

PARAÍSO PERDIDO OU RECONQUISTADO? A ADC 49 E A NÃO-CUMULATIVIDADE
DO ICMS-MERCADORIAS NA TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL ENTRE
ESTABELECIMENTOS DO MESMO TITULAR

*PARADISE LOST OR REGAINED? ADC 49 AND THE NON-CUMULATIVE NATURE
OF ICMS-GOODS IN INTERSTATE OPERATIONS BETWEEN
ESTABLISHMENTS OF THE SAME TITLEHOLDER*

VITÓRIA ROSA SANTOS AFONSO

Graduada em Direito pela UFG. Pós-graduada em Direito
Processual Civil pela UCAM. Pós-graduada em Direito
Tributário pelo IBET. Advogada licenciada. Servidora
Pública no Tribunal de Justiça do Estado de Goiás.
vitoriarosasantosaafonso@gmail.com

Resumo: O presente trabalho tem por objetivo analisar as potenciais consequências do julgamento da Ação Direta de Constitucionalidade 49, com enfoque principal na questão da não-cumulatividade do ICMS-mercadorias nas operações interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, examinando o alcance da decisão proferida em processo objetivo. Busca-se responder se o julgamento em questão teve o condão de agravar a exação e prejudicar a neutralidade intrínseca a esse tributo ou se pode ser uma oportunidade para interpretar o caráter nacional do ICMS de forma mais ampla. Indaga-se, portanto, se o novel julgamento pode ser considerado uma espécie de “paraíso perdido” ou “paraíso reconquistado”. O método escolhido foi o constructivismo lógico-semântico, que permite a construção do objeto do conhecimento pelo ser cognoscente, a partir da linguagem. O enfoque é dogmático, isto é, o estudo partirá de premissas ideologicamente consideradas indiscutíveis e buscará coerência interna. Por isso mesmo, trata-se de um trabalho de cunho descritivo, que se ocupa em descrever o direito positivo tal como se apresenta.

Palavras-chaves: Ação Direta de Constitucionalidade 49; imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias; não-cumulatividade.

Abstract: This work aims to analyze the potential consequences of the judgment of Action for Declaration of Constitutionality 49, focused on the issue of non-cumulative ICMS-goods in interstate operations between establishments of the same titleholder, examining the scope of the decision in abstract constitutional control. It seeks to answer whether the judgment in question had the power to aggravate the exaction and undermine the intrinsic neutrality of this tribute or also whether it could be an opportunity to interpret the ICMS's national character more broadly. Wonders, therefore, whether the new judgment can be considered a kind of “paradise lost” or “paradise regained”. The method chosen was logical-semantic constructivism, which allows the construction of the object of knowledge by the knowing being, based on language. The approach is dogmatic, this is, the study will depart from premises ideologically considered indisputable and will seek internal coherence. For this very reason, it is a descriptive work, which deals with describing the positive law as it is presented.

Keywords: Action for Declaration of Constitutionality; tax on operations related to the movement of goods; non-cumulative

Sumário: 1. Introdução - 2. Breves considerações sobre o construtivismo lógico-semântico: 2.1. Filosofia da Linguagem; 2.2. Percurso da produção de sentido; 2.3. Fenomenologia da incidência da norma jurídica; 2.4. Ciência do Direito - 3. Federalismo fiscal no Brasil: 3.1. Competência tributária legislativa do ICMS; 3.2. Caráter nacional do ICMS; 3.3. Regra-matriz de incidência do ICMS-mercadorias: 3.3.1. Sobre o conceito de RMIT; 3.3.2. Da RMIT do ICMS-mercadorias; 3.3.3. Da autonomia dos estabelecimentos; 3.4. Da não-cumulatividade no ICMS-mercadorias - 4. Da Ação Direta de Constitucionalidade 49: 4.1. Origem da controvérsia; 4.2. Do julgamento da ADC 49; 4.3. Dos efeitos da decisão em controle concentrado: 4.3.1. Sobre a modulação de efeitos no julgamento da ADC 49; 4.4. Paraíso perdido ou reconquistado? - 5. Conclusão - 6. Referências.

1. INTRODUÇÃO

Na obra *Paraíso Perdido*, de Milton, Satã é expulso do Éden e trabalha arduamente pela queda da humanidade, obtendo êxito ao final do Canto XII. Embora esse poema épico carregue tessituras demasiado complexas para que com ele seja comparada qualquer questão afeta ao Direito Tributário brasileiro, seu título poderia ser uma alcunha para a situação dos contribuintes de ICMS-mercadorias, que, confiando na não-cumulatividade intrínseca a esse imposto, obtiveram créditos escriturais em operações interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular e os utilizaram nos últimos cinco anos.

Paraíso perdido seria, no contexto ora proposto, a vedação ao aproveitamento de créditos obtidos a partir de operações interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, sobre as quais, após o julgamento da Ação Declaratória de Constitucionalidade 49, pelo Supremo Tribunal Federal, não incidem ICMS-mercadorias. A perda desse “paraíso” dos créditos é uma das consequências previstas pelo Estado do Rio Grande do Norte, em seus embargos de declaração, opostos após o julgamento do mérito da ação, em abril de 2021.

A alusão ao Paraíso Perdido também encontra eco no devaneio de Eva, que, ao comer do fruto da Árvore da Ciência, “Crê já que se ia transformar em Deusa!”¹ mas sofre grave reviravolta ao perceber os males que passaram a lhe atingir. Assim como ela, os contribuintes que criam na iterativa jurisprudência relativa à não-incidência do ICMS-mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, depararam-se com surpresas inusitadas, tais como a possível majoração da carga tributária e o eventual do desaparecimento da autonomia dos estabelecimentos.

Conquanto o dever de pagar tributos não seja, nem de longe, um lugar feliz como o Jardim do Éden, não se pode desconsiderar que a tributação em cascata, que consiste na incidência do mesmo gravame em mais de uma etapa da cadeia produtiva, pode ser associada aos abismos do inferno, especialmente porque “desencoraja a livre organização dos agentes do mercado (que, para evitar as várias incidências sobre o mesmo produto, tendem a se verticalizar) e incita a sonegação, devido ao seu ônus excessivo”.²

¹ MILTON, John. *Paraíso perdido*. Tradução: António José de Lima Leitão. Dois Irmãos: Clube de Literatura Clássica, 2020. p. 595.

² MOREIRA, André Mendes. Não-cumulatividade tributária no Brasil e no mundo: origens, conceito e pressupostos. *In*:

Assim, questiona-se: como pode um entendimento que, *a priori*, desoneraria o contribuinte, ganhar feição de gravame apto a modificar toda a sistemática tributária relativa ao ICMS-mercadorias nas operações interestaduais? Será que, realmente, há motivos para preocupação em relação à neutralidade desse tributo? É possível vislumbrar, sob a perspectiva da ciência do direito, um paraíso perdido ou, quiçá, um paraíso reconquistado?

O intento deste trabalho não é outro, senão investigar as potenciais consequências do julgamento da ADC 49, com enfoque principal na questão da não-cumulatividade nas operações interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, examinando o alcance da decisão proferida em processo objetivo. Desde logo, faz-se necessário frisar que não se trata de um estudo de caso, mas da apresentação de uma das várias formas de se interpretar o atual cenário de incerteza, sob a perspectiva do construtivismo lógico-semântico.

Segue-se uma abordagem estritamente dogmática, que investiga o tema dentro das premissas estabelecidas pelo direito positivo brasileiro. Como ciência do direito, este texto tem linguagem descritiva, ocupando-se em descrever o direito positivo *hic et nunc*.

Para tanto, apresentam-se, no primeiro capítulo, singelas considerações sobre o método escolhido. O segundo capítulo trata do federalismo fiscal no Brasil, do caráter nacional do ICMS, da regra-matriz de incidência do ICMS-mercadorias e da não-cumulatividade. O terceiro capítulo versa sobre a própria ADC 49, examinando os efeitos da decisão em controle concentrado de constitucionalidade. Ao final, busca-se, pois, responder: trata-se de paraíso perdido ou paraíso reconquistado?

2. BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE O CONSTRUTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO

Antes de se inaugurar a análise que se pretende fazer acerca da não-cumulatividade do ICMS-mercadorias nas operações interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, após o julgamento da ADC 49, faz-se imperioso estabelecer algumas premissas, considerando que “Toda ciência pressupõe um recorte metodológico”.³

2.1. Filosofia da Linguagem

O método escolhido foi o Construtivismo Lógico-Semântico, que tem como referencial teórico a Filosofia da Linguagem. A língua, sob essa perspectiva epistemológica, não é um mero instrumento secundário do conhecimento. Ela é, antes de tudo, requisito que permite a construção do conhecimento.

Sistema tributário brasileiro e a crise atual – VI Congresso Nacional de Estudos Tributários. CARVALHO, Paulo de Barros e SOUZA, Priscila de. São Paulo: Noeses/IBET, 2009, pp. 47-88.

³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e positividade no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2016. p. 255.

Isso significa que, diversamente à Filosofia da Consciência, em que a linguagem servia como ferramenta, para que o sujeito conhecesse o objeto investigado em sua essência (sentido ontológico), a língua é tida como sustentáculo da própria construção intelectual do sujeito e do objeto.

O giro-linguístico, concepção filosófica que apresenta o mundo e a realidade como dependentes da linguagem, pode ser explicado de forma sintética pela seguinte frase de Vilém Flusser: “O que transforma o caos em cosmos é a possibilidade de conversação, é o vai e vem da língua”.⁴

Com efeito, por ser o conhecimento fruto da linguagem, também é fruto da interpretação, já que não é possível desvincular o intérprete e as referências culturais e axiológicas em que está inserido de seu discurso. É por isso que, para o conhecimento científico, não existe uma verdade absoluta.

A par disso, Aurora Tomazini de Carvalho ressalta o seguinte:

Dizer que a verdade é relativa, contudo, não significa negar a existência de afirmações verdadeiras (ceticismo), porque todo discurso descritivo é construído em nome da verdade. Também não significa considerar a verdade como relativa (relativismo), admitindo que algo seja verdadeiro para um sujeito e falso para outro dentro do mesmo modelo referencial. Significa apenas que, de acordo com os referenciais adotados, não trabalhamos com a existência de verdades absolutas, inquestionáveis e universais – aliás, frisamos a expressão “de acordo com os referenciais adotados”, pois sob esta perspectiva, a própria afirmação segundo a qual não existem verdades absolutas é relativa, depende do referencial adotado pelo sujeito cognoscente.⁵

Sob esse prisma, o estudo do direito como objeto do conhecimento perpassa, inegavelmente, pelo estudo da linguagem.

2.2. Percurso da produção de sentido

Para que seja possível ao utente do direito conhecer e interpretar o sentido dos textos jurídicos, Paulo de Barros Carvalho ofereceu um modelo para o percurso gerador de sentido dos textos jurídicos. Com base nele, há quatro planos de interpretação do direito: S1 (plano dos enunciados); S2 (plano das proposições); S3 (plano das normas jurídicas); e S4 (plano da sistematização).⁶

O S1 é o campo da literalidade textual, composta pelo suporte físico, em que há marcações gráficas e textuais manifestadas pelos órgãos de criação do direito. Um

⁴ FLUSSER, Vilém. *Língua e realidade*. 3. ed. São Paulo: Annablume, 2007. p. 50.

⁵ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2019. p. 31.

⁶ *Ibidem*. p. 164.

exemplo disso é uma lei qualquer impressa em papel ou disponível em um *site*. Basta a leitura para que o jurista alcance esse plano de interpretação.

A partir da referida leitura, ingressa-se no S2, o campo semântico em que os textos do direito positivo passam a construir sentidos a partir da atribuição de valores pelo intérprete. Porém, nesse plano, a compreensão das proposições é feita de forma isolada.

Ao associar as proposições elaboradas no S2 com uma mensagem diretiva de conduta, produzindo uma imputação deôntica, o intérprete, finalmente, alcança o S3. É nesse plano que as proposições são estruturadas na forma hipotético-condicional, fazendo conhecida a mensagem prescritiva (permitido, proibido e obrigatório).

Por fim, o intérprete alcança o plano das significações normativas, sistematicamente organizadas, o S4, quando consegue situar a norma jurídica por ele construída dentro do amplo sistema normativo. Em outras palavras, nessa etapa, o intérprete identifica os vínculos de subordinação e coordenação da norma jurídica dentro do sistema jurídico.

2.3. Fenomenologia da incidência da norma jurídica

A partir do que foi apresentado, não se pode deixar de reforçar que a atividade interpretativa do jurista é imprescindível para que a norma incida sobre um fato do mundo fenomênico. É dizer, a norma não incide por força própria. Antes, depende da produção de uma linguagem competente, que atribua juridicidade ao fato ocorrido, imputando-lhe efeitos na ordem jurídica.

A incidência, dessa forma, sempre tem o sentido que o homem, intérprete da norma jurídica, concede-lhe. Por essa razão, a atividade de expedir uma norma individual e concreta, somente é possível quando há outra norma, geral e abstrata, que lhe sirva como fundamento de validade. Como o direito regula o próprio direito, pode ser considerado um sistema autopoietico.⁷

2.4. Ciência do Direito

Como visto, o direito existe e se manifesta mediante a linguagem. Porém, o vocábulo “direito” é plurissignificativo (termo ambíguo, vago e com alta carga emotiva),⁸ sendo imperiosa a realização de um recorte que proporcione uma construção conceitual adequada.

Partindo do Construtivismo Lógico-Semântico, “direito” pode apresentar duas realidades distintas: a do direito positivo e a da ciência do direito. Embora ambas sejam manifestações linguísticas, cada uma tem função e características próprias.

Nesse contexto, o direito positivo pode ser considerado o complexo de normas jurídicas válidas num dado país, que se dirige às condutas intersubjetivas, vertido em

⁷ *Ibidem*. p. 256.

⁸ *Ibidem*. p. 81.

linguagem prescritiva (dever-ser) e que, em razão da produção legislativa desordenada, admite contradições.

A ciência do direito, por sua vez, é metalinguagem que descreve o direito positivo, tal qual ele se apresenta (ser), que investiga, interpreta e descreve o universo das normas jurídicas, e não admite contradições.

Com base nisso, afirma-se que o presente trabalho está inserido no âmbito da ciência do direito, pois intenta descrever um fragmento do direito positivo, considerando seu sistema de significações.

A abordagem dogmática significa que o referencial adotado não é outro, senão o direito positivo brasileiro, delimitado por seu fundamento de validade, a Constituição Federal de 1988.

3. FEDERALISMO FISCAL NO BRASIL

Considerado o direito positivo brasileiro, tal qual se apresenta, colhe-se, na Constituição Federal de 1988, que o Princípio Federativo é uma cláusula pétrea⁹ e, como tal, insuscetível de abolição. Com isso, é possível afirmar que essa forma de Estado é caracterizada pela união indissolúvel de entes com autonomia política, administrativa e financeira.

Importante ressaltar que a autonomia financeira é um dos pressupostos para a existência das demais autonomias.¹⁰ Pois, sem renda/receitas, os entes descentralizados dependem do poder central para financiar suas atividades e alcançar as finalidades de desenvolvimento e redução de desigualdades regionais.

Desse modo, o federalismo fiscal brasileiro, considerado o meio pelo qual a Constituição Federal de 1988 organizou a distribuição de competências para cada um dos entes instituir tributos, repartir receitas e alocar recursos públicos, tem como característica principal e objetivo a cooperação e o equilíbrio.¹¹

Nessa perspectiva, a convivência harmônica entre a União, os Estados e os Municípios, depende da observação irrestrita de preceitos constitucionais, especialmente das denominadas regras de estrutura¹² que versam sobre competências legislativas.

⁹ Art. 60. (...) “§4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I - a forma federativa de Estado.

¹⁰ GOUVEIA, Carlos Marcelo. *Federalismo, crise fiscal dos estados e o ICMS em evolução*. 2021. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2021. Disponível em: <https://doi.org/10.11606/T.2.2021.tde-13072022-110531>. p. 36.

¹¹ TÓRRES, Heleno Taveira. Constituição financeira e o federalismo financeiro cooperativo equilibrado brasileiro. *Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico: RFDFE*, v. 3, n. 5, p. 25-54, 2014. p. 27.

¹² Existem discussões a respeito da classificação das regras “de estrutura” e “de conduta”, pois tanto as regras de estrutura quanto as regras de conduta servem para regular, efetivamente, condutas. O que muda entre elas, afinal, é o tipo de conduta a ser regulada com os modais permitido, proibido e obrigatório. (CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Op.Cit.* p. 369). No entanto, adotamos o entendimento de que tal classificação é útil para demonstrar que as regras de estrutura são sobrenormas, porque preconizam como as outras normas devem ser produzidas, modificadas ou extintas (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.p. 145).

Em outras palavras, a rigidez da Carta Constitucional é um ponto de estabilidade do sistema, pois o legislador ordinário não tem a possibilidade de exceder os limites constitucionais de descentralização de competências.

Dentre as prerrogativas legislferantes dos entes, a competência tributária se destaca como a “aptidão de que são dotadas aquelas pessoas para expedir as regras jurídicas, inovando o ordenamento, e que se opera pela observância de uma série de atos, cujo conjunto caracteriza o procedimento legislativo.”¹³

A competência impositiva é definida, em suma, pela materialidade do tributo, uma vez que o constituinte descreveu, de forma minuciosa, os fatos que podem ser previstos nas respectivas hipóteses de incidência. Roque Antônio Carrazza explica:

A Constituição delimitou o campo tributável e deu, em caráter privativo, uma parte dele à União; outra a cada um dos Estados; ainda outra, a cada um dos Municípios; e a última ao Distrito Federal. Noutros termos, a União, cada um dos Estados, cada um dos Municípios e o Distrito Federal receberam da Constituição um campo tributário próprio.¹⁴ (grifos do autor)

Geraldo Ataliba salienta que o constituinte “colocou uma série enorme de obstáculos às competências tributárias que instituiu.”¹⁵ Além disso, o constituinte previu a possibilidade da edição de normas gerais em direito tributário,¹⁶ a fim de preencher eventuais lacunas do texto constitucional e obstar possíveis conflitos de competência entre os entes federativos.

3.1. Competência tributária legislativa do ICMS

A partir disso, vê-se que o Art. 155, II, da CRFB/88,¹⁷ outorgou competência tributária aos Estados e ao Distrito Federal para instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Conquanto seja possível perceber pelo menos três materialidades desse imposto,¹⁸ a presente análise se limita à hipótese concernente às operações relativas à circulação de mercadorias, cujo desdobramento será objeto de análise doravante.

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário. Linguagem e Método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015. p. 248.

¹⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 16. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2012. p. 34.

¹⁵ ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 33.

¹⁶ 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: (...)

¹⁷ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: *(Redação dada pela Emenda Constitucional Nº 3, de 1993)* (...) II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; *(Redação dada pela Emenda Constitucional Nº 3, de 1993)*

¹⁸ Paulo de Barros Carvalho advoga que existem três regras-matrizes para o ICMS, quais sejam: (i) realizar operações relativas à circulação de mercadorias; (ii) prestar serviços de comunicação, mesmo que se iniciem no exterior (...); e (iii) prestar serviços de transporte interestadual ou intermunicipal. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. Cit.* 2015. p. 753). Porém, não se desconhece que outros doutrinadores têm concepções diferentes. A exemplo disso, Roque Antônio Carrazza defende a existência de, pelo menos, cinco impostos diferentes dentro da sigla ICMS, compreendendo aqueles

Importante mencionar, ainda, que, com base no Art. 155, § 2º, XII, da CRFB/88,¹⁹ foi editada lei complementar para regular o ICMS, a Lei Complementar Nº 87/96, conhecida por Lei Kandir. Essa legislação substituiu o Decreto-Lei n. 406/68, na parte relativa ao ICM e revogou o Convênio Nº 66/1988, instituído para regular o imposto em caráter provisório, após a promulgação da CRFB/88, nos termos do Art. 34, § 8º, do ADCT.²⁰

3.2. Caráter nacional do ICMS

Embora, em regra, os entes políticos tenham a faculdade de instituir ou não os gravames previstos na Constituição Federal, tal liberalidade não ocorre com o ICMS.

Como corolário do próprio princípio federativo, o ICMS tem vocação nacional e conta com aparatos normativos que permitem a uniformização de sua incidência. Nesse sentido, asseverou Paulo de Barros Carvalho:

O caráter nacional do ICMS é outra máxima que sobressai do sistema com grande vigor de juridicidade. Não se aloja na formulação expressa de qualquer dos dispositivos constitucionais tributários, mas está presente nas dobras de inúmeros preceitos, irradiando sua força por toda a extensão da geografia normativa desse imposto. Sua importância é tal que, sem atinarmos a ele, fica praticamente impossível a compreensão da regra-matriz do ICMS em sua plenitude sintática e em sua projeção semântica. (...) A trama normativa das regras de caráter nacional sobre impostos federais, estaduais e municipais é hoje, verdadeiramente, densa e numerosa. Alcança todos os impostos, além das taxas e das contribuições, mas com relação ao ICMS excede os limites da tradição legislativa brasileira. Não há setor do quadro positivo desse tributo que não experimente forte e decidida influência de preceitos do sistema nacional. Sua própria instituição não é faculdade dos Estados e do Distrito Federal: é procedimento regulado com o modal

elencados por Paulo de Barros Carvalho, somados ao imposto sobre a produção de lubrificantes e sobre o consumo de energia elétrica. (CARRAZZA, Roque Antonio. *Op. Cit.* p. 36).

¹⁹ Art. 155. (...) §2º (...) XII - cabe à lei complementar: a) definir seus contribuintes; b) dispor sobre substituição tributária; c) disciplinar o regime de compensação do imposto; d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços; e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a" f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias; g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b; (Incluída pela Emenda Constitucional Nº 33, de 2001) (*Vide Emenda Constitucional Nº 33, de 2001*) i) fixar a base de cálculo, de modo Nque o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço. (*Incluída pela Emenda Constitucional Nº 33, de 2001*)

²⁰ Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda Nº 1, de 1969, e pelas posteriores. (...) § 8º Se, no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o Art. 155, I, "b", os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da *Lei Complementar Nº 24, de 7 de janeiro de 1975*, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria.

“O” (obrigatório), ao contrário do que ocorre com as demais figuras de tributos.²¹ (grifos do autor).

Com base nesse panorama, o mencionado autor explica que o desrespeito ao princípio da solidariedade nacional ou homogeneidade da incidência causa desequilíbrio federativo, ensejando o que se denomina guerra fiscal. É por isso que coube à União editar normas gerais²² sobre ICMS, já que isso confere certa unidade ao tratamento infraconstitucional do imposto.

3.3. Regra-matriz de incidência do ICMS-mercadorias

A CRFB/88 determinou, expressamente em matéria tributária,²³ a necessidade de que lei preveja todos os critérios identificadores do fato jurídico tributário e da relação jurídica tributária, a fim de que seja instituído qualquer tributo. O princípio da tipicidade tributária torna imprescindível a perfeita coincidência entre o fato no mundo fenomênico e a lei tributária, para que por meio da subsunção (linguagem competente), surja o vínculo obrigacional entre Fisco e contribuinte.

3.3.1. Sobre o conceito de RMIT

A ciência do direito o observa e cria instrumentos para a sua compreensão. Nesse cenário, a regra-matriz de incidência tributária (RMIT) nada mais é do que uma ferramenta que conjuga os elementos do fato jurídico tributário (juízo hipotético, formado pela hipótese de incidência) com os elementos da relação jurídica tributária (fato impositivo, que se subsume à imagem abstrata da lei e faz nascer o liame jurídico obrigacional a partir da aplicação dos modais deonticos).

Paulo de Barros Carvalho explica que se podem entender como “normas jurídicas em sentido amplo” as frases, os textos de lei e todo o suporte físico do direito posto. Todavia, por “normas jurídicas em sentido estrito”, deve-se compreender os significados construídos a partir dos enunciados do direito positivo, na forma hipotético-condicional.²⁴

A norma jurídica em sentido estrito, portanto, é a significação construída a partir da leitura e compreensão do texto legislado. Para tanto, é necessário que contenha uma estrutura mínima que construa um sentido deontico.

²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. Cit.* 2015. p. 234/236.

²² Existem algumas teorias a respeito do papel da lei comentar em matéria de legislação tributária. Nesse contexto, a teoria tricotômica foi adotada, pois ela segue, de forma literal, as disposições do Art. 146 da CRFB/88. Por isso, considera-se que a função desse veículo legislativo é: (i) dispor sobre conflitos de competência; (ii) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; e (iii) estabelecer normas gerais em legislação de matéria tributada. No caso do ICMS, em específico, vê-se que o Art. 155, §2º, XII, cuidou de robustecer a imposição de que uma lei nacional que detalhasse a espécie tributária, impedindo que os legisladores ordinários das unidades da federação o instituassem a seu bel-prazer.

²³ 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;

²⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. Cit.* 2015. p. 135.

Nessa perspectiva, a da regra-matriz de incidência tributária, também chamada de “mínimo irredutível de manifestação do deôntico” manifesta-se a partir da estrutura $H \rightarrow C$, que pode ser traduzida da seguinte forma “se o fato H ocorrer, então deve ser a relação intersubjetiva C”.

Aqui, “H” seria “hipótese” ou pressuposto, parte da norma que descreve a situação de possível ocorrência. “C”, por seu turno, seria o conseqüente, cuja função é prescrever as relações entre os sujeitos e que se triparte nos modais “proibido”, “permitido” e “obrigatório”. Dessa forma, apenas a norma jurídica completa teria o condão de expressar o sentido dos mandados legislados.

Com base nos operadores deônticos, isto é, no “dever-ser” que conecta hipótese e consequência, é possível afirmar que todas as normas jurídicas têm sanção. Em outras palavras, a coercitividade é um atributo da ordem jurídica que a difere das ordens moral e religiosa, por exemplo.

A respeito da RMIT, as considerações de Aurora Tomazzini de Carvalho:

Na expressão “regra-matriz de incidência” emprega-se o termo “regra” como sinônimo de norma jurídica, porque trata-se de uma construção do intérprete, alcançada a partir do contato com os textos legislados. O termo “matriz” é utilizado para significar que tal construção serve como modelo padrão sintético-semântico na produção da linguagem jurídica concreta. E “de incidência”, porque se refere a normas produzidas para serem aplicadas.²⁵

Tendo por base tais fundamentos, Paulo de Barros Carvalho elegeu os critérios identificadores do fato, quais sejam: critério material, critério espacial e critério temporal. No conseqüente, esse autor indicou os elementos da relação/vínculo obrigacional a partir da ocorrência do fato tal como descrito na norma: critério pessoal e critério quantitativo.

Vale a pena mencionar que a conjugação entre o critério material (núcleo da hipótese de incidência composto por verbo e complemento) e a base de cálculo (segmento do critério quantitativo que mensura a quantidade da conduta praticada) revela a natureza do tributo, “permitindo a análise de sua compatibilidade relativamente ao sistema constitucional, sem interferência das imprecisões do legislador.”²⁶

3.3.2. Da RMIT do ICMS-mercadorias

Em se tratando de ICMS-mercadorias, é possível descrever sua RMIT da seguinte forma: Hipótese: realizar operações relativas à circulação de mercadorias, sendo considerado ocorrido o evento quando as mercadorias deixarem o estabelecimento. Consequência: aquele que realizou a operação relativa à circulação de mercadorias deverá pagar 17% da operação ao Estado ou Distrito Federal.

²⁵ CARVALHO, Aurora Tomazzini de. *Op. Cit.* p. 386.

²⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. Cit.* 2015. p. 646.

De forma detalhada, vê-se:

Antecedente: (i) critério material: realizar operações relativas à circulação de mercadorias, isto é, realizar compra e venda de mercadorias; (ii) critério espacial: limites geográficos dos Estados e do Distrito Federal. Para Paulo de Barros Carvalho, é o espaço territorial em que a lei ordinária que instituiu o imposto tem vigência,²⁷ e (iii) critério temporal: em geral, momento da saída de mercadorias do estabelecimento vendedor.

Consequente: (i) critério pessoal: sujeito ativo: Estados e Distrito Federal; sujeito passivo: produtores, industriais e comerciantes; e (ii) critério quantitativo: base de cálculo: valor da operação; alíquota: a interna é definida por legislação estadual, sendo a modal, geralmente, de 17%. A interestadual, por sua vez, é fixada por Resolução do Senado Federal, conforme determinação constitucional.²⁸

É imprescindível tecer algumas considerações acerca do critério material delineado. As expressões “operações”, “circulação” e “mercadorias” estão interligadas no cerne da materialidade desse tributo, sendo, inclusive, muito antiga a discussão doutrinária e jurisprudencial a seu respeito.²⁹

Rememoro as lições de Geraldo Ataliba e Cleber Giardino que, em 1983, sob a égide da Constituição de 1946, já afirmavam que “nem todas as operações são alcançáveis pelo ICM.³⁰ Apenas as que digam respeito (sejam referentes, sejam relativas) à circulação de certa categoria de bens: as mercadorias.”³¹

No mesmo sentido, o professor Paulo de Barros Carvalho afirma que o conteúdo semântico de “operações” deve ser entendido como negócios jurídicos mercantis, causas da circulação de mercadorias. O significado de operações, assim, não seria

²⁷ *Ibidem*. p. 487.

²⁸ Art. 155. (...) §2º(...) IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

²⁹ A Súmula No 166 do STJ (Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.) foi editada no ano de 1996, tendo como referência o Decreto-lei No 406/1968. Para tanto, o STJ observou tanto seus próprios precedentes (REsp 9.933-SP, REsp 32.203-RJ, REsp 36.060-MS e REsp 37.842-SP), quanto os do STF (RE n. 93.523-AM). Além disso, o STF também tinha posicionamento de que a incidência do ICM só ocorria quando da transferência de titularidade das mercadorias. Veja a ementa de um julgado: - IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS - DESLOCAMENTO DE COISAS - INCIDÊNCIA - ARTIGO 23, INCISO II DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL ANTERIOR. O simples deslocamento de coisas de um estabelecimento para outro, sem transferência de propriedade, não gera direito à cobrança de ICM. O emprego da expressão "operações", bem como a designação do imposto, no que consagrado o vocábulo "mercadoria", são conducentes à premissa de que deve haver o envolvimento de ato mercantil e este não ocorre quando o produtor simplesmente movimentar frangos, de um estabelecimento a outro, para simples pesagem. (STF - AI: 131941 SP, Relator: Min. MARCO AURÉLIO, Data de Julgamento: 09/04/1991, Segunda Turma, Data de Publicação: DJ 19-04-1991 PP-00932 EMENT VOL-01569-04 PP-00682)

³⁰ Antes da CRFB/88, o Decreto-lei N° 406/68 instituiu o ICM, imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias. A Carta Constitucional de 1967, com redação da EC 1/69, preservou a estrutura essencial desse imposto, dispondo o seguinte: “Art. 23. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) II - operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes, impostos que não serão cumulativos e dos quais se abaterá nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.”

³¹ ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cleber. Núcleo da definição constitucional do ICM. *Revista de Direito Tributário*, n. 25-26, p. 101-119, 1983. p. 105.

o econômico ou o vulgar, uma vez que a exegese das disposições constitucionais requer a ocorrência de um negócio jurídico entre sujeitos distintos.

Para esse autor, as palavras “circulação” e “mercadorias”, dentro dessa conjuntura, são elementos adjetivos das “operações”, de forma que circulação significaria a mudança de titularidade de uma mercadoria, como, por exemplo, uma compra e venda.

Mercadoria, por seu turno, seria algo “susceptível de ser objeto de compra e venda”,³² coisa móvel, corpórea e com destinação comercial. Para a caracterização de mercadoria seria imprescindível, por conseguinte, sua destinação ao comércio.

Como reforço do argumento de que o ICMS-mercadorias somente deveria incidir sobre a circulação jurídica de mercadorias, excerto da doutrina de Roque Antônio Carrazza:

(...) reafirmamos que o nascimento do dever de recolher ICMS encontra-se indissociavelmente ligado à concomitância dos seguintes pressupostos: *a*) a realização de operações (negócios jurídicos) mercantis; *b*) a circulação jurídica (transmissão da posse ou da propriedade); *c*) a existência de mercadoria enquanto objeto da operação; *e, d*) o propósito de lucro imediato, com a entrega (*tradictio*) da mercadoria.³³

Nesse ponto, é de suma importância lembrar que a CRFB/88, no caso do ICMS, reforçou o papel da lei complementar para dispor sobre a definição dos contribuintes, substituição tributária, regime de compensação etc.³⁴ Dessa forma, para que as legislações dos Estados e do Distrito Federal sejam consideradas plenamente válidas, devem observância às disposições gerais da lei complementar.

Como dito, a Lei Kandir nasceu com o intento de dispor sobre o ICMS e definir as normas gerais aplicáveis à instituição desse imposto. Todavia, a referida lei foi lacônica nesse ponto, pois se reduziu a afirmar que esse imposto incidiria sobre “operações relativas à circulação de mercadorias”.³⁵ Dessa forma, as dúvidas acerca do conceito tencionado pela Constituição permaneceram, causando uma barafunda de interpretações e posicionamentos.

³² CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. Cit.* 2015. p. 756.

³³ CARRAZZA, Roque Antonio. *Op. Cit.* p. 61.

³⁴ Art. 155. (...) §2º(...)XII - cabe à lei complementar: a) definir seus contribuintes; b) dispor sobre substituição tributária; c) disciplinar o regime de compensação do imposto; d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços; e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a" f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias; g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, *b* ; (Incluída pela Emenda Constitucional Nº 33, de 2001) (*Vide Emenda Constitucional Nº 33, de 2001*) i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.

³⁵ Art. 2º O imposto incide sobre: I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

Assim, apesar da significação atribuída pela doutrina e pela jurisprudência aos vocábulos relativos à materialidade do ICMS-mercadorias, zonas de penumbra ofuscavam os significados a serem atribuídos, particularmente, às operações interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular.

Com efeito, a despeito de sustentar que o ICMS-mercadorias deveria incidir somente sobre as operações relativas à circulação jurídica de mercadorias, Roque Antônio Carrazza excepcionava as operações interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular. Assim, o autor defendia a exação sobre a circulação física/econômica,³⁶ em homenagem ao princípio federativo:

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 de 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; somente a localizada no estabelecimento de destino. Logo - e também porque o *princípio federativo* e o *princípio da autonomia distrital* inadmitem que Estados e Distrito Federal se locupletem uns às custas dos outros-, concordamos que tais estabelecimentos sejam considerados autônomos, pelo menos para fins de tributação por meio de ICMS. Noutras palavras, em homenagem a estes dois princípios, é de reconhecer-se, por ficção, a existência de operações tributáveis por meio de ICMS, nos casos de transferência de produtos da matriz para a filial, quando, evidentemente, estiverem localizadas em Unidades Federadas diversas. Assim é, para que se preservem as fontes de receitas tributárias e financeiras dos Estados e do Distrito Federal e, deste modo, se prestigie a Federação.³⁷

As justificativas para a exação de ICMS-mercadorias sobre as transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular estão, essencialmente, ligadas ao equilíbrio federativo, porque, nessas hipóteses existem dois sujeitos ativos tributários, e somente um deles poderia exigir o imposto.

Assim, não só Carrazza, mas grande parcela da doutrina, entendeu que “a circulação física assume relevância para a configuração da incidência do imposto, a fim de que não se verifiquem distorções de arrecadação das diversas entidades da federação”.³⁸

³⁶ A circulação econômica pode ser conceituada como qualquer transferência que aproxime a mercadoria da fase de produção para a de consumo, independente da alteração de titularidade e da existência de negócio jurídico. A circulação física, por sua vez, é entendida como qualquer deslocamento da mercadoria.

³⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. *Op. Cit.* p. 65.

³⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva; SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 219. São Paulo: Dialética, 2013, p. 133.

3.3.3. Da autonomia dos estabelecimentos

A par disso, a Lei Kandir fixou a regra de que os estabelecimentos são autônomos para fins de ICMS,³⁹ o que além de refletir na exação e cobrança do imposto entre estabelecimentos do mesmo titular, proporcionava a operacionalização da não cumulatividade.

Com isso, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, a alíquota recolhida pelo Estado de origem deve ser a interestadual.⁴⁰ No destino, por sua vez, deve ser recolhida a diferença entre as alíquotas interestadual e interna, o que se denomina DIFAL (diferencial de alíquotas).⁴¹

Como se sabe, o DIFAL objetiva harmonizar as distorções que as operações interestaduais podem gerar no pacto federativo, uma vez que alarga a possibilidade de fiscalização e arrecadação pelos Estados de destino. A respeito, André Mendes Moreira ressalta:

A diferença de alíquotas, portanto, se presta a elevar a participação do Estado de destino no ICMS incidente sobre a operação interestadual. Trata-se de mera técnica de divisão da arrecadação tributária entre os Estados, mantendo-se incólumes as demais características do imposto em tela.⁴²

O referido autor alega que a existência do DIFAL em nada altera as características do ICMS. Não obstante, é importante ressaltarmos que o diferencial de alíquotas gera uma mudança no aspecto temporal da RMIT do ICMS-mercadorias, uma vez que esse passa a ser a entrada da mercadoria no estabelecimento do adquirente.

Além disso, o aspecto pessoal também é alterado, considerando que o adquirente e o Estado de destino passam a figurar na relação jurídico-tributária. Tal questão, porém, é de veras controvertida, pois há quem defenda que o adquirente ocupa o polo passivo da relação obrigacional na condição de substituto tributário, uma vez que o alienante é quem realizara o fato imponível.⁴³

É importante ressaltar que, embora a CRFB/88 estabeleça alguns critérios para a exação do DIFAL, a Lei Kandir não estabeleceu normas gerais acerca da definição

³⁹ Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é: (...) §3º (...) II - é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular; (*Vide ADC 49*)

⁴⁰ Art. 155. (...) §2º (...) VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual; (*Redação dada pela Emenda Constitucional Nº 87, de 2015*)

⁴¹ VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída; (*Redação dada pela Emenda Constitucional Nº 87, de 2015*) (*Produção de efeito*) a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;

⁴² MOREIRA, André Mendes. *Não-cumulatividade tributária na constituição e nas leis (IPI, ICMS, PIS/Cofins, impostos e contribuições residuais)*. 2009. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. doi:10.11606/T.2.2009.tde-27012011-135439. p. 206.

⁴³ JORGE, Alexandre Teixeira. Aspectos controvertidos do diferencial de alíquotas do ICMS: a questão da reserva de lei complementar. *Revista Direito Tributário Atual*, n.46. p. 25-44. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020. Quadrimestral. p. 41.

de seus fatos geradores, base de cálculo e contribuintes, como determinado pela Constituição Federal. Sua regulamentação se deu pelo Convênio ICM Nº 66/1988, que perdeu a eficácia após a publicação da Lei Kandir.

Assim, como não existe uma lei complementar uniformizando o assunto em âmbito nacional, é possível verificar um vácuo normativo no fluxo de positivação para a instituição do DIFAL, o que deveria obstar sua exigência nas transferências entre contribuintes de ICMS, assim como ocorreu em relação às transferências interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte de ICMS.⁴⁴

De qualquer maneira, é possível ponderar que a Lei Kandir criou uma espécie de uma ficção jurídica ao estabelecer (constituir linguisticamente), para fins da incidência de ICMS-mercadorias, que os estabelecimentos realizam o fato jurídico tributário.

Diversas são as críticas à aludida ficção jurídica, pois ela ignora os conceitos existentes no direito privado⁴⁵ quanto à personalidade jurídica das sociedades empresárias,⁴⁶ concedendo, a cada estabelecimento, sua própria inscrição estadual, que apura, em separado, créditos e débitos.

Então, em se tratando de uma transferência realizada pela mesma pessoa jurídica, localizada em outro estado da federação, deve o remetente, destacando o ICMS pela alíquota interestadual, escoar os créditos do imposto para o recebedor. Esse, por sua vez, poderá deduzir o crédito escriturado, quando ocorrer a saída interna no estado de destino, gozando da não-cumulatividade.

Essa é a sistemática que funcionou até o julgamento da ADC 49. Porém, nela, como visto, o conceito de circulação jurídica não é respeitado, já que desborda os vocábulos relativos à materialidade do ICMS-mercadorias: operação, circulação e mercadorias.

3.4. Da não-cumulatividade no ICMS-mercadorias

André Mendes Moreira explica que, para ser qualificado como não-cumulativo, o tributo deve: (i) ser plurifásico, isto é, incidir em várias etapas da cadeia produtiva; e (ii) conferir ao contribuinte o direito de crédito sobre o imposto recolhido em fases anteriores do processo produtivo.⁴⁷

⁴⁴ Vide o julgamento do Tema 1093, de Repercussão Geral, do STF. Tese: “A cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS, conforme introduzido pela Emenda Constitucional Nº 87/2015, pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais.”

⁴⁵ Conforme o Art. 110 do CTN, a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

⁴⁶ Para o Direito Empresarial, estabelecimento empresarial é uma universalidade de fato, “uma vez que os elementos que o compõem formam uma coisa unitária exclusivamente em razão da destinação que o empresário lhes dá, e não em virtude de disposição legal.” (RAMOS, André Luiz Santa Cruz. *Direito empresarial*. 7. ed. rev. e atual. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2017. p. 148).

⁴⁷ MOREIRA, André Mendes. *Op. Cit.* 2009. p. 92.

Dentre as funções da não-cumulatividade, pode-se destacar a neutralidade fiscal, a desoneração de mercadorias e, consequentemente, o desenvolvimento da sociedade e a conquista de mercados, o que lhe confere um viés teleológico. Destaca Tércio Sampaio Ferraz Junior:

A opção do Constituinte por um imposto não-cumulativo responde obviamente a problemas gerados pela cumulatividade dos impostos multifásicos, no que diz respeito aos efeitos econômicos de uma política tributária. Os primeiros destes problemas podem ser vistos na incidência repetida sobre bases de cálculo que, por superposição em cascata, tornam-se cada vez mais elevadas pela adição de novas margens de lucro, de novas despesas acessórias – e do próprio imposto incidente sobre as operações posteriores. O inchaço artificial provocado no preço das mercadorias tem um efeito indesejável que levou as nações modernas a optar pela não-cumulatividade. Uma segunda razão, não menos importante, é o fato que um imposto multifásico cumulativo acaba por estimular a integração vertical das empresas, posto que a superposição em cascata faz com que quanto mais verticalizada uma empresa, tanto menos seria o ônus a que ficariam sujeitas as mercadorias para ela vendidas.⁴⁸

Com efeito, a não-cumulatividade do ICMS está estampada no Art. 155, §2º, I e II, da CRFB/88.⁴⁹ Por meio dela, são permitidos abatimentos e compensações nas sucessivas etapas de circulação de mercadorias.

Sua natureza jurídica é bastante discutida, pois alguns estudiosos defendem se tratar de princípio constitucional,⁵⁰ outros a veem como uma regra técnica de apuração do tributo.⁵¹

Sem nos debruçarmos sobre as várias acepções que podem significar “princípios” e “regras”,⁵² a não-cumulatividade pode ser entendida como o “princípio

⁴⁸ FERRAZ JR., Tercio Sampaio. ICMS: não-cumulatividade e suas exceções constitucionais. *Revista de Direito Tributário*. ano 13, n. 48, abril/junho de 1989. p. 6.

⁴⁹ Art. 155. (...) § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (*Redação dada pela Emenda Constitucional Nº 3, de 1993*) I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo o u outro Estado ou pelo Distrito Federal; II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação: a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes; b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

⁵⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. Cit.* 2015. p. 334.

⁵¹ LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. *A não-cumulatividade do ICMS: uma aplicação da teoria sobre as regras do direito e as regras dos jogos*. 2007. 198 f. Tese (Doutorado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2007. p. 83. No mesmo sentido: BALANIN, Rafael. *A regra matriz do direito ao crédito na não-cumulatividade do ICMS*. 2014. 105 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2014. p.100.

⁵² Conforme Paulo de Barros Carvalho, princípios podem ser classificados como: (i) Norma jurídica de posição privilegiada e portadora de valor expressivo; (ii) Norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites objetivos; (iii) Valores insertos em regras jurídicas de posição privilegiada, mas considerados independentemente das estruturas normativas; (iv) Limite objetivo estipulado em regra de forte hierarquia, porém, sem levar em conta a estrutura da norma. O referido autor, ainda, assevera que as duas primeiras classificações tratam princípio como “norma” e as duas últimas como “valor”. Aduz, pois, que “valor” tem significação ontológica e que, por esse motivo, dificultam a interpretação e a percepção de hierarquia, tornando a análise do caso concreto cativa à ideologia do sujeito cognoscente. Nesse sentir, empresta os elementos de subjetividade, elencados por Miguel Reale, na identificação dos princípios: bipolaridade, implicação, referibilidade, preferibilidade, incomensurabilidade, tendência à graduação hierárquica, objetividade, historicidade,

constitucional tributário que mais se aproxima de uma regra técnica”.⁵³ Isso, porque sua operacionalização funciona como um limite objetivo que salvaguarda valores, como a justiça na tributação e a capacidade contributiva.

Há quem considere a previsão constitucional da não-cumulatividade uma norma de competência, já que cuida de uma característica intrínseca ao ICMS. Clésio Chiesa explica o alcance da aplicação da não-cumulatividade nesse imposto:

É importante destacar que não há um ICMS cumulativo ou a não depender da outorga de crédito. A sistemática débito/crédito é inerente ao referido imposto. Em outras palavras, não há que se falar em hipóteses que geram direito ao crédito e outras não. Todas geram direito ao crédito, desde que seja uma hipótese que tenha sofrido a incidência do ICMS.⁵⁴

Embora não seja unanimidade na doutrina,⁵⁵ é possível considerar que a fenomenologia da não-cumulatividade se opera a partir de uma outra regra-matriz que incide de forma simultânea à RMIT do ICMS-mercadorias, a regra matriz do direito ao crédito.⁵⁶

Para que o direito ao crédito seja formalizado, portanto, é necessário que o legislador estadual, ao instituir o ICMS dentro de sua competência, reconheça o imposto pago na etapa anterior como crédito para o contribuinte adquirente da mercadoria.

Decompondo a Regra matriz do direito ao crédito, como já fizemos com a regra matriz de incidência tributária, temos a estrutura H -> C da seguinte forma:

Hipótese: (i) critério material: adquirir mercadoria sujeita à incidência de ICMS na operação anterior e realizar operação subsequente; (i) critério espacial: limites geográficos dos Estados e do Distrito Federal; e (iii) critério temporal: recebimento do documento fiscal que comprova a transferência jurídica da mercadoria;

inexauribilidade e atributividade. Para além das teorias acima, importa relembra os ensinamentos de Dworkin e Alexy sobre o tema. Para Ronald Dworkin, as regras operam de maneira “tudo-ou-nada”. Assim, se há um suposto fato e um modal deontico que o defina como proibido, por exemplo, as consequências da proibição serão obrigatórias. Uma regra não deve ser aplicada se for inválida dentro de um ordenamento jurídico. Segundo o mencionado autor, princípios devem ser usados quando há uma exigência de justiça ou equidade (hard cases), pois não estabelecem claramente os supostos de fato nem as consequências jurídicas. Os princípios, sob essa perspectiva, fornecem razões para uma decisão. Dessa forma, operam numa dimensão de peso ou de importância em relação a outro princípio. Nesse sentido, dado um conjunto de circunstâncias, um princípio pode ter uma importância maior que outro princípio colidente, sem que se possa invalidá-lo. Em outra realidade fática, o princípio que foi afastado pode prevalecer. (BITTAR, Eduardo C. B.; ALMEIDA, Guilherme de Assis. *Curso de Filosofia do Direito*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 537). Lado outro, para Robert Alexy, ou a regra é válida e aplicada por subsunção, ou inválida, ou, ainda, há uma cláusula de exceção que permita que não seja aplicada. Segundo esse professor, deve-se adotar os critérios cronológico, de especialidade ou de hierarquia para resolver o conflito entre regras. Sob a perspectiva desse jurista, a diferença entre regras e princípios é qualitativa, sendo os princípios mais genéricos dos que as regras. É dizer, os princípios funcionam como mandamentos de otimização. Por isso, exigem que algo seja realizado na maior medida possível, dentro das possibilidades fáticas e jurídicas. Em outras palavras, os princípios podem ser satisfeitos (concretizados) em vários graus, de acordo com as possibilidades jurídicas (proporcionalidade em sentido estrito) e fáticas (adequação e necessidade). (ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. 2. ed. Malheiros Editores: São Paulo, 2014. p. 85-96).

⁵³ MOREIRA, André Mendes. *Op. Cit.* 2009. p. 231.

⁵⁴ CHIESA, Clésio. *Créditos de ICMS: situações polêmicas*. Congresso Nacional de Estudos Tributários. Direito Tributário e os conceitos de direito privado. São Paulo: Noeses, 2010, p. 238.

⁵⁵ MOREIRA, André Mendes. *Op. Cit.* 2009. p. 83.

⁵⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. Cit.* 2015. p. 757.

Consequente: (i) critério pessoal: sujeito ativo: adquirente da mercadoria que realizará operação posterior; sujeito passivo: Estados e Distrito Federal; e (ii) critério quantitativo: deve se igualar ao critério material incidente na operação anterior, considerando que o texto da Constituição Federal versa sobre “o que foi devido” na operação anterior (Art.155, § 2º).

Em verdade, com base no texto Constitucional, a não-cumulatividade é mitigada em apenas duas hipóteses: quando há isenção e/ou não-incidência na cadeia circulatória do ICMS. Em razão disso, há expressa proibição do transporte de créditos para as operações seguintes à isenta ou à não tributada, assim como há o dever de estorno dos créditos relativos às operações anteriores à etapa isenta ou não-tributada.⁵⁷

A partir dessas premissas, a não cumulatividade ganha especial relevo nas operações interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular. É que se apenas a circulação jurídica for apta a ensejar a exação tributária, não haveria tributação nessas transferências interestaduais (circulação econômica/física) e, conseqüentemente, não poderia haver creditamento em favor do estabelecimento de destino, quando da venda de produtos, na próxima etapa da cadeia produtiva.

Assim como Adão e Eva se viram aturdidos com a expulsão do céu, em Paraíso Perdido, os contribuintes se viram atordoados com a possibilidade da sobreposição de incidências e, conseqüentemente, oneração do custo final da mercadoria. Os entes federativos também se preocuparam, já que os estados remetentes não obteriam qualquer receita tributária e os estados de destino recolheriam totalmente o ICMS pela alíquota interna, o que geraria, sem sombra de dúvidas, desequilíbrio no pacto federativo. Por isso, todos:

Assentam-se no chão e aflitos choram:
Mas inda o pior não é o acerbo pranto
Que chove de seus olhos em torrentes;
Mais dolorosas ânsias lhes fulminam
A cólera, o rancor, suspeitas, ódios
Raivas, discórdias, hórridas tormentas
Que furibundas se lhes lançam na alma –
Região, que antes possuía a paz celeste,
Mas agitada e turbulenta agora!⁵⁸

Dito de outro modo, as tais transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular seriam interpretadas como hipóteses de não-incidência, o que dismantalaria a fruição dos créditos no “Jardim do Éden” da tributação estadual. Desse modo, o entendimento que, *a priori*, desoneraria o contribuinte, por evitar a tributação entre estabelecimentos do mesmo titular, adquiriu feição de gravame apto a modificar toda a operacionalidade relativa à não-cumulatividade.

⁵⁷ MOREIRA, André Mendes. *Op. Cit.* 2009. p. 128.

⁵⁸ MILTON, John. *Op. Cit.* p. 619.

4. DA AÇÃO DIRETA DE CONSTITUCIONALIDADE 49

4.1. Origem da controvérsia

Como já mencionado no item 2.3.2, a doutrina e a jurisprudência já estavam, majoritariamente, alinhadas quanto à preponderância da circulação jurídica como significante apta a ensejar a exação de ICMS. Geraldo Ataliba já asseverava, em 1994:

Quanto a ser a operação a materialidade da hipótese de incidência do ICMS, reiteramos o que escrevemos em 1973 (na 1ª edição do livro *Hipótese de Incidência Tributária*). E o fazemos para sublinhar que os raciocínios a serem aqui expostos resultam de antiga (quase 20 anos) e robusta convicção, e ensejam verificar que o que se iniciou como pensamento isolado foi, pouco a pouco, granjeando adeptos (Aliomar Baleeiro, Souto Borges, Paulo Barros Carvalho, Roque Carrazza, Cleber Giardino, Eduardo Bottallo, etc.) e sendo acolhido pela jurisprudência.⁵⁹

Apesar disso, como a Lei Kandir foi promulgada após a edição da Súmula Persuasiva N° 166 do STJ, os Fiscos Estaduais se alicerçavam nas previsões, agora julgadas inconstitucionais, para exigirem o tributo nas operações entre estabelecimentos do mesmo titular, internas ou interestaduais.

Inconformados, os contribuintes continuaram a ajuizar ações para, por meio do Poder Judiciário, frear as atitudes dos entes federativos e, de forma iterativa, era aplicado o entendimento de que era necessária uma operação jurídica para a imposição do ICMS.

Porém, como as operações interestaduais guardam a peculiaridade de influírem no pacto federativo, alguns Tribunais, como o Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul e o Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, passaram a afastar o entendimento sumular para proferir decisões favoráveis à incidência do ICMS nas operações entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.⁶⁰

Mesmo assim, o entendimento sumular foi ratificado pelo Julgamento do Tema Repetitivo N° 259, pelo STJ, julgado em 2010.⁶¹ O dilema relativo ao regime federativo, por seu turno, fez com que a questão chegasse ao STF por meio de Recurso Extraordinário com Repercussão Geral.⁶² Nesse julgamento, o Supremo, mais uma vez, confirmou o entendimento de que a transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular não configura hipótese de incidência do ICMS, pois não há, nesse caso, transferência de propriedade.

⁵⁹ ATALIBA, Geraldo. *Op. Cit.* p. 26.

⁶⁰ Por exemplo: TJRS (*Apelação e Reexame Necessário N° 70016848079*); TJBA (0524431-38.2014.8.05.0001).

⁶¹ *REsp 1125133/SP*. Tese firmada: Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte. Acórdão publicado em 10/09/2010.

⁶² *ARE 1255885*. Tese firmada: Não incide ICMS no deslocamento de bens de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte localizados em estados distintos, visto não haver a transferência da titularidade ou a realização de ato de mercancia. Acórdão publicado em 15/09/2020.

Assim, de forma aparente, a questão estava resolvida, uma vez que o CPC tem mecanismos para salvaguardar a função nomofilática⁶³ e uniformizadora dos Tribunais, replicando os precedentes em todos os casos futuros semelhantes.⁶⁴ Mas, o Estado do Rio Grande do Norte não estava satisfeito com a interpretação atribuída à questão pelos Tribunais Superiores, o que o levou a ajuizar a ADC 49.

4.2. Do julgamento da ADC 49

Em setembro de 2017, o Governador do Estado do Rio Grande do Norte ajuizou ação declaratória de constitucionalidade, com pedido de medida cautelar, em favor dos Artigos 11, §3º, II, 12, I, no trecho “*ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular*” e 13, § 4º, da Lei Complementar Federal Nº 87/96 (Lei Kandir).⁶⁵

Segundo o ente público, seria necessário ratificar a presunção de constitucionalidade das citadas regras, de forma *erga omnes* e *ex tunc*, uma vez que parcela do Poder Judiciário proferia decisões oscilantes sobre o tema, especialmente em observância à Súmula nº 166 do STJ e a precedentes do próprio STF.

Ao explicar o imbróglio em sua petição inicial, o mencionado Governador defendeu ser necessário prevalecer a interpretação de circulação econômica referente a RMIT do ICMS-mercadorias, argumentando tratar-se do entendimento dado pelo Poder Legislativo, por meio da Lei Kandir. Disse, ainda, que posicionamento contrário teria o condão de afetar a distribuição da arrecadação do ICMS, a operacionalização da compensação de créditos dos contribuintes e o princípio da autonomia dos estabelecimentos, alterando profundamente a sistemática tributária vigente.

Em 29 de abril de 2021, o Tribunal Constitucional julgou, por unanimidade, improcedente o pedido formulado, declarando a inconstitucionalidade dos referidos artigos. Segundo o voto do Min. Fachin, “a circulação de mercadorias que gera incidência de ICMS é jurídica”,⁶⁶ de modo que o legislador infraconstitucional atuou de forma excessiva e inconstitucional, ao determinar que a circulação física ou econômica possa gerar obrigação tributária.

⁶³ Os étimos desse vocábulo são *nomos* e *phyllasso*, que significam lei e guarda. Esse conceito foi desenvolvido por Piero Calamandrei em referência à atuação da Corte de Cassação Italiana. (TARUFFO, M. Precedente e jurisprudência. *civilistica*. com, v. 3, n. 2, p. 1-16, 10 dez. 2014. p. 14)

⁶⁴ Exemplos de regras que permitem a utilização da transcendência de motivos determinantes de uma decisão para outras no Código de Processo Civil: Improcedência liminar do pedido (Art. 332), observação obrigatória de precedentes (Art. 927), publicidade dos precedentes (Art. 927, § 5º), incidente de resolução de demandas repetitivas (Art. 979 e Art. 985, II e II), recurso especial e extraordinários repetitivos (Art. 1.036).

⁶⁵ Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é: § 3º Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte: II - é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular; 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; Art. 13. A base de cálculo do imposto é: § 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é: I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria; II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento; III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

⁶⁶ Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15346946683&ext=.pdf>. Acesso em 12/02/2023.

Logo após o julgamento, o requerente opôs embargos de declaração com fundamento na omissão, pugnando para que: (i) fosse conferida eficácia prospectiva à decisão, determinando-se a produção de efeitos a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão do julgamento; e (ii) se esclarecesse a amplitude da decisão quanto à autonomia dos estabelecimentos prevista no Artigo 11, § 3º, II, da Lei Kandir, então declarada inconstitucional.

Releva enfatizar que, em razão dos desdobramentos jurídicos e financeiros que a decisão definitiva pudesse gerar, parcela considerável de contribuintes, especialmente representantes de grandes setores econômicos, se habilitaram como *amici curiae* no processo objetivo, sobretudo após a oposição dos embargos supramencionados.⁶⁷ Além dos contribuintes, o Colégio Nacional de Procuradores Gerais dos Estados e do Distrito Federal também ingressou no processo como *amicus curiae*.

Ao que tudo indica, a decisão de mérito, que privilegiou a acepção jurídica para fins de exação de ICMS-mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, teve a capacidade de afastar todos, contribuintes e Estados, do Éden, uma vez desfrutado.

Desse modo, quando o Min. Fachin conheceu dos embargos de declaração e os julgou procedentes, tão somente para modular os efeitos da decisão, a fim de que tivessem eficácia a partir do próximo exercício financeiro, houve um enorme desconforto pragmático. Osvaldo Santos de Carvalho e José Mauro de Oliveira Junior externaram a latente preocupação da seguinte forma:

O julgamento da ADC 49, nem mesmo a sinalização das soluções apresentadas nos votos lançados até o momento nos Embargos de Declaração, põe termo às indefinições havidas, em verdade, com a quebra do paradigma da sistemática de créditos e débitos nas operações interestaduais de transferência, os contribuintes agora se colocarão diante de novos dilemas a depender de situações concretas a serem analisadas caso a caso. Tome-se, por exemplo, empresas que têm muitas operações internas com incidência do imposto e poucas transferências interestaduais, estas tendem a “realizar” o crédito internamente; em contraponto, empresas que têm grande volume de transferências, tenderiam a acumular créditos com “difícil” vazão, especialmente, por não poderem se aproveitar das hipóteses de utilização de “créditos acumulados”.⁶⁸

Na ocasião do julgamento dos embargos, embora o voto do Relator tenha sido acompanhado por outros Ministros, o Min. Barroso pediu vista. Após uma sucessão

⁶⁷ Antes da oposição do recurso, apenas a Federação das Indústrias do Estado do Espírito Santo (FINDES) tinha requerido admissão no feito. Porém, após, diversas outras entidades pugnaram pela participação no processo. Dentre elas, a Federação das Indústrias do Estado de Minas Gerais (FIEG), a Associação Brasileira do Atacado Farmacêutico (ABAFARMA), o Sindicato Nacional das Empresas Distribuidoras de Combustíveis e de Lubrificantes (SINDICOM), a Associação Brasileira de Laticínios (VIVA LÁCTEOS), a Associação Brasileira da Indústria Química (ABIQUIM), entre outras.

⁶⁸ CARVALHO, Osvaldo Santos de. OLIVEIRA JUNIOR, José Mauro de. *As consequências da ADC 49 para o ICMS: a (in) decisão do “Asno de Buridan”*. XVIII Congresso Nacional de Estudos Tributários: meio século de tradição. Coordenação: Paulo de Barros Carvalho. Organização: Priscilla de Souza. São Paulo: Noeses, 2021. p. 1238/1239.

de novos pedidos de vista e novas propostas de modulação de efeitos por vários dos Ministros da Corte, o julgamento foi suspenso, em 13.04.2023, para a proclamação do resultado em sessão presencial.

Todavia, de forma inesperada, em 19.04.2023, por meio de sessão virtual, o STF julgou em definitivo os aclaratórios opostos, estabelecendo os critérios para modulação de efeitos. A propósito, a decisão de julgamento, *in verbis*:

O Tribunal, por maioria, julgou procedentes os presentes embargos para modular os efeitos da decisão a fim de que tenha eficácia pró-futuro a partir do exercício financeiro de 2024, ressalvados os processos administrativos e judiciais pendentes de conclusão até a data de publicação da ata de julgamento da decisão de mérito, e, exaurido o prazo sem que os Estados disciplinem a transferência de créditos de ICMS entre estabelecimentos de mesmo titular, fica reconhecido o direito dos sujeitos passivos de transferirem tais créditos, concluindo, ao final, por conhecer dos embargos e dar-lhes parcial provimento para declarar a inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, do Art. 11, § 3º, II, da Lei Complementar Nº 87/1996, excluindo do seu âmbito de incidência apenas a hipótese de cobrança do ICMS sobre as transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular. Tudo nos termos do voto do Relator, vencidos, em parte, os Ministros Dias Toffoli, Luiz Fux, Nunes Marques, Alexandre de Moraes e André Mendonça. Ausente, justificadamente, a Ministra Cármen Lúcia, que proferiu voto em assentada anterior. Presidência da Ministra Rosa Weber. Plenário, 19.4.2023.69

De forma sucinta, é possível adiantar que as incertezas subsistem. Conforme a mencionada decisão, os Estados e o Distrito Federal têm até 2024 para disciplinar a questão da transferência de créditos entre estabelecimentos do mesmo titular. Conforme exposto alhures, o ICMS tem feição federal, de modo que tal regulamentação, decerto, deve ser feita por meio de lei complementar nacional.

Assim, salvos os entes federados e os contribuintes já resguardados pela tramitação de processos administrativos ou judiciais, em andamento na data de julgamento do mérito, os demais “Vagarosos lá vão com passo errante/ Afastando-se do Éden solitários”.⁷⁰

4.3. Dos efeitos da decisão em controle concentrado

É cediço que a análise de compatibilidade de adequação das leis e atos normativos em relação à Constituição Federal, no Brasil, ocorre de forma repressiva e judicial.

Deveras, não existe previsão, na ordem jurídica brasileira, de controle de constitucionalidade preventivo. Quando há algum tipo controle dentro de alguma fase do processo legislativo, fala-se em controle político e ele não pode ser considerado

⁶⁹ Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5257024>. Acesso: 19/04/2023.

⁷⁰ MILTON, John. *Op. Cit.* p. 829.

controle de constitucionalidade, pois inexistente, nessa conjuntura, norma jurídica vigente no ordenamento.

O controle de constitucionalidade realizado, no Brasil, é aquele posterior à publicação da lei, realizado por órgãos judiciais. O sistema vigente é misto, ou seja, nele coexistem o controle difuso e o concentrado. O primeiro surgiu nos Estados Unidos, no século XIX, e apareceu pela primeira vez, no Brasil, na Constituição de 1891. O segundo, na Áustria, no século XX, tendo sido trazido para o Brasil por meio da EC Nº 16/65, inserido na Constituição de 1946.

Dito isso, qualquer órgão judicial pode deixar de aplicar ato formalmente legislativo ou normativo, emanado por algum dos três Poderes ou editado nas esferas federal, estadual e municipal. Esse controle é feito diante de qualquer caso conflitivo e se apresenta como uma questão prejudicial ao mérito. Tal sistema de controle, denominado concreto, corre pela via de exceção, de modo incidental, num processo subjetivo.

Em regra, as decisões de controle difuso têm efeitos *inter partes*, sendo papel do Senado Federal suspender a execução da lei declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal. Como já mencionado, tem ocorrido a abstrativização do controle difuso, tanto por meio da vinculação aos precedentes estabelecida pelo CPC, quanto pela própria jurisprudência do STF.⁷¹

No entanto, a despeito da aproximação dos modelos de controle de constitucionalidade, é indubitável que existe uma crença manifesta de que o controle concentrado seria mais vantajoso do que o abstrato, em razão do aspecto subjetivo atingido pelos efeitos da decisão.⁷²

A eficácia contra todos (*erga omnes*) está ligada à cogência do comando judicial nele produzido, vinculando as decisões e atos praticados pelos órgãos do Poder Judiciário e pela Administração Pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal. Isso ocorre porque, no controle concreto, o que se busca é a aferição de parametricidade entre lei estadual ou federal, em tese, e a Constituição. Rafael Pandolfo o explica da seguinte maneira:

As decisões proferidas nos processos de controle concentrado de constitucionalidade, como bem aponta Zavaski, não têm como objetivo tutelar os direitos subjetivos, mas a própria ordem constitucional. O reconhecimento da (in) compatibilidade da norma com o Texto Constitucional constitui o objetivo dos mecanismos utilizados perante a Corte Constitucional. Desse

⁷¹ STF, Plenário. *ADI 3406/RJ e ADI 3470/RJ*, Rel. Min. Rosa Weber, julgados em 29/11/2017.

⁷² “A Suprema Corte, porém, por maioria de votos, entendeu que “[o] controle direto de constitucionalidade precede o controle difuso, não obstante o ajuizamento da ação direta e o curso de julgamento do recurso extraordinário. A partir daí, ficou patente o desprestígio do controle difuso, e o agigantamento do controle concentrado, ainda que o razoável, naquela circunstância, fosse a atitude de se efetivar o fecho de um julgamento já iniciado e com a retomada de muitos votos no exame do recurso extraordinário.” (CAVALCANTE, Mantovanni Colares. A declaração de inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS e do PIS e a necessidade da reavaliação procedimental da modulação. In: CARVALHO, Paulo de Barros. (Org.). *Racionalização do sistema tributário*. São Paulo: Noeses, 2017. p. 852.)

modo, a declaração de inconstitucionalidade é o próprio fim buscado pela ação, ausente qualquer direito subjetivo decorrente.⁷³

Com base nesse panorama, é possível inferir que o ajuizamento da ADC 49 teve por objetivo fazer com que o STF revisitasse a matéria e expurgasse as inseguranças jurídicas que ainda pairavam sobre a transferência interestadual entre estabelecimentos do mesmo titular.⁷⁴

A natureza dúplice da ADC⁷⁵ permitiu a declaração de inconstitucionalidade dos Artigos 11, §3º, II, 12, I, no trecho “ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”, e 13, §4º, da Lei Complementar Federal Nº 87, de 13 de setembro de 1996. Segundo excerto do voto de mérito, o legislador agiu com excesso ao elaborar os dispositivos mencionados.

A interpretação construída pelo Supremo Tribunal Federal objetivou “manter a unidade e a autoridade da Constituição Federal”. Assim, entendeu-se que “não configura fato gerador do ICMS o deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular em unidades federativas diferentes”, em razão da prevalência do entendimento de que a hipótese de incidência do tributo é a circulação física.

Com isso, é imperioso destacar que a significação dada às citadas transferências interestaduais, entre estabelecimentos do mesmo titular, não são hipóteses de não incidência ou de isenção: são acontecimentos no mundo fenomênico que não se subsomem a nenhuma hipótese de incidência. Esse, inclusive, foi o ponto abordado pelo voto do Min. Fachin, em sua primeira análise aos embargos de declaração: “A decisão, ora embargada, foi clara ao determinar a irrelevância da transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte para fins do ICMS.”

Dito isso, ratificou-se, de forma definitiva, a força da moldura constitucional sobre o ICMS. Caso à decisão tivesse sido atribuído o efeito ordinário da declaração de nulidade, empregando-lhe eficácia *ex tunc*, poderia se afirmar que ‘O Paraíso’ teria sido reconquistado pelos contribuintes. Não obstante, como exposto, a decisão teve seus efeitos temporais relativizados.

⁷³ PANDOLFO, Rafael. *Jurisdição constitucional tributária – Reflexos nos processos administrativo e judicial*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2019. p. 167.

⁷⁴ “Enquanto o pressuposto constitucional para ajuizamento da ação direta de inconstitucionalidade é o questionamento da validade da norma questionada perante a Constituição Federal, a propositura da ação declaratória de constitucionalidade exige a inquestionável demonstração, pela parte autora, de instabilidade jurídica, decorrente da existência de decisões judiciais contraditórias, proferidas em larga escala no exercício do controle difuso de constitucionalidade.” (PANDOLFO, Rafael. *Op. Cit.* p. 242).

⁷⁵ *Lei Nº 9.868/99*, Art. 24. Proclamada a constitucionalidade, julgar-se-á improcedente a ação direta ou procedente eventual ação declaratória; e, proclamada a inconstitucionalidade, julgar-se-á procedente a ação direta ou improcedente eventual ação declaratória.

4.3.1. Sobre a modulação de efeitos no julgamento da ADC 49

A limitação da retroatividade ou a atribuição de efeitos prospectivos em um julgado em controle concentrado somente pode ocorrer em observância à segurança jurídica e/ou ao excepcional interesse social. Além do requisito material mencionado, é necessária a observação de um critério formal, qual seja a necessidade de um quórum qualificado pela maioria de dois terços dos membros do STF.⁷⁶

A justificativa para se modular os efeitos das decisões em controle concentrado é que, em determinadas situações, promove-se mais a ordem constitucional ao se salvaguardar as relações desencadeadas pela norma declarada inconstitucional, do que se aplicando os efeitos retroativos ao ato normativo.

Conquanto tenha surgido para situações excepcionais, tentando tutelar valores caros como o sobreprincípio da segurança jurídica,⁷⁷ tem se tornado padrão quando a matéria em análise é o Direito Tributário, com a fixação de limites que, geralmente, prejudicam os contribuintes. Atento a essa questão, Rafael Pandolfo advertiu:

O problema todo reside na identificação do momento a partir do qual um entendimento jurisprudencial pode ser digno de expectativa tutelada. As decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, em matéria tributária, ainda não pacificaram um critério claro a esse respeito, embora, por vezes, pareçam mais sensíveis a argumentos ad terrorem que tentam identificar (equivocadamente) o interesse fazendário com o interesse público, justificativa para a apropriação do patrimônio dos contribuintes pela União, Estados e Municípios, em clara violação das mesmas regras constitucionais que lhes conferem autoridade jurídica e competência tributária.⁷⁸

Assim, ao invés de as decisões que declaram normas inconstitucionais ensejarem o direito de ressarcimento dos pagamentos indevidos, no período prescricional, aos contribuintes, é o eventual impacto nas contas públicas que tem sido considerado preponderante para que se limitem os efeitos retroativos ou determinem que os efeitos sejam apenas prospectivos.

⁷⁶ Vide: Art. 27 da Lei Nº 9.868/1999; Art. 11 da Lei Nº 9.868/1999; e Art. 927, § 3º, do CPC.

⁷⁷ Para Paulo de Barros Carvalho, segurança jurídica é um sobreprincípio/sobrevalor, cuja função primordial é estabilizar as relações jurídicas-tributárias, apontando para a certeza da mensagem jurídica, tanto para previsibilidade ao conteúdo normativo, quanto para a proteção do direito adquirido, da coisa julgada e do ato jurídico perfeito. A noção de sobreprincípio advém, justamente, da noção de que sua concretização se dá pela atuação de outros princípios, tais como o da legalidade, da anterioridade, da igualdade, da irretroatividade etc. Nesse ponto, o professor assevera “não se ter notícia de que algum ordenamento a contenha [a segurança jurídica] como regra explícita”. Não obstante, é firme no entendimento de que todos os países do ocidente a reconhecem como uma “diretriz suprema”, um verdadeiro vetor axiológico. Ainda, nas suas palavras: “A circunstância de figurarem no texto, ou no contexto, não modifica o teor de prescritividade da estimativa, que funciona como vetor valorativo que penetra as demais regras do sistema, impregnando-lhes, fortemente, a dimensão semântica.” A relevância desse sobreprincípio/sobrevalor, portanto, é evidente, já que atinge todos os que estão sob algum ordenamento jurídico, em qualquer tipo de relação jurídica e em qualquer posição. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. Cit.* 2015. p. 286.).

⁷⁸ PANDOLFO, Rafael. *Op. Cit.* p. 219.

No caso da ADC 49, não se pode desconsiderar que uma das preocupações dos Ministros que julgaram o processo foi justamente o impacto arrecadatário, já que a decisão chancelou as cobranças indevidas feitas pelos Estados aos contribuintes que não tinham discussões sobre o tema nos Tribunais Administrativos ou Judiciais até a data de publicação da ata de julgamento da decisão de mérito (04/05/2021).

Um ponto problemático disso é que o contribuinte que foi autuado, não poderá ser cobrado. Mas o contribuinte que adotou o mesmo entendimento daquele autuado, e não foi autuado no referido período, poderá ser autuado doravante. Trata-se de uma verdadeira incoerência, que ultraja não somente a segurança jurídica, mas afronta diretamente o princípio da isonomia no âmbito tributário.

Sabe-se do caráter eminentemente fiscal do ICMS, mas também não se pode desconsiderar a necessidade de um profundo respeito aos direitos fundamentais, especialmente àqueles em observância às limitações constitucionais ao poder de tributar.⁷⁹ É que “O direito não pode ignorar o direito, sob pena de colocar em xeque a própria eficácia social do sistema.”⁸⁰

4.4. Paraíso perdido ou reconquistado?

A definição de ‘Paraíso’ adotada nesse trabalho se referiu à possibilidade de o contribuinte, após o julgamento definitivo da ADC 49, aproveitar os créditos obtidos a partir de operações interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, em fidelidade à previsão constitucional da não-cumulatividade.

As metáforas sobre o “Paraíso Perdido” e sobre o, talvez, “Paraíso Reconquistado”, intentaram comparar os potenciais reflexos do julgamento, considerando que a decisão, pautada no consequencialismo, poderia tanto agravar a exação e prejudicar a neutralidade intrínseca ao ICMS, quanto ser uma oportunidade para se explorar o caráter nacional do ICMS de forma mais ampla.

Dessa forma, assim como o STF já decidiu anteriormente que não se deve estornar o crédito quando ocorre apenas uma saída temporária de bens,⁸¹ manteve coerente seu posicionamento ao considerar que as movimentações físicas de mercadorias dentro da mesma empresa, ainda que em Estados diferentes, não são operações isentas ou não tributadas, mas irrelevantes para fins de tributação de ICMS, o que não enseja a glosa dos créditos e, conseqüentemente, salvaguarda a não-cumulatividade do ICMS.

⁷⁹ “A grande massa das imunidades e dos princípios consagrados na Constituição de 1988, dos quais decorrem limitações ao poder de tributar, são meras especializações ou explicações dos direitos e garantias individuais (legalidade, irretroatividade, igualdade, generalidade, capacidade econômica de contribuir etc.), ou de outros grandes princípios estruturais, como a forma federal de Estado (imunidade recíproca dos entes públicos estatais). São, portanto, imodificáveis por emenda, ou mesmo por revisão, já que fazem parte daquele núcleo de normas irredutível, a que se refere o Art. 60, § 4º, da Constituição. Tanto os princípios como as imunidades produzem efeitos similares: limitam o poder de tributar. (BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Misabel Abreu Machado Derzi (atualizadora). 2005: Rio de Janeiro, Forense. p. 14).

⁸⁰ PANDOLFO, Rafael. *Op. Cit.* p. 214.

⁸¹ RE 1141756. Tese firmada: Observadas as balizas da Lei Complementar N° 87/1996, é constitucional o creditamento de Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias – ICMS cobrado na entrada, por prestadora de serviço de telefonia móvel, considerado aparelho celular posteriormente cedido, mediante comodato. Acórdão publicado em 10/11/2020.

Entretanto, não se pode comemorar, até o presente, a reconquista do Paraíso. Antes, é preciso superar alguns entraves instalados pelo próprio pronunciamento do STF.

Já foi relatado que os efeitos da decisão valerão a partir do exercício financeiro de 2024, salvo para os processos administrativos e judiciais em curso. Desse modo, os Estados têm até 2024 para disciplinar a transferência de créditos.

Em observância à feição nacional do ICMS, espera-se que a regulamentação da transferência dos créditos seja feita por meio de Lei Complementar ou, na pior das hipóteses, por Convênio do Confaz. Noticia-se, inclusive, a aprovação de um Projeto de Lei Complementar, de iniciativa do Senado Federal, que objetiva alterar a Lei Kandir para estabelecer que não se considera ocorrido o fato gerador do ICMS na circulação de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular.⁸²

Todavia, questiona-se: é possível existir um cenário em que os Estados não tenham disciplinado a questão da transferência dos créditos no prazo concedido? Se isso ocorrer, qual deverá ser o procedimento adotado pelo contribuinte para que consiga transferir tais créditos? Conquanto a decisão afirme que ficaria “reconhecido o direito dos sujeitos passivos de transferirem tais créditos”, sua operacionalização ainda está incipiente.

André Felix Ricotta de Oliveira entende que a decisão do Supremo, na verdade, criou uma opção para os contribuintes:

Os contribuintes têm a faculdade de não recolher o ICMS sobre transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade, tendo em vista que não podem as Fazendas Públicas exigir o imposto estadual nessa situação, bem como não podem deixar de aplicar os regulamentos do ICMS e impedir que o contribuinte destaque o ICMS na nota fiscal de transferência de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular e recolha o tributo devido, uma vez que as normas previstas nos RICMS estaduais estão válidas e vigentes.⁸³

Para esse autor, deve ser mantido o destaque do ICMS na nota fiscal, e, sendo a mercadoria transferida entre os estabelecimentos da pessoa jurídica, o crédito a seguirá. Não obstante, parece incontestável, após o julgamento dos embargos de declaração, que, a partir de 2024, o contribuinte não mais é obrigado a destacar o ICMS na saída de mercadorias quando da transferência entre seus próprios estabelecimentos localizados em Estados diferentes. Nessa circunstância, qual valor poderá ser transferido como crédito?

⁸² Disponível em: https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/133899?gl=11qvqy80_gaMza3Nzg5NTcwljE2ODQzNjYwMzY.gaCW3ZH25XMKMTY4NDYxNjA0OC4yLjAuMTY4NDYxNjA0OS4wLjAuMA Acesso em 15/05/2023.

⁸³ OLIVEIRA, André Felix Ricotta de. Crédito de ICMS na transferência de mercadoria entre estabelecimentos de mesma titularidade. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/credito-de-icms-na-transferencia-de-mercadoria-entre-estabelecimentos-de-mesma-titularidade-por-andre-felix-ricotta-de-oliveira/>. Acesso em 18/05/2023.

Atualmente, como se sabe, o valor do crédito é calculado pela alíquota interestadual, destacado em nota fiscal. Sem a imposição do DIFAL nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, considerar-se-á que o valor do crédito é o mesmo do ICMS-mercadorias que incidiu na aquisição da mercadoria/insumo na etapa anterior? Como será possível ao Estado de destino fiscalizar a higidez do valor referente ao ICMS-mercadorias na operação ocorrida no Estado de origem?

Para além disso, a situação do contribuinte que goza de benefícios fiscais permanece controversa. Em regra, o destaque do ICMS na nota fiscal é um pressuposto para o gozo de benefícios fiscais, tais como o crédito presumido. Se os Estados não regulamentarem a questão no prazo concedido pelo STF, os contribuintes deixarão de poder usufruir dos benefícios fiscais? E se forem benefícios concedidos por prazo certo e mediante o cumprimento de condições?⁸⁴

Desse modo, as consequências do julgamento da ADC 49 ainda são “Uma aluvião de incógnitas palavras: Vozeiam, gritam, uivam, enlouquecem;”.⁸⁵ Do lugar em que está o contribuinte, é possível que observe, distante, ‘O Paraíso’. Mas a visão em perspectiva pode mudar a depender da iluminação lançada pela regulamentação dos Estados Federativos.

5. CONCLUSÃO

Da possível reviravolta em relação à reiterada jurisprudência acerca do ICMS-mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular (Súmula 166 do STJ), nasceram inquietações que clamavam por respostas. Seriam as ações individuais ajuizadas massiva e rotineiramente, com o objetivo de afastar a tributação do ICMS-mercadorias nessas transferências, enganosas, por desconsiderarem a sistemática tributária da não-cumulatividade?

Os argumentos de que as transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular poderiam ser consideradas hipóteses de “isenção” ou “não incidência” exsurgiram como o equívoco de Eva, pois aparentemente desonerariam a cadeia produtiva, mas, em verdade, ensejavam o aumento do ônus financeiro do imposto. À primeira vista, seriam como no poema: “Encontro neste fruto tão divino,/ De lindo aspecto, de atraente aroma;”.⁸⁶ Depois, “Ergue Eva para o fruto em hora horrível;/ Ela o toca, ela o arranca, e logo o come. A Terra estremeceu com tal ferida;”.⁸⁷

Desse modo, enquanto o STF não decidiu, de forma definitiva, o mérito e os embargos de declaração opostos na ADC 49, os motivos para preocupação em relação à neutralidade desse tributo perturbaram os contribuintes. A depender da decisão que fosse tomada, parte da moeda escritural para pagamento do ICMS seria considerada

⁸⁴ STF. *Súmula 544*: Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas.

⁸⁵ MILTON, John. *Op. Cit.* p. 787.

⁸⁶ *Ibidem.* p. 593.

⁸⁷ *Ibidem.* p. 593.

sem valor. E, mais grave do que isso, poderiam os Estados glosar créditos e lançar os tributos e as penalidades relativas às operações ocorridas no período de 05 anos. O contexto conduzia ao “Paraíso Perdido”.

A par do que decidisse o STF, esse trabalho se ancorou em uma abordagem dogmática e, investigando o tema com fundamento nas premissas estabelecidas pelo direito positivo brasileiro, considerou o léxico da Constituição Federal como ponto de partida para a estruturação do conhecimento. Nesse sentido, o enfrentamento do cenário de incertezas objetivou desenhar o arquétipo constitucional do ICMS-mercadorias, a fim de entender seus limites e possibilidades.

Por isso, foi possível considerar que a decisão do STF, que declarou a inconstitucionalidade de artigos da Lei Kandir, considerando apenas a circulação jurídica como apta a ensejar a exação de ICMS-mercadorias, estabeleceu a prevalência da Constituição Federal sobre a tributação do ICMS. Lado outro, a modulação dos efeitos da decisão, de forma prospectiva e dependente de eventual regulamentação pelos Estados, afastou a hipótese de um “Paraíso Reconquistado”.

Embora o STF tenha objetivado afastar o cenário de macrolitigância fiscal com a limitação dos efeitos da decisão em controle concentrado, é possível enxergar o efeito contrário, já que as incertezas, ainda que menos acentuadas, continuam aptas a afastar o contribuinte do “Jardim do Éden” dos créditos e, por consequência, estimular a busca de tutela jurisdicional.

6. REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. 2. ed. Malheiros Editores: São Paulo, 2014.

ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais.

ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cleber. Núcleo da definição constitucional do ICM. *Revista de Direito Tributário*, n. 25-26, p. 101-119, 1983.

BALANIN, Rafael. *A regra matriz do direito ao crédito na não-cumulatividade do ICMS*. 2014. 105 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2014.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Misabel Abreu Machado Derzi (atualizadora). 2005: Rio de Janeiro, Forense. p.

BITTAR, Eduardo C. B; ALMEIDA, Guilherme de Assis. *Curso de filosofia do direito*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 20/04/2023.

_____. *Lei Complementar N° 87*, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em 20/04/2023.

_____. *Lei N° 13.10*, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm. Acesso em 20/04/2023.

_____. *Lei N° 5.172*, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em 20/04/2023.

_____. *Lei N° 9.868*, de 10 de novembro de 1999. Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19868.htm. Acesso em 20/04/2023.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Embargos Declaratórios na Ação Declaratória de Constitucionalidade 49 – Rio Grande do Norte*. Embargante: Governador do Estado do Rio Grande do Norte. Embargada: Presidente da República e outros. Relator: Min. Edson Fachin. Brasília – mai. 2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5257024>. Acesso em 20/04/2023.

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 16. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2019.

CARVALHO, Osvaldo Santos de. OLIVEIRA JUNIOR, José Mauro de. *As consequências da ADC 49 para o ICMS: a (in)decisão do “Asno de Buridan”*. XVIII Congresso Nacional de Estudos Tributários: meio século de tradição. Coordenação: Paulo de Barros Carvalho. Organização: Priscilla de Souza. São Paulo: Noeses, 2021.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e positivação no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário. Linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015.

CAVALCANTE, Mantovanni Colares. A declaração de inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da Cofins e do PIS e a necessidade da reavaliação procedimental da modulação. In: CARVALHO, Paulo de Barros. (Org.). *Racionalização do sistema tributário*. São Paulo: Noeses, 2017.

CHIESA, Clélio. *Créditos de ICMS. Situações polêmicas*. Congresso Nacional de Estudos Tributários. Direito tributário e os conceitos de direito privado. São Paulo: Noeses, 2010.

FERRAZ JR., Tercio Sampaio. ICMS: não-cumulatividade e suas exceções constitucionais. *Revista de Direito Tributário*, ano 13, n. 48, abril/junho de 1989.

FLUSSER, Vilém. *Língua e realidade*. 3. ed. São Paulo: Annablume, 2007.

GOUVEIA, Carlos Marcelo. *Federalismo, crise fiscal dos estados e o ICMS em evolução*. 2021. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2021. Disponível em: <https://doi.org/10.11606/T.2.2021.tde-13072022-110531>.

JORGE, Alexandre Teixeira. Aspectos controvertidos do diferencial de alíquotas do ICMS: a questão da reserva de lei complementar. *Revista Direito Tributário Atual*, n.46. p. 25-44. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020. Quadrimestral.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. *A não-cumulatividade do ICMS: uma aplicação da teoria sobre as regras do direito e as regras dos jogos*. 2007. 198 f. Tese (Doutorado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2007.

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.

MILTON, John. *Paraíso perdido*. Tradução: António José de Lima Leitão. Dois Irmãos: Clube de Literatura Clássica, 2020.

MOREIRA, André Mendes. *Não-cumulatividade tributária no Brasil e no mundo: origens, conceito e pressupostos*. Sistema Tributário Brasileiro e a Crise Atual – VI Congresso Nacional de Estudos Tributários. CARVALHO, Paulo de Barros e SOUZA, Priscila de. São Paulo: Noeses/IBET, 2009.

MOREIRA, Andre Mendes. *Não-cumulatividade tributária na Constituição e nas leis (IPI, ICMS, PIS/Cofins, impostos e contribuições residuais)*. 2009. Tese

(Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

OLIVEIRA, André Felix Ricotta de. *Crédito de ICMS na transferência de mercadoria entre estabelecimentos de mesma titularidade*. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/credito-de-icms-na-transferencia-de-mercadoria-entre-estabelecimentos-de-mesma-titularidade-por-andre-felix-ricotta-de-oliveira/>. Acesso em 18/05/2023.

PANDOLFO, Rafael. *Jurisdição constitucional tributária. Reflexos nos processos administrativo e judicial*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2019. p. 167.

RAMOS, André Luiz Santa Cruz *Direito empresarial*. 7. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2017.

TARUFFO, Michele. *Precedente e jurisprudência*. civilistica.com, v. 3, n. 2, p. 1-16, 10 dez. 2014.

TÔRRES, Heleno Taveira. Constituição financeira e o federalismo financeiro cooperativo equilibrado brasileiro. *Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico: RFD FE*, v. 3, n. 5, p. 25-54, 2014. Disponível em: https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/133899?gl=11qvqy80_gaMzA3Nzg5NTcwLjE2ODQzNjYwMzY.
