



UNIVERSIDADE CATÓLICA DO SALVADOR

FACULDADE DE DIREITO

EDUARDO RAMOS DE SANTANA

**A ANÁLISE DO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE FACE A
NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS NAS TRANSFERÊNCIAS DE
MERCADORIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO
CONTRIBUINTE**

Salvador

2023

EDUARDO RAMOS DE SANTANA

**A ANÁLISE DO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE FACE A NÃO
INCIDÊNCIA DO ICMS NAS TRANSFERÊNCIAS DE MERCADORIA
ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO CONTRIBUINTE**

Artigo apresentado como requisito parcial
para obtenção do título de Bacharel em
Direito pela Universidade Católica do
Salvador.

Orientador Prof. Dr. Ricardo Xavier.

Salvador

2023

RESUMO

O cumprimento das obrigações tributárias por parte da sociedade empresarial é fundamental para garantir a continuidade dos negócios. A Constituição Federal instituiu o ICMS como imposto de competência dos Estados e Distrito Federal, estabelecendo que cabia a lei complementar, definir contribuintes, responsáveis, local das operações, regime de compensação, fazer exclusão de incidência, prever manutenção de créditos. A LC 87/1996 previu a incidência do imposto nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, considerando a autonomia destes. Questionamentos judicializados quanto a não circulação jurídica da mercadoria nas operações de transferências, levou o Estado do Rio Grande do Norte a provocar o STF para declarar a constitucionalidade dos artigos da lei complementar que instituíram a incidência sobre estas operações. No julgamento da ADC 49/RN foi decidido a inconstitucionalidade dos artigos que previam a incidência do imposto sobre operações de transferências. A modulação dos efeitos no julgamento dos embargos de declaração foi feita pró-futuro a partir de 2024, validando os processos administrativos e judiciais não julgados, assegurando aos Estados-Membros disciplinarem a transferências de crédito do imposto, reconhecimento do direito dos sujeitos passivos de transferirem tais créditos, declarando a inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto do art. 11, § 3º, II, da LC nº 87/1996, excluindo do âmbito de incidência apenas a hipótese de cobrança do ICMS sobre as transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular. Convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, restabeleceu o regramento declarado inconstitucional por meio de Acordo celebrado entre os Estados no Convênio ICMS 178/2023. No aspecto fático as normas declaradas inconstitucionais foram restabelecidas com base na Lei 24/1975 anterior a Constituição Federal, que passaram a disciplinar as operações de transferências de mercadorias.

Palavras-chave: ICMS. Incidência. Transferências. Não cumulatividade.

ABSTRACT

Compliance with tax obligations by the business company is essential to ensure business continuity. The Federal Constitution established ICMS as a tax under the jurisdiction of the States and the Federal District, establishing that it was up to the complementary law to define taxpayers, responsible persons, location of operations, compensation regime, exclude incidence, and provide for maintenance of credits. LC 87/1996 provided for the incidence of tax on transfer operations between establishments belonging to the same owner, considering their autonomy. Judicial questions regarding the non-legal circulation of goods in transfer operations led the State of Rio Grande do Norte to provoke the STF to declare the constitutionality of the articles of the complementary law that established the incidence on these operations. In the judgment of ADC 49/RN, the unconstitutionality of the articles that provided for the incidence of tax on transfer operations was decided. The modulation of the effects in the judgment of declaration embargoes was made pro-future from 2024, validating administrative and judicial processes that have not been judged, ensuring that Member States regulate the transfer of tax credits, recognizing the right of taxpayers to transfer such credits, declaring partial unconstitutionality, without reducing the text of art. 11, § 3º, II, of LC nº 87/1996, excluding from the scope of incidence only the hypothesis of charging ICMS on transfers of goods between establishments of the same owner. Agreement signed within the scope of CONFAZ, reestablished the rule declared unconstitutional through an Agreement signed between the States in ICMS Agreement 178/2023. In the factual aspect, the rules declared unconstitutional were reestablished based on Law 24/1975 prior to the Federal Constitution, which began to regulate merchandise transfer operations.

Keywords: ICMS. Incidence. Transfers. Non-cumulative

SUMÁRIO: 1 INTRODUÇÃO 2 A INCIDÊNCIA DO ICMS NAS OPERAÇÕES DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA 2.1 ASPECTOS CONCEITUAIS SOBRE OPERAÇÕES DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS 2.2 NORMAS GERAIS DO ICMS DEFINIDAS NA LEI COMPLEMENTAR 87/1996. 3 O PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE APLICADO AO ICMS 3.1 TÉCNICA DE COMPENSAÇÃO DO ICMS E NORMAS DE TRANSIÇÃO 3.2 SISTEMA DE CRÉDITOS E DÉBITOS NA APURAÇÃO DO ICMS 4 A REPERCUSSÃO DA NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS NA TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO CONTRIBUINTE E A NÃO CUMULATIVIDADE 4.1 CONTROVÉRSIAS JURISPRUDENCIAIS SOBRE A INCIDÊNCIA SOBRE TRANSFERÊNCIAS 4.2 DECISÃO DO STF NO JULGAMENTO DA ADC 49/RN 4.3 DA MODULAÇÃO DOS EFEITOS APÓS JULGAMENTO DA ADC 49/RN 5 CONCLUSÃO REFERÊNCIAS

1 INTRODUÇÃO

Esta pesquisa procurou analisar os fundamentos jurídicos contidos na decisão proferida pelo STF no julgamento da ADC 49/RN em abril de 2021, que declarou inconstitucional parte dos artigos 11, 12 e 13 da LC 87/1996 que disciplina a tributação de operações de transferências de mercadorias entre estabelecimentos de contribuintes localizados em estados diferentes ou nas operações internas.

As regras estabelecidas na citada Lei, foram instituídas com base no comando constitucional (art. 155, §2º, II da CF), que delegou a lei complementar definir os contribuintes, sistema de compensação do imposto, estabelecimento responsável, local das operações relativas à circulação de mercadorias, que regulamentou ser responsável para efeito de cobrança do ICMS, as pessoas físicas ou jurídicas que exerçam atividades mercantil e autônomo cada estabelecimento do mesmo titular.

Neste contexto, a decisão proferida pelo STF gerou um impacto relevante tanto para os contribuintes como para os Estados-Membros em relação as operações já ocorridas que resultaram em procedimentos de lançamento do ICMS, submetidos a homologação que foram objeto de demandas administrativas e judiciais. Também são relevantes os efeitos da modulação pró-futuro no julgamento dos embargos interpostos, o que justifica a realização da pesquisa, dado a importância do tema para aprofundar o estudo sobre os fundamentos da decisão proferida pelo STF, que pode vir a contribuir para o melhor aprendizado para os estudantes de direito, ampliando o conhecimento acerca do Sistema Tributário Nacional e os conflitos de interesses entre entes tributantes e contribuintes do imposto sobre circulação de mercadorias.

Também, para sociedade a pesquisa pode vir a contribuir quanto ao resultado do impacto do julgamento e modulação para as empresas e entes tributantes, na medida que a decisão proferida pelo STF afeta os entes federativos que têm competência para instituir e cobrar o ICMS, podendo vir a resultar em redução da arrecadação e por outro lado os contribuintes do imposto que poderão planejar o seu negócio praticando operações que fiquem fora do campo de incidência.

Em termos teórico a pesquisa pode contribuir no âmbito da academia para o aprofundamento do estudo sobre as competências tributária e arrecadação de tributos, com desdobramentos no contencioso administrativo e judicial, diante da não mais incidência do ICMS sobre as operações de transferências de mercadorias.

A pesquisa pode vir a ser importante para a administração tributária, empresas, contadores, operadores do direito na medida que pode vir a proporcionar um grau de conhecimento acerca das operações de transferências de mercadorias e o impacto da declaração da não incidência do ICMS decidido pelo STF.

Como a legislação do imposto define que cada estabelecimento constitui uma unidade autônoma para efeito de apuração do ICMS, a **questão que norteia esta pesquisa** é investigar até que ponto a operação de transferência de mercadorias entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular configura não incidência do ICMS, considerando a autonomia dos estabelecimentos, e a repartição do imposto entre os entes da Federação, diante da tributação na origem que é compensada na tributação integral no Estado de destino?

Diante do objeto de estudo, pretende-se aprofundar sobre os fundamentos contidos na decisão proferida pelo STF no julgamento da ADF/49 e os impactos decorrentes quanto a inconstitucionalidade dos artigos da LC 87/1996 que versam sobre a tributação sobre as operações de transferências de mercadorias.

Como objetivos específicos a pesquisa apresenta a conceituação sobre a incidência na circulação de mercadorias; os aspectos normativos sobre a definição de contribuintes, estabelecimento responsável perante as operações de transferências de mercadorias; identificar a jurisprudência quanto aos litígios sobre a tributação incidente na circulação de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica; analisar os fundamentos da decisão contida no julgamento pelo STF da ADC/49 e identificar os efeitos da modulação da decisão que estabeleceu eficácia a partir do exercício de 2024.

Do ponto de vista técnico quanto aos procedimentos, esta pesquisa se caracteriza como predominantemente bibliográfica, tendo como base o estudo sobre os aspectos conceituais que envolve o sistema de tributação e o seu ordenamento jurídico.

Quanto a abordagem do problema a pesquisa se classifica como de natureza qualitativa na medida que procura interpretar o fato – decisão proferida pelo STF – e a análise da decisão perante a evolução normatizada do sistema tributário, doutrina e jurisprudência no contexto atual.

Esta pesquisa de caráter bibliográfica de natureza qualitativa se subdivide em cinco capítulos, a partir desta introdução, no capítulo 2, discorre-se sobre o ICMS nas operações de circulação de mercadoria, o capítulo 3 trata do princípio da não cumulatividade do imposto e do sistema

de compensação, o capítulo 4 trata da análise dos fundamentos da decisão proferida pelo STF no julgamento da ADC 49/RN e a modulação dos efeitos e por fim as conclusões.

2 A INCIDÊNCIA DO ICMS NAS OPERAÇÕES DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA

Este capítulo tem como objetivo discorrer sobre a incidência do ICMS nas operações de circulação de mercadorias.

A Constituição Federal de 1988, define no art. 155, II, competência aos Estados e Distrito Federal para instituírem o Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e Sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações (ICMS) ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Xavier (2023, p. 239) ressalta que o art. 2º da Lei Complementar 87/96 disciplina que além das operações de circulação de mercadorias, transporte e comunicações, incide também sobre o fornecimento de alimentação, bebidas em bares/restaurantes, prestações de serviços não compreendidos na competência tributária dos municípios, fornecimentos de mercadorias com prestação de serviços, entradas de mercadorias importadas do exterior, serviços prestados ou iniciados no exterior, entradas no território do Estado de petróleo, lubrificantes e derivados, e energia elétrica.

Pelo exposto, constata-se que o ICMS como imposto de consumo que os Estados e o Distrito Federal tem competência constitucional para instituir, incorporou operações que tinha como fato gerador a União, que tiveram impostos extintos a exemplo do Imposto Único sobre Energia Elétrica (IUEE), Combustíveis Líquidos e Gasosos (IUCLG), Comunicação (ICOM), bem como parte das prestações de serviços que não constitui fato gerador do Imposto sobre Serviços (ISS), cuja competência são dos Municípios, a exemplo do serviço de transporte municipal que incide ISS e intermunicipal e interestadual que incide ICMS.

2.1 ASPECTOS CONCEITUAIS SOBRE OPERAÇÕES DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS.

Conforme definido pela Constituição Federal o ICMS incide sobre circulação de mercadorias, prestações de serviços, importação de mercadorias do exterior, bem como entrada no Estado de petróleo, combustíveis, lubrificantes e energia elétrica.

Como o objetivo desta pesquisa é analisar a incidência do ICMS sobre as operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, passa-se a análise dos aspectos conceituais da incidência.

Sabbag (2013, p. 683) afirma que “a hipótese de incidência tributária representa o momento abstrato, previsto em lei, hábil a deflagrar a relação jurídica-tributária”, ou seja, a lei descreve um fato presumível de ocorrer, que quando se materializa configura o fato gerador do tributo e a obrigação tributária.

No que se refere ao ICMS, Melo (2020, p. 13) afirma que a incidência do imposto sobre “operações relativas à circulação de mercadorias” exige uma análise sobre os elementos integrantes da regra matriz “operações, circulação e mercadoria”, de modo coerente e harmônico para encontrar a essência tributária, “em especial a materialidade da hipótese de incidência”.

De acordo com os doutrinadores para definir a hipótese de incidência tributária, faz-se necessário uma interpretação harmônica sobre os termos “operações” e “circulação”.

Neste contexto, o termo “operações”, pode configurar sentido econômico, físico ou jurídico pertinente a circulação de mercadorias, não restrito a compra e venda, mas também a outros negócios jurídicos que envolvem mercadorias.

Carvalho (1981, p. 170) afirma que “Operações, no contexto, exprimem o sentido de atos ou negócios hábeis para provocar a circulação e mercadorias. Adquire, neste momento, a acepção de toda e qualquer atividade, regulada pelo Direito, e que tenha a virtude de realizar aquele evento”.

Como o termo operações possibilita diversas acepções, a interpretação relativa à circulação de mercadorias para tributação do ICMS, deve estar atrelado a um negócio jurídico que envolva a transferência do seu domínio, conforme preleciona Melo (2020, p. 14) “a operação a que se refere a Constituição é qualquer ato voluntário que impulse mercadorias da fonte de produção até o consumo, tenha ou não natureza de negócio jurídico”.

Já o termo “circulação” pode ter significado abrangente no sentido jurídico ou econômico, podendo estar ou não vinculado a contratos, que envolva mudança de titularidade do bem ou mercadoria, como afirma Carvalho (1981, p. 74):

Não só a transferência da propriedade *stricto sensu* importa circulação. Também a mera transferência de posse a título negocial produz “circulação”, quanto implique transferir poderes jurídicos atípicos do domínio, conferindo ao transmitido, disponibilidade jurídica sobre a mercadoria.

Pelo exposto, como ressaltado pelos doutrinadores, o termo circulação não pode se restringir ao aspecto físico, ou seja, o deslocamento de um bem, nem a simples mudança de titularidade, tendo em vista que numa operação de venda de um imóvel, transmite-se a titularidade no sentido jurídico, mas o imóvel não sai do lugar. Da mesma forma, na doação de um bem, transfere-se o domínio podendo ter deslocamento do bem, sem que configure a transferência por um ato negocial de disponibilidade jurídica.

Por fim, Carrazza (2002, p.31) salienta que para fins de tributação do ICMS, se faz necessário definir o que é mercadoria, que o Direito considera um bem móvel sujeito a mercancia, ou seja, em termos gerais destinado a venda ou revenda, a exemplo de uma geladeira que pode ser um bem-produzido, comercializado, ou destinado ao ativo fixo da empresa.

Como o texto constitucional define que o ICMS incide sobre a circulação de mercadorias, faz-se necessário contextualizar o que o que é mercadoria do ponto de vista tributário que materializa a incidência do imposto.

Os doutrinadores manifestam que a mercadoria é um gênero do produto, que se distingue como mercadoria a partir do momento que tem circulação econômica, mediante transferência de propriedade pelo produtor ou vendedor até que se encerre o ciclo de circulação.

Melo (2020, p. 17) define que:

Mercadoria é bem corpóreo ou virtual da atividade empresarial do produtor, industrial, e comerciante, tendo por objeto a sua distribuição para consumo, compreendendo-se no estoque da empresa, e distinguindo-se das coisas que tenham qualificação diversa, segundo a ciência contábil, considerando, ainda, o fornecimento de energia elétrica conforme previsto no art. 155, §3º CF.

Dessa forma, o produtor rural quando comercializa a sua safra para o atacadista, e este para o varejista, a relação de troca econômica configura circulação de mercadoria. Porém, ao adquirir o produto agrícola destinado a consumo não mais configura mercadoria por não existir mais destinação comercial.

Neste contexto, o autor ressalta que um automóvel comercializado pelo fabricante ou concessionária é mercadoria, mas quando vendido pelo proprietário que o utiliza, não caracteriza mercadoria, por não haver habitualidade de comercialização. Da mesma maneira, uma furadeira elétrica, enquanto comercializada pelo fabricante, vendedor atacadista ou varejista configura mercadoria, porém quando empregada no setor produtivo de uma indústria, não mais caracteriza mercadoria e sim um bem de emprego na produção.

Machado (2007, p. 385) afirma que:

Operações relativas à circulação de mercadorias são quaisquer atos ou negócios,

independentemente da natureza jurídica específica de cada um deles, que implicam circulação de mercadorias, vale dizer, que implicam mudança da propriedade das mercadorias, dentro da circulação econômica que as leva da fonte ao consumidor.

O autor ressalta que “que todas as mercadorias são coisas, mas nem todas as coisas são mercadorias” pois depende de sua destinação. Logo, a definição de que um bem se submete a incidência do ICMS, faz se necessário que tenha uma finalidade mercantil, por se tratar de uma espécie de bem.

Carrazza (2002, p. 38) ressalta que a alusão constitucional de mercadoria já se encartava em lei comercial, mas para fins de tributação do ICMS as leis editadas pelos entes que possuem competência para instituir o imposto, Estados e Distrito Federal, não podem alterar estes conceitos para fins tributários. Destaca que um gênero alimentício, uma escultura, um relógio quando comercializado por um supermercado, galeria de arte ou relojoaria é mercadoria, mas quando adquirido para satisfazer necessidades pessoais, deixa de ser mercadoria, e quando submetido a processo de industrialização, retorna à condição de mercadoria no momento que é vendido.

Dessa forma, para caracterizar uma operação de circulação de mercadoria que implique em incidência do ICMS, faz se necessário a ocorrência de um negócio jurídico, transferência do domínio de um bem, que no momento da operação preencha os requisitos da condição de mercadoria.

2.2 NORMAS GERAIS DO ICMS DEFINIDAS NA LEI COMPLEMENTAR 87/1996.

A Constituição Federal no art. 155, XII estabeleceu que cabe a lei complementar, entre diversas atribuições, definir os contribuintes, responsáveis, local das operações de circulação de mercadorias do ICMS, disciplinar o regime de compensação do imposto, fazer exclusão de incidência, prever manutenção de créditos, regular mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais e fixar a base de cálculo.

Por sua vez, a Lei Complementar 87/1996, define as operações e prestações que incide ICMS, indicando no art. 2º, § 2º que “a caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua”, bem como o que não incide (art. 3º), define os contribuintes como pessoas físicas ou jurídicas, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria.

Quanto ao local da operação para os efeitos da cobrança do imposto e definição do

estabelecimento responsável, o art. 11, § 3º, II da LC 87/1996 na sua redação original definiu que “**é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular**” e o art. 12, I estabeleceu que “considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento: I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, **ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular**” (grifo nosso).

Pelo exposto, percebe-se que o legislador infraconstitucional, considerando as hipóteses de tributação na origem, procurou atender o partilhamento do ICMS entre os entes federativos que possuem competência para instituir o imposto, regulamentou que cada estabelecimento é autônomo e ocorrência do fato gerador a saída da mercadoria de um estabelecimento para outro, mesmo que pertencente ao mesmo titular.

Como apreciado no início, a incidência sobre operações de circulação de mercadorias, pressupõe um negócio jurídico que envolva a transferência do domínio, mudando a titularidade do bem ou mercadoria, conforme preconizado pelos doutrinadores, não se restringindo apenas o deslocamento de um bem de um estabelecimento para outro pertencente ao mesmo titular, que não implica em transmissão da titularidade no sentido jurídico.

3 O PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE APLICADO AO ICMS

O ICMS instituído na CF de 1988, no art. 155, §2º, I, o legislador optou por um sistema de tributação não cumulativa, que possibilita a compensação do que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores “pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal” de modo que o ônus tributário nesta fase resulte na aplicação da alíquota sobre o valor agregado.

Normatizou ainda, que salvo determinação em contrário da legislação, a isenção ou não incidência não implica em crédito para compensação em operações subsequentes e acarreta a anulação do crédito.

3.1 TÉCNICA DE COMPENSAÇÃO DO ICMS E NORMAS DE TRANSIÇÃO

No art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) foi estabelecido que o Sistema Tributário Nacional (STN) entraria em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, ficando mantido o da Constituição de 1967, até a instituição do novo ordenamento, podendo os Estados e o Distrito Federal editar as leis

necessárias à sua aplicação, que produziram efeitos a partir da entrada em vigor do novo STN, ficando assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não fosse incompatível com a legislação instituída (art. 34, §§ 3º, 4º e 5º).

Para evitar uma lacuna normativa, foi estabelecido que caso não fosse editada lei complementar necessária à instituição do ICMS, os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da LC 24/1975, poderiam fixar normas para regular provisoriamente a matéria.

Não tendo sido editada a lei complementar reguladora do ICMS, foi celebrado no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) o Convênio ICMS nº 66/1988 que regulamentou o imposto até a edição da LC 87/1996.

Machado (2007, p. 397/398) ressalta que diversamente do IPI de competência da União, a Constituição delegou a lei complementar disciplinar o regime de compensação do imposto (art. 155, §2º, XII, “c”), e o legislador infraconstitucional extrapolou a regra matriz (isenção e não incidência), admitindo créditos de bens de uso e ativo permanente, aproximando se do sistema de crédito financeiro, mas que se tornou uma técnica inadequada a ser aplicada por diversas unidades da Federação, com desigualdades econômicas e extensa dimensão territorial.

Melo (2020, p. 261/262) afirma que “entre os diversos métodos de cálculo para exigência de tributos não cumulativos”, a não cumulatividade instituída tem como finalidade evitar a “incidência em cascata” nas fases de produção e comercialização, que se encerra com a aquisição para satisfação do consumidor final.

Neste contexto, um estabelecimento industrial que adquirir uma matéria prima tributada pelo ICMS, que venha a ser utilizada na fabricação de um produto cuja saída subsequente seja isenta, fica vedado a utilização do crédito. Caso seja utilizado na produção de produto isento e, também tributado, deve promover o estorno de crédito na proporcionalidade das saídas não tributadas pelo imposto, como por exemplo na aquisição de soja para produzir óleo (tributado) e farelo/torta utilizado como ração animal (isento).

No caso de aquisição de matérias primas tributadas pelo ICMS que resulte em produto exportado, é assegurado a manutenção do crédito fiscal, tendo em vista que a legislação do ICMS assegura a manutenção do crédito na exportação (art. 32 da LC 87/1996).

Alguns doutrinadores manifestam que o princípio da não cumulatividade do ICMS beneficiam tanto os agentes econômicos como os consumidores.

Carraza (2002, p. 249) afirma que:

Por meio do princípio da não-cumulatividade do ICMS, o Constituinte beneficiou o contribuinte (de direito) deste tributo e, ao mesmo tempo, o consumidor final (contribuinte de fato), a quem convêm preços mais reduzidos ou menos gravemente onerados pela carga tributária.

No entanto, o autor cita textos de outros doutrinadores, que manifestam que o abatimento do ICMS regra matriz constitucional não pode ser limitada pela administração tributária ou legislador infraconstitucional, sob pena de os contribuintes recorrerem a via judicial para valer se do direito da essência da não cumulatividade do imposto.

Por sua vez, Harada (2017, p. 36) afirma que entre a tributação não cumulativa e pelo valor agregado, a opção pelo legislador constitucional propicia “legislações infraconstitucionais complexas e dúbias, causa distorções econômicas que afetam o princípio da neutralidade fiscal”. Exemplificou a diferença do emprego da técnica da não cumulatividade por compensação e pelo valor agregado.

ETAPA DE VENDA	NÃO CUMULATIVO POR COMPENSAÇÃO					PELO VALOR AGREGADO			
	VALOR	ALÍQ.	ICMS	CRÉDITO	A RECOLHER	VALOR	VALOR AGREGADO	ALIQ.	ICMS
Do produtor ao atacadista	100,00	18%	18,00		18,00	100,00		18%	18,00
Do atacadista ao varejista	120,00	18%	21,60	18,00	3,60	120,00	20,00	18%	3,60
Do varejista ao consumidor	150,00	18%	27,00	21,60	5,40	150,00	20,00	18%	5,40
				TOTAL	27,00			TOTAL	27,00

O autor conclui que embora o encargo financeiro seja idêntico nas duas modalidades de tributação, resultando em carga tributária para os contribuintes do ICMS e arrecadação pelo Fisco, com valor idêntico de R\$27,00, o IVA seria mais vantajoso por proporcionar um tratamento isonômico para todos os produtos, independente do ciclo de circulação das mercadorias.

Também, facilita a repartição do encargo financeiro da fonte produtora ao consumidor final, da mesma forma o exercício de fiscalização e contenção da evasão fiscal, utilizando a escrituração contábil, enquanto o mecanismo de compensação do imposto pago na operação anterior propicia legislação infraconstitucional complexa e distorções econômicas que afetam a neutralidade fiscal.

Esse entendimento é também compartilhado por Machado (2007, p. 398) afirmando que o sistema de compensação do imposto é inadequado como técnica para um imposto de competência de entes da Federação, apontando como desvantagens a sua complexidade de controle por parte da administração tributária, que resulta em oneração para o fisco e os

contribuintes, incitação às fraudes, normatização pormenorizada que não evita situações injustas.

O autor conclui que o sistema de compensação torna o imposto mais pesado nas atividades agropecuárias e industriais, inibindo a produção de riquezas, possibilitando instituição de alíquotas elevadas de até 25%, que estimula a evasão do imposto, dificulta a outorga de isenções e gera fortes atritos entre fisco e contribuintes, levando as questões ao Poder Judiciário para decidir sobre as controvérsias estabelecidas.

Pelo exposto, pode se concluir que os doutrinadores entendem que o sistema de compensação não é o mais adequado para instituição no imposto de consumo por entes federativos, além de que a Constituição estabeleceu regra matriz de compensação, que delegada aos entes que instituíram o ICMS, para definir os contribuintes, manutenção de créditos, isenções, incentivos e benefícios fiscais, fixar base de cálculo, definição de alíquotas diferenciadas até o limite fixado pelo Senado Federal, tornou o imposto muito complexo.

3.2 SISTEMA DE CRÉDITOS E DÉBITOS NA APURAÇÃO DO ICMS

Por se tratar de um imposto de competência dos Estados-Membros e do Distrito Federal, o imposto tem tributação predominantemente na origem, aplicando alíquotas interestaduais do ICMS menor que as alíquotas internas, implicando que parte do imposto fica com o Estado de origem a ser compensado com o débito gerado na operação subsequente no Estado de destino, que fica com a diferença entre o crédito e o débito.

Nos casos em que a tributação ocorre no destino, a exemplo de energia elétrica e combustíveis líquido e gasosos derivados de petróleo, foi mantido o caráter de unicidade de tributação vigente na Constituição anterior.

Também é assegurado o crédito resultante do pagamento do ICMS nas operações antecedentes tributadas internamente, bem como do imposto pago nas operações de importação de mercadorias, além de outras modalidades de compensação, a exemplo de crédito presumido, aquisição de energia elétrica e serviços de comunicações, de acordo com as restrições estabelecidas na lei complementar (LC 87/1996) e legislação estadual.

De um modo geral, o encontro de débito e crédito é feito por mês, efetivando a apuração com base no “conta corrente fiscal”.

Carrazza (2002, p. 257) esclarece que o ICMS se submete ao sistema “imposto contra imposto” em que:

O contribuinte para calcular o montante de ICMS a recolher, deve subtrair, periodicamente, de todos os débitos (causados por saídas de mercadorias, bens e serviços tributáveis), todos os créditos (provenientes de entradas de mercadorias, bens e serviços tributáveis). Se o resultado for negativo, isto é, se os créditos forem superiores aos débitos, há saldo credor a transferir para o período de apuração subsequente.

De modo geral os doutrinadores preconizam que a única regra que estabelece limite a não cumulatividade do ICMS é a prevista no art. 155, II, §2º da Constituição Federal, que restringe a compensação com o montante das operações ou prestações subsequentes contempladas com isenção ou não incidência, acarretando inclusive a anulação do crédito.

Neste contexto, Harada (2017, p. 39) afirma que a previsão contida no art. 155, II, §2º, I da CF, assegura compensação com o “montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado”, concluindo que o “crédito é de natureza financeira e não física”, entendimento compartilhado por Carrazza (2002, p. 258) de que as restrições contidas em leis ou atos normativos que “restringem o direito de abatimento do ICMS” são inconstitucionais, inclusive as estabelecidas na Lei Complementar 87/1996, alusivas a material destinado a uso ou consumo ou bens destinados ao ativo permanente.

Os doutrinadores manifestam entendimento de que embora a Constituição Federal tenha conferido competência a lei complementar para “disciplinar o regime de compensação do imposto” (art. 155, XII, “c”), não pode impor restrições ou limitações ao direito de abatimento do ICMS nas operações anteriores. Melo (2020, p. 270), afirma que o legislador infraconstitucional “deve obediência às diretrizes constitucionais e aos superiores princípios nelas constantes, não podendo subverter à ordem jurídica e os postulados econômicos”.

Entretanto, conforme apreciado pelo mesmo autor, o Supremo Tribunal Federal (STF) tem decidido de modo favorável as restrições de crédito estabelecidos pela LC 87/1996, a exemplo de consumo de energia elétrica, serviços de comunicação, aquisição de bens destinados a ativo fixo e material permanente (AgR no AgI nº 783.509-SP/2010; ADI-MC nº 2.035/2004) confirmando que “as modificações nos artigos 20, §5º, e 33 da LC nº 87/1996, não violam o princípio da não cumulatividade”.

Pelo exposto, as Leis Complementares nº 87/1996 e 102/2000 estabelecem restrições a não cumulatividade além da prevista na regra matriz constitucional, pertinente a operações contempladas com isenção e não incidência, o que dificulta a apuração do ICMS.

Por fim, os artigos 11 e 12 da LC 87/1996 estabeleceram o princípio de autonomia de cada estabelecimento, prevendo ocorrência do fato gerador do ICMS a saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, **ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular**, o

que vai de encontro ao conceito de operação de circulação de mercadoria, conforme entendimento de doutrinadores. Esta matéria é o objeto de estudo em decorrência da decisão proferida pelo STF no julgamento da ADC/49-RN/2021, no próximo capítulo.

4 A REPERCUSSÃO DA NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS NA TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO CONTRIBUINTE E A NÃO CUMULATIVIDADE

Conforme anteriormente exposto, por se tratar de um imposto de competência dos Estados-Membros e do Distrito Federal, tributado predominantemente na origem, com percentuais de alíquotas diferentes entre as operações internas e interestaduais, cujo valor pago na operação anterior é compensado com o débito da operação subsequente a Constituição Federal delegou a lei complementar disciplinar o regime de compensação (art. 155, §2º, XII, “c”).

Por sua vez, na LC nº 87/1996, o legislador nos artigos 11 e 12, estabeleceu o princípio de autonomia de cada estabelecimento, prevendo que a saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, “ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”, ocorre o fato gerador do ICMS. Muito embora, conforme preconiza a doutrina, nas operações de transferências ocorra circulação econômica das mercadorias, mas não jurídica, tudo indica que o legislador infraconstitucional procurou adequar o partilhamento do imposto entre os Estados membros, visto que a tributação ou não nas operações internas, não causa impacto a arrecadação do ente tributante.

Se tomarmos por exemplo uma operação que uma empresa transfira a mercadoria com valor de R\$100,00 entre o estabelecimento matriz e filial, cuja saída subsequente foi comercializada por R\$120,00.

DENTRO DO ESTADO: Tributando a saída da matriz com alíquota de 19% (R\$100,00 x 19%) resulta em R\$19,00 destinado ao Estado, que na saída da filial gera débito de R\$22,80 (R\$120,00 x 19%) que deduzindo os R\$19,00 resulta em valor a recolher de R\$3,80.

Ou seja, o Erário arrecada R\$19,00 da matriz e R\$3,80 da filial totalizando R\$22,80.

Neste contexto, a Procuradoria Geral do Estado da Bahia exarou em 2016 o Incidente de Uniformização PGE 2016.169506-0 firmando entendimento de que: “**Não incide ICMS nas transferências internas de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular**” (grifo

nosso).

Conseqüentemente utilizando esta prerrogativa, na primeira operação de transferência da matriz para a filial não seria destacado o ICMS, inexistindo crédito fiscal do imposto, a na saída subsequente com valor de R\$120,00 tributado pela alíquota de 19% resulta em débito de R\$22,80 para o Erário, sem qualquer prejuízo para o ente que tem a competência tributária de arrecadar o imposto.

OPERAÇÃO INTERESTADUAL: Na hipótese da matriz está situada no Estado de São Paulo, tributando a operação pela alíquota de 7% (R\$100,00) resulta em R\$7,00 destinado ao Estado de origem que será creditado na filial localizada no Estado da Bahia, a ser compensado com o débito de R\$22,80 gerado na operação interna de comercialização, deduzido os R\$7,00 resulta em valor a recolher de R\$15,80. Neste contexto, parte do imposto foi destinado ao Estado produtor e outra parte ao Estado destinatário onde ocorreu a venda direta ao consumidor, promovendo a partilha, mesmo que na operação de transferência da mercadoria entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, ocorra circulação econômica e não jurídica.

4.1 CONTROVÉRSIAS JURISPRUDENCIAIS SOBRE A INCIDÊNCIA SOBRE TRANSFERÊNCIAS

A questão jurídica relativa à incidência ou não do ICMS sobre as operações de transferências de mercadorias entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, antecede a CF 88 e LC 87/1996, visto que em 14/08/1998 o Superior Tribunal de Justiça editou a Sumula 166/1988 manifestando entendimento jurisprudencial de que “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”.

Porém, na CF aprovada em 05/10/1998 foi estabelecido a competência aos Estados (DF) para instituir o ICMS como imposto não cumulativo (art. 155, II) e remeteu para a lei complementar definir contribuintes, sistema de compensação do imposto, estabelecimento responsável, local das operações relativas à circulação de mercadorias (art. 155, §2º, XII), inicialmente regulamentado pelo Convênio ICMS nº 66/1988 (LC nº 24/1975) e posteriormente pela LC 87/1996, que no art. 11, §3, II estabeleceu:

Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

...

§ 3º Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte:

...

II - é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular; (Vide ADC 49)

Dessa forma em atendimento ao comando constitucional, a LC definiu que o local da operação e estabelecimento responsável é o que exerce atividades. Logo, qualquer estabelecimento que exerce atividade mercantil, é contribuinte do ICMS, sendo autônomo cada estabelecimento mesmo que pertença ao mesmo titular.

Por sua vez o art. 12 estabelece:

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular; (Vide ADC 49)

De um modo geral a LC definiu que a saída de mercadorias do estabelecimento do contribuinte, ocorre o fato gerador, mesmo que o destinatário seja estabelecimento pertencente ao mesmo titular, valorando o princípio da autonomia dos estabelecimentos.

Já o art. 13, § 4º da citada LC estabelece:

...

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

...

§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é: (Vide ADC 49)

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.

Portanto, com a integração destas normas, a saída da mercadoria do estabelecimento, mesmo que destinada ao mesmo titular, considerando que cada estabelecimento é autônomo, ocorre o fato gerador do ICMS, sendo devido o imposto nas operações de transferências tanto interna como interestaduais.

Entretanto, no decorrer do tempo foram proferidas decisões pelos Tribunais Superiores indicando entendimento divergentes com relação a ocorrência de incidência do ICMS sobre as operações de transferências de mercadorias pertencentes ao mesmo titular.

Tomando por exemplo a decisão contida no REsp 1.125.133/SP a ementa externa que:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DE UMA MESMA EMPRESA. INOCORRÊNCIA DO FATO GERADOR PELA INEXISTÊNCIA DE ATO DE MERCANCIA. SÚMULA 166/STJ. DESLOCAMENTO DE BENS DO ATIVO FIXO. UBI EADEM RATIO, IBI

EADEM LEGIS DISPOSITIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA.

Ou seja, firmou se o entendimento que o deslocamento de bens ou mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa não se subsume à hipótese de incidência do ICMS, por inexistir circulação jurídica da mercadoria com a transferência da propriedade, tendo indicado como precedentes do STF: AI 618947/2010; AI 693714/2009; STJ: AgRg EDcl REsp 1.127.106/RJ/2010, AgRg no Ag 1.068.651/SC/2009; AgRg AgRg no Ag 992.603/RJ/2009; AgRg REsp 809.752/RJ/2008 e REsp 919.363/DF/2008).

Porém no julgamento do RESP. 1.109.298/RS/2011 conforme parte da ementa foi decidido:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. BASE DE CÁLCULO. ESTABELECIMENTOS. MESMO TITULAR. TRANSFERÊNCIA ENTRE FÁBRICA E CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO. ARTIGO 13, § 4º, DA LC 87/96. 1. DISCUTE-SE A BASE DE CÁLCULO DO ICMS EM OPERAÇÕES EFETUADAS PELA RECORRENTE ENTRE A FÁBRICA (SP), O CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO (SP) E A FILIAL SITUADA NO RIO GRANDE DO SUL. PRECISAMENTE, A CONTROVÉRSIA REFERE-SE À BASE DE CÁLCULO ADOTADA NA SAÍDA DE PRODUTOS DO CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO COM DESTINO AO ESTADO GAÚCHO, O QUE DEMANDA A INTERPRETAÇÃO DO ARTIGO 13, § 4º, DA LC 87/96. (...) 6. NA ESPÉCIE, POR DIVERSAS RAZÕES A BASE DE CÁLCULO DO ICMS DEVE SER O CUSTO DA MERCADORIA PRODUZIDA NOS TERMOS DO ARTIGO 13, § 4º, II, DA LC 87/96 (E NÃO A ENTRADA MAIS RECENTE).

Neste julgado foi firmado entendimento de incidência do ICMS e ocorrência do fato de gerador nas operações interestaduais de saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular, com respaldo no artigo 150 § 7 da CF. Foi questionado a base de cálculo na transferência de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade, se a da entrada mais recente ou o custo da mercadoria, por se tratar de estabelecimento industrial. Inclusive foi ressaltado que a decisão contida REsp nº 1.125.133/SP, de que não constitui fato de gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte, envolvia a transferência de ativos imobilizados e não de mercadorias.

4.2 DECISÃO DO STF NO JULGAMENTO DA ADC 49/RN

Em 19/04/2021, o Supremo Tribunal Federal (STF) na apreciação da Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC) nº 49, interposta pelo Estado do Rio Grande do Norte, julgou improcedente o pedido formulado, 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 nº 87, de 13/09/1996 (LC 87/96).

Estas normas definiam o local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, definindo as pessoas físicas ou jurídicas que exerçam suas atividades mercantil, sendo autônomo cada estabelecimento do mesmo titular (art. 11, §3º, II), ou seja, mesmo que uma empresa tenha sede em uma matriz e outras filiais, para efeito de cobrança do ICMS, cada estabelecimento era considerado como autônomo.

Também no que se refere a ocorrência do fato gerador do imposto, considerava como momento, a saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular (art. 12, I). Ou seja, a transferência da mercadoria de um estabelecimento, quer seja matriz ou filiais, a norma determinava que ocorria o fato gerador do imposto, surgindo a obrigação tributária perante o ente tributante.

Por sua vez, o art. 13, §4º da LC 87/1996 definia a base de cálculo do imposto nas operações de saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, para as atividades de industrialização ou comercialização.

A declaração de inconstitucionalidade proferida pelo STF na ADC nº 49, gerou um impacto tributário, econômico/financeiro tanto para os entes tributantes, que são os sujeitos ativos desta relação jurídica, no caso os Estados e o Distrito Federal, bem como das empresas que possuem estabelecimentos localizados em diversas unidades da Federação, que são os sujeitos passivos, e impactam tanto no cumprimento de obrigações acessórias como da obrigação principal.

O STF após o julgamento da ADC 49 em 2021, deu conhecimento e julgou procedente embargos de declaração para modular os efeitos da decisão, se a partir do julgamento (04/2021).

Em 19/04/2023, dois anos depois, o STF modulou os efeitos da decisão proferida em abril de 2021, dando eficácia somente a partir do exercício financeiro de 2024, reconhecendo a necessidade de segurança jurídica na tributação, equilíbrio do federalismo fiscal, preservar as operações praticadas, reconhecer as formas de negócios estabelecidos pelos contribuintes, inclusive no que se refere a benefícios fiscais de ICMS concedidos em operações interestaduais.

4.3 DA MODULAÇÃO DOS EFEITOS APÓS JULGAMENTO DA ADC 49/RN

Depois do proferimento da decisão unânime que julgou improcedente o pedido formulado pelo Estado do Rio Grande do Norte, em 19/04/2021 que declarou inconstitucional os artigos 11, §3º, II, 12, I, no trecho "ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular", e 13, §4º, da LC nº. 87/1996, foram interpostos diversos Embargos de Declaração.

Considerando o impacto da decisão, nos termos do art. 7º, §2º, da Lei nº 9.868/1999 e art. 138 do CPC, o STF admitiu diversas entidades representativas como *amici curiae*, nos exercícios de 2021 e 2022, facultando a apresentação de informações e memoriais nos autos dos Embargos de Declaração, a exemplo da FIEMG, ABAFARMA, SINDICOM, UNECS, VIVA LÁCTEOS, CONPEG, FIRJAN, COFIC, ABIA, IDV, ABIQUIM e os ESTADOS DA FEDERAÇÃO SIGNATÁRIOS DO COLÉGIO NACIONAL DE PROCURADORES -GERAIS DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL (CONPEG).

A figura do *amicus curiae* (amigo da corte), é prevista no art. 138 do Código de Processo Civil (CPC), que pode ser recorrida quando o juiz ou o relator, “considerando a relevância da matéria, a especificidade do tema objeto da demanda ou a repercussão social da controvérsia”, de ofício ou a requerimento das partes, manifestar-se como pessoa natural ou jurídica, órgão ou entidade especializada, com representatividade intervir sem alterar a competência jurisdicional.

Em 15/09/21, o Ministro Relator Edson Fachin, conheceu e julgou procedentes os Embargos de Declaração, apenas quanto a modulação dos efeitos da decisão de eficácia pró-futuro a partir do próximo exercício financeiro, acompanhado pelos Ministros Alexandre de Moraes e Cármen Lúcia, tendo o Ministro Roberto Barroso pedido vistas, tendo se manifestado em 19/10/21, acrescentando ao provimento dos Embargos de Declaração para:

a) modular os efeitos do acórdão de mérito para ter eficácia a partir do início do exercício financeiro de 2022, ressalvados os processos administrativos e judiciais pendentes de conclusão até a data de publicação da respectiva ata de julgamento, com prazo estabelecido para que os Estados disciplinem a transferência de créditos de ICMS entre estabelecimentos de mesmo titular, foi reconhecido o direito dos sujeitos passivos de transferirem tais créditos; e:

b) esclarecer que a declaração de inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto do art. 11, § 3º, II, da LC nº 87/1996, excluindo do âmbito de incidência apenas a hipótese de cobrança do ICMS sobre as transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular.

Em 09/05/22, o Ministro Dias Toffoli, que divergia do Relator, propôs modulação de efeitos, para eficácia após o prazo de dezoito meses da ata de julgamento dos embargos de declaração, acompanhado pelos Ministros Alexandre de Moraes, Luiz Fux e Ricardo Lewandowski:

... ficando ressalvadas as ações judiciais propostas até a data de publicação da ata de julgamento do mérito caso os sujeitos passivos partes dessas ações optem ou já tenham optado por não destacar e recolher o ICMS nas operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade, tal como a sistemática anterior permitia, e fazia esclarecimento pontual do acórdão de mérito para afirmar a declaração de inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, do art. 11, § 3º, II, da Lei Complementar nº 87/1996, excluindo de seu âmbito de incidência apenas a hipótese de cobrança do ICMS sobre as transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular.

O Ministro Nunes Marques pediu vistas ao processo e em 28/02/23 acompanhou o voto do Ministro Dias Toffoli, tendo pedido vista dos autos o Ministro Alexandre de Moraes, diante do reajuste de voto do Ministro Edson Fachin, foi acompanhado pelos Ministros Roberto Barroso e Carmem Lúcia no sentido de julgar procedentes os embargos para modular os efeitos da decisão a partir do exercício financeiro de 2023, ressalvados os processos administrativos e judiciais pendentes de conclusão até a data de publicação da ata de julgamento do mérito, podendo os Estados disciplinarem a transferência de créditos de ICMS entre estabelecimentos de mesmo titular e o direito dos sujeitos passivos de transferirem tais créditos, conhecendo e provendo parcialmente os embargos para declaração de inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, do art. 11, § 3º, II, da LC nº 87/1996.

O julgamento foi suspenso e nas sessões posteriores realizadas em 13/04/23, 19/04/23 após o voto-vista do Ministro Alexandre de Moraes, André Mendonça, Dias Toffoli (aditado), Gilmar Mendes e Rosa Weber Edson Fachin, concluiu julgando:

"procedentes os presentes embargos para modular os efeitos da decisão a fim de que tenha eficácia pró-futuro a partir do exercício financeiro de 2024, ressalvados os processos administrativos e judiciais pendentes de conclusão até a data de publicação da ata de julgamento da decisão de mérito. Exaurido o prazo sem que os Estados disciplinem a transferência de créditos de ICMS entre estabelecimentos de mesmo titular, fica reconhecido o direito dos sujeitos passivos de transferirem tais créditos. Embargos conhecidos e parcialmente providos para a declaração de inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, do art. 11, § 3º, II, da Lei Complementar nº 87/1996, excluindo do seu âmbito de incidência apenas a hipótese de cobrança do ICMS sobre as transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular".

Em termos gerais pode se concluir que o STF no julgamento da ADC 49/RN decidiu em abril/2021 pela inconstitucionalidade do inciso II do art. 11, §3º, da LC 87/96 de que "II - é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular; (Vide ADC 49)" e o inciso I do art. 12 que considera ocorrido o fato gerador do imposto no momento da "I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular; (Vide ADC 49)" e o §4 do art. 13, que define que a base de cálculo do imposto é "§ 4º

Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é: (Vide ADC 49)”

Dois anos depois, o STF conheceu e julgou procedentes os Embargos interpostos pelos Estados e entidades representantes dos contribuintes para modular os efeitos da decisão:

- 1) Para ter eficácia pró-futuro a partir de 2024, reconhecendo como válido os processos administrativos e judiciais pendentes de conclusão até a data de publicação da ata de julgamento da decisão de mérito;
- 2) Neste prazo os Estados podem disciplinar as transferências de créditos de ICMS entre estabelecimentos de mesmo titular;
- 3) Reconheceu o direito dos sujeitos passivos de transferirem créditos;
- 4) Provimento parcial dos embargos, declarando a inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, do art. 11, § 3º, II, da Lei Complementar nº 87/1996, excluindo do seu âmbito de incidência apenas a hipótese de cobrança do ICMS sobre as transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular.

Neste contexto, constata-se que apesar de o STJ ter decidido antes mesmo da promulgação da Constituição Federal de 1988, conforme Súmula 166 que “O simples deslocamento da mercadoria de um estabelecimento para outro, do mesmo contribuinte, sem tipificar ato de mercancia, não legitima a incidência do ICMS”, a CF 1988 instituiu o Sistema Tributário Nacional, competência aos Estados e ao Distrito Federal para instituir o ICMS não cumulativo e remeteu para a lei complementar definir os contribuintes, responsáveis e sistema de compensação do imposto (art. 155, §2º, XII).

Uma vez editada a lei complementar, objetivando disciplinar a partilha do ICMS entre os entes Federativos, o legislador infraconstitucional estabeleceu que as operações de transferências de mercadorias entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, sofrem incidência, ocorrendo o fato gerador do imposto, definindo os seus contribuintes e base de cálculo nos artigos 11, §3º, II, 12, I e 13, §4º da LC 87/1996.

Após inúmeros questionamentos administrativos e judiciais de que estas operações refletem apenas mero deslocamento das mercadorias entre os estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, o STF depois de 33 (trinta e três) anos da promulgação da Constituição Federal e 25 (vinte e cinco) anos da LC 87/1996 decidiu no julgamento da ADC 49/RN que são inconstitucionais os artigos da lei complementar que definem como contribuintes do ICMS as

saídas de mercadorias de cada estabelecimentos destinado a outro pertencente ao mesmo titular.

Dado ao impacto da decisão no julgamento da ADC 49/RM, o STF admitiu como *amicus curiae* diversos representantes dos entes federativos (Procuradores) e entidades empresariais para modular os efeitos da decisão mediante julgamento de Embargos de Declaração. Após dois anos da decisão (2021), após vistas de diversos Ministros, ajuste de votos, foi proclamado a decisão que conheceu e julgou procedente parcialmente os embargos.

Em termos práticos o julgamento como um todo, mérito da ADC 49/RN e Embargos de Declaração, resultou em inconstitucionalidade parcial da incidência do ICMS sobre as operações de saída de mercadorias de um estabelecimento para outro pertencente ao mesmo titular, tendo em vista que indicou: i) eficácia a partir de 2024; ii) validade dos processos administrativos e judiciais; iii) possibilidade dos Estados disciplinarem as transferências de créditos de ICMS; iv) direito dos sujeitos passivos de transferirem créditos.

Neste contexto, deve ser analisado os efeitos da decisão do julgamento do mérito da ADC 49/RN sobre as operações de transferências no que se refere aos institutos do ICMS da diferença de alíquota e da antecipação parcial.

No que se refere a diferença de alíquota, mediante disposição constitucional do art. 155, §2º, VII, nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, é adotada a alíquota interestadual e cabe ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual.

Isto é regulamentado pela LC 87/1996 que define no seu art. 4º que é contribuinte qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria, cujo §2º define:

§ 2º É ainda contribuinte do imposto nas operações ou prestações que destinem mercadorias, bens e serviços a consumidor final domiciliado ou estabelecido em outro Estado, em relação à diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual: (Incluído pela Lei Complementar nº 190, de 2022)

Por sua vez, o art. 33, I da LC 87/1996 define que somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2033, em consonância o disposto no art. 20 para efeito de compensação, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, cujo § 5º- I, prevê que os créditos

decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deve ser apropriado à razão de um quarenta e oito avos por mês.

Dessa forma, tendo a decisão sido modulada para efeitos a partir de 2024 e que neste prazo os Estados podem disciplinar as transferências de créditos de ICMS entre estabelecimentos de mesmo titular, resta mantido o direito de exigência dos entes Federativos da diferença de alíquota.

No tocante ao ICMS antecipação parcial, o art. 12-A, I da Lei 7.014/96 dispõe sobre a obrigatoriedade de pagamento do ICMS antecipação parcial sobre as operações de aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, a ser efetuada pelo próprio adquirente, independentemente do regime de apuração adotado, mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo (inciso III do art. 23,) deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição.

Da mesma forma, como a decisão proferida pelo STF foi modulado os efeitos para a partir do exercício de 2024, possibilitando aos Estados disciplinarem as transferências de créditos de ICMS e o direito dos sujeitos passivos de transferirem créditos, na situação presente é validado os atos administrativos de exigência do ICMS antecipação parcial, bem como, validado as exigências que se encontram lançadas e impugnadas nas esferas administrativas e judiciais.

Por fim, considerando os efeitos da modulação do julgamento pelo STF da ADC 49/RN, o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), celebrou o Convênio ICMS N° 178, em 1º dezembro 2023, regulamentando a tributação do imposto sobre a remessa interestadual de bens e mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade, em conformidade com o disposto nos artigos 102 e 199 do Código Tributário Nacional (CTN), inciso II do § 6º do art. 20 e § 3º do art. 21, da LC n° 87/1996.

De um modo geral as oito Cláusulas preveem que na remessa interestadual de bens e mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade, é obrigatória a transferência de crédito do ICMS do estabelecimento de origem, mediante registro do documento fiscal no Registro de saída e crédito no estabelecimento destinatário, mediante registro do documento no Registro de Entrada, com apropriação do crédito por meio de transferência, pelo estabelecimento remetente, do ICMS incidente nas operações e prestações anteriores.

Também, que a apropriação do crédito atenderá as regras previstas na legislação tributária da unidade federada de destino aplicáveis à apropriação do ICMS incidente sobre operações

ou prestações recebidas de estabelecimento pertencente a titular diverso do destinatário.

Ou seja, estas regras decorrentes de incidência do ICMS, ocorrência do fato gerador e apropriação de créditos, são as mesmas que eram previstas nos artigos 11, §3º, II, 12, I e 13, §4º da LC 87/1996, que foram declarados inconstitucionais no julgamento da ADC 49/RN, cuja modulação dos efeitos foram determinados a partir de 2024.

Ainda, no citado Convênio ICMS foi definido os percentuais equivalentes de alíquotas interestaduais (art. 155, IV, §2º da CF), a integração do imposto ao valor dos bens e mercadorias, com redução na mesma proporção prevista na legislação tributária da unidade federada em que situado o remetente nas operações interestaduais destinados a estabelecimento pertencente a titular diverso, inclusive nas hipóteses de isenção ou imunidade.

Ressalte se que a proposta de Reforma Tributária aprovada este ano pelo Congresso Nacional extingue diversos tributos, entre os quais o ICMS de competência dos Estados e Distrito Federal e do ISS de competência dos Municípios e Distrito Federal, que será substituído pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a ser implementado a partir de 2026 com aplicação de uma alíquota teste de 0,1%, e redução gradativa das alíquotas do ICMS e ISS.

O IBS tem previsão de uniformidade em todo o território nacional, com legislação e regulamentação e única alíquota, fixada livremente pelos entes federados, com fase transitória até tributação definitiva no destino, sendo arrecadado e distribuído pelo Comitê Gestor do IBS, composto por representantes de todos os estados e municípios.

Pelo exposto, constata se que a partir do momento que o IBS for instituído integralmente com tributação integral no destino, o ICMS será extinto, tornando inaplicável tributação na origem, deixando de ter qualquer sentido a tributação sobre as operações de transferências interestaduais de mercadorias, ora regulamentada pela LC 87/1996, decidido inconstitucional no julgamento da ADC 49/RN, cuja modulação dos efeitos resultou na instituição do Convênio ICMS 178/2023, que disciplinou a tributação sobre as operações interestaduais de transferências de mercadorias pelos estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular nos mesmos moldes das normas previstas nos artigos 11, §3º, II, 12, I e 13, §4º da LC 87/1996, que foram declarados inconstitucionais no julgamento da ADC 49/RN, cuja modulação dos efeitos foram determinados a partir de 2024.

5 CONCLUSÕES

Esta pesquisa teve como objetivo analisar a decisão proferida pelo STF no julgamento da ADC nº 49/RN, que julgou improcedente o pedido formulado pelo Estado do Rio Grande do Norte, declarando a inconstitucionalidade dos artigos 11, §3º, II, 12, I, no trecho "ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular", e 13, §4º, da LC nº 87/1996.

A Constituição Federal de 1988, definiu as características gerais do ICMS que poderia ser instituído pelos Estados e DF (art. 155) remetendo para a lei complementar, definir contribuintes, responsáveis, local das operações, regime de compensação do imposto, que foi regulamentado pela LC 87/1996, que definiu ser autônomo cada estabelecimento do mesmo titular, considerando ocorrência d fato gerador do imposto a saída de mercadoria de estabelecimento ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular.

Mesmo que antes da promulgação da CF já existisse questionamento jurisprudencial de que a transferência de mercadoria entre estabelecimento pertencente ao mesmo titular configura mero deslocamento físico, sem ocorrência do fato gerador do ICMS, o legislador infraconstitucional normatizou hipóteses de incidência de modo que possibilitasse promover o partilhamento do imposto entre os entes federativos, definindo como autônomo cada estabelecimento, mesmo que pertencente ao mesmo titular.

Em termos de relação jurídica, a saída de um bem ou mercadoria em transferência de um estabelecimento para outro pertencente ao mesmo titular não configura uma transferência de propriedade, porém no contexto econômico e do Sistema Tributário Brasileiro, a norma instituída pela LC 87/1996 com respaldo na delegação constitucional, objetivou promover a partilha do imposto de circulação de mercadoria entre os entes federativos até a sua destinação ao consumidor final. Neste contexto, mesmo que a norma não esteja perfeitamente adequada ao conceito de circulação de mercadorias, a finalidade da norma foi atender o partilhamento do imposto entre os entes que possuem competência tributária.

A decisão proferida pelo STF no julgamento da ADC 49/RN ao declarar inconstitucional os artigos 11, §3º, II, 12, I, no trecho "ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular", e 13, §4º, da LC nº 87/1996, gerou um impacto econômico/jurídico tanto para os Estados Membros e Distrito Federal, como para os contribuintes do ICMS, tendo em vista que obedecendo as regras previstas na citada Lei Complementar, vinham tributando as operações de remessa interestadual de transferência de mercadorias e também utilizavam os créditos

fiscais correspondentes ao pagamento do imposto ao Estado de origem das mercadorias.

Diante do impacto relevante do julgamento da ADC 49/RN, depois de inúmeros questionamentos durante mais de vinte e cinco anos, diversos órgãos representativos de classes empresariais e procuradores de todos os Estados da Federação, o STF acolheu reivindicações consignadas em Embargos de Declaração, modulando os efeitos da decisão tomada em 2021, para 2024, validando os procedimentos adotados pelos contribuintes pela tributação das operações e creditamento no estabelecimento de destino.

Também, validou as exigências fiscais que se encontravam pendentes de julgamento nas esferas administrativas e judiciais, o que conseqüentemente assegurou o direito constitucional pleiteado na ADC 49/RN tanto no período anterior, como efeitos vigentes até 2024, não invalidando o princípio de autonomia dos estabelecimentos previstos no art. 11, § 3º, II, da Lei Complementar nº 87/1996, excluindo do seu âmbito de incidência apenas a hipótese de cobrança do ICMS sobre as transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular.

De um modo geral o estudo quanto o julgamento da ADC 49/RN e modulação dos efeitos possibilita diversas conclusões.

Primeiro, que mesmo que a incidência sobre operações de transferência de mercadorias já tinha sido judicializada antes da CF 88 (Súmula 166 do STJ), o legislador infraconstitucional instituiu a tributação sobre estas operações em lei complementar (LC 87/1996), que durante vinte e cinco anos foram questionadas a sua constitucionalidade por partes dos contribuintes do ICMS, tendo o Poder Judiciário prolatado decisões antagônicas, ora contra, ora a favor dos contribuinte, gerando uma insegurança jurídica.

Com o julgamento decidindo pela inconstitucionalidade dos artigos da LC 87/1996 que tratavam da incidência do ICMS sobre as operações de transferências de mercadorias pertencentes ao mesmo titular, em abril de 2021, a modulação dos efeitos que só veio ser feito dois anos depois em 2023, aumentou a insegurança jurídica, visto que se modulado os efeitos a partir da edição da Lei (1996), os entes tributantes poderiam exigir o estorno dos créditos no prazo decadencial dos últimos cinco anos e os contribuintes requererem restituição de indébito no prazo prescricional relativo a tributação indevida das operações de transferências de mercadorias.

Por sua vez, a modulação dos efeitos do julgamento da ADC 49/RN a partir de 2024, em termos fáticos permaneceram validados os procedimentos praticados pelos contribuintes que

tributaram as operações de transferências de mercadorias e assegurado o direito dos Estados-Membros exigirem a tributação destas operações, tanto nos lançamentos efetivados e questionados nas esferas administrativas e judiciais. Ou seja, não produziu efeitos sobre a aplicação da norma infraconstitucional durante a sua vigência nos últimos vinte e cinco anos.

Também, a modulação do julgamento pelo STF da ADC 49/RN, possibilitando que uma vez exaurido o prazo (2024) que os Estados poderiam disciplinar a transferência de créditos de ICMS entre estabelecimentos de mesmo titular, o CONFAZ celebrou o Convênio ICMS Nº 178/2023, regulamentando a tributação sobre a remessa interestadual de bens e mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade, com amparo na Lei 24/1975, cujas regras guardam conformidade com os instituídas nos artigos 11, §3º, II, 12, I, e 13, §4º, 11, 02 da LC 87/1996 que foram julgados inconstitucional.

Como conclusão final, constata se que os artigos da LC nº 87/1996 que foram julgados inconstitucionais no julgamento da ADC 49/RN, na modulação dos efeitos foram validados até o fim do exercício de 2023 e as mesmas regras que previam incidência do ICMS nas operações de transferências de mercadorias, que foram declaradas inconstitucionais, foram restabelecidas não sob delegação do comando constitucional (art. 155 da CF), mas sim mediante Acordo celebrado entre os Estados-Membros da Federação, com base em norma emanada em momento anterior a promulgação da Constituição Federal, ou seja, a Lei 24/1975 assegurando o pacto federativo para produzir normas de tributação que atendam aos interesses comuns dos seus entes tributantes.

REFERÊNCIAS.

BRASIL.ADC 49/RN. <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5257024>

BRASIL. Lei Complementar 87/1996. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 8.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002. 482 p.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e positivação do direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2011. 372 p.

HOLANDA, Aurélio Buarque de. **Novo dicionário da língua portuguesa**. 2.ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1986.

- HARADA, Kiyoshi. **ICMS doutrina e prática**. 1.ed. São Paulo: Atlas, 2017.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 28.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007. 559 p.
- MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e Prática**. 15.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2020.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. Belém: CEJUP, 1989.
- PAULO, Vicente ALEXANDRINO, Marcelo. **Direito constitucional**. 11.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. 1085 p.
- REZENDE, Fernando Antonio da Silva. **Finanças públicas**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1983.
- SABAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 5.ed. São Paulo: Saraiva, 2013. 1161 p.
- XAVIER, Ricardo. **Direito tributário**. 1.ed. Belo Horizonte: Letramento, 2023. 267 p.