

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – PUC/SP**

**MÔNICA DA ROSA LIMA**

**DIREITO TRIBUTÁRIO: Não Incidência do Fato Gerador na Tributação do ICMS  
pela Circulação de Mercadoria escriturada no Ativo Imobilizado**

**São Paulo**

**2014**

MÔNICA DA ROSA LIMA

DIREITO TRIBUTÁRIO: Não Incidência do Fato Gerador na Tributação do ICMS pela Circulação de Mercadoria escriturada no Ativo Imobilizado

Monografia de conclusão de curso, apresentada à Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão – COGEAE, como requisito fundamental para formação Curso de Especialização em Direito Tributário.

**Orientador:** Prof. Luciano de Almeida Pereira

São Paulo

2014

Ao ilustre orientador, mestre e amigo, professor Luciano de Almeida Pereira, a gratidão pela dedicação e partilha de seu conhecimento incontestável.

## Sumário

---

1. Introdução.....	5
2. Definição de Tributo.....	7
3. Definição de Fato Gerador e Incidência Tributária.....	9
3.1. Do Fato Gerador .....	9
3.1. Da Incidência e Não Incidência Tributária .....	11
4. Definição de ICMS.....	12
5. Definição de Mercadoria .....	14
6. Regra Matriz de Incidência Tributária.....	16
6.1. Antecedente .....	18
6.2. Consequente .....	19
7. Definição de Ativo Imobilizado .....	22
8. Não incidência do Fato Gerador na tributação do ICMS pela circulação mercadorias escrituradas no ativo imobilizado.....	23
9. Entendimento dos Tribunais.....	28
10. Conclusão .....	35
11. Referências Bibliográficas.....	37

## 1. Introdução

Referido trabalho de conclusão de curso trata de alguns aspectos importantes, relativos a *não incidência* do fato gerador no momento da tributação de impostos que incidem sobre operações de circulação de mercadorias – ICMS, especialmente para os casos que versam sobre tributação quando ocorrida a circulação de ativos imobilizados das diferentes empresas, efetuadas entre a matriz suas filiais, em território nacional.

Previsto no art. 155, II, da Constituição Federal, o ICMS envolve, exclusivamente, negócio jurídico econômico.

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

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;”

Tem a finalidade de demonstrar, em breves relatos, que aos Estados cabe restrição no desempenho de suas funções fiscalizatórias, devendo apurar apenas créditos existentes no mundo real, adotando limites prescritos nas normas gerais de direito tributário.

O objetivo é alcançar entendimento prático-social, uma vez estabelecidos os limites inerentes às relações jurídicas, que acarretam evidente repercussão no dia a dia do contribuinte.

Com efeito, o nobre Professor Paulo de Barros Carvalho<sup>1</sup> explica que “O direito posto fixa valores, impõe direcionamento à regulação das condutas, empregando sempre os modais deônticos obrigatório (Op), proibido (Vp) e permitido (Pp), mas sofrendo os

---

<sup>1</sup> Direito Tributário, Linguagem e Método, 3ª Edição, Editora Noeses, São Paulo, 2009, p. 382.

arroubos intelectivos do receptor das mensagens, mediante vetores expressos ou implícitos, aptos a condicionarem o raciocínio exegético e conterem a progressão de estimativas individuais dentro dos padrões axiológicos garantidores de uniformidade, harmonia e unidade no grande “*factum*” comunicativo que é o direito.”

O ordenamento jurídico, em si, deve oferecer o mínimo de confiança aos sujeitos da relação, obedecendo aos princípios correspondentes, para a perfeita aplicabilidade que a lei lhe confere. O ente tributante deve respeitar, dentre inúmeros princípios fundamentais, o denominado princípio da boa-fé objetiva, que gera a legítima confiança ao cidadão, com o intuito de constituir arquétipo ético de procedimento para as partes, nas relações obrigacionais.

O ilustre professor Fábio Rubenstein<sup>2</sup>, ao citar Amelia Gonzáles Mendéz, baliza a responsabilidade do Estado para demonstrar que “eventuais condutas da administração contrárias à boa-fé impelem os particulares a recorrer aos tribunais para buscar proteção, incorrendo em custos econômicos que, em estrita justiça, deveriam ser imputados ao poder público, defraudador da confiança legítima do administrador.”

Este estudo tem o condão de expor a condição de que fato gerador é pressuposto de responsabilidade fiscal substancial e lhe compete demonstrar as características do ordenamento à luz do que prescrevem seus legisladores. Ultrapassar essa demarcação significa dizer que o Estado deixou de conhecer que as mercadorias transportadas entre matriz e filial, grafadas como ativo imobilizado, com a comprovação de que não houve aplicada a transferência da titularidade, bem como não atingiu a finalidade mercantil, não são operações tributadas pelo ICMS.

Deste modo, evidencio aprofundamento no estudo com a finalidade de trazer elementos que balizarão os demais entendimentos a seguir.

---

<sup>2</sup> Boa-Fé Objetiva no Direito Financeiro e Tributário, Série Doutrina Tributária Vol. III, São Paulo, Quartier Latin 2010, p. 89

## 2. Definição de Tributo

Início este capítulo com a definição do legislador, contida no Art. 3º do Código Tributário Nacional que prescreve tributo como “toda prestação pecuniária compulsória em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”.

Cabe esclarecer que ao direito positivo não compete tratar de definições teóricas, sua construção acontece a partir do estudo de hipóteses normativas contidas no direito posto, tal qual demonstra, Geraldo Ataliba<sup>3</sup> ao afirmar que: “É que ele é conceito-chave para demarcação das competências legislativas e balizador do “regime tributário“, conjunto de princípios e regras constitucionais de proteção do contribuinte contra o chamado “poder tributário”, exercido, nas respectivas faixas delimitadas de competências, por União, Estados e Municípios. Daí o despropósito dessa “definição” legal, cuja admissão é perigosa, por potencialmente danosa aos direitos constitucionais dos contribuintes. Direitos constitucionalmente pressupostos ou definidos não podem ser “re-definidos” por lei. Admiti-lo é consentir que as demarcações constitucionais corram o risco de ter sua eficácia comprometida. É com tais cautelas que comentamos essa definição legal”. Com efeito, aponta-se que o intuito do estudo do direito tributário é examinar e aclarar o direito tributário positivo.

O mesmo doutrinador completa o entendimento ao dispor que, juridicamente, “define-se tributo como obrigação jurídica pecuniária, *ex lege*, que se não constitui em sanção de ato ilícito, cujo sujeito ativo é uma pessoa pública (ou delegado por lei desta), e cujo sujeito passivo é alguém nessa situação posto pela vontade da lei, obedecidos os desígnios constitucionais (explícitos ou implícitos)”, completa o entendimento.

Conclui-se que obrigação tributária se dará no momento em que o sujeito ativo passa a ter direito de exigir do sujeito passivo, pagamento de prestação pecuniária, ou seja, de caráter econômico, decorre de prévia autorização de lei.

---

<sup>3</sup> Hipótese de Incidência Tributária, 6ª Edição, São Paulo: Malheiros, 2003.

Já o vocábulo “que não se constitui em sanção de ato ilícito” faz menção ao dever do sujeito passivo de adimplir a obrigação.

Geraldo Ataliba<sup>4</sup> trata do tema definindo “tributo como obrigação jurídica pecuniária, ex lege, que se não constitui em sanção de ato ilícito, cujo sujeito ativo é uma pessoa pública (ou delegado por lei desta), e cujo sujeito passivo é alguém nessa situação posto pela vontade da lei, obedecidos os desígnios constitucionais (explícitos ou implícitos)”.

Luiz Felipe Silveira Difini<sup>5</sup> define tributo como sendo “prestações obrigatórias, em espécie, exigidas pelo Estado, em função de seu poder de império, sem caráter sancionatório. Notadamente visam à finalidade fiscal”.

Lauro Camargo Fabretti<sup>6</sup> conceitua que tributo “é sempre um pagamento compulsório em moeda, forma normal de extinção da obrigação tributária. Entretanto, se autorizado por lei, o pagamento pode ser em outro valor que possa ser expresso em moeda. (...) não constitui sanção por ato ilícito, pois nesse caso, o pagamento compulsório refere-se a multa por infração fiscal e não a tributo.”.

“A estrutura jurídico-tributária deve assentar-se nos postulados da Constituição, razão pela qual esta premissa conduz a inexorável conclusão de que o conceito de tributo é constitucional. Nenhuma lei pode alargá-lo, reduzi-lo ou modificá-lo.”, assim é o entendimento do professor José Eduardo Soares de Melo<sup>7</sup> ao citar Celso Bastos no livro: Curso de Direito Constitucional.

Por fim, Paulo de Barros Carvalho<sup>8</sup> apresenta seis significados para a palavra “tributo”, empregadas no contexto do direito positivo (norma geral e abstrata), aplicado também pela doutrina e jurisprudência. São elas: a) quantia em dinheiro; b) prestação (dever); c) direito do sujeito ativo; d) relação jurídica; e) norma; f) norma, fato e relação jurídica.

---

<sup>4</sup> Hipótese de Incidência Tributária, 6ª Edição, São Paulo: Malheiros, 2003

<sup>5</sup> Manual de Direito Tributário, São Paulo, Saraiva, 2003, p. 17

<sup>6</sup> Direito Tributário Aplicado, Impostos e Contribuições das Empresas, 2ª edição, São Paulo, Editora Atlas, 2009, p. 20

<sup>7</sup> Curso de Direito Tributário, 9ª Edição, São Paulo, São Paulo, Dialética, 2010, p. 52.

<sup>8</sup> Curso de Direito Tributário, 22ª Edição, São Paulo: Saraiva, 2010; p. 51.

### 3. Definição de Fato Gerador e Incidência Tributária

#### 3.1. Do Fato Gerador

Descrito nos Artigos 114 e 115 do Código Tributário Nacional, o fato gerador se revela na ocorrência do fato que acarrete a exigência do referido ônus ao contribuinte, ou seja, da materialização do direito nascerá à obrigação tributária. Assim assevera o Professor Hugo de Brito Machado<sup>9</sup>, “Ainda que se trate de um ato jurídico, no sentido dessa expressão no Direito Civil, o fato gerador da obrigação tributária há de ser sempre considerado como fato. Isso é importante para a compreensão da assertiva pela qual a capacidade tributária passiva independe da capacidade jurídica das pessoas naturais.”

“Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art. 115 - Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.”

Nessa mesma seara, Paulo de Barros Carvalho<sup>10</sup> aclara que é “Fato Jurídico porque tem condão de irradiar efeitos de direito. E tributário pela simples razão de que sua eficácia está diretamente ligada à instituição do tributo.”.

O doutrinador Láudio Camargo Fabretti<sup>11</sup> tratou do fato gerador com igual clareza ao afirmar que “também chamado de fato impositivo, é a concretização da hipótese de incidência tributária prevista em abstrato na lei, que gera (faz nascer) a obrigação de pagar o tributo.”.

Ao consolidar o fato gerador, nasce uma relação jurídica obrigacional chamada obrigação principal, que tem como objetivo a prestação de caráter patrimonial, gerado ao contribuinte o dever de pagar o tributo.

---

<sup>9</sup> Curso de Direito Tributário, 30ª Edição, São Paulo, Saraiva, 2009, p. 126.

<sup>10</sup> Curso de Direito Tributário, 22ª Edição, São Paulo, Saraiva, 2010, p. 311.

<sup>11</sup> Direito Tributário Aplicado – Impostos e Contribuições das Empresas, 2ª Edição, São Paulo, Editora Atlas, 2009, p. 29.

Igualmente surge a obrigação acessória que se configura como dever administrativo destinado ao sujeito passivo de emitir nota fiscal, escriturar livros fiscais e contábeis, prestar declarações, etc.

Os parágrafos 1º, 2º e 3º, Art. 113 do mesmo texto legal, estabelece regras sobre tais obrigações, demonstrando que a obrigação tributária surge do fato especificado na norma capaz de gerá-la.

“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”

O fato gerador possui três elementos básicos: a) legalidade; b) economicidade; e c) casualidade.

A legalidade corresponde a obrigatoriedade do cumprimento do princípio estabelecido pela Constituição Federal, conhecido como princípio da legalidade, estritamente atrelados ao demais princípios da segurança jurídica da tipicidade fechada, da vinculação do lançamento à lei, do exclusivismo, da igualdade, da interpretação estrita da lei, da confiança na lei fiscal e da boa-fé do contribuinte.

A economicidade aborda questões de aspecto econômico do fato tributável, bem como sobre a capacidade contributiva do sujeito passivo. Abrange a base de cálculo e alíquota do tributo.

A causalidade se refere ao efeito do fato gerador, ao surgimento da obrigação tributária.

A descrição rígida dos elementos de construção do fato tributário é indispensável à produção dos seus efeitos.

### **3.1. Da Incidência e Não Incidência Tributária**

Para tratar da “*não incidência*” também se faz necessário definir o significado de incidência tributária.

Conceitua-se Incidência Tributária como a relação ocorrida entre a norma geral e abstrata, existente no pano deôntico, sendo este um fato social, fazendo, a partir deste fato, nascer a norma individual e concreta. Logo, ocorrendo a incidência da norma jurídica, o fato adquire existência. Nas palavras do Professor Paulo de Barros<sup>12</sup> ‘Quando se fala em incidência jurídico-tributária estamos pressupondo a linguagem do direito positivo projetando-se sobre o campo material das condutas intersubjetivas, para organizá-las deonticamente.’.

Não há diferença entre a incidência e a aplicação do direito uma vez que a simples subsunção da norma faz com que ela incida no fato por ela juridicizado.

Parece-me plausível afirmar que não se pode haver incidência sem a aplicação do direito, pois a incidência tributária em si não é automática e infalível, havendo a dependência de que ocorra a vontade humana para tanto. Replico as sábias palavras do Professor Paulo de Barros ao citar Gabriel Ivo<sup>13</sup>: “a incidência automática e infalível reforça a ideia de neutralidade do aplicador. Assim, a incidência terá sempre o sentido que o homem lhe der. Melhor: a incidência realizada pelo homem. A norma não incide por força própria: é incidida.”.

---

<sup>12</sup> Direito Tributário, Fundamentos Jurídicos da Incidência, 7ª Edição, São Paulo, Saraiva, 2009, p. 9.

<sup>13</sup> Curso de Direito Tributário, 22ª Edição, São Paulo, Saraiva, 2010, p. 313.

Considero imperioso realizar a busca de todos os elementos passíveis de auxiliar na averiguação dos acontecimentos que, de verdade, ocorreram no mundo dos fatos e sua eventual violação às normas legais, observando o princípio da verdade material e da segurança jurídica. A linguagem da prova tem por objetivo constituir o fato jurídico tributário que dá azo à obrigação ou a imposição de penalidades.

A *não incidência* representa todas as hipóteses que não foram definidas em lei específica, permanecendo, desta forma, fora do campo da obrigação imposta ao contribuinte de pagar.

Roque Carrazza<sup>14</sup>, ilustre Docente, define que “a hipótese de incidência tributária – sempre veiculada por meio de lei – deve conter uma exaustiva descrição dos *pressupostos tributários*, apta a permitir que todos eles sejam perfeitamente reconhecidos, quando ocorrerem, no mundo fenomênico.” (...) “Quando a hipótese de incidência é incompleta, ou seja, não descreve, de modo exaustivo o tipo tributário, a exceção não poderá ser exigida.”. Não estando cristalina a obrigatoriedade da incidência do tributo, a *não incidência* se opera e a exigência por parte do fisco não deverá prosperar.

Ainda sob o aspecto negativo, inexistindo a subsunção do fato à norma, não haverá reconhecida a ocorrência do preceito que traria a obrigatoriedade de tributar, porquanto, não existirá a relação jurídica entre os sujeitos, “não podendo ser direito o que não é realizável”.<sup>15</sup>

#### **4. Definição de ICMS**

Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS representa tributo instituído pelos Estados, exclusivamente com objetivo fiscal.

---

<sup>14</sup> Curso de Direito Constitucional Tributário, 24ª Edição, São Paulo, Malheiros Editores, 2007, p. 427.

<sup>15</sup> Direito Tributário, Fundamentos Jurídicos da Incidência, 7ª Edição, São Paulo, Saraiva, 2009, p.12.

Gustavo Pedro de Oliveira<sup>16</sup> explica que “cada Estado brasileiro possui seu próprio regulamento para esse imposto, determinando o prazo de recolhimento e o documento a ser utilizado em sua arrecadação.”. Aduz, ainda, que “a legislação em vigor considera como contribuintes qualquer pessoa física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que se iniciem no exterior.”.

Ao citar Pontes de Miranda, José Eduardo Soares de Melo<sup>17</sup> demonstra que “o imposto sobre circulação a que alude o art. 23, nº II da Constituição Federal de 1967, pode incidir sobre qualquer negócios jurídicos de compra e venda ou outro negócio de circulação, qualquer que seja o objeto do negócio jurídico.”.

No estudo em tela, tratamos de tributo Estadual que incidente sobre consumo e pressupõe a circulação de mercadoria com transferência de titularidade, mediante operação mercantil. Ou seja, há, necessariamente, a união dos elementos constitutivos do consumo, ocasionando a prestação de serviços de circulação da mercadoria e, de outro lado, o processo de alteração da propriedade para ocorrência do fato gerador.

Cada Estado fará sua regulamentação, não ultrapassando os ditames da legislação Federal, tal qual aclara José Eduardo Soares de Melo<sup>18</sup>: “A lei nacional tem por objetivo operacionalizar o tributo, estabelecendo tratamento uniforme para as entidades tributantes (em razão do princípio federativo), sem desvirtuar o modelo constitucional.”.

O principal fato gerador do ICMS é a circulação de mercadoria, portanto, todas as fases de circulação de mercadorias mercantis estão sujeitas a tributação, devendo haver emissão da respectiva nota fiscal e a referida discriminação para a tributação. Em alguns Estados, o ICMS é a maior fonte de arrecadação de recursos financeiros.

---

<sup>16</sup> Contabilidade Tributária, 3ª Edição, Saraiva, São Paulo, 2009, p. 130.

<sup>17</sup> ICMS Teoria e Prática, 10ª Edição, São Paulo, p.11

<sup>18</sup> Curso de Direito Tributário, 9ª Edição, Dialética, São Paulo, 2010, p. 514.

O mesmo doutrinador afirma que “ICMS incide apenas sobre operações relativas a circulação de mercadorias (art. 155, II da CF/88), envolvendo negócio jurídico mercantil, e não sobre simples mercadorias ou quaisquer espécies de circulação”<sup>19</sup>, o que representa dizer, que os Estados não devem tributar por quaisquer mercadorias que circularem por seus territórios.

## 5. Definição de Mercadoria

Mercadoria está disposta no dicionário com o seguinte significado:

“mer.ca.do.ri.a: sf (mercador+ia1) 1 Aquilo que é objeto de compra ou venda. 2 Aquilo que se comprou e que se expõe à venda. Col: partida. 3 p us Profissão de mercador. 4Reg (Bahia) Designação comum ao carbonato e ao diamante.”<sup>20</sup> (*grifos nossos*)

A origem da palavra “Mercadoria” vem do latim, derivada do termo “mercatóre” ou mercador. Deve ser interpretada em sentido estrito, compreendida apenas como objeto de compra ou venda, ou seja, trata-se de bem se que tenha obtido com a mudança de titularidade e finalidade mercantil.

Nesse sentido, “Na Economia política clássica e em especial na crítica de Karl Marx à economia política, uma mercadoria é tudo aquilo que é produzido pelo trabalho humano e colocado no mercado para ser vendido, sendo que muitas vezes esta é produzida já com a finalidade de ser vendida. Algumas mercadorias não são criadas pelo trabalho humano, mas requerem trabalho para se tornarem úteis para o Homem (ex.: recursos naturais), e é daí que deriva a sua natureza de mercadoria e o seu valor.”<sup>21</sup> Assim, ainda que o texto constitucional compreenda apenas circulação jurídica, atrelada à “mercadoria”, sendo ela espécie do gênero “produto”, o ente tributante deve considerar a riqueza envolvida e o exigido na norma, para alcançar o princípio da capacidade contributiva, muito bem compreendido nas

---

<sup>19</sup> ICMS Teoria e Prática, 10ª Edição, São Paulo, p.11.

<sup>20</sup><http://michaelis.uol.com.br/moderno/portugues/index.php?lingua=portugues-portugues&palavra=mercadoria>

<sup>21</sup> <http://pt.wikipedia.org/wiki/Mercadoria>

sábias palavras do Douto Magistrado, Professor Dino Jarach<sup>22</sup>, no primoroso prefácio à segunda edição de seu livro *El Hecho Imponible, Teoria General del Derecho Tributario Sustantivo*: “La teoría sostenida considera como base o fundamentación general de los impuestos, el principio de la capacidad contributiva y tiende a unificar por ese fundamento común —que asimila al concepto de causa de la obligación tributaria— las múltiples formas de gravámenes que la doctrina en general caracteriza de manera diferente, a veces creando categorías o especies de impuestos con fundamentación divergente, o bien, admitiendo la ausencia de cualquier fundamentación que no sea la voluntad —cuando no el capricho— del legislador.”.

No mesmo entendimento, José Eduardo Soares de Melo, citar os ilustres Geraldo Ataliba e Paulo de Barros, brilhantemente demonstra que “não é qualquer bem que pode ser juridicamente qualificado como mercadoria. Essa qualificação depende de dois fatores, a saber: (1) a natureza do promotor da operação que tem por objeto e (2) a destinação comercial que a ela dá o seu titular.” (...) “a natureza mercantil do produto não está, absolutamente entre os requisitos que lhe são intrínsecos, mas na destinação que lhe dê. É mercadoria a caneta exposta à venda entre outras adquiridas para esse fim. Não será aquela que mantenho em meu bolso e se destina a uso pessoal. Não se operou a menor a modificação na índole do objeto referido, apenas sua destinação veio a conferir atributos de mercadorias.”<sup>23</sup>.

Roque Carrazza<sup>24</sup> corrobora em igual pensamento ao discorrer respeito da questão do termo “mercadoria”, afirmando ser: “bem móvel, sujeito à mercancia. É, se preferirmos, objeto da atividade mercantil, que obedece, por isso mesmo, o regime jurídico comercial (...) Também uma máquina-operatriz é mercadoria quando a pessoa que a fabrica e vende ao industrial, para sua empresa. Nesta, porém, a máquina passa a ser bem de capital fixo, deixando de ser mercadoria, já que, mudando de finalidade, sai da circulação e entra na produção. Portanto, é a destinação do objeto que lhe confere, ou não, o caráter de mercadoria.”

---

<sup>22</sup> *El Hecho Imponible, Teoria General del Derecho Tributario Sustantivo*, Tercera Edición Reimpresión, Abeledo-Perrot, Buenos Aires 1971, pp. XXVI/ XXVII.

<sup>23</sup> *ICMS Teoria e Prática*, São Paulo, 10ª Edição, p.16.

<sup>24</sup> *ICMS*, 1ª. São Paulo, Editora Malheiros, 1994, pág. 27.

## 6. Regra Matriz de Incidência Tributária

Antes de declinar a respeito da regra-matriz de incidência tributária do ICMS, trago a baila esclarecimentos sobre o aduzido preceito de RMIT.

Regra-matriz de incidência tributária é norma de conduta criada para demonstrar aos entes tributantes quais limites devem seguir antes da realização de suas cobranças, alcançando fatos descritos nas hipóteses, vertendo-se em consequências, trazendo, assim, obrigações tributárias e deveres instrumentais formais, a fim de preencher o mínimo irreduzível do deontico. É a norma em sentido estrito, que define em sua hipótese o fato jurídico tributário e no conseqüente, a obrigação tributária.

Paulo de Barros<sup>25</sup> aclara que “para obter-se a formula abstrata da regra-matriz de incidência, é mister isolar as proporções em si, como forma de estruturas sintáticas; suspender o vector semântico da norma para as situações objetivas, constituídas por eventos do mundo e por condutas; sobre desconsiderar os atos psicológicos de querer e pensar a norma.”.

Expõe, ainda, que “A regra-matriz de incidência tributária, como norma geral e abstrata, não traz, na hipótese, a descrição de um evento especificamente determinado, traço peculiar às normas individuais e concretas. Antes alude a uma classe de eventos, na qual se encaixarão infinitos acontecimentos concretos.”<sup>26</sup>. A chamada subsunção do fato à norma, quanto os elementos descritos na hipótese de incidência cingem os subsídios necessários a prescrição dos efeitos jurídicos que o acontecimento propagará.

Luiz César Souza de Queiroz<sup>27</sup> completa o conceito asseverando que “regra-matriz de incidência tributária representa a estrutura e o conteúdo nuclear de uma norma jurídica em matéria tributária, de uma norma jurídica que prescreve a obrigação de alguém pagar tributo por ter ocorrido um fato jurídico não-ilícito.”.

Sua composição ocorre em duas fases que delimitam a identificação da estrutura lógica do plano do *dever ser*: o antecedente (a hipótese de incidência: critério material,

---

<sup>25</sup> Direito Tributário, Fundamentos Jurídicos da Incidência, 7ª Edição, São Paulo, Saraiva, 2009, p. 112.

<sup>26</sup> Direito Tributário, Fundamentos Jurídicos da Incidência, 7ª Edição, São Paulo, Saraiva, 2009, p. 114

<sup>27</sup> Curso de Especialização em Direito Tributário – estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho, Coordenador: Eurico Marcos Diniz de Santi, Rio de Janeiro, Forense, 2009, p. 226

espacial e temporal) e a determinação de seu conteúdo no plano do *ser*: o consequente (critério quantitativo: alíquota e base de cálculo; critério pessoal: sujeito passivo e sujeito ativo).

RMIT assim representada:

$$\begin{array}{l}
 \left. \begin{array}{l}
 \text{Njt} \\
 \downarrow \text{DSn} \\
 \text{Cst} = \text{Cp} (\text{Sa} + \text{Sp}) + \text{Cq} (\text{bc} \times \text{al})
 \end{array} \right\} \begin{array}{l}
 \text{Ht Cm(v.c) + Ce + Ct} \\
 \text{DSm} \\
 \longleftrightarrow
 \end{array}
 \end{array}$$

Njt - norma jurídica tributária;

Ht – hipótese tributária, antecedente;

Cm – critério material;

v – verbo;

c – complemento do verbo;

Ce – critério espacial – lugar;

Ct – critério temporal – tempo;

DSn – dever ser neutro;

DSm – dever ser modalizado (operador deôntico intraproposicional) Representa os direitos e deveres correlatos dos sujeitos na relação jurídico tributária;

Cst – consequente tributário;

Cp – critério pessoal – sujeitos da relação.

Sa – sujeito ativo – credor;

Sp – sujeito passivo – devedor;

Cq – critério quantitativo – prestação;

bc - Base de Cálculo;

al – Alíquota.

## 6.1. Antecedente

O antecedente descreve um fato em caráter hipotético, situado no campo do possível, caso contrário, a norma jurídico tributária jamais chegará a ter sentido jurídico.

### Hipótese de incidência tributária

Representa o critério utilizado para identificar o evento que revela a capacidade contributiva, a fim de estabelecer como, quando e onde o suposto descritor, antecedente, trará a previsão de um elemento linguístico capaz de constituir uma situação existencial como fato. Tércio Sampaio Ferraz Júnior aduz que o fato confere realidade ao evento. O antecedente tem projeção semântica para o passado.

A hipótese de incidência se subdivide em 3 importantes juízos críticos, imperiosos à construção do fato impositivo.

São eles:

i. **Critério Material:** permite identificar comportamento das pessoas físicas e/ou jurídicas, definido pelo encontro de demonstrações genéricas de comportamento destas, é o verbo e o complemento que delimita em que estado ou ação ocorrerá a incidência tributária;

ii. **Critério Espacial:** acontecimento que determina o espaço físico em que a norma incidirá, são as coordenadas descritas na norma, podendo ser determinadas, específicas e genéricas. São gerais e abstratas: genéricas; individuais e concretas: específicas; faz menção a determinado local para a ocorrência do fato típico, identificando a área específica e o espaço físico, de sorte que o fato apenas ocorrerá se estiver contido geograficamente nela.

iii. **Critério Temporal:** indica o momento em que se consolidará o fato descrito na norma, ocasião em que passa a existir o liame jurídico que une o devedor ao credor.

Para esse critério é importante verificar a classificação em função do momento de sua ocorrência, ou seja, poderá ele acontecer: a) instantaneamente: se verificam e se esgotam em certa unidade de tempo, é o caso do IPI e do ICMS; b) continuados: configuram situações

duradoras, por exemplo IPTU; e c) complexivos: se completa com o transcurso de certo período de tempo como sucede com o IR.

## **6.2. Consequente**

Concebe o critério para construção da relação jurídico tributária, ou seja, segundo Luís César Souza de Queiroz<sup>28</sup>, “a futuridade decorre de uma consequência lógica própria do fenômeno normativo. A norma jurídica de conduta sempre aponta, no seu consequente, para o comportamento que deve ser seguido (comportamento futuro a ser cumprido). Mesmo a chamada “norma retroativa” projeta seu consequente para o futuro”.

Subdivide-se nos seguintes critérios:

### **i. Critério pessoal:**

- . sujeito ativo da obrigação tributária: Estado e o Distrito Federal;
- . sujeito passivo da obrigação tributária: qualquer pessoa física ou jurídica;

### **ii. Critério quantitativo:** é o indicador de formula de determinação do objeto da prestação.

- . base de cálculo: grandeza mensurada de aspecto de materialidade do fato jurídico tributário, diretamente relacionada as operações de saída valor total da operação, cobrado do destinatário (preço);
- . alíquota: fator que se conjuga à base de cálculo para determinação da dívida pecuniária.

A luz da Constituição de 88, podemos destacar a diversidade de materialidade da referida regra-matriz de incidência tributária no que diz respeito ao ICMS.

---

<sup>28</sup> Curso de Especialização em Direito Tributário – estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho, Coordenador: Eurico Marcos Diniz de Santi, Rio de Janeiro, Forense, 2009, p. 228

Nos ensinamentos dos organizadores do curso de direito tributário GVLaw, sobre a regra-matriz de incidência tributária, ficou-se entendido que “em relação ao ICMS, a Constituição Federal outorgou ao legislador ordinário estadual e distrital competência para a criação de seis regras matrizes, a partir do estabelecimento de seis elementos informadores do critério material de cada uma delas.”<sup>29</sup>, para a qual será ilustrada a título exemplificativo, a regra-matriz relativa as operações de circulação de mercadorias.

De todos os critérios dispostos na RMIT, importante destacar o *critério temporal*, para estabelecer o pressuposto essencial que determina a incidência do tributo na *circulação de mercadoria*. Deve ser evidente a transferência de titularidade, mediante operação mercantil para que a operação se consolide.

ANTECEDENTE HIPÓTESE	<b>Critério Material</b> – realizar operações relativas à circulação de mercadorias. Operações: negócio jurídico (bilateralidade)
	<b>Critério Temporal</b> – momento em que ocorra a transferência de titularidade.
	<b>Critério Espacial</b> – todo território nacional, dividido em Estados e do Distrito Federal.
CONSEQUENTE	<b>Critério Pessoal</b> Sujeito Ativo: Estados; e Sujeito Passivo: qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou

<sup>29</sup> Tributação das Empresas, curso de especialização, São Paulo, Quartier Latin, 2006, p. 123

	<p>prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.</p>
	<p style="text-align: center;"><b>Critério Quantitativo</b></p> <p>(a) base de cálculo: valor da operação, quantum devido;</p> <p>(b) alíquota: percentual variado, estipulado pelos distintos Estados.</p>

A regra de incidência do ICMS encartada nos textos legais diz respeito a uma transferência de titularidade dessa mercadoria, sendo a passagem dessa mercadoria a outrem, a título mercantil, elemento temporal essencial para caracterizar sua aplicação.

Da mesma forma, nos ensina o altivo e já citado Professo Paulo de Barros<sup>30</sup>: “A *“norma tributária em sentido estrito”* será a que prescreve a incidência. Sua construção é obra do intérprete, enquanto órgão do sistema ou na condição de interessado qualquer, mas sempre a partir dos estímulos sensoriais, do texto legislativo (reduzindo o direito à forma escrita).”.

Elucida, também, que “essa medição nos autoriza a dizer que, para obter-se a formula abstrata da regra-matriz de incidência, é mister isolar as proposições em si, com formas de estruturas sintáticas; suspender o vector semântico da norma para as situações objetivas, constituídas por eventos do mundo e por condutas; sobre desconsiderar os atos psicológicos de querer e pensar a norma.”

O quadro demonstrativo acima apresenta elementos que permitem, com excelência, visualizar o núcleo-estrutural da norma padrão de incidência tributária, sintetizando de forma clara e objetiva a regra-matriz de incidência tributária como norma de procedimento, que objetiva fazer valer a relação estabelecida entre o Estado e seus contribuintes.

<sup>30</sup> Direito Tributário, Fundamentos Jurídicos da Incidência, 7ª Edição, Saraiva, São Paulo, 2009, p. 112.

## 7. Definição de Ativo Imobilizado

Previsto no inciso IV, Art. 179 da Lei 6.404/76, ativo imobilizado apresenta a seguinte denominação:

“Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:

(...)

IV – no ativo imobilizado: **os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens;**” (*grifos nossos*)

Também definido no IOB<sup>31</sup>: “Classificam-se no Ativo Imobilizado os direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial. Desta forma, o que caracteriza o imobilizado é a finalidade da aplicação, isto é, ser o bem ou direito destinado à exploração do objeto social e à manutenção da atividade da empresa.

São, por sua vez, classificados no Ativo Imobilizado as aplicações de recursos em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social, inclusive os juros pagos ou creditados aos acionistas durante o período que anteceder o início das operações sociais, tal como as despesas com reestruturação, reorganização ou modernização de empresa ou despesas pré-operacionais ou pré-industriais, quando não se identificarem com elementos específicos do Ativo Imobilizado ou de Investimentos.”.

Significa dizer que para que a atividade empresarial exerça capacidade laboral é necessário contabilizar bens e direitos de forma tangível, tais como prédios, máquinas, automóveis, etc. Recursos aplicados ou já destinados para aquisição de bens, ou operação, mesmo que não ativa no momento, como construções e importações, também são considerados ativos imobilizados, além dos custos dedicados a benfeitorias, sejam eles locados ou arrendados. Destarte, percorramos a completada definição de ativo imobilizado

---

<sup>31</sup> Disponibilizado no site: [http://www.iob.com.br/lucrofiscal/ori\\_conteudo.asp?src=PCIR-02021](http://www.iob.com.br/lucrofiscal/ori_conteudo.asp?src=PCIR-02021)

trazida pelo Douto e já mencionado Professor José Eduardo Soares de Melo<sup>32</sup>, “Ativo imobilizado ou ativo fixo são expressões sinônimas que, na linguagem contábil, identificam o agrupamento de contas onde se registram os recursos investidos em direitos que tenham por objetivo bens necessários a exploração do objeto social (capital fixo). As expressões são utilizadas em oposição ao ativo circulante.”.

## **8. Não incidência do Fato Gerador na tributação do ICMS pela circulação mercadorias escrituradas no ativo imobilizado**

Preliminarmente, vale ressaltar que ausente está a motivação do Estado de realizar autuação fiscal às empresas pela circulação de mercadoria transportada entre matriz e filiais, escriturada em seus ativos imobilizados, sem que haja a transferência de titularidade do produto.

Cabe destacar que o vocábulo “Circulação” representa passagem de mercadoria de uma pessoa para outra, sob o véu da tradição, ou seja, de um título jurídico, com a natural alteração de patrimônio para terceiro.

Já a “Mercadoria” representa tudo aquilo que for apto a compra e venda. Paulo de Barros<sup>33</sup> alude que “não se presta o vocábulo, para designar, nas províncias do direito, senão coisa móvel, corpórea, que está no comércio.”.

Consequentemente, resta cristalina a disposição na Lei Maior, ao traduzir a exata definição do critério material, sobre circulação de mercadoria, o que obriga o legislador de normas infraconstitucionais, apenas exercitar suas obrigações sem ultrapassar os limites ali impostos.

A expressão “venda de mercadoria” tem conteúdo idêntico ao de “operações de circulação de mercadoria”, que se aplica na ocasião da exigência do ICMS. Nos ensinamentos do ilustre Professor Paulo<sup>34</sup>, “Para sua concretização, é necessária a presença de negócios jurídicos, configurando instrumentos imprescindíveis para que se tenha, como efeito de

---

<sup>32</sup> ICMS Teoria e Prática, 10ª edição, Editora Dialética, São Paulo, 2008, p. 32.

<sup>33</sup> Direito Tributário Linguagem e Método, 3ª Edição, São Paulo, Noeses, 2009, p. 730.

<sup>34</sup> Direito Tributário Linguagem e Método, 3ª Edição, São Paulo, Noeses, 2009, p. 729.

direito, circulação de mercadorias. Trata-se de atos jurídicos que promovem a transmissão de direito, *in casu*, a propriedade da mercadoria.

O agente fiscal ao efetuar a autuação pelo não recolhimento do ICMS, cuja circulação foi realizada para a logística de transporte de materiais, matérias primas e equipamentos necessários à execução do serviço contratado naquele Estado, age com violação ao direito das empresas de veicular seus aparelhamentos operacionais.

O entendimento de Ademar Franco<sup>35</sup> não é diferente: “São classificados no Ativo Imobilizado bens e direitos que tenham por objeto bens sempre destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive direitos de propriedade industrial ou comercial.”.

José Eduardo Soares de Melo<sup>36</sup>, ao fazer referência à mudança de estabelecimento, entende que esta não se funda a fato incidente de ICMS, “embora represente saída de bens (produtos acabados, matérias-primas, materiais de embalagem, secundários, ativo fixo, semielaborados, etc.)”.

Não obstante, cita a consulta realizada a seguir: “cuida-se de simples mudança de local, dentro do Estado, a operação não é sujeita à tributação, conforme reiteradamente tem sustentado este órgão consultivo. Na verdade, nestes casos, não ocorre saída efetiva de mercadorias, e, sim, transferência de todo o estabelecimento. O que desloca, integralmente, é o próprio estabelecimento.”.<sup>37</sup>

No que tange a RMIT, o critério material da hipótese de incidência restou previamente determinado pela Constituição Federal, detalhando a tributação sobre operações relativas à circulação de mercadorias, bem como a demarcação da competência tributária dos entes federados pela circunscrição de determinados fatos ou procedimentos que podem ser tributados tão-somente pelos e Estados-membros.

---

<sup>35</sup> Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, Atlas, São Paulo, 1986, p. 227.

<sup>36</sup> ICMS Teoria e Prática, 10ª edição, Editora Dialética, São Paulo, 2008, p. 30.

<sup>37</sup> Consulta nº 10.376, de 17.12.1976, Boletim Tributário, vol. 180, pp. 391/394.

O critério temporal de incidência do ICMS só se consolidará com a transferência de titularidade/ propriedade do bem tributado com a tradição propriamente dita. Ao tributar sobre circulação de mercadorias escrituradas no ativo imobilizado o Fisco deixou de considerar que se tratava de mesma empresa, cuja mudança se daria apenas de um local para outro, sem que fosse gerada operação de cunho mercantil.

Assim também demonstram Professores Misabel Derzi e Sacha Calmon<sup>38</sup>: "...essa delimitação pode ocorrer para reduzir o âmbito de validade territorial, de modo que somente alcance certos fatos ocorridos em parte, áreas ou lugares de seu território (é o caso do imposto territorial e predial urbano que somente alcança os imóveis situados na zona urbana, embora as leis municipais – em regra – tenham validade em todo o território, inclusive na zona rural); mas ela também pode se dar para expandir os efeitos da norma, de modo a alcançarem fatos ocorridos além de nossas fronteiras (hipótese do imposto de renda).”.

O Ilustre Julgador Dino Jarach<sup>39</sup> apregoa que a legislação tributária assume como pressuposto da obrigação uma relação econômica, cuja fonte é o negócio jurídico privado, sendo evidente a importância do negócio jurídico para o surgimento da obrigação impositiva. Afirma que “No existe tal categoría de impuestos a la circulación jurídica de los bienes en el sentido de que el presupuesto de ellos sea la manifestación de voluntad de las partes que produce la circulación, es decir, la transferencia de los bienes. Existen impuestos sobre situaciones o relaciones económicas que, por necesidad, pueden reconocer como fuente un negocio jurídico.”

Em razão disso, não há como sustentar a possibilidade da autoridade fazendária operacionalizar a cobrança de ICMS na simples ocorrência de mudança de acervo patrimonial de um local para outro. De tal modo, assevera o Professor Paulo de Barros Carvalho<sup>40</sup> que: “A circulação corpórea de bens além de insuficiente para a configuração da materialidade do ICMS, não se apresenta como requisito essencial à incidência do tributo.”. O que nos leva a crer que, para que o tributo incida sobre a operação citada, deverá, obrigatoriamente, acontecer a titularidade transferida para outrem.

---

<sup>38</sup> "Aspecto Espacial da Regra-matriz do Imposto Municipal sobre Serviços à luz da Constituição". Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, nº 88.

<sup>39</sup> El Hecho Imponible, Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo, Tercera Edición Reimpresión, Abeledo-Perrot, Buenos Aires 1971, p. 134

<sup>40</sup> Direito Tributário Linguagem e Método, 3ª Edição, São Paulo, Noeses, 2009, p. 727.

O agente fiscal deve proceder a análise efetiva da natureza da operação atendo-se à hipótese da *não incidência tributária*, a fim de não incorrer em presunções insubistentes e ilegais, em clara violação aos princípios da tipicidade tributária, vinculação da tributação, legalidade, além da ausência de motivação para autuação.

A administração fiscal não pode agir discricionariamente lavrando auto de infração sem ao menos averiguar a concretização do suposto fato gerador, do próprio núcleo do lançamento, imaginando ser possível a adoção de conjecturas, constituindo crédito tributário inexistente. Não se trata de isenção do fato gerador e sim de *não incidência do fato gerador*.

A busca pela prova das alegações é imperante, alcançando bases legais, para que o lançamento seja apresentado de forma inequívoca, a fim de evitar graves lesões ao patrimônio do contribuinte.

É por isso mesmo que para que seja realizada a tributação é imperioso exigir que a relação da obrigação de tributar seja desencadeada somente se verificado o fato descrito na hipótese de incidência, obedecendo, assim, os princípios basilares da legalidade Art. 5º, II da Constituição Federal, tipicidade tributária e da liberdade de tráfego de pessoas ou bens, descrito no Art. 150, V, do mesmo texto legal.

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

(...)

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

(...)

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

O Artigo 150, V, opera com o objetivo principal de proibir que o fato gerador seja a apenas passagem de bens de um Estado ou Município para outro, preservando, assim, o direito de ir e vir. O ICMS não é exceção a esta vedação, quando se trata de simples transposição de um Estado para outro, sem que ocorra a circulação transacional, com finalidade econômica.

Nesse mesmo contexto temos os ensinamentos de Roberto Wagner Lima Nogueira<sup>41</sup>: “É importante esclarecer que essa regra não impede a cobrança de impostos sobre a circulação econômica em operações interestaduais ou intermunicipais. O que ela proíbe é a instituição de tributo em cuja hipótese de incidência seja elemento essencial a TRANSPOSIÇÃO (TRÁFEGO) DE FRONTEIRA interestadual ou intermunicipal. Preserva-se assim a LIBERDADE DE IR-E-VIR, aquela liberdade desvinculada de qualquer ato negocial. Imuniza a circulação territorial e não a circulação econômica.”

Corroborando com esse entendimento está a súmula 166 do Superior Tribunal de Justiça a saber:

“STJ Súmula nº 166 - 14/08/1996 - DJ 23.08.1996

Fato Gerador - ICMS - Deslocamento de Mercadoria -  
Estabelecimento do Mesmo Contribuinte

---

<sup>41</sup> NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima, Nota a propósito das Imunidades Tributárias, fonte: <http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=5955>.

Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.”

Legitimando o contexto abordado na referida súmula, ainda que, em tese, qualquer operação de circulação de mercadoria fosse passível de tributação do referido imposto, entendendo os Estados que a não tributação fere o princípio federativo, já restou evidenciado que nas inúmeras decisões, embora a posição seja conflitante, é entendimento cristalino que o fato gerador do ICMS é negócio jurídico que transfere a titularidade da mercadoria, tal qual explicam os doutrinadores que elaboraram o Curso de Especialização que trata da tributação das empresas “em resumo, o critério material do imposto sobre operações mercantis é a realização do negócio jurídico comercial (operação mercantil) em que ocorra a circulação (transferência de titularidade) de mercadoria. Para que haja o negócio jurídico é necessário que existam o comprador e o vendedor, que não podem ser a mesma pessoa nem por ficção.”<sup>42</sup>

## 9. Entendimento dos Tribunais

Em sede de recurso repetitivo, confirma piamente o Superior Tribunal de Justiça, o entendimento de que a simples circulação de mercadoria entre estabelecimentos matriz e filial, não constitui fato gerador de ICMS. Nesse contexto, vejamos:

**“Deslocamento de mercadoria entre estabelecimentos de uma mesma empresa não gera ICMS** - Não constitui fato gerador de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) o simples deslocamento de mercadoria de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte em estados diferentes. O entendimento é da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e foi firmado em julgamento de um recurso representativo da controvérsia, seguindo o rito do artigo 543-C do Código de Processo Civil. O relator foi o ministro Luiz Fux. A posição foi unânime na Seção e levou em conta

---

<sup>42</sup> Tributação das Empresas, curso de especialização, São Paulo, Quartier Latin, 2006, pág. 122

diversos precedentes sobre a questão, não só do STJ, como do Supremo Tribunal Federal (STF). O ministro ainda citou em seu voto a Súmula n. 166/STJ. Agora, o mesmo entendimento deve ser aplicado em julgamentos similares em tribunais de todo o país.”<sup>43</sup>

O Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento pacífico sobre a impossibilidade de incidência do ICMS na circulação de mercadorias escrituradas no ativo fixo/ imobilizado das empresas.

Vejamos trechos de acórdãos publicados:

***47106428 - REEXAME NECESSÁRIO E APELAÇÃO CÍVEL. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. OPERAÇÃO INTERESTADUAL. ALEGAÇÃO DE INADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA POR AUSÊNCIA DE PROVA PRÉCONSTITUÍDA. DESCABIDA. PROVAS DOS AUTOS SUFICIENTES A SOLUÇÃO DA LIDE. AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS PARA O ATIVO FIXO DA EMPRESA. COBRANÇA DE DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA. POSSIBILIDADE. EMPRESA ADQUIRENTE CONTRIBUINTE DE ICMS. COMPLEMENTO DO TRIBUTO DEVIDO AO ESTADO DE DESTINO. INTELIGÊNCIA DO ART. 155, § 2º, INCISO VII, ALÍNEA "A" E INCISO VIII, DA CARTA MAGNA. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS DO ESTOQUE PARA O ATIVO FIXO. IMPOSSIBILIDADE DE COBRANÇA DE ICMS. AUSÊNCIA DE TRANSFERÊNCIA DE TITULARIDADE. REQUISITO ESSENCIAL À INCIDÊNCIA DO TRIBUTO. PRECEDENTES DESTES EG. TRIBUNAL DE JUSTIÇA E DOS TRIBUNAIS SUPERIORES. REEXAME***

---

<sup>43</sup> [http://stj.jus.br/portal\\_stj/publicacao/engine.wsp?tmp.area=398&tmp.texto=98819](http://stj.jus.br/portal_stj/publicacao/engine.wsp?tmp.area=398&tmp.texto=98819)

**NECESSÁRIO E APELAÇÃO CÍVEL PARCIALMENTE PROVIDOS. SENTENÇA REFORMADA.** (...) 4. Acerca da operação de transferência de mercadorias do estoque para o ativo fixo, concluo pela impossibilidade de incidência do ICMS, uma vez que é uníssono o entendimento jurisprudencial desta Eg. Corte de Justiça e dos Tribunais Superiores de que não incide o tributo nas hipóteses de transferência de bens móveis entre estabelecimentos da mesma empresa, diante da ausência de transferência de titularidade do produto, requisito essencial para se configurar o fato gerador deste tipo de tributo. 5. Uma vez tendo a sentença vergastada declarado a inexigibilidade do ICMS nas operações mencionadas pela impetrante, resta dar parcial provimento ao presente reexame necessário e apelação cível para reformar a decisão recorrida no sentido de reconhecer a legalidade da cobrança de ICMS na operação de aquisição de mercadorias para o ativo fixo da empresa, uma vez contribuinte de ICMS, mantendose a proibição da cobrança do referido tributo quando da transferência de produto do estoque para o ativo imobilizado. 6. Remessa oficial e apelo conhecidos e parcialmente providos. (TJCE; APL-RN 0644745-74.2000.8.06.0001; Primeira Câmara Cível; Rel<sup>a</sup> Des<sup>a</sup> Lisete de Sousa Gadelha; DJCE 03/04/2014; Pág. 26)

Nota: Repositório autorizado do STF nº 41/2009, do STJ nº 67/2008 e do TST nº 35/2009.

**“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO. AMEAÇA CONCRETA. CABIMENTO. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA DE MATRIZ PARA FILIAL DA MESMA EMPRESA. SÚMULA 166/STJ. RECURSO REPETITIVO RESP 1.125.133/SP**

A natureza da operação é a de transferência de produtos entre “estabelecimentos” de mesma propriedade, ou seja, não há circulação de mercadorias, muito menos transferência de titularidade do bem, requisito este necessário à caracterização do imposto,

*conforme determina a Súmula 166 do STJ. Incidência da Súmula 83/STJ.*

*Agravo regimental improvido”.*  
*(AgRg no AREsp 69931/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/02/2012, DJe 13/02/2012)*

*“TRIBUTÁRIO – ICMS – TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL DE MERCADORIAS DA MESMA EMPRESA – NÃO OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR – PRECEDENTES.*

*1. A transferência de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, por si, não se subsume à hipótese de incidência do ICMS, já que para a ocorrência do fato gerador deste tributo é essencial a circulação jurídica da mercadoria com a transferência da propriedade.*

*2. Incidência da Súmula 166/STJ, que determina: “não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”.*

*3. Precedentes: AgRg no Ag 1.068.651/SC, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 5.3.2009, DJe 2.4.2009; REsp 772.891/RJ, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 15.3.2007, DJ 26.4.2007, p. 219.*

*Agravo regimental improvido”.*  
*(AgRg nos EDcl no REsp 1127106/RJ, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/05/2010, DJe 17/05/2010)*

No mesmo sentido versa o V. acórdão proferido perante o Tribunal de Justiça de Santa Catarina, vejamos:

*64619739 - APELAÇÃO CÍVEL. RECURSO REPETITIVO. APLICABILIDADE DO ART. 543-C, § 7º, INC. II, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. Incidência do ICMS sobre a transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo*

*contribuinte. Viabilidade da exação, a teor da previsão inserta no art. 12, inc. I, da Lei Complementar n. 87/96, excetuando-se apenas os casos em que restar provado que o bem transferido destina-se a integrar o ativo permanente da empresa ou que, sobre ele, não haverá transformação ou aumento de valor econômico. Decisão mantida. É de ser ratificada, para o fim do art. 543-c, § 7º, inc. II, do código de processo civile do art. 5º, § 2º, da resolução n. 42/08 desta corte, a decisão deste órgão ancilar que admitiu a incidência do ICMS nas operações de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte situados em estados diferentes, excluídas, porém, aquelas de simples deslocamento físico de bens destinados ao ativo imobilizado ou quando, no estabelecimento receptor, não houver qualquer atividade de transformação ou de agregação de valor econômico às mercadorias transportadas.*(TJSC; AC-MS 2009.070413-6; Criciúma; Segunda Câmara de Direito Público; Rel. Des. João Henrique Blasi; Julg. 18/03/2014; DJSC 28/03/2014; Pág. 167)

*Nota: Repositório autorizado do STF nº 41/2009, do STJ nº 67/2008 e do TST nº 35/2009.*

Pedimos vênha transcrever parte do voto do Relator do Acórdão, o Desembargador João Henrique Blasi:

*“porém, aquelas de simples deslocamento físico de bens destinados ao ativo imobilizado ou quando, no estabelecimento receptor, não houver qualquer atividade de transformação ou de agregação de valor econômico às mercadorias transportadas.”*

O Supremo Tribunal Federal, em idêntico entendimento:

*“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 consagra o vocabulário ‘mercadoria’ são conducentes à premissa de que deve haver o envolvimento de ato mercantil e este não ocorre quando o produtor simplesmente movimenta frangos”. (AI 131.941-1 – Rel. Min. Marco Aurélio – un. DJ 19.4.91, p. 4583)*

Os diferentes tribunais do país ratificam o entendimento de que o referido tributo é inexigível, uma vez que a obrigatoriedade de que ocorra a transferência de propriedade, nos casos citados, não se opera. Assim, vejamos decisão proferida ante o Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, pelo Ilustre Relator Desembargador Rebouças de Carvalho:

*96106739 - MANDADO DE SEGURANÇA ICMS. Decadência afastada. Transferência de bens do ativo imobilizado dados em comodato de filial encerrada para matriz. Não incidência de imposto. Não há circulação de mercadorias no sentido econômico. Inteligência da Súmula nº 573 do STF- Concessão da segurança mantida Recurso não provido, desacolhido o reexame necessário. (TJSP; APL 0076420-44.2009.8.26.0224; Ac. 7380593; Guarulhos; Nona Câmara de Direito Público; Rel. Des. Rebouças de Carvalho; Julg. 26/02/2014; DJESP 06/03/2014)*

*Nota: Repositório autorizado do STF nº 41/2009, do STJ nº 67/2008 e do TST nº 35/2009.*

O extinto Tribunal de Alçada do Estado de São Paulo pronunciou a seguinte decisão:

“Não incide ICM na transferência de veículo, de uso da empresa, de um para outro estabelecimento de sua propriedade” (2ª Câ. Ag, pet 200.829; j. 23.10.1974, in RT 441.121)

Corroboram em mesmo entendimento os julgados abaixo:

**64608915 - APELAÇÃO CIVEL E REEXAME NECESSÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO CONTRIBUINTE SITUADO EM ESTADOS DIFERENTES. VIABILIDADE DA EXAÇÃO. EXEGESE DO ART. 12, I, DA LC 87/1996. EXCEÇÃO, TÃO SOMENTE, EM CASOS QUE O BEM TRANSFERIDO DESTINA-SE A INTEGRAR O ATIVO PERMANENTE DA EMPRESA OU QUE, SOBRE ELE, NÃO HAVERÁ QUALQUER TRANSFORMAÇÃO OU AUMENTO DE VALOR ECONÔMICO. CONFIRMAÇÃO DA DECISÃO PROLATADA EM JUÍZO DE RETRATAÇÃO.** "Sob a previsão contida no inc. I, do art. 12 combinado com o inc II, do § 3º, do art. 11, ambos da Lei Complementar nº 87/96, é legítima a incidência do ICMS nas operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte situados em Estados diferentes, excluídas, no entanto, as operações de simples deslocamento físico de bens destinados ao ativo imobilizado ou quando, no estabelecimento receptor, não houver qualquer atividade de transformação ou de agregação do valor econômico das mercadorias. " (Apelação Cível em Mandado de Segurança n. 2007.064674-2, Rel. Des. Newton Janke, j. Em 3.2.09). (ACMS n. N. 2010.029665-7, Rel. Des. João Henrique Blasi, da Capital). (TJSC; AC-MS 2012.056952-5; Curitibaanos;

*Quarta Câmara de Direito Público; Rel. Des. José Volpato de Souza; Julg. 06/02/2014; DJSC 12/02/2014; Pág. 336)*

96116142- Ação de repetição de indébito movida pelo Instituto Metodista de Ensino Superior contra a Fazenda Estadual, com o objetivo de lhe ser restituído o ICMS incidente sobre as operações de venda de mercadorias, que passaram a integrar o seu ativo imobilizado, nas quais figura como compradora, por alegar possuir a imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, "c", da CF. Inviabilidade. Hipótese em que a imunidade beneficia apenas o contribuinte de direito (no caso, a empresa vendedora das mercadorias), e não o contribuinte de fato. Mantida a solução de improcedência, porém por fundamento diverso. Recurso improvido. (TJSP; APL 0184024-91.2008.8.26.0000; Ac. 7388877; São Bernardo do Campo; Décima Primeira Câmara de Direito Público; Rel. Des. Aroldo Viotti; Julg. 25/02/2014; DJESP 13/03/2014)

Em igual turno, é a decisão do Pleno do Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro, em recurso provido a seguir transcrito:

“A mera transferência de bens de uma filial para outra, ou para a sua matriz não deve ser tributada uma vez que não há atividade mercantil, isto é, não há negócio jurídico. O que ocorre na transferência é o envio de bens de uma pessoa jurídica para ela mesma.

Já na operação, há um negócio jurídico entre partes distintas, há uma atividade mercantil. Objetivo do Poder Constituinte Originário foi tributar operações, os atos merantilistas, não a mera transferência de bens do ativo fixo de uma mesma empresa. (Sessão de 11 de agosto de 2010, Conselho Pleno, Recurso nº 33.786 (25.968) Acórdão Nº 5.956,

Publicação da decisão do Acórdão no D.O. de 20/08/2010, fls. Fls. 05.”

## 10. Conclusão

Não houve aqui a pretensão de afadigar o tema relacionado a *não incidência* do fato gerador na tributação do ICMS sobre a circulação de mercadoria destinadas ao ativo imobilizado das empresas, mas apenas ventilar discussões presentes perante os diversos órgãos fazendários do país e seus contribuintes.

Ainda que inúmeras legislações estaduais estabeleçam a ocorrência do fato gerador do ICMS a qualquer título, na saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte, em se tratando de estabelecimento de igual proprietário, a autoridade fazendária alcançará a apenas a hipótese de circulação física da mercadoria, “A doutrina e a jurisprudência consagram o entendimento de que o fato gerador do ICMS pressupõe a realização de uma operação mercantil de circulação de mercadorias, sendo que tal tributo não é devido na simples movimentação física de mercadorias.”<sup>44</sup>

Ressalta-se a necessidade de que seja sempre pautado em provas precisas e não apenas em presunção de incidência, caso contrário, a hipótese será de *não incidência* do fato gerador.

Desta forma, conclui-se que, ainda que o Fisco defenda a tese de que a tributação deverá ocorrer nos casos de circulação de mercadoria entre empresas de mesmo grupo econômico, sem transferência de titularidade e benefício econômico, é importante destacar que o ordenamento jurídico deverá, continuamente, nesse contexto, limitar o poder de tributar dos Estados e proteger o contribuinte contra atos que excederem os principais princípios que regem o direito tributário.

---

<sup>44</sup> Tributação das Empresas, curso de especialização, São Paulo, Quartier Latin, 2006, p. 117

## 11. Referências Bibliográficas

ATALIBA, Geraldo; Hipótese de Incidência Tributária, 6ª Edição, São Paulo: Malheiros, 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros, Direito Tributário, Linguagem e Método, 3ª Edição, Editora Noeses, São Paulo, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros; Curso de Direito Tributário, 22ª Edição, São Paulo, Saraiva, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros, Direito Tributário, Fundamentos Jurídicos da Incidência, 7ª Edição, Saraiva, São Paulo, 2009.

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*, 1. ed., Malheiros, 1994, pp. 29-34.

CARRAZZA, Roque Antonio, Curso de Direito Constitucional Tributário, 24ª Edição, Malheiros Editores, São Paulo, 2007.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira, Manual de Direito Tributário, São Paulo, Saraiva, 2003.

DERZI, Misabel. COELHO, Sacha Calmon Navarro. Aspecto Espacial da Regra Matriz do Imposto sobre Serviços à Luz da Constituição. São Paulo: Revista Dialética nº 88.

FABRETTI, Lúdio Camargo, Direito Tributário Aplicado – Impostos e Contribuições das Empresas, 2ª Edição, Editora Atlas, São Paulo, 2009.

FRANCO, Ademar, Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, Atlas, São Paulo, 1986, p. 227.

JARACH, Dino, El Hecho Imponible, Teoria General del Derecho Tributario Sustantivo, Tercera Edicion Reimpresion, Abeledo-Perrot, Buenos Aires 1971.

MACHADO, Hugo de Brito, Curso de Direito Tributário, 30ª Edição, São Paulo, Saraiva, 2009.

MELO, José Eduardo Soares, Curso de Direito Tributário, 9ª Edição, Dialética, São Paulo, 2010.

MELO, José Eduardo Soares de Melo, ICMS Teoria e Prática, 10ª Edição, São Paulo.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de, Contabilidade Tributária, 3ª Edição, Saraiva, São Paulo, 2009.

Consulta nº 10.376, de 17.12.1976, *Boletim Tributário*, vol. 180, pp. 391/394.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de, Zilveti, Fernando Aurélio, Mosquera, Roberto Quiroga, Tributação das Empresas, curso de especialização, São Paulo, Quartier Latin, 2006.

Sítio:IOB: [http://www.iob.com.br/lucrofiscal/ori\\_conteudo.asp?src=PCIR-02021](http://www.iob.com.br/lucrofiscal/ori_conteudo.asp?src=PCIR-02021)

Sítio:[http://stj.jus.br/portal\\_stj/publicacao/engine.wsp?tmp.area=398&tmp.texto=98819](http://stj.jus.br/portal_stj/publicacao/engine.wsp?tmp.area=398&tmp.texto=98819)

Sítio:[http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/content/conn/UCMServer/path/Contribution%20Folders/conselho/inteiroTeor/ConselhoPleno/2010/2%C2%BA%20Semestre/33786\\_25968\\_GSI\\_SERVICOS\\_DE\\_INFORMATICA\\_LTDA.pdf](http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/content/conn/UCMServer/path/Contribution%20Folders/conselho/inteiroTeor/ConselhoPleno/2010/2%C2%BA%20Semestre/33786_25968_GSI_SERVICOS_DE_INFORMATICA_LTDA.pdf)