



O ICMS NA TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO CONTRIBUINTE - UMA ANÁLISE PELA TEORIA SISTEMÁTICA EM DIREITO TRIBUTÁRIO

Hudson Bretas de Sousa^a, Fabio Hanauer Balbinot^b

^a) Discente do Curso de Direito, Centro Universitário da Serra Gaúcha, Caxias do Sul, RS.

^b) Docente do Curso de Direito, Centro Universitário da Serra Gaúcha, Caxias do Sul, RS.

Informações de Submissão	Resumo
<p>* Fabio Hanauer Balbinot endereço: Rua Os Dezoito do Forte, 2366. Caxias do Sul – RS. CEP: 95020-472.</p>	<p>Antiga discussão entre fiscos estaduais e contribuintes reside no questionamento da incidência do ICMS no deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, conforme preceitua a Lei Complementar nº 87/96 na sistemática da não cumulatividade. Segundo a jurisprudência brasileira, na acepção do art. 155, II, da Constituição Federal, a expressão "operações relativas à circulação de mercadorias" não compreende aquelas em que não tenha havido um negócio jurídico com modificação da titularidade da mercadoria, e a questão foi uniformizada no sentido de não ocorrência do fato gerador, nestes casos, ainda que os estabelecimentos estejam situados em Estados diferentes. Analisando-se, no presente artigo, o posicionamento sobre o tema nos Tribunais Superiores, constata-se que foi construído segundo uma interpretação pela teoria sistemática em Direito Tributário, através da qual se privilegia o texto constitucional ao invés da simples aplicação da legislação complementar.</p>
<p>Palavras-chave: Fato Gerador. Circulação de Mercadorias. Teoria Sistemática em Direito Tributário.</p>	

1 INTRODUÇÃO

Recente decisão exarada pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal em recurso extraordinário representativo de controvérsia suscita a atenção para as questões que tratam da incidência de ICMS nas transferências de mercadorias em que não há modificação da propriedade, ou seja, que ocorrem entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica.

A Corte Máxima brasileira reafirmou uma questão tributária que há anos vem sendo questionada em âmbito infraconstitucional, reconhecendo repercussão geral ao Tema 1099 e estabelecendo a tese pela qual "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"¹.

Interessa notar que, sobre todos os institutos em matéria tributária, há uma perspectiva de análise previamente adotada pelos intérpretes; ou seja, como são considerados os institutos, os conceitos, as normas. Neste caminho, procura-se elaborar um pensamento coerente sobre o referido precedente, se está firmado em um ponto de vista de uma teoria sistemática em Direito Tributário, ainda que dentre algumas possíveis consequências práticas a partir de então estabelecidas possam refletir em desigualdades entre os Estados.

Cumprido, antes disso, tratar do conceito de fato gerador para o ICMS e sua incidência, especialmente o conceito de operação de circulação de mercadorias, e os termos em que a Lei Complementar nº 87/96 estabelece a incidência do imposto no caso em questão, sendo necessário, ainda, mencionar uma breve digressão histórica do tributo e da aplicação do princípio da não cumulatividade.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 O Fato Gerador do ICMS e a problemática da incidência nos deslocamentos entre mesmos contribuintes

2.1.1 O sentido das expressões "operações" e "circulação"

O ICMS é um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, segundo o art. 155, II, da Constituição Federal, instituído sobre "operações relativas à circulação de mercadorias, prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e prestações se iniciem no exterior".

Atentando-se para o fator de incidência do imposto estadual que releva tratar neste estudo, não estão sendo analisados os fatos geradores de ICMS relativos a prestações de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Focando-se, então, na incidência do ICMS como imposto que foi, do ponto de vista econômico, instituído para incidir sobre vendas, ou seja, sobre operações relativas à circulação de mercadorias, segundo MACHADO (2010, p. 385), importante é a compreensão do significado das expressões 'operações' e 'circulação de mercadorias'; a primeira, conforme o renomado autor, são

¹SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Plenário Virtual. **Recurso Extraordinário com Agravo nº 1255885**, Relator Ministro Dias Toffoli, julgado em 15/08/2020. Disponível em : <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=5854428&numeroProcesso=1255885&classeProcesso=ARE&numeroTema=1099#>. Acesso em: 12 set 2020.

quaisquer atos ou negócios que implicam mudança da propriedade destas, dentro do roteiro econômico que as leva do produtor até o consumidor (*idem*, p. 387).

A palavra "operação", em sua etimologia, vem do latim *operare*, que está relacionado a operar, realizar um esforço²; uma faculdade de um agente que, em ação, gera um efeito, ou, melhor dizendo, um evento. Neste contexto de ideias, pode-se dizer de uma ação produtiva, de uma empresa - não no sentido de entidade, mas sim de atividade - por parte do agente.

"Circulação", por sua vez, é o ato ou efeito de circular, faz referência a movimento, fluxo; economicamente falando, são os meios que fazem a alteração do capital, ou a transformação destes em novos capitais.

Diante das palavras escolhidas pelo legislador, "operação de circulação de mercadorias", materialmente falando, não poderia, nesta ótica, englobar também aquelas situações em que há o mero deslocamento de mercadorias, ou seja, sem que tenha um negócio jurídico de trasladação de um bem, ou pelo menos sem que tenha havido uma mudança de titular.

A materialidade da operação mercantil, para parcela específica dos doutrinadores, remete à circulação não somente física da mercadoria, mas especialmente aquela que representa uma modificação de titularidade:

"Vestibularmente, havemos de ressaltar que circulação, para fins de incidência de ICMS, não é a movimentação física; não é o deslocamento da mercadoria. A circulação em comento implica a troca de titularidade, ou seja, o produto deixa de ser de propriedade de uma pessoa (física ou jurídica) e passa a ser de outra. De se notar, houve troca de titularidade porquanto tenha mudado a propriedade da mercadoria. Pronto, para fins de ICMS se efetivou a necessária circulação para que se opere a incidência do mesmo." (PEREIRA, 2016, p. 51)

Pois bem. Se a circulação de mercadorias para fins de incidência de ICMS requer a troca de titularidade, ou seja, deixar de ser propriedade de uma pessoa e passar a ser de outra, como prosseguir no entendimento de que uma mercadoria que circulou na mesma empresa, apenas se deslocando nos diferentes estabelecimentos desta, possa ser hipótese de incidência do imposto?

Nesse sentido, a exigência de imposto sobre o deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, um evidente "não-fato" gerador de ICMS, pelo menos não nos termos utilizados pela Constituição Federal de 1988 como "operações" e "circulação", somente encontra explicação na prática habilmente perpetuada desde os primórdios dos tributos do Brasil, nas épocas do Império e da República.

Por isso, é importante uma breve digressão histórica da origem do ICMS e de sua principal

²ORIGEM da Palavra. Artigos e consultas sobre as origens das palavras, pra quem tem bom humor e sde de conhecimento. Disponível em: <<https://origemdapalavra.com.br/palavras/operacao/>>. Acesso em: 15 set 2020.

característica, a não cumulatividade.

2.1.2 Breve apontamento histórico do ICMS e a não cumulatividade

Originalmente, o atual imposto estadual incidente sobre operações relativas à circulação de mercadorias (ICMS) era o chamado Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC), que foi substituído na EC 18/1965 pelo ICM, e passou a ser não cumulativo (MACHADO, 2010, p. 382).

A alta tributação sobre o consumo não é algo que diga respeito à história recente. No Brasil Império, especialmente após a proclamação da Independência em 1822, reporta-se que havia uma má distribuição da carga tributária, especialmente verificada com a incidência massiva de tributos sobre os bens de consumo:

"(...) o sistema tributário se apresentava precário, pois não existia uma sistematização das receitas e despesas. Os tributos eram mal distribuídos. A jovem nação herdou do período anterior um quadro tributário que impedia o seu crescimento. Os bens de consumo, ao iniciar o 1º Reinado, suportavam a maior carga dos impostos." (UFS, 2019, p. 250-251)

O antigo Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC), desde a sua criação em 1923, de competência dos Estados, e também o já existente - desde o primeiro decênio da República - Imposto sobre o Consumo de Mercadorias (ICM), de competência da União, incidiam em cascata, ou seja, tomavam como fato gerador cada operação sobre o valor total da anterior, tornando-os grande fonte de custeio das atividades estatais, conforme ensina Aliomar Baleeiro (2006, p. 447):

"mais rendosos do nosso sistema, tanto mais quanto a regulamentação determinava que fossem aplicados aos casos de integração, isto é, aqueles em que a mesma empresa produzia todas ou quase todas as matérias-primas ou semi-acabadas, até o produto final, como, p.ex., a usina de açúcar que fabricasse também doces e caramelos, ou a empresa que partisse da fabricação do fio de lã até a manufatura de roupas etc.

Como relatou o insigne mestre, a regulamentação destes impostos determinava que, mesmo quando a mercadoria apenas passava pelas diversas etapas do sistema produtivo, ainda que fabricada por um mesmo contribuinte, havia incidência da exação em cada etapa até o produto final.

Esta forma cumulativa de tributar os produtos somente foi perpetuada diante de circunstâncias que a favoreciam, e que, naturalmente para este caso, diz respeito à inacreditável fonte de arrecadação fiscal que impostos assim desenhados proporcionavam aos governantes.

No contexto pós-guerras mundiais, chegaram ao Brasil as ideias de tributação não cumulativa, ou seja, que não incidia sobre o valor agregado, mas apenas sobre o incremento havido em cima do valor da operação anterior, na sistemática que a seguir se explica:

"Em cada operação nova, o imposto atinge apenas a diferença entre o seu valor e o da operação anterior. Este último constitui um 'crédito', que o contribuinte deduz do valor da operação atual, seja nas operações de industrial, abatendo as matérias-primas ou produtos semi-acabados, seja do retalhista, pagando um ou outro o tributo descontado do custo da mercadoria na venda que lhe fez o atacadista ou o fabricante". (BALEEIRO, 2006, p. 448)

Esse método foi inicialmente aplicado sobre o Imposto de Consumo e, depois do advento da Emenda Constitucional nº 18/1965, passou a ser regra constitucional para o IPI e o ICM, com alguma vantagem de tempo em relação a países europeus, como a Alemanha, que o introduziu em 1968, a Irlanda, em 1972, a Dinamarca, em 1967, e Luxemburgo e Bélgica, ambas em 1969 (BALEEIRO *apud* DERZI, 2006, p. 450).

A sistemática da não cumulatividade foi adotada no Brasil para o IPI e o ICMS (artigos 153, § 3º, II, e 155, § 2º, II, da CF) dados os inconvenientes que o imposto sobre o consumo, na antiga sistemática, trazia, conforme indica Mizabel Derzi:

"a) incidindo em todas as fases de industrialização e comercialização (da fábrica ao consumidor final), pelo preço bruto da venda, o imposto era *cumulativo* (...). Isso provocava uma *injusta repercussão nos preços* (...); b) causava a verticalização das empresas, que se integravam, para evitar a incidência do tributo em cascata; c) nem sempre permitia uma justa distribuição de sua carga sobre o consumo, nem uma justa participação regional sobre a produção." (BALEEIRO *apud* DERZI, 2006, p. 449)

E continua a autora, informando que a técnica brasileira da não cumulatividade não é a mesma para um imposto sobre o valor agregado, pois, nesta última, permite deduzir todos os insumos diretamente, como por exemplo, o trabalho assalariado, a depreciação dos bens do ativo fixo, entre outros, notoriamente interferentes no processo industrial ou produtivo (*op. cit.*, 2006, p. 452).

O relator do projeto de reforma tributária, Rubens Gomes de Sousa, que também foi responsável pelo anteprojeto que veio a gerar o próprio Código Tributário Nacional atualmente em vigor, dizia que "... não logrou formular um modelo único e definitivo de imposto de valor agregado [...]. Reconheceu que contávamos com um ICM caboclo, que não era novidade, e que existia desde 1956, na sistemática de imposto de consumo" (GODOY, 2020, p. 77).

Para Hugo de Brito Machado, a não cumulatividade como técnica copiada dos franceses, que a instituíram como forma de incrementar a integração da Comunidade Europeia, seria um dos graves defeitos de nosso sistema tributário, apontando as seguintes desvantagens:

"1ª. Torna complexa a administração do imposto, impondo o uso de controles burocráticos que oneram tanto o fisco como os contribuintes. 2ª. Enseja o cometimento de fraudes praticamente incontroláveis. 3ª. Exige normatização minudente, que não consegue evitar situações nas quais se revela flagrantemente injusta. 4ª. Atinge mais pesadamente a atividade agropecuária, e em seguida a atividade industrial, ou, em outras palavras, faz o imposto mais pesado exatamente para aquelas atividades que mais produzem riqueza. 5ª. Com alíquotas elevadas, de até 25% (vinte e cinco por cento), estimula fortemente a evasão do imposto. 6ª. Praticamente impede a outorga de isenções, que restaram, com a vedação do crédito respectivo na operação posterior, transformadas em simples diferimento de incidência. 7ª. Tem gerado fortes atritos entre o fisco e os contribuintes, sendo responsável pela quase-totalidade das questões levadas a juízo nos últimos vinte anos". (2010, p. 399-400)

O professor tem razão quanto aos citados atritos entre fisco e os contribuintes, uma vez que a utilização indevida de créditos de ICMS é um dos maiores fundamentos de autuações fiscais pelos

Estados, geralmente questionadas em âmbito administrativo e rediscutidas nos tribunais brasileiros por algumas razões também citadas acima, dentre elas, a complexidade de administração deste imposto, a vasta gama de oportunidades para fraudes, e a normatização minudente, que não consegue evitar situações nas quais a tributação se revela manifestamente injusta.

Paulo de Barros Carvalho, em seu abalizado estudo sobre o fato gerador e a regra de incidência de tributos, na obra *Curso de Direito Tributário*, ao tratar acerca da regra matriz de incidência do ICMS, verificou que a base de cálculo realmente confirma o critério material apresentado pelo legislador ("realizar operações relativas à circulação de mercadorias"), mas efetuou uma observação muito importante, de que o ICMS está longe de ser um imposto sobre o valor agregado, apesar da sua não cumulatividade constitucionalmente estabelecida:

"Não é verdade que o ICM fosse um imposto sobre o valor agregado, acrescido ou acrescentado. A prova evidente é que a base de cálculo media o valor global da operação e não a quantia que nela o sujeito passivo acrescia para obter seu lucro. As normas reguladoras da não cumulatividade operavam num outro momento, que dissemos arrecadatório, quando o devedor abatia da importância efetivamente devida os créditos que a legislação lhe facultava, recolhendo tão só o saldo porventura existente". (2012, p. 422-423)

Daí a importância de se diferenciar bem o que diz respeito ao fato gerador do ICMS - ou, regra-matriz de incidência, para Paulo de Barros Carvalho - , a julgar pela ideia de que a não cumulatividade prevista na Constituição Federal não opera quando da ocorrência da hipótese de incidência, mas apenas no momento arrecadatório, servindo como garantia do contribuinte.

O que se tem verificado no sistema de não cumulatividade do ICMS brasileiro é que nem mesmo a verticalização das empresas evita a incidência do imposto em cascata, diante das regras específicas definidas pela Lei Complementar que, a par da garantia de creditamento, estabelece como regra matriz de incidência do tributo qualquer saída de mercadorias, ainda que seja aquela ocorrida entre os mesmos contribuintes, em seus diferentes estabelecimentos (matriz e filial, distribuidora e atacadista, por exemplo).

Há quem afirme que a incidência do ICMS nestas ocasiões tem como fundamento o princípio da não cumulatividade, o que será analisado nos tópicos a seguir.

2.1.3A LC 87/96 e a legitimação, por regra expressa, da incidência do ICMS nos deslocamentos de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte

Ainda que caiba à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria tributária, tais como fato gerador, base de cálculo e contribuintes (art. 146, III, alínea "a", da CF/88), entende-se que a Constituição estabeleceu as bases impositivas para os impostos, e a lei, em observância, não pode destoar destes limites.

De acordo com Geraldo Ataliba, a Constituição estabelece o critério de materialidade dos tributos estabelecendo quais os seus fatos geradores:

"A Constituição adota dois critérios para classificar os tributos. Em regra, o critério da materialidade da hipótese de incidência, o que faz explicitamente nos arts. 145, II e III e 153 a 156. Em todos esses casos, o constituinte faz referência aos fatos que podem ser tomados pela lei ordinária como hipóteses de incidência de tributos.

Ou seja: de modo genérico, o Texto Magno estabelece quais são os fatos a que a lei ordinária pode atribuir a virtude de - se e quando acontecidos - darem nascimento a obrigações tributárias concretas". (2010, p. 193-194)

Ao tratar de imposto sobre operações de circulação de mercadorias, a Constituição diz o bastante para que a lei complementar estabeleça os parâmetros de sua incidência, a fim de que os entes, Estados e Distrito Federal, legislem criando estes tributos dentro da mais absoluta uniformidade nacional.

Para o ICMS, há a Lei Complementar nº 87/1996, que previu, no art. 2º, I, que o imposto incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares, dentre outros fatos geradores que ora não fazem parte da análise pretendida neste estudo.

E estabelece, já bem distante do art. 2º, que ocorre o fato gerador do ICMS (o momento) na saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que o destino seja para outro estabelecimento do mesmo titular, no art. 12, I, da LC 87/96:

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; (...)

Detendo-se na leitura do artigo, a interpretação sugere que foi incluída a operação de circulação de mercadoria havida entre estabelecimentos do mesmo contribuinte como nova hipótese de incidência, nada obstante o entendimento pelo qual faltaria, aí, a própria circulação de mercadoria, entendida como a operação que resulta na mudança de titularidade da mercadoria entre contribuintes.

Não parece apropriado para a lei complementar tratar do aspecto temporal da hipótese de incidência do ICMS como uma nova hipótese de incidência do referido imposto.

Admitindo-se que tal inciso não existisse, em que fundamento legal a cobrança de ICMS estaria fortemente alicerçada na mera saída de mercadoria de um estabelecimento para outro, quando estes estabelecimentos são do mesmo titular (empresário)?

De acordo com Hugo de Brito Machado, o fato de o ICMS ser não cumulativo teria autorizado o legislador a considerar esta circulação de mercadorias como fato gerador do ICMS:

"Como o ICMS é não cumulativo, a transferência de mercadorias de um para outro estabelecimento da mesma empresa foi considerada pelo legislador como fato gerador do imposto. Para tanto, a lei tributária atribuiu a cada estabelecimento a condição de contribuinte, e não à pessoa jurídica, a condição de contribuinte". (2011, p. 387)

Em se tratando de fato gerador de ICMS, geralmente, supõe-se uma cadeia comercial envolvendo, pelo menos, dois agentes: o fornecedor e o consumidor. Por esta lógica, gerou discussão desde há muito, na doutrina e na jurisprudência, se também podia ser considerado fato gerador do referido imposto a transferência de mercadorias dentro de uma mesma empresa, desde que para outro estabelecimento, como foi, de fato, estipulado pelo legislador infraconstitucional.

Esta discussão ganha espaço também quando se trata de grupos de empresas, nos quais "cada filiada conserva a sua personalidade jurídica e patrimônio próprios. (...) A formação do grupo objetiva a coordenação ou subordinação da administração das sociedades filiadas, definindo-se uma delas (...) como a líder." (COELHO, 2010, p. 502). Embora para estas situações a incidência de ICMS no deslocamento de mercadorias não é muito controversa, já que cada filiada ao grupo mantém sua personalidade jurídica, a lei, de forma fictícia, pode um dia vir a considerá-las filiais para fins tributários, não onerando com o ICMS o deslocamento de mercadorias entre elas.

No capítulo a seguir serão apresentados o entendimento estabelecido no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, consolidado em verbete sumular, e a recente decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal, que assentou o seu entendimento sobre o tema na sistemática de recursos repetitivos.

Por meio da análise da jurisprudência sobre o tema e sobre questões relacionadas, procura-se demonstrar que a tese firmada resulta da aplicação de uma teoria sistemática em Direito Tributário, mais consentânea com as aspirações da Constituição Federal.

2.2 O posicionamento da Jurisprudência Brasileira quanto à cobrança de ICMS nos deslocamentos entre estabelecimentos do mesmo contribuinte: Interpretação pela Teoria Sistemática do Direito Tributário

Os primeiros questionamentos dos contribuintes em face da incidência de ICMS no deslocamento de mercadorias quando este se dava entre seus estabelecimentos, sem mudança efetiva da titularidade, datam de antes da criação da Súmula 166 do Superior Tribunal de Justiça (publicada no DJ 23.08.1996, p. 29.382), que faz referência ao Decreto-Lei 406/1968, e seu artigo 6º, §2º³.

É assim o teor do referido verbete sumular: "Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte".

Nos precedentes do Superior Tribunal de Justiça que culminaram na fixação da Súmula 166,

³Art 6º. [...]§ 2º Os Estados poderão considerar como contribuinte autônomo cada estabelecimento comercial, industrial ou produtor, permanente ou temporário do contribuinte, inclusive veículos utilizados por êste no comércio ambulante.

os contribuintes visavam ao reconhecimento da inexistência de relação jurídico-tributária quanto à transferência de mercadorias da filial para a matriz, e vice-versa, nas situações que não tipificavam ato de mercancia, entendida nestas, inclusive, o deslocamento da mercadoria da fábrica para as lojas.

O Supremo Tribunal Federal, por sua vez, regularmente instado a se pronunciar sobre a matéria em diversas ocasiões, vinha decidindo na mesma linha do Superior Tribunal de Justiça. Dentre um dos seus mais antigos julgados sobre a matéria, no voto de lavra do Relator Ministro Sepúlveda Pertence, que citou o mestre Aliomar Baleeiro, também outrora ministro daquela Corte, mencionou, oportunamente, o verbete sumular daquele tribunal nº 573, o qual, em sua origem, tratava de discussão sobre ocorrência, ou não, de fato gerador do ICM na saída de bens a título de comodato:

"A jurisprudência sedimentou-se em tal sentido, afastando, portanto, a potencialização, ao arrepio da Carta, no que exige a ocorrência de uma operação a revelar circulação de mercadoria, do fato de o Decreto-Lei aludir, genericamente, à saída de mercadoria. Compõe a Súmula desta Corte o verbete de nº 573 que tem o seguinte teor: 'Não constitui fato gerador do ICM a saída física de máquinas, utensílios e implementos a título de comodato.' Em síntese, a simples saída física de um bem que não está no comércio propriamente dito não encerra, necessariamente, os fatos jurídicos indispensáveis à imposição do tributo - a existência de uma operação que implique, no que cercada de objetividade, verdadeira circulação de mercadorias, a que Aliomar Baleeiro, sem temperamento, colou a transferência de domínio".⁴

Também no exemplo da Súmula 573 do STF ("Não constitui fato gerador do ICM a saída física de máquinas, utensílios e implementos a título de comodato"), inexistente é a circulação de mercadorias sem a troca de titularidade destas, nos termos da hipótese de incidência constitucional do ICMS.

No sentido do que vem se construindo neste trabalho, o fato de a legislação complementar aludir, de forma genérica, à saída de mercadoria pura e simplesmente como fato gerador do ICMS, não autoriza a sua incidência, pois a Constituição exige a ocorrência de operação de circulação de mercadorias com a transferência de titularidade:

"O STF fixou entendimento no sentido de que o simples deslocamento da mercadoria de um estabelecimento para outro da mesma empresa, sem a transferência de propriedade, não caracteriza a hipótese de incidência do ICMS".⁵

Analisando a jurisprudência da Corte Máxima, constata-se que o entendimento pode ser interpretado no sentido de que o "simples" (o puro) deslocamento de coisas de um estabelecimento para outro não gerava a incidência de ICMS, ou seja: poderia ser que o mesmo entendimento não

⁴SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Agravo de Instrumento AI 605950-MG**, Relator Ministro Sepúlveda Pertence, j. em 26/09/2006, DJ 09/10/2006. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/despacho34806/false>>. Acesso em: 13 out 2020.

⁵SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 596.983-MG**. Relator Ministro Eros Grau, J. 12/05/2009, 2ª T, DJE de 29/05/2009. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=594744>>. Acesso em: 29 out 2020.

seria aplicado no deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte e com inscrições no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas diferentes, porque aí se considera haver a saída efetiva da mercadoria.

Apesar de não existir diferença prática nessa interpretação, pois no deslocamento de coisas entre estabelecimentos do mesmo contribuinte entende-se que não há transferência propriamente de titularidade, consolidou-se o entendimento, em sede de Recurso Repetitivo, quando o Supremo Tribunal julgou a tese do Tema 1099, pela qual "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" tese que resultou do julgamento do Recurso Extraordinário com Agravo nº 1255885, Relator Ministro Dias Toffoli, julgado em 15/08/2020.

Sendo um pouco mais específica do que a jurisprudência assentada no Superior Tribunal de Justiça, uma vez que trata da incidência de ICMS na movimentação de gado bovino entre estabelecimentos da mesma contribuinte, só que situados em Estados diferentes, a Suprema Corte compreendeu que, a par da legislação estadual do Mato Grosso do Sul apenas referir que não incidia o ICMS na saída de produto agropecuário transferido a outro estabelecimento do próprio contribuinte, localizado no mesmo município, também não se aventa hipótese de ocorrência do referido tributo no deslocamento de gado bovino para estabelecimento em outro Estado, se da mesma empresa.

Cita-se a manifestação do Ministro Dias Toffoli no referido julgamento:

Em função dessas premissas jurídicas, a jurisprudência do STF é no sentido de que o mero deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos de propriedade do mesmo contribuinte não configura circulação de mercadoria, descaracterizando-se o fato gerador de ICMS. Nesse aspecto, mostra-se irrelevante que a origem e o destino estejam em jurisdições territoriais distintas.

A tributação da saída de mercadorias de um para outro estabelecimento da mesma empresa quanto ao ICMS tem sido amplamente admitida por razões de cunho prático, como bem assevera Hugo de Brito Machado:

"A nosso ver (...) o ICMS na transferência de bens somente se admite por uma questão de ordem prática, para viabilizar a utilização dos créditos na sistemática adotada em razão do princípio da não cumulatividade. E as transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa integram a atividade mercantil, sendo sua tributação, portanto, perfeitamente compatível com a natureza mercantil do imposto". (2010, p. 390)

Fato, também, é que a utilização de uma ou outra forma depende da situação concreta dos contribuintes, do entendimento manifestado pelas fiscalizações estaduais, que costumam verificar com afincos se as empresas estão apropriando-se adequadamente dos créditos, isto sem mencionar que

o deslocamento de mercadorias de um para outro Estado da Federação, se não tributado, pode refletir desigualmente na distribuição da arrecadação, de modo que os Estados produtores podem verificar menor aproveitamento em relação a Estados distribuidores de mercadorias.

Verifica-se que, da mesma forma que o STJ e o STF entenderam que não há circulação de mercadoria propriamente dita para a incidência do ICMS no deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, já que não configura mudança da titularidade, neste julgamento também resta cristalino que não cabe a interpretação que pretenda estabelecer novas hipóteses de incidência para o mesmo imposto, extrapolando a hipótese material de incidência fixada originalmente na Constituição Federal.

Vale assinalar trecho sucinto do voto do Ministro Marco Aurélio no julgamento do RE 540.829-SP, delineando o sentido de circulação qualificada de mercadorias:

"O tributo versado é o ICMS, e o Tribunal já assentou que a circulação de mercadorias, por si só, não consubstancia o direito de o Estado cobrar esse tributo. É preciso que haja compra e venda, que a circulação seja qualificada".

A par da já festejada fixação da tese de não incidência do ICMS no deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, ainda que situados em Estados diferentes, tramita no Supremo Tribunal Federal a Ação Declaratória nº 49, proposta pelo Governador do Estado do Rio Grande do Norte, tendo por objeto o art. 11, §3º, II; a expressão "ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular", contida no art. 12, I; e art. 13, §4.º, da Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), que preveem ocorrência do fato gerador do ICMS na transferência interestadual de mercadorias. Naqueles autos, já se manifestou a Procuradora Geral da República pelo não conhecimento da ação, apontando inexistir controvérsia judicial relevante, quando a matéria estaria pacificada nos tribunais superiores pela sistemática de recursos repetitivos⁶.

Andam bem os tribunais brasileiros em firmar jurisprudência no sentido de não ocorrência do fato gerador do ICMS no deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo contribuinte, ou, como no caso acima, citado apenas para corroborar esta análise, de não incidência de ICMS no arrendamento mercantil internacional, salvo hipótese de antecipação da opção de compra do bem. Estas representam interpretações pela teoria do pensamento sistemático em Direito Tributário, pelo qual "irá compreender a Constituição como norma jurídica mais importante no sistema jurídico, detentora de princípios, regras e valores jurídicos" (CALIENDO, 2009, p. 145).

O poder de tributar recebe diferentes fundamentações, dependendo da matriz teórica

⁶SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Ação Declaratória nº 49**. Relator Ministro Edson Fachin, em tramitação. Manifestação da PGR em 19/04/2019. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15339942037&ext=.pdf>>. Acesso em: 30 out 2020.

escolhida. Seguindo o pensamento conceitual, o poder de tributar está baseado na noção de soberania – e não de relação jurídica – do Estado frente aos indivíduos, sendo uma transferência compulsória dos contribuintes para o Estado, já que não dispunham de alternativa. Em oposição ao pensamento conceitual, surgiu o pensamento normativista a fim de explicar o porquê da tributação, nela o poder tributário é visto como decorrência do sistema jurídico, consubstanciado no exercício da competência tributária. A relação tributária transformou-se em relação jurídica, nascida da ocorrência do fato previsto na hipótese de incidência e cuja conseqüência consubstanciava-se na obrigação de os indivíduos entregarem parcela dos seus recursos ao estado. E, por fim, há uma terceira opção, teoria sistemática, pela qual a tributação é entendida como dever fundamental dos contribuintes derivado do texto da Constituição, e não obrigação simplesmente imposta pela legislação, diferindo dos pensamentos conceitual e normativista. Segue afirmando Paulo Caliendo:

O pensamento sistemático difere dos momentos anteriores ao reafirmar a Constituição como sendo a norma mais importante na atribuição do dever fundamental de pagar tributos, bem como na compreensão desta como um sistema de princípios, regras e valores constitucionais. (*idem, ibidem*)

Em outras oportunidades, foram analisados no âmbito do Supremo Tribunal Federal casos em que a norma legal viola a regra matriz constitucional do imposto, como o que levou ao tribunal o questionamento da incidência do ISS (Imposto sobre Serviços) na locação de bens móveis, levando à edição da súmula vinculante 31, visto que a hipótese de incidência na legislação complementar se dirigia às condutas denominadas de “serviços”⁷.

A exemplo da Súmula Vinculante acima citada, o que se pode concluir, quando o Supremo Tribunal Federal fixou a Tese 1099, é que a jurisprudência brasileira tem se inclinado a pensar o Direito Tributário nas suas profundas implicações para a sociedade, não somente aplicando a lei para o caso concreto mas ponderando, pelas circunstâncias fáticas envolvidas, a importância da definição de hipótese de incidência dos impostos como consagrada na Constituição, entendendo que, no sistema como um todo, o legislador não deve ampliar as hipóteses para além do que já foi estabelecido.

3 METODOLOGIA

A forma como a decisão do STF poderá impactar as empresas e entes federados foi analisada através de planilhas com simulações do imposto a ser pago.

Foram verificadas a base de cálculo, alíquotas e o tratamento tributário nas transferências

⁷Súmula Vinculante do STF nº 31: "É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis".

realizadas entre estabelecimentos do mesmo proprietário para operações interestaduais, tanto no método antigo como pela nova forma possível através da recente decisão judicial proferida em regime de repercussão geral, resultando no Tema 1099.

Após, foi feita uma comparação entre os métodos a fim de verificar as possíveis vantagens/desvantagens da nova sistemática.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

4.1 Simulações do imposto a pagar nas duas possibilidades

O objetivo deste item é demonstrar como seriam calculados os valores do imposto a pagar nas duas hipóteses aqui discutidas, a saber:

- ✓ **Incidência** do ICMS na transferência entre estabelecimentos do mesmo contribuinte;
- ✓ **Não Incidência** do ICMS na transferência entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.

Não serão considerados demais benefícios, como crédito presumido, redução da base de cálculo e outros que possam influenciar na arrecadação.

4.1.1 Incidência do ICMS na transferência entre estabelecimentos do mesmo contribuinte

Nesta hipótese será apresentado um exemplo de um contribuinte que possui uma fábrica no Estado do Mato Grosso do Sul e deseja transferir suas mercadorias para uma filial no Rio Grande do Sul, cuja operação está demonstrada abaixo:

Tabela 1 – Incidência do ICMS entre estabelecimentos do mesmo contribuinte

Com aproveitamento de Crédito				
UF origem	UF destino	Valor da Operação	Alíquota	Imposto a pagar
MS	RS	R\$10.000	12,00%	R\$1.200

Fonte: Elaborado pelo Autor

A operação permite o aproveitamento do crédito, então a mercadoria que sai do Mato Grosso do Sul possui uma alíquota interestadual de 12%, calculado sobre R\$ 10.000,00, chegando ao montante de imposto a pagar no valor de R\$ 1.200,00. Esse imposto pertence aos cofres do Mato Grosso do Sul, mas será aproveitado nas próximas operações com a mercadoria, através de um crédito fiscal, tendo por base o art. 19, lei complementar 87/96 e art. 155, § 2º, I, CF 88. Assim que a mercadoria chegar ao destino, a apuração do imposto nas próximas etapas será dessa forma:

Tabela 2 – Apuração do ICMS no destino

Mercadoria chega no Destino						
UF origem	UF destino	Valor da Operação	Alíquota	Imposto a pagar	Crédito	Saldo
RS	RS	R\$15.000	18,00%	R\$2.700	R\$1.200	R\$1.500

Fonte: Elaborado pelo Autor

A mercadoria chegou ao Rio Grande do Sul e foi vendida internamente pelo valor de R\$ 15.000,00, com uma alíquota de 18%, o que gera um imposto a pagar de R\$ 2.700,00.

Entretanto, há um crédito fiscal de R\$ 1.200,00, o que cria um saldo de R\$ 1.500,00, representado pela diferença entre R\$ 2.700,00 e R\$ 1.200,00. Logo, o imposto pertencente ao Estado do Rio Grande do Sul é R\$ 1.500,00. A carga tributária total dessa operação é R\$ 2.700,00, porém esse valor fica repartido entre os Estados do Mato Grosso do Sul (R\$ 1.200,00) e Rio Grande do Sul (R\$ 1.500,00).

Nessa metodologia o imposto é partilhado entre os Estados, permitindo afirmar que há uma tentativa de equilibrar a arrecadação para os entes federados.

4.1.2 Não Incidência do ICMS na transferência entre estabelecimentos do mesmo contribuinte

Nesta hipótese será apresentado o mesmo exemplo de um contribuinte que possui uma fábrica no Estado do Mato Grosso do Sul e deseja transferir suas mercadorias para uma filial no Rio Grande do Sul, cuja operação está demonstrada abaixo:

Tabela 3 – Não Incidência do ICMS entre estabelecimentos do mesmo contribuinte

Sem aproveitamento de Crédito				
UF origem	UF destino	Valor da Operação	Alíquota	Imposto a pagar
MS	RS	R\$10.000	0,00%	0

Fonte: Elaborado pelo Autor

Não existe, aqui, incidência do imposto. Logo, não há imposto a pagar, tornando-se desnecessário saber base de cálculo, alíquota e demais elementos que fariam parte do montante a pagar. Para as próximas operações com essa mercadoria também não haverá direito ao crédito, tendo em vista que ele não existe e a mercadoria seguirá para o seu destino sem essa tributação.

Assim que a mercadoria chegar ao destino, a apuração do imposto nas próximas etapas será dessa forma:

Tabela 4 – Apuração do ICMS no destino (Não Incidência na origem)

Mercadoria chega no Destino						
UF origem	UF destino	Valor da Operação	Alíquota	Imposto a pagar	Credito	Saldo
RS	RS	R\$15.000	18,00%	R\$2.700	R\$0	R\$2.700

Fonte: Elaborado pelo Autor

A mercadoria chegou ao Rio Grande do Sul e foi vendida internamente pelo valor de R\$ 15.000,00, com uma alíquota de 18%, o que gera um imposto a pagar de R\$ 2.700,00.

Porém, não há um crédito fiscal originado da operação anterior, o que cria um saldo de R\$ 2.700,00, representado pela diferença entre R\$ 2.700,00 e R\$ 0,00. Logo, o imposto pertencente ao Estado do Rio Grande do Sul é R\$ 2.700,00. A carga tributária total dessa operação é R\$ 2.700,00, porém esse valor **não será repartido** entre os Estados do Mato Grosso do Sul (R\$ 0,00) e Rio Grande do Sul (R\$ 2.700,00).

Nessa metodologia o imposto pertence totalmente ao Estados onde ocorrerá a circulação da mercadoria, entendida tal circulação como a troca de titularidade dela, conforme a teoria sistemática do direito tributário, já explicada anteriormente.

4.1.3 Resumo dos valores

O quadro abaixo demonstra os valores pertencentes a cada Estado nas duas possibilidades (**incidência e não incidência**):

Tabela 5 – Comparativo Incidência x Não Incidência

ESTADO	Com aproveitamento de Crédito		Sem aproveitamento de Crédito	
	MS	RS	MS	RS
VALORES	R\$1.200,00	R\$1.500,00	R\$0,00	R\$2.700,00
TOTAL	R\$2.700,00		R\$2.700,00	

Fonte: Elaborado pelo Autor

Uma das vantagens na opção sem aproveitamento de crédito é o não pagamento no momento da transferência, permitindo que o **caixa da empresa não seja afetado** no momento em que ainda não houve a venda. Imagine uma empresa que transfere cerca de R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais) a cada mês, em mercadorias, e sendo necessário desembolsar 1.200.000,00 (um milhão e duzentos mil reais) para pagar um imposto de uma “venda” que sequer ocorreu, mas nessa hipótese o imposto só será pago quando realmente ocorrer a troca da titularidade da mercadoria.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os tribunais superiores pacificaram o tema sobre a não incidência de ICMS no deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, independente de estarem localizados em Estados diferentes da Federação.

Ao mencionar 'Estados distintos', o Supremo Tribunal Federal toca em questão sensível na ótica dos Estados, pois a produção de uma mercadoria em determinado local do país, com a transferência para estabelecimento distribuidor do mesmo contribuinte em outro local, acarretaria a própria transferência do montante da arrecadação, levando um Estado a potencialmente arrecadar mais em relação a outros. Numa perspectiva mais otimista, isso pode vir a estimular Estados a reduzirem suas alíquotas de ICMS em relação aos demais, na tentativa de atraírem novos estabelecimentos, e, em consequência, obterem para si maior arrecadação.

Mesmo que a jurisprudência tenha uniformizado o tema e com isso tente harmonizar a dissonância entre o estabelecido na Constituição Federal e a legislação complementar (a Lei Complementar 87/96), interpretando-a conforme a Constituição, ainda permite que haja diversa possibilidade interpretativa na qual, segundo a conveniência, os contribuintes poderiam transferir mercadorias para outros estabelecimentos, suas filiais, apropriando-se de créditos nestas operações, obedecendo ao que está regido na legislação nacional, o que financeiramente pode até ser mais vantajoso para alguns (depende de uma série de outros fatores), do que a não incidência pura e simplesmente do imposto.

Vislumbrando-se que a própria Ação Declaratória nº 49 não venha a ser conhecida, se for pelo caminho da manifestação da Procuradora-Geral de Justiça, muito provavelmente a Lei Complementar 87/96 permanecerá hígida, possibilitando aos contribuintes que utilizem a sistemática da não cumulatividade na saída de mercadorias entre seus estabelecimentos. Porém, caso venha a ser julgada improcedente, o efeito negativo poderá levar ao afastamento da validade dos dispositivos da LC 87/96, forçando a alteração das leis ordinárias estaduais em todo o país, o que se sabe, não é tarefa fácil, nem mesmo desejada, especialmente no caso de um imposto que significa muito em termos arrecadatários para Estados e Municípios.

Acaba sendo mais prudente a atual posição dos tribunais, permitindo que os contribuintes que desejam questionar a incidência de ICMS nestes casos possam fazê-lo, valendo a decisão entre as partes, ou seja, entre os Estados e os contribuintes que sejam partes naquela impugnação judicial específica.

Deve-se ter em mente que a fixação desse entendimento pelos Tribunais pode ensejar relativa

insegurança jurídica para os fiscos estaduais, naqueles casos em que houve autuações pelo não pagamento de ICMS no deslocamento de mercadorias entre contribuintes, porém o que mais se verifica são lançamentos relativos à incorreta base de cálculo do imposto e, por consequência, o errôneo aproveitamento de créditos no conta corrente contábil, em vez da alegação de contribuintes pela não incidência do ICMS.

O que fica claro enquanto se discorre sobre este assunto é que o princípio da não cumulatividade para o ICMS não é a tônica a ser considerada quando se trata da incidência deste imposto no mero deslocamento entre contribuintes, meramente aplicando-se o aproveitamento de créditos em cada etapa do sistema produtivo, senão a atenção aos termos consagrados no art. 155, II, da Constituição Federal, numa interpretação sistemática do Direito Tributário.

Nesse viés interpretativo ora exposto, deixa-se de lado a ideia de um simples raciocínio de mera subsunção da regra ao fato ocorrido na vida real, para um modelo de interpretação e tributação que concretize os valores e princípios constitucionais, pacificando alguns conflitos.

6 REFERÊNCIAS

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. **ABNT NBR 6022**: Informação e documentação: Artigo em publicação periódica técnica e/ou científica: Apresentação. Rio de Janeiro. 2018.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. **ABNT NBR 6028**: Informação e documentação: Resumo: Apresentação. Rio de Janeiro. 2003.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. **ABNT NBR 14724**: Informação e documentação: Trabalhos acadêmicos: Apresentação. Rio de Janeiro. 2011.

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7ª Ed., rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário – Três modos de pensar a tributação**: Elementos para uma teoria sistemática do Direito Tributário. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial - Direito de Empresa**. Vol. 2, 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

-
- MORAES GODOY, Arnaldo Sampaio de. **Fundamentos Históricos e Conceituais do Código Tributário Nacional**: Rubens Gomes de Sousa, suas cartas, suas ideias, seu projeto. RDIET, Brasília, V. 15, nº 1, p. 43-94, Jan-Jun/2020. Disponível em: <<https://portalrevistas.ucb.br/index.php/RDIET/article/view/10687/6964>>. Acesso em: 27 set 2020.
- ORIGEM da Palavra. **Artigos e consultas sobre as origens das palavras, pra quem tem bom humor e sde de conhecimento**. Disponível em: <<https://origemdapalavra.com.br/palavras/operacao/>>. Acesso em: 15 set 2020.
- PEREIRA, Luciano de Almeida. **Leis Tributárias - ICMS** (Leis Especiais comentadas para Concursos). São Paulo: Rideel, 2016.
- SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. **Recurso Especial 32.203-RJ**. Relator Ministro Miguel Luiz Pereira, RSSTJ, a. 4, (12): 71-86, setembro 2010. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2010_12_capSumula166.pdf>. Acesso em: 12 set 2020.
- SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. **Recurso Especial 1.125.133-SP**. Relator Ministro Luiz Fux, j. em 25/08/2010. DJ 10/09/2010. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=11739381&num_registro=200900339844&data=20100910&tipo=5&formato=PDF>. Acesso em: 13 out 2020.
- SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Ação Declaratória nº 49**. Relator Ministro Edson Fachin, em tramitação. Manifestação da PGR em 19/04/2019. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15339942037&ext=.pdf>>. Acesso em: 30 out 2020.
- SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Agravo de Instrumento AI 605950-MG**, Relator Ministro Sepúlveda Pertence, j. em 26/09/2006, DJ 09/10/2006. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/despacho34806/false>>. Acesso em: 13 out 2020.
- SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 596.983-MG**. Relator Ministro Eros Grau, J. 12/05/2009, 2ª T, DJE de 29/05/2009. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=594744>>. Acesso em: 29 out 2020.
- SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Recurso Extraordinário 540.829-SP**. Relator Ministro Gilmar Mendes. J. em 11/09/2014. DJ: 18/11/2014. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7261072>>. Acesso em: 29 out 2020.
- SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Plenário Virtual. **Recurso Extraordinário com Agravo nº 1255885-MS**, Relator Ministro Dias Toffoli, julgado em 15/08/2020. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=5854428&numeroProcesso=1255885&classeProcesso=ARE&numeroTema=1099#>>. Acesso em: 12 set 2020.
-

UFS - Universidade Federal de Sergipe. **A TRIBUTAÇÃO na História do Brasil, Aula 20.** Temas de História Econômica. Disponível em: <https://www.cesadufs.com.br/ORBI/public/uploadCatalogo/10370606032012Temasde_Historia_Economica_Aula_20.pdf.> Acesso em: 27 set 2020.