



**FUNDAÇÃO ESCOLA SUPERIOR DO MINISTÉRIO PÚBLICO**  
**FACULDADE DE DIREITO**

**RUTH AMARAL SCHNEIDER**

**A INEXIGIBILIDADE DO ICMS COBRADO SOBRE A REMESSA DE  
MERCADORIAS QUE FOREM POSTERIORMENTE OBJETO DE ROUBO APÓS A  
SAÍDA DO ESTABELECIMENTO DO VENDEDOR**

Porto Alegre

2021

**RUTH AMARAL SCHNEIDER**

**A INEXIGIBILIDADE DO ICMS COBRADO SOBRE A REMESSA DE  
MERCADORIAS QUE FOREM POSTERIORMENTE OBJETO DE ROUBO APÓS A  
SAÍDA DO ESTABELECIMENTO DO VENDEDOR**

Trabalho de conclusão de curso apresentado como requisito para obtenção de título de Bacharel em Direito, na Faculdade de Direito da Fundação Escola Superior do Ministério Público do Rio Grande do Sul.

Orientador: Prof. Dr. Gustavo Masina  
Coorientador: Prof. Dr. Augusto Tanger Jardim

Porto Alegre

2021

FACULDADE DE DIREITO DA FUNDAÇÃO ESCOLA SUPERIOR DO MINISTÉRIO PÚBLICO

CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

DIRETORIA

Gilberto Thums – Diretor da Faculdade

Luiz Augusto Luz – Coordenador do Curso

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação  
CIP-Brasil. Catalogação na fonte  
Faculdade de Direito da Fundação Escola Superior do Ministério Público

Amaral Schneider, Ruth

A inexigibilidade do ICMS cobrado sobre a remessa de mercadorias que forem posteriormente objeto de roubo após a saída do estabelecimento do vendedor / Ruth Amaral Schneider. -- Porto Alegre 2021.

56 f.

Orientador: Gustavo Masina; coorientador: Augusto Tange Jardim.

Trabalho de conclusão de curso (Graduação) -- Faculdade de Direito da Fundação Escola Superior do Ministério Público, Curso de Direito - Bacharelado, Porto Alegre, BRRS, 2021.

1. Fato Gerador. 2. Icms. 3. Roubo. 4. Mercadoria. 5. Saída Jurídica. I. Masina, Gustavo, orient. II. Tange Jardim, Augusto, coorient. III. Título.

**Faculdade de Direito da Fundação Escola Superior do Ministério Público**

Inscrição Estadual: Isento  
Rua Cel. Genuíno, 421 - 6º, 7º, 8º e 12º andares  
Porto Alegre - RS- CEP 90010-350  
Fone/Fax (51) 3027-6565  
e-mail:[fmp@fmp.com.br](mailto:fmp@fmp.com.br)  
home-page:[www.fmp.edu.br](http://www.fmp.edu.br)

**RUTH AMARAL SCHNEIDER**

**A INEXIGIBILIDADE DO ICMS COBRADO SOBRE A REMESSA DE  
MERCADORIAS QUE FOREM POSTERIORMENTE OBJETO DE ROUBO APÓS A  
SAÍDA DO ESTABELECIMENTO DO VENDEDOR**

Trabalho de conclusão de curso apresentado como requisito para obtenção de título de Bacharel em Direito, na Faculdade de Direito da Fundação Escola Superior do Ministério Público do Rio Grande do Sul.

Aprovado em: 12 de julho de 2021.

**BANCA EXAMINADORA:**

---

Prof. Dr. Gustavo Masina (Orientador)

---

Prof. Frederico Loureiro de Carvalho Freitas –

---

Prof. Juliano Madalena –

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço ao meu orientador, Professor Gustavo Masina, e meu coorientador, Professor Augusto Tanger, não só pelo auxílio na estruturação e realização da monografia, mas por serem figuras marcantes na minha formação acadêmica, sendo excelentes professores e profissionais do direito.

Agradeço à minha família por sempre incentivar o meu crescimento profissional, em especial aos meus pais que me apoiaram em todas as minhas decisões.

Agradeço, por fim, ao meu namorado, Kelvin, por estar ao meu lado e me demonstrar que sou capaz.

## RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo analisar a possibilidade de exclusão de incidência do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias (ICMS) sobre mercadorias que forem objeto de roubo em trânsito entre os estabelecimentos do vendedor e comprador. A partir disso, serão averiguadas as disposições gerais acerca da regra-matriz, fato gerador e obrigação tributária, assim como as peculiaridades do tributo em questão. A justificativa verifica-se na importância de analisar as disposições feitas pelos Entes federados sobre o tributo, pois estes fixaram a saída física das mercadorias como fato gerador do tributo, sem considerar inúmeras situações em que não há qualquer proveito econômico para o sujeito, contrário ao entendimento do direito tributário que considera que fato gerador de imposto deve recair sempre sobre uma manifestação de capacidade contributiva. Inicialmente buscou-se analisar de maneira exaustiva todos os conceitos básicos do direito tributário, e fazer uma análise conjunta dos mesmos, para ser possível identificar o momento de nascimento destes. Após, passou-se para uma análise da diferença constante entre saída física e saída jurídica, essencial para conclusão acerca da incidência do tributo. Por fim, procedeu-se análise do entendimento da jurisprudência, o qual se mostra em consonância com a doutrina. Conclui-se que há necessidade de saída jurídica da mercadoria, isto é, uma transmissão de titularidade concretizada com a tradição do bem móvel, para possibilitar a exigência de pagamento do tributo. Ou seja, existindo roubo das mercadorias após a remessa dos bens e anterior a tradição dos mesmos, não deverá ser exigido do contribuinte que este arque com o ônus fiscal do ICMS. Para a realização da pesquisa utilizar-se-á o método hipotético dedutivo, e possuindo como método de procedimento o monográfico. A pesquisa será abordada qualitativamente, com caráter exploratório, utilizando-se de pesquisa bibliográfica, prioritariamente, por meio de doutrina, normas constitucionais e infraconstitucionais.

**Palavras-chave:** Fato gerador. ICMS. Roubo. Mercadorias. Saída jurídica.

## ABSTRACT

This paper aims to analyze the possibility of excluding the Goods and Services Tax (ICMS) on goods subject to theft in transit between the seller's and buyer's establishments. For this, we will analyze the general provisions regarding such rules, the taxable event, the obligation to pay said tax, and the characteristics of this tax in question. It is essential to analyze the provisions regarding the tax, as they established the sending of the goods as a taxable event without considering numerous situations in which there is no economic benefit for the subject. This contrasts with the tax law's understanding that a taxable event must always fall on a manifestation of contributory capacity. Initially, an exhaustive analysis was made of all the basic tax law concepts to identify the moment they initiated. Then, we analyzed the difference between physical and legal sending of the goods, essential for determining the incidence of taxes. Finally, there was an analysis of the understanding of jurisprudence, which is in line with the doctrine. It is concluded that there is a need for a legal sending of the goods, a transfer of ownership carried out with the movable property, to enable the tax payment. In other words, if there is theft of goods after the goods have been shipped and prior to their transference, the taxpayer should not be required to bear the ICMS tax burden. The hypothetical deductive method will be used, as well as the monographic method of procedure. The research will be analyzed qualitatively, with an exploratory character, using primarily bibliographical research through doctrine, constitutional and infra-constitutional norms.

**Keywords:** Generating Factor. ICMS [Goods and Services Tax]. Robbery. Cargo. Legal sending.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>8</b>
<b>2 A TRIBUTAÇÃO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS .....</b>	<b>11</b>
2.1 ANÁLISE PELA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA .....	12
2.2 DISPOSIÇÕES GERAIS SOBRE O FATO GERADOR .....	18
2.3 DISPOSIÇÕES GERAIS SOBRE O ICMS .....	26
<b>3 INOCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DO ICMS.....</b>	<b>33</b>
3.1 DIFERENÇA ENTRE SAÍDA FÍSICA E SAÍDA JURÍDICA DA MERCADORIA...34	
3.2 INOCORRÊNCIA DA SAÍDA JURÍDICA DA MERCADORIA ROUBADA E A NÃO INCIDÊNCIA DO TRIBUTO.....	39
3.3 ANÁLISE DO ENTENDIMENTO DOS TRIBUNAIS .....	44
<b>4 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>49</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>52</b>

## 1 INTRODUÇÃO

A Constituição Federal<sup>1</sup> em seu artigo 155, inciso II conferiu aos Estados o poder de instituir impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias, ou seja, através de lei ordinária e observadas as diretrizes constitucionais, o Ente Federado deve dispor sobre a incidência do ICMS.

O legislador, na esfera estadual, equivocou-se ao determinar como fato gerador do tributo em questão a saída física das mercadorias, sendo necessário a concretização da compra e venda através da tradição dos bens móveis para nascimento do fato gerador, e conseqüentemente, tornando o contribuinte obrigado a arcar com o ônus fiscal. Desta forma, como será visto, em caso de roubo das mercadorias anterior a tradição, e não existindo a saída jurídica, não poderá o sujeito ativo exigir do contribuinte o montante do tributo.

O trabalho apresenta alta relevância, pois considerando que a Constituição Federal ao determinar a incidência do tributo sobre as operações de circulação de mercadorias deixou margem para os Estados fixarem momento de ocorrência do fato gerador. Ocorre que, os Entes Federados, ao disporem sobre o tributo, fixaram a saída física das mercadorias, sem considerar inúmeras situações em que não há qualquer proveito econômico para o sujeito, sendo que o direito tributário considera que fato gerador de imposto deve recair sempre sobre uma manifestação de capacidade contributiva, ou seja, deve resultar em benefício econômico. Ademais, a justificativa verifica-se na importância da identificação de mais uma situação em que o contribuinte resta prejudicado perante o Fisco de acordo com a legislação, porém a doutrina e a jurisprudência possuem entendimento diverso, como restará demonstrado.

Assim, a presente monografia visa demonstrar a possibilidade de exclusão da incidência do ICMS sobre a remessa de mercadorias que forem posteriormente roubadas após a saída do estabelecimento do vendedor, diante da não concretização do fato gerador do imposto em questão. Isto é, através dos conceitos básicos do direito tributário, perceber-se-á que o tributo não é devido, pois sequer o fato gerador foi constituído, e há nascimento da obrigação tributária. Cabendo ainda,

---

<sup>1</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2021a]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 28 jun. 2021.

delimitar o posicionamento doutrinário e jurisprudencial, de modo a ser capaz de concluir por uma possível não incidência do tributo.

Desta forma, o presente trabalho desenvolveu-se visando encontrar resposta para a existência de possibilidade de exclusão da incidência do ICMS sobre mercadorias roubadas após a saída do estabelecimento do vendedor. E diante do problema de pesquisa apontado, espera-se verificar que o fato gerador do ICMS se concretiza com a transferência da titularidade da mercadoria, sendo assim, caso estas forem roubadas, o fato gerador não irá se concretizar, e o tributo não poderá ser exigido.

Para uma melhor análise, dividir-se-á o trabalho em dois capítulos, sendo o primeiro (capítulo 2) intitulado “A tributação sobre operações relativas à circulação de mercadorias”, dedicado a esclarecer e fixar os conceitos gerais do direito tributário, tais como regra-matriz, fato gerador, obrigação tributária, lançamento e crédito tributário. Além de explicar os vocábulos básicos tributários, caberá ao capítulo demonstrar sua formação e interligação entre eles, sendo essencial para entendimento da conclusão. Por fim, o capítulo se dedica a demonstrar todas as características e peculiaridades do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias, como por exemplo os princípios basilares que devem ser respeitados e o momento de seu surgimento.

Dessa forma, objetiva-se no capítulo 3, intitulado de “Inocorrência do fato gerador do ICMS”, examinar a diferença entre a saída física e a saída jurídica para o direito tributário, e a essencialidade de saída jurídica para consumir nascimento de fato gerador do ICMS. Bem como, restar claro que, em se tratando de situação de roubo, não existirá a tradição do bem vendido, sendo impossível a efetivação da saída jurídica tributária. Ao final do capítulo, busca-se explorar o entendimento da jurisprudência sobre o tema, restando demonstrado que esta possui o mesmo entendimento que a doutrina, de que se tratando de casos de roubo das mercadorias, anterior a tradição, não há saída jurídica, e que o tributo não será devido, pois não há consumação de fato gerador.

Para a realização da pesquisa utilizar-se-á o método hipotético dedutivo, e possuindo como método de procedimento o monográfico. A pesquisa será abordada qualitativamente, com caráter exploratório, utilizando-se de pesquisa bibliográfica, prioritariamente, por meio de doutrina, normas constitucionais e infraconstitucionais. Dessa forma, partir-se-á do dos conceitos gerais do direito tributário, abordando as

características do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias, para, ao final, compreender a não formação do fato gerador do tributo, o qual possibilita a exigência do mesmo.

Portando, espera-se com este trabalho restar claro os reais significados dos vocábulos tributários e as peculiaridades do tributo, bem como, conseqüentemente, entender que não há sequer formação de fato gerador do ICMS quando a mercadoria é objeto de roubo após a saída do estabelecimento do vendedor, não devendo o tributo ser exigido do contribuinte nestes casos.

## 2 A TRIBUTAÇÃO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS

O presente estudo, dedicado à análise de aplicação do ICMS, isto é, a tributação incidente sobre operações relativas à circulação de mercadorias, traz como fato gerador do tributo a saída da mercadoria do estabelecimento comercial do contribuinte. Considerando que o fato gerador é a efetiva ocorrência do fato descrito na norma<sup>2</sup>, ou seja, concretização de uma hipótese de incidência descrita pelo legislador, este será examinado em situação específica para conclusão de incidência ou não do tributo.

Para que possamos verificar a aplicação do tributo na situação fática, deverá ser abordado previamente os conceitos gerais do direito tributário, tais como regra-matriz de incidência tributária, obrigação tributária, fato gerador, lançamento, crédito tributário e as disposições gerais do tributo em questão – Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação.

A regra-matriz de incidência tributária nada mais é do que a previsão abstrata de situação à qual se atribui efeito jurídico de gerar obrigação de pagar, ou seja, ocorrendo fato que se enquadre na descrição da hipótese de incidência, haverá concretização de fato gerador, e por consequência, formação de relação jurídica. Ao analisar a regra-matriz percebe-se que esta é norma de conduta, disciplinando a relação do Estado com o contribuinte<sup>3</sup>, ao passo que ocorrendo a subsunção de fato com a norma, há regulação automática do vínculo obrigacional tributário.

O entendimento do mecanismo da regra-matriz é essencial para a formação do conceito do fato gerador, o qual torna possível a incidência e, a posterior, cobrança do tributo no caso concreto. Sendo o fato gerador consequência do enquadramento de fato universal na situação descrita pelo legislador, originando uma obrigação jurídica tributária.

Assim, cabe a este capítulo a exposição dos conceitos gerais do direito tributário, e sua aplicação no tributo em questão. Para que possamos, posteriormente, realizar uma análise detalhada da possibilidade de não

---

<sup>2</sup> ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. **Curso de Direito Tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2017. p. 164.

<sup>3</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 378.

enquadramento da norma em fato, fazendo com que a obrigação tributária não seja gerada e o tributo não possa ser cobrado.

## 2.1 ANÁLISE PELA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

A regra-matriz de incidência tributária é “a subsunção do fato à norma, o que poderia ser um simples fato da vida assume a qualidade de fato jurídico gerador de obrigação tributária”<sup>45</sup>, ou seja, na hipótese da regra-matriz há previsão de fato, enquanto a consequência regula vínculo obrigacional tributário. Ocorrendo enquadramento de fato à esta consequência, há o surgimento de obrigação tributária.

Verifica-se que a regra-matriz é composta por duas etapas, antecedente e consequente, dentro destas existem ainda aspectos necessários para enquadramento dos fatos na norma. Na hipótese (antecedente), há descrição de um fato (aspecto material), condicionado no tempo (aspecto temporal) e no espaço (aspecto espacial). Já na consequência, analisa-se mais dois aspectos, sujeitos ativo e passivo da relação jurídica tributária (aspecto pessoal) e os critérios estabelecidos para cálculo do montante devido, ou seja, a base de cálculo e a alíquota (aspecto quantitativo).

Como bem leciona Paulo de Barros Carvalho, a “conjunção desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exhibir, na sua plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão de incidência tributária”<sup>6</sup>. Entretanto, salienta-se que não há obrigatoriedade de que estes cinco aspectos constem na lei de modo expresso, portanto, deverá o aplicador analisar a lei e identificar os aspectos.

Deste modo, a lei, ao instituir tributo, estabelece previsão abstrata da situação e atribui efeito jurídico à esta hipótese, devendo existir distinção clara entre estes dois pontos. A hipótese de incidência integra o antecedente e o fato gerador é a própria situação que atrai a incidência da norma, ou seja,

---

<sup>4</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. *E-book*.

<sup>5</sup> Citações diretas que não contém número de páginas foram retiradas de documentos não paginados.

<sup>6</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 263.

[...] o fato gerador da obrigação tributária não passa de um acontecimento social a que a ordem jurídica, através da categoria lei, atribui o efeito de fazer nascer para uma pessoa o dever jurídico de pagar um tributo e a correlata prerrogativa de ser exigido o seu cumprimento pelo sujeito pretensor.<sup>7</sup>

Entretanto, o Código Tributário Nacional é equivocado, em diversos trechos legislativos, no teor de seus artigos, ao aplicar o conceito de fato gerador. Percebe-se que o legislador ao determinar a hipótese de incidência acaba utilizando a expressão “fato gerador” no teor da norma. Por exemplo, o artigo 43 do CTN<sup>8</sup> estabelece que o fato gerador do IRPF (Imposto de Renda Pessoa Física) é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, contudo, ao analisar a previsão, nota-se que a expressão carrega o significado de hipótese de incidência.

Diante da equivocada aplicação do vocábulo na norma, deve restar claro o real significado de fato gerador. Existem dois momentos lógicos, em um primeiro momento há descrição de fato potencialmente capaz de gerar uma obrigação, e posteriormente, ocorre o fato. Geraldo Ataliba ressalta em sua obra que, caso este fato apresente “as características antes hipoteticamente descritas (previstas) na lei, então determina o nascimento de uma obrigação tributária [...]”<sup>9</sup>.

Portanto, a hipótese de incidência é mero conceito legal, formulado pelo legislador, o qual faz uma abstração de um fato qualquer, ocasionando a instituição de tributo. Ao passo que, o fato gerador é a subsunção entre hipótese descrita na lei e o fato universal, ou seja, é a efetiva realização da previsão legal.

Restando clara a distinção entre o plano normativo e o plano fático, pontua-se sobre a incidência e a não incidência, ou seja, se há efetiva subsunção entre o fato universal e a norma. A incidência é o fenômeno de adequação da situação de fato à previsão normativa, onde “o que poderia ser um simples fato da vida assume a qualidade de fato jurídico gerador de obrigação tributária”<sup>10</sup>. Já a não incidência é determinada pela exclusão, sendo esta consequência da definição de situações de

<sup>7</sup> BRITO, Edvaldo. **Direito tributário e constituição**: estudos e pareceres. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2016. *E-book*.

<sup>8</sup> “Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica” (BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, [2007]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm). Acesso em: 28 jun. 2021).

<sup>9</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009. p. 55.

<sup>10</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. *E-book*.

incidência, sendo assim, diz respeito ao que se situa fora dos limites da norma. Isto é, a não incidência se caracteriza pelo não enquadramento de fato universal em hipótese estabelecida pelo legislador. Podendo ser por escolha do legislador, optando por deixar tal fato fora da incidência ou por não serem cogitados como geradores de uma obrigação tributária.

Além das hipóteses de não incidência, definidas por exclusão conforme demonstrado acima, há situações em que não será cobrado o tributo, são elas a imunidade e a isenção tributária. Na imunidade o Poder Público quer tributar, mas não pode em decorrência de previsão constitucional, e na isenção o Poder Público pode tributar, mas não o faz, em decorrência de lei ordinária.

A imunidade é uma limitação constitucional ao poder de tributar do Estado, isto significa que a Constituição não permite que seja exercida a competência tributária diante de determinadas pessoas ou sobre certas situações<sup>11</sup>, conforme leciona Alexandre Rossato da Silva Ávila.

Já na isenção o tributo é devido, entretanto não pode ser exigido por força de norma. Ocorre o fato gerador do tributo, ou seja, há fato universal que se coaduna com hipótese de incidência, mas o contribuinte é dispensado do pagamento (obrigação tributária principal) por lei que outorga a isenção.

Portanto, na isenção há nascimento da obrigação tributária, mas o pagamento não é exigido por força de lei, à medida que na imunidade não há formação desta obrigação em decorrência da limitação imposta constitucionalmente.

Definido os casos em que há ou não incidência, necessário pontuar que a Constituição Federal outorga aos entes políticos a edição de leis que instituem tributos, ou seja, a criação de tributos pode ser traduzida na descrição hipotética de fatos, originando a obrigação tributária, caso estes fatos venham a ocorrer. Ressalta-se que estas pessoas públicas políticas, detentoras da competência tributária, devem sempre respeitar o princípio da legalidade, previsto no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal<sup>12</sup>, por mais que estas possuam libertada de criar determinados

---

<sup>11</sup> ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. **Curso de Direito Tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2017. p. 99.

<sup>12</sup> “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça [...]” (BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2021a]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 28 jun. 2021).

tributos e definir o seu alcance. Logo, além de análise da incidência, deverá o ente, respeitar as regras de competência e o princípio da legalidade.

Respeitado o princípio da legalidade tributária, deverá o tributo ser instituído mediante lei, a qual deverá indicar, ainda que de forma implícita, todos os aspectos da situação fática. Sendo assim, para que a norma tributária possa determinar o surgimento e o conteúdo da obrigação tributária, esta deverá conter

[...] qual a situação geradora da obrigação tributária (aspecto material), onde a sua ocorrência é relevante (aspecto espacial) e quando se deve considerar ocorrida (aspecto temporal), bem como quem está obrigado ao pagamento (aspecto pessoal: sujeito passivo), em favor de quem (aspecto pessoal: sujeito ativo), e qual o montante devido (aspecto quantitativo).<sup>13</sup>

Diante da análise dos aspectos, percebe-se que a lei instituidora de tributo além de definir hipótese de incidência, em seu antecedente, prescreverá uma obrigação em seu consequente. Pode-se dizer que a norma tributária será impositiva quando esta apresentar os cinco aspectos distribuídos no antecedente e no consequente.

No antecedente, o aspecto material descreverá a conduta ou estado do sujeito, identificado pelo verbo utilizado na descrição do fato, por exemplo auferir renda, ou então ser proprietário de imóvel urbano. Já o aspecto espacial determinará local onde se considera ocorrido o nascimento da obrigação tributária, que deverá coincidir com a própria eficácia territorial da lei. Por fim, o aspecto temporal indica o momento no qual se considera nascida esta obrigação.

Descrito o aspecto material delimitado pelos aspectos espacial e temporal, surge “relação jurídica mediante a qual um sujeito possui o direito de exigir o tributo e outro sujeito, o dever de pagá-lo (aspecto subjetivo), apontando-se o valor da prestação correspondente (aspecto quantitativo)”<sup>14</sup>. O aspecto pessoal determina as partes que integram a obrigação tributária, e se dividem em dois sujeitos, o ativo que é o titular do direito de exigir do sujeito passivo o pagamento de tributo.

O sujeito ativo é aquele titular da capacidade tributária, é pessoa que detém a aptidão para arrecadar e fiscalizar a exigência fiscal. Já o sujeito passivo responderá pelo débito inerente à obrigação tributária, e se subdivide em

---

<sup>13</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. *E-book*.

<sup>14</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. *E-book*.

direto/contribuinte, ou seja, é quem protagoniza o verbo descrito na hipótese de incidência, e o indireto/responsável que é eleito pela lei para responder pelo pagamento do tributo, mesmo este não participando da relação jurídico tributária.

Por fim, o aspecto quantitativo, que integra o consequente da regra-matriz, determinará o valor a ser desembolsado pelo sujeito passivo. Este valor é calculado através de duas grandezas, a base de cálculo e a alíquota, a qual a primeira destina-se a mensurar a expressão econômica do fato, e a segunda é uma fração da primeira.

A base de cálculo é a dimensão legal da materialidade do tributo, “é um fator individual de determinação de grandeza de cada débito”<sup>15</sup>, desta forma, deve manter relação com a hipótese de incidência. Já a alíquota é uma ordem de grandeza exterior e genérica, estabelecida objetivamente por lei. A combinação entre o numérico individual (base de cálculo) e o específico (alíquota) permite uma fixação exata de débito consequente da obrigação tributária.

Delimitados os aspectos da hipótese de incidência, salienta-se a necessidade de que todos sejam abarcados pelo legislador, pois estes são integrantes de uma mesma norma tributária impositiva e, assim, partes indissociáveis de um todo único para que a obrigação tributária possa ser gerada e o tributo possa ser cobrado. Portanto, como bem leciona Gustavo Masina “a descrição de um fato na hipótese normativa torna-o jurídico, atribuindo-lhe, assim, os efeitos (jurídicos) prescritos no consequente da norma”<sup>16</sup>.

Isto é, vínculo obrigacional tributário nasce da ocorrência de fato universal que corresponde rigorosamente à descrição formulada pela hipótese de incidência legal, e a partir de seu nascimento, surge o dever de aplicação dos efeitos previstos no consequente. Conforme conclui Ataliba,

A configuração do fato (aspecto material), sua conexão com alguém (aspecto pessoal), sua localização (aspecto espacial) e sua consumação num momento fático determinado (aspecto temporal), reunidos unitariamente determinam inexoravelmente o efeito jurídico desejado pela lei: **criação de uma obrigação jurídica concreta, a cargo de pessoa determinada, nem momento preciso.**<sup>17</sup> (grifo nosso).

---

<sup>15</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009. p. 116.

<sup>16</sup> MASINA, Gustavo. **Sanções Tributárias: definição e limites**. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 95.

<sup>17</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009. p. 69.

A previsão abstrata legal, exclusivamente, não tem o condão de gerar a obrigação tributária, existindo a necessidade de efetiva ocorrência no mundo fático, de evento concreto previsto na norma<sup>18</sup>, conforme já visto. Há uma efetiva subsunção entre o fato universal e a hipótese de incidência.

Para que ocorra este enquadramento do caso concreto à norma em abstrato, o fato deverá corresponder completamente e rigorosamente à descrição que a legislação faz. Sendo satisfeitos os requisitos da regra-matriz por um fato ocorrido no plano fático, se diz como ocorrida a subsunção.

Caracterizada a incidência e ocorrida a subsunção, nascerá um fato típico e imponível, apto a gerar efeitos jurídicos. Este fato imponível é fato jurídico, para o direito tributário, não se pode caracterizar como ato jurídico, pois o sujeito passivo, ao realizar fato, não desejou efeito jurídico tributário, a prática foi indiferente à incidência de regramento tributário.

A vontade do sujeito passivo apenas compõe o antecedente da hipótese de incidência, pois existe enquadramento do fato à previsão, em momento algum há uma vontade do sujeito, mas sim uma indiferença deste. Para o direito tributário é irrelevante a vontade das partes na produção de negócios jurídicos e relevante apenas a vontade da lei, que toma esse ato unilateral como fato na hipótese de incidência<sup>19</sup>.

Importante destacar a existência de diferença entre obrigação tributária e o crédito tributário em si, onde o primeiro nasce com o enquadramento de situação fática em hipótese normativa, ou seja, com o surgimento do fato gerador, teremos assim a obrigação tributária. Já o crédito tributário é decorrente do lançamento, “que tem na hipótese a baliza da aplicação da norma”<sup>20</sup>, ou seja, constituído fato gerador, e formada a relação jurídica tributária, caberá à autoridade administrativa exigir o cumprimento do dever jurídico previsto na norma. Portanto, percebe-se que o surgimento do crédito tributário está condicionado à existência da obrigação tributária, o qual será tratado em seguida.

Em resumo, a obrigação tributária é uma relação jurídica formada entre duas partes, Estado e contribuinte, constituída a partir da ocorrência do fato gerador, em

---

<sup>18</sup> ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. Plataforma Minha Biblioteca.

<sup>19</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009. p. 72.

<sup>20</sup> BRITO, Edvaldo. **Direito tributário e constituição: estudos e pareceres**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2016. *E-book*.

virtude da qual o sujeito ativo pode exigir do sujeito passivo o adimplemento de determinada prestação tributária<sup>21</sup>. Bem como, esta apresenta dois pressupostos, “a norma legal que descreve o fato gerador seria o pressuposto formal da obrigação tributária, enquanto o próprio fato gerador seria o pressuposto material daquela obrigação”<sup>22</sup>.

Dessa forma, possível concluir que deverá o legislador, mesmo que de forma implícita, atentar-se aos cinco aspectos da regra-matriz (aspectos material, temporal, espacial, pessoal e quantitativo), para que, ocorrendo fato universal que se enquadre perfeitamente na previsão da hipótese de incidência, há formação de fato gerador do tributo, que permite que o sujeito ativo imponha o cumprimento de obrigação prevista no consequente da norma e, conseqüentemente, a obrigação tributária estará gerada. Diante da análise minuciosa da regra-matriz e seus aspectos, da hipótese de incidência e fato imponible, e da origem da obrigação tributária, passa-se assim para análise do fato gerador, o qual permite a concepção de crédito tributário, através de lançamento.

## 2.2 DISPOSIÇÕES GERAIS SOBRE O FATO GERADOR

Conforme bem pontuado anteriormente, a criação de fato gerador dá-se em decorrência de enquadramento de fato universal em todos os elementos descritos na hipótese de incidência. Em outros termos, para que ocorra o fenômeno da subsunção, deverá acontecer uma perfeita adaptação do fato ao modelo ou paradigma legal.

Segundo Paulsen “para que incida a norma, é imprescindível e basta que ocorra o que ela prevê como situação geradora da obrigação tributária; nada mais, nada menos”<sup>23</sup>. Isto é, ocorrendo a subsunção perfeita entre fato e norma, há formação de fato gerador e a obrigação tributária estará constituída.

Percebe-se que o nascimento de obrigação tributária e a formação de relação jurídica entre os sujeitos são conseqüências diretas da concepção do fato gerador. Não restam dúvidas de que o tributo só poderá ser exigido (obrigação

---

<sup>21</sup> ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. Plataforma Minha Biblioteca.

<sup>22</sup> ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. Plataforma Minha Biblioteca.

<sup>23</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. *E-book*.

tributária principal) se o fato praticado pelo contribuinte se enquadrar nos aspectos previstos na legislação, que nada mais é do que a criação de fato gerador tributário.

Ao passo que a obrigação tributária nasce com o surgimento de fato gerador, esta se extinguirá juntamente com o crédito dela decorrente, ou seja, adimplida a obrigação prevista no consequente da norma, a relação jurídica das partes cessa. Entretanto, salienta-se que esta obrigação tributária se divide em duas, uma principal e uma acessória, sendo a existência da segunda independente da primeira.

A obrigação principal surge com a efetiva ocorrência do fato gerador, que nada mais é do que uma obrigação pecuniária, e a acessória decorre apenas de legislação tributária, envolvendo prestações, positivas ou negativas. Quer dizer, “qualquer situação que imponha a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal”<sup>24</sup> gera a obrigação acessória.

Podemos citar como exemplo clássico de obrigação acessória a declaração de bens e rendimentos, mesmo que não exista tributo a ser pago. Ou seja, para o direito tributário, a obrigação acessória possui existência própria e autônoma, podendo o contribuinte ser obrigado ao cumprimento de obrigação principal, acessória ou as duas em conjunto.

Havendo o descumprimento da acessória, o CTN determina que ela deverá ser convertida em obrigação principal, assim dizendo, o que antes era destituído de valor patrimonial, passa a ser obrigação pecuniária. A multa imposta no descumprimento desta obrigação será cobrada e exigida como tributo, devendo existir previsão legal em estrito senso.

Sendo assim, constata-se que o fato gerador da obrigação principal é o fato previsto na hipótese de incidência, onde “o mandamento que era abstrato, virtual, torna-se atuante e incide”<sup>25</sup>. Após a incidência, produzirá efeitos, instaurando as relações jurídicas. Já o fato gerador de obrigação acessória, por mais que possua definição no artigo 115 do CTN<sup>26</sup>, este decorre apenas de prescrições legislativas imperativas<sup>27</sup>, como afirma Sacha Coêlho.

---

<sup>24</sup> ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. **Curso de Direito Tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2017. p. 169.

<sup>25</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 616.

<sup>26</sup> “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” (BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui

O CTN prevê, em seu artigo 116<sup>28</sup> o momento da ocorrência do fato gerador, e ainda, para maior especificidade, separa em duas situações distintas, podendo estes serem fatos jurídicos já regulados noutra ramo do Direito ou então serem fatos da vida valorados pela lei tributária<sup>29</sup>. O inciso I, regula as situações de fato, onde ocorridas as circunstâncias materiais necessárias, para que produzidos os efeitos previstos pela norma, considera-se constituído o fato gerador. Podemos citar como exemplo de fato valorado pelo direito tributário, o fato gerador de impostos sobre ganho de capital, onde o CTN acabou por atribuir uma relevância jurídica.

Já o inciso II, afirma que em se tratando de situações jurídicas, ocorre fato gerador desde o momento em que constituída definitivamente a situação, nos termos do direito aplicado, para melhor ilustração da previsão, pode-se citar o fato gerador sobre herança, situação que já é regulada pelo direito das sucessões, sendo assim, com a abertura da sucessão pela morte do *de cuius*, considera-se ocorrido fato gerador do tributo.

Entretanto, para que o inciso II do artigo 116 do CTN produza seus efeitos, o artigo subsequente<sup>30</sup> determina que os atos/negócios jurídicos condicionais serão determinados perfeitos e acabados em duas situações: se a condição é suspensiva, desde o momento de seu implemento, e se a condição é resolutória, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.

---

normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, [2007]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm). Acesso em: 28 jun. 2021).

<sup>27</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 617.

<sup>28</sup> “Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: I – tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios; II – tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável” (BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, [2007]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm). Acesso em: 28 jun. 2021).

<sup>29</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 617.

<sup>30</sup> “Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados: I – sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento; II – sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio” (BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, [2007]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm). Acesso em: 28 jun. 2021).

Portanto, tratando-se de situação de compra e venda, há necessidade de prévia constituição de contrato entre as partes, onde será combinada a entrega do produto. Percebe-se que, neste caso, o fato gerador do tributo está condicionado à entrega do bem, isto é, a compra e venda se perfectibiliza através da tradição real da coisa vendida, se esta condição não é cumprida, o fato gerador não é originado, a obrigação tributária não é gerada, e a relação jurídica tributária entre as partes não existe.

Esta circunstância singular (tradição de coisa móvel, no exemplo acima referido) que permite entender a previsão constante no artigo 105 do CTN, que prevê “A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116”<sup>31</sup>. Em outros termos, o fato gerador pendente é aquele cuja ocorrência tenha iniciado, mas não tenha finalizado nos termos do 116 do CTN<sup>32</sup>, em verdade o que está pendente é a finalização do negócio jurídico, e não o fato gerador do tributo.

Além de análise do momento de formação do fato gerador, este possui diferentes classificações, definidas conforme o momento da sua ocorrência, ou então conforme configurem atividade do Estado ou situação relativa ao próprio contribuinte. Quanto ao momento de sua ocorrência, este possui três classificações, são elas: instantâneos, continuados ou de período.

Os instantâneos são fatos isolados que ocorrem em um determinado momento, como por exemplo a saída do produto industrializado do estabelecimento industrial. Já os continuados são caracterizados por uma situação jurídica que se perpetua no tempo, é o caso de posse de um imóvel. Por fim, o fato gerador de período é aquele que a situação composta por diversos fatos, devendo estes serem analisados em conjunto, como acontece com os rendimentos anuais da pessoa física.

Referente à segunda classificação, conforme configurem atividade do Estado ou situação relativa ao próprio contribuinte, estes são divididos em apenas

---

<sup>31</sup> “Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116” (BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, [2007]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm). Acesso em: 28 jun. 2021).

<sup>32</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 620.

duas espécies, o vinculado, o qual é “realizado pela própria Administração, como a prestação de serviço de recolhimento de lixo (taxa de lixo)”<sup>33</sup>, e o não vinculado, onde o fato diz respeito apenas ao contribuinte. Referente à segunda espécie, se enquadra o caso do ICMS, pois o próprio sujeito passivo promove a saída de mercadoria do estabelecimento, não envolvendo a Administração para realização do fato gerador. Portanto, o fato gerador do ICMS pode ser classificado como instantâneo e não vinculado.

Entendido o funcionamento do nascimento do fato gerador, e a real necessidade de enquadramento dos aspectos previstos na norma, passamos a analisar sobre o crédito tributário, o qual transforma esta relação entre os sujeitos em uma efetiva obrigação do contribuinte.

Após a formação de fato gerador, há crédito tributário, o qual trata-se de uma consequência prevista na norma, ou seja, é regramento previsto no consequente da regra-matriz. Esta dívida tributária já existe logo após a constituição da obrigação tributária pelo fato gerador, entretanto pode-se afirmar que ela é ilíquida e inexigível<sup>34</sup>, conforme afirma Marcus Abraham.

Tornar-se-á exigível o crédito a partir de atividade da Administração tributária, a qual procede o lançamento da dívida. Esta atuação, que é uma efetiva condição para que um crédito tributário já existente possa ser exigido, é caracterizada

[...] por uma série de providências que o Código Tributário Nacional alinhou como sendo a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido, a identificação do sujeito passivo e, até, a aplicação de penalidades cabíveis.<sup>35</sup>

Sendo assim, não poderá a Administração exigir o crédito tributário sem a sua prévia constituição. Em outras palavras, esta deverá analisar a norma jurídica que descreve a figura de um fato em conjunto com o fato universal praticado pelo contribuinte, para que possa realizar o lançamento, e tornar o crédito exigível.

---

<sup>33</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. *E-book*.

<sup>34</sup> ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. Plataforma Minha Biblioteca.

<sup>35</sup> BRITO, Edvaldo. **Direito tributário e constituição: estudos e pareceres**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2016. *E-book*.

O processo fiscal como um todo abrange o procedimento administrativo do lançamento e o procedimento jurisdicional do contencioso. O procedimento administrativo de lançamento é restrito a fase oficiosa, na qual o Estado emite uma declaração de vontade, de maneira unilateral, manifestando formalmente a constituição de obrigação tributária acertada pelo lançamento.

Já a fase contenciosa depende da iniciativa do contribuinte,

[...] quando este, não se conformando com a pretensão jurídica formulada pelo Fisco na fase oficiosa, contesta-a ativamente, passando à condição de parte e não mais de simples auxiliar, como seria na fase oficiosa na qual seu papel seria o de prestar informações impostas pela lei.<sup>36</sup>

Para Edvaldo Brito, o procedimento de lançamento do crédito somente é concluído quando o crédito está definitivamente constituído, tornando-se irreversível na esfera administrativa, por preclusão do poder de impugnação, ou pelo julgamento do processo por decisão de que não caiba recurso<sup>37</sup>.

Após constituição definitiva do crédito, este poderá ser exigido. Salienta-se, novamente, que lançamento é essencial para que os tributos possam ser cobrados pela Administração, ainda que possam ser recolhidos pelo contribuinte antes de serem lançados.

Esta atividade administrativa, de atribuir exigibilidade ao crédito tributário, é vinculada e obrigatória, ou seja, não há nenhuma liberdade do administrador, este verificando a ocorrência de fato previstos no ordenamento jurídico capazes de dar nascimento à obrigação tributária, é compelido a constituir o crédito, através do lançamento<sup>38</sup>.

Na definição de Kiyoshi Harada, o lançamento pode ser traduzido na atuação de um agente capaz que

[...] procede a averiguação da subsunção do fato concreto à hipótese legal (ocorrência do fato gerador), a valoração dos elementos que integram o fato concreto (base de cálculo), a aplicação da alíquota prevista na lei para a

<sup>36</sup> BRITO, Edvaldo. **Direito tributário e constituição**: estudos e pareceres. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2016. *E-book*.

<sup>37</sup> BRITO, Edvaldo. **Direito tributário e constituição**: estudos e pareceres. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2016. *E-book*.

<sup>38</sup> ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. **Curso de Direito Tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2017. p. 213.

apuração do montante do tributo devido, a identificação do sujeito passivo, e, sendo o caso, a propositura de penalidade cabível.<sup>39</sup>

Há discussão doutrinária acerca da natureza jurídica do lançamento, se este é apenas declaratório ou constitutivo, o legislador brasileiro, com o intuito de superar esta discordância, “fixou-se na tese de que ele tem efeito meramente declaratório da obrigação tributária, mas constitutivo do crédito tributário”<sup>40</sup>. Isto é, o administrador, através de lançamento, declara a preexistência de obrigação tributária, que surgiu devido a ocorrência do fato gerador, e constitui o crédito tributário.

Embora o CTN disponha que o lançamento é ato privativo da administração, existem espécies tributárias em que o próprio contribuinte que tem o dever de identificar o fato gerador, aplicar a consequência da norma, calcular o valor devido e realizar o pagamento, sem qualquer interferência da Fazenda Nacional<sup>41</sup>, são os casos de lançamento por homologação.

O lançamento por homologação é uma dentre as três espécies de lançamento que o Código Tributário Nacional estabelece, este atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame pela autoridade administrativa, ocorrendo de maneira simultânea a atribuição de exigibilidade ao crédito e sua extinção através do pagamento. O lançamento por homologação também pode ser denominado de autolançamento, “na medida em que todo o procedimento é realizado pelo próprio contribuinte, cabendo à administração fazendária apenas sua homologação”<sup>42</sup>.

Logo, após o contribuinte promover a apuração de seu tributo, efetuar o recolhimento e informar posteriormente à Fazenda Pública, esta, ao tomar conhecimento do depósito da GIA/DCTF, deverá homologar tacitamente a atividade exercida pelo contribuinte. Não homologado o pagamento antecipado, por existir ausência de integral pagamento do tributo, por exemplo, abre-se oportunidade para lançamento de ofício feito pela administração para haver a eventual diferença.

---

<sup>39</sup> HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 29. ed. São Paulo: Atlas, 2020. Plataforma Minha Biblioteca.

<sup>40</sup> HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 29. ed. São Paulo: Atlas, 2020. Plataforma Minha Biblioteca.

<sup>41</sup> ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. **Curso de Direito Tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2017. p. 214.

<sup>42</sup> KFOURI JR., Anis. **Curso de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. Plataforma Minha Biblioteca. p. 243.

A segunda modalidade de lançamento prevista pelo CTN é por declaração ou misto, pois este procedimento é realizado tanto pelo contribuinte quanto pelo Fisco, sendo cada um responsável por uma etapa. Ao contribuinte cabe prestar “determinada informação à Fazenda que, com base nela, se encarregará de calcular o tributo devido, concluindo assim o lançamento tributário”<sup>43</sup>. Atualmente, esta modalidade de lançamento está em desuso, sendo mais comum a utilização de lançamento por homologação, já descrito, e por ofício.

Válido ressaltar que há distinção entre a obrigação acessória de apresentar declaração e o lançamento por declaração. A primeira é exigida por lei, e via de regra, é apresentada posteriormente ao recolhimento, já a segunda constitui o crédito tributário decorrente da obrigação tributária principal. Desta forma a entrega de declaração aos órgãos fazendários (obrigação acessória), por exemplo no caso de declaração de imposto de renda, não significa que este imposto é lançado através da modalidade de declaração, mas sim por homologação.

Por fim, o lançamento de ofício é realizado única e exclusivamente pela Administração, cabendo ao contribuinte apenas o pagamento em caso de concordância com o valor, ou então questionamento deste por meios legais. Esta modalidade recebe uma subdivisão entre o lançamento de ofício puro, como por exemplo o caso do IPTU, e a atuação da Fazenda quando o contribuinte, por inércia, omissão, interpretação ou erro, deixa de efetuar o lançamento ou efetua de forma incorreta, conforme conclui Anis Kfourir Jr. “essa modalidade de lançamento tem mais o intuito de corrigir o contribuinte do que de apurar o tributo originalmente”<sup>44</sup>.

O lançamento do crédito, em alguns casos, deverá ser formalizado através de documento, por exemplo, auto de infração, auto de lançamento, notificação fiscal ou carnê de pagamento. A forma é irrelevante, importando a notificação prévia do contribuinte, sob pena de nulidade do crédito, nos tributos lançados por ofício ou declaração<sup>45</sup>.

Sendo assim, conclui-se que a obrigação tributária nasce com a subsunção entre fato universal enquadrado nas hipóteses de incidência, dando origem ao fato gerador, e o crédito tributário nasce com o lançamento, restando claro a diferença

---

<sup>43</sup> KFOURI JR., Anis. **Curso de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. Plataforma Minha Biblioteca. p. 240.

<sup>44</sup> KFOURI JR., Anis. **Curso de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. Plataforma Minha Biblioteca. p. 243.

<sup>45</sup> ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. **Curso de Direito Tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2017. p. 214.

entre eles. Bem como, a relação jurídica entre as partes, da qual decorre a obrigação tributária, é extinta conjuntamente com o adimplemento do crédito tributário. Assim, passamos a análise de todos os conceitos tributários até o momento referidos aplicados ao tributo em questão, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços.

### 2.3 DISPOSIÇÕES GERAIS SOBRE O ICMS

A Constituição Federal outorgou, através do artigo 155, inciso II, aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituição do ICMS, sendo dever destas unidades federadas, mediante lei ordinária e observadas as diretrizes constitucionais dispor e instituir tributo sobre “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”<sup>46</sup>.

O fato gerador do tributo, pode ser simplificado em três categorias: circulação de mercadorias, prestação de serviços de transporte interestaduais e intermunicipais e prestação de serviços de comunicação. Em outras palavras, Roque Antonio Carrazza, aprofunda a questão e afirma que o ICMS hospeda pelo menos três impostos diferentes, são eles:

[...] (a) o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias (que compreende o que nasce da entrada de bens ou mercadorias importadas do exterior); (b) o imposto sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; e (c) imposto sobre prestações de serviços de comunicação.<sup>47</sup>

Por mais que tratem de três impostos diferentes referidos pela mesma nomenclatura, o presente trabalho trata exclusivamente sobre a circulação de mercadorias. Mas antes de adentrarmos mais nesta “categoria” do ICMS, abordaremos características gerais do imposto.

<sup>46</sup> “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 [...]” (BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2021a]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 28 jun. 2021).

<sup>47</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2020. p. 43.

O ICMS trata-se de imposto indireto, isto é, “uma vez que quem paga ao Fisco (contribuinte de direito) pode regularmente transmitir o respectivo ônus da carga fiscal [...] para um terceiro, que é consumidor final (contribuinte de fato)”<sup>48</sup>. Essa qualidade somente pode ser atribuída a um tributo o qual a própria lei prevê, estabelecendo expressamente que o valor do ICMS é incluído em sua base de cálculo.

Com base na regra-matriz do ICMS é possível identificar os cinco aspectos que permitem a sua incidência, no antecedente o material, temporal e espacial, e no consequente o quantitativo e subjetivo no consequente. Para análise da base cálculo do tributo necessário apenas identificação e análise de dois aspectos: material e quantitativo.

Através da conjugação de um verbo e seu respectivo complemento, será possível identificar o critério material, por exemplo circular mercadorias, realizando o fato previsto, o contribuinte deverá pagar o tributo, calculado através da base de cálculo e da alíquota, as quais compõe o critério quantitativo. Esta base de cálculo “deve corresponder à base econômica (ou quantificação econômica) do fato jurídico que desencadeou a relação jurídico-tributária: o preço da circulação da mercadoria [...]”<sup>49</sup>.

Conforme já mencionado, cabe a lei complementar fixar a base de cálculo do ICMS, a qual é responsável por mensurar a materialidade do tributo. Desta forma, o artigo 13 da LC nº 87/1996 (Lei Kandir)<sup>50</sup> cumpre este requisito, disciplinando que a base de cálculo varia conforme hipóteses legais de incidência.

---

<sup>48</sup> ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. Plataforma Minha Biblioteca.

<sup>49</sup> BERGAMINI, Adolpho. **ICMS**. 4. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020. *E-book*.

<sup>50</sup> “Art. 13. A base de cálculo do imposto é: I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação; II - na hipótese do inciso II do art. 12, o valor da operação, compreendendo mercadoria e serviço; III - na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço; IV - no fornecimento de que trata o inciso VIII do art. 12; a) o valor da operação, na hipótese da alínea a; b) o preço corrente da mercadoria fornecida ou empregada, na hipótese da alínea b; V - na hipótese do inciso IX do art. 12, a soma das seguintes parcelas: a) o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação, observado o disposto no art. 14; b) imposto de importação; c) imposto sobre produtos industrializados; d) imposto sobre operações de câmbio; e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras; VI - na hipótese do inciso X do art. 12, o valor da prestação do serviço, acrescido, se for o caso, de todos os encargos relacionados com a sua utilização; VII - no caso do inciso XI do art. 12, o valor da operação acrescido do valor dos impostos de importação e sobre produtos industrializados e de todas as despesas cobradas ou debitadas ao adquirente; VIII - na hipótese do inciso XII do art. 12, o valor da operação de que decorrer a entrada; IX - na hipótese do inciso XIII do art. 12, o valor da prestação no Estado de origem” (BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre

Isto é, deve existir uma correlação entre a base de cálculo (determinada por lei complementar) e a hipótese de incidência do tributo (determinada pela Constituição Federal), pois a base de cálculo é índice para identificação do aspecto material da hipótese, devendo esta ser fixada respeitando os princípios de proporcionalidade e razoabilidade, para que exista conformidade entre a Lei maior e a lei complementar.

Como bem salienta Carrazza “incumbe, pois, à base de cálculo especificar, em termos matemáticos, a hipótese de incidência do tributo”<sup>51</sup>. Caso a hipótese de incidência seja “vender mercadoria”, a base de cálculo somente poderá ser o “valor da venda realizada”.

Via de regra, a base de cálculo será o valor da própria operação, acrescido de seguros, juros, embalagem e demais despesas inerentes ao negócio, ressaltando-se que integra a base de cálculo do imposto o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle, podendo denominar este sistema de cálculo por dentro. Portanto, nestes casos, valor da operação será o preço de venda da mercadoria, sendo que este preço contempla os custos, as despesas e a margem de lucro do contribuinte<sup>52</sup>. Contudo,

[...] a base de cálculo poderá ser arbitrada quando não houver valor da operação ou esta for inferior ao valor de mercado e, neste caso, a base de cálculo será considerada como o preço corrente da mercadoria ou similar no mercado (pautas fiscais).<sup>53</sup>

Conforme já mencionado, o critério quantitativo da hipótese de incidência é formado por duas grandezas, a base de cálculo, que é uma grandeza variável conforme o valor da operação, e a alíquota, que é grandeza monetária fixada sobre as bases de cálculo.

As alíquotas do ICMS compreendem operações internas (dentro do Estado), ou operações interestaduais (entre dois Estados). Ressalta-se que as alíquotas internas não podem ser inferiores às fixadas para as operações interestaduais, salvo deliberação ao contrário.

---

prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Brasília, DF: Presidência da República, [1999]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm). Acesso em: 28 jun. 2021).

<sup>51</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2020. p. 99.

<sup>52</sup> BERGAMINI, Adolpho. **ICMS**. 4. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020. *E-book*.

<sup>53</sup> ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. Plataforma Minha Biblioteca.

Além de previsão de alíquotas diferentes em caso de remessa dentro do mesmo Estado, ou para outro Estado, existe o diferencial de alíquota nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final, neste caso haverá uma divisão de arrecadação entre os Estados, ao remetente caberá a alíquota interestadual, já ao destinatário caberá o imposto correspondente à diferença entre sua a alíquota interna e a alíquota interestadual<sup>54</sup>.

Ademais, as alíquotas do ICMS podem ser seletivas em função da essencialidade das mercadorias, conforme prevê o artigo 155, § 2º, inciso III, da CF<sup>55</sup>. A constituição reporta-se a seletividade utilizando a palavra “poderá”, ou seja, é faculdade do Estado aplicar o princípio da seletividade ou não, podendo preferir instituir o imposto com apenas uma alíquota para todos os produtos e serviços. Entretanto, caso exerçam “a opção pela seletividade, o critério, que é a essencialidade, este não é facultativo: sua adoção é obrigatória”<sup>56</sup>, como bem afirma Hugo de Brito Machado Segundo.

Dessa maneira, escolhendo o Estado fixar alíquota diferenciadas conforme o princípio da seletividade, deverá este basear-se na essencialidade do bem, determinando alíquota diferentes para mercadorias supérfluas ou essenciais. Caberá ao legislador declarar, à luz de critérios técnicos e dos aspectos sociais, o que seria uma mercadoria supérflua, devendo este olhar para a população em primeiro lugar<sup>57</sup>.

Além do princípio da seletividade, o ICMS atenderá ao princípio da não cumulatividade, o qual impõe que

[...] a cada etapa, na cadeia percorrida por um produto desde sua fabricação, importação ou extração da natureza, até o consumo, a tributação aconteça de modo a que se compensem ou abatam os montantes do mesmo tributo já incidentes em etapas anteriores.<sup>58</sup>

---

<sup>54</sup> ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. **Curso de Direito Tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2017. p. 365.

<sup>55</sup> “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...] § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: [...] III – poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços [...]” (BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2021a]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 28 jun. 2021).

<sup>56</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2018. *E-book*.

<sup>57</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 336.

<sup>58</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2018. *E-book*.

De maneira simplificada, em cada operação se abate o montante cobrado nas etapas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado. Assim, o montante suportado pelo contribuinte de fato do ICMS (agente da circulação no exercício de sua atividade) na aquisição de bens, autoriza o adquirente a se creditar do imposto, sem qualquer distinção, e deduzi-lo de suas operações tributadas<sup>59</sup>.

Por via de regra, os tributos são cobrados das pessoas que realizam fato universal que se enquadra na hipótese de incidência, ou seja, é cobrado do próprio contribuinte que realizou o fato imponible. Estes podem ser pessoas físicas ou jurídicas, desde que realizem, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadorias. Deverá o comerciante, ou empresário, apresentar as seguintes características para enquadramento no conceito de contribuinte: habitualidade na atividade exercida, a impessoalidade em relação à produção e à circulação de bens e serviços, e possuir o monopólio da informação, para o controle dos fatores de produção e circulação de bens e serviços<sup>60</sup>.

Entretanto, os tributos podem ser arrecadados por terceiros juridicamente relacionados com os contribuintes. Este recolhimento é denominado como responsabilidade tributária, o qual “foi criado com o objetivo de promover uma praticidade fiscal e ampliar o rol de devedores, de modo a garantir maior satisfação do crédito”<sup>61</sup>. Além da maior eficiência na cobrança do tributo, pode-se justificar o instituto da responsabilidade tributária diante da impossibilidade prática da cobrança em diversas situações, como por exemplo no caso de pequenos produtores.

Há duas modalidades do instituto, a primeira por transferência onde o dever de pagar o tributo é deslocado, pela ocorrência de novo fato, à uma pessoa do sujeito passivo indireto. Já na segunda modalidade, por substituição, o dever de pagar já nasce na pessoa do sujeito passivo indireto, por determinação legal.

Definidos os sujeitos da relação, há necessidade de identificação das obrigações de cada deles. Ocorrendo o fato imponible praticado pelo contribuinte, este deverá, no caso do ICMS, calcular o montante do tributo e antecipar o recolhimento do valor, pois trata-se de tributo lançado por homologação, também

---

<sup>59</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 487-488.

<sup>60</sup> PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. Plataforma Minha Biblioteca. p. 266-267.

<sup>61</sup> CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. Plataforma Minha Biblioteca. p. 515.

podendo ser chamado de autolancamento. Já ao sujeito ativo, cabe apenas averiguar a regularidade dos cálculos e do pagamento efetuado pelo contribuinte, caso concorde há homologação, caso não concorde, aplica as penalidades cabíveis, quando for o caso<sup>62</sup>.

Adentrando especificamente na circulação de mercadorias, uma das “categorias” do imposto em questão, devemos atentar à dois pontos, o conceito de mercadorias e de circulação para incidência do tributo.

Para que seja considerado mercadoria, deverá esta ter destinação comercial, com objetivo de venda ou revenda efetuada por comerciante. Além disto, mercadorias são “coisas móveis objeto de comércio, adquiridas para revenda até o consumidor final, realizada de forma habitual e com fins comerciais”<sup>63</sup> como bem afirma Marcus Abraham.

Referente à circulação, deve-se ter em mente que apenas incidirá o tributo quando a circulação gerar uma transferência de propriedade da mercadoria, não sendo suficiente apenas a saída física do bem móvel. Isto é, a circulação que enseja a incidência do ICMS é a movimentação econômica, assim, por exemplo, a remessa de produtos para uma exposição não ensejam a incidência do ICMS, pois, embora sejam mercadorias, não houve circulação do ponto de vista econômico. Como bem resume o ponto, Sasha Calmon Navarro Coêlho afirma que o “ICMS é imposto qualificado por relações jurídicas entre sujeitos econômicos [...]”<sup>64</sup>.

Por este mesmo motivo, não incide o tributo quando há incorporação de uma pessoa jurídica por outra, ainda que existam mercadorias no estoque da pessoa jurídica incorporada, ou seja, estas mercadorias em estoque estariam sendo transferidas para quem incorporou, mas as atividades societárias (cisão, fusão, incorporação) não podem tipificar operação mercantil, ou seja, constituem meras modificações patrimoniais<sup>65</sup>.

Em síntese, realizado fato impositivo pelo sujeito passivo, ocorrendo a subjunção do fato à hipótese de incidência, há fato gerador de tributo, e assim nasce a obrigação tributária. Com o surgimento da obrigação, há também formação de

---

<sup>62</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2020. p. 649.

<sup>63</sup> ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. Plataforma Minha Biblioteca.

<sup>64</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 322.

<sup>65</sup> PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. Plataforma Minha Biblioteca. p. 246.

relação jurídica tributária, entre o contribuinte e o Estado, no caso do ICMS, deverá o sujeito passivo lançar o tributo, e o sujeito ativo homologá-lo caso concorde com valor pago (lançamento por homologação), e a partir deste momento o crédito tributário torna-se líquido e exigível.

De maneira simplificada, deve ser percorrido este caminho para uma correta aplicação da legislação tributária. No entanto, há pequenos detalhes que devem ser analisados, principalmente no enquadramento de fato universal à hipótese prevista no antecedente da regra-matriz, para que se analise se ocorreu o nascimento do fato gerador, e assim é possível a cobrança do tributo. Dessa forma, no próximo capítulo analisar-se-á o momento da efetiva ocorrência do fato gerador do ICMS, bem como aplicação em caso de roubo das mercarias no trajeto entre vendedor e comprador.

### 3 INOCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DO ICMS

Posterior a definição concreta e exemplificada dos conceitos gerais do direito tributário, passa-se para uma análise mais aprofundada do tema, examinando o momento em que ocorre a efetiva formação do fato gerador do ICMS, se este concretiza-se apenas com a saída física da mercadoria ou necessária a saída jurídica desta. Bem como, analisar-se-á posicionamento da jurisprudência, inclusive dos Tribunais Superiores, em casos semelhantes para maior embasamento da não incidência em caso de roubo.

Ademais, possível perceber a necessidade de definição aprofundada dos conceitos referidos no capítulo anterior, principalmente do fato gerador, o qual possui aplicação equivocada pelo legislador, em diversas situações. Como bem pontua Paulo de Barros Carvalho, vemos reiteradamente o emprego do vocábulo fato gerador para se referir a “previsão legal do fato, elaboração tipicamente abstrata, que se situa no âmbito das ideias [...]”<sup>66</sup>, apesar disso, como bem já mencionado, o fato gerador é o efetivo acontecimento da previsão contida no antecedente da regra-matriz.

Além da aplicação equivocada da palavra, o fato gerador do ICMS possui algumas peculiaridades, estas definidas no CTN, em seu artigo 116 e 117, os quais preveem momentos de ocorrência distintas para cada caso, ou seja, deverá sempre atentar-se em qual é a situação para enquadramento na norma, e posteriormente verificação do tempo de nascimento do fato gerador.

Em um primeiro momento, será examinada a diferença entre a saída física e a saída jurídica para o direito tributário, utilizando-se não só de doutrinas, mas de entendimento firmado pelos Tribunais Superiores. Após, será demonstrada que apenas a saída jurídica é capaz de constituir o fato gerador do ICMS, e serão enquadrados os conceitos ao caso de roubo de mercadoria, para justificar a não formação de fato gerador. Por fim, analisar-se-á o atual posicionamento da jurisprudência.

Logo, o capítulo tem como objetivo a demonstração clara de não ocorrência do fato gerador em caso de roubo de mercadorias após a saída do estabelecimento do contribuinte. Isto é, através dos próprios conceitos e previsões do direito tributário

---

<sup>66</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 276.

se chegará em um resultado, tratando-se de conclusão legal, ou seja, dentro de todas as normas e princípios tributários, e possibilitando ao contribuinte, que sofre tal ato lesivo, o direito ao ressarcimento do valor do imposto.

### 3.1 DIFERENÇA ENTRE SAÍDA FÍSICA E SAÍDA JURÍDICA DA MERCADORIA

Conforme já referido anteriormente, nasce fato gerador tributário ao ocorrer concretamente fatos “com a consistência prevista na lei e revestido a forma prefigurada idealmente na imagem legislativa abstrata”<sup>67</sup>. De maneira simplificada, surgirá fato gerador da perfeita adaptação do fato ao modelo ou paradigma legal através da subsunção, como bem delimita Eduardo Sabbag<sup>68</sup>.

Para compreender o fato gerador do imposto e a essência tributária, em especial a materialidade da hipótese de incidência, os elementos integrantes da regra-matriz do ICMS devem ser analisados e aplicados de modo coerente e harmônico, existindo uma necessidade de restar claro o real sentido das palavras e expressões utilizadas pela Constituição Federal quando esta determina que a hipótese de incidência do ICMS sejam todas as operações relativas à circulação de mercadorias.

Embora fatos tributários, através da obrigação principal, envolvam sempre relações econômicas, o texto constitucional interpreta a circulação jurídica atrelada à mercadoria, esta como espécie do gênero produto, como um bem econômico que alguém produz para vender, para obtenção de lucro. Ou seja, a natureza mercantil de um produto está atrelada à destinação que se dá a este bem. Percebe-se que “bens negociados ou transmitidos por particulares, [...] sem implicar mercancia, e não sendo transacionados com habitualidade, não são qualificados como mercadoria”<sup>69</sup>, possível citar como exemplo caso de venda de automóvel por particular, que não se enquadra como mercadoria, já o mesmo ato praticado por fabricante ou concessionária, o bem é caracterizado como produto destinado a mercancia.

---

<sup>67</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009. p. 68.

<sup>68</sup> SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. *E-book*. p. 674.

<sup>69</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 14. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2018. p. 17.

Já a circulação é a passagem das mercadorias de uma pessoa para outra, devendo existir uma mudança de titularidade, isto é, uma movimentação com uma mudança de patrimônio. Relativamente à incidência de ICMS, não deve ter significado algum a circulação física dos bens (trânsito das mercadorias), nem mesmo a circulação econômica (alteração nas fases de produção, circulação e consumo), mas sim, exclusivamente, deverá ser relevante a circulação jurídica dos bens, a movimentação da titularidade<sup>70</sup>.

Por fim, operações é a prática de ato jurídico, é o verdadeiro fato juridicizado. Em outras palavras, a operação é o real fato tributado do ICMS, sendo a circulação e as mercadorias adjetivos e consequências da operação. Conforme leciona Sasha Calmon Navarro Coêlho

A palavra operação, utilizada no texto constitucional, garante assim que a circulação de mercadoria é adjetivação, consequência. Somente terá relevância jurídica aquela **operação mercantil que acarrete a circulação da mercadoria como meio e forma de transferir-lhe a titularidade**.<sup>71</sup> (grifo nosso).

Todos os vocábulos devem se enquadrar em uma situação específica e serem analisados em conjunto, para que possam ocasionar o real nascimento do fato gerador do ICMS. Quer dizer, os conceitos de “operação”, “circulação” e “mercadoria” devem permanecer vinculados, “devendo os intérpretes e os destinatários do ICMS compreendê-los na sua concepção jurídica para o efeito de caracterização de sua incidência”<sup>72</sup>.

Portanto, diante das alegações acima percebe-se que nem toda a circulação de mercadorias será capaz de gerar o nascimento do fato gerador do tributo. Por exemplo, não poderá a mercadoria ter destinação para uso pessoal, bem como a circulação não poderá ser mera saída física do bem móvel, mas sim, deverá existir a mudança da titularidade.

Isto é, a saída física da mercadoria do estabelecimento comercial não é a hipótese de incidência do ICMS, esta previsão apenas integra o aspecto temporal da regra-matriz, é apenas o instante em que a lei considera ocorrida a hipótese de

---

<sup>70</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 14. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2018. p. 16.

<sup>71</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 480.

<sup>72</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 14. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2018. p. 19.

incidência do ICMS<sup>73</sup>. Podemos citar como exemplo, em que ocorrida saída física, mas ausente a incidência do tributo, caso de incêndio do estabelecimento comercial, para evitar a destruição das mercadorias, o comerciante, com a ajuda de seus empregados, leva os bens móveis para a rua, percebe-se que houve a saída física da mercadoria, mas em momento algum houve mudança de titularidade.

Ainda, para restar claro que o fato imponible do ICMS não é a saída física, imagina-se situação em que ocorra inundação do estabelecimento comercial, onde as mercadorias são levadas para fora da estrutura física por força das águas (motivo de força maior), sem existir qualquer interferência humana. É evidente que não será devido o ICMS em decorrência de saída física.

Portanto, a saída física pode ser definida como a simples movimentação física da mercadoria, incorrendo qualquer operação mercantil<sup>74</sup>, isto é, esta integra o aspecto temporal do antecedente da regra-matriz, e terá importância se de fato concretizado fato gerador do tributo. Já a saída jurídica é a efetiva transferência de titularidade entre as partes que compõe o negócio de compra e venda, esta capaz de consumir o fato gerador, e fazer nascer a obrigação tributária.

Esta transferência da titularidade, para o direito civil, se concretiza com a imprescindível tradição do bem, a qual transforma direito pessoal em real. A entrega da mercadoria ao adquirente que produzirá a transferência do domínio e não a formalização de contrato de compra e venda. A tradição está prevista no artigo 1.267 do Código Civil<sup>75</sup>, e prevê que a mudança de titularidade não depende apenas do negócio jurídico, mas sim da efetiva tradição do bem.

Para Roque Antonio Carrazza,

A simples celebração do contrato de compra e venda de mercadorias não faz nascer o dever de pagar o ICMS. Tal dever só surgirá quando este contrato for executado, com a tradição, vale dizer, com a entrega efetiva das mercadorias.<sup>76</sup>

Deveria, portanto, a hipótese de incidência do tributo em questão ser a realização de operação mercantil, e não a saída física da mercadoria do

<sup>73</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2020. p. 53.

<sup>74</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2020. p. 53.

<sup>75</sup> “Art. 1.267. A propriedade das coisas não se transfere pelos negócios jurídicos antes da tradição” (BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Brasília, DF: Presidência da República, [2018]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110406compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm). Acesso em: 28 jun. 2021).

<sup>76</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2020. p. 57.

estabelecimento comercial. Logo, só poderia o ICMS ser exigido após a operação mercantil ter sido efetivamente consumada, ou seja, trata-se de imposto sobre atos jurídicos.

Resta enquadrada situação da compra e venda de mercadorias na previsão do inciso II do artigo 116 do CTN<sup>77</sup>, o qual impõe que a ocorrência do fato gerador das situações jurídicas se dá quando constituída definitivamente a situação. Portanto, reafirmamos que a concretização do fato gerador do ICMS se dá com a tradição dos bens móveis objetos do negócio jurídico.

Desta forma, o nascimento do dever de recolher o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias está ligado com o nascimento simultâneo dos seguintes pressupostos:

[...] (a) **a realização de operações** (negócios jurídicos) **mercantis**; (b) a **circulação jurídica** (transmissão da posse ou propriedade); (c) a **existência de mercadoria enquanto objeto da operação**; e (d) o **propósito de lucro imediato**, com a entrega (*tradictio*) da mercadoria.<sup>78</sup> (grifo nosso).

Ressalta-se que além de verificação da previsão contida no artigo 116 do CTN, deverá ser observada a norma do artigo 117, o qual determina que tratando-se de situação de compra e venda, o fato gerador do tributo está condicionado à tradição, a efetiva entrega da mercadoria ao comprador. Sem a realização desta condição, o fato gerador não nascerá e o tributo não poderá ser exigido do contribuinte.

Diante de toda análise feita acerca da saída física e jurídica da mercadoria, e qual destas é capaz de ocasionar fato gerador do ICMS, inquestionável a não exigência do tributo nos casos de remessa das mercadorias de um estabelecimento para outro da mesma pessoa jurídica, configurando apenas um autotransporte. Entendimento este que resta sedimentado tanto pela doutrina quanto pela jurisprudência dos Tribunais Superiores.

<sup>77</sup> “Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: [...] II – tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável” (BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, [2007]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm). Acesso em: 28 jun. 2021).

<sup>78</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2020. p. 60.

O STJ, em 1996, através da Súmula nº 166<sup>79</sup>, firmou entendimento de que “não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”. Já em 2010, sob o rito dos Recursos Repetitivos (Tema nº 259<sup>80</sup>), definiu que o ICMS não deve incidir sobre o mero deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, em razão da ausência de circulação, para fins de transferência de propriedade.

O Exmo. Sr. Ministro Luiz Fux, relator do recurso representativo da controvérsia (Recurso Especial nº 1.125.133<sup>81</sup>), pontuou em seu voto que

[...] o deslocamento de bens ou mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, por si, não se subsume à hipótese de incidência do ICMS, porquanto, para a ocorrência do fato impositivo é imprescindível a circulação jurídica da mercadoria com a transferência da propriedade.

Ademais, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do ARE 1.255.885<sup>82</sup>, reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada, e no mérito reafirmou a jurisprudência dominante sobre a matéria, firmando a tese de que “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” (Tema nº 1.099)<sup>83</sup>.

<sup>79</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 166**. Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, [1996]. Disponível em: [https://www.stj.jus.br/docs\\_internet/revista/electronica/stj-revista-sumulas-2010\\_12\\_capSumula166.pdf](https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/electronica/stj-revista-sumulas-2010_12_capSumula166.pdf). Acesso em: 28 jun. 2021.

<sup>80</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Tema nº 259**. Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, [2010b]. Disponível em: [https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas\\_repetitivos/pesquisa.jsp?&l=1&i=259&tt=T](https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?&l=1&i=259&tt=T). Acesso em: 28 jun. 2021.

<sup>81</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.125.133/SP**. Recorrente: IBM Brasil-Indústria Máquinas e Serviços Limitada. Recorrido: Fazenda do Estado de São Paulo. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, 10 de setembro de 2010a. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/websecstj/cgi/revista/REJ.cgi/ITA?seq=999174&tipo=0&nreg=200900339844&SeqCgrmaSessao=&CodOrgaoJgdr=&dt=20100910&formato=PDF&salvar=false>. Acesso em: 28 jun. 2021.

<sup>82</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário com Agravo nº 1.255.885**. Recorrente: Ana Fumie Yokoyama e outro(a/s). Recorrido: Estado de Mato Grosso do Sul. Relator: Ministro Dias Toffoli, 25 de junho de 2020a. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15344403863&ext=.pdf>. Acesso em: 28 jun. 2021.

<sup>83</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Tema nº 1.099**. 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. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, [2020c]. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=585>

Não restam dúvidas que há consenso entre a doutrina e a jurisprudência no sentido de que necessária “a circulação econômica e, primordialmente, a jurídica, que se perfazem somente quando ocorre alteração na titularidade da mercadoria ou serviço”<sup>84</sup>. Isto é, não é qualquer circulação de mercadorias que autoriza a cobrança do ICMS, mas apenas aquela em que ocorra a transferência onerosa da titularidade das mercadorias (circulação jurídica).

### 3.2 INOCORRÊNCIA DA SAÍDA JURÍDICA DA MERCADORIA ROUBADA E A NÃO INCIDÊNCIA DO TRIBUTO

Quando tratamos de direito tributário, deve-se ter sempre em mente de que fato gerador de imposto deve recair sobre uma manifestação de capacidade contributiva, um fato que resulta necessariamente em benefício econômico, ou fato que enuncia criação ou existência de riqueza. Não faz sentido algum “eleger como fato tributável, uma conduta ou uma ação do indivíduo das quais não resultasse nenhuma repercussão econômica”<sup>85</sup>, deve-se observar sempre a capacidade contributiva.

Logo, o contribuinte deverá apenas ter a obrigação de pagar tributo sobre ato em que houve benefício econômico. Por exemplo, a transmissão de bens imóveis é tributada, pois há repercussão econômica, a aquisição de renda é tributada, pois dela resulta alteração patrimonial positiva, a operação de circulação de mercadorias é tributada, pois esta decorre de ato jurídico de natureza mercantil.

Ilógico pensar que o legislador pretendeu cobrar tributo sobre o simples deslocamento físico de mercadorias, sem mudança de titularidade, sem agregar valor ao bem, e sem qualquer importância econômica. Desta forma, deverá operação de circulação de mercadorias, como ensejadora de fato gerador do ICMS, se ajustar aos requisitos de repercussão jurídica e econômica<sup>86</sup>, como bem salienta Deonísio Koch.

Em momento algum deverá a mera saída física do bem originar cobrança do tributo. Isto é, a “inexistência de mutação patrimonial não materializa o ICMS por não

---

4428&numeroProcesso=1255885&classeProcesso=ARE&numeroTema=1099. Acesso em: 28 jun. 2021.

<sup>84</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 485.

<sup>85</sup> KOCH, Deonísio. **Manual do ICMS**: teoria e prática. 5. ed. Curitiba: Juruá, 2017. p. 77.

<sup>86</sup> KOCH, Deonísio. **Manual do ICMS**: teoria e prática. 5. ed. Curitiba: Juruá, 2017. p. 78.

tipificar a realização de “operações jurídicas”, mas simples circulações físicas que sequer denotam relevância para o Direito<sup>87</sup>. Assim como, os vocábulos “operação”, “circulação” e “mercadorias” deverão ser analisados e interpretados simultaneamente para aplicação da legislação tributária.

Restando claro, que apenas a saída física dos bens não é capaz de gerar a obrigação tributária principal, ou seja, só incidirá tributo em situações de circulação jurídica, e que esta é condicionada a entrega do bem através de tradição. Analisar-se-á situação específica, em que as mercadorias são roubadas, para verificação de ocorrência da saída jurídica.

Imagina-se situação hipotética em que pessoa jurídica de direito privado realiza atividade de produção e comercialização de mercadorias (enquadrado requisito de atividade mercantil, em que os bens possuem características de mercadorias). Finalizada a produção, após realização de contrato de compra e venda com a entidade compradora, a empresa faz a remessa destes bens mercantis. Para a legislação tributária, a mera saída física do bem já possui condão de promover a obrigação de pagamento do ICMS. Entretanto, conforme visto, o tributo deveria ser devido somente após a tradição das mercadorias ao adquirente.

Contudo, voltando a situação hipotética, após a saída física, no trajeto entre a empresa vendedora e a empresa compradora, o caminhão que realiza o transporte é assaltado, e as mercadorias são roubadas. Percebe-se que neste caso as mercadorias jamais chegarão ao destinatário, isto significa que o fato gerador do ICMS não vai se concretizar através da tradição, como determina o artigo 1.267 do Código Civil.

O contrato de compra e venda, ainda que perfeito, não é capaz de transferir a propriedade das coisas móveis, ou seja, “o comprador, ao concluir o contrato de compra e venda, não se torna imediatamente proprietário da coisa, mas, apenas, credor do vendedor da entrega desta mesma coisa”<sup>88</sup>. Isto é, assim como a mera saída física, a simples celebração do contrato não faz nascer a obrigação de pagar tributo, o qual será devido quando o contrato for executado e concluído com a tradição.

---

<sup>87</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS**: teoria e prática. 14. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2018. p. 28.

<sup>88</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2020. p. 56.

Para a legislação tributária, o ICMS é devido diante apenas da saída física, mas equivocado o legislador neste ponto. Mesmo que se tenha contrato firmado de compra e venda, mesmo que a mercadoria já esteja no trajeto da entrega, a compra e venda não se concretizou, e o tributo não será devido, pois a saída jurídica não aconteceu.

Em recente decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal, alguns dispositivos da Lei Kandir (Lei Complementar nº 87/1996) foram julgados inconstitucionais, um dos quais previa a saída física das mercadorias como fato gerador do ICMS. Foi ajuizada Ação Declaratória de Constitucionalidade pelo governador do Rio Grande do Norte, visando que o Tribunal declarasse constitucionais os artigos 11, §3<sup>o</sup><sup>89</sup>, II, 12, I<sup>90</sup>, e 13, §4<sup>o</sup><sup>91</sup>, da lei em questão, pois existe ainda divergência entre o Judiciário e o Legislativo quanto à interpretação dos dispositivos, de forma que, embora o texto da lei diga que há incidência do tributo na transferência de mercadorias do mesmo titular, o Judiciário possuía entendimento pela não incidência.

<sup>89</sup> “Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é: [...] § 3º Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte: I - na impossibilidade de determinação do estabelecimento, considera-se como tal o local em que tenha sido efetuada a operação ou prestação, encontrada a mercadoria ou constatada a prestação; II - é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular; III - considera-se também estabelecimento autônomo o veículo usado no comércio ambulante e na captura de pescado; IV - respondem pelo crédito tributário todos os estabelecimentos do mesmo titular” (BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Brasília, DF: Presidência da República, [1999]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm). Acesso em: 28 jun. 2021).

<sup>90</sup> “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 [...]” (BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Brasília, DF: Presidência da República, [1999]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm). Acesso em: 28 jun. 2021).

<sup>91</sup> “Art. 13. A base de cálculo do imposto é: § 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é: I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria; II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento; III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente” (BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Brasília, DF: Presidência da República, [1999]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm). Acesso em: 28 jun. 2021).

Por mais que os Tribunais Superiores já tivessem entendimento firmado em relação necessidade de circulação jurídica das mercadorias para que exista incidência do ICMS, a legislação permanecia contrária, e desta forma, em 19 de abril de 2021, proferida decisão acerca da ADC nº 49<sup>92</sup>, a qual manteve a linha dos julgados anteriores (pendente trânsito em julgado da ADC em questão).

A pretensão do requerente se sustentou na declaração de constitucionalidade de dispositivos da Lei Kandir conforme o entendimento de que a expressão “circulação de mercadorias” foi interpretada, pelo legislador ordinário, como circulação econômica e não jurídica. Entretanto, conforme já referido, a matéria foi objeto de análise no julgamento do ARE 1.255.885/MS (Tema nº 1.099), onde se definiu que não há incidência de 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, isto é, não restam dúvidas de que os Tribunais Superiores entendem ser necessária a saída jurídica dos bens para incidência do tributo em questão.

A operação somente poderá ser tributada quando envolver transferência da titularidade, a qual não pode ser apenas física e econômica, mas também jurídica. Desta forma, interpretados os referidos artigos segundo a Constituição Federal, chegou-se à conclusão de que interpretar que a circulação meramente física ou econômica de mercadorias gera obrigação tributária é inconstitucional. Assim sendo, a circulação de mercadorias que gera incidência de ICMS necessariamente é a jurídica, restando declarados inconstitucionais os artigos em questão.

Além disso, deve ser levado em consideração que neste caso hipotético narrado, trata-se de uma venda com uma entrega futura, a qual é realizada em momento posterior à efetivação do contrato de compra e venda, isto é, o negócio jurídico somente poderá ser considerado finalizado para fins de incidência do tributo com a transferência da titularidade, e não no momento em que firmado o contrato, conforme já referido. Reitera-se que “o negócio estará concluído, e apto a produzir seus efeitos tributários, quando houver a efetiva transferência da titularidade da

---

<sup>92</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 49**. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, [2021b]. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15346309843&ext=.pdf>. Acesso em: 28 jun. 2021.

coisa comercializada, tratando-se de condição suspensiva<sup>93</sup>, conforme prevê o artigo 117 do CTN, o qual determina que se existindo condição suspensiva, o negócio jurídico reputa-se perfeito e acabado, desde o momento de seu implemento, se tratando de compra e venda esta será condicionada a entrega da mercadoria.

Ocorre que, nestes casos de roubo, deverá o vendedor, que sofreu o ato ilícito, registrar perante as autoridades policiais, para que se comprove que as mercadorias de fato foram roubadas, e que a situação não possui envolvimento de nenhuma das partes que firmaram o contrato de compra e venda. Faz-se necessário apresentação de boletim de ocorrência do roubo, para que o contribuinte possa reaver o valor pago do ICMS.

Desta forma, com o registro do ato ilícito, poderá a empresa privada (contribuinte do imposto) requerer judicialmente o reconhecimento do direito de não incidência do tributo sobre as mercadorias que foram roubadas. Após da decretação do direito, ou seja, a comprovação de que houve recolhimentos indevidos, o contribuinte faz jus à declaração do direito de optar pela compensação administrativa do indébito tributário após o trânsito em julgado, onde o sujeito ativo deverá se abster de opor qualquer óbice ao creditamento do imposto.

Portanto, se não há crédito (diante do roubo das mercadorias), não há débito a ser suportado pelo contribuinte na saída de mercadoria que vier a extraviar-se, sob pena de violação ao princípio da não-cumulatividade. Este princípio consagra, assim, o entendimento de que o ônus fiscal do imposto deve ser suportado pelo consumidor final, mediante a plena repercussão do encargo financeiro do tributo incidente na operação. Assim sendo, o princípio será violado, pois o ônus do tributo não vai ser suportado pelo consumidor final, mas pelo contribuinte que deverá arcar com o prejuízo de suas mercadorias roubadas e o imposto que será cobrado mediante apenas a saída física.

É irrelevante para tipificar a hipótese de incidência do imposto o fato físico da saída da mercadoria do estabelecimento, isto é, não são relevantes para incidência do tributo

As mercadorias que são furtadas ou roubadas do estabelecimento, ou retiradas em razão de incêndio, enchentes etc.; o veículo que é objeto de

---

<sup>93</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS**: teoria e prática. 14. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2018. p. 30.

teste pela via pública (pelo cliente da empresa); e a simples exposição de mercadorias na calçada ou na rua [...].<sup>94</sup>

Considerando que o roubo constitui caso fortuito e força maior suficiente para excluir a responsabilidade civil de direito privado, por coerência, deve afastar também a responsabilidade tributária, desobrigando o contribuinte de arcar com os valores referentes ao ICMS.

Conforme salienta Carrazza,

[...] se a saída da mercadoria fosse realmente a hipótese de incidência do imposto em pauta, o comerciante furtado em mercadorias [...] teria não só de suportar os prejuízos, como pagar o ICMS devido por elas. E mais: se não levasse a *notitia criminis* ao conhecimento da autoridade fazendária estaria praticando uma evasão tributária, já que estaria escondendo do Fisco a ocorrência do fato imponible do ICMS.<sup>95</sup>

Resta evidente que o ICMS é tributo incidente sobre negócios jurídicos, realizados por produtores, industriais ou comerciantes, implicando necessariamente uma mudança onerosa de titularidade das mercadorias, e para que se considere ocorrido o fato imponible é indispensável que o negócio jurídico seja finalizado<sup>96</sup>.

Deste modo, deve o contribuinte ser obrigado ao pagamento do tributo, caso o fato gerador tenha se concretizado através da tradição da mercadoria ao comprador. Ou seja, o fato gerador do ICMS somente se efetiva após a circulação jurídica da mercadoria vendida, a qual não se verifica quando o produto é roubado antes da entrega ao adquirente.

Percebe-se que a doutrina é uníssona na conclusão de não incidência do tributo quando não há circulação jurídica do bem fruto de operação mercantil. Passa-se assim para análise de entendimento da jurisprudência.

### 3.3 ANÁLISE DO ENTENDIMENTO DOS TRIBUNAIS

Diante de toda estrutura lógica realizada, para ilustrar situação de não ocorrência de fato imponible do tributo, com fundamentação doutrinária e legal (através de união de artigos do Código Tributário Nacional e Código Civil), analisar-

<sup>94</sup> PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. Plataforma Minha Biblioteca. p. 248.

<sup>95</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2020. p. 53.

<sup>96</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2020. p. 59.

se-á decisões proferidas pelos Tribunais. Adianta-se que, os acórdãos fundamentam suas decisões não só aplicando a legislação, mas também efetuando raciocínio lógico, para melhor resultado, ou seja, examinada situação em concreto, e aplicada as leis.

O Estado do Rio Grande do Sul interpôs Recurso Inominado<sup>97</sup> perante o Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, em face da sentença que desconstituiu o crédito tributário referente à auto de lançamento. A parte recorrente sustentou que restou perfeitamente configurada a hipótese de incidência do ICMS, no caso concreto, pois houve a circulação de mercadoria, não tendo o fato de não terem chegado ao destino qualquer interferência na incidência do tributo. Pontou que o fato gerador do tributo ocorreu com a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte.

Ocorre que, o contribuinte, neste caso, formalizou a venda de trezentas toneladas de soja, a qual seria adimplida mediante entrega do grão nos armazéns da compradora situado no município de Rio Grande/RS. Procedeu o embarque das mercadorias expedindo notas fiscais, não tendo ocorrido, porém, a chegada da carga ao destino, uma vez que sofreu um golpe, confirmado através de Boletim de ocorrência.

O TJRS, ao proferir sua decisão, usou fundamentação no sentido de que não configura a hipótese de incidência do ICMS a mera circulação física das mercadorias. Portanto, afirmou que no caso analisado não houve a circulação jurídica da mercadoria, uma vez que a compra e venda não se perfectibilizou pela tradição, e desta forma desproveu o recurso.

Salienta o relator, no decorrer de seu voto, que a legislação ao prever a saída física da mercadoria é referente “ao momento de ocorrência do fato gerador, e não à hipótese de incidência. Ou seja, possui relevância apenas quando devidamente configurado o fato gerador, a fim de ser definido seu aspecto temporal”.

Não se trata de apenas uma decisão proferida neste sentido pelo TJRS, em caso diverso, contribuinte ajuizou ação contra o Estado do RS visando anulação de crédito tributário de ICMS já pago, o qual foi devido pela operação de saída de 4.800kg de fumo, sendo todos os dados descritos na nota fiscal de produtor.

---

<sup>97</sup> BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. **Recurso Inominado nº 71.008.430.746**. Recorrente: Estado do Rio Grande do Sul. Recorrido: Gentil Rizzatti Filho. Relator: José Pedro de Oliveira Eckert, 18 de maio de 2020d.

Entretanto, não há comprovação de entrada no estabelecimento de destino, desta forma requereu a condenação do réu aos valores pagos.

O contribuinte alega a inexigibilidade do tributo, porquanto não houve circulação da mercadoria e o roubo da carga configura força maior. Já a parte ré argumenta no sentido de que a emissão da nota fiscal de entrada pelo estabelecimento destinatário é condição indispensável para a fruição do benefício do diferimento e que deve incidir o ICMS nas saídas de mercadorias promovidas pelo produtor. Em sentença, julgada improcedente a ação, condenando o autor ao pagamento das custas processuais e de honorários advocatícios.

Contudo, o Tribunal de Justiça do RS possui entendimento diverso do Juiz de primeiro grau, desta forma, deu provimento ao recurso de apelação do contribuinte para julgar procedente a ação para anular o crédito tributário constituído e condenar o Estado do RS a restituir os valores pagos à título de ICMS. No decorrer da decisão, o relator do caso afirma que após a saída da mercadoria, o fumo não foi entregue ao destinatário em razão da prática do delito de roubo no trajeto entre a origem e o destino, e desta forma, não houve alteração jurídica da titularidade da mercadoria, em razão de força maior, pois não foi concluída a venda nem o retorno ao estabelecimento do produtor rural, conforme comprovado através de boletim de ocorrência.

Sendo assim, a operação de circulação de mercadoria sobre a qual incidiria o tributo não se concretizou, visto que esta foi interrompida por ato ilícito de terceiro, o que impediu a configuração da hipótese de incidência do tributo e a incidência da previsão normativa sobre o fato da vida. Portanto, sem a configuração da hipótese de incidência, não há falar em fato gerador do ICMS<sup>98</sup>.

O mesmo raciocínio é aplicado pelos Tribunais Superiores, no sentido de que não há circulação jurídica quando ausente a transferência dominial, não incidindo, dessa forma, ICMS. O Superior Tribunal de Justiça já se manifestou no sentido de que para caracterizar-se o fato gerador do imposto deverá ser concretizada a venda da mercadoria, o que não ocorre na hipótese de roubo.

Em julgamento proferido pela Primeira Turma do STJ, foi dado provimento ao recurso de contribuinte para declarar que o ICMS só se torna devido quando há

---

<sup>98</sup> BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. **Apelação Cível nº 70.062.759.428**. Apelante: Artêmio Testa. Apelado: Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Maria Isabel de Azevedo Souza, 15 de janeiro de 2015.

consumação da saída jurídica do estabelecimento do ora recorrente. Além disto, o relator Ministro Garcia Vieira, afirma em seu voto que fato gerador do ICMS não é apenas a saída física da mercadoria do estabelecimento industrial, comercial ou produtor. Caso fosse considerado desta forma, se as mercadorias fossem furtadas, roubadas, ou levadas pela força dos ventos ou das águas da enchente, obrigariam ao comerciante, industrial ou produtor, a recolher o referido imposto<sup>99</sup>.

Na mesma linha, decide o Supremo Tribunal Federal, o qual negou provimento ao recurso do Estado do Rio de Janeiro. No caso, o acórdão recorrido entendeu pela não incidência do ICMS sobre a movimentação física de bens entre estabelecimentos da mesma empresa, por não configurar uma operação de circulação. Mantida a decisão pela Primeira Turma do STF, pois o acórdão recorrido encontra-se em harmonia com a jurisprudência da Corte, no sentido de que a mera saída física, sem que ocorra a transferência efetiva de sua titularidade, não configura operação de circulação de mercadorias sujeita a incidência do ICMS<sup>100</sup>.

Ademais, no mesmo sentido decide a Segunda Turma do STF, em caso de relatoria do Ministro Celso de Mello, o Estado de Minas Gerais recorreu de decisão que negou provimento à agravo de instrumento da parte. O Relator, por não se convencer das razões trazidas pelo Estado de Minas Gerais submeteu o recurso à apreciação da Turma, a qual negou provimento ao recurso, pois houve o mero deslocamento físico dos bens para outro estabelecimento do mesmo contribuinte, inexistindo circulação jurídica e transferência dominial, as quais são essenciais para incidência do tributo<sup>101</sup>.

---

<sup>99</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 37.580/SP**. Recorrente: Máquinas Excelsior Indústria e Comércio S/A. Recorrido: Fazenda do Estado de São Paulo. Relator: Ministro Garcia Vieira, 22 de setembro de 1993. Disponível em: [https://processo.stj.jus.br/processo/ita/documento/?num\\_registro=199300219502&dt\\_publicacao=11/10/1993&cod\\_tipo\\_documento=](https://processo.stj.jus.br/processo/ita/documento/?num_registro=199300219502&dt_publicacao=11/10/1993&cod_tipo_documento=). Acesso em: 28 jun. 2021.

<sup>100</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ag. Reg. No Agravo de Instrumento nº 693.714**. Agravante: Estado do Rio de Janeiro. Agravado: Unisys Brasil Ltda. Relator: Ricardo Lewandowski, 30 de junho de 2009. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=601482>. Acesso em: 28 jun. 2021.

<sup>101</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ag. Reg. No Agravo de Instrumento nº 618.947**. Agravante: Estado de Minas Gerais. Agravado: Nestlé Industrial e Comercial Ltda. Relator: Ministro Celso de Mello, 02 de março de 2010c. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=609765>. Acesso em: 28 jun. 2021.

Além disso, em voto proferido no teor da decisão do RE 593.824/SC<sup>102</sup>, de relatoria do Ministro Edson Fachin, julgado em Plenário no dia 27 de abril de 2020, discorrido sobre demanda de potência elétrica e ICMS, afirmou o Ministro que a circulação de mercadorias apta a desencadear a tributação por meio de ICMS demanda a existência de um negócio jurídico oneroso que envolve a transferência da titularidade de uma mercadoria de um alienante a um adquirente.

Portanto, percebe-se que os Tribunais vêm acompanhando entendimento firmado pela doutrina, no sentido de que para nascimento de fato gerador do ICMS necessária saída jurídica dos bens objeto de operação mercantil. Em se tratando de mercadorias roubadas, não há que se falar em incidência do tributo, pois ausente a circulação jurídica da mercadoria, pois a compra em venda não se concretizou pela tradição.

Em outros termos, o fato imponible do ICMS ocorre quando sujeito passivo (comerciante, industrial, produtor) promove operação jurídica que causa transmissão da titularidade de uma mercadoria, esta que se concretiza através de tradição. Ocorrido fato gerador, nasce a obrigação tributária, devendo o contribuinte realizar o lançamento do tributo, ou seja, tornar o crédito tributário líquido e exigível, e efetuar o pagamento deste.

Entretanto, nada disso ocorrerá se o fato imponible não se concretizar, isto é, toda a cadeia tributária depende exclusivamente de concretização do fato gerador. Em casos de roubo de mercadorias após a saída do bem móvel, anterior a tradição, o fato gerador não nasce, e, portanto, não há possibilidade de exigência do ICMS.

---

<sup>102</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 593.824**. Recorrente: Estado de Santa Catarina. Recorrido: Madri Comércio de Compensados e Laminados Ltda. Relator: Ministro Edson Fachin, 27 de abril de 2020b. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=752689674>. Acesso em: 28 jun. 2021.

## 4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com a presente monografia buscou-se demonstrar a inexigibilidade do ICMS cobrado sobre a remessa de mercadorias, quando estas forem objeto de roubo após a saída física do estabelecimento do vendedor. Através do aprofundamento de conceitos básicos do direito tributário, tais como fato gerador, regra-matriz e lançamento tributário, foi possível verificar, que no caso de roubo dos bens móveis no trânsito entre empresa vendedora e compradora, sequer ocorre a concretização de fato gerador do tributo, não sendo possível seu lançamento para que o crédito se tornasse líquido e exigível. Isto é, sem a formação de fato gerador, se tratando de caso em que este possui condição suspensiva, se concretizando com a tradição da mercadoria para o comprador, não poderá sujeito ativo da relação tributária exigir pagamento do contribuinte, sob pena de violação do princípio da não-cumulatividade.

Essencial para compreensão do trabalho a aplicação dos conceitos de regra-matriz e fato gerador, onde a primeira estabelece uma previsão abstrata de situação à qual se atribui efeito jurídico de gerar obrigação de pagar, ou seja, em seu antecedente descreve fato (aspecto material), condicionado no tempo (aspecto temporal) e no espaço (aspecto espacial), e no seu conseqüente analisa-se dois aspectos, sujeitos ativo e passivo da relação jurídica tributária (aspecto pessoal) e os critérios estabelecidos para cálculo do montante devido, ou seja, a base de cálculo e a alíquota (aspecto quantitativo). Além do entendimento do funcionamento da regra-matriz, aprofundou-se cada aspecto previsto por ela, tais como sujeitos e a descrição do fato, os quais não devem deixar margens para dúvida.

Desta forma, ocorrendo fato que se enquadre perfeitamente na descrição da hipótese de incidência, ocorre a subsunção entre o fato universal e a legislação, concretizando o fato gerador, o qual ao nascer cria vínculo jurídico entre os sujeitos da relação tributária, gerando uma obrigação de pagar tributo (obrigação principal) e uma obrigação acessória ao sujeito passivo. Percebe-se que, em se tratando de ICMS, a legislação se refere à saída física das mercadorias como o momento de ocorrência do fato gerador, e não à hipótese de incidência, pois apenas será relevante a saída física quando o fato gerador estiver concretizado, sendo esta (saída física) aspecto temporal previsto no antecedente da regra-matriz.

Ademais, ao longo da pesquisa se demonstrou, que em se tratando de situação jurídica, para concretização de fato gerador, deve-se analisar as condições suspensivas do negócio jurídico. Neste caso, se tratando de compra e venda de mercadorias móveis, o negócio apenas se caracteriza como perfeito e acabado, quando da tradição dos bens objetos negócio jurídico.

Em conjunto com o surgimento do fato gerador, passamos ao estudo da obrigação tributária, a qual nasce em decorrência da subsunção entre fato imponible e previsão legal na hipótese de incidência, isto é, a obrigação decorre e seu surgimento é inerente ao fato gerador. Restou demonstrada a diferença entre a obrigação principal e obrigação acessória, as quais são independentes, bem como explicitado que neste momento, de nascimento da obrigação tributária, apenas constituída relação jurídica entre as partes, mas que o tributo em si não é exigível.

Após a concepção de fato gerador, obrigação tributária e formação da relação entre os sujeitos, o crédito tributário apenas será líquido e exigível pela Fazenda Pública através do lançamento. Em se tratando de Imposto sobre Circulação de Mercadorias o lançamento é feito pelo próprio contribuinte (lançamento por homologação), ou seja, o sujeito passível é responsável pelo cálculo do valor devido e a efetivação de seu pagamento, cabendo ao Fisco a tarefa apenas de homologá-lo.

Adentrando especificamente no ICMS, foram descritas as peculiaridades do tributo, como por exemplo seu lançamento acima referido, a quem cabe instituí-lo, que se trata de tributo indireto, pois repassasse o ônus da carga fiscal à um terceiro, sua base de cálculo e alíquota, e os princípios que devem ser respeitados, como por exemplo a seletividade (consequentemente o da essencialidade) e o princípio da não-cumulatividade, o qual permite que em cada operação se abata o montante cobrado nas etapas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

Após restar claro os conceitos gerais do direito tributário e todas as especificações do ICMS estarem descritas, passou-se a análise da diferença entre a saída física e a saída jurídica de mercadorias, onde apenas a segunda é responsável pela concretização do fato gerador do tributo em questão. Isto é, apenas com a transferência da titularidade do bem móvel é que o fato gerador será concretizado, e a saída jurídica será apenas aspecto temporal da hipótese de incidência. Sem a saída jurídica, a qual depende de tradição da mercadoria, não nascerá o dever de recolher tributo.

Em se tratando de situações de roubo no trânsito das mercadorias, percebe-se que a saída física de fato ocorreu, mas sua tradição, com a posterior transferência de titularidade, jamais ocorrerá, portanto não deve contribuinte ser responsabilizado pelo dever de arcar não só com o valor de suas mercadorias, mas também com valor do tributo.

Analisada diversas situações em que há de fato saída física do bem, mas que em momento algum o sujeito ativo exige pagamento do tributo, como por exemplo em caso de incêndio da fábrica, onde as mercadorias são levadas para fora da estrutura. Ademais, demonstrado ainda que os Tribunais Superiores possuem entendimento firmado de que inexistindo transferência de titularidade, ou seja, apenas com a saída física, não nasce o dever de pagar tributo em caso de transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.

Por fim, demonstrado que a jurisprudência possui mesmo entendimento que a doutrina, de que necessária a saída jurídica dos bens móveis para que o fato gerador seja concretizado. Isto é, resta claro que ocorrendo o roubo das mercadorias após a saída física, e anterior a tradição dos bens, não deverá ser exigido do contribuinte arcar com o ônus da carga fiscal, sem sequer ter ocorrido saída jurídica, a qual torna possível nascimento do fato gerador do tributo.

## REFERÊNCIAS

- ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. Plataforma Minha Biblioteca.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.
- ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. **Curso de Direito Tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2017.
- BERGAMINI, Adolpho. **ICMS**. 4. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020. *E-book*.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2021a]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 28 jun. 2021.
- BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Brasília, DF: Presidência da República, [1999]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm). Acesso em: 28 jun. 2021.
- BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, [2007]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm). Acesso em: 28 jun. 2021.
- BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Brasília, DF: Presidência da República, [2018]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/l10406compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm). Acesso em: 28 jun. 2021.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.125.133/SP**. Recorrente: IBM Brasil-Indústria Máquinas e Serviços Limitada. Recorrido: Fazenda do Estado de São Paulo. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, 10 de setembro de 2010a. Disponível em: [https://www.stj.jus.br/websecstj/cgi/revista/REJ.cgi/ITA?seq=999174&tipo=0&nreg=200900339844&SeqCgrmaSessao=&CodOrgaoJgdr=&dt=20100910&formato=PDF&s\\_alvar=false](https://www.stj.jus.br/websecstj/cgi/revista/REJ.cgi/ITA?seq=999174&tipo=0&nreg=200900339844&SeqCgrmaSessao=&CodOrgaoJgdr=&dt=20100910&formato=PDF&s_alvar=false). Acesso em: 28 jun. 2021.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 37.580/SP**. Recorrente: Máquinas Excelsior Indústria e Comércio S/A. Recorrido: Fazenda do Estado de São Paulo. Relator: Ministro Garcia Vieira, 22 de setembro de 1993. Disponível em:

[https://processo.stj.jus.br/processo/ita/documento/?num\\_registro=199300219502&dt\\_publicacao=11/10/1993&cod\\_tipo\\_documento=](https://processo.stj.jus.br/processo/ita/documento/?num_registro=199300219502&dt_publicacao=11/10/1993&cod_tipo_documento=). Acesso em: 28 jun. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 166**. Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, [1996]. Disponível em: [https://www.stj.jus.br/docs\\_internet/revista/electronica/stj-revista-sumulas-2010\\_12\\_capSumula166.pdf](https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/electronica/stj-revista-sumulas-2010_12_capSumula166.pdf). Acesso em: 28 jun. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Tema nº 259**. Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, [2010b]. Disponível em: [https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas\\_repetitivos/pesquisa.jsp?&l=1&i=259&tt=T](https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?&l=1&i=259&tt=T). Acesso em: 28 jun. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 49**. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, [2021b]. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15346309843&ext=.pdf>. Acesso em: 28 jun. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ag. Reg. No Agravo de Instrumento nº 618.947**. Agravante: Estado de Minas Gerais. Agravado: Nestlé Industrial e Comercial Ltda. Relator: Ministro Celso de Mello, 02 de março de 2010c. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=609765>. Acesso em: 28 jun. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ag. Reg. No Agravo de Instrumento nº 693.714**. Agravante: Estado do Rio de Janeiro. Agravado: Unisys Brasil Ltda. Relator: Ricardo Lewandowski, 30 de junho de 2009. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=601482>. Acesso em: 28 jun. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário com Agravo nº 1.255.885**. Recorrente: Ana Fumie Yokoyama e outro(a/s). Recorrido: Estado de Mato Grosso do Sul. Relator: Ministro Dias Toffoli, 25 de junho de 2020a. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15344403863&ext=.pdf>. Acesso em: 28 jun. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 593.824**. Recorrente: Estado de Santa Catarina. Recorrido: Madri Comércio de Compensados e Laminados Ltda. Relator: Ministro Edson Fachin, 27 de abril de 2020b. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=752689674>. Acesso em: 28 jun. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Tema nº 1.099**. 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. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, [2020c].

Disponível em:

<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=5854428&numeroProcesso=1255885&classeProcesso=ARE&numeroTema=1099>. Acesso em: 28 jun. 2021.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. **Apelação Cível nº 70.062.759.428**. Apelante: Artêmio Testa. Apelado: Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Maria Isabel de Azevedo Souza, 15 de janeiro de 2015.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. **Recurso Inominado nº 71.008.430.746**. Recorrente: Estado do Rio Grande do Sul. Recorrido: Gentil Rizzatti Filho. Relator: José Pedro de Oliveira Eckert, 18 de maio de 2020d.

BRITO, Edvaldo. **Direito tributário e constituição**: estudos e pareceres. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2016. *E-book*.

CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. Plataforma Minha Biblioteca.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2020.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. *E-book*.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 29. ed. São Paulo: Atlas, 2020. Plataforma Minha Biblioteca.

KFOURI JR., Anis. **Curso de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. Plataforma Minha Biblioteca.

KOCH, Deonísio. **Manual do ICMS**: teoria e prática. 5. ed. Curitiba: Juruá, 2017.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2018. *E-book*.

MASINA, Gustavo. **Sanções Tributárias**: definição e limites. São Paulo: Malheiros, 2016.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS**: teoria e prática. 14. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2018.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. *E-book*.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. Plataforma Minha Biblioteca.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. *E-book*.