

## TRIBUTOS ESTADUAIS - ICMS

1. O ICMS no sistema tributário: complexidade e o horizonte de extinção	1
1.1. A moldura normativa do imposto	2
2. O aspecto material: o que o ICMS efetivamente alcança	2
2.1. Circulação como transferência jurídica de titularidade	2
2.2. O conceito de mercadoria e seus casos-limite	3
2.3. Energia elétrica	3
2.4. Água canalizada	4
2.5. ICMS sobre serviços de transporte	4
2.6. ICMS sobre serviços de comunicação	4
2.7. Operações mistas: a fronteira entre ICMS e ISS	5
2.8. Não incidência e imunidades	5
3. O aspecto temporal: quando nasce a obrigação	5
4. O aspecto territorial e o ICMS-Importação	5
5. O aspecto pessoal: contribuintes, responsáveis e substitutos	6
6. O aspecto quantitativo: base, créditos, alíquotas e substituição	6
6.1. Base de cálculo e o "cálculo por dentro"	6
6.2. Não cumulatividade e aproveitamento de créditos	6
6.3. Seletividade e essencialidade	7
6.4. Alíquotas, DIFAL e guerra fiscal	7
6.5. Substituição tributária	8
6.6. Regimes especiais: combustíveis e energia	8
• LÓGICA DO TEMA (ICMS)	8
• QUADRO SINÓTICO	9
• TABELA DE PRECEDENTES (STF E STJ)	11
• Quadro Conceitual - O ICMS após 2019 e o caminho para o IBS	14
• Lógica da transição (do ICMS ao IBS)	16
• REFERÊNCIAS	17

### 1. O ICMS no sistema tributário: complexidade e o horizonte de extinção

O ICMS é, no consenso de Caliendo e Paulsen, um dos tributos mais intrincados do ordenamento e o protótipo do **imposto sobre o consumo**, incidente ao longo de toda a cadeia que vai da produção ao consumo final de bens e serviços. Sua natureza é **indireta**: o ônus financeiro não recai sobre quem recolhe (o "*contribuinte de direito*"), mas é repassado,

embutido no preço, ao adquirente final ("*contribuinte de fato*"). Paulsen acrescenta um dado decisivo do cenário atual: o imposto está em **processo de extinção**, devendo ser substituído gradualmente pelo IBS entre 2029 e 2032, com desaparecimento completo em 2033 (art. 129 do ADCT, incluído pela EC n. 132/2023, da reforma tributária) (Cf. Caliendo, 2019; Paulsen, 2026).

A complexidade resulta de um arranjo normativo em camadas. O Brasil, ao contrário dos países que reuniram a tributação do consumo num único **Imposto sobre Valor Agregado** ("*IVA*"), repartiu essa competência entre as esferas federativas, gerando um ICMS regido por vinte e seis legislações estaduais somadas à do Distrito Federal, com potenciais distorções de mercado para empresas de atuação nacional. O tributo alcança bases econômicas variadas: circulação de mercadorias, operações mistas, transporte interestadual e intermunicipal, comunicação, além das importações de bens e de serviços (Cf. Caliendo, 2019; Paulsen, 2026).

## 1.1. A moldura normativa do imposto

A disciplina parte do art. 155, II, e dos extensos §§ 2º a 5º da CF/88, passa pelas **Resoluções do Senado** (que fixam alíquotas máximas e mínimas em certas situações), pela **LC n. 87/96** (a "*Lei Kandir*", que uniformiza o regime jurídico) e pelos **Convênios do Confaz** (que delimitam os benefícios concedíveis), somando-se a isso as leis estaduais instituidoras, os regulamentos (RICMS) e atos infralegais. Como toda a seção do **CTN** sobre o tema foi revogada (Decreto-lei n. 406/68), as normas gerais hoje residem essencialmente na LC n. 87/96 (Cf. Caliendo, 2019; Paulsen, 2026).

## 2. O aspecto material: o que o ICMS efetivamente alcança

A CF/88 reuniu no ICMS o antigo ICM e certos serviços, dotando-o de **duas materialidades distintas** - operações com mercadorias, de um lado, e prestações de determinados serviços (transporte interestadual/intermunicipal e comunicação), de outro. Como bem nota Paulsen, o "S" da sigla revela que se trata também de imposto sobre serviços, embora restrito aos expressamente indicados. Cabe à lei complementar definir contribuintes, substituição tributária, regime de compensação e local das operações (art. 155, § 2º, XII) (Cf. Caliendo, 2019; Paulsen, 2026).

### 2.1. Circulação como transferência jurídica de titularidade

O eixo do imposto, para ambos os autores, é que **circulação** não significa deslocamento físico, mas **transferência de titularidade** entre patrimônios distintos, pressupondo ato mercantil com intuito de lucro. Paulsen invoca a lição clássica de Geraldo Ataliba - circular, para o direito, é mudar de titular -, e o STF reiterou que o mero deslocamento de bens entre estabelecimentos do mesmo dono não gera o imposto (STF, **AgRAI 131.941**; **RE 267.599-AgR-ED**; **AI 769.897-AgR**) (Cf. Paulsen, 2026, citando Ataliba; Caliendo, 2019).

Dessa premissa decorrem não incidências consagradas: o trânsito entre estabelecimentos do mesmo titular, hoje pacificado em recurso repetitivo (STJ, **REsp**

**1.125.133; Súmula 166 do STJ**) e na **Súmula 573 do STF** quanto ao comodato. Paulsen registra ainda que a **LC n. 208/2023** alterou o art. 12 da LC n. 87/96 para tornar expresso que a saída entre estabelecimentos de mesma titularidade - inclusive interestadual - não é fato gerador, **mantido o crédito** das operações anteriores em favor do contribuinte (Cf. Caliendo, 2019; Paulsen, 2026).

Igualmente não incidem o imposto no **arrendamento mercantil** (art. 3º, VIII, da LC n. 87/96) nem nas reorganizações societárias - cisão, incorporação, fusão e transformação -, tidas pelo STJ como fenômenos de natureza civil, sem circulação de mercadorias (STJ, **REsp 242.721**) (Cf. Paulsen, 2026; Caliendo, 2019).

## 2.2. O conceito de mercadoria e seus casos-limite

**Mercadoria** é o bem posto "*in commercio*", isto é, bem móvel objeto de atividade econômica habitual e lucrativa, conceito jurídico e não meramente físico. Por isso a venda de bem do **ativo fixo** não gera o imposto, por faltar habitualidade e destinação comercial (STF, **RE 203.904**). Pela mesma razão, o STF afastou o ICMS na alienação de **bens salvados de sinistro** pelas seguradoras, tema cristalizado na **Súmula Vinculante 32** (STF, **ADI 1.648**), tendo o STJ, antes, cancelado a sua Súmula 152 em sentido inverso (Cf. Paulsen, 2026; Caliendo, 2019).

Esse mesmo raciocínio, porém, comporta nuances reveladas pela jurisprudência recente trazida por Paulsen. No **Tema 1.012 de repercussão geral** (2020), o STF admitiu a incidência do ICMS sobre a venda, por **locadora de veículos**, de automóvel com menos de doze meses de aquisição da montadora, hipótese em que a habitualidade comercial reaparece (Cf. Paulsen, 2026).

Quanto ao **software**, há discussão sobre serem mercadorias apenas os bens corpóreos ou também os incorpóreos. O STF, no **RE 176.626**, distinguiu o licenciamento de uso (fora do ICMS) do "*software de prateleira*" produzido em série (mercadoria), critério também acolhido pelo STJ (**REsp 39.797-9/SP; RMS 5.934/RJ**). Mais tarde, na **ADI 1.945-MC** (2010), o STF admitiu provisoriamente a incidência sobre a transferência eletrônica de dados, equiparando o "*download*" à compra em mídia física, embora sem julgamento de mérito (Cf. Caliendo, 2019; Paulsen, 2026, citando Melo e Sturts).

## 2.3. Energia elétrica

As operações com **energia elétrica** sujeitam-se ao ICMS (art. 155, § 3º), como se vê nas contas de luz. O STJ firmou em 2017 que o imposto recai sobre todo o processo de fornecimento - geração, transmissão e distribuição compõem o aspecto material e integram o preço (STJ, **REsp 1.163.020**) -, mas, pela **Súmula 391**, só alcança a demanda de potência **efetivamente utilizada**, não a meramente contratada (questão sob repercussão geral no RE 593.824, Tema 176). A inclusão da **TUST e da TUSD** na base foi afetada a recurso repetitivo, e o STJ excluiu da incidência as operações do Mercado de Curto Prazo da CCEE, por configurarem cessões de direitos já tributadas (STJ, **REsp 1.615.790**) (Cf. Caliendo, 2019; Paulsen, 2026).

## 2.4. Água canalizada

Sobre o **fornecimento de água encanada** não incide o ICMS, por se tratar de serviço público essencial e não de mercadoria, entendimento do STF reafirmado em 2010 (STF, **ADI 2.224; RE 552.948-AgR; AI 682.565-AgR**) e da própria Súmula 130 do TJRJ, com repercussão geral reconhecida no RE 607.056 (Cf. Caliendo, 2019; Paulsen, 2026).

## 2.5. ICMS sobre serviços de transporte

A segunda materialidade é o **serviço** de transporte interestadual e intermunicipal - de passageiros, valores, bens ou mercadorias. O que se tributa não é o transporte em si, mas sua contratação **onerosa**; o transporte que a empresa realiza para si própria, em veículo próprio, não enseja o imposto, pois não há operação comercial (Cf. Paulsen, 2026; Caliendo, 2019). O transporte estritamente municipal cabe ao **ISS** (item 16 da lista da LC n. 116/2003), e o STF afastou o ICMS sobre o transporte **aéreo de passageiros** e o aéreo internacional de cargas (STF, **ADIs 1.089 e 1.600**) (Cf. Caliendo, 2019; Paulsen, 2026).

Não incide o imposto sobre o **transporte internacional**: como a Constituição só autoriza a tributação quando o serviço começa no exterior e termina no Brasil, veda-a no sentido inverso (lição de Roque Carrazza). O STJ consolidou que não há ICMS sobre o transporte interestadual de **mercadorias destinadas ao exterior**, sob o argumento teleológico de tornar o produto nacional mais competitivo (**Súmula 649 do STJ**, 2021; STJ, **REsp 710.260/RO**) (Cf. Paulsen, 2026, citando Carrazza).

Paulsen detalha ainda as modalidades combinadas. No **transporte multimodal** - várias modalidades sob um só operador e documento único -, incide o ICMS sobre o valor total quando origem e destino estão em municípios ou Estados distintos. No **intermodal** - contratos e documentos próprios para cada transportador -, o trecho que sequer ultrapasse a fronteira municipal fica fora do ICMS, sujeito ao ISS (Cf. Paulsen, 2026). Por fim, não há ICMS sobre o "*transporte*" de energia pelas linhas de transmissão (a TUSD), o que a LC n. 194/2022 tornou expresso no art. 3º, X, da LC n. 87/96 (STJ, **AgRg no REsp 1.278.024**) (Cf. Paulsen, 2026).

## 2.6. ICMS sobre serviços de comunicação

A terceira materialidade é a prestação onerosa de **serviços de comunicação**. Paulsen, valendo-se de José Eduardo Soares de Melo e de Humberto Ávila, sublinha que a comunicação exige uma relação comercial efetiva entre **emissor e receptor determinados**, distinta da **radiodifusão** e da propaganda, que difundem mensagem a público indeterminado. A própria CF/88 trata a radiodifusão como comunicação, mas concede **imunidade** às modalidades de recepção livre e gratuita (art. 155, § 2º, X, *d*) (Cf. Paulsen, 2026, citando Melo e Ávila).

O imposto recai sobre o serviço de comunicação propriamente dito, não sobre as **atividades-meio** (preparatórias, acessórias ou suplementares). Por isso o STJ afastou o ICMS da habilitação de telefonia (**Súmula 350 do STJ**), da instalação de linha e da adesão a serviços de TV, no que o STF acompanha (STF, **ARE 904.294-AgR**). O STJ também excluiu os provedores de acesso à internet (**Súmula 334 do STJ**), mas reconheceu a incidência sobre a **assinatura**

**básica** de telefonia (STJ, **REsp 1.022.257**), a TV a cabo e via satélite, sendo a inadimplência do usuário irrelevante para o fato gerador (STJ, **REsp 1.308.698**) (Cf. Caliendo, 2019; Paulsen, 2026).

## 2.7. Operações mistas: a fronteira entre ICMS e ISS

Quando a operação reúne **mercadoria e serviço**, o critério é objetivo: se o serviço consta da lista da LC n. 116/2003, incide o **ISS** sobre o todo; se não consta, incide o **ICMS** sobre o valor total (arts. 155, § 2º, IX, *b*, e 156, III, da CF; art. 2º, IV, da LC n. 87/96; art. 1º, § 2º, da LC n. 116/2003). O STF e o STJ consagram esse regime de exclusão recíproca (STF, **RE 605.552**; STJ, **REsp 1.092.206**) (Cf. Paulsen, 2026; Caliendo, 2019, citando Brigagão).

A casuística é rica. O fornecimento de alimentação em **bares e restaurantes** é integralmente tributado pelo ICMS (**Súmula 163 do STJ**); já o **concreto** preparado em betoneira a caminho da obra é serviço sujeito ao ISS (**Súmula 167 do STJ**). No **Tema 379 de repercussão geral** (2020), o STF distinguiu os medicamentos: incide **ICMS** sobre os de prateleira e **ISS** sobre os manipulados sob encomenda (STF, **RE 605.552**). A própria lista da LC n. 116/2003 traz ressalvas - como nos itens 14.01 e 7.02 -, em que o ISS recai sobre o serviço e o ICMS sobre as mercadorias ou peças empregadas (Cf. Paulsen, 2026, citando Melo).

## 2.8. Não incidência e imunidades

A LC n. 87/96 (art. 3º) e a Constituição afastam o imposto em hipóteses relevantes: **livros, jornais e periódicos** (imunidade do art. 150, VI, *d*); **exportações** de mercadorias, produtos semielaborados (**Súmula 433 do STJ**) e serviços, desoneração ampliada pela EC n. 42/2003 (art. 155, § 2º, X, *a*) e reconhecida amplamente pelo STF (**RE 248.499**); operações interestaduais com energia e combustíveis destinados à industrialização ou revenda (STF, **RE 198.088**); e ouro como ativo financeiro, sujeito ao IOF (STF, **RE 190.363**) (Cf. Caliendo, 2019; Paulsen, 2026). A desoneração das exportações é ampla e vem acompanhada da **manutenção dos créditos** suportados internamente, como compensação ao exportador (Cf. Paulsen, 2026; Caliendo, 2019).

## 3. O aspecto temporal: quando nasce a obrigação

O fato gerador, em regra, considera-se ocorrido na **saída da mercadoria** do estabelecimento (art. 12 da LC n. 87/96), entendida como saída **jurídica**, isto é, mudança de titularidade, e não simples saída física - razão pela qual a ficção de autonomia entre filiais do mesmo titular foi afastada pela jurisprudência e, agora, pela LC n. 208/2023 (Cf. Caliendo, 2019; Paulsen, 2026). Na importação, o marco temporal é o **desembaraço aduaneiro**, tema da **Súmula Vinculante 48** do STF (que substituiu a Súmula 661) (Cf. Paulsen, 2026; Caliendo, 2019).

## 4. O aspecto territorial e o ICMS-Importação

Definir o **local da operação** determina o Estado competente. O ICMS também incide na **importação** (art. 155, § 2º, IX, *a*, com redação da EC n. 33/2001), inclusive por pessoa física ou

jurídica não contribuinte habitual e qualquer que seja a finalidade - validade reconhecida pelo STF nos **REs 439.796 e 474.267** (2014), sob o argumento de proteção à isonomia e à livre concorrência. Antes da emenda, o STF afastava a incidência nesses casos (**Súmula 660 do STF**, oriunda do RE 203.075), o que tornou superadas as Súmulas 155 e 198 do STJ (Cf. Caliendo, 2019; Paulsen, 2026, citando Alexandre).

Paulsen aprofunda dois pontos atuais. Primeiro, a **importação por arrendamento mercantil** sem opção de compra não gera o imposto, por inexistir circulação econômica (STF, **RE 226.899**), e o mero ingresso físico temporário (admissão temporária) ou o trânsito aduaneiro também não configuram importação tributável. Segundo, no **Tema 520 de repercussão geral** (ARE 665.134, 2020), o STF fixou que o sujeito ativo é o Estado do **destinatário legal** da operação - aquele que dá causa à circulação com transferência de domínio -, prevalecendo a substância sobre a forma e distinguindo importação por conta própria, por conta e ordem e por encomenda (Cf. Paulsen, 2026).

## 5. O aspecto pessoal: contribuintes, responsáveis e substitutos

Contribuinte é quem mantém relação pessoal e direta com o fato gerador (art. 121 do CTN), praticando com **habitualidade** ou intuito comercial operações de circulação ou prestações de serviço (art. 4º da LC n. 87/96). Excepciona-se a habitualidade na **importação**, regra extrafiscal que equipara o produto estrangeiro ao nacional e preserva a neutralidade concorrencial (Cf. Caliendo, 2019; Paulsen, 2026). Ao lado do contribuinte figuram os **responsáveis** (art. 128 do CTN) e, sobretudo, o **substituto tributário**, eixo operacional examinado adiante (Cf. Caliendo, 2019).

## 6. O aspecto quantitativo: base, créditos, alíquotas e substituição

### 6.1. Base de cálculo e o "cálculo por dentro"

A base de cálculo é, em regra, o **valor da operação** (art. 13 da LC n. 87/96), com a peculiaridade do **cálculo por dentro**: o montante do próprio imposto integra a sua base (art. 155, § 2º, XII, *l*), técnica declarada constitucional pelo STF com repercussão geral (**RE 582.461** e **RE 212.209**). Paulsen ilustra: numa mercadoria de R\$ 100,00 com alíquota de 18%, o adquirente paga apenas os R\$ 100,00, dos quais o vendedor extrai o imposto, sendo o destaque mera indicação para controle (Cf. Caliendo, 2019; Paulsen, 2026, citando Becker).

Os **descontos incondicionais** reduzem o valor da operação e, portanto, a base (**Súmula 457 do STJ**). Considera-se valor da operação o preço à vista ou a prazo (**Súmula 395 do STJ**); quando o financiamento é feito por terceiro - administradora de cartão ou financeira -, os juros extrapolam a operação e não compõem a base, sujeitando-se ao IOF (**Súmula 237 do STJ**) (Cf. Paulsen, 2026; Caliendo, 2019).

### 6.2. Não cumulatividade e aproveitamento de créditos

A **não cumulatividade** (art. 155, § 2º, *l*) é obrigatória e evita a tributação em cascata por um sistema de **créditos**: o imposto que onerou a entrada é compensado com o devido na

saída. Comporta exceções (regime monofásico, cumulativo e substituição para a frente) e abrange todos os núcleos de incidência, não só a circulação de mercadorias - daí o STJ admitir o crédito da energia consumida por empresas de telefonia, equiparadas a indústria (STJ, **REsp 842.270**) (Cf. Caliendo, 2019; Paulsen, 2026, citando Ferraz Jr. e Paulsen).

Dão direito a crédito apenas os **insumos essenciais** que se incorporam ao produto ou processo, não as meras comodidades: o STJ negou crédito a sacolas e bandejas de supermercado, mas o admitiu para filmes e sacos plásticos usados na conservação de perecíveis (STJ, **REsp 1.830.894**). Quanto às mercadorias de **uso e consumo** do estabelecimento, o direito ao crédito foi sucessivamente postergado, hoje para 2033 (LC n. 171/2019), sem ofensa à não cumulatividade, conforme o **Tema 346 de repercussão geral** (STF, **RE 601.967**, 2020) (Cf. Paulsen, 2026).

Entradas isentas ou não tributadas não geram crédito, e a saída isenta posterior anula o crédito apropriado (art. 155, § 2º, II, *a*), ressalvadas as **exportações**, cujos créditos são mantidos por expressa norma constitucional (art. 155, § 2º, X, *a*). Admite-se, ainda, o aproveitamento pelo **comerciante de boa-fé** mesmo diante de nota depois declarada inidônea (**Súmula 509 do STJ**; STJ, **REsp 1.148.444**), cabendo-lhe o "*onus probandi*" da efetividade da operação (Cf. Caliendo, 2019; Paulsen, 2026, citando Derzi).

### 6.3. Seletividade e essencialidade

A **seletividade** é facultativa, mas, uma vez adotada, exige alíquotas diferenciadas pela **essencialidade** (art. 155, § 2º, III). Paulsen registra avanço normativo relevante: a LC n. 194/2022 inseriu o art. 18-A no CTN e o art. 32-A na LC n. 87/96, declarando **essenciais** os combustíveis, o gás natural, a energia elétrica, as comunicações e o transporte coletivo, vedando alíquotas superiores às das operações em geral. Caliendo, de sua parte, sustenta que a essencialidade não é mera faculdade, mas exigência na aplicação do critério seletivo (Cf. Paulsen, 2026; Caliendo, 2019).

### 6.4. Alíquotas, DIFAL e guerra fiscal

Cabe ao **Senado Federal** fixar as alíquotas interestaduais e os limites internos (RE 145.491). As **internas**, definidas pelos Estados, situam-se em regra entre 17% e 18%, chegando a 25% para energia e comunicações - patamar que Paulsen reputa ofensivo à essencialidade, questão sob repercussão geral no **RE 714.139**. As **interestaduais** são de 12% ou 7% conforme a região (Resolução do Senado n. 22/89) e 4% para importados (Resolução n. 13/2012) (Cf. Paulsen, 2026; Caliendo, 2019).

Nas operações interestaduais a consumidor final, a **EC n. 87/2015** instituiu o **diferencial de alíquota ("DIFAL")**: o Estado de origem recebe a interestadual e o de destino, a diferença para a sua alíquota interna. O recolhimento cabe ao destinatário, se contribuinte, ou ao remetente, se não for, regramento completado pela **LC n. 190/2022** e pelo Convênio ICMS n. 93/2015 (Cf. Paulsen, 2026). A repartição interestadual alimenta a **guerra fiscal**, combatida pelo STF, que exige convênio prévio do Confaz para benefícios válidos e fulmina concessões

unilaterais (STF, **ADI 2.345**; **ADI 286/RO**; **ADI 2.529**; **ADI 3.936-MC**; **ADI 3.312**; **ACO 541**; **RE 572.762**) (Cf. Caliendo, 2019; Paulsen, 2026, citando Tôrres).

## 6.5. Substituição tributária

A **substituição tributária** exclui o substituído da relação e concentra o recolhimento no substituto, podendo alcançar operações antecedentes, concomitantes ou subsequentes. Na modalidade **regressiva** ("*para trás*"), difere-se o imposto a um elo mais organizado da cadeia (leite, sucata); na **progressiva** ("*para a frente*"), antecipa-se o tributo sobre fato gerador futuro e presumido, calculado pela **margem de valor agregado** ("*MVA*"). O regime ganhou assento constitucional no art. 150, § 7º (EC n. 3/93) e foi validado pelo STF na **ADI 1.851**, assegurada a restituição imediata caso o fato presumido não ocorra (Cf. Caliendo, 2019; Paulsen, 2026, citando Coimbra Silva e Cardoso).

## 6.6. Regimes especiais: combustíveis e energia

As operações com **combustíveis derivados de petróleo** seguem regime especial, em que o imposto cabe ao Estado de **consumo** (art. 155, § 4º, I), imunizadas as operações interestaduais (art. 155, § 2º, X, *b*) e concentrada a tributação nas refinarias (Convênio Confaz 110/2007, sob exame na ADI 4.171). A EC n. 33/2001 autorizou a incidência **monofásica**, disciplinada pela **LC n. 192/2022**, sobre gasolina, etanol, diesel, biodiesel e GLP (Cf. Paulsen, 2026). Já a **energia elétrica**, por não ser fisicamente estocável, é equiparada a mercadoria por ficção, atuando a distribuidora como substituta de todo o ciclo, com imposto devido ao Estado de destino nas operações interestaduais ao consumidor final (Cf. Caliendo, 2019; Paulsen, 2026).

### • LÓGICA DO TEMA (ICMS)

A inteligência do ICMS, na síntese conjunta de Caliendo e Paulsen, repousa numa ideia-força: trata-se de um **imposto plurifásico e não cumulativo sobre o consumo**, que acompanha juridicamente o percurso de um bem ou serviço da produção ao consumo final. Tudo no regime - do conceito de circulação às alíquotas - deriva dessa premissa, e a leitura simultânea dos dois autores mostra como a estrutura constitucional (Caliendo) se atualiza diante das reformas e da jurisprudência recente (Paulsen).

O primeiro fio condutor é a **circulação como transferência de titularidade**. Como o imposto persegue o ato negocial de mudança de propriedade, não o movimento físico, compreendem-se as não incidências (transferência entre filiais, comodato, salvados, reorganizações societárias). A LC n. 208/2023, ao excluir expressamente as transferências entre estabelecimentos do mesmo titular mantendo o crédito, é o desfecho legislativo de uma construção que vinha das Súmulas 166 do STJ e 573 do STF.

O segundo fio é a **não cumulatividade**, que neutraliza o efeito cascata pelo mecanismo débito-crédito. Ela explica os créditos, suas exceções e os limites jurisprudenciais ao

creditamento de insumos (REsp 1.830.894) e de bens de uso e consumo (Tema 346). Entendido que o crédito serve a anular a tributação anterior, torna-se intuitivo por que isenções intermediárias quebram a cadeia e por que a exportação merece tratamento próprio.

O terceiro fio é o **arranjo federativo**. Por ser estadual num mercado nacional, o ICMS depende de mecanismos de harmonização - resoluções do Senado, convênios do Confaz, alíquotas interestaduais e o DIFAL da EC n. 87/2015 - para conter a guerra fiscal e os conflitos de competência, especialmente com o ISS nas operações mistas, resolvidos pelo critério objetivo da lista da LC n. 116/2003.

O quarto fio é a **técnica de sujeição passiva**, sobretudo a substituição tributária, que concilia eficiência arrecadatária e combate à sonegação, e os regimes especiais de combustíveis e energia, hoje monofásicos. Por fim, paira sobre todo o sistema o **horizonte de extinção** do tributo: a EC n. 132/2023 inicia, em 2029, a transição para o IBS, com desaparecimento do ICMS em 2033. Dominados esses cinco vetores, o vasto detalhamento legal do imposto passa a fazer sentido como desdobramento coerente de um sistema em vias de superação histórica.

### • QUADRO SINÓTICO

Tema	Explicação do instituto
<b>Natureza</b>	Imposto estadual, indireto e plurifásico sobre o consumo. O ônus é repassado do contribuinte de direito ao de fato. Acompanha a cadeia da produção ao consumo.
<b>Reforma tributária</b>	A EC n. 132/2023 prevê substituição gradual pelo IBS de 2029 a 2032 e extinção total do ICMS em 2033 (art. 129 do ADCT).
<b>Base normativa</b>	Art. 155, II e §§ 2º a 5º, da CF/88. Normas gerais na LC n. 87/96 ("Lei Kandir"). Complementam resoluções do Senado, convênios do Confaz, leis estaduais e o RICMS.
<b>Circulação</b>	Transferência jurídica de titularidade, não deslocamento físico. Pressupõe ato mercantil com intuito de lucro. Sem mudança de propriedade, não há fato gerador.
<b>Transferência entre filiais</b>	Não é fato gerador, mesmo interestadual, mantido o crédito (LC n. 208/2023; Súmula 166 do STJ; Súmula 573 do STF).
<b>Mercadoria</b>	Bem móvel objeto de comércio habitual e lucrativo. Conceito jurídico, não físico. Exclui ativo fixo e venda eventual; inclui venda de veículo por locadora em menos de 12 meses.

<b>Software</b>	"De prateleira" é mercadoria (ICMS); licenciamento de uso, fora do imposto. A ADI 1.945-MC admitiu provisoriamente a incidência sobre download.
<b>Energia elétrica</b>	Sujeita ao ICMS sobre todo o processo de fornecimento, mas só sobre a potência efetivamente utilizada. Não incide sobre a TUSD (transmissão/distribuição).
<b>Água canalizada</b>	Não incide, por ser serviço público essencial e não mercadoria.
<b>Transporte</b>	Tributa-se o serviço oneroso de transporte interestadual e intermunicipal. Fora: municipal (ISS), internacional, aéreo de passageiros e exportação.
<b>Comunicação</b>	Exige relação onerosa entre emissor e receptor determinados. Fora: atividades-meio, provedores de internet, radiodifusão livre e gratuita (imune).
<b>Operações mistas</b>	Critério objetivo: se o serviço consta da lista da LC n. 116/2003, incide ISS; se não consta, incide ICMS sobre o valor total.
<b>Importação</b>	Incide inclusive sobre não contribuinte habitual (EC n. 33/2001). Sujeito ativo é o Estado do destinatário legal. Não incide em admissão temporária ou trânsito aduaneiro.
<b>Base de cálculo</b>	Valor da operação, com "cálculo por dentro": o imposto integra a própria base. Descontos incondicionais a reduzem; juros de terceiro não a compõem.
<b>Não cumulatividade</b>	Obrigatória; compensa o imposto das etapas anteriores. Só insumos essenciais geram crédito. Uso e consumo, postergado a 2033.
<b>Seletividade</b>	Facultativa; se adotada, exige alíquotas pela essencialidade. Combustíveis, gás, energia, comunicações e transporte coletivo são essenciais (LC n. 194/2022).
<b>Alíquotas</b>	Internas de 17% a 18% (25% para energia e comunicações, discutível). Interestaduais de 12% ou 7%; 4% para importados.
<b>DIFAL</b>	Diferença entre alíquota interna do destino e a interestadual, devida ao Estado de destino (EC n. 87/2015; LC n. 190/2022).
<b>Guerra fiscal</b>	Benefícios exigem convênio unânime do Confaz. Concessões unilaterais são inconstitucionais.
<b>Substituição tributária</b>	Regressiva ("para trás"): difere o imposto. Progressiva ("para a frente"): antecipa sobre fato presumido, com base na MVA e restituição se não ocorrer.

<b>Regimes especiais</b>	Combustíveis: incidência monofásica, imposto ao Estado de consumo (LC n. 192/2022). Energia: distribuidora como substituta de todo o ciclo.
--------------------------	---

• **TABELA DE PRECEDENTES (STF E STJ)**

<b>Item</b>	<b>Explicação do precedente</b>
<b>AgRAI 131.941; RE 267.599-AgR-ED (2010); AI 769.897-AgR (2011)</b>	Tribunal: STF. Tema: deslocamento entre estabelecimentos. <i>Ratio</i> : sem transferência de propriedade não há ato mercantil nem fato gerador.
<b>Súmula 166 do STJ (REsp 1.125.133, repetitivo)</b>	Tribunal: STJ. Tema: mesmo titular. <i>Ratio</i> : o deslocamento entre estabelecimentos do mesmo contribuinte não enseja ICMS, faltando circulação jurídica.
<b>Súmula 573 do STF</b>	Tribunal: STF. Tema: comodato. <i>Ratio</i> : a saída física de máquinas e implementos a título de comodato não é fato gerador.
<b>REsp 242.721 (2001)</b>	Tribunal: STJ. Tema: reorganização societária. <i>Ratio</i> : transformação, incorporação, fusão e cisão são fenômenos civis, não fato gerador de ICMS.
<b>RE 203.904</b>	Tribunal: STF. Tema: ativo fixo. <i>Ratio</i> : a venda de bem do ativo fixo não é circulação de mercadoria, por falta de habitualidade.
<b>Súmula Vinculante 32 (ADI 1.648, 2011)</b>	Tribunal: STF. Tema: salvados de sinistro. <i>Ratio</i> : não incide ICMS sobre a alienação de salvados pelas seguradoras.
<b>Tema 1.012 de RG (2020)</b>	Tribunal: STF. Tema: locadora de veículos. <i>Ratio</i> : é constitucional o ICMS na venda de veículo com menos de 12 meses de aquisição da montadora.
<b>RE 176.626; REsp 39.797-9/SP; RMS 5.934/RJ</b>	Tribunais: STF e STJ. Tema: software. <i>Ratio</i> : o "de prateleira" é mercadoria (ICMS); o licenciamento/encomenda, serviço (ISS).
<b>ADI 1.945-MC (2010)</b>	Tribunal: STF. Tema: software por download. <i>Ratio</i> : manteve lei estadual que tributa transferência eletrônica de dados; mérito ainda pendente.

<b>REsp 1.163.020 (2017); Súmula 391 do STJ</b>	Tribunal: STJ. Tema: energia elétrica. <i>Ratio</i> : o ICMS recai sobre todo o fornecimento, mas só sobre a potência efetivamente utilizada.
<b>REsp 1.615.790 (2018)</b>	Tribunal: STJ. Tema: CCEE. <i>Ratio</i> : não incide ICMS sobre operações de curto prazo, que são cessões de direitos já tributadas.
<b>ADI 2.224 (2001); RE 552.948-AgR (2010); AI 682.565-AgR</b>	Tribunal: STF. Tema: água canalizada. <i>Ratio</i> : não incide ICMS, por ser serviço público essencial e não mercadoria.
<b>Súmula 649 do STJ (2021); EResp 710.260/RO (2008)</b>	Tribunal: STJ. Tema: transporte de exportação. <i>Ratio</i> : não incide ICMS sobre o transporte interestadual de mercadorias destinadas ao exterior.
<b>ADIs 1.089 e 1.600</b>	Tribunal: STF. Tema: transporte aéreo. <i>Ratio</i> : não incide ICMS sobre transporte aéreo de passageiros e aéreo internacional de cargas.
<b>AgRg no REsp 1.278.024 (2013)</b>	Tribunal: STJ. Tema: TUSD. <i>Ratio</i> : o fato gerador é a circulação da energia, não o serviço de transmissão/distribuição.
<b>Súmula 350 do STJ; ARE 904.294-AgR (2015)</b>	Tribunais: STJ e STF. Tema: atividades-meio. <i>Ratio</i> : não incide ICMS sobre habilitação, instalação e serviços preparatórios de comunicação.
<b>Súmula 334 do STJ</b>	Tribunal: STJ. Tema: internet. <i>Ratio</i> : não incide ICMS sobre o serviço dos provedores de acesso à internet.
<b>REsp 1.022.257 (2008); REsp 1.308.698 (2016)</b>	Tribunal: STJ. Tema: telefonia. <i>Ratio</i> : incide ICMS sobre a assinatura básica; a inadimplência do usuário não afeta o fato gerador.
<b>RE 605.552 - Tema 379 de RG (2020); REsp 1.092.206 (2009)</b>	Tribunais: STF e STJ. Tema: medicamentos e operações mistas. <i>Ratio</i> : ICMS sobre os de prateleira; ISS sobre os manipulados sob encomenda.
<b>Súmula 163 do STJ</b>	Tribunal: STJ. Tema: bares e restaurantes. <i>Ratio</i> : o fornecimento com prestação simultânea de serviço é fato gerador do ICMS sobre o valor total.
<b>Súmula 167 do STJ</b>	Tribunal: STJ. Tema: concreto. <i>Ratio</i> : o concreto preparado no trajeto até a obra é serviço sujeito apenas ao ISS.

<b>RE 248.499; Súmula 433 do STJ</b>	Tribunais: STF e STJ. Tema: exportação. <i>Ratio</i> : a imunidade alcança as operações que contribuem para a exportação e os semielaborados.
<b>RE 198.088; RE 190.363</b>	Tribunal: STF. Tema: combustíveis e ouro. <i>Ratio</i> : combustíveis interestaduais beneficiam o Estado de destino; ouro ativo financeiro sujeita-se ao IOF.
<b>Súmula Vinculante 48 (substituiu a Súmula 661)</b>	Tribunal: STF. Tema: importação. <i>Ratio</i> : é legítima a cobrança do ICMS no desembaraço aduaneiro.
<b>RE 439.796 e RE 474.267 (2014)</b>	Tribunal: STF. Tema: importação por não contribuinte. <i>Ratio</i> : válida a incidência após a EC n. 33/2001, em nome da isonomia e da livre concorrência.
<b>Súmula 660 do STF (RE 203.075)</b>	Tribunal: STF. Tema: importação anterior à EC n. 33/2001. <i>Ratio</i> : não incidia ICMS na importação por não contribuinte; superada após a emenda.
<b>RE 226.899 (2014)</b>	Tribunal: STF. Tema: leasing na importação. <i>Ratio</i> : sem opção de compra e com devolução possível, não há circulação econômica nem ICMS.
<b>ARE 665.134 - Tema 520 de RG (2020)</b>	Tribunal: STF. Tema: sujeito ativo na importação. <i>Ratio</i> : cabe ao Estado do destinatário legal, que dá causa à circulação com transferência de domínio.
<b>RE 582.461 e RE 212.209</b>	Tribunal: STF. Tema: cálculo por dentro. <i>Ratio</i> : é constitucional incluir o próprio imposto na sua base de cálculo.
<b>Súmula 457 do STJ</b>	Tribunal: STJ. Tema: descontos. <i>Ratio</i> : descontos incondicionais não integram a base de cálculo do ICMS.
<b>Súmula 395 do STJ; Súmula 237 do STJ</b>	Tribunal: STJ. Tema: venda a prazo e cartão. <i>Ratio</i> : incide sobre a venda a prazo na nota; juros de financiamento por terceiro não compõem a base.
<b>REsp 1.830.894 (2020)</b>	Tribunal: STJ. Tema: insumos. <i>Ratio</i> : só geram crédito os insumos essenciais; sacolas e bandejas, não; filmes de perecíveis, sim.
<b>RE 601.967 - Tema 346 de RG (2020)</b>	Tribunal: STF. Tema: uso e consumo. <i>Ratio</i> : prorrogar o crédito de bens de uso e consumo não viola a não cumulatividade nem a anterioridade.

<b>REsp 842.270 (2012)</b>	Tribunal: STJ. Tema: crédito de energia. <i>Ratio</i> : a energia consumida por empresa de telefonia, equiparada a indústria, gera crédito.
<b>Súmula 509 do STJ (REsp 1.148.444)</b>	Tribunal: STJ. Tema: boa-fé. <i>Ratio</i> : o comerciante de boa-fé aproveita crédito de nota depois declarada inidônea, provada a operação.
<b>ADI 2.345 (2011); ADI 286/RO; ADI 2.529; ADI 3.936-MC; ADI 3.312; ACO 541; RE 572.762</b>	Tribunal: STF. Tema: guerra fiscal. <i>Ratio</i> : benefícios sem convênio do Confaz são inconstitucionais; vedada a concessão unilateral.
<b>RE 145.491; RE 714.139 RG (2014)</b>	Tribunal: STF. Tema: alíquotas e seletividade. <i>Ratio</i> : cabe ao Senado fixar limites; sob exame a validade da alíquota de 25% sobre energia e comunicações.
<b>ADI 1.851</b>	Tribunal: STF. Tema: substituição para a frente. <i>Ratio</i> : validou o regime, com restituição imediata caso não ocorra o fato presumido.
<b>ADI 4.171</b>	Tribunal: STF. Tema: combustíveis. <i>Ratio</i> : em análise o regime de concentração da tributação nas refinarias (Convênio 110/2007).

### • Quadro Conceitual - O ICMS após 2019 e o caminho para o IBS

<b>Alteração (após 2019)</b>	<b>Conteúdo conceitual</b>	<b>Diálogo com a transição ao IBS</b>
<b>EC n. 132/2023 (reforma tributária)</b>	Institui o <b>IBS</b> (Imposto sobre Bens e Serviços), de base ampla e perfil de IVA, e programa a extinção gradual do ICMS entre 2029 e 2032, com desaparecimento total em 2033 (art. 129 do ADCT).	É a moldura central: o ICMS deixa de ser um fim em si e passa a ser um regime em <b>fase de superação</b> . Toda alteração recente deve ser lida como ajuste de um tributo em vias de substituição.
<b>LC n. 190/2022 (DIFAL)</b>	Disciplina a cobrança do <b>diferencial de alíquota</b> nas operações interestaduais a consumidor final não contribuinte, regulamentando a EC n. 87/2015 e definindo o	Antecipa, no plano federativo, a lógica do <b>destino</b> que orienta o IBS: a arrecadação migra para o ente onde ocorre o consumo,

	responsável (destinatário ou remetente).	princípio que o novo imposto adotará de forma plena.
<b>LC n. 192/2022 (combustíveis)</b>	Define os combustíveis sujeitos à <b>incidência monofásica</b> (gasolina, etanol, diesel, biodiesel e GLP), com tributação única na cadeia e alíquotas uniformes nacionalmente.	Ensaia a <b>uniformização nacional</b> e a simplificação que serão marcas do IBS, reduzindo a fragmentação típica das 27 legislações estaduais.
<b>LC n. 194/2022 (essencialidade)</b>	Insero o art. 18-A no CTN e o art. 32-A na LC n. 87/96, declarando <b>essenciais</b> combustíveis, gás, energia, comunicações e transporte coletivo, e veda alíquotas superiores às das operações em geral; exclui a TUST/TUSD da base.	Aproxima o ICMS da <b>neutralidade</b> pretendida pelo IBS, que tende a reduzir a seletividade discricionária e a sobretributação de bens essenciais.
<b>LC n. 208/2023 (transferência entre filiais)</b>	Altera o art. 12, §§ 4º e 5º, da LC n. 87/96 para declarar <b>não ocorrido o fato gerador</b> na saída entre estabelecimentos de mesma titularidade, inclusive interestadual, <b>mantido o crédito</b> das etapas anteriores.	Positiva, em definitivo, a ideia de <b>circulação jurídica</b> (e não física) e reforça a integridade do crédito - princípio que o IBS levará ao extremo, com crédito amplo e financeiro.
<b>LC n. 171/2019 (uso e consumo)</b>	Prorroga, mais uma vez, para <b>2033</b> , o direito ao crédito de mercadorias destinadas a uso e consumo do estabelecimento (art. 33, I, da LC n. 87/96).	A data não é casual: o crédito amplo só se concretizaria justamente quando o ICMS estiver extinto, transferindo-se a promessa de <b>não cumulatividade plena</b> para o IBS.
<b>Súmula Vinculante 48 do STF</b>	Substitui a antiga Súmula 661 e firma a legitimidade da cobrança do ICMS-Importação no <b>desembaraço aduaneiro</b> , consolidando o aspecto temporal da importação.	Estabiliza o tratamento da importação pela ótica do <b>destino</b> , coerente com o desenho do IBS, que tributará o consumo interno independentemente da origem.

<b>Tema 520 de RG - ARE 665.134 (2020)</b>	Define que o sujeito ativo do ICMS-Importação é o Estado do <b>destinatário legal</b> da operação, prevalecendo a substância (transferência de domínio) sobre a forma documental.	Reforça o critério do <b>destino real</b> da mercadoria, exatamente a diretriz que o IBS adotará para repartir a competência arrecadatória.
<b>Tema 379 de RG - RE 605.552 (2020)</b>	Resolve as operações mistas no caso dos medicamentos: <b>ICMS</b> sobre os de prateleira, <b>ISS</b> sobre os manipulados sob encomenda, pelo critério objetivo da lista da LC n. 116/2003.	Evidencia o <b>conflito ICMS x ISS</b> que motivou a reforma: o IBS unifica bens e serviços numa só base, eliminando a necessidade desse rateio casuístico.
<b>Tema 346 de RG - RE 601.967 (2020)</b>	Declara que prorrogar o crédito de bens de uso e consumo <b>não viola</b> a não cumulatividade nem a anterioridade nonagesimal.	Valida juridicamente o adiamento da não cumulatividade plena, cuja realização efetiva fica reservada ao <b>novo modelo</b> do IBS.
<b>Tema 1.012 de RG (2020)</b>	Admite a incidência do ICMS na venda, por <b>locadora de veículos</b> , de automóvel com menos de 12 meses de aquisição, por reaparecer a habitualidade comercial.	Mostra a fragilidade do conceito de <b>mercadoria</b> atrelado à habitualidade, dificuldade que o IBS supera com base econômica ampla sobre o consumo.
<b>Súmula 649 do STJ (2021)</b>	Consolida a não incidência do ICMS sobre o <b>transporte interestadual de mercadorias destinadas ao exterior</b> , com fundamento teleológico na desoneração das exportações.	Confirma a <b>desoneração ampla das exportações</b> , princípio que o IBS mantém e aprofunda, ao garantir a devolução integral dos créditos ao exportador.

### • Lógica da transição (do ICMS ao IBS)

Vista em conjunto, a produção normativa e jurisprudencial posterior a 2019 não é um amontoado de remendos, mas um movimento convergente. Há três vetores que se repetem em quase todas as alterações: a migração da arrecadação para o **destino** (DIFAL, importação, Temas 520 e 1.012), a busca por **uniformidade e neutralidade** nacional (combustíveis monofásicos e essencialidade) e o reforço da **não cumulatividade** como crédito amplo e da **circulação jurídica** como núcleo do fato gerador (LC n. 208/2023 e Temas 346 e 379).

Esses três vetores são, justamente, os pilares conceituais do IBS. Por isso é possível afirmar que o ICMS, em seus últimos anos de vigência, vem sendo lentamente reconfigurado para se parecer com aquilo que o substituirá. As reformas pontuais funcionam como uma espécie de **período de adaptação**: corrigem distorções históricas (guerra fiscal, conflito com o ISS, tributação em cascata, sobretributação de essenciais) que, no novo modelo, simplesmente deixarão de existir por construção. Dominar essa lógica permite estudar o ICMS de 2026 não como um sistema estático, mas como um regime em trânsito, cuja compreensão já antecipa a gramática do imposto que virá (Cf. Paulsen, 2026; Caliendo, 2019).

- **REFERÊNCIAS**

CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2019.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 17. ed. Rio de Janeiro: SRV, 2026. E-book. ISBN 9786551771507.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. São Paulo: Método, 2009.

ATALIBA, Geraldo. Núcleo de definição constitucional do ICM. **Revista de Direito Tributário**, n. 25.

ÁVILA, Humberto. Veiculação de material publicitário em páginas na internet: exame da competência para instituição do imposto sobre serviços de comunicação. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 173, 2010.

BALEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Saraiva.

CARDOSO, Laís Vieira. **Substituição tributária no ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

FERRAZ JR., Tercio Sampaio. ICMS: não cumulatividade e suas exceções constitucionais. **Revista de Direito Tributário**, n. 48.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 11. ed. São Paulo: Dialética, 2009.

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

RISTOW, Rafael Pinheiro Lucas; FARIA, Lígia Ferreira de. "Streaming" e a incidência (ou não) do ICMS. **Revista de Estudos Tributários**, n. 113, 2017.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **A substituição tributária progressiva nos impostos plurifásicos e não cumulativos**. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

STURTS, Gabriel Pinos. Tributação do comércio eletrônico: análise da incidência do ICMS. **Revista de Estudos Tributários**, n. 34, 2004.

TÔRRES, Heleno Taveira. Isenções no ICMS: limites formais e materiais. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 72.