

# **AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE Nº49 E SUAS CONSEQUÊNCIAS**

**Marcus Vinicius Mota Gomes**

## **RESUMO:**

A análise deste trabalho inclui uma contextualização do contexto doutrinário e jurisprudencial relacionado às discussões sobre a (não) incidência do ICMS em operações entre estabelecimentos do mesmo titular, especialmente em decorrência da decisão proferida na Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 49. O sistema de débitos e créditos do ICMS foi concebido para assegurar a implementação do princípio da não cumulatividade, ao mesmo tempo em que possibilita o controle da transferência desses créditos. Além disso, viabilizou a operacionalização da incidência da estrutura de divisão da base de tributação pelas alíquotas interestaduais. A declaração de inconstitucionalidade da incidência do ICMS em operações de transferência resultou em uma significativa alteração desse modelo, demandando esforços de ajuste tanto por parte das Administrações Tributárias quanto dos Contribuintes. É crucial que a regulamentação dessa alteração pelas Administrações Tributárias seja economicamente neutra e aplicada de maneira homogênea em todo o território nacional, considerando a natureza nacional do ICMS e o impacto da regra constitucional da não cumulatividade. Essa regulamentação deve, por um lado, respeitar a decisão consolidada do STF na ADC 49 e, por outro lado, não criar obstáculos para a operacionalização do ICMS, inclusive em deslocamentos ou transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa nos Estados e no Distrito Federal, ou fora deles.

**Palavras-chave:** ICMS, ADC 49, Sistema tributário

**ABSTRACT:** The analysis of this work includes a contextualization of the doctrinal and jurisprudential context related to discussions about the (non) incidence of ICMS in operations between establishments of the same owner, especially as a result of the decision handed down in Constitutionality Declaratory Action No. 49. The debt system and ICMS credits were designed to ensure the implementation of the principle of non-cumulative nature, while at the same time enabling the control of the transfer of these credits. Furthermore, it made it possible to operationalize the incidence of the structure of division of the tax base by interstate rates.

The declaration of unconstitutionality of the incidence of ICMS on transfer operations resulted in a significant change to this model, requiring adjustment efforts from both Tax Administrations and Taxpayers. It is crucial that the regulation of this change by Tax Administrations is economically neutral and applied in a homogeneous manner throughout the national territory, considering the national nature of the ICMS and the impact of the constitutional rule of non-cumulativeness. This regulation must, on the one hand, respect the consolidated decision of the STF in ADC 49 and, on the other hand, not create obstacles to the operationalization of ICMS, including in movements or transfers of goods between establishments of the same company in the States and the Federal District, or outside of them.

**Keywords:** Adc 49, Tax system, ICMS.

## 1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho desenvolvido a fim de conclusão de curso, tem o tema baseado no julgamento da Ação Declaratória de constitucionalidade N°49 do STF e seus embargos de declaração, e como isso impacta o sistema tributário na cobrança do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS), e seu sistema de créditos após a decisão da corte.

A ADC N°49 tem como objetivo analisar a constitucionalidade do Art.12, inciso I, na qual afirma ser devida a cobrança do ICMS do contribuinte que faça o transporte de mercadoria para outro estabelecimento, mesmo que seja da mesma titularidade. Há uma grande quantidade de jurisprudência a respeito do tema, mas não existia uma posição definitiva.

A metodologia utilizada foi pesquisa bibliográfica e jurisprudencial sobre o tema. Como justificativa para a escolha do tópico, vejo a importância de discutirmos sobre questões como essa, pois evidenciam que o Brasil tem, principalmente em sua legislação tributária, uma grande quantidade de normas que deixam muita margem para interpretação, levando à uma grande quantidade de lides que poderiam ser evitadas.

Além disso, a recente decisão do STF em considerar inconstitucional a cobrança do ICMS na situação de transferência entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, gerou outra problemática, o sistema de créditos tributários. Estima-se que grandes empresas varejistas poderão perder até R\$5.6 bilhões de reais em créditos tributários caso a suprema corte decida por não autorizar a utilização dos mesmos.

Quanto aos objetivos específicos iremos buscar destrinchar o que está sendo debatido na ADC, e em seus embargos de declaração propostos pelo governador do Rio Grande do Norte e pela presidência. Além disso, iremos discorrer sobre o problema gerado pelo julgamento da ADC no sistema de créditos. E por fim, tentar entender o que pode ser feito para solucionar tais problemáticas, e quem seria competente para o mesmo.

Em suma o trabalho será dividido em 4 (quatro) capítulos, são esses: Ação Declaratória de Constitucionalidade; Inconstitucionalidade e Sistema de Créditos; A Decisão; Regulamentação futura.

## **2. AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE**

O julgamento de mérito da ADC 49, decidiu que o transporte de mercadorias entre dois estabelecimentos de um mesmo titular não configura fato gerador para a cobrança do ICMS, pois não se caracteriza como operação de circulação de mercadorias.

O STF decidiu por seguir estritamente o descrito na Lei complementar nº87/1996, regra matriz de incidência do ICMS. Seguindo esse princípio, a corte teve o seguinte entendimento: "a hipótese de incidência do tributo é a operação jurídica praticada por comerciante que acarrete circulação de mercadoria e transmissão de sua titularidade ao consumidor final". Do mesmo modo, afirmou a Corte corretamente que "o deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular não configura fato gerador da incidência de ICMS, ainda que se trate de circulação interestadual".

Esses dois trechos citados da ementa daquele julgamento nos remetem às lições elementares e fundamentais de Geraldo Ataliba, acerca dos conceitos de hipótese de incidência e fato gerador - ou fato imponible, conforme a denominação utilizada pelo autor.

Para ele, a hipótese de incidência "é a descrição hipotética e abstrata de um fato. É parte da norma tributária. É o meio pelo qual o legislador institui um tributo. Está criado um tributo, desde que a lei descreva sua h.i., a ela associando o mandamento 'pague'" (ATALIBA, 2000, p. 66).

Em resumo, a hipótese de incidência representa um componente normativo e linguístico que conecta o fenômeno da incidência à ocorrência do evento descrito no texto legal.

No mesmo sentido, o termo "fato gerador" refere-se ao evento ou fenômeno concreto delineado na hipótese de incidência. De acordo com Geraldo Ataliba, é o acontecimento específico, localizado temporal e espacialmente, que efetivamente

ocorre no mundo real. Esse evento, ao corresponder exatamente à descrição previamente formulada pela hipótese de incidência legal, resulta no surgimento da obrigação tributária. Cada fato imponible, nesse contexto, gera o nascimento de uma obrigação tributária.

Um ponto relevante destacado durante o julgamento foi a falta de importância quanto à localidade dos estabelecimentos envolvidos, desconsiderando a possibilidade de que a movimentação física de mercadorias entre estados pudesse caracterizar a circulação sujeita à incidência do ICMS.

Não há, portanto, necessidade de reparos no mérito da decisão da ADC 49, uma vez que ela adotou a abordagem mais adequada e em conformidade com a interpretação do sistema constitucional tributário, respeitando as diretrizes para a incidência do ICMS.

Contudo, a declaração de inconstitucionalidade gerou desafios práticos no que diz respeito ao regime de aproveitamento de créditos pelos contribuintes, decorrentes das diversas operações de circulação de mercadorias e do princípio da não-cumulatividade associado ao regime do ICMS.

Assim, para resolver essas questões práticas resultantes da decisão do STF, foram apresentados embargos de declaração, visando corrigir e esclarecer a interpretação fornecida pela Corte.

### **3. INCONSTITUCIONALIDADE E SISTEMA DE CRÉDITOS**

Este artigo não se propõe a aprofundar a análise sobre a aplicação de créditos no ICMS nem sobre o princípio da não cumulatividade. Contudo, é fundamental fornecer uma breve compreensão de como esses conceitos operam, especialmente no contexto da transferência ou deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, com ênfase em operações interestaduais.

O princípio da não cumulatividade para o ICMS encontra base no artigo 155, §2º, I e II da Constituição, que determina que o imposto seja não cumulativo. Isso implica evitar a incidência em cascata, onde o imposto cobrado em operações ou prestações anteriores é descontado do valor devido nas operações subsequentes de circulação de mercadorias (ou prestação de serviços).

Existem exceções, como isenções e não incidências, em que as operações isentas ou não incidentes não geram créditos na entrada, a menos em casos de créditos presumidos. Além disso, nas saídas isentas ou não incidentes de ICMS, ocorre a anulação de créditos nas etapas seguintes.

Em tempos passados, os contribuintes que detinham créditos de ICMS em suas entradas transferiam mercadorias para seus próprios estabelecimentos em outros estados, pagando os impostos no estado de destino. O valor recolhido na etapa anterior era creditado no estabelecimento recebedor, podendo ser utilizado para quitar impostos na saída das mercadorias no mesmo estado.

Essa "ficção" da autonomia dos estabelecimentos promovia um entendimento entre as partes, assegurando a divisão do produto da arrecadação, com parte do imposto sendo recolhido para a UF de origem e parte para a UF de destino.

O professor Paulo de Barros Carvalho (2018) defende que a Regra-matriz de incidência tributária compreende a descrição de um evento possível, cujo núcleo da materialidade (critério material) deve ser especificado com coordenadas de espaço (critério espacial) e tempo (critério temporal).

No contexto do ICMS, a Lei Complementar 87/1996 estabeleceu, entre outras condições, que o critério temporal do imposto é a saída da mercadoria do estabelecimento comercial, industrial ou produtor, conforme destacado por Roque Antônio Carrazza (2006). Nesse caso, o termo "estabelecimento" desempenha um papel crucial na caracterização do fenômeno jurídico tributário.

Eis aqui o ponto nodal qual a interpretação possível dos arts. 11, §3º, II e 12, I da Lei Complementar 87/1996 ao dispor:

Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é: § 3º Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte: II - é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular; Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento: I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular

Caso consideremos que, do ponto de vista jurídico, não tenham ocorrido alterações significativas por meio de uma análise jurisprudencial e dogmática, em relação à impossibilidade de tributação pelo ICMS nas transferências de mercadorias

entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, torna-se imprescindível explorar as consequências do julgamento realizado pelo Supremo Tribunal Federal (STF) por meio da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) 49.

A decisão de inconstitucionalidade da cobrança do ICMS nas operações de transferência acarretou uma significativa modificação no modelo que regia o sistema de créditos. Esse cenário demandará um esforço considerável por parte das Administrações tributárias e dos contribuintes para se adaptarem ao novo modelo.

Mesmo antes da promulgação da Lei Complementar 87/1996, durante o período em que vigorava o Decreto 406/1968, as práticas relacionadas ao deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte eram consideradas uma circulação eficaz sujeita à incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), conforme estipulado pelas legislações estaduais. Essa interpretação manteve-se após a promulgação da Constituição de 1988 e recebeu respaldo de parte da doutrina, como evidenciado na posição do Professor José Roberto Rosa;

Em nosso entendimento, a Lei Complementar é competente, e fundamentada pela CF/88, para definir o fato gerador dos tributos, não havendo razão para buscar definições na doutrina. Principalmente, porque o tributo incide sobre "circulação de mercadorias" e, não mais, somente sobre vendas. Aliás, defendemos que a incidência nas transferências é benéfica ao próprio contribuinte. Eis que, ao se debitar na saída de um estabelecimento e se creditar na entrada da filial destinatária da transferência, haverá a neutralidade econômica, enquanto se considerarmos as transferências como não tributadas, deverá haver o estorno do crédito, conforme exigência da própria CF/88 (art 155, §2º, I), o que iria onerar a empresa e ocasionar cumulatividade.

Resumidamente, a visão predominante na doutrina e em decisões anteriores é de que o mero deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte não pode ser considerado como fato gerador justificante para a cobrança do ICMS. Contudo, uma exceção a essa regra geral é reconhecida nas operações interestaduais, devido à operacionalidade do princípio da não cumulatividade.

Ao decidir pela improcedência da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 49, que buscava validar os dispositivos dos arts. 11, §3º, II, e 12, I da Lei Complementar 87/96, o tribunal, considerando o efeito dúplice no controle

concentrado, declarou a inconstitucionalidade desses dispositivos. A fundamentação baseou-se na compreensão de que o simples deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular não constitui uma situação sujeita à incidência do ICMS.

#### **4. A DECISÃO**

A decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal (STF) opera no âmbito do controle concentrado ou abstrato de constitucionalidade, conforme estabelecido no art. 27 da Lei 9.868/99.

Na esfera tributária, o STF tem seguido uma perspectiva que considera a modulação de efeitos como necessária. Isso visa assegurar a estabilidade jurídica, preservar as relações jurídicas já consolidadas pela norma declarada inconstitucional e, sobretudo, mitigar possíveis impactos econômicos e orçamentários para a Administração Pública.

Seguindo essa linha de raciocínio, Regina Maria Macedo Nery Ferrari destaca a importância de reconhecer que a norma inconstitucional é nula e que os efeitos desse reconhecimento devem operar *ex tunc*, estendendo-se ao passado de maneira irrestrita, invalidando tudo o que ocorreu sob a vigência da norma assim considerada. Essa abordagem seria prejudicial à segurança jurídica, à estabilidade do direito e à própria finalidade do ordenamento jurídico (2004, p. 163).

O voto do ministro relator reflete claramente a preocupação com a insegurança jurídica decorrente da decisão, os impactos fiscais nos estados e o risco de uma macrolitigância fiscal. Além disso, ressalta que o julgamento dessa questão coloca o tribunal como um agente político-econômico fundamental para o equilíbrio do sistema tributário.

Segue trecho do voto do relator:

"Por fim, quanto ao pedido da modulação dos efeitos temporais da decisão considero que presentes razões de segurança jurídica e interesse social (art.27, da lei 9.868/99) que justifiquem eficácia pró-futuro da decisão preservando-se as operações praticadas e estruturas negociais concebidas pelos contribuintes, sobretudo, aqueles beneficiários de incentivos fiscais de ICMS no âmbito das operações interestaduais.

Ademais, tem-se ainda que considerar, conforme destacado pela própria unidade federativa embargante, o "risco de revisão de incontáveis operações de transferências realizadas e não contestadas no quinquênio que precede a

prolação da decisão embargada"; o que ensejaria um indesejável cenário de macrolitigância fiscal.

A gravidade das consequências desse cenário evidenciam excepcional interesse social de pacificação pelo Poder Judiciário das relações jurídicas tributárias, que ensejam a excepcional aplicação do instituto da modulação do efeitos temporais da decisão para que os estados da federação empreendam esforços perante o Congresso Nacional e o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) para melhor conformação do esquadro legal do ICMS

(...) No cenário de busca de segurança jurídica na tributação e equilíbrio do federalismo fiscal, julgo procedentes os presentes embargos para modular os efeitos da decisão a fim de que tenha eficácia pró-futuro a partir do exercício financeiro de 2024, ressalvados os processos administrativos e judiciais pendentes de conclusão até a data de publicação da ata de julgamento da decisão de mérito. Exaurido o prazo sem que os Estados disciplinem a transferência de créditos de ICMS entre estabelecimentos de mesmo titular, fica reconhecido o direito dos sujeitos passivos de transferirem tais créditos."

No entanto, é relevante ressaltar que o Ministro Relator, ao estabelecer os efeitos pro futuro do reconhecimento do direito à transferência e aproveitamento dos créditos, não o fez sem devidamente destacar a importância de preservar "as operações realizadas e estruturas de negócios concebidas pelos contribuintes, especialmente aqueles que se beneficiam de incentivos fiscais de ICMS em operações interestaduais."

Portanto, mesmo que os Estados tenham, a partir dessa decisão, a oportunidade de regulamentar a transferência de créditos dos contribuintes, não poderão interferir nas operações já efetuadas e, conseqüentemente, nos créditos já existentes, oriundos de situações jurídicas passadas.

## **5. REGULAMENTAÇÃO FUTURA**

Após o julgamento da ADC 49 e seus embargos, as soluções apresentadas pelos votos dos ministros não trouxeram um modelo claro para resolver os dilemas decorrentes da quebra do paradigma da sistemática de créditos e débitos nas operações interestaduais de transferência. A decisão modulou os efeitos, com eficácia a partir de 2024, dando aos estados até o ano seguinte para disciplinar a transferência de créditos de ICMS entre estabelecimentos do mesmo titular.

A maioria dos ministros, liderados pelo relator Edson Fachin, apoiou essa modulação, enquanto outros defendiam um prazo de 18 meses após a publicação da ata de julgamento dos embargos de declaração. Apesar das divergências, há consenso sobre o direito dos contribuintes de transferir créditos para outros estados.

A regulamentação ficou sob a responsabilidade do Congresso Nacional ou do CONFAZ, buscando um acordo entre os estados para proteger os contribuintes. No entanto, é válido questionar a permissão para que o CONFAZ discipline a questão por resolução ou portaria, já que isso poderia suscitar contestações sobre a validade de atos normativos infralegais restringindo o direito ao crédito, que é reservado exclusivamente à lei em sentido estrito, segundo o princípio da legalidade.

Apesar dessa crítica, reconhece-se a competência do CONFAZ para estabelecer o regramento das relações entre os estados quanto ao ICMS, como já decidido pelo STF em outras oportunidades.

As instâncias judiciais estaduais já estão emitindo decisões considerando que tais operações representam simples deslocamentos de mercadorias. O Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, por exemplo, tem decidido pela não incidência do ICMS nessas operações e autorizado a manutenção dos créditos tributários. No Estado de São Paulo, a Consultoria Tributária tem indicado que as disposições da legislação estadual permanecerão válidas até a decisão final dos embargos de declaração na ADC 49 transitar em julgado.

Art. 2º O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

§ 1º O imposto incide também:

I – sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

§ 2º A caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua.

No contexto do Estado de São Paulo, em resposta a consultas de contribuintes, o órgão de Consultoria Tributária tem assegurado que as disposições da Lei Complementar 87/1996, da Lei Estadual 6.374/1989 e dos decretos infralegais permanecerão em vigor até que haja uma definição judicial definitiva nos embargos de declaração na ADC 49. Essa posição reforça a continuidade da aplicação das normativas tributárias estaduais relacionadas às operações em questão, destacando a importância de aguardar uma resolução final do judiciário.

No âmbito do Congresso Nacional, estão em andamento dois projetos de Lei Complementar. O primeiro, no Senado Federal, recebeu recentemente uma emenda da Senadora Katia Abreu, que propõe a inclusão de um parágrafo no art. 12 com o objetivo de garantir a manutenção do crédito tributário. O segundo projeto, em discussão na Câmara dos Deputados (PLP 148/2021), de autoria do Deputado Federal Tiago Dimas, busca explicitamente a preservação dos créditos, propondo a inclusão de um parágrafo no art. 12 da LC 87/96. Além disso, o projeto sugere a adição de um parágrafo que concede ao contribuinte a faculdade de destacar o imposto nas operações, visando preservar a mesma operacionalidade observada anteriormente.

#### **4 CONCLUSÃO**

Ao início do trabalho de pesquisa pudemos constatar que o conteúdo da ADC 49 era uma grande problemática que já se arrastava há anos que era a constitucionalidade ou não da Lei 87/96, em seus artigos 11 e 12, que versavam sobre a possibilidade da cobrança do ICMS na transferência de mercadorias entre dois estabelecimentos de um mesmo contribuinte entre dois estados da federação.

No decorrer do projeto mostramos que há uma quantidade jurisprudencial muito grande de decisões que versavam sobre o tema. Porém, sempre tínhamos o

risco da interpretação de cada caso. Isso era um grande gerador de insegurança jurídica em nosso país. Com o julgamento da ADC 49 os ministros da suprema corte afastaram esses riscos no tocante à cobrança, ou não do ICMS, contudo tivemos outros problemas gerados por essa decisão, principalmente envolvendo o sistema de créditos.

A partir disso, fica em evidência que nossa legislação tributária é demasiadamente complexa, e ineficiente. Como citado durante o artigo, desde 1996, quando a Lei 87/96 que versa sobre a cobrança do ICMS foi redigida, até os dias de hoje, os contribuintes não tinham nenhuma garantia de que o imposto não seria cobrado sobre suas mercadorias, sempre correndo o risco de ter que judicializar suas operações e ficarem dependentes das interpretações dos tribunais que a qualquer momento podem mudar de ideia.

O presente artigo, focou efetivamente em demonstrar como uma legislação pouco objetiva, e com ampla margem para interpretação podem gerar danos, e atrapalhar até o ambiente de negócios do país, tendo em vista que a insegurança jurídica é extremamente prejudicial para o cenário econômico e afasta grandes investimentos do país.

Concluimos por meio disso, que é fundamental o esforço do STF em solucionar a questão de modo definitivo. Não é saudável para o sistema econômico do país que exista situações como essa, onde contribuintes ficam por quase 30 anos à mercê de jurisprudências dos tribunais, que a qualquer momento podem ser totalmente entendidas de modo contrário.

Isso também se deve, em partes, pela omissão dos nossos legisladores. Há anos tem se debatido uma reforma tributária, e por situações como a ADC 49, devemos acreditar em sua necessidade. Os legisladores devem focar em resolver problemáticas como essas no sistema normativo, simplificando as normas e deixando-as claras, sem margens para interpretações. Devemos simplificar nosso sistema tributário.

## REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

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

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

BRASIL. **Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Presidência da República, [2018]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm). Acesso em: 03/11/2023.

CARVALHO, Osvaldo Santos de. **Não cumulatividade do ICMS e princípio da neutralidade tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013.

MILEO FILHO, Francisco Sávio Fernandez. **O ICMS e as transferências de mercadorias envolvendo estabelecimentos do mesmo contribuinte**. In Revista de Direito Tributário Atual nº 37, pp. 200-220, 2017.

MOREIRA, André Mendes. **A Não cumulatividade dos tributos**. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2020.

RAMOS, José Nabantino. **O conceito de circulação**. In Revista de Direito Público. v. 2, 1967.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A base de cálculo do ICMS em operações interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular**. In Revista Dialética de Direito Tributário, n. 227. São Paulo: Dialética, 2014.

ROSA, José Roberto. **Curso de ICMS: com o Professor José Roberto Rosa**. Itu: Ottoni Editora, 2008, pp. 31-32.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

STJ. SÚMULA 166, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/08/1996, DJ 23/08/1996, p. 29382.

Supremo Tribunal Federal, 2023. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=505933&ori=1>. Acesso em: 10/11/2023. Sem autor: **Decisão sobre ICMS no deslocamento de mercadorias pelo mesmo contribuinte valerá a partir de 2024.**

Supremo Tribunal Federal, 2023. Sem autor: **STF confirma não incidência de ICMS no deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.** Sem autor Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=464511&ori=1>. Acesso em: 08/11/2023.

TOKARS, Fábio. **Estabelecimento empresarial**. São Paulo: LTr, 2006