XXVIII ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI GOIÂNIA – GO

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

MARIA DE FATIMA RIBEIRO

LEONARDO BUISSA FREITAS

Copyright © 2019 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI
Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC – Santa Catarina
Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás
Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. César Augusto de Castro Fiuza - UFMG/PUCMG – Minas Gerais
Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS – Sergipe
Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul
Secretário Executivo - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - Unimar/Uninove – São Paulo

Representante Discente – FEPODI
Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie – São Paulo

Conselho Fiscal:
Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM – Rio de Janeiro Prof. Dr.
Aires José Rover - UFSC – Santa Catarina
Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP – São Paulo
Prof. Dr. Marcus Firmino Santiago da Silva - UDF – Distrito Federal (suplente)
Prof. Dr. Ilton Garcia da Costa - UENP – São Paulo (suplente)

Secretarias:
Relações Institucionais
Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - IMED – Santa Catarina
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR – Ceará
Prof. Dr. José Barroso Filho - UPIS/ENAJUM– Distrito Federal
Relações Internacionais para o Continente Americano
Prof. Dr. Fernando Antônio de Carvalho Dantas - UFG – Goías
Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA – Bahia
Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA – Maranhão
Relações Internacionais para os demais Continentes
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba – Paraná
Prof. Dr. Rubens Beçak - USP – São Paulo
Profa. Dra. Maria Aurea Baroni Cecato - Unipê/UFPB – Paraíba

Eventos:
Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch (UFSM – Rio Grande do Sul) Prof. Dr.
José Filomeno de Moraes Filho (Unifor – Ceará)
Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta (Fumec – Minas Gerais)

Comunicação:
Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro (UNOESC – Santa Catarina
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho (UPF/Univali – Rio Grande do Sul Prof. Dr. Caio
Augusto Souza Lara (ESDHC – Minas Gerais

Membro Nato – Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP – Pernambuco

D597

Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/ UFG / PPGDP

Coordenadores: Maria De Fatima Ribeiro

Leonardo Buissa Freitas – Florianópolis: CONPEDI, 2019.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-85-5505-795-3
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: Constitucionalismo Crítico, Políticas Públicas e Desenvolvimento Inclusivo

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Assistência. 3. Isonomia. XXVIII Encontro Nacional do CONPEDI (28 : 2019 : Goiânia, Brasil).

CDU: 34



Conselho Nacional de Pesquisa
Univeridade Ferderal de Goiás e Programa
e Pós-Graduação em Direito Florianópolis

Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br



de Pós Graduação em Direito e Políticas Públicas
Goiânia - Goiás
https://www.ufg.br/

XXVIII ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI GOIÂNIA – GO

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

Durante o período de 19 a 21 de junho de 2019, foi realizado o XXVIII ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI – Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito, realizado em Goiânia - GO em parceria com o Programa de Pós Graduação em Direito e Políticas Públicas da UFG, com a participação de docentes e discentes dos Programas de Pós-Graduação em Direito de todo país, incluindo acadêmicos de graduação.

Os artigos apresentados no Grupo de Trabalho - Direito Tributário e Financeiro I, e ora publicados, propiciaram importante debate em torno de questões teóricas e práticas, considerando o momento econômico e político brasileiro, envolvendo a temática central sobre Constitucionalismo Crítico, Políticas Públicas e Desenvolvimento Inclusivo, possibilitando ainda reflexões críticas da comunidade jurídica científica.

Neste espaço acadêmico pode ser registrada a disseminação do conhecimento, o intercâmbio de experiências integrando pesquisadores de diversas Instituições do País, neste evento realizado pela primeira vez na hospitaleira Goiânia, inserindo cada vez mais as Universidades brasileiras no contexto nacional e internacional do ensino e da pesquisa do Direito.

Neste Livro encontram-se publicados 16 (dezesseis) artigos, rigorosamente selecionados por meio de avaliação por pares, objetivando a melhor qualidade e a imparcialidade na divulgação do conhecimento da área jurídica e áreas afins. Premiando a interdisciplinaridade, os artigos abordam assuntos que transitam pelo Direito Financeiro, Direito Tributário, Direito Constitucional e Direito Administrativo, Direito Digital destacadamente, e, também outras áreas do conhecimento como da Economia.

De forma abrangente a presente Coletânea destaca artigos sobre as temáticas:

- Direito Financeiro e Federalismo fiscal;

- Direito Constitucional Tributário;

- Tributação e atividades econômicas

negociais;

- Tributação e relações de consumo e

- Processo administrativo e judicial tributário.

A importância dos temas, ora publicados, está demonstrada na preocupação do Estado no processo de arrecadação, fiscalização e operações financeiras e o universo de possibilidades de discussão acadêmica e prática sobre as temáticas diretas e indiretamente relacionadas.

O CONPEDI, com as publicações dos Anais dos Encontros e dos Congressos, mantendo sua proposta editorial, apresenta semestralmente os volumes temáticos, com o objetivo de disseminar, de forma sistematizada, os artigos científicos que resultam dos eventos que organiza, mantendo a qualidade das publicações e reforçando o intercâmbio de ideias, com vistas ao desenvolvimento e ao crescimento econômico, considerando também a realidade econômica e financeira internacional que estamos vivenciando, com possibilidades abertas para discussões e ensaios futuros.

Espera-se, que a presente publicação possa contribuir para o avanço das discussões doutrinárias, tributárias, financeiras e econômicas sobre os temas abordados, que ora se apresenta como uma representativa contribuição para o aprofundamento e reflexão das temáticas abordadas e seus valores agregados.

Agradecemos à Universidade Federal de Goiás e aos apoiadores Institucionais, e, em especial aos autores pelas exposições, debates e publicações de suas produções.

Nossos cumprimentos ao CONPEDI pela publicação desta obra.

Prof. Dr. Leonardo Buissa Freitas - UFG

Profa. Dra. Maria de Fátima Ribeiro - UNIMAR

Nota Técnica: Os artigos que não constam nestes Anais foram selecionados para publicação na Plataforma Index Law Journals, conforme previsto no artigo 8.1 do edital do evento. Equipe Editorial Index Law Journal - publicacao@conpedi.org.br.

A ILEGALIDADE DA COBRANÇA DE ICMS NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DE TITULARIDADE DO MESMO PRODUTOR RURAL

THE ICMS COLLECTION ILLEGALITY OF PRODUCTS' TRANSFERENCE BETWEEN ESTABLISHMENTS OF THE SAME RURAL PRODUCER OWNERSHIP

Silvana Potrich Cescon [1]
João Porto Silvério Júnior [2]

Resumo

Este estudo parte do problema relacionado à incidência infundada do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), em operações de remessa de produtos de um mesmo contribuinte, de uma propriedade rural a outra. Para compreender a legitimidade de aplicação desse imposto foi preciso analisar seu fato gerador e identificar a natureza dessas operações, constatando se há circulação de fato ou de direito e se incide ICMS em tais transações. Priorizou-se a doutrina majoritária, a jurisprudência pacificada e leitura cuidadosa do texto constitucional, o que resultou numa conclusão que respeita a arrecadação dos entes federados, mas inibe a exação estatal.

Palavras-chave: Agronegócio, Icms, Incidência, Circulação jurídica

Abstract/Resumen/Résumé

This study starts from the problem related to unfounded incidence of Tax on Circulation of Goods and Services (ICMS), on products' remittance operation of a same taxpayer, from one rural property to another. To understand the legitimacy of the application of this tax, it was necessary analyzing its generating fact and identifying the operations' nature, verifying if there is circulation of fact or of law and if ICMS affects these transactions. were prioritized the majority doctrine, the pacified jurisprudence and careful reading of constitutional text, which resulted on conclusion that respects the federated entities levy collection, but inhibits state exaction.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Agribusiness, Icms, Incidence, Legal circulation

[1] Advogada, pós-graduada em Direito Tributário e Direito Previdenciário e Pós-Graduanda em Direito do Agronegócio, Meio Ambiente e Desenvolvimento

[2] Doutor em Direito Processual, Professor da UniRV, Líder do Grupo de Pesquisa "Processo Fraterno e Direito do Agronegócio", Coordenador APCN "Direito do Agronegócio e Desenvolvimento" da UniRV, Promotor de Justiça.

01 INTRODUÇÃO

O agronegócio é um setor estratégico para a economia brasileira e responde por um terço do Produto Interno Bruto (PIB). Com seus 8,5 milhões de km2, o Brasil é o país mais extenso da América do Sul e o quinto do mundo com potencial de expansão de sua capacidade agrícola de forma sustentável, ou seja, sem degradação do meio ambiente. Nesta esteira, os produtores rurais brasileiros desenvolvem as atividades do agronegócio conciliando o desbravamento de novas áreas com o emprego de alta tecnologia, resultando uma produção em larga escala. A demanda mundial por alimentos e o compromisso com o desenvolvimento sustentável faz com que inúmeros agricultores desenvolvam a atividade agroalimentar em áreas de lavoura que extrapolam os limites territoriais de um só estado da Federação.

Em vista da existência de propriedades em diferentes estados, não raro o produtor rural necessita promover a remessa de produtos de uma propriedade rural à outra e, em uma escala considerável, entre unidades federativas diferentes.

Ocorre que o fisco estadual de grande parte dos estados brasileiros tem exigido do contribuinte, produtor rural, o pagamento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, supostamente incidente sobre estas movimentações.

Salienta-se que há casos de movimentações de mercadorias de uma propriedade rural para outra, com identidade titular de remetente e destinatário, nos quais inexiste qualquer tipo de circulação jurídica, ou seja, não ocorre efetivo ato de mercancia, para o qual concorrem a finalidade de obtenção de lucro e a transferência de titularidade, mas sim, uma simples transferência de produtos/mercadorias do mesmo titular, de um lugar para outro.

A título de exemplo, citamos aquele produtor rural que possui Unidade de Beneficiamento de Sementes para uso próprio em uma única propriedade e necessita remeter estas sementes para plantio em outras áreas, fora do estado onde são produzidas.

Evidente que, no caso explanado, inexistiu qualquer operação que configure uma circulação jurídica, tendo ocorrido unicamente uma circulação de fato, o que, evidentemente, não configura como fato gerador da incidência do tributo.

Forçoso salientar ainda que, em se tratando de atividades do Agronegócio, os valores apurados a este título são de grande impacto financeiro, sobretudo encarecendo o processo produtivo e, via de consequência, o preço final dos alimentos.

Nas palavras de CORRÊA (2018), o estudo do tema envolve ampla relevância social, tendo em vista a repercussão da tributação na sociedade, vez que onera a iniciativa privada e,

por efeito cascata, toda a comunidade consumerista. Isto ocorre porque o custo dos tributos indiretos é incorporado automaticamente nos preços dos bens e serviços. Da mesma forma, as obrigações tributárias, tanto a principal quanto a acessória, apresentam reflexos na gestão contábil e empresarial, na tomada de decisões sobre logística, cadeia de suprimentos, número de funcionários, aquisições e outros fatores relacionados ao desenvolvimento, manutenção e expansão da atividade agrícola.

Por este motivo, a questão relativa à natureza da operação de deslocamento de produtos/mercadorias entre propriedades rurais situadas em diferentes unidades da federação e pertencentes à mesma titularidade é passível de estudo, sobretudo quando há possibilidades de compreensão diversa da que vem sendo admitida pelos vários órgãos fazendários.

2 OBJETIVOS

O objetivo principal do desenvolvimento do presente estudo é analisar o tratamento dado acerca da incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), nas operações de remessa de produtos de um mesmo proprietário/contribuinte, de uma propriedade rural a outra, seja na mesma unidade federativa ou não. Para tanto, é imperioso estudar o fato gerador desse tributo e verificar a natureza dessas movimentações determinando se tais operações configuram circulação de fato ou de direito e, por fim, esclarecendo quanto à incidência ou não do ICMS em tais transações.

3 METODOLOGIA

Neste trabalho, utilizou-se de uma abordagem qualitativa, de procedimento técnico bibliográfico, através do acesso a livros, artigos, periódicos e consulta jurisprudencial, os quais possibilitaram a leitura, o conhecimento e reflexão sobre o assunto, de modo a sistematizar as informações relevantes e conclusões sobre o objeto de estudo.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

4.1 Peculiaridades do Agronegócio Brasileiro

O Brasil é um país com vocação natural para o agronegócio devido às suas características e diversidades, principalmente encontradas no clima favorável, no solo, na água,

no relevo e na luminosidade. Com uma área territorial de 851.576.705 hectares, o Brasil é o país mais extenso da América do Sul e o quinto do mundo com potencial de expansão de sua capacidade agrícola sem necessidade de agredir o meio ambiente.

Atualmente o país ocupa notável posição mundial na produção agroindustrial, se configurando como primeiro produtor mundial de café, açúcar e laranja, primeiro exportador mundial de aves, segundo de carne bovina, de milho e de soja.

"A agricultura brasileira é plural. Ela é constituída de muitas atividades agropecuárias, diferenciadas entre si por processos históricos, localização geográfica, sistemas de produção, condições socioeconômicas e agrárias, origens e tradições dos produtores rurais"[1].

Em que pese essa vasta extensão territorial, pequena parte dessa área é, efetivamente, utilizada na produção agrícola. No início de 2017, segundo o Ministério do Meio Ambiente (MMA), as 1.871 unidades de conservação ocupavam um total de 154.433.280 ha, representando 18% (dezoito por cento) do território do Brasil, se incluídas as Áreas de Proteção Ambiental, ou 13,1% (treze virgula um por cento) se desconsideradas.

Segundo a FUNAI - Fundação Nacional do Índio, as 600 (seiscentas) terras indígenas demarcadas até abril de 2017 ocupavam aproximadamente 14% (quatorze por cento) do território nacional. Assim descontadas sobreposições, essas áreas protegidas totalizavam no início de 2017, algo em torno de 257.257.508 hectares distribuídos em 2.471 (duas mil, quatrocentos e setenta e uma) unidades territoriais, recobrindo uma área equivalente a 30,2% (trinta virgula dois por cento) do território brasileiro.

CARVALHO (2017) lembra que, da área restante, teoricamente ocupada pela atividade rural, pequena parte é, de fato, agricultável. Isto por que precisamos compreender a diferença entre os conceitos de uso e ocupação, sendo que as atividades rurais ocupam, mas não utilizam toda essa área constante no referido levantamento. Dentro das propriedades, a ocupação é registrada como da agropecuária, mas o uso se divide em diversas classes e categorias, dentre as quais algumas são destinadas à preservação ambiental (áreas de preservação permanente, áreas de reserva legal, topos de morro, áreas declivosas, áreas de nascentes e corpos de água) e outras destinadas às atividades da agricultura e pecuária.

A área efetivamente "plantada", segundo dados da Embrapa Territorial, ou seja, o efetivo uso das terras no Brasil, atinge unicamente a monta de 9% (nove por cento) das áreas classificadas como de ocupação da atividade agropecuária. Todas essas atividades da

[1] (https://www.cnpm.embrapa.br/projetos/car/)

gigantesca agricultura do Brasil, com suas 240 (duzentas e quarenta) milhões de toneladas de grãos, com safras de cana, café, frutas, hortaliças e com florestas plantadas, ocupam apenas 9% do território do país.

Corroborando o estudo acima descrito, a NASA, em estudo realizado para a FAO (Organização das Nações Unidas para Alimentação e Agricultura)[2], chegou ao montante de áreas cultivadas no Brasil, para fins de agricultura, em algo próximo a 7,6 % (sete virgula seis por cento).

Essas informações significam, primeiramente, um volume expressivo de área potencialmente agricultável. Inúmeros estudos a este respeito tendem a convergir para uma potencialidade de 100 milhões de hectares somente na região do cerrado.

Por lado outro, conforme mencionado em linhas volvidas, o empreendedorismo do produtor rural o impulsiona a abrir novas frentes de trabalho, na maioria das vezes em outros estados ainda não completamente desenvolvidos na área agrícola.

A esmagadora maioria dos grandes produtores rurais brasileiros, desta forma, possuem propriedades rurais em mais de uma unidade federativa.

Por razões diversas, como logística, gestão, ou até mesmo a proximidade com o mercado consumidor, alguns produtores/contribuintes acabam sendo forçados a movimentar mercadorias e produtos de um estabelecimento para o outro, ambos de sua propriedade.

Em virtude dessa movimentação, rotineiramente deparamos com os Estados e o Distrito Federal exigindo pagamento de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), mesmo nos casos em que a circulação se dá de um estabelecimento para outro do mesmo proprietário/titular. Assim, é essencial verificarmos como é a disciplina do referido tributo, para que se possa compreender ao final se é possível a sua incidência ou não diante da movimentação de mercadorias/produtos nas condições supra apresentadas.

4.2 Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

[2] https://www.usgs.gov/centers/wgsc/science/global-food-security-support-analysis-data-30-m?qt-science_center_objects=0#qt-science_center_objects

O ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, possui fundamento constitucional no artigo 155, inciso II da Carta Magna, e tem sua previsão nacional uniformizada pela Lei Kandir – Lei Complementar nº 87/1996.

Sua regulamentação específica é elaborada por cada estado, e sua incidência recai sobre operações relativas à circulação de mercadorias. Contudo, em vista desta autorização constitucional para regulamentação da matéria, a própria Carta Magna acabou por determinar diretrizes e impor limites, sujeitando os entes federados a observarem o arquétipo do tributo delineado em seu próprio corpo.

MILEO FILHO (2017) conceitua a popularmente conhecida Lei Kandir, Lei Complementar nº 87/1996, como a atual legislação vigente no Brasil, afirmando que sua formação representa uma conexão harmoniosa com o conteúdo previsto no artigo 155, § 2º, inciso XII, da nossa Constituição Federal, que passou a desfrutar, desde então, de total operatividade perante o ordenamento jurídico nacional.

Esta legislação encerra – pelos menos até aqui – o processo evolutivo infraconstitucional acerca do fato gerador do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e, por implicação natural, da transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.

Em se tratando de ICMS, o estigma hermenêutico constitucional é evidentemente visível. Segundo BARRETO (s.d.), dentre todos os impostos aludidos pela Constituição Federal, o ICMS é, de longe, o que mais contém diretrizes normativas. Qualquer exame, portanto, acerca dos fundamentos principais do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) perpassa pela Carta Magna em primeiro lugar. Por lado outro, no que se refere à investigação acerca da respectiva hipótese de incidência a análise não pode ser diferente. A riqueza de detalhes e a quase exaustividade do trato constitucional acerca deste tributo determinam um estudo minucioso do significado e alcance de cada palavra utilizada pela Constituição Federal ao descrever a materialidade tributária na regra de competência.

Torna-se evidente, desta feita, a análise da definição do fato gerador do ICMS, que está presente no texto constitucional. A investigação quanto às "operações relativas à circulação de mercadorias" é primordial para o entendimento do tema, existindo diversas interpretações quanto à expressão. O estudo e análise destas interpretações é fundamental para definir se o imposto incide ou não sobre as operações de circulação de mercadorias realizadas entre estabelecimentos de mesma titularidade.

Em verdade, é possível analisar o fato gerador do imposto a partir de três perspectivas, quais sejam, a saída física, a saída jurídica e a circulação econômica.

No ensinamento de CORRÊA (2018), o primeiro critério a ser analisado corresponde ao conceito de circulação física das mercadorias. Com base nesse entendimento, o fato gerador do citado imposto ocorre no momento da saída física da mercadoria do estabelecimento do contribuinte.

Nota-se que o verbete "saída" não veio no texto constitucional, tendo sido estabelecido pelo legislador na criação do artigo 12, inciso I da LC 87/1996. A partir da edição desta norma, os fiscos estaduais passaram a dela se utilizar para fundamentar a cobrança do tributo, sustentando que o fato gerador era a saída da mercadoria do estabelecimento comercial, industrial ou produtor.

Salienta-se que este ponto de vista não prosperou na medida que era manifesto seu equívoco, uma vez que se baseava no texto da lei complementar, sem levar em conta o teor do texto constitucional.

Esta rejeição do critério físico é facilmente encontrada na doutrina e na jurisprudência que, a despeito de algumas distinções terminológicas, afasta enfaticamente a mera saída física da mercadoria como fato gerador do ICMS.

Isto porque a "saída" da mercadoria, analisada de maneira isolada, compromete o objetivo essencial da tributação, voltada ao alcance de expressões econômicas, pois toda e qualquer saída poderia ser considerada fato gerador, até mesmo um furto de mercadoria.

É preciso ressaltar que a incidência do ICMS pressupõe a ocorrência de uma "saída". Contudo, nem toda "saída" se configurará como a exteriorização da hipótese de incidência do imposto.

Evidentemente que as autoridades administrativas representantes das Fazendas Públicas Estaduais, em inúmeros casos, ainda promovem a cobrança do imposto sob o fundamento da "saída" da mercadoria, sem se atentar ao objetivo ou forma que se dá à circulação.

Assim, em análise ao critério físico, percebe-se ser indevida a exigência do imposto nas operações em que ocorre mera circulação de mercadoria. O Fisco estadual deveria atuar de forma a examinar o contexto de cada operação, de modo a evitar uma interpretação literal do termo "circulação de mercadoria".

Contrapondo-se ao entendimento muitas vezes adotado pelo fisco estadual, pelo critério jurídico, a mera circulação da mercadoria não é suficiente para que ocorra a incidência do tributo.

Para os defensores desta corrente, para que essencialmente ocorra um fato gerador e a incidência do tributo, torna-se necessária a transferência da titularidade da mercadoria, ou seja,

exige-se a existência de um negócio jurídico mercantil para caracterização do fato gerador, reconhecendo a transferência da propriedade como um requisito indispensável para a incidência do ICMS.

MELO (2012) afirma que a incidência do ICMS deriva, exclusivamente, da circulação jurídica, hipótese em que ocorre movimentação da titularidade dos bens e das mercadorias. Neste mesmo sentido, entende que a circulação física corresponde ao mero trânsito de bens.

CARRAZZA (2015), contudo, a despeito de adotar este critério, entende que haverá a incidência do imposto na hipótese de transferência de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo titular, que estejam localizados em Unidades Federativas diferentes.

Esta particularidade encontra fundamento na preservação do federalismo fiscal, garantindo assim, o equilíbrio na distribuição da receita oriunda da arrecadação derivada do ICMS, partilhada entre o Estado de origem e o Estado de destino da mercadoria.

ATALIBA e GIARDINO (1983) seguem este entendimento, arguindo a necessidade constitucional de assegurar equânime repartição das receitas do ICMS entre os Estados, o que seria uma exigência fundamental para a manutenção do equilíbrio federativo.

Observa-se, contudo, que os defensores desta corrente afastam a incidência do tributo nas meras saídas de mercadorias sem a existência de um negócio jurídico, atrelado ao contexto da operação, e não de uma mera circulação, diferenciando assim, os termos “operação” e “circulação”.

Desta forma, segundo o critério jurídico, não há que se falar em incidência do imposto nas operações relativas à circulação de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular.

Contudo, forçoso indicar a existência de autores que ressaltam a possibilidade da incidência do ICMS nas operações interestaduais, por fazer prevalecer os comandos constitucionais do pacto federativo brasileiro.

Por fim, diferentemente do critério jurídico, a circulação econômica não pressupõe a existência de um negócio jurídico, nem a transferência de titularidade do bem, para a identificação do fato gerador.

Assim, o conceito econômico leva em consideração o modelo de tributação sobre o valor agregado. O fato gerador se consubstancia, desta forma, pela circulação econômica das mercadorias revestidas obrigatoriamente de uma forma jurídica qualquer, inclusive dentro do ciclo produtivo.

MACHADO (2015) afirma, neste sentido, que na transferência de mercadorias de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte, não ocorre transmissão de propriedade, contudo a incidência do ICMS poderia ser mantida, por uma questão de ordem prática, para

viabilizar a utilização dos critérios da sistemática adotada em vista do princípio da não cumulatividade.

Sustenta, por fim, que as transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte integram a atividade mercantil, sendo sua tributação perfeitamente compatível com a natureza mercantil do imposto.

No caso em análise, a cobrança tributária é fundamentada no artigo 12, inciso I da Lei Kandir onde a previsão de incidência do ICMS ocorre no momento da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular.

No entanto, a circulação de mercadorias aqui retratada refere-se à circulação jurídica, que pressupõe efetivo ato comercial, onde se almeja a obtenção de lucro e a transferência de titularidade do bem, o que não ocorre na simples remessa de produtos pertencentes ao produtor rural.

Esta é uma das particularidades sobre o ICMS, que sempre se mantem em pauta. A produção legislativa sobre o tema, da mesma forma, é incessante, sempre visando alcançar a interpretação no sentido de que o tributo, nestes casos, é devido.

CARRAZZA (2015), por sua vez, afirma que, em vista do princípio da não cumulatividade, evita-se a tributação em cascata e se reforça, por outro lado, o pacto federativo e a autonomia dos entes federados, dando azo à cobrança tributária para todos os fatos geradores ocorridos dentro do respectivo território.

No entanto, estas interpretações geram discussões sobre o tema. Segundo GRECO (2015), uma prática corriqueira e extremamente comum em meio à atividade agroindustrial, foi convertida pelo sistema fiscal brasileiro, um foco de tensão entre Fisco e Produtor Rural, além de impactar as relações entre os departamentos fiscais de Unidades Federativas distintas.

4.3 Incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) na transferência de mercadorias entre propriedades de um mesmo titular

Em observância ao disposto no tópico anterior, tendo em vista a necessidade de uma análise apurada sobre cada palavra da norma tributária relativa ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), torna-se cogente a decomposição do ditame inserido no artigo 155, inciso II da Constituição Federal.

Verifica-se, assim, a presença de três verbetes importantíssimos, quais sejam, mercadorias, operações e circulação.

SABBAG (2010) conceitua mercadoria como bem ou coisa móvel. O que caracteriza uma coisa como mercadoria é a sua destinação, vez que é móvel e tem aptidão ao comércio, e cujo intuito seja de obtenção de lucro. Além desta característica, esta atividade deve ser habitual.

Segundo ATALIBA e GIARDINO (1983), operações são atos jurídicos relevantes, ou seja, atos regulados pelo Direito como produtores de determinada eficácia jurídica. Isto significa que, além de denotar um significado jurídico, configura-se como um autêntico negócio jurídico.

Neste mesmo sentido, BALEEIRO (2008) destaca que o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços assenta sobre qualquer operação realizada com a mercadoria, isto é, qualquer negócio jurídico, ato jurídico relevante ou operação econômica, que ocasione a saída.

De par desta conceituação, torna-se necessário analisarmos o verbete "circulação".

SABBAG (2010) conceitua circulação como a mudança de titularidade jurídica do bem, não se configurando como mera movimentação física, mas circulação jurídica do bem.

Nesta mesma esteira de entendimento, RAMOS (1967) já afirmava em 1967 que circular compreende sempre e, invariavelmente, a ideia de coisa que muda das mãos de uma, para as mãos de outra pessoa, envolvendo, assim, a mudança de propriedade ou pelo menos mudança de posse da coisa que circula.

Esta definição é de relevante importância no presente estudo, motivo pelo qual cabe colacionar abaixo a Súmula 166 editada pelo Superior Tribunal de Justiça que dispõe:

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

Para a formatação da mencionada Súmula foram utilizados como precedentes os Resp 9.933/SP, Resp 32.203/RJ, Resp 36.060/MS e Resp 37.842/SP.

No julgamento do Resp 9.933/SP, o Ministro Antônio de Pádua Ribeiro, relator do caso, ao confirmar a sentença que julgou procedente ação declaratória proposta por contribuinte do ICM, visando ao reconhecimento da inexistência de relação jurídico-tributária entre ela e a ré quanto à transferência de mercadorias da filial para matriz e vice versa, argumentou no acórdão recorrido sustentando que, em hipótese de mero deslocamento físico da mercadoria, como ocorre na transferência da filial para a matriz e vice-versa, indevida é a existência do imposto, visto inocorrer aí a circulação econômica ou jurídica.

Afirmou ainda que tal orientação não impede que cada estabelecimento da empresa mantenha uma escrituração fisco-contábil, de molde a permitir o exercício regular da

fiscalização, em consonância com o que determinam os demais dispositivos legais atinentes ao tema.

Da mesma forma, no julgamento do Resp 36.060/MS o Ministro Humberto Gomes de Barros afirmou que, para que incida o tributo, é necessária a prática de negócio jurídico mercantil e que tal negócio pressupõe a existência de mais de uma pessoa.

Nota-se que o entendimento do STJ é no sentido de que somente constituirá fato gerador quando ocorrer a circulação jurídica da mercadoria, de modo que, na simples transferência entre um estabelecimento e outro, de um mesmo contribuinte, não há se falar em configuração de fato gerador, motivo pelo qual a exigência de recolhimento do tributo é indevida.

A questão também foi levada à apreciação do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do ARE 1063312 AgR, de relatoria do Ministro Edson Fachin, o qual decidiu que não constitui fato gerador idôneo a atrair a incidência de ICMS a transferência de mercadorias entre estabelecimentos distintos do mesmo titular, ainda que situados em unidades federativas diversas, *in verbis*:

> AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. NÃO INCIDÊNCIA. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DISTINTOS DO MESMO TITULAR. 1. A jurisprudência do STF é firme no sentido de que não constitui fato gerador idôneo a atrair a incidência de ICMS a transferência de mercadorias entre estabelecimentos distintos do mesmo titular, ainda que situados em unidades federativas diversas. Precedentes. 2. É desnecessária a submissão de questão constitucional ao Plenário ou ao Órgão Especial do Tribunal a quo, quando sobre ela houver jurisprudência consolidada do STF. Precedente: ARE-RG 914.045, de minha relatoria, Tribunal Pleno, DJe 19.11.2015. 3. Agravo regimental a que se nega provimento, com previsão de aplicação de multa de 5% (cinco por cento) sobre o valor da causa, nos termos do art. 1.021, § 4º, do CPC, devendo ser observados os limites dos §§ 2º e 3º do mesmo dispositivo, e majoração de honorários em 1/4 (um quarto), nos termos do art. 85, § 11, do CPC. (ARE 1063312 AgR, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, Segunda Turma, julgado em 11/12/2017, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-292 DIVULG 18-12-2017 PUBLIC 19-12-2017)

Por fim, importante analisarmos estes conceitos, inicialmente identificados separadamente, de forma interligada, complementar e necessária.

MILEO FILHO (2017), conclui seu estudo, compreendendo que existe hipótese de incidência do ICMS no negócio jurídico por meio do qual se transfere a titularidade da mercadoria para outrem. Isto quer dizer que o fato gerador se configura quando ocorrer a mutação patrimonial da mercadoria por obra de uma operação jurídica.

A doutrina e a jurisprudência encontram-se pacificadas quanto à adoção dessa tese de que não há operação de circulação de mercadorias quando não se mostrar presente a transmissão da propriedade da mercadoria.

Evidentemente, existe certa resistência quanto à adoção deste entendimento, no que concerne às autoridades fiscais, que visam a manutenção da arrecadação e sua majoração, sempre que possível.

Estados e Distrito Federal continuam a sustentar que a aplicação da regra insculpida pela Sumula 166 do STJ não deve ser aplicada, sob pena de gerar grande prejuízo ao ente federativo, vez que a unidade fiscal de origem nada poderia arrecadar a título de ICMS, somente a unidade da localização do estabelecimento de destino.

Fortes nesse fundamento, Estados e Distrito Federal resistem ao sólido entendimento jurisprudencial e permanecem realizando a exigência tributária. Por sua vez, os contribuintes se submetem ao recolhimento tributário para não correr o risco de terem a suas mercadorias/produtos apreendidos e sofrerem lavratura de autos de infração.

Vale ressaltar que a Constituição Federal exige claramente a existência de uma operação jurídica que se configure como transmissão de propriedade da mercadoria. Sua simples saída se configura como a exteriorização da operação, ou seja, um mero fato físico alheio ao mundo jurídico.

Por fim, cabe questionar quanto à configuração da circulação de mercadoria quando há remessa de mercadoria, pelo mesmo produtor rural, de uma área para outra, na mesma unidade federativa ou quando as propriedades se localizam em outro estado.

Conforme debatido em linhas volvidas, para haver incidência do ICMS é necessário que haja um negócio jurídico capaz de transferir a titularidade da mercadoria. Neste caso, a transferência de mercadorias entre as propriedades de um mesmo produtor rural / contribuinte, não provoca alteração na propriedade do bem.

O produtor, nestes casos, desloca a mercadoria (grãos, sementes, gado), de uma propriedade rural para outra, sem, no entanto, deixar de ser o seu dono, isto é, a mercadoria, conquanto movimentada, ainda se encontra sob o pálio do respectivo contribuinte.

Nessas circunstâncias, fica evidente que não há circulação jurídica da mercadoria propriamente dita, mas uma simples remessa, uma circulação de fato, uma vez que o

produto/mercadoria permanece na propriedade do mesmo produtor/contribuinte, operação na qual inexiste qualquer movimentação financeira.

RAMOS (1967, p.38) apresenta consistente argumentação quando afirma que "considerar circulação a transferência de mercadorias de um estabelecimento para outro do mesmo proprietário é tanto quanto afirmar o (sic) que o dinheiro circula quando Pedro passa da mão direita para a mão esquerda".

Nesta esteira, evidente se torna que a Legislação Complementar, através do artigo 12, inciso I da Lei Complementar nº 87/1996, almejou disciplinar o que a Carta Magna não autorizou fazer, alargando a hipótese de incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, sem, contudo, ter legitimidade para tanto.

A inconstitucionalidade da norma já foi apreciada pelos Tribunais, conforme mencionado em linhas volvidas. Contudo, sem que tenha sido conferido efeito *erga omnes*, todo produtor rural/contribuinte que estiver sofrendo a incidência do ICMS nessas circunstâncias, tem o direito de questionar judicialmente os limites da arrecadação fazendária baseada na disciplina contida no artigo 12, I, da LC 87/96, propondo a respectiva Ação Declaratória de Inexistência de Obrigação Jurídico-Tributária visando o resguardo de seu direito.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Partindo das abordagens e dos conceitos anteriormente apresentados, é possível constatar que, independentemente da localização das propriedades rurais, a transferência de mercadoria de um estabelecimento a outro não configura circulação jurídica de mercadoria e, via de consequência, não ocorre, in casu, fato gerador do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços.

Assim, a simples remessa de grãos, gado, sementes, ou qualquer outra mercadoria atinente à produção agrícola, de uma propriedade rural a outra, desde que do mesmo contribuinte/produtor rural, inobstante tais propriedades estejam localizadas em Unidades Federativas diferentes, não se configurará como fato gerador passível de incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).

Tal conclusão é possível porque a legislação vigente não ampara a pretensão arrecadatória dos Estados em vista de tais movimentações, que são apenas físicas, e não se caracterizarem como operações de circulação jurídica de mercadorias. Evidente, pois, que o aspecto material da hipótese de incidência constitucionalmente desenhada não está presente.

Assim, se não há nenhuma cogitação de incidência de ICMS na transferência de mercadorias entre estabelecimentos dentro de um mesmo Estado, também não existirá em caso de idênticas operações interestaduais, unicamente para atender ao problema do federalismo fiscal.

Salienta-se por fim que, no caso específico do agronegócio, a remessa de produtos e mercadorias não é feita com o fito de diminuir a carga tributária, mas sim por necessidades inerentes à sua produção, como é o caso tanto do agricultor/produtor, com deslocamento de sementes e grãos, quanto é o caso para o pecuarista, envolvendo aspectos ligados à falta e/ou abundância de pastagens em períodos sazonais.

A cobrança de ICMS na remessa destas mercadorias onera absurdamente o custo produtivo em ambos os casos, impactando no preço final dos produtos e evidenciando o excesso de exação estatal.

Inegavelmente o problema persiste até os dias atuais, com a cobrança do fisco, e a irresignação dos produtores/contribuintes quanto ao uso da força tributária estadual.

Portanto, vale ressaltar que não há sinalização de viés de mudança no conteúdo da Súmula 166 do Superior Tribunal de Justiça, que segue firme e íntegra, direcionando o afastamento da incidência do ICMS tanto nas operações internas, quanto nas interestaduais, em caso de transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.

REFERÊNCIAS

https://www.usgs.gov/centers/wgsc/science/global-food-security-support-analysis-data-30-m?qt-science_center_objects=0#qt-science_center_objects

ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Núcleo da definição constitucional do ICM – operações, circulação e saída. **Revista de Direito Tributário**, v. 25/26, ano 7. São Paulo: RT, 1983.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 385

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.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARVALHO, C. A. **Ocupação e uso de terras no Brasil a partir do cadastro ambiental rural** – CAR. Disponível em: <https://www.alice.cnptia.embrapa.br/bitstream/doc/1082917/1/4882.pdf >. Acesso em: 23 set. 2018.

CORRÊA, Vanessa Benelli. **ICMS entre estabelecimentos do mesmo titular: circulação econômica & não cumulatividade**. 1. Ed. Curitiba: Juruá, 2018. E-book. ISBN 978-85-362-7947-3.

GRECO, Marco Aurélio. ICMS – transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa. In: PRETO, Raquel Elita Alves (coord.). **Tributação brasileira em evolução: estudos em homenagem ao professor Alcides Jorge Costa**. 1. ed. São Paulo: IASP, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 36. Ed. Ver. Atual. Ampl. São Paulo: Malheiros, 2015.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS:** teoria e prática. 12. Ed. São Paulo: Dialética, 2012.

MILEO FILHO, Francisco Sávio Fernandez. O ICMS e as transferências de mercadorias envolvendo estabelecimentos do mesmo contribuinte. **Revista Direito Tributário Atual.** 37. ed. Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2017, p. 204-225.

RAMOS, José Nabantino. **O conceito de circulação**. Revista de Direito Público, n. 2. São Paulo: RT, 1967, p. 38.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário.** 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.