

Eduardo Rodrigues de Castro
Felipe Duque
Helton Kramer

TRIBUTOS E ESPÉCIE

13ª edição

Revista, atualizada
e ampliada

2026

 EDITORA
JusPODIVM
www.editorajuspodivm.com.br

IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO – ICMS

Sumário • 1. Introdução – 2. Aspecto material: 2.1. ICMS sobre operações relativas à circulação de mercadorias; 2.1.1. ICMS x ISS; 2.1.2. Operações relativas à circulação de mercadorias: necessária circulação jurídica do bem; 2.1.2.1 Transferências entre Estabelecimentos do Mesmo Titular; 2.1.2.2 Venda de Bens do Ativo Permanente; 2.1.2.3 Operações Societárias e Não Incidência do ICMS; 2.1.3. Mercadorias para fins de incidência; 2.1.4. Operações de arrendamento mercantil (*leasing*) internas e internacionais; 2.2. Prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; 2.3. Prestação de serviço de comunicação – 3. Aspecto espacial – 4. Aspecto temporal: 4.1. Operações com Energia Elétrica: Momento do Consumo – 5. Aspecto subjetivo: 5.1. Sujeito ativo; 5.1.1. Sujeito ativo do ICMS nas operações interestaduais (Emenda Constitucional n. 87/2015); 5.1.1.1. O Protocolo ICMS 21/2011 do CONFAZ e a Cobrança de DIFAL no Estado de destino nas operações de venda de mercadoria a consumidor final realizada de forma não presencial: ADI 4628; 5.1.1.2. A Cobrança de DIFAL pelo Estado Destinatário nas operações de venda de mercadoria por empresa aderente ao Simples Nacional a consumidor final não contribuinte do ICMS: A Medida Cautelar proferida na ADI 5.464/DF; 5.1.1.3. Necessidade de Edição de Lei Complementar para cobrança de DIFAL nas operações e prestações interestaduais com consumidor final não contribuinte do Imposto: ADI 5469 e RE 1287019; 5.1.1.3.1. A Lei Complementar Federal n. 190/2022 e a Controvérsia sobre a Aplicabilidade dos Princípios da Anterioridade Anual e Nonagesimal; 5.1.1.4. A Cobrança de DIFAL pelo Estado Destinatário nas operações de venda de mercadoria por empresa aderente ao Simples Nacional a consumidor final contribuinte do ICMS: RE 970.821; 5.1.1.5. Desnecessidade de edição de nova lei complementar para a cobrança do diferencial de alíquota nas operações interestaduais destinadas a consumidor final contribuinte; 5.1.2. Sujeito ativo do ICMS nos casos de importação de mercadorias, bens e serviços; 5.1.3. Sujeito ativo do ICMS nas Prestações de Serviços de Comunicação Via Satélite; 5.2. Sujeito passivo do ICMS; 5.2.1. Contribuinte de Fato X Contribuinte de Direito: Direito à Restituição do Tributo; 5.2.2. Responsabilidade Tributária por Substituição; 5.2.2.1. Substituição tributária progressiva e repetição do indébito; 5.2.2.2. Substituição tributária nas operações com energia elétrica; 5.2.2.3. Tratamento Favorecido por meio de Concessão ou Suspensão do Regime de Substituição Tributária; 5.2.3. Responsabilidade Tributária por Transferência – 6. Aspecto quantitativo; 6.1. Base de cálculo; 6.1.1. ICMS “por dentro”; 6.1.2. Descontos condicionados e incondicionados e bonificações; 6.1.3. Base de cálculo, substituição tributária e pauta fiscal; 6.1.4. Vendas a prazo e operações com cartões de crédito; 6.1.5. Operações com energia elétrica: demanda contratada x

energia efetivamente utilizada; 6.1.6. Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição – TUSD e Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão – TUST de Energia Elétrica; 6.2. Alíquota; 6.2.1. O Princípio da Seletividade em Função da Essencialidade do ICMS e a Lei Complementar n. 194, de 2022; 6.2.2. Alíquota Específica nas Operações Interestaduais com Bens e Mercadorias Importados do Exterior: A Guerra dos Portos; 6.2.3. O Diferencial Competitivo dos Biocombustíveis; 6.2.4. O Adicional para o Fundo Estadual de Combate à Pobreza – FECOP; 6.3. Não cumulatividade; 6.3.1. Manutenção de créditos nos casos de isenção, imunidade e não incidência; 6.3.2. Período de apuração do imposto e não cumulatividade: regime de conta gráfica e demais regimes especiais; 6.3.2.1. Proibição de instituição de sanções políticas em matéria tributária; 6.3.3. Créditos escriturados e direito à correção monetária; 6.3.4. Venda de mercadoria por preço inferior ao da aquisição: estorno de crédito; 6.3.5. Produtos intermediários, bens de conveniência e bens destinados ao ativo fixo e ao uso e consumo do estabelecimento – 7. Imunidades e isenções; 7.1. Imunidades; 7.1.1. Imunidades genéricas; 7.1.2. Imunidades específicas; 7.1.2.1. Imunidades para exportações; 7.1.2.2. Imunidades nas operações interestaduais com petróleo e derivados e energia elétrica; 7.1.2.3. Demais imunidades: ouro, serviços gratuitos de comunicação e operações com minerais; 7.2. Isenções; 7.2.1. Discussão Judicial sobre Benefícios Fiscais Unilaterais; 7.2.2. Benefícios Unilaterais Válidos; 7.2.3. Benefícios Fiscais Disfarçados; 7.2.4. Benefícios Concedidos por Tratados; 7.2.5. A Lei Complementar n. 160, de 2017, o Convênio ICMS n. 190, de 2017, e a Convalidação de Benefícios Fiscais Unilaterais; 7.2.6. Os Benefícios Fiscais Condicionados a Contrapartida em Dinheiro e os Fundos de Infraestrutura e Estabilização Fiscal – 8. Informações complementares; 8.1. ICMS Monofásico; 8.1.1. A ADI 7191, ADPF 984 e o Regime de Monofasia: O Acordo celebrado entre os Estados e a União; 8.2. Lançamento e Decadência do ICMS – 9. Quadro sinóptico – 10. Súmulas do STF e do STJ.

1. INTRODUÇÃO

A regra-matriz de incidência do Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS, constante do art. 155, inc. II, da Constituição Federal, contém **três diferentes exações**, quais sejam: 1) **ICMS sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias**; 2) **ICMS sobre Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal** e; 3) **ICMS sobre Serviços de Comunicação**.

A maior parcela da arrecadação tributária do país vem das operações relativas à circulação de mercadorias e prestação dos serviços discriminados acima¹. Para se ter uma ideia da relevância do tributo em estudo, o montante arrecadado a título de ICMS supera até mesmo os valores envolvidos na cobrança do Imposto de Renda – IR e do Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI. Não à toa, estamos falando também **de um dos impostos com o maior número de dispositivos inseridos no corpo da Constituição** – a maioria deles situada no art. 155, § 2º, da CF/88.

Além das disposições constitucionais supracitadas, regem o ICMS diversos outros diplomas normativos de hierarquia infraconstitucional. São eles:

- a) **Leis Complementares;**
- b) **Resoluções do Senado Federal;**

1. O ICMS, embora tributo de função marcadamente fiscal, pode, a depender do exercício do princípio da seletividade, positivado no art. 155, § 2º, III, da CF/88, adquirir contornos extrafiscais.

c) **Convênios** do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ e;

d) **Legislação Ordinária** de cada um dos Estados da Federação, bem como do Distrito Federal.

Nos termos do art. 155, § 2º, XII, da Constituição, cabe à **lei complementar**, dentre outras coisas, definir os contribuintes do imposto, dispor sobre substituição tributária, disciplinar o regime de compensação do imposto, fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços, regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

A principal lei geral nacional reguladora do ICMS é a **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, conhecida como Lei Kandir**. Do texto da referida lei constam todas as matérias mencionadas no parágrafo anterior, razão pela qual, a partir de agora, a ela sempre nos reportaremos. Faremos menção à LC 87/96 principalmente quando estivermos estudando os diversos aspectos da regra-matriz de incidência do ICMS.

Antes do advento da LC 87/96, no entanto, o imposto em estudo era regido tanto pelo Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, recepcionado pela Constituição de 1988 em virtude do disposto no art. 34, § 5º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias², quanto pelo Convênio ICM nº 66/88, instituído por força do disposto no § 8º do mesmo art. 34 do ADCT³.

Merecem especial atenção a **Lei Complementar n. 190, de 04 de janeiro de 2022**, que altera a Lei Kandir, para regulamentar a cobrança do ICMS nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto (DIFAL), a **Lei Complementar n. 192, de 11 de março de 2022**, que regulamenta o regime monofásico de incidência do ICMS nas operações com combustíveis, e a **Lei Complementar n. 194, de 23 de junho de 2022**, que

2. Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores.

§ 3º – Promulgada a Constituição, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão editar as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto.

§ 4º – As leis editadas nos termos do parágrafo anterior produzirão efeitos a partir da entrada em vigor do sistema tributário nacional previsto na Constituição.

§ 5º – Vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele e com a legislação referida nos § 3º e § 4º.

3. Art. 34 (...);

§ 8º – Se, no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o art. 155, I, "b", os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria.

estabelece rol de bens e serviços considerados essenciais para fins de incidência do ICMS.

Importante notar que a lei complementar – em matéria de ICMS – não é responsável pela criação do referido tributo, tampouco pela fixação dos diversos aspectos de sua regra-matriz de incidência. Tanto a **instituição** quanto a **fixação de alíquotas e a majoração do imposto** ficarão a cargo de **lei ordinária estadual** (princípio da legalidade). Essa lei disporá também sobre substituição tributária e outros aspectos ligados à sujeição passiva tributária, além disso, deverá conter dispositivos atinentes às obrigações tributárias acessórias e às penalidades pecuniárias decorrentes do inadimplemento das obrigações principal e acessória.

Apesar disso, deve-se observar que a própria LC 87/1996, segundo entendimento do Superior Tribunal de Justiça (a ser estudado mais à frente), institui, validamente, hipóteses de isenção tributária, como no caso do art. 3º, II, da referida Lei Kandir⁴.

A função primordial dos **Convênios do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ** é a instituição de isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS. Bom exemplo é o do Convênio ICMS nº 065/2020, que “[a]utoriza as unidades federadas que menciona, em razão... (da) pandemia do novo Coronavírus (COVID-19), a instituir programa de parcelamento de débitos fiscais relacionados com o... ICMS”.

As **Resoluções do Senado Federal**, por sua vez, nos moldes do art. 155, § 2º, IV, da CF/88, fixarão as alíquotas aplicáveis às operações interestaduais e de exportação (Resolução nº 22, de 19 de maio de 1989), bem como as alíquotas mínimas e máximas aplicáveis às operações internas (CF/88, Art. 155, § 2º, V, “a” e “b”). O assunto será melhor detalhado quando estivermos estudando o aspecto quantitativo da regra-matriz do ICMS.

A tabela abaixo resume a principal legislação aplicável à matéria. Confira-se:

Legislação Aplicável ao ICMS		
Espécie normativa	Principais dispositivos ou leis	Função exercida
Constituição Federal	Art. 155, parágrafos 2º a 4º.	Delineamento geral do tributo. Critérios da regra-matriz de Incidência.
Lei Complementar	LC 24/75, LC 87/96, LC 92/97, LC 99/99, LC 102/2000; LC 114/2002, LC 116/2003; LC 122/2006 e LC 160/2017, LC 190/2022, LC n. 192/2022, LC n. 194/2022.	Fixar normas gerais do Imposto (sujeitos ativo e passivo, substituição tributária, forma de concessão de isenções por convênios etc.); Mecanismos para evitar Guerra Fiscal entre Estados.

4. O tema será objeto de estudo mais detalhado adiante.

Legislação Aplicável ao ICMS		
Espécie normativa	Principais dispositivos ou leis	Função exercida
Convênios do CONFAZ	Convênios n.: 69/2010, 142/2011 e outros.	Instituir ou revogar isenções, incentivos e benefícios fiscais.
Resoluções do Senado Federal	Resolução nº 22/89, Resolução nº 95/96, Resolução 13/2012.	Fixação de alíquotas mínima e máxima em operações internas; Fixação de alíquotas Interestaduais; Fixação de alíquotas em operações externas.
Leis Ordinárias e Decretos Locais	Leis e Decretos de ICMS de cada Estado e do DF.	Instituição do tributo; Normas específicas em matéria de ICMS; Normas sobre sujeição passiva; Instituição de obrigações acessórias e penalidades.

A existência de tantos instrumentos normativos reguladores do ICMS tem por objetivo principal evitar, ou, pelo menos, minorar, os efeitos da chamada **Guerra Fiscal entre Estados**. Essa “guerra” decorre, em grande parte, da concessão unilateral – por cada Ente Federativo – de incentivos fiscais diversos alusivos ao imposto em estudo, bem como da ausência de uniformidade no trato da matéria.

Por se tratar de um **tributo de competência estadual, mas com características marcadamente nacionais**, a concessão unilateral de isenção referente ao ICMS por determinado Estado, caso permitida pelo ordenamento, poderia causar a migração de diversas empresas situadas em Estados vizinhos, e, conseqüentemente, graves prejuízos à economia local. Também a falta de uniformidade no trato do assunto poderia ensejar grande sensação de insegurança por parte dos sujeitos passivos, sobretudo se levarmos em conta o grande volume de operações interestaduais e até mesmo internacionais relativas à circulação de mercadorias.

O **lançamento** do tributo, em regra, dá-se por **homologação**, muito embora, em muitos casos, faça-se indispensável o lançamento de ofício por parte das autoridades fazendárias.

Sobre o lançamento do ICMS, importante observar, em primeiro lugar, que, nos casos em que o sujeito passivo **declara o tributo devido, mas não concretiza o pagamento, dispensa-se a realização de lançamento propriamente dito** pela Administração, admitindo-se a **imediata inscrição em dívida** dos valores declarados⁵.

5. Embora nada impeça a Administração de realizar o lançamento de ofício de valores porventura não declarados.

Em segundo lugar, deve-se mencionar entendimento recente, chancelado pela 3ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, de acordo com o qual a conduta, levada a efeito pelo sujeito passivo (seja contribuinte ou responsável), de **declarar o ICMS e posteriormente “cobrá-lo” do adquirente, mas não repassar os valores devidos à Receita Estadual**, enquadra-se no tipo penal (crime) de **“apropriação indébita tributária”**, descrito no **inciso II do art. 2º da Lei n. 8.137/90**. Ao “embutir” o ICMS no preço da operação, mas não recolher o valor devido aos cofres públicos, o sujeito passivo da exação estaria se financiando por meio dos tributos suportados pelos compradores e usuários das mercadorias e serviços⁶.

O imposto está sujeito aos princípios constitucionais da: a) **legalidade** (CF/88, art. 150, I); b) **isonomia** (CF/88, art. 150, II); c) **capacidade contributiva** (CF/88, art. 145, § 1º); d) **irretroatividade** (CF/88, art. 150, III, “a”); e) **anterioridade** (CF/88, art. 150, III, “b”); f) **anterioridade nonagesimal ou mitigada** (CF/88, art. 150, III, “c”); g) **vedação à utilização de tributo com efeito de confisco** (CF/88, art. 150, IV); h) **limitação ao tráfego de pessoas ou bens** (CF/88, art. 150, V); i) **vedação à instituição de isenções heterônomas** (CF/88, art. 151, III).

Além disso, submete-se aos novos princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente (CF/88, art. 145, § 3º, incluído pela EC 132/2023).

O ICMS classifica-se como **tributo estadual, privativo, não vinculado, de arrecadação não vinculada, real, indireto e ordinário**.

2. ASPECTO MATERIAL

Vimos, no Capítulo 2 desta obra, que o aspecto material dos tributos está relacionado à **prática de determinada conduta**, representada por um verbo e um complemento, que, quando realizada sob determinadas circunstâncias temporais e espaciais, dá ensejo ao surgimento da obrigação tributária. No caso dos impostos, tributos não vinculados por excelência, referida conduta não possui relação com qualquer prestação estatal específica e divisível.

Vejamos agora, de maneira detalhada, os **três diferentes critérios materiais** constantes da regra-matriz de incidência do ICMS:

2.1. ICMS sobre operações relativas à circulação de mercadorias

Podemos afirmar que o primeiro dos aspectos materiais do ICMS ora em estudo é a realização de uma **operação relativa à circulação de mercadorias**, ainda que tais operações se iniciem no exterior. A regra, positivada no art. 155, II, da Constituição Federal, está presente também nos artigos 1º e 2º da Lei Complementar nº 87/96 – Lei Kandir.

6. STJ, 3ª Seção. **HC 399.109-SC**, Rel. Min. Rogerio Schietti Cruz, por maioria, julgado em 22/08/2018, DJe 31/08/2018.

Nesse sentido, confira-se:

CF/88:

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;

Operações relativas à circulação, nos moldes de doutrina majoritária, são atos ou negócios jurídicos, em regra, contratos de compra e venda, “*que implicam mudança da propriedade das mercadorias dentro da circulação econômica que as leva da fonte até o consumidor*”⁷. **Referidas operações**, importante salientar, podem ser **internas**, quando realizadas dentro dos limites territoriais de um Estado membro, **interestaduais**, quando ultrapassam as fronteiras do ente federativo e, por fim, **internacionais**, quando iniciadas ou finalizadas em outro país, a exemplo do que ocorre com o chamado ICMS Importação – a ser estudado à frente.

A operação de circulação não ocorre necessariamente no momento da transferência da propriedade das mercadorias envolvidas na operação, mas sim, em virtude do negócio jurídico relativo à referida circulação de mercadoria.

É imprescindível que haja atividade mercantil-comercial. Sobre o tema, já teve a oportunidade de se manifestar nossa Corte Suprema no sentido de que o “*perfil constitucional do ICMS exige a ocorrência de operação de circulação de mercadorias (ou serviços) para que ocorra a incidência e, portanto, o tributo não pode ser cobrado sobre operações apenas porque elas têm por objeto ‘bens’, ou nas quais fique descaracterizada atividade mercantil-comercial*”⁸.

Mercadorias, para fins de incidência, por sua vez, “*são coisas adquiridas pelos empresários para revenda, no estado em que as adquiriu, ou transformadas, e ainda aquelas produzidas para venda*”⁹. No caso do ICMS Importação, consideram-se mercadorias também as coisas móveis adquiridas para uso ou consumo próprio.

Chamamos **produtos intermediários** aqueles que **integram o processo produtivo** e se agregam à mercadoria – embora também sejam considerados mercadorias para fins de incidência – para posterior circulação. Para identificação desses produtos intermediários, nos termos da jurisprudência dominante, exige-se conhecimento técnico especializado, porquanto a prova do fato é complexa diante da diversificação da atividade empresarial¹⁰.

7. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Constitucional*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 377.

8. STF, ADI 4.565-MC, Pleno, julgamento em 7-4-2011.

9. *Idem*, p. 379.

10. STJ, AgRg no AREsp 224.082-RS, Segunda Turma, julgado em 18/10/2012.

Haverá operação relativa à circulação de mercadoria, portanto, tanto na venda de produtos agrícolas a consumidor diretamente pelo produtor rural quanto nas operações intermediárias celebradas entre empresários. Exemplo de produto intermediário é o couro adquirido para confecção de bancos e estofamento interno a serem utilizados em veículos.

Nesse sentido, confira-se o quadro abaixo:

Operações Relativas à Circulação de Mercadorias	
Operações Relativas à Circulação	Mercadorias para Fins de Incidência
Deve implicar mudança de propriedade	Coisas móveis adquiridas para venda ou revenda
Em regra, contrato de compra e venda	Produtos intermediários
Natureza mercantil-comercial	Coisas móveis adquiridas para uso ou consumo próprio, na importação.

O aspecto material da regra-matriz de incidência do ICMS sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias é assunto que desperta uma infinidade de dúvidas e debates doutrinários e jurisprudenciais. É a respeito dos temas mais polêmicos que nos debruçaremos a partir de agora.

2.1.1. ICMS x ISS

Nos termos do art. 155, § 2º, IX, “b”, da Constituição, o **ICMS incidirá** também sobre o valor total da operação, **quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios**.

No mesmo sentido, dispõe a Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 2º, incisos I, IV e V, que o imposto incidirá sobre: a) operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares; b) fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios e; c) 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.

Quando a lei faz menção à **competência tributária dos Municípios**, está se referindo à competência conferida pela Constituição para instituição do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN (CF/88, art. 156, II). A lei complementar mencionada é a **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003**, que dispõe sobre o ISSQN.

Dito isso, podemos afirmar, **em primeiro lugar**, que, nos casos de fornecimento simultâneo de mercadorias e serviços (operações mistas), **haverá incidência apenas do ICMS** quando os serviços fornecidos não estiverem contemplados na lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003. Em outras palavras, a base de cálculo do ICMS será o valor do serviço prestado, somado ao valor das

mercadorias fornecidas, a exemplo do que acontece no *fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares*. Aqui, é indispensável que a lei estadual instituidora do ICMS contenha previsão expressa acerca das operações mistas sobre as quais incidirá o tributo, sob pena de invalidade da cobrança.

Nesse sentido, confira-se entendimento sumulado do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça:

SÚMULA nº 574 DO STF: “Sem lei estadual que a estabeleça, é ilegítima a cobrança do imposto de circulação de mercadorias sobre o fornecimento de alimentação e bebidas em restaurante ou estabelecimento similar.”

SÚMULA nº 163 DO STJ: “O fornecimento de mercadorias com a simultânea prestação de serviço em bares, restaurantes e estabelecimentos similares constitui fato gerador do ICMS a incidir sobre o valor total da operação.”

Em segundo lugar, ainda falando de operações mistas, **incidirá apenas o ISSQN Municipal** nos casos em que o serviço prestado estiver incluído na mencionada lista anexa à LC 116/2003. Trata-se da regra geral aplicável às operações mistas, sobretudo se levarmos em conta que o diploma legal em comento estabelece uma infinidade de serviços sujeitos à incidência do imposto municipal.

Dentre as situações que despertam maiores controvérsias doutrinárias e jurisprudenciais, pode-se destacar a da **empreitada de construção civil com fornecimento de material produzido pelo empreiteiro no local da obra**. Exemplo clássico da referida operação é o **fornecimento de concreto**, preparado nos caminhões de sua propriedade (betoneiras) e descarregado na obra. Tem prevalecido o entendimento no sentido de que, sobre referidas operações não haverá incidência de ICMS, em virtude da ausência de circulação de mercadoria apta a caracterizar o fato gerador desse tributo. A produção do concreto não é realizada de forma padronizada, em escala industrial, para revenda, mas sim com vistas aos interesses específicos de cada obra¹¹. As empresas de construção civil são contribuintes do ISSQN, que deverá incidir sobre o valor total da operação.

Sobre o tema, é pacífica a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, se não vejamos:

*“Está pacificada nesta Corte a não incidência do ICMS no fornecimento de peças pré-moldadas produzidas pela empreiteira responsável pela realização da obra contratada, em virtude da ausência de circulação de mercadoria apta a caracterizar o fato gerador desse tributo. (...)”*¹²

11. CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 119.

12. STJ, AgRg no Ag 1130668/SP, Primeira Turma, julgado em 06/08/2009. No mesmo sentido: STJ, REsp 884.501/SP, Segunda Turma, julgado em 26/08/2008, STJ, AgRg no RMS 28.035/ES, Primeira Turma, julgado em 03/03/2009.

Com base nas mesmas premissas, o Supremo Tribunal Federal já chegou a se pronunciar no sentido de que **a confecção de rótulos e etiquetas sob encomenda está sujeita apenas ao ISSQN, e não ao ICMS**¹³.

Sobre o assunto, assim dispõem os enunciados de Súmula números 156 do STJ e 662 do STF:

SÚMULA nº 156 DO STJ:

“A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS.”

SÚMULA nº 662 DO STF:

“É legítima a incidência do ICMS na comercialização de exemplares de obras cinematográficas, gravados em fitas de videocassete.”

Recentemente, o STF, em julgamento do **Tema 379 de Repercussão Geral**, deixou assentado, com base nos fundamentos expostos acima, que incide apenas ISSQN nos casos de **medicamentos preparados por farmácias de manipulação sob encomenda**. Quando referidos produtos forem **ofertados aos consumidores em prateleira**, porém, **incidirá ICMS**:

“Incide ISS sobre as operações de venda de medicamentos preparados por farmácias de manipulação sob encomenda. Incide ICMS sobre as operações de venda de medicamentos por elas ofertados aos consumidores em prateleira”¹⁴.

Diferente é o caso das **embalagens adquiridas pela empresa e utilizadas em processo subsequente de industrialização**, ainda que tais embalagens tenham sido fornecidas sob encomenda. Nas palavras da Suprema Corte pátria, “o ISS não incide sobre operações de industrialização por encomenda de embalagens, destinadas à integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria. Presentes os requisitos constitucionais e legais, incidirá o ICMS”¹⁵.

No mesmo sentido, o STF entendeu incidir apenas o ICMS sobre as atividades previstas no subitem 14.05 da Lista anexa à LC nº 116/03 nos casos em que o objeto é destinado à industrialização ou à comercialização. As atividades são as seguintes: “Restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, plastificação, costura, acabamento, polimento e congêneres de objetos quaisquer” (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016).

13. STF, AI 533.202-AgR, Segunda Turma, julgamento em 30-9-2008.

14. STF, RE n. 605.552, Rel. Min. Dias Toffoli, Plenário, Sessão Virtual de 26.6.2020 a 4.8.2020.

15. STF, ADI 4.389-MC, Plenário, julgamento em 13-4-2011.

A Corte fixou as seguintes teses:

Tese (Tema 816 de RG): “1. É inconstitucional a incidência do ISS a que se refere o subitem 14.05 da Lista anexa à LC nº 116/03 se o objeto é destinado à industrialização ou à comercialização; 2. As multas moratórias instituídas pela União, Estados, Distrito Federal e municípios devem observar o teto de 20% do débito tributário.” (RE 882.461/MG)

A Súmula 156 do STJ tem por pressuposto, conforme evidenciam os precedentes que a sustentam, que os serviços de impressão gráfica sejam preponderantes na operação considerada. Pode-se afirmar, portanto, sem contradizer a súmula, que a fabricação de produtos, ainda que envolva secundariamente serviços de impressão gráfica, não está sujeita ao ISS¹⁶. Trata-se de caso clássico de produto intermediário sujeito à incidência de ICMS.

Incidirá apenas o ISSQN também sobre o **serviço de montagem de pneus, ainda que a sociedade empresária também forneça os pneus utilizados na montagem**. O Superior Tribunal de Justiça, após realizar “uma interpretação extensiva da legislação de regência”, entendeu que “o serviço de montagem de pneus encontra-se inserido dentro do item 14.01 da lista anexa à LC 116/2003, por se enquadrar dentro do item ‘manutenção e conservação de [...] veículos’.”¹⁷

Será devido **apenas o ISSQN também sobre o licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador**, conforme previsto no subitem 1.05 da lista de serviços tributáveis pelo ISS anexa à Lei Complementar (LC) 116/2003.

Por fim, nas operações mistas, incidirá ICMS sobre a mercadoria fornecida e ISSQN sobre o serviço prestado somente quando houver **expressa ressalva nesse sentido em lei complementar**, a exemplo do que se vê nos itens de números 7.02, 7.05, 14.01, 14.03 e 17.11 da lista anexa à LC 116/2003 – que regula o ISSQN.

O item nº 7.02, por exemplo, trata da *execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos*, sujeita ao ISSQN, ressaltando expressamente o *fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS*.

Podemos concluir que: a **produção de concreto pela própria empreiteira** só não dará ensejo à cobrança de ICMS quando realizada no local da obra ou mesmo

16. STJ, REsp 725246/PE, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 25/10/2005, DJ 14/11/2005, p. 215.

17. REsp 1.307.824-SP, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 27/10/2015, DJe 9/11/2015 (Informativo 573).

nos caminhões da empresa (betoneiras). As mercadorias produzidas fora do local da prestação dos serviços ficarão sujeitas ao referido imposto. Confira-se:

“As empresas do ramo da construção civil são contribuintes do ISS, não sendo admitido subtrair da base de cálculo do tributo o montante referente às subempreitadas e aos materiais utilizados pela construtora. (...) In casu, o Tribunal de origem consignou que: ‘É bem verdade que o item 7.02 da Lei Complementar nº 116/03 contém a exceção: (‘exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação de serviços, que fica sujeito ao ICMS’). Todavia, tal exceção exclui a incidência do imposto municipal desde que a hipótese seja de fornecimento de concreto sólido, sob a forma de lajotas, vigas, postes ou outros pré-moldados, do que não se tem notícia nos autos. Portanto, tratando-se de prestação de serviços previstos no item 7.02, da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar Federal nº 116/03, a base de cálculo do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) será, conforme o disposto no art. 7º, da Lei Complementar em comento, tão-somente o preço do serviço, excluídos, portanto, os materiais fornecidos, sejam eles de produção própria (sujeitos ao ICMS) ou adquiridos de terceiros, sob pena de haver dupla tributação o que é constitucionalmente vedado.’ (fls. 275 e ss.) (...) Agravo Regimental desprovido.”¹⁸

Em nosso juízo, o mesmo item 7.02 da lista anexa à LC n. 116/2003 justifica a incidência do ICMS sobre as operações onerosas de circulação de esquadrias metálicas e bens móveis produzidos por empresas de marcenaria, ainda que elaborados (ambos) conforme as diretrizes do adquirente.

O esquema abaixo pode facilitar a compreensão:

Operações Mistas (Fornecimento Simultâneo de Mercadorias e Serviços)		
Incidência de ICMS	Incidência de ISS	Incidência de ICMS sobre mercadoria e ISS sobre Serviços
Serviço não consta da Lista Anexa à LC 116/2003	Serviço consta da Lista Anexa à LC 116/2003	Serviço consta da Lista Anexa à LC 116/2003, porém, há ressalva expressa para incidência de ICMS sobre a mercadoria
Ex.: Fornecimento de alimentação em bares e restaurantes	Ex.: Produção de concreto em betoneiras para utilização em empreitadas de construção civil	Ex.: Produção de concreto fora do local da obra pelo empreiteiro de construção civil. Serviço sujeito ao ISS e mercadoria sujeita ao ICMS

2.1.2. Operações relativas à circulação de mercadorias: necessária circulação jurídica do bem

Vimos que quando a Constituição fala em operações relativas à circulação de mercadorias, quer, na verdade, se referir a atos ou negócios jurídicos que impli-

18. STJ, AgRg no REsp 1189255/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 05/08/2010, DJe 18/08/2010.

quem **mudança da propriedade das referidas mercadorias**. É possível falar em circulação de mercadoria tanto numa relação entre comerciante e consumidor quanto numa operação de aquisição de produtos intermediários realizada por empresários. Em suma, é imprescindível a **circulação jurídica** do bem para fins de incidência do ICMS, **não bastando o mero deslocamento físico**.

Não à toa, o Supremo Tribunal Federal editou o **enunciado nº 573 da súmula** de sua jurisprudência dominante dispondo que “*não constitui fato gerador do imposto de circulação de mercadorias a saída física de máquinas, utensílios e implementos a título de comodato*”. Sendo o **comodato** o empréstimo gratuito de coisas não fungíveis (CC/2002, art. 579) não será possível falar em transferência de propriedade ou mesmo circulação de mercadorias.

Algumas operações, no entanto, têm despertado dúvidas quanto à incidência do ICMS, justamente por não ser possível precisar, de imediato, a mencionada circulação jurídica de bens. Os casos mais emblemáticos são os das operações: a) **de deslocamento de bens entre estabelecimentos de um mesmo titular**; b) envolvendo bens integrantes do **ativo fixo das empresas** e; c) **societárias** (fusão, cisão, incorporação, integralização do capital social e outras).

Vejamos.

2.1.2.1. Transferências entre Estabelecimentos do Mesmo Titular

Nos moldes do art. 12, I, da Lei Kandir (LC 87/96), considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte; (Redação dada pela Lei Complementar nº 204, de 2023). O mesmo diploma legal dispõe ainda que, *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*.

As operações de circulação de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular são conhecidas como **transferências**. Nesses casos, doutrina e jurisprudência majoritárias vêm se manifestando “*pela impossibilidade de tributação de tais fatos, tendo em vista que não caracterizam negócio jurídico e nem modificação da titularidade da propriedade*.”¹⁹ A **circulação é meramente física** e acontece sem a interveniência de pessoa jurídica diversa.

Com base nos mesmos preceitos, o Supremo Tribunal Federal entende não ser possível, *contra legem*, a incidência do ICMS. Para a Corte, “**o simples deslocamen-**

19. KALUME, Célio Lopes. *ICMS Didático*. Belo Horizonte, Del Rey, 2012, p. 74.

to da mercadoria de um estabelecimento para outro da mesma empresa, sem a transferência de propriedade, não caracteriza a hipótese de incidência do ICMS²⁰”.

Nos autos do **Recurso Especial nº 1.125.133**, julgado sob o rito dos Recursos Repetitivos, o Superior Tribunal de Justiça afirmou que a operação de transferência de mercadoria de matriz para filial da 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 propriedade²¹*”.

O entendimento já foi, inclusive, sumulado pela referida corte. Confira-se:

SÚMULA nº 166 DO STJ: “*Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.*”

Existe forte controvérsia doutrinária sobre a incidência do ICMS nos casos de **transferências interestaduais**, ou seja, nos casos de remessas de mercadorias entre **estabelecimentos do mesmo titular situados em Estados diversos**.

Nos termos da redação original do art. 13, § 4º, da **Lei Complementar n. 87/1996** (Lei Kandir do ICMS), haveria incidência do tributo:

Art. 13. (...)

§ 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.

Apesar da citada disposição legal, no âmbito dos Tribunais Superiores já se tem como pacífica a não incidência do ICMS nas transferências interestaduais.

Para o STJ, “*o ICMS exigido na específica operação de transferência de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa somente pode ser por esta suportado, visto que, nesse estágio da cadeia comercial, ela continua ostentando a titularidade física e jurídica da mercadoria, não havendo, ainda, a figura de terceira pessoa a quem possa ser transferido o encargo financeiro²²*”.

20. STF, RE 596.983-AgR, Segunda Turma, julgamento em 12-5-2009. No mesmo sentido: STF, AI 618.947-AgR, Segunda Turma, julgamento em 2-3-2010; STF, RE 267.599-AgR, Segunda Turma, julgamento em 24-11-2009; STF, AI 693.714-AgR, Primeira Turma, julgamento em 30-6-2009; STF, AI 481.584-AgR, Primeira Turma, julgamento em 30-6-2009.

21. STJ, REsp 1125133/SP, Primeira Seção, julgado em 25/08/2010. No mesmo sentido: STJ, AgRg no AREsp 69.931/RS, Segunda Turma, julgado em 07/02/2012.

22. STJ. **Informativo 641 (AREsp 581.679-RS, 1ª Turma, Rel. Min. Gurgel de Faria, por unanimidade, julgado em 04/12/2018, DJe 04/02/2019).**

Em seguida, o Supremo Tribunal Federal ratificou o entendimento, reconhecendo a **inconstitucionalidade do art. 13, § 4º, da LC n. 87/1996 (Lei Kandir)**, firmando inclusive tese de repercussão geral (**Tema n. 1.099**):

“Recurso extraordinário com agravo. Direito Tributário. Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Deslocamento de mercadorias. **Estabelecimentos de mesma titularidade localizados em unidades federadas distintas.** Ausência de transferência de propriedade ou ato mercantil. Circulação jurídica de mercadoria. Existência de matéria constitucional e de repercussão geral. Reafirmação da jurisprudência da Corte sobre o tema. Agravo provido para conhecer em parte do recurso extraordinário e, na parte conhecida, dar-lhe provimento de modo a conceder a segurança. Firmada a seguinte tese de repercussão geral: **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**”²³. (G.N)

No mesmo sentido, confira-se trecho da ementa do **Acórdão proferido na ADC n. 49**:

“(...) 1. Enquanto o diploma em análise dispõe que incide o ICMS na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, o Judiciário possui entendimento no sentido de não incidência, situação esta que exemplifica, de pronto, evidente insegurança jurídica na seara tributária. Estão cumpridas, portanto, as exigências previstas pela Lei n. 9.868/1999 para processamento e julgamento da presente ADC.

2. O deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular não configura fato gerador da incidência de ICMS, ainda que se trate de circulação interestadual. Precedentes.

3. 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. 4. Ação declaratória julgada improcedente, declarando a **inconstitucionalidade dos artigos 11, §3º, II, 12, I, no trecho 'ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular', e 13, §4º, da Lei Complementar Federal n. 87, de 13 de setembro de 1996.**”²⁴.

O STF, em seguida, **modulou os efeitos** da decisão nos seguintes termos:

“Em presentes razões de segurança jurídica e interesse social (art. 27, da Lei 9868/1999) justificável a modulação dos efeitos temporais da decisão para o 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

23. STF, ARE 1255885 RG, Relator(a): MINISTRO PRESIDENTE, Tribunal Pleno, julgado em 14/08/2020, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL, PUBLIC 15-09-2020.

24. STF, ADC 49, Relator(a): EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 19/04/2021, publicado em 04-05-2021.

transferência de créditos de ICMS entre estabelecimentos de mesmo titular, fica reconhecido o direito dos sujeitos passivos de transferirem tais créditos. [...] Embargos declaratórios conhecidos e parcialmente providos para a declaração de inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, do art. 11, § 3º, II, da Lei Complementar nº87/1996, excluindo do seu âmbito de incidência apenas a hipótese de cobrança do ICMS sobre as transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular”²⁵.

Em síntese, a tese da não incidência do ICMS nas operações interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular só passou a produzir efeito a partir de 2024, ressalvados **os processos administrativos e judiciais pendentes de conclusão** até 29/04/2021, data de publicação da ata de julgamento da decisão de mérito na ADC 49.

Mais recentemente, em meados de 2026, a mesma Corte Suprema decidiu pela impossibilidade de cobrança do ICMS nas transferências interestaduais ocorridas entre 29/04/2021 e 31/12/2023, período desconsiderado quando da modulação de efeitos. Nesse sentido, confira-se:

Tese (Tema 1367 de Repercussão Geral): “A modulação dos efeitos estabelecida no julgamento da ADC nº 49/RN-ED não autoriza a cobrança do ICMS lá debatido quanto a fatos geradores ocorridos antes de 2024 em relação aos quais não tenha havido o pagamento do tributo”.

Atualmente, não há mais qualquer previsão, na LC n. 87/1996, de incidência obrigatória de ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular.

2.1.2.2. Venda de Bens do Ativo Permanente

Na **venda dos bens do ativo permanente (maquinário, mobiliário e outros), não incidirá o ICMS**, por não se estar diante da atividade fim da empresa alienante.

A saída ocasional de mercadoria não se enquadra no conceito de comércio habitual, capaz de gerar a obrigação tributária. Não será devido o imposto em estudo, por exemplo, nas vendas de computadores antigos realizadas por empresa atuante no ramo de alimentos.

O imposto só será devido pela pessoa responsável pela venda dos referidos bens, obviamente, desde que seja contribuinte habitual do ICMS²⁶. Assim, no exemplo anterior, haverá incidência de ICMS na operação (anterior) de aquisição dos computadores pela empresa de alimentos; o tributo, no entanto, ficará a cargo da pessoa jurídica alienante.

25. STF, **ADC 49 ED**, Relator(a): EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 19-04-2023, publicado em 15-08-2023.

26. Conforme será mais detidamente analisado adiante, serão contribuintes do ICMS aqueles que realizarem com habitualidade – como atividade fim – operações de venda de mercadorias.