

Não incidência do ICMS nas operações de transferência após julgamento da ADC-49

O Direito Tributário brasileiro é, sem dúvida, um Direito de matriz constitucional. De uma singela passada de olhos na Constituição pode-se vislumbrar a estrutura base de cada exação tributária, as normas que habilitam os diversos entes políticos (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) a instituírem cada uma dessas exações, bem como as diversas limitações constitucionais ao poder de tributar (princípios e imunidades)¹.

Todo esse conjunto de regras e princípios constitucionais qualificam aquilo que Geraldo Ataliba denominava de *subsistema constitucional tributário*² e representam, em última instância, uma garantia ao cidadão-contribuinte de que somente poderá ter sua propriedade ou liberdade restringida, por intermédio da tributação, dentro dos limites estipulados na Constituição Federal³. Por outras palavras, ao exercer o poder impositivo fiscal, o Estado está compelido a atuar dentro do desenho de competências traçadas constitucionalmente.

A despeito desse mecanismo ensejar uma sólida salvaguarda aos direitos públicos subjetivos dos contribuintes, fato é que no Brasil qualquer tema tributário, direta ou indiretamente, pode ser analisado sob a perspectiva constitucional. Com efeito, não é raro que alguns debates, ainda que exaustivamente enfrentados no âmbito do Superior Tribunal de Justiça e até mesmo do Supremo Tribunal Federal, reapareçam (às vezes com uma nova roupagem) como objeto de julgamento no bojo de um Recurso Extraordinário com Repercussão Geral (controle difuso) ou mesmo em uma Ação Direta de Inconstitucionalidade ou Declaratória de Constitucionalidade (controle concentrado).

É nesse contexto que se encontra situado o tema referente “à incidência ou não incidência do ICMS nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica”.

É sabido que a Constituição Federal outorgou faixas tributárias (materialidades econômicas) específicas a cada um dos entes políticos, tendo concebido aos Estados e ao Distrito Federal, dentre outras competências, a habilitação para criação do chamado ICMS, imposto incidente sobre “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação” (artigo 155, inc. II da CF/88)⁴.

Vê-se, desde logo, da análise do arquétipo constitucional do ICMS que se trata de um tributo incidente sobre *operações relativas à circulação de mercadorias e sobre alguns serviços (serviços de transporte transmunicipal e serviços de comunicação)*.

No que concerne ao chamado “ICMS-mercadorias”, incidente sobre operações de circulação de mercadorias e relevante para o presente estudo, remanesce antigo debate acerca da extensão da materialidade sobre a qual recaía a referida exação, isto é, (i) se sobre qualquer circulação física e/ou econômica de um bem corpóreo ou (ii) se sobre uma efetiva operação jurídica mercantil em que ocorra a transferência de titularidade da mercadoria de uma pessoa jurídica para outra.

A Doutrina não demorou a “colocar os pingos nos is” e evidenciar que a materialidade da hipótese de incidência do ICMS refere-se não a qualquer mero deslocamento físico de bens de um estabelecimento para outro, mas a **uma efetiva operação jurídico-comercial de circulação de mercadorias entre diferentes pessoas jurídicas, com transferência da titularidade e do domínio do bem**.⁵ Isto é, trata-se de imposto que incide sobre os negócios jurídicos que se sucedem no processo econômico circulatório das mercadorias e que são realizados por produtores, industriais, comerciantes ou assemelhados com subsequente transferência onerosa da titularidade dos referidos bens até o consumidor final.

É de se observar que no dia a dia da atividade comercial ou industrial, seja por necessidades de gestão, logística, mercadológica ou eficiência empresarial, não é incomum que ocorra o deslocamento físico de bens de um estabelecimento para outro de uma mesma pessoa jurídica.

Pensemos, por exemplo, em um comerciante que em razão da crescente demanda por álcool em gel em determinada cidade A, na qual se situa uma de suas lojas supermercadistas, decide transferir para a referida localidade parte desses produtos que se encontram em maior quantidade no estoque de uma outra loja, da qual também é titular, situada na cidade B. Ou, ainda, imaginemos uma determinada indústria que rotineiramente desloque bens de seu parque industrial para seus CD'S (Centros de Distribuição) com a simples finalidade de armazenar os produtos produzidos ou comprados, bem como despachá-los para outras unidades, filiais ou clientes. Pensemos também em um grupo supermercadista que utilize um de seus estabelecimentos tão somente como um galpão de armazenamento, distribuição e despacho para outros estabelecimentos em que funcionem

suas lojas supermercadistas e nas quais ocorram, de fato, as vendas para o consumidor final.

Não se demora a perceber que em todos esses casos inexiste um negócio jurídico que se qualifique como uma operação mercantil com transmissão de titularidade de mercadorias. O que se dá, em verdade, são meros deslocamentos (circulações, movimentações) físicas de bens entre diferentes estabelecimentos de uma mesma empresa. Tais operações encontram-se, pois, fora do âmbito de abrangência possível do aspecto material da hipótese de incidência do ICMS. Basta constatar que quando um galpão de armazenamento transfere mercadorias para um supermercado de um mesmo grupo, como relatado, o estabelecimento varejista não paga ou desembolsa valores para a unidade de distribuição em razão da entrada desses bens, haja vista tratar-se de estabelecimentos pertencentes a uma mesma pessoa jurídica.

Vale ressaltar que desde 1996 o Superior Tribunal de Justiça possui súmula editada (Súmula nº 166) no sentido de que “*não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte*”. Tal entendimento foi reiteradamente ratificado por decisões do referido Tribunal que, inclusive, enfrentou novamente a questão no julgamento do Recurso Repetitivo nº 1.125.133⁶ e concluiu nos exatos termos de seu posicionamento historicamente consolidado. Destaca-se que o caso julgado no referido recurso representativo de controvérsia dizia respeito à incidência ou não do ICMS sobre a “remessa de bens do ativo imobilizado” de uma fábrica para um outro estabelecimento, ambos pertencentes a mesma empresa, mas localizados em estados diversos. Mesmo assim, ainda que se tratasse de operações interestaduais, constata-se que a Corte Superior não hesitou em decidir da mesma forma.

Na mesma linha, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do ARE nº 1.255.885⁷ com repercussão geral reconhecida, reafirmou sua jurisprudência uníssona no sentido de que não incide ICMS no deslocamento de bens de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte, ainda que localizados em estados distintos, visto não haver a transferência de titularidade ou a realização de atos de mercancia.

Não bastasse isso, mais recentemente, em julgamento realizado em 16.04.2021, o STF analisou o tema no bojo de uma Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC nº 49). A referida ação foi ajuizada pelo Governador do Rio Grande do Norte e tinha por objetivo a

declaração da constitucionalidade de dispositivos da Lei Complementar Federal nº 87/1996 (Lei Kandir)⁸ que previam a incidência do ICMS sobre operações de saída de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo titular. No entanto, o relator, Ministro Edson Fachin, na linha do posicionamento consolidado da Corte, entendeu que o deslocamento entre estabelecimentos do mesmo titular não pode ser considerado como fato gerador de ICMS, seja no mesmo estado ou em estados diferentes, haja vista, em ambos os casos, inexistir operação jurídica de circulação de mercadoria com transmissão de titularidade. Nas palavras do referido Ministro, “*ainda que algumas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular possam gerar reflexos tributários, a interpretação de que a circulação meramente física ou econômica de mercadorias gera obrigação tributária é inconstitucional*”.

O entendimento foi acompanhado pela unanimidade do plenário virtual, tendo sido a ação julgada improcedente e os dispositivos da Lei Kandir, que previam o tributo estadual nessas condições, considerados inconstitucionais.

Importa destacar que as Administrações Públicas dos entes estaduais, em geral, a despeito dos precedentes dos Tribunais Superiores, pelo menos até então, sempre resistiram em acatar a não incidência do ICMS nas operações de transferência realizadas entre estabelecimentos de um mesmo titular. Para tanto, amparam-se em disposições legislativas estaduais internas que expressamente preveem a referida incidência, bem como nas mencionadas normas da Lei Kandir que abarcavam essas operações. No âmbito do processo administrativo estadual, via de regra, alega-se (i) que as reiteradas decisões dos Tribunais Superiores (mesmo que consolidadas) não teriam o condão de cortar a validade das normas estaduais e dos artigos da Lei Complementar Federal nº 87/96, até então válidos e vigentes; (ii) que a referida Súmula nº 166 do STJ teria sido editada em agosto de 1996, tendo como referência artigos do Decreto nº 406/68, anterior à promulgação da Lei Complementar nº 87/96 e, ainda; (iii) que o julgador administrativo não possui competência para declarar eventual inconstitucionalidade de Lei estadual ou Complementar.

Vale destacar, como exceção, recente julgamento da Sexta Câmara Julgadora do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo (processo nº 4120497-0) no qual decidiu-se, por maioria de votos, pelo afastamento da jurisprudência administrativa do órgão e pelo alinhamento com os precedentes vinculantes do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo

Tribunal Federal, no sentido de que não incide ICMS sobre a transferência de mercadorias entre empresas do mesmo grupo.

À despeito da referida discussão acerca da aplicação ou não, em âmbito administrativo, da jurisprudência consolidada dos Tribunais Superiores veiculadas em sede de recurso repetitivo ou sob a sistemática da repercussão geral, verdade é que, após a decisão de improcedência da ADC-49, os dispositivos da Lei Kandir que concebiam fundamento de validade à incidência do ICMS nessas operações foram declarados inconstitucionais em controle concentrado, a revelar efeito *erga omnes* e necessária vinculação das Administrações Públicas.

Diante desse cenário que perdurou até o julgamento da ADC-49, o contribuinte mais conservador, de rigor, permanecia considerando as circulações de mercadorias entre diferentes estabelecimentos de uma mesma empresa como sujeitas à incidência do tributo estadual. Em verdade, existia (e existe) uma certa complacência do contribuinte com essa exigência, até mesmo porque, dado a não-cumulatividade e a sistemática de débito e crédito do ICMS, não se verificam maiores prejuízos para o mesmo. Explica-se.

Suponhamos a existência de 2 estabelecimentos (A e B) pertencentes a uma mesma pessoa jurídica. Quando o estabelecimento A transfere mercadorias para o estabelecimento B haverá de necessariamente fazer incidir a alíquota prevista sobre o valor da operação (que será o custo de aquisição ou a entrada mais recente da mercadoria) e, subsequentemente, emitir a correspondente nota fiscal de saída com o destaque dos valores de ICMS. Ato contínuo, quando o estabelecimento B dá entrada nessas mercadorias em seu estoque, haverá de registrar o referido documento fiscal, momento no qual também se creditará dos valores de ICMS destacados na nota. No final do dia, ter-se-á um débito no estabelecimento A e um crédito de mesmo valor no estabelecimento B, fato que, para a empresa considerada como um todo, representa uma operação com saldo zero.

Por parte das Administrações Tributárias, a existência da incidência nas operações de transferência entre estabelecimentos de um mesmo titular sempre revelou uma solução prática para a questão. Isso, porque o destaque do ICMS nas saídas do estabelecimento remetente, com subsequente creditamento nas entradas do estabelecimento destinatário, viabiliza a manutenção da sistemática de débito/crédito e garante a neutralidade econômica do imposto ao longo da cadeia circulatória. E, como o contribuinte transfere essas mercadorias pelo custo da aquisição ou pelo preço da entrada anterior mais recente,

inexistirá um valor agregado ao bem objeto da transferência, de modo que, ao fim e ao cabo, o débito da saída se compensará com o crédito da entrada em uma operação de soma zero.

No que concerne às operações de transferência interestaduais (operações entre estabelecimentos situados em estados distintos), sob a perspectiva da operacionalização prática do tributo e da distribuição das receitas, o mencionado mecanismo revela-se ainda mais importante para os Fiscos Estaduais, já que viabiliza ao estado de origem parte da receita a ser recolhida pelo estabelecimento remetente. Uma vez retirada a incidência dessas operações, o estado de origem das mercadorias inevitavelmente restará prejudicado, já que o estabelecimento nele localizado não mais estará obrigado a recolher o ICMS em suas saídas. Isto é, tal estabelecimento, isoladamente considerado, terá crédito, mas não terá débito. Por outro lado, o estado de destino restará beneficiado haja vista que o estabelecimento nele localizado ficará obrigado ao recolhimento de todo o valor exigido à título do tributo estadual. Isto é, tal estabelecimento, isoladamente considerado, terá débito, mas não terá crédito.

A despeito de todo esse imbróglio, fato é que o Supremo Tribunal Federal expressamente declarou a constitucionalidade dos dispositivos da Lei Kandir que davam fundamento de validade à incidência de ICMS nas operações de transferência realizadas entre estabelecimentos de um mesmo titular. Assim, goste-se ou não, gere mais burocracia ou não, acarrete assimetrias na distribuição de receitas ou não, a decisão (proferida em controle concentrado) ensejará a extirpação dos referidos dispositivos do ordenamento jurídico, com produção de efeitos *erga omnes* e necessária vinculação das Administrações Públicas.

Conforme nos lembra Alfredo Augusto Becker, o Direito não deflui do bom senso, mas do senso das normas jurídicas. E as normas válidas e vigentes não preveem (ou não mais preveem) como hipótese de incidência do ICMS a circunstância fática da “circulação de bens em transferência entre estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica”. Portanto, quando tais operações se sucederem, não se verificará fato jurídico tributário com concomitante irrompimento de uma obrigação tributária de pagar o ICMS. Naturalmente e logicamente, como não terá ICMS a recolher nessas saídas, o cumprimento da obrigação acessória (preenchimento e emissão da nota fiscal) também haveria de ser realizado sem qualquer destaque do tributo estadual. Até mesmo porque a obrigação acessória visa

somente registrar os eventos que se sucederam naquela situação. Nessa linha, se não há incidência, também não surgirá obrigação de recolher o tributo, não haverá tributo recolhido e não haverá de ter destaque de ICMS na nota de saída.

No que concerne à manutenção ou anulação dos créditos relativos à operação anterior àquela da saída em transferência, vale evidenciar que, por imperativo do princípio da não-cumulatividade, as Administrações não poderão exigir o estorno desses créditos, ainda que a operação subsequente possa ser considerada como “não tributada”. Isso se dá pela singela constatação de que as operações em transferência entre estabelecimentos da mesma empresa, na medida em que se encontram fora do âmbito de abrangência da descrição normativa do ICMS, figuram como meras movimentações/deslocamentos físicos de bens de um ponto A para um ponto B, sem qualquer repercussão jurídico-tributária. Ocorre que como de qualquer forma o referido bem, após a entrada no estabelecimento destinatário, será reintroduzido no processo econômico-circulatório com nova incidência de ICMS sobre o valor da operação de venda daquela mercadoria, há de se garantir necessariamente o direito de creditamento daquele ICMS suportado pelo primeiro estabelecimento remetente, eis que integrante da mesma empresa.

Em síntese, como a pessoa jurídica, globalmente considerada, arca previamente com valores de ICMS (relativos à primeira aquisição realizada pelo estabelecimento remetente), deverá ter mantido o direito de escriturar os créditos concernentes a esses valores até mesmo porque, após efetuar a transferência para o estabelecimento destinatário, este revenderá o bem e incorrerá em novo débito de ICMS. Tais situações em nada se confundem com aquelas previstas no art. 155, § 2º, inc. II, alínea “b” da CF/88, que dizem respeito a fatos abarcados por normas de isenção e imunidade.⁹ Nessas últimas, ocorre o fato de circulação jurídica da mercadoria (com transmissão onerosa da titularidade do bem) para um terceiro, mas em razão de uma eventual isenção ou de uma imunidade, o crédito, se anteriormente tomado, haverá de ser estornado.

Quando uma “empresa A” (do segmento varejista moveleiro, por exemplo), após adquirir cadeiras de uma outra “empresa B” (fabricante), transfere os referidos bens de uma de suas lojas (Loja 01) para outra (Loja 02), inexistirá nessa transferência incidência de ICMS. Não obstante, o creditamento anteriormente realizado pela Loja 01 (concernente à aquisição que fez junto à fabricante) haverá de ser mantido até mesmo porque, subsequentemente, a Loja 02 revenderá essa mercadoria em operação sujeita a incidência do tributo estadual.

Por outro lado, situação diferente dá-se quando uma “empresa A” (atacadista) vende determinados produtos abarcados por isenção (verduras e legumes, por exemplo¹⁰) ou imunidade (livros, por exemplo) para uma outra “empresa B” (estabelecimento varejista). Nesses casos, salvo legislação em contrário, a empresa A não poderá tomar crédito sobre a operação de aquisição anteriormente realizada com o produtor rural ou com a empresa editora (a depender do exemplo), pois sua saída final consistirá em uma venda isenta ou imune, sem incidência e sem débito de ICMS.

Visto isso, pensamos ainda que nas mencionadas operações de transferência entre estabelecimentos de uma mesma empresa, objeto da presente análise, o contribuinte não poderá intentar apurar e escriturar suposto crédito oriundo da “saída do bem em transferência” do estabelecimento remetente. Ora, se nessa operação não há incidência, nem recolhimento de ICMS, por se tratar de um mero deslocamento de bens, também não haverá aí creditamento algum a se realizar.

Não bastasse todas essas questões, vale pontuar que a decisão também ensejará reflexos nas operações interestaduais de transferência realizadas com produtos sujeitos ao regime da substituição tributária. É de se observar que nessas hipóteses específicas, a legislação de regência atribui a condição de “sujeito passivo por substituição” ora ao estabelecimento destinatário (situado no estado de destino – regra geral), ora ao estabelecimento remetente (situado no estado de origem)¹¹. As singulares repercussões deverão ser analisadas caso a caso pelas empresas que, inclusive, haverão de levar em consideração os benefícios e incentivos fiscais existentes em cada unidade federada.

A questão, como se vê, não é de fácil deslinde.

No campo jurídico, contudo, algumas conclusões nos parecem mais evidentes:

- (i) As operações de circulação de bens entre estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica, estejam situados no mesmo estado ou em estados diferentes, encontram-se fora da hipótese de incidência normativa do ICMS.
- (ii) É direito do contribuinte não mais ser obrigado a realizar o recolhimento de valores à título de ICMS nas operações de transferência entre estabelecimentos de que é titular, estejam ou não situados no mesmo estado.

(iii) É dever das Administrações Fazendárias (órgãos do Poder Executivo) criar mecanismos que viabilizem a exequibilidade da legislação tributária. A dificuldade na operacionalização prática de um comando normativo não pode ser tomada como justificada para inobservância ou restrição de direitos do contribuinte, tal como o são o direito ao não recolhimento de ICMS em saídas de transferência e o direito ao creditamento de valores anteriormente suportados na sistemática não cumulativa do ICMS.

(iv) É dever da Administração Pública, além de efetuar os necessários ajustes operacionais, por imperativo de segurança jurídica, orientar, esclarecer e informar aos cidadãos-contribuintes como devem proceder em cada situação específica.

¹ Vide Capítulo I (Do Sistema Tributário Nacional) do Título IV (Da Tributação e do Orçamento), artigos 145 e seguintes da Constituição Federal.

² ATALIBA, Geraldo. Sistema constitucional tributário brasileiro. São Paulo: RT, 1968, p. 8.

³ Nas palavras do jurista “[...] a matéria tributária deverá ser tratada necessariamente na Constituição por uma duplice razão: a matéria tributária se envolve diretamente com o princípio da submissão do Estado ao Direito e com a liberdade e propriedade individuais. A tributação é a transferência compulsória de parcela da riqueza individual para os cofres públicos; daí sua conexão com a propriedade. É, também, forma de controle ou indução da liberdade individual, enquanto instrumento – deliberado ou não – de estímulo ou desestímulo de comportamentos, quando não de compulsão [...]” (ATALIBA, Geraldo. Sistema constitucional tributário brasileiro. São Paulo: RT, 1968, p. 10).

⁴ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) (...) II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993).

⁵ No sentido: Geraldo Ataliba (Sistema constitucional tributário brasileiro. São Paulo: RT, 1968, p. 246); Paulo de Barros Carvalho (Direito Tributário, Linguagem e Método, 4^a ed., São Paulo, 2008, p. 733-734); Roque Antonio Carrazza (ICMS. 18^a ed., São Paulo: Malheiros, 2019, p. 45).

⁶ STJ, Recurso Especial nº 1.125.133/SP, Relator Ministro Luiz Fux. Julgado em 25.08.2010. DJe: 10.09.2010.

⁷ STF, Repercussão Geral no Recurso Extraordinário com Agravo nº 1.255.885/MS. Relator: Ministro Presidente, Tribunal Pleno. Julgado em 14.08.2020. DJe-228: 14.09.2020.

⁸ Artigos 11, §3º, II; 12, I, no trecho “ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”, e 13, §4º.

⁹ De fato, a Constituição Federal utiliza os termos “isenção” e “não-incidência”. Pensamos, contudo, que a finalidade da norma constitucional fora tão somente impedir que o contribuinte, ao realizar uma **operação de circulação jurídica de mercadoria**, abarcada por isenção ou imunidade, pudesse se valer da escrituração dos créditos anteriormente tomados. Por outras palavras, se a mercadoria foi vendida para terceiro em operação imune ou isenta e, por conseguinte, sem débito próprio de ICMS, compreendeu o legislador constituinte como de bom alvitre a inviabilização do creditamento anterior. Diferente é a situação que transcorre na operação de transferência entre estabelecimentos de uma mesma empresa. Nessa hipótese específica, a exigência de anulação dos créditos malferirá de plano o princípio da não-cumulatividade, desvirtuando a finalidade da norma constitucional, eis que a pessoa jurídica, mesmo figurando posteriormente como sujeito passivo de ICMS, ficará impedida de se creditar dos valores anteriormente suportados. A operação de transferência entre estabelecimentos de uma mesma empresa está, segundo o STF, fora do campo de incidência da norma jurídico-tributária e, por si só, não pode acarretar violação ao direito de

creditamento da pessoa jurídica. Pensar diferente seria admitir que quando o contribuinte transfere, por exemplo, bens de um Galpão A para um Galpão B ou da prateleira A para a prateleira B, dentro da mesma empresa (mera circulação física de bens), ter-se-ia uma “não incidência” a ensejar anulação do crédito relativo a anterior operação de aquisição desses bens. Com toda vênia, acreditamos que não é essa a melhor interpretação da norma constitucional.

¹⁰ A depender, evidentemente, da legislação do ente estadual.

¹¹ No sentido, confira-se Cláusula nona, II e parágrafo terceiro do Convênio ICMS nº 142/2018.