitem que nas transferências internas de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte não há fato gerador do imposto. O raciocínio é assim: já que nas transferências internas o federalismo brasileiro não sofre perturbações, mantém-se a interpretação correta da materialidade constitucional do ICMS pela não incidência do gravame. Todavia, em se tratando de transferência interestadual, a mesma interpretação causaria um infortúnio para a unidade federativa onde se situa o estabelecimento de origem. Deste modo, em nome de uma certa visão do federalismo brasileiro, a materialidade constitucional do ICMS deve ser alargada para comportar a incidência tributária, ainda que a transação não transmita a titularidade da mercadoria.

Acontece que usar como alternativa a invocação de uma exceção tributária para consertar a imperfeição distributiva das receitas do ICMS é incorreto. Essa solução apresentada não encontra respaldo no ordenamento jurídico nacional. Primeiro, porque o ICMS incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias, como visto acima. Segundo, porque não é possível corrigir uma inconstitucionalidade com outra inconstitucionalidade.

Ora, o Brasil, como genuíno Estado Federal, pugna pela igualdade de todos os seus componentes. A partir do momento em que uma unidade federada fica para trás financeiramente falando com as transferências interestaduais de mercadorias envolvendo estabelecimentos do mesmo contribuinte, tem-se uma situação desarmoniosa que vai contra a Constituição Federal. Para revertê-la, é inadmissível a utilização de outra medida sem amparo na Constituição, tendo em vista que, estar-se-ia, destarte, recaindo em uma nova inconstitucionalidade.

Considerar a tributação do ICMS no caso das transferências interestaduais de mercadorias envolvendo estabelecimentos do mesmo contribuinte significa

conceber o que a Constituição não concebeu. Utilizar-se-ia, então, de uma inconstitucionalidade para consertar outra – a quebra do equilíbrio federativo. E já dizia Sepúlveda Pertence, na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.377-MC, DJ 07.11.2003, que “inconstitucionalidades não se compensam”<sup>73</sup>.

Sendo assim, o entendimento predominante deve ser o de que a hipótese de incidência do ICMS se perfaz através da realização de um negócio jurídico por meio do qual se transfira a titularidade da mercadoria para outrem, ratificando, como corolário, os preceitos da Súmula n. 166 do STJ, de modo que o imposto não incida no caso das transferências de mercadorias envolvendo estabelecimentos do mesmo contribuinte, ainda que esses se localizem em unidades federativas diferentes. Até porque, diga-se de passagem, pela sistemática da não cumulatividade, os contadores, na prática, acabam registrando na nota fiscal e nos livros contábeis os créditos de ICMS oriundos dessas transações, o que não afeta a arrecadação no final das contas.

Aires Fernandino Barreto<sup>74</sup>, sem necessariamente enfrentar o tema de forma direta, também se posiciona pela não incidência do ICMS nas transferências interestaduais. O autor, ao analisar as transações de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte localizados no Estado do Rio de Janeiro e no Estado de Santa Catarina, conclui não haver incidência do imposto porquanto se trata de meras transferências que não se subsumem ao conceito constitucional de “operações relativas à circulação de mercadorias”.

Da mesma maneira, Misabel Abreu Machado Derzi<sup>75</sup>, tratando do assunto quando do exame do art. 13, § 4º, da Lei Complementar n. 87/1996, que prescreve sobre a base de cálculo do ICMS nas saídas de mercadorias para estabelecimentos do mesmo contribuinte localizado em outra unidade federada, afirma que esta hipótese adotada pela legislação infraconstitucional contraria o perfil do imposto delineado pela Constituição Federal.

O próprio Supremo Tribunal Federal, em pronunciamentos recentes, datados de 2014<sup>76</sup> e 2016<sup>77</sup>, tem se manifestado pela não incidência do ICMS, independentemente da localização dos estabelecimentos do mesmo contribuinte.

Isto posto, reconhece-se que há sim um problema na arrecadação do ICMS por parte dos entes federados; reconhece-se, também, que a unidade federativa onde se localiza o estabelecimento de origem fica, de fato, *prejudicada*, dado à impossibilidade de cobrança tributária. Contudo, entende-se ser incabível alargar a incidência do ICMS para comportar uma exceção à regra, em nome de uma certa visão do federalismo. Em termos simples, para que fique bem claro: existe

<sup>73</sup> SCAFF, Fernando Facury. A responsabilidade tributária e a inconstitucionalidade da guerra fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2011. v. 15, p. 51.

<sup>74</sup> BARRETO, Aires Fernandino. ICMS – transferência entre estabelecimentos do mesmo contribuinte – direito ao aproveitamento de créditos – compensação – autonomia das operações. *Revisita de direito tributário*, v. 68. São Paulo: Malheiros, s.d., p. 52-70.

<sup>75</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. Nota de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 374-380.

<sup>76</sup> AgRg no ARE n. 746.349, Rel. Min. Teori Zavascki, 2ª Turma, julgado em 16.09.2014.

<sup>77</sup> AgRg no ARE n. 764.196, Rel. Min. Roberto Barroso, 1ª Turma, julgado em 24.05.2016.

um problema? Sim, ele existe. Tem de ser resolvido? Sim, tem de ser resolvido. Alargar doutrinariamente a incidência do ICMS para comportar uma exceção seria a solução correta? Não, não seria.

## 6. Conclusões

A conclusão a que se chega neste trabalho é a de que, seja lá onde estiverem localizados os estabelecimentos do mesmo contribuinte, a transferência de mercadorias entre eles não configura fato gerador do ICMS, pelo fato de que tais transações não se enquadram à materialidade constitucional do imposto. Assim, caso haja transferência entre estabelecimentos do mesmo contribuinte situados em bairros diferentes da mesma cidade, ou situados em cidades diferentes, ou, até, em cidades localizadas em unidades federativas diferentes, não incidirá ICMS de forma alguma.

Ao contrário dos que defendem a incidência do ICMS em se tratando de uma transferência interestadual, entende-se, por certo, que a Constituição Federal não dá ensejo a essa tributação específica levantada a título de exceção. Por mais que haja um desequilíbrio no federalismo brasileiro causado pelas transferências deste jaez, ainda assim, tamanha discriminação não justifica a dilatação do critério material do ICMS.

O que há, na verdade, nas ideias dos autores analisados, é uma tentativa utópica de tentar solucionar um problema complexo, de rateio, relativo ao direito financeiro, com uma alternativa simples, de incidência, invocada sob o *status* de exceção à regra geral, pertinente ao direito tributário, a qual indubitavelmente não encontra suporte no ordenamento jurídico nacional. Conforme exposto acima, corrigir uma inconstitucionalidade com uma medida sem amparo na Constituição significa recair, efetivamente, em mais uma nova inconstitucionalidade.

Acredita-se que, diante da imperfeição de ordem financeira relacionada à má distribuição das receitas oriundas do ICMS, a solução mais adequada para solucionar o problema em tela seria, talvez, propor uma Emenda à Constituição, tal qual fizeram, por exemplo, com a Emenda Constitucional n. 87/2015, cujo conteúdo fosse o de reparar, por vias de repasse, quem sabe, esse desequilíbrio financeiro, de modo que, tanto a unidade federativa onde esteja localizado o estabelecimento de origem quanto a unidade federativa onde esteja localizado o estabelecimento de destino possam receber satisfatoriamente uma parcela do ICMS arrecadado, encerrando, assim, de uma vez por todas, a discussão sobre o assunto.

## 7. Referências Bibliográficas

- ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. *Competências na Constituição de 1988*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 2. ed. atualizada por Rosalea Miranda Folgosi. São Paulo: Malheiros, 2007.
- \_\_\_\_\_; GIARDINO, Cléber. Núcleo da definição constitucional do ICM – operações, circulação e saída. *Revista de Direito Tributário*, v. 25/26, ano 7. São Paulo: RT, 1983.
- ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.
- BARRETO, Aires Fernandino. ICMS – transferência entre estabelecimentos do mesmo contribuinte – direito ao aproveitamento de créditos – compensação – autonomia das operações. *Revista de Direito Tributário*, v. 68. São Paulo: Malheiros, s.d.
- BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2006.
- BARRETO, Simone Rodrigues Costa. *Mutação do conceito constitucional de mercadoria*. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2015.
- BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *IPI e ICM: fundamentos da técnica da não-cumulatividade*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979.
- BORGES, José Souto Maior. O fato gerador do ICM e os estabelecimentos autônomos. *Revista de Direito Administrativo*, v. 103. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1971.
- BRANDÃO JUNIOR, Salvador Cândido. *Federalismo e ICMS: Estados-membros em “guerra fiscal”*. São Paulo: Quartier Latin, 2014.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 30. ed., revista, ampliada e atualizada. São Paulo: Malheiros, 2015.
- \_\_\_\_\_. *ICMS*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- \_\_\_\_\_. Hipótese de incidência e base de cálculo do ICM. *Revista de Direito Tributário*, n. 5, ano 2. São Paulo: RT, 1978.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. O IVA brasileiro. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). *IVA para o Brasil: contributos para a reforma da tributação do consumo*. Belo Horizonte: Fórum, 2007.
- CONTI, José Maurício. *Federalismo fiscal e fundos de participação*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001.
- COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979.
- DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de teoria geral do Estado*. São Paulo: Saraiva, 1972.
- \_\_\_\_\_. Implicações do pacto federativo. In: RAMOS, Dircêo Torrecillas (coord.). *O federalista atual: teoria do federalismo*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2013.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. Nota de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.
- GRECO, Marco Aurélio. ICMS – transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa. In: PRETO, Raquel Elita Alves (coord.). *Tributação brasileira em evolução: estudos em homenagem ao professor Alcides Jorge Costa*. 1. ed. São Paulo: IASP, 2015.
- GUIMARÃES, Carlos da Rocha. ICM – hipótese de incidência. *Revista de direito tributário*, v. 5, n. 2. São Paulo: RT, 1978.

- MARTINS, Ives Gandra da Silva; SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. ICMS. Transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa situados em diferentes unidades da Federação. Fato gerador do imposto. Autonomia dos estabelecimentos. Base de cálculo. Lei Complementar nº 87/1996, art. 13, parágrafo 4º, I. Conceito de valor da entrada mais recente. Necessidade de serem agregados. Aspectos peculiares da operação interestadual. Prestação de serviço de transporte interestadual. Imposto pago pelo estabelecimento remetente. Transferência do ICMS incidente para aproveitamento no estado de destino. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 219. São Paulo: Dialética, 2013.
- MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 12. ed. São Paulo: Dialética, 2012.
- MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2012.
- OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. 7. ed., revista e atualizada e ampliada. São Paulo: RT, 2015.
- PONTES, Helenilson Cunha. ICMS na transferência entre estabelecimentos. *Jornal O Liberal*. Belém, 1º de novembro de 2015, p. 2.
- RAMOS, José Nabantino. O conceito de circulação. *Revista de Direito Público*, n. 2. São Paulo: RT, 1967.
- RIBEIRO, Ricardo Lodi. A base de cálculo do ICMS em operações interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 227. São Paulo: Dialética, 2014.
- SCAFF, Fernando Facury. A responsabilidade tributária e a inconstitucionalidade da guerra fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2011. v. 15.
- \_\_\_\_\_; ROCHA, Francisco Sérgio Silva. Princípios, elementos e conceito do Estado Federal. In: RAMOS, Dircêo Torrecillas (coord.). *O federalista atual: teoria do federalismo*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2013.
- SOUSA, Rubens Gomes de. O imposto sobre vendas e consignações – o imposto sobre a circulação de mercadorias e a conferência de bens móveis ao capital de sociedades. *Revista de Direito Administrativo*, v. 90. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1967.
- TÔRRES, Heleno Taveira. Os desafios do federalismo fiscal e a reforma do ICMS. In: PRETO, Raquel Elita Alves (coord.). *Tributação brasileira em evolução: estudos em homenagem ao professor Alcides Jorge Costa*. 1. ed. São Paulo: IASP, 2015.
- VANONI, Ezio. *Natureza e interpretação das leis tributárias*. Tradução: Rubens Gomes de Sousa. Rio de Janeiro: Financesiras S.A., 1932.