

**FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS
ESCOLA DE DIREITO FGV DIREITO RIO
GRADUAÇÃO EM DIREITO**

MANOELA DE AZEVEDO MAZZA

**O JULGAMENTO DA AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE N°
49: um panorama dos seus reflexos nas operações de transferência de mercadorias entre
estabelecimentos do mesmo titular**

Rio de Janeiro, dezembro de 2021

**FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS
ESCOLA DE DIREITO FGV DIREITO RIO
GRADUAÇÃO EM DIREITO**

MANOELA DE AZEVEDO MAZZA

**O JULGAMENTO DA AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE Nº
49: um panorama dos seus reflexos nas operações de transferência de mercadorias entre
estabelecimentos do mesmo titular**

Trabalho de Conclusão de Curso,
sob a orientação do professor
Leonardo Costa apresentado à
FGV DIREITO RIO como requisito
para obtenção do grau de bacharel
em Direito.

Rio de Janeiro, dezembro de 2021

**FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS
ESCOLA DE DIREITO FGV DIREITO RIO
GRADUAÇÃO EM DIREITO**

**O JULGAMENTO DA AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE Nº
49: um panorama dos seus reflexos nas operações de transferência de mercadorias entre
estabelecimentos do mesmo titular**

Elaborado por MANOELA DE AZEVEDO MAZZA

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à
FGV DIREITO RIO como requisito parcial
para obtenção do grau de bacharel em Direito.

Comissão Examinadora:

Nome do Orientador: Leonardo Costa

Nome do Examinador 1: Gustavo Fossati

Nome do Examinador 2: Bianca Xavier

Assinaturas:

Leonardo Costa

Gustavo Fossati

Bianca Xavier

Nota final: _____

Rio de Janeiro, 13 de dezembro de 2021

AGRADECIMENTOS

Agradeço à minha família, por toda a torcida, auxílio e amor. Muito obrigada, eu não estaria aqui sem vocês.

Em especial, agradeço aos meus pais, Cláudia e Marcelo, pelo seu amor incondicional, apoio em todos os momentos, e pela dedicação incansável para que pudessem me proporcionar todas as oportunidades que tive em minha vida, e que me fazem ser quem eu sou hoje.

À minha irmã, Gabriela, por ser fonte inesgotável de companheirismo, e a responsável pelas minhas maiores risadas do dia a dia.

Aos meus avós, Ida Maria, Paulo Ney, Darcy e Erlindo Mario (*in memoriam*), por todo o amor, ensinamentos, e por serem meu porto seguro e referência.

À Ana Lucia e Layse, *in memoriam*, que torceram e vibraram com cada uma das minhas conquistas até o último minuto que puderam acompanhar.

À Renata e ao Marco Antônio, por serem meus exemplos desde pequena, e por acompanharem todos os meus passos com todo carinho.

Ao João Marcelo, por ser meu maior incentivador em tudo o que faço, e por estar ao meu lado em todos os momentos, tornando a vida mais leve e feliz.

Aos meus amigos com os quais compartilhei os mais de dez anos de convivência no Colégio Santo Inácio, por me presentarem com uma relação repleta de momentos inesquecíveis até hoje. Em especial, à Juliana e Pietra, pelos conselhos e palavras que acalmam.

Aos amigos da FGV, que compartilharam os momentos de maior desespero, mas também de maior alegria, ao longo dos últimos cinco anos.

À Ana Helena, pela amizade mais companheira que existe, ainda bem que temos muita história pela frente.

À Beatriz e Roberta, as conversas diárias no sofá do oitavo andar formam algumas das melhores lembranças da FGV.

À Camilla, Carolina, Catarina, Isabela, Isabella e Julia, a caminhada foi muito mais fácil tendo vocês ao meu lado.

À Raíza, por sempre me ouvir e acalmar, desde quando entrou em minha vida, e pelas incontáveis chamadas de vídeo durante a pandemia.

Aos meus amigos e colegas de trabalho de Pinheiro Neto Advogados, que todo dia me ensinam e instigam a estudar cada vez mais sobre o mundo do direito tributário.

Ao meu orientador e professor, Leonardo Costa, por toda a paciência, dedicação e incentivo ao me orientar, e por todos os ensinamentos durante as aulas da graduação. Foi um privilégio ter sido sua aluna, e agora orientanda.

À professora Bianca Xavier, por ter confirmado a minha paixão pelo direito tributário durante as suas aulas inspiradoras.

Ao professor Gustavo Fossati, pelas suas incríveis aulas de Jurisprudência Constitucional Tributária, que foram essenciais para despertar o meu desejo de escrever sobre esse tema.

Por fim, à FGV Direito Rio e todos os professores e funcionários com quem tive a oportunidade de conviver – ainda que virtualmente – ao longo dos cinco anos de graduação. Serei eternamente grata por ter estudado nessa instituição, e por todas as oportunidades que me foram abertas.

RESUMO

No julgamento da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 49 o Supremo Tribunal Federal declarou inconstitucionais dispositivos da Lei Complementar Federal nº 87/1996 que versavam sobre a incidência de ICMS sobre transferências de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo titular. A decisão apenas confirmou a jurisprudência histórica dos tribunais superiores do país, mas em sede de controle concentrado de constitucionalidade, o que a torna aplicável a todos, por possuir efeitos *erga omnes*. Com o julgamento de mérito da ADC 49, foram trazidas à tona três principais discussões no que diz respeito ao ICMS nas aludidas transferências: (i) seria mantida a possibilidade de creditamento de ICMS?; (ii) seria possível continuar usufruindo de benefícios fiscais envolvendo ICMS?; e (iii) seria possível transferir créditos de ICMS entre estabelecimentos do mesmo titular situados em estados distintos? A partir do presente trabalho, busca-se apresentar uma resposta para cada um desses questionamentos e demonstrar o atual cenário enfrentado pelos contribuintes nas operações de transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa. Sob o ponto de vista metodológico, adota-se o tipo de pesquisa exploratória, amparada na literatura do tema, em aspectos jurisprudenciais e legais existentes.

Palavras-chave: ICMS; Lei Complementar nº 87/96; ADC 49; Transferência de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo titular; Crédito de ICMS

ABSTRACT

On the trial of the Declaratory Action of Constitutionality n. 49 the Supreme Court has declared unconstitutional provisions of the Federal Complementary Law n° 87/1996 which dealt with the levy of ICMS on transactions involving the transference of goods between establishments of the same owner. The decision only confirmed the historical jurisprudence of the country's superior courts, but in the context of concentrated control of constitutionality, which makes it applicable to all, as it has *erga omnes* effects. With the judgment on the merits of ADC 49, three main discussions were brought to light regarding ICMS in these transfers: (i) would the possibility of crediting ICMS be maintained?; (ii) would it be possible to continue using tax benefits involving ICMS?; and (iii) would it be possible to transfer ICMS credits between establishments of the same holder located in different states? From this work, we seek to present an answer to each of these questions and demonstrate the current scenario faced by taxpayers in the transfer of goods operations between establishments of the same company. From a methodological point of view, it is being adopted the exploratory research, supported by the literature on the subject, in existing jurisprudential standards and legal aspects.

Keywords: ICMS; Complementary Law n. 87/96; ADC 49; Transfer of goods between establishments of the same legal entity; Tax Credit

LISTA DE ABREVIATURAS E SÍMBOLOS

ADC	Ação Declaratória de Constitucionalidade
CC	Código Civil
COMSEFAZ	Comitê Nacional dos Secretários de Fazenda dos Estados e do Distrito Federal
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
CPC	Código de Processo Civil
CF/88	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IVA	Imposto sobre Valor Agregado
LC	Lei Complementar
LC 87/96	Lei Complementar Federal nº 87/1996
PLC	Projeto de Lei Complementar
RE	Recurso Extraordinário
REsp	Recurso Especial
STJ	Superior Tribunal de Justiça
STF	Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	10
2	A ADC 49	13
3	O IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS E A SUA PREVISÃO LEGAL	15
3.1	A Constituição Federal	15
3.2	A Lei Complementar Federal nº 87/1996	17
3.2.1	Os Conceitos de Operação e Transferência	20
3.2.2	O Conceito de Circulação de Mercadorias	21
4	A JURISPRUDÊNCIA PACÍFICA DOS TRIBUNAIS SUPERIORES	24
4.1	Precedentes Do Supremo Tribunal Federal	24
4.2	Precedentes Do Superior Tribunal De Justiça	25
5	O JULGAMENTO DA ADC 49	27
6	OS REFLEXOS DO JULGAMENTO DA ADC 49	32
6.1	A Manutenção da Possibilidade de Creditamento de ICMS	34
6.2	Os Benefícios Fiscais Envolvendo o ICMS	37
6.3	A Transferência de Créditos de ICMS Entre Estabelecimentos da Mesma Empresa ..	40
7	CONCLUSÃO	44
	REFERÊNCIAS	48

1 INTRODUÇÃO

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (“CF/88”) apresenta como uma das competências dos Estados e do Distrito Federal, em seu artigo 155, inciso II, a instituição de imposto sobre operações de circulação de mercadorias e sobre as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (“ICMS”)¹.

Observando o que dispõe a Constituição Federal, foi editada a Lei Complementar Federal nº 87/1996 (“LC 87/1996”), também conhecida como Lei Kandir, regulamentando o ICMS e dispondo sobre suas normas gerais, considerando a competência dos Estados e do Distrito Federal para instituí-lo. Por essa razão, a referida lei se limitou a dispor sobre as normas gerais do ICMS, deixando para os Estados e Distrito Federal o que lhes foi conferido pela Constituição como de sua competência.

Ocorre que, dentre as normas gerais editadas pelo legislador ordinário está a previsão de autonomia entre os diferentes estabelecimentos de um mesmo contribuinte, e dentre as hipóteses de incidência do ICMS fixadas pelo legislador complementar encontra-se a transferência de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo titular.

Isso porque, o legislador complementar optou por adotar, para a expressão constitucional “circulação de mercadorias”, a interpretação de que esta seria uma simples circulação física e/ou econômica, e não exclusivamente jurídica.

Nesse sentido, há grande divergência entre as visões defendidas pelos contribuintes de ICMS e pelos Fiscos estaduais. Ambos amparados pela doutrina brasileira, que discute qual seria a correta interpretação da expressão trazida pela Constituição Federal.

Essa, contudo, não se trata de uma discussão recente. Desde a década de 1970, quando ainda se falava em ICM², e não ICMS, o Poder Judiciário brasileiro vem intervindo nessa discussão.

Desde então a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (“STJ”), assim como a do Supremo Tribunal Federal (“STF”), é pacífica, no sentido de que não incide ICMS sobre a transferência de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte. Isso porque, o entendimento da jurisprudência pátria considera como correta e constitucional interpretação

¹ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

² Inicialmente o imposto incidia apenas sobre a circulação de mercadorias, não abrangendo as prestações de serviço. Atualmente, o imposto incide tanto sobre a circulação de mercadorias, como sobre a prestação dos serviços de transporte interestaduais e intermunicipais, e de comunicação. Saliente-se que as mercadorias do atual ICMS foram ampliadas em relação ao antigo ICM, em razão da absorção, pelo imposto estadual, da energia elétrica, minerais, petróleo e combustíveis em seu âmbito de incidência (COELHO, 2019).

da expressão “circulação de mercadorias” diversa daquela utilizada pelo legislador ordinário na LC 87/1996.

Em que pese não haja dúvidas quanto ao entendimento do Judiciário nessa matéria³, os Estados e o Distrito Federal seguiram se utilizando do disposto na Lei Kandir para fundamentar a cobrança de ICMS nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa.

Com isso, foi ajuizada, pelo Governador do Estado do Rio Grande do Norte, a Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 49 (“ADC 49”), visando a declaração de constitucionalidade dos artigos 11, § 3º, II, 12, I, no trecho “ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”, e 13, § 4º, da LC 87/1996, que dispõem sobre a incidência de ICMS nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa.

Como não poderia deixar de ser, o julgamento do STF quanto ao mérito da ADC 49 seguiu exatamente os mesmos termos de sua jurisprudência, declarando inconstitucionais os mencionados dispositivos. A principal diferença, agora, é que essa decisão do STF produzirá efeitos *erga omnes*, ou seja, sua eficácia abrange a todos os contribuintes de ICMS.

Ocorre que a decisão foi objeto de embargos de declaração opostos pelo Estado do Rio Grande do Norte, estando sob análise do STF para modulação de efeitos e, justamente por possuir efeitos *erga omnes*, vem sendo causa de preocupação, e até mesmo de certa insegurança jurídica para os contribuintes, que já visualizam os potenciais reflexos que poderão ser gerados.

Assim, serão apresentados os aspectos jurídico e contábil relacionados à incidência de ICMS na transferência de mercadorias, para que seja possível verificar o que exatamente está por trás das interpretações adotadas tanto pelo contribuinte, como pelos Fiscos estaduais.

Abordaremos a decisão proferida pelo STF no julgamento de mérito da ADC 49, como o principal norte do futuro cenário a ser enfrentado por contribuintes e Fiscos, no que diz respeito às transferências de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo titular.

³ Apesar da jurisprudência ter se sedimentado nos tribunais superiores, o STJ, na análise do Recurso Especial nº 1.109.298, decidiu acerca da base de cálculo do ICMS, por meio da aplicação da regra contida no § 4º, do art. 13, da LC 87/96, em transferência de mercadorias de um centro de distribuição localizado em São Paulo, Estado onde também se encontra localizada a Fábrica, para uma filial da mesma empresa situada no Rio Grande do Sul. Nesse caso, o contribuinte vinha utilizando como base de cálculo valor igual ou superior ao preço final do produto. Com isso, na saída final da mercadoria o valor do imposto devido ao Estado de destino era praticamente idêntico ao crédito. (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1109298/RS. Recorrente: Nestlé Brasil Ltda. Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Ministro Castro Meira, SEGUNDA TURMA. Brasília, 26 de abril de 2011). Saliente-se que o mesmo STJ, antes, expediu a Súmula nº 166, que segue sendo aplicada até hoje em julgamentos do próprio Tribunal, do STF, e pelos Tribunais de primeira instância.

A partir dessa análise, a hipótese que se levanta é que a decisão do STF na ADC 49, apesar de, aparentemente, ter deixado alguns pontos em aberto, não representa um entrave ao creditamento de ICMS, na hipótese de utilização de benefícios fiscais. Além disso, a decisão trouxe a possibilidade de transferência de créditos entre estabelecimentos da empresa. Isso porque é necessário considerar todos os aspectos envolvidos nesse tipo de transferência, não só o jurídico ou o contábil.

Para atingir os objetivos propostos o trabalho subdivide-se em seis capítulos. No primeiro capítulo, será feito um panorama geral sobre o que se discute na ADC 49. O segundo capítulo contará com uma análise geral da previsão legal quanto à incidência de ICMS sobre transferências de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, assim como uma análise dos conceitos de “operação”, “transferência” e “circulação de mercadorias”. O terceiro capítulo tratará do histórico da jurisprudência dos tribunais superiores sobre o tema. Ao longo do quarto capítulo será apresentado um panorama atualizado acerca do julgamento da ADC 49. No quinto capítulo será feita a análise quanto aos possíveis reflexos da ADC 49, no que se refere às transferências de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo titular. Por fim, a conclusão apresentará o fechamento e resumo de tudo o que foi apresentado e analisado ao longo do trabalho.

2 A ADC 49

Considerando todo o cenário anteriormente descrito, no qual sempre se fez presente a discussão acerca da incidência ou não de ICMS sobre transferências de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo titular, foi ajuizada a Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 49.

A ADC 49 foi proposta pelo Governador do Estado do Rio Grande do Norte, visando a declaração de constitucionalidade dos artigos 11, § 3º, II, 12, I, no trecho “ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”, e 13, § 4º, da LC 87/96. Confira-se:

“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;

(...)

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;

(...)

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:”

Como se verifica, os artigos que foram objeto de análise pelo STF, acerca de sua constitucionalidade, preveem a incidência de ICMS na saída de mercadoria para estabelecimento pertencente ao mesmo titular, quer seja em operações interestaduais, quer seja dentro de um mesmo estado.

O Governador do Rio Grande do Norte, defendendo a constitucionalidade dos referidos dispositivos, apontou que a interpretação dada pelo legislador ordinário para o conceito de ‘circulação de mercadorias’ foi no sentido de circulação econômica. Há previsão quanto à autonomia de cada estabelecimento empresarial, bem como foi disciplinada a incidência de ICMS nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, e qual seria sua base de cálculo. Ainda, alegou que não seria necessária a circulação jurídica, de modo que não seria exigível a celebração de um negócio jurídico correlato nessas operações.

Além disso, o Governador argumentou que a alegada irrelevância jurídica das transferências dessa natureza não se sustenta. Tal alegação se justificaria pela existência de diversos reflexos tributários advindos dessas transferências, quais sejam: (i) alteração do sujeito ativo; (ii) garantia de parcela da receita tributária a cada unidade partícipe; (iii) direito ao aproveitamento de créditos decorrente da não cumulatividade do ICMS; e (iv) emissão de nota fiscal em transferências dessa natureza.

Por fim, o Governador do Estado do Rio Grande do Norte indicou que o legislador ordinário teria agido dentro dos limites da autorização constitucional apresentada pelo artigo 155, § 2º, XII, “d”, da Constituição, não indo além do que permitia sua função. Com isso, observando as duas interpretações possíveis nesse cenário, defendeu que aquela que garante maior eficácia à norma constitucional é a que teria sido adotada pelo legislador ordinário.

Antes de adentrar propriamente no julgamento da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 49, e na decisão acordada pelos ministros do STF, cumpre observar as previsões legais que dizem respeito ao ICMS, as interpretações adotadas para o termo ‘operação’ e a expressão ‘circulação de mercadorias’, além do cenário jurisprudencial que envolve a matéria discutida.

3 O IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS E A SUA PREVISÃO LEGAL

3.1 A Constituição Federal

A Constituição Federal prevê, em seu artigo 155, inciso II, a competência dos Estados e do Distrito Federal para instituir impostos sobre “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”.

Nesse sentido, o ICMS incide sobre operações jurídicas que envolvam a circulação de mercadorias, sendo essa uma circulação jurídico-comercial, uma vez que a circulação física dos bens, além de ser insuficiente para configurar a materialidade do ICMS, não é considerada como um requisito essencial que atraia a incidência do tributo⁴.

A partir disso, nota-se que a Constituição prevê a tributação, por meio de ICMS, das “operações relativas à circulação de mercadorias”, ou seja, as operações que têm por objeto mercadorias, e não a tributação pura e simples de mercadorias, como salienta o Prof. Roque Antonio Carrazza⁵. Por consequência, os termos “circulação” e “mercadoria” são os responsáveis por qualificar as operações tributadas pelo ICMS.

Nesse sentido, a circulação de mercadorias que enseja a tributação por meio de ICMS exige que haja uma operação onerosa, configurada como um negócio jurídico, no qual figurem um alienante, e um adquirente (CARRAZZA, 2020).

Ainda, a Constituição Federal aponta como característica inerente ao ICMS a sua não-cumulatividade, consoante previsto pelo artigo 155, § 2º, inciso I, da CF/88. Assim, evita-se que ocorra um efeito cascata e a dupla incidência do ICMS sobre cada uma das etapas mercantis de uma determinada cadeia produtiva, de modo que não se onera repetidamente todas as etapas de circulação de bens e prestação de serviços.

A Constituição Federal deixou clara a forma como deve ser colocada em prática a não-cumulatividade, não havendo espaço para o legislador ordinário alterá-la. Dessa maneira, o contribuinte possui a garantia de que, em cada operação ou prestação, haverá uma dedução correspondente aos montantes do tributo devidos nas operações ou prestações anteriores (CARRAZZA, 2020).

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método, 4ª Edição**. São Paulo: Noeses, 2008. Pp. 733-734

⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS, 18ª Edição**. São Paulo: Malheiros, 2020. Pp. 45.

Na prática, o que ocorre é um desconto de imposto sobre imposto, conforme define Adolpho Bergamini⁶. O valor do ICMS cobrado na operação anterior, destacado na nota fiscal da operação, serve de crédito ao adquirente, que descontará o imposto devido por ele na revenda dessa mercadoria, por exemplo. Pela não-cumulatividade tem-se, então, a tributação apenas daquilo que foi acrescentado ao longo da cadeia produtiva para produção e comercialização de bens ou prestação de serviços pelo contribuinte.

É pela compensação do ICMS cobrado nas operações anteriores, que ocorre a partir da escrituração de créditos nos livros fiscais dos contribuintes, que se torna viável a incidência do referido imposto apenas sobre o valor que foi efetivamente agregado ao bem ou serviço prestado, que esteja sujeito à cobrança de ICMS.

Ademais, a sistemática em questão funciona em consonância com o princípio federativo, haja vista que permite que, nas operações e prestações interestaduais, a carga econômica do ICMS seja distribuída entre os Estados-membros e o Distrito Federal, de acordo com a ocorrência do fato gerador em seus respectivos territórios.

A partir do princípio da não-cumulatividade passa-se a ter o direito ao creditamento de ICMS, evitando que a carga econômica do tributo altere os preços das mercadorias ou serviços, ou que afete a competitividade das empresas. Nesse sentido, de acordo com Paulo de Barros Carvalho:

“em razão do preceito constitucional da não cumulatividade, incide a regra-matriz do direito ao crédito, fazendo nascer para o contribuinte o direito de aproveitar o ‘crédito de ICMS’, compensando-o com valores por ele devidos a título desse imposto estadual, na operação subsequente.” (CARVALHO, 2014, p. 151)

Dessa maneira, a não-cumulatividade do ICMS, que é expressamente prevista pela Constituição Federal, deve ser atingida pelo crédito do imposto em etapas anteriores, para compensar com os débitos do imposto decorrentes das operações ou prestações praticadas pelo contribuinte⁷. Contudo, para que seja aproveitada pelo contribuinte, depende de regulamentação legal, por meio de lei complementar, consoante dispõe o artigo 155, § 2º, inciso XII, da CF/88, também como já indicou o STF em diversas oportunidades⁸.

⁶ BERGAMINI, Adolpho. **Coleção Curso de Tributos Indiretos – Volume 1: ICMS, 4ª Edição**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. Pp. 477-478.

⁷ DE CARVALHO, João Rafael L. Gândara. REIS, Bianca de Castro Leal Costa. Os Créditos de ICMS e os Bens Destinados ao Ativo Permanente: À Procura da Não-Cumulatividade. In: CARNEIRO, Daniel Dix; DA MATA, Juselder Cordeiro; LOBATO, Valter de Souza (org.). **25 anos da Lei Kandir: Questões Controversas do ICMS**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2021, p. 179-198

⁸ ADI 2.325, RE 359.784 AgR/PR, RE 295.887 AgR/SP, RE 588.954/SC.

Como se verifica, o princípio da não-cumulatividade possui uma finalidade a ser alcançada. Busca-se a proibição da cumulatividade tributária, isto é, a incidência de imposto sobre imposto, que é uma consequência econômica danosa de tributos multifásicos cumulativos. A Constituição Federal inseriu esse princípio para que fosse aplicado ao ICMS, de forma que, pela sistemática de créditos e débitos ao longo da cadeia produtiva, o imposto onere apenas o seu consumidor final. Isso porque, trata-se de imposto sobre consumo (GÂNDARA; REIS, 2021).

Nesse sentido, como bem pontua o Professor Roque Antonio Carrazza, “é, em suma, nos efeitos jurídicos da compensação determinada pela Carta Magna que se encontra a essência da não cumulatividade do ICMS”⁹.

Além disso, o artigo 155, § 2º, inciso II, alíneas “a” e “b”, da CF/88 prevê as hipóteses nas quais será cabível o estorno do crédito, sendo elas a isenção ou a não incidência de ICMS, confira-se:

Art. 155 (...)
 (...)
 § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
 II - a **isenção** ou **não-incidência**, salvo determinação em contrário da legislação:
 a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;
 b) **acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores**; (grifos nossos)

Com isso, verifica-se que a Constituição Federal apenas determinou a instituição de imposto com incidência sobre “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”, tendo apresentado característica inerente a ele, qual seja, a não-cumulatividade, que dá origem à possibilidade de creditamento de ICMS. As normas gerais não foram indicadas pela Constituição Federal, havendo previsão expressa de que seriam posteriormente regulamentadas por legislação complementar.

3.2 A Lei Complementar Federal nº 87/1996

Nos termos do artigo 155, inciso XII, da CF/88¹⁰, foi editada a LC 87/1996, que regulamentou o ICMS dispondo sobre suas hipóteses de incidência e não incidência, base de

⁹ ICMS, 18ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2020, P. 369.

¹⁰ “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

cálculo, além de outras características específicas relacionadas ao imposto e suas respectivas implicações.

Contudo, a Lei Kandir, observando o previsto pela CF/88 e, em sendo lei complementar nacional de matéria tributária, limita-se a tratar de normas gerais de ICMS, que devem ser observadas pelo legislador ordinário de cada ente federativo quando da criação do tributo nos respectivos Estados e Distrito Federal¹¹.

No que diz respeito às normas gerais trazidas pela LC 87/1996, cumpre destacar, para os fins da presente análise, que dentre as hipóteses de incidência de ICMS estão as operações relativas à circulação de mercadorias, nos termos do artigo 2º, I, da referida lei. Além disso, são caracterizados como contribuintes:

qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.
(BRASIL, 1996)

Assim, é possível observar que não basta ser pessoa física ou jurídica que realize operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. É necessário que essas operações ou prestações de serviços sejam realizadas de forma habitual para que seja considerada contribuinte de ICMS.

Ademais, o artigo 11 da Lei Kandir define qual seria o local da operação ou de prestação do serviço, para fins de cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável.

Nesse sentido, o parágrafo 3º do referido artigo define estabelecimento como “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”, destacando ainda outras características em seus incisos, dentre as quais cumpre ressaltar a previsão de que seria autônomo cada estabelecimento de um mesmo titular, conforme prevê o inciso II.

Isso com base no princípio da autonomia dos estabelecimentos, assim como ocorre com o Imposto sobre Produtos Industrializados (“IPI”). Dessa maneira, cada estabelecimento

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

11 MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Código Tributário Nacional, 7ª edição**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2018. Pp. 459-460.

deve manter seus respectivos controles de entradas, saídas e estoque, apurando o ICMS devido de forma independente dos outros estabelecimentos da mesma pessoa jurídica “matriz”.

O princípio da autonomia dos estabelecimentos é essencial para que a não-cumulatividade do ICMS prevista pela Constituição Federal seja posta em prática. De acordo com esse princípio, cada unidade deve ser autônoma para fins de aferição do fato gerador e apuração do ICMS, independentemente de pertencerem a uma única pessoa jurídica.

Desse modo, sendo o ICMS um tributo com fato gerador caracterizado na saída do bem do estabelecimento do contribuinte, a autonomia dos estabelecimentos é essencial para que seja garantida a não-cumulatividade do imposto. Nessa perspectiva também aponta Hugo de Brito Machado:

“Para efeito de realização do princípio da não-cumulatividade, os débitos e créditos do imposto devem ser considerados em cada estabelecimento. Cada um deles é considerado contribuinte autônomo para esse fim. (...) Embora o sujeito passivo da obrigação tributária, a rigor, seja a pessoa jurídica, cada estabelecimento é tratado como contribuinte autônomo. (MACHADO, 1997, p. 161-162)

Nos termos da legislação infraconstitucional, verifica-se que cada estabelecimento do mesmo titular deve ser considerado como sendo uma unidade autônoma, para fins de configuração do fato gerador e apuração do ICMS. Paralelo a isso, cada estabelecimento deve cumprir com as obrigações acessórias do ICMS, havendo nesse sentido a previsão legal de transferência do saldo credor de um estabelecimento para outro, que sejam pertencentes ao mesmo contribuinte e estejam localizados dentro do mesmo ente federativo, conforme previsto pelo artigo 25, caput, da LC 87/1996.

Para além disso, quanto ao fato gerador de ICMS, o artigo 12 da LC 87/1996 aponta o momento em que esse é considerado como ocorrido, dos quais cumpre dar especial destaque à hipótese apontada pelo inciso I: “da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular” (grifos nossos).

Outro aspecto mencionado pela legislação que merece especial atenção para os fins da análise que se propõe, diz respeito à base de cálculo do imposto. O legislador infraconstitucional indicou base de cálculo específica para as situações em que ocorra a saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, nos termos do § 4º, do artigo 13.

Passando por todos esses aspectos elencados e regulamentados pela Lei Kandir, verifica-se que o legislador ordinário, ao elaborar a legislação, optou por seguir uma interpretação específica daquilo que é disposto pela Constituição Federal. Tal interpretação seguida pelo legislador encontra divergência na doutrina brasileira.

A LC 87/1996, em seus dispositivos, adota uma interpretação específica para o termo “operação”, assim como para a expressão “circulação de mercadoria”, o que é amplamente discutido pela doutrina majoritária, e já foi objeto de análise do Poder Judiciário em diversas oportunidades.

Em contraponto, a doutrina minoritária, formada por ilustres vozes do Direito Tributário, como Ricardo Lobo Torres e Flávio Bauer Novelli, identifica na circulação econômica o núcleo do aspecto material de incidência do ICMS. Nesse sentido, Ricardo Lobo Torres sustenta que “todo ato jurídico que implique circulação econômica da mercadoria, independentemente de sua categoria ou natureza gratuita ou onerosa, será fato gerador do ICM”¹².

Contudo, não foi à toa essa opção do legislador. Por isso, é de suma importância analisar de forma detalhada os diferentes aspectos envolvidos nessa discussão, que servem de fundamento para as interpretações e posicionamentos divergentes que colocam contribuinte e Fisco em lados opostos nesse debate.

3.2.1 Os Conceitos de Operação e Transferência

No que diz respeito ao conceito de operação, a Constituição Federal, em seu artigo 155, II, indica como competência dos Estados e do Distrito Federal instituir impostos sobre “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”.

Nesse exato sentido, a LC 87/1996 se limitou a disciplinar, em seu artigo 2º, I, que o ICMS incide sobre operações relativas a circulações de mercadorias (...). Desse modo, as dúvidas de doutrinadores e até mesmo de órgãos do Poder do Judiciário, no que diz respeito ao conceito de ‘operação’, antes trazido pela constituição de forma ampla, foram mantidas.

¹² TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário, 12ª Edição**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. Pp. 383-384.

Dentre outras interpretações dadas, o termo operação é tido como um ato mercantil de comercializar mercadorias, sendo essas, por sua vez, bens e objetos destinados à comercialização¹³.

Considerando especificamente as transferências, objeto de análise desse trabalho, sua conceituação pode ser dada como a movimentação de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica. Essa movimentação pode ocorrer por diferentes motivos, tendo como exemplo a reposição de estoque. Ocorre que não se verifica uma transmissão de titularidade do bem nessas transferências e, portanto, sequer poderiam ser chamadas de operações.

3.2.2 O Conceito de Circulação de Mercadorias

Para analisar de forma mais profunda as transferências, faz-se necessário estudar a expressão relacionada à operação de ‘circulação de mercadorias’ e as diferentes interpretações que lhe são conferidas.

A ‘circulação de mercadorias’ pode ser interpretada de diferentes maneiras e, por essa razão, o tema já vinha sendo objeto de certa controvérsia no âmbito judicial. Isso porque o contribuinte aponta que a expressão deveria ser interpretada como uma circulação jurídica, ao passo que o Fisco defende uma interpretação de circulação econômica.

A discussão, nesse sentido, aborda sobretudo a questão relacionada a necessidade de se ter ou não a transferência de titularidade da mercadoria para que se configure a circulação de mercadoria que enseja a incidência de ICMS.

A doutrina brasileira se divide em três interpretações diferentes: (i) circulação física; (ii) circulação jurídica; e (iii) circulação econômica. Em primeiro lugar, defende-se que as operações de circulação de mercadorias são caracterizadas por sua circulação física. Em segundo lugar, interpreta-se que a circulação é jurídica, e para que ela se configure é necessário que ocorra a transferência de propriedade da mercadoria, restando configurada uma tradição¹⁴ do bem (artigo 1.267, do Código Civil (“CC”). Por fim, é defendido, também,

¹³ FERNANDES, Odmir. Título III – Impostos. In: FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). **Código Tributário Nacional Comentado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017, pp. 259 e 260.

¹⁴ “Tradição é a entrega da coisa ao adquirente, o ato pelo qual se transfere a outrem o domínio de uma coisa, em virtude de título translativo da propriedade. (...) Com essa entrega, torna-se pública a transferência. O direito pessoal, resultante do acordo de vontades, transforma-se em direito real. Antes da tradição, o domínio não se considera transferido do alienante para o adquirente.” (MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de Direito Civil, 24ª Edição**. São Paulo: Saraiva, 2015, v. 3. P. 201.)

que a circulação de mercadorias é meramente econômica, bastando a sua evolução na cadeia produtiva da fonte produtora ao consumidor final¹⁵.

A interpretação de que a expressão ‘circulação de mercadorias’ corresponde a uma circulação econômica foi a adotada pelo legislador ordinário, na LC 87/1996, como interpretação do conceito constitucional, e é a defendida pelo Governador do Rio Grande do Norte na ADC 49, bem como pelos Fiscos estaduais.

Pela circulação econômica, basta que ocorra uma movimentação nas mercadorias, de modo a aproximá-las do consumidor final, para que se caracterize o fato gerador de ICMS. Com isso, seria possível a incidência de ICMS sobre as transferências de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo titular.

Por outro lado, a interpretação de que a ‘circulação de mercadorias’ se trata não apenas de uma circulação física e econômica, por requerer a circulação jurídica, é a interpretação defendida pelos contribuintes e, também, a que vem sendo adotada pela jurisprudência dos tribunais superiores. Por essa interpretação, não é possível que ocorra a tributação, por ICMS, de transferências de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo titular.

Observando pela perspectiva de uma circulação jurídica, apenas seria possível falar em fato gerador de ICMS quando houvesse a transferência de titularidade da mercadoria, não sendo suficiente o mero deslocamento físico dessa, ou a aproximação da mercadoria ao consumidor final. É necessário que se verifique um verdadeiro negócio jurídico, caracterizando uma operação onerosa, envolvendo um alienante e um adquirente, para que reste configurado o fato gerador de ICMS¹⁶.

A discussão levada ao STF pelo Governador do Rio Grande do Norte é exatamente nesse sentido, tendo como ponto central a questão relacionada a qual interpretação deve ser adotada ao observar o artigo 155, II, da Constituição Federal, bem como para a Lei Kandir.

Essa, contudo, é uma discussão que se faz presente no Poder Judiciário Brasileiro há mais de 50 anos e vinha sendo decidida de forma pacífica, pela interpretação de que não seria possível incidir ICMS sobre a mera movimentação física de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo titular. Nessa linha, pontua Gustavo Brigagão:

Tanto a melhor doutrina (Souto Maior Borges, Aliomar Baleeiro, Geraldo Ataliba, Paulo de Barros Carvalho, José Eduardo Soares de Melo, Roque Antonio Carrazza, Alberto Xavier, Hugo de Brito Machado, Sacha Calmon, Gilberto de Ulhôa Canto, entre vários outros) quanto a atual jurisprudência (do STF e STJ) são, há muito,

¹⁵ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **O fato gerador do ICMS**. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Belo Horizonte, ano 9, n. 52, p. 143163, jul./ago. 2011.

¹⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS, 18ª Edição**. São Paulo: Malheiros, 2020, pp. 45.

uníssonas no sentido de que, na forma em que desenhados na Constituição Federal, o antigo ICM e o atual ICMS não podem incidir sobre o simples deslocamento de mercadorias de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte.¹⁷

Relevante, assim, estudar a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça para avaliar a forma como foi construído o entendimento de que não pode incidir ICMS sobre o mero deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular. É o que se pretende analisar no capítulo seguinte.

¹⁷ BRIGAGÃO, Gustavo. Há incidência de ICMS sobre transferências físicas? Consultor Jurídico, de 16 de janeiro de 2013. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2013-jan-16/consultor-tributario-incide-icms-transferencias-fisicas>>. Acesso em 30.11.2021.

4 A JURISPRUDÊNCIA PACÍFICA DOS TRIBUNAIS SUPERIORES

4.1 Precedentes Do Supremo Tribunal Federal

Conforme destacado, essa é uma discussão presente no Judiciário há muitos anos¹⁸. Existem precedentes da Suprema Corte da década de 1970, como os Embargos de Divergência no RE 75.026/RS-EDv, momento em que ainda se falava em ICM¹⁹, antes mesmo que fosse criado o atual ICMS, no sentido de que o fato gerador do imposto pressupõe operação de circulação de mercadoria.

Para isso, desde aquela época, o Supremo Tribunal Federal (“STF”) apontava que deveria ser entendido como “circulação” o negócio jurídico em que houvesse a transferência de titularidade do bem, o que não se verifica em uma simples movimentação física entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica.

Tanto é assim que recentemente o STF ratificou esse entendimento, em agosto de 2020, no julgamento do ARE 1.255.885/MS, com repercussão geral, firmando o Tema 1.099: “Não incide ICMS no deslocamento de bens de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte localizados em estados distintos, visto não haver a transferência da titularidade ou a realização de ato de mercancia”.

Naquela oportunidade o STF deixou claro que o termo ‘operação’, na Constituição Federal, deve ser interpretada no sentido de se tratar de um movimento de mercadorias relativo à titularidade dos negócios jurídicos. Dessa maneira, enquanto se movimenta o ciclo produtivo, dentro de uma mesma unidade econômica, geralmente em uma mesma empresa, não se verifica a ocorrência de fato gerador de ICMS. Portanto, não seria hipótese de incidência do imposto.

Ao afastar a exigência do ICMS nesses deslocamentos de mercadorias, a Suprema Corte se pautou na inexistência de circulação econômica do bem transferido, o qual simplesmente é deslocado fisicamente entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, concluindo que o “ato mercantil”, exigido na hipótese de incidência do ICMS, está condicionado à alternância na titularidade do produto, e não ao mero deslocamento físico.

¹⁸ Jurisprudência histórica do STF desde a época do antigo ICM até o atual ICMS: ARE n 1.255.885/MS, RE 593.824/SC, ARE 764196 AgR, ARE 1213482 AgR, ARE 756.636 AgR, RE 158.834-9/SP, AI 693.714 AgR, Re 267.599 AgR-ED, RE 75.026/RS-EDv, RE 93.523/AM, Rp 1.181/PA, Rp 1.355/PB, RE 113.090/PB, entre outros.

¹⁹ Previsto, anteriormente, pela Constituição de 1967.

Assim, foi reafirmado o entendimento apresentado pelo STF há décadas, de que o simples deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos de titularidade de uma mesma empresa não se caracteriza como circulação de mercadorias e, portanto, não atrai a incidência de ICMS, não importando o fato de os locais de origem e destino estarem em jurisdições territoriais diferentes.

Mais do que isso, a referida decisão foi proferida pelo STF em sede de repercussão geral, razão pela qual possui efeito vinculante, sendo de observância obrigatória pelos órgãos do Poder Judiciário, consoante previsto pelo artigo 927, inciso III, do Código de Processo Civil (“CPC”).

4.2 Precedentes Do Superior Tribunal De Justiça

Seguindo nessa mesma lógica de interpretação, o Superior Tribunal de Justiça (“STJ”) também vinha apresentando uma jurisprudência pacífica, no sentido de que não seria possível a incidência de ICMS sobre o deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa. Isso porque, dessa situação não se extrai qualquer fato gerador de ICMS.

Ao interpretar o Decreto-Lei nº 406/1968, o STJ já vinha apresentando em esse entendimento e, em 1996 foi fixada a Súmula nº 166²⁰: “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de uma para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.”.

Após, em 2010, o STJ elegeu como representativo dessa controvérsia, no âmbito da sistemática de Recursos Repetitivos, o REsp 1.125.133/SP, de modo a reiterar seu entendimento já sumulado. Nesse caso, era discutida a exigência de ICMS sobre as transferências de bens do ativo imobilizado, os quais não são propriamente mercadorias. O julgamento ratificou aquilo que já vinha se observando nos posicionamentos anteriores do STJ, no sentido de que deve ser aplicado o regime jurídico da transferência de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo titular quando estiverem localizados em estados diversos, não incidindo o ICMS nas operações de transferências entre estabelecimentos do mesmo titular.

Esse mesmo entendimento vem sendo aplicado pelo próprio STJ até os dias atuais, não havendo qualquer dúvida acerca de qual seria o entendimento desse tribunal quando a temática diz respeito ao ICMS e a possibilidade de sua incidência em transferências de

²⁰ A Súmula teve fundamento nos seguintes precedentes: REsp nº 9.933-SP (2ª T, 07.10.1992 – DJ 26.10.1992), REsp nº 32.203-RJ (1ª T, 06.03.1995 – DJ 27.03.1995), REsp nº 36.060-MS (1ª T, 10.08.1994 – DJ 05.09.1994) e REsp nº 37.842-SP (2ª T, 24.11.1993 – DJ 13.12.1993).

mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa. Com isso, em 2018, o STJ ratificou mais uma vez o seu entendimento nesse sentido, quando do julgamento do REsp 1.704.133-AgInt.

A partir do panorama jurisprudencial apresentado, tanto do STF, como do STJ, é possível chegar a uma relevante conclusão, salientada por Daniel Dix e Otto Sobral²¹. Em que pese o entendimento dos tribunais superiores ter se firmado no sentido de que não há incidência de ICMS nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa²², a regra geral foi conservada como a tributação dessas operações realizadas pelos contribuintes.

²¹ CARNEIRO, Daniel Dix. CABRAL, Otto. A Transferência de Mercadorias Entre Estabelecimentos do Mesmo Titular. Composição da Base de Cálculo, Comentários à Súmula 166 do STJ e à Posição Recente do STF no Julgamento da ADC nº 49. In: CARNEIRO, Daniel Dix; DA MATA, Juselder Cordeiro; LOBATO, Valter de Souza (org.). **25 anos da Lei Kandir: Questões Controversas do ICMS**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2021, p. 69-95.

²² Existindo, ainda assim, algumas decisões que tenham apontado para a fixação de uma base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, conforme destacado anteriormente.

5 O JULGAMENTO DA ADC 49

Diante de todo o cenário jurisprudencial anteriormente analisado, como não poderia deixar de ser, o voto do Ministro Relator Edson Fachin, no julgamento da ADC 49 pelo plenário do STF em 16 de abril de 2021, seguiu exatamente o que já vinha sendo entendido tanto pelo STF, como pelo STJ, em suas jurisprudências, que já eram pacíficas.

Tanto se tratava de jurisprudência pacífica, que não houve qualquer divergência entre os ministros do STF nesse julgamento, tendo sido julgado improcedente, por unanimidade, o pedido formulado pelo Governador do Rio Grande do Norte na ADC em comento.

Inicialmente, o Relator abordou a legitimidade da Ação Declaratória de Constitucionalidade, uma vez que para ajuizá-la há a condição de que seja demonstrada a existência de controvérsia judicial relevante, nos termos do artigo 14, III, da Lei Federal nº 9.868/99.

Nesse sentido, o Relator deixou claro que a controvérsia que deve ser demonstrada é entre o Judiciário e o Legislativo, e não uma divergência entre os tribunais. Por isso, considerando que a jurisprudência dos tribunais é pacífica em sentido diametralmente contrário ao que dispõe a LC 87/96, restaram cumpridas as exigências trazidas pela Lei Federal nº 9.868/99 para processamento e julgamento da ADC proposta.

Passando-se para a discussão de mérito, o Ministro Relator apontou que o pedido do requerente consiste na declaração de constitucionalidade de dispositivos da Lei Kandir, utilizando-se do entendimento de que a interpretação da expressão ‘circulação de mercadorias’, feita pelo legislador ordinário, foi em seu sentido econômico, e não jurídico. Com isso, foi requerida a prevalência da opção do Poder Legislativo.

Dessa maneira, o Ministro Relator Edson Fachin atentou-se para a necessidade de se observar ao princípio da supremacia da Constituição, devendo prevalecer a Constituição quando houver conflito de leis face ao disposto nela. Por isso, no entendimento do Relator, não deveria subsistir o argumento trazido pelo requerente de que deve prevalecer a interpretação da norma constitucional trazida pelo Poder Legislativo. Prevaleceria, sim, a interpretação de acordo com a Constituição Federal.

A partir dessa premissa, o Ministro construiu seu voto. A interpretação dada pelo Relator Edson Fachin, e seguida por todos os outros dez ministros do Supremo, teve como base o disposto pelo artigo 155, II, da CRFB/88, dispositivo que corresponde à regra-matriz do ICMS. Contudo, ao se observar a doutrina brasileira, nota-se que diversos sentidos podem ser atribuídos às operações relativas à circulação de mercadorias.

De acordo com o voto, o termo ‘operação’, nesse caso, deve ser entendido como um “ato mercantil de comercializar mercadorias, as quais, por sua vez, são bens e objetos destinados à comercialização”.

No que diz respeito à expressão ‘circulação de mercadorias’, o Ministro reconhece a existência de divergências quanto ao seu significado, destacando as três formas diferentes de conceituação utilizadas pelos doutrinadores brasileiros, quais sejam: (i) as operações em questão se configuram pela simples circulação física da mercadoria; (ii) para que seja um fato gerador de ICMS, a circulação deve ser jurídica, hipótese em que há efetiva transferência de propriedade da mercadoria; e (iii) o ICMS incide quando há circulação econômica e, para isso, deve haver evolução na cadeia produtiva, de modo que a mercadoria esteja mais próxima do consumidor final.

O Governador do Estado do Rio Grande do Norte, assim como os demais Fiscos estaduais, defende que deve prevalecer o entendimento de circulação econômica, considerando os reflexos tributários que são gerados pela transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular. Entretanto, para o Relator Ministro Edson Fachin, bem como para os demais ministros do STF, essa interpretação é inconstitucional.

A circulação de mercadorias que enseja a tributação por meio de ICMS requer a existência de um negócio jurídico oneroso, envolvendo a transferência da titularidade de uma mercadoria. Sendo assim, atrai a incidência do tributo a operação jurídica que gera a circulação de mercadoria e sua transmissão ao consumidor final. A transferência não pode ser meramente física ou econômica, é necessário que seja jurídica também.

Assim, em razão de o deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo titular não gerar circulação jurídica, e inexistir uma operação mercantil, não há que se falar em fato gerador de ICMS. Logo, inexistente obrigação tributária decorrente dessa transferência. Percebe-se que o julgado do STF se pautou na ausência de intenção negocial em operações de mera transferência, afastando, assim, a incidência do ICMS nessas transações.

Além disso, os Ministros ressaltaram que é irrelevante que os estabelecimentos do mesmo titular estejam no mesmo estado, de modo que a transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, que estejam em estados diferentes, também não é hipótese de incidência do ICMS.

Ponto importante destacado pelo Ministro Edson Fachin, deixando claro que mesmo que algumas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular possam gerar reflexos

tributários, não é possível adotar a interpretação de que a simples circulação física ou econômica de mercadorias gera a tributação por ICMS. Essa é uma interpretação inconstitucional, indo de encontro ao previsto pelo artigo 155, inciso II, da CF/88, razão pela qual o legislador ordinário cometeu excessos ao elaborar os dispositivos analisados na ADC 49.

Portanto, por unanimidade, foi julgado improcedente o pedido apresentado na ADC 49, sendo declarados inconstitucionais os artigos 11, § 3º, II, 12, I, no trecho “ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”, e 13, § 4º, da Lei Complementar Federal nº 87/1996.

Cumprido destacar que a ADC se enquadra como um dos métodos de controle concentrado de constitucionalidade e, por isso, seus efeitos são *erga omnes*, o que quer dizer que são vinculantes a todos. Com isso, foram reacendidos debates acerca dos impactos dessa decisão proferida pelo STF.

Ocorre que, após o julgamento de mérito, o Estado do Rio Grande do Norte opôs Embargos de Declaração contra o acórdão proferido nessa ADC, requerendo (i) a modulação dos efeitos da decisão para conferir eficácia à declaração de inconstitucionalidade dos dispositivos somente a partir do exercício financeiro subsequente, ou seja 2022, preservadas as ações judiciais ajuizadas até o julgamento de mérito da ADC (19.4.2021); e (ii) a manifestação do STF em relação ao seu pedido de declaração de inconstitucionalidade apenas na interpretação que pudesse fundamentar a incidência de ICMS nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, sem atingir a previsão de autonomia dos estabelecimentos.

Em 3 de setembro de 2021 foi iniciado o julgamento virtual desses Embargos. O Ministro Relator Edson Fachin votou pelo provimento dos Embargos “tão apenas para modular os efeitos da decisão a fim de que tenha eficácia pró-futuro a partir do próximo exercício financeiro”, sem, contudo, ressaltar explicitamente as ações em curso. Além disso, destacou que a decisão proferida não afastaria o direito ao crédito da operação anterior. Tal entendimento foi acompanhado pela Ministra Cármen Lúcia e pelo Ministro Ricardo Lewandowski.

A proposta de modulação de efeitos apresentada pelo Ministro Relator gera dúvidas quanto aos contribuintes que possuem processos administrativos ou judiciais em curso sobre o tema e que, até então, se beneficiavam do entendimento firmado pelo próprio STF, no recente Tema de Repercussão Geral nº 1.099, assim como da Súmula nº 166 do STJ.

Após, o julgamento foi suspenso por um pedido de vista do Ministro Luís Roberto Barroso. O Ministro apresentou seu voto e divergiu em parte do entendimento do Ministro Relator Edson Fachin, para (i) assentar o direito do contribuinte à não cumulatividade e ressalvar da eficácia prospectiva dessa decisão os processos administrativos e judiciais pendentes de conclusão até a data de publicação da ata de julgamento da decisão de mérito; e (ii) reconhecer, em linha com o acórdão proferido, a declaração parcial de inconstitucionalidade, sem redução do texto, do artigo 11, § 3º, inciso II, da LC 87/96.

Assim foi a proposta de modulação de efeitos do Ministro Luís Roberto Barroso para o acórdão de mérito da ADC 49:

Modulação dos efeitos do acórdão de mérito proferido nesta ação, para que tenha eficácia a partir do início do exercício financeiro de 2022, estando 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, os sujeitos passivos têm o direito de transferir tais créditos.

Após, a Ministra Rosa Weber acompanhou o voto do Ministro Luís Roberto Barroso, e o julgamento foi novamente suspenso, por pedido de vista do Ministro Dias Toffoli em 14 de outubro de 2021²³.

Em sequência, foi definida a nova data para análise dos Embargos de Declaração, ocorrida em julgamento virtual do dia 10.12.2021 a 17.12.2021²⁴, tendo o Ministro Dias Toffoli apresentado seu voto no sentido de que (i) deve ser conferido prazo razoável, de 18 meses contados a partir da publicação da ata de julgamento, para edição de lei complementar federal em harmonia com a decisão do Supremo, ficando de fora da modulação as ações ajuizadas até a data de publicação da ata de julgamento do mérito; (ii) não deve ser fixada nenhuma consequência para o caso de os Estados não disciplinarem a transferência de créditos.

O voto do Ministro Dias Toffoli foi seguido pelos Ministros Alexandre de Moraes, que antes havia acompanhado o Relator, e Luiz Fux. Nessa oportunidade, o Ministro Gilmar Mendes formulou pedido de destaque, suspendendo novamente o julgamento. Com isso, o caso segue indefinido e foi destacado para Plenário, o que significa que o julgamento dos Embargos de Declaração será recomeçado do zero.

²³ Disponível em: <<https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/icms-stf-toffoli-paralisa-julgamento-15102021>>. Acesso em: 30. Nov. 2021.

²⁴ Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/stf-julga-efeitos-de-decisao-sobre-icms-em-estabelecimentos-do-mesmo-dono-06122021?utm_campaign=jota_info_ultimas_noticias_destaque_06122021&utm_medium=email&utm_source=RD+Station>. Acesso em: 06. Dez. 2021.

Dessa forma, por enquanto também não há uma conclusão acerca da possibilidade de manutenção do direito ao crédito de operações anteriores, ou sobre a partir de quando a decisão de mérito da ADC 49 passaria a produzir seus efeitos.

6 OS REFLEXOS DO JULGAMENTO DA ADC 49

Em que pese a jurisprudência do próprio STF e do STJ serem pacíficas no exato sentido da decisão proferida pelo STF no julgamento da ADC 49, há uma grande diferença que tem motivado uma certa polêmica.

Pela primeira vez o STF se manifestou sobre o princípio da autonomia dos estabelecimentos e, também, decidiu a matéria em sede de controle concentrado de constitucionalidade. Assim, a decisão proferida nesse julgamento gera efeitos *erga omnes*, aplicando-se para todos, e não apenas as partes envolvidas no processo, como aconteceu das outras vezes em que havia se pronunciado a respeito do assunto.

A partir dessa decisão, que em seu mérito foi favorável aos interesses dos contribuintes, surgiu um cenário de considerável insegurança jurídica para os próprios contribuintes, assim como para os Estados, por ter despertado algumas incertezas sobre como aplicá-la.

Inicialmente, como não houve a declaração de inconstitucionalidade por arrastamento das legislações estaduais, os Estados estão se pronunciando no sentido de que suas legislações atuais estão mantidas vigentes e sem alterações, tendo em vista que o julgamento da ADC 49 não foi finalizado.

Nesse sentido, já se manifestaram os Estados de São Paulo²⁵, Espírito Santo²⁶, Minas Gerais²⁷ e Amazonas²⁸, afirmando que enquanto não finalizado o julgamento da ADC 49, as operações de saída em transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular permanecem tributadas, nos termos da legislação vigente.

Com isso, os contribuintes passam a ter que conviver com o risco de, por exemplo, ter seus bens sendo barrados nas divisas (de entrada e/ou saída) dos Estados, pelo fato de o documento fiscal que acoberta a operação não demonstrar recolhimento do ICMS.

Além disso, o Comitê Nacional dos Secretários de Fazenda dos Estados e do DF elaborou o Ofício COMSEFAZ nº 185/2021²⁹, enviado ao STF, buscando soluções práticas para as consequências operacionais da decisão do Supremo. Dentre as soluções, foi pleiteado que a inconstitucionalidade dos artigos da LC 87/96 objeto de discussão da referida ação

²⁵ Resposta à Consulta Tributária nº 23938/2021. SEFAZ/SP.

²⁶ Parecer nº 0062/2021. SEFAZ/ES

²⁷ Consulta de Contribuinte nº 179/2021. SEF/MG.

²⁸ Consulta nº 006/2021 – AT. SEFAZ/AM

²⁹ Disponível em: <<https://comsefaz.org.br/wp-content/uploads/2021/06/Oficio-Comsefaz-185.2021-ADC-49.pdf>>. Acessado em: 28 nov. 2021.

passasse a ter efeitos apenas a partir do exercício de 2023, tendo em vista a necessidade de reestruturação das legislações estaduais e das práticas empresariais.

Aliado a isso, os questionamentos se iniciaram pelo fato de que no julgamento de mérito, antes do julgamento dos embargos de declaração, não foi tratada a possibilidade ou não de o contribuinte continuar aproveitando os créditos de ICMS sobre aquisição de bens que sejam transferidos sem o recolhimento do imposto, ou se haveria a obrigatoriedade de estornar esses créditos, em razão do disposto no art. 155, §2º, II da Constituição Federal³⁰ e artigo 20, §1º, da LC 87/96³¹. Além disso, a publicação do acórdão da ADC 49 não esclareceu as incertezas quanto ao direito a esse creditamento.

Assim, as questões práticas que estão relacionadas às consequências dessa decisão do Supremo não foram analisadas até agora e, por isso, são parte de uma grande incerteza, quer seja para os Estados, quer seja para os contribuintes do imposto.

Mesmo assim, os tribunais vêm adotando o entendimento desses precedentes do STF (ADC 49 e ARE 1.255.885) para afastar a cobrança de ICMS em operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo titular em diversos Estados do país³².

Diante disso, a principal questão está relacionada à possibilidade de estorno de créditos, já que existe a preocupação de que alguns estados não reconheçam essa possibilidade, por entenderem que as operações de transferência de mercadoria entre estabelecimentos de um mesmo titular seriam operações que não incidem ICMS.

³⁰ “Art. 155

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...) II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;
b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;”

³¹ “Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.”

³² TJSP, Remessa Necessária nº 1021327-87.2020.8.26.0032, 4ª Câmara de Direito Público, Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, Julgado em: 30/06/2021

TJBA, Apelação Cível nº 8022152-24.2019.8.05.0001, Terceira Câmara Cível Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, Julgado em: 29/06/2021

TJRS, Apelação / Remessa Necessária, nº 50164723120208210001, Vigésima Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Marco Aurélio Heinz, Julgado em: 07/04/2021

TJSC, Agravo de Instrumento nº 5001406-64.2019.8.24.0000, do Tribunal de Justiça de Santa Catarina, rel. Ronei Danielli, Terceira Câmara de Direito Público, Julgado em 02/02/2021

6.1 A Manutenção da Possibilidade de Creditamento de ICMS

Como principal questionamento acerca dos reflexos do julgamento da ADC 49, sem dúvida, tem-se a manutenção ou não da possibilidade de creditamento de ICMS nas operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa.

Com o início do julgamento da modulação de efeitos da decisão de mérito da ADC 49, os Ministros Edson Fachin e Luís Roberto Barroso apresentaram seus votos no sentido de que o direito ao crédito de ICMS nessas operações seria mantido.

Ocorre que, os Estados pretendem, agora, passar a arguir que o crédito do ICMS apropriado pelo contribuinte na operação anterior deve ser estornado, sob o argumento de que a transferência se qualificaria como uma “não incidência” do imposto, nos termos do art. 155, §2º, II da Constituição Federal e do artigo 20, §2º, da LC 87/96. Confira-se a redação dos mencionados dispositivos:

Constituição Federal

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação

LC 87/96

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

Tal entendimento vai de encontro com o que restou decidido pelo STF nesse julgamento, bem como com a legislação brasileira. Nos termos da decisão da própria ADC 49, a simples remessa física de bens não se qualifica sequer como operação mercantil. Não havendo operação mercantil, não há que se falar em hipótese de incidência de ICMS, uma vez que inexistente o seu fato gerador.

Desse modo, sequer seria possível chegar a uma isenção ou não incidência, tendo em vista que esse deslocamento de mercadorias, em si, não atrai a incidência de ICMS para que pudesse se caracterizar como uma das hipóteses de isenção ou não incidência previstas pela

legislação. Por isso, não seria possível o estorno de créditos de ICMS, tendo em vista que a isenção e a não incidência são as únicas situações em que a Constituição Federal exige esse estorno. Isso porque a isenção e a não incidência do ICMS para justificarem a glosa do crédito de ICMS devem alcançar situações em que, minimamente, estariam presentes elementos que, em tese, se qualificariam como fato gerador do imposto.

A não incidência pura corresponde à um acontecimento que não esteja abrangido pelo campo da tributação. Com isso, trata-se de fato não juridicizado pelo legislador tributário e, por isso, sua ocorrência é irrelevante para esses fins³³. Na prática, a não incidência “abarca todos os casos de inexigibilidade do tributo, por inoccorrência de fatos concretos que correspondam às prévias descrições abstratas contidas na lei” (HARADA, 2020).

Além disso, a não incidência expressa é configurada quando o legislador opta por excluir do campo de tributação determinadas situações que estariam abrangidas pela norma que define o fato gerador da obrigação tributária. Com isso, a não incidência expressa corresponde a exclusão, por expressa determinação legal, de determinadas situações que estariam incluídas no campo da norma definidora da hipótese de incidência tributária³⁴.

Diante disso, se, na prática, os Fiscos estaduais começarem a tratar essas operações como uma hipótese de isenção ou não incidência, para que possam estornar o crédito de ICMS, as mercadorias passarão a chegar no outro estabelecimento da empresa sem crédito, o que ensejaria a incidência cumulativa do imposto estadual. Por sua vez, essa nova tributação seria aplicada em cima de um valor já tributado, tendo como consequência, repise-se, a cumulatividade de ICMS nessa cadeia produtiva.

Destaque-se que no julgamento do RE nº 1.141.756 (Tema nº 1.052), o STF entendeu, também em repercussão geral, que a saída física de mercadoria em comodato não ensejaria o estorno do crédito do ICMS, justamente porque há simples transferência da posse do bem (empréstimo de coisa fungível), com o seu deslocamento físico, e não propriamente uma “não incidência” ou “não tributação” capaz de acarretar o estorno do crédito da operação anterior.

Naquele caso, o Estado também enquadrou o comodato na hipótese de “não incidência” do ICMS, cujo estorno dos créditos está previsto na Constituição Federal. O STF,

³³ HARADA, Kyoshi. **Imunidade, não incidência e isenção: Doutrina e prática, 1ª Edição**. São Paulo: Editora Foco, 2020. P. 119.

³⁴ HARADA, Kyoshi. **Efeitos de isenção e da não incidência de ICMS**. Harada Advogados Associados, 2016. Disponível em: <https://haradaadvogados.com.br/efeitos-de-isencao-e-da-nao-incidencia-do-icms/>. Acesso em 06. Dez. 2021.

contudo, discordou dessa posição e validou a manutenção dos créditos ao concluir que a remessa em comodato sequer corresponde à “operação de circulação” e, portanto, não poderia ser enquadrável nas hipóteses constitucionais de “isenção” e “não incidência”. Nesse sentido, confira-se trechos do Voto Vencedor do Ministro Marco Aurélio:

Considerado o teor do verbete nº 573 da Súmula do Supremo, a saída física de máquinas, utensílios e implementos, a título de comodato, não constitui fato gerador de ICMS. Inexiste etapa a integrar as sucessivas transferências do produtor ao consumidor. **Ausente operação de saída, descabe cogitar de situação reveladora de exoneração tributária – isenção ou não incidência –, a fim de impedir-se o aproveitamento dos créditos, conforme as balizas versadas no preceito.** Ainda que cedidos para uso, os aparelhos celulares **permanecem no patrimônio da pessoa jurídica, na condição de destinatária final.** Daí que o direito ao crédito deve ser aferido à luz da incorporação dos bens ao ativo imobilizado. (grifos nossos)

O racional adotado pelo STF para confirmar créditos de ICMS em operações de comodato é aplicável aos créditos aproveitados quando da aquisição de bens posteriormente transferidos sem ICMS.

Isso porque, assim como ocorre no comodato, a transferência de produtos entre estabelecimentos da mesma empresa sequer configura uma operação de circulação de mercadoria propriamente dita, mas sim um mero deslocamento físico sem propósito mercantil. Em ambas as situações, a mercadoria permanece no patrimônio da mesma pessoa jurídica e, portanto, na linha adotada pelo STF no RE nº 1.141.756, não há circulação jurídica ou econômica que permita enquadrá-las nas hipóteses de isenção ou não incidência do art. 155 da Constituição Federal, que exigem que ocorra a saída definitiva/mudança de titularidade do produto.

Assim, a posição adotada pelo STF no RE nº 1.141.756 seria aplicável às operações de transferências interestaduais sem ICMS, tendo em vista que reconhece que o crédito é aproveitado em momento anterior, não podendo ser glosado apenas pelo fato de a transação subsequente de transferência não ser tributada por sequer ser considerada uma circulação efetiva da mercadoria (com intenção mercantil, não mero deslocamento).

Conforme destacado, um entendimento contrário a esse violaria o princípio não cumulatividade aplicável ao ICMS, pois inviabilizaria que o contribuinte que sofreu o ônus do ICMS na aquisição da mercadoria aproveitasse o correspondente crédito apenas pelo fato de a mercadoria ser posteriormente deslocada a outra unidade, tornando o ICMS um tributo cumulativo, em violação às previsões da Constituição Federal e legislações nacionais e estaduais.

Considerando esse cenário, há que se atentar ao fato de que o Ministro Relator Edson Fachin reitera a ideia de que a operação de “circulação de mercadoria” relevante para fins de ICMS é a jurídica, não a física, nem a econômica. A partir disso, extrai-se que uma simples saída física do bem é incapaz de gerar a cobrança do imposto e, mais ainda de suprimir os créditos da etapa anterior³⁵.

6.2 Os Benefícios Fiscais Envolvendo o ICMS

Outro impacto relevante trazido pela decisão de mérito da ADC 49 diz respeito aos benefícios fiscais em vigor, que preveem a necessidade de recolhimento de ICMS sobre transferências de mercadorias entre filiais de uma mesma empresa.

Inicialmente, verificam-se duas questões relacionadas a situação dos benefícios fiscais. Por um lado, quais seriam os impactos dos precedentes do STF sobre essa previsão, notadamente se seria justificável o recolhimento do ICMS sobre essas transferências, no âmbito do incentivo fiscal. Por outro lado, a possibilidade de o Estado do estabelecimento destinatário glosar o crédito de ICMS destacado pelo estabelecimento remetente, que usufrui de incentivo fiscal, nessa transferência de mercadoria.

Quanto à primeira questão, seria possível o destaque de ICMS em operação com incentivo fiscal. A jurisprudência entende que, como regra geral, não há a incidência do ICMS sobre a transferência de mercadorias, ante a ausência de caráter mercantil nesse deslocamento.

Todavia, isso não impede os Estados, desde que observados os procedimentos constitucionais e legais próprios, de concederem incentivos fiscais, com regras próprias, facultativas e específicas, diversas dessas normas gerais.

O regime especial da Lei nº 6.979/2015, do Estado do Rio de Janeiro, por exemplo, prevê uma sistemática opcional específica de recolhimento de ICMS que se dá “em substituição à sistemática normal de apuração de créditos e débitos fiscais”, flexibilizando o próprio princípio constitucional da não cumulatividade do ICMS.

Assim, tendo em vista que existem regras específicas e facultativas ao contribuinte nesse sentido, parece que, enquanto não houver posicionamento da Suprema Corte, a saída

³⁵ PEROBA, Luiz Roberto. GÂNDARA, João Rafael. **A ADC 49 e o museu de grandes novidades**. Conjur, 2021. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2021-mai-23/peroba-gandara-adc-49-museu-grandes-novidades>>. Acesso em 30. nov. 2021.

seria seguir recolhendo o ICMS sobre as operações de transferências de mercadorias entre filiais, em observância às regras dos benefícios fiscais.

O STF em momento algum tratou nos precedentes do ARE nº 1.255.885 ou da ADC nº 49 da situação dos incentivos fiscais do ICMS. Com isso, a declaração de inconstitucionalidade, pelo STF, das regras gerais da Lei Complementar nº 87/1996 tratando de transferências entre estabelecimentos da mesma empresa não teria o condão de invalidar as regras especiais, previstas nas legislações estaduais de incentivo fiscal, que eventualmente prevejam o recolhimento de ICMS sobre essas transferências.

Ainda, as regras que regulamentam os incentivos fiscais são normas especiais, que prevalecem sobre as normas gerais de ICMS previstas pela LC 87/96, e tampouco foram declaradas inconstitucionais pela ADC 49.

Com relação à segunda questão apontada acima, o Estado de destino deve reconhecer o crédito aproveitado sobre o ICMS destacado nessa transferência, e não o glosar.

É verdade que o STF já reconheceu que o Estado de destino pode glosar o crédito de ICMS apropriado em caso de benefício fiscal concedido sem observar os trâmites legais próprios, notadamente a autorização em convênio do CONFAZ. Foi essa a decisão da Corte no RE nº 628.075 (Tema 490), em que se firmou a seguinte tese:

O estorno proporcional de crédito de ICMS efetuado pelo Estado de destino, em razão de crédito fiscal presumido concedido pelo Estado de origem sem autorização do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), não viola o princípio constitucional da não cumulatividade.

Contudo, o STF expressamente ressaltou, nesse julgamento, aqueles casos de incentivos fiscais ditos “convalidados” no âmbito da Lei Complementar nº 160/2017:

5. Da Lei Complementar 160/2017

Após a propositura da presente ação, entrou em vigor a Lei Complementar 160/2017, a qual buscou tratar das situações em que isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS foram concedidos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal.

A referida legislação previu quórum mais simplificado para remissão de créditos tributários e para restituição de isenções, incentivos e benefícios fiscais até então concedidos sem autorização do CONFAZ.

Diante desse quadro, a mim me parece que qualquer decisão a ser adotada por este Tribunal deve respeitar o que eventualmente fora decidido pelos Estados com base na Lei Complementar 160/2017.

Vale dizer, apesar de considerar que não viola o princípio da não cumulatividade o estorno proporcional de crédito de ICMS, quando, na operação precedente realizada em outro estado, tenha o contribuinte obtido benefício do crédito presumido, deve ser respeitada eventual legislação estadual que tenha admitido expressamente o referido crédito no Estado de destino (...).

Dessa forma, apesar de entender que o estorno proporcional de crédito de ICMS em razão de crédito fiscal presumido concedido por outro Estado não viola o princípio constitucional da não cumulatividade, **deve-se respeitar o que eventualmente fora decidido pelos Estados com base em legislação específica.** (grifos nossos)

A Lei Complementar nº 160/2017 previu condições especiais para a remissão de créditos tributários e para a reinstituição de incentivos fiscais que originalmente não possuíam respaldo em convênio do Conselho Nacional de Política Fazendária (“CONFAZ”).

O artigo 5º da Lei Complementar nº 160/2017 estabelece que essa remissão e não constituição de créditos concedidas por lei da unidade federada de origem da mercadoria afastam as sanções previstas no artigo 8º da Lei Complementar nº 24/1975, que tratam justamente da glosa de crédito por parte do Estado de destino em caso de inobservância dos ditames da Lei Complementar nº 24/1975. Confirmam-se os dispositivos:

Lei Complementar nº 160/2017:

Art. 5º A remissão ou a não constituição de créditos concedidas por lei da unidade federada de origem da mercadoria, do bem ou do serviço **afastam as sanções previstas no art. 8º da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975**, retroativamente à data original de concessão da isenção, do incentivo ou do benefício fiscal ou financeiro-fiscal, vedadas a restituição e a compensação de tributo e a apropriação de crédito extemporâneo por sujeito passivo. (grifos nossos)

Lei Complementar nº 24/1975:

Art. 8º - A **inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente:**

I - **a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria;**

II - a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente. (grifos nossos)

Desse modo, nota-se que se o incentivo fiscal foi objeto de convalidação no âmbito da Lei Complementar nº 160/2017, ele deveria ser respeitado pelo Estado de destino, não podendo haver glosa de créditos de ICMS.

Cumpra salientar que as legislações que preveem incentivos fiscais trazem disposições especiais, diversas daquelas regras gerais normalmente aplicáveis às operações tributadas pelo ICMS.

No caso de essas normas especiais de incentivos fiscais válidos e eficazes preverem o destaque de ICMS sobre operações de transferência, de modo a que, por exemplo, o contribuinte possa usufruir um crédito presumido nessas situações, seria aplicável essa sistemática de destaque de ICMS e o correspondente direito ao creditamento.

Caso contrário, o Estado de destino estaria desconsiderando a validade e a eficácia da legislação de incentivo fiscal de origem, em violação aos ditames da Lei Complementar nº 24/1975 e da Lei Complementar nº 160/2017.

Essa posição foi de alguma forma externada pelo STF no julgamento do citado RE nº 628.075 (Tema 490). Todavia, essa menção foi feita em caráter subsidiário, tendo em vista que o precedente em questão claramente abordava a hipótese de glosa de crédito de ICMS até mesmo anterior à Lei Complementar nº 160/2017.

Destaque-se que, inobstante a posição do STF externada no RE nº 628.075 (Tema 490), o próprio regime de convalidação dos benefícios fiscais no âmbito da Lei Complementar nº 160/2017 está sub judice no STF³⁶.

Dessa forma, seria possível manter o destaque de ICMS e a manutenção dos créditos do imposto, quando as legislações de incentivos fiscais, regularmente convalidadas, preveem essa situação. Trata-se de regras especiais e que devem ser observadas em cumprimento aos ditames das Lei Complementares nºs 24/1975 e 160/2017.

6.3 A Transferência de Créditos de ICMS Entre Estabelecimentos da Mesma Empresa

Outro ponto que merece especial atenção é a declaração de inconstitucionalidade do artigo 11, § 3º, II, da LC 87/96, que previa a autonomia de estabelecimentos do mesmo titular. Até o momento, ainda não restou decidido se essa será uma declaração de inconstitucionalidade com ou sem a supressão do texto da lei, tendo somente o Ministro Luís Roberto Barroso votado no sentido de se declarar parcialmente inconstitucional, “sem redução do texto, do artigo 11, § 3º, inciso II, da LC 87/96”. Com isso, a inconstitucionalidade do referido dispositivo seria apenas para as operações de transferências de bens entre estabelecimentos do mesmo titular.

³⁶ STF, ADI nº 5.902, Relator Ministro Marco Aurélio. Processo pendente de julgamento.

Essa é uma questão de extrema relevância que surgiu após o julgamento de mérito da ADC 49. Tanto é assim, que o próprio Estado do Rio Grande do Norte, em seus Embargos de Declaração, requereu que a declaração de inconstitucionalidade fosse apenas na interpretação que pudesse fundamentar a incidência de ICMS nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, sem que fosse atingida a previsão de autonomia dos estabelecimentos de forma ampla.

A LC 87/96, pelo disposto no artigo 11, § 3º, inciso II, da LC 87/96, trata diferentes estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica como entidades autônomas. Assim, na prática, quando o contribuinte adquire um bem em seu estabelecimento em um estado e o transfere para seu estabelecimento em outro estado, para então efetuar a venda para o consumidor final, se ele não destacar o ICMS nessa transferência, acaba ficando com o crédito de ICMS pela compra no primeiro estado, e o débito pela venda no segundo.

Verifica-se, assim, a incongruência dessas transferências, que acabam por gerar um saldo credor em um estabelecimento e um saldo devedor em outro, relativos a uma mesma situação. Ou seja, o contribuinte teria que pagar imposto para um estado sobre o valor total da venda, tendo um saldo credor em outro estado.

Desse modo, como apontam Luiz Roberto Peroba e João Rafael Gândara³⁷, o STF, ao reconhecer a inconstitucionalidade do princípio da autonomia dos estabelecimentos, põe fim à incongruência que existia, notadamente com relação às transferências de bens entre estabelecimentos da mesma empresa.

A partir da decisão da ADC 49, com a declaração de inconstitucionalidade da autonomia dos estabelecimentos nessas operações, tem-se que os estabelecimentos devem ser, por consequência, considerados como uma mesma pessoa jurídica. Com isso, os créditos de um estabelecimento poderão ser aproveitados por outro, de maneira integrada, sendo possível consolidar todos os créditos dessas operações em um único estabelecimento, por se tratar da mesma pessoa jurídica (PEROBA; GÂNDARA, 2021).

O próprio Ministro Relator Edson Fachin se atentou à essa situação específica em seu voto, tendo em vista que fez referência expressa aos reflexos tributários que seriam causados:

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. Ao elaborar os dispositivos aqui discutidos houve, portanto, excesso por parte do legislador.

³⁷ PEROBA, Luiz Roberto. GÂNDARA, João Rafael. **A ADC 49 e o museu de grandes novidades**. Conjur, 2021. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2021-mai-23/peroba-gandara-adc-49-museu-grandes-novidades>>. Acesso em 30. nov. 2021.

Essa declaração de inconstitucionalidade para as transferências entre estabelecimentos da mesma empresa está em consonância com o princípio da neutralidade fiscal, que para o Professor Roque Antonio Carrazza³⁸, garante que o ônus econômico do imposto seja sempre o mesmo, não importando o número de operações realizadas com a mercadoria ou de etapas para a prestação de serviços tributados pelo ICMS. Além disso, pode significar um passo à frente para a desburocratização do ICMS.

Agora, após o julgamento de mérito da ADC 49 não faz sentido que o artigo 25, da LC 87/96 continue a limitar, por estado, a consolidação dos créditos de estabelecimentos de um mesmo titular.

A título exemplificativo, esse tratamento tributário consolidado já está avançado nos países que adotam o Imposto sobre Valor Agregado (“IVA”) na União Europeia, sendo adotada até mesmo a expressão “*VAT groups*”³⁹. Nesses grupos, a mesma pessoa jurídica, ou até mesmo pessoas jurídicas distintas, que integram o mesmo grupo econômico, são tratadas como um único contribuinte para fins de apuração do IVA devido. Nesse caso, por consequência, não há incidência do imposto sobre as operações ocorridas dentro do grupo econômico, sendo admitida a consolidação das deduções do imposto de todas as empresas desse grupo.

Nessa lógica, a Corte de Justiça da União Europeia já reconhece a impossibilidade de tributação da filial de forma separada e dissociada da tributação da pessoa jurídica “matriz”, desde o caso Banco FCE (C-210-04)⁴⁰.

Considerando a autonomia de estabelecimentos apenas no que diz respeito às transferências de bens entre estabelecimentos do mesmo titular, essa é inconstitucional, como bem definiu o STF, tendo em vista a restrição feita ao princípio da não-cumulatividade e ao aproveitamento de créditos. O que acabava por ocorrer era uma discriminação e oneração ao contribuinte que possui atividades em diferentes estados da Federação (PEROBA; GÂNDARA, 2021).

Desse modo, verificam-se algumas lacunas que ainda precisam ser preenchidas após o julgamento de mérito da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 49, tendo em vista que

³⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS, 18ª Edição**. São Paulo: Malheiros, 2020. Pp. 366.

³⁹ Disponível em: <<https://www.revenue.ie/en/vat/vat-registration/vat-registration-for-groups/index.aspx#:~:text=What%20is%20a%20VAT%20group,case%20of%20certain%20property%20transactions>>. Acesso em: 30. Nov. 2021.

⁴⁰ Disponível em: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:62004CJ0210&from=PT>>. Acesso em: 30. nov. 2021.

o ICMS é um imposto complexo, quer seja em sua teoria, quer seja em seus aspectos operacionais.

7 CONCLUSÃO

Após todo o exposto e abordado, verifica-se que a partir da decisão de mérito no julgamento da ADC 49 restou definido que é inconstitucional a incidência de ICMS sobre operações de transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular.

A interpretação que deve ser dada à expressão ‘circulação de mercadorias’, trazida pelo artigo 155, II, da Constituição, não é aquela adotada pelo legislador ordinário ao editar a Lei Complementar nº 87/1996.

A interpretação correta e que respeita a Constituição da República, de acordo com o entendimento do STF no julgamento da ADC 49, é a de que a circulação das mercadorias deve ser jurídica. Nesse sentido, é necessário que haja a transferência de propriedade da mercadoria, por meio de um negócio jurídico oneroso. O mero deslocamento entre estabelecimentos do mesmo titular, no mesmo estado ou em estados diferentes, não é fato gerador de ICMS.

Assim, foram declarados inconstitucionais os artigos 11, § 3º, II, 12, I, no trecho “ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”, e 13, § 4º, da Lei Complementar Federal nº 87/1996, pelo fato de o legislador ordinário ter incorrido em excesso quando de sua elaboração.

O STF, assim como o STJ, já possuía jurisprudência pacífica nesse sentido, porém, agora com o julgamento da ADC 49, em sede de controle concentrado de constitucionalidade, esse entendimento passou a ter eficácia para todos, em razão de seu efeito erga omnes.

Em se tratando de decisão com efeitos erga omnes, teve início uma grande polêmica, relacionada à glosa de créditos de ICMS, esvaziamento dos benefícios fiscais e entraves às próprias transferências de créditos entre estabelecimentos da empresa.

A decisão de mérito do Supremo no julgamento da ADC 49 abriu margens para três principais situações, no que diz respeito ao ICMS e as operações de transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, sendo elas: (i) será mantida ou não a possibilidade de creditamento de ICMS nessas operações?; (ii) como ficarão os benefícios fiscais que envolvem ICMS e requerem o recolhimento do imposto na operação anterior?; e (iii) é possível a transferência de créditos de ICMS entre estabelecimentos da mesma empresa?

Até o momento, o que se tem é um cenário de grande insegurança jurídica, quer seja para os contribuintes, quer seja para os Estados, haja vista que o julgamento para a modulação

de efeitos foi novamente suspenso e será retomado em sessão do Plenário do Supremo e, até então, essas questões não foram esclarecidas por todos os Ministros do STF.

Quanto à primeira situação, em que pese a legislação determine o estorno de créditos de ICMS em operações de isenção e não incidência, a transferência de mercadorias é uma simples movimentação física de bens, não caracterizando sequer uma operação mercantil e, por consequência, não seriam hipóteses de “isenção” e “não incidência” previstas na legislação⁴¹.

A segunda, apesar de o STF ter se posicionado pela inconstitucionalidade da cobrança de ICMS na transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, o melhor cenário seria manter o destaque de ICMS e a manutenção dos créditos do imposto, quando as legislações de incentivos fiscais, regularmente convalidadas, preveem essa situação. Trata-se de regras especiais, ao passo que a LC 87/96 é uma norma geral. Essas regras devem ser observadas em cumprimento aos ditames das Lei Complementares nºs 24/1975 e 160/2017.

Sobre a terceira situação, a partir da declaração de inconstitucionalidade do artigo 11, § 3º, inciso II, da LC 87/96, os créditos de um estabelecimento poderiam ser aproveitados por outro, de um mesmo titular. Assim, seria possível uma consolidação de todos os créditos das operações de transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa em um único estabelecimento, pois seriam considerados como uma mesma pessoa jurídica.

Entretanto, as soluções para esses questionamentos levantados pelos contribuintes e pelos Estados não são tão simples. Para solucionar os problemas apontados, que foram evidenciados após o julgamento de mérito da ADC 49, faz-se necessário pensar que devem ser respeitados o princípio da não-cumulatividade, inerente ao ICMS, bem como o pacto federativo.

Sobretudo no que diz respeito à possibilidade de transferência de créditos entre estabelecimentos do mesmo titular, inexistente na legislação, atualmente, um mecanismo para a apuração e transferência do crédito para o estabelecimento destinatário que esteja localizado em Estado distinto.

⁴¹ “Art. 155

(...)

“§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...) II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;”

Para além disso, o Ministro Luís Roberto Barroso não deixou de lado essa questão, ao proferir seu voto na modulação de efeitos da ADC 49, determinando que os Estados deverão disciplinar essa transferência de créditos de ICMS e, caso não o façam dentro do período determinado, os contribuintes poderão começar a transferir esses créditos: “Exaurido o prazo sem que os Estados disciplinem a transferência de créditos de ICMS entre estabelecimentos de mesmo titular, os sujeitos passivos têm o direito de transferir tais créditos.”. Nesse sentido, é possível que essa regulamentação seja feita ou via Convênio CONFAZ, o que seria feito pelos Estados da federação de forma conjunta, ou por meio de uma alteração legislativa, que passaria pelo Congresso Nacional.

Nesse sentido, nota-se que atualmente, tramita no Congresso Nacional o Projeto de Lei Complementar (“PLC”) do Senado Federal 332/2018, de relatoria do senador Irajá Silvestre Filho. O Projeto consiste em proposta para alterar a LC 87/96, e vedar a incidência de ICMS em transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa.

Recentemente, foi apresentada a Emenda 1 ao PLC 332/2018, justamente com a sugestão de ser mantido o crédito de ICMS na transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte. Dessa forma, seriam solucionados os efeitos do julgamento da ADC 49 sobre os créditos acumulados ao longo da cadeia de circulação da mercadoria.

Para tanto, existem dois caminhos possíveis para possibilitar essa transferência. O primeiro, mais simples, seria a emissão de notas de transferência de crédito, sem que houvesse a necessidade de recorrer ao destaque de ICMS sobre as transferências de mercadorias⁴². O segundo, seria criar uma apuração centralizada em todo o território nacional, o que seria extremamente trabalhoso e custoso, e acabaria por complicar uma situação que deve ser descomplicada.

Contudo, apesar de (i) o entendimento do STF no julgamento de mérito da ADC 49, ter sido no exato sentido em que já vinha se apresentando a jurisprudência dos tribunais superiores; e (ii) a decisão possuir efeitos *erga omnes*, com eficácia para todos, afetando não apenas as partes envolvidas no processo, diversos Estados já se posicionaram no sentido de que seguirão aplicando as suas legislações vigentes, no que diz respeito às operações de saída em transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular,

⁴² PEROBA, Luiz Roberto. GÂNDARA, João Rafael. **A ADC 49 e o museu de grandes novidades**. Conjur, 2021. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2021-mai-23/peroba-gandara-adc-49-museu-grandes-novidades>>. Acesso em 30. nov. 2021.

enquanto não for finalizado o julgamento da ADC 49. Com isso, de acordo com os Estados, essas operações permanecerão sendo tributadas.

Considerando esse cenário, é possível que ainda seja necessário acionar o judiciário para garantir que essa decisão tenha efeitos práticos, para o futuro, sem o risco de receber um questionamento por parte das autoridades fiscais.

REFERÊNCIAS

BERGAMINI, Adolpho. **Coleção Curso de Tributos Indiretos – Volume 1: ICMS, 4ª Edição**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

BRASIL. Lei Complementar nº 87 (1996). **Lei Complementar Federal nº 87 de 13 de setembro de 1996**. Brasília, DF: Senado Federal, 1996.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 49/RN**. Requerente: Governador do Estado do Rio Grande do Norte. Interessado: Presidente da República. Relator: Ministro Edson Fachin. Brasília, 16 de abril de 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ARE 1.255.885/MS**. Recorrente: Ana Fumie Yokoyama e Outro. Recorrido: Estado do Mato Grosso do Sul. Relator: Ministro Dias Toffoli. Brasília, 14 de agosto de 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1.125.133/SP**. Recorrente: IBM Brasil Indústria Máquinas e Serviços Ltda. Recorrido: Fazenda do Estado de São Paulo. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, 25 de agosto de 2010.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1.704.133-AgInt**. Agravante: Distrito Federal. Agravada: Santa Maria Distribuidora de Drogas Ltda. Relatora: Ministra Assusete Magalhães. Brasília, 21 de junho de 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1109298/RS**. Recorrente: Nestlé Brasil Ltda. Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Ministro Castro Meira, SEGUNDA TURMA. Brasília, 26 de abril de 2011.

BRIGAGÃO, Gustavo. **Há incidência de ICMS sobre transferências físicas?** Consultor Jurídico, de 16 de janeiro de 2013. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2013-jan-16/consultor-tributario-incide-icms-transferencias-fisicas>>. Acesso em: 30. Nov. 2021.

CARNEIRO, Daniel Dix. CABRAL, Otto. A Transferência de Mercadorias Entre Estabelecimentos do Mesmo Titular. Composição da Base de Cálculo, Comentários à Súmula 166 do STJ e à Posição Recente do STF no Julgamento da ADC nº 49. In: CARNEIRO, Daniel Dix; DA MATA, Juselder Cordeiro; LOBATO, Valter de Souza (org.). **25 anos da Lei Kandir: Questões Controversas do ICMS**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2021, p. 69-95.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS, 18ª Edição**. São Paulo: Malheiros, 2020.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método, 4ª Edição**. São Paulo: Noeses, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e Positivção no Direito Tributário, 2ª Edição, vol. 1**. São Paulo: Noeses, 2014. P. 151.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro, 17ª Edição**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2019.

FILHO, Velocino Pacheco. **ICMS: Circulação Jurídica vs. Circulação econômica**. Sindifisco, 2015. Disponível em: <<https://www.sindifisco.org.br/noticias/icms-circulacao-juridica-vs-circulacao-economica>>. Acesso em 30. Nov. 2021.

FONTELES, Rafael Tarja. **Ofício Comsefaz n.º 185/2021**. COMSEFAZ, 2021. Disponível em: <<https://comsefaz.org.br/wp-content/uploads/2021/06/Oficio-Comsefaz-185.2021-ADC-49.pdf>>. Acesso em: 30. Nov. 2021.

FUNARO, Hugo. **ADC 49 cria perplexidades no recolhimento do ICMS**. Conjur, 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-mai-13/hugo-funaro-adc-49-cria-perplexidades-recolhimento-icms>. Acesso em 30. Nov. 2021.

GÂNDARA, João Rafael. REIS, Bianca. Os Créditos de ICMS e os Bens Destinados ao Ativo Permanente: À Procura da Não-Cumulatividade. In: CARNEIRO, Daniel Dix; DA MATA, Juselder Cordeiro; LOBATO, Valter de Souza (org.). **25 anos da Lei Kandir: Questões Controversas do ICMS**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2021, p. 179-198.

HARADA, Kyoshi. **Imunidade, não incidência e isenção: Doutrina e prática, 1ª Edição**. São Paulo: Editora Foco, 2020.

HARADA, Kyoshi. **Efeitos de isenção e da não incidência de ICMS**. Harada Advogados Associados, 2016. Disponível em: <https://haradaadvogados.com.br/efeitos-de-isencao-e-da-nao-incidencia-do-icms/>. Acesso em 06. Dez. 2021.

ITÁLIA. Tribunal de Justiça da União Europeia. C-210/04. FCE Bank. Disponível em: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:62004CJ0210&from=PT>>. Acesso em: 30. nov. 2021.

LOPES, Filipe. **“ICMS: decisão do STF sobre julgamento da ADC 49 não levou em conta a complexidade do imposto”, diz tributarista**. Fecomercio SP, 2021. Disponível em: <https://www.fecomercio.com.br/noticia/icms-decisao-do-stf-sobre-julgamento-da-adc-49-nao-levou-em-conta-a-complexidade-do-imposto-diz-tributarista>. Acesso em 30. Nov. 2021.

MAIA, Flavia. **Toffoli paralisa julgamento sobre ICMS em transferência interestadual de mercadoria**. JOTA, 2021. Disponível em: <<https://www.jota.info/tributos-e>

[empresas/tributario/icms-stf-toffoli-paralisa-julgamento-15102021](#)>. Acesso em: 30. Nov. 2021.

OLIVON, Beatriz. **STF: julgamento sobre crédito de varejistas vai recomeçar do zero. Valor, 2021.** Disponível em: <<https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2021/12/17/stf-julgamento-sobre-credito-de-varejistas-vai-recomecar-do-zero.ghtml>>. Acesso em 21. Dez. 2021.

PEROBA, Luiz Roberto. GÂNDARA, João Rafael. **A ADC 49 e o museu de grandes novidades.** Conjur, 2021. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2021-mai-23/peroba-gandara-adc-49-museu-grandes-novidades>>. Acesso em 30. Nov. 2021.

PEROBA, Luiz Roberto. GÂNDARA, João Rafael. **O ICMS na transferência entre estabelecimentos da mesma empresa.** Conjur, 2020. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2020-out-08/peroba-gandara-icms-transferencia-mercadorias>>. Acesso em 30. Nov. 2021.

PEROBA, Luiz Roberto. TORRES, André. BETONI, Marco Aurelio. **Os Desafios na Retomada do Julgamento da ADC 49 pelo STF.** Migalhas, 2021. Disponível em: <<https://www.migalhas.com.br/depeso/353170/os-desafios-da-retomada-do-julgamento-da-adc-49-pelo-stf>>. Acesso em 30. Nov. 2021.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **O fato gerador do ICMS.** Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Belo Horizonte, ano 9, n. 52, p. 143163, jul./ago. 2011.

REVENUE, Irish Tax and Customs. **VAT registration for groups.** Revenue, 2021. Disponível em: <<https://www.revenue.ie/en/vat/vat-registration/vat-registration-for-groups/index.aspx#:~:text=What%20is%20a%20VAT%20group,case%20of%20certain%20property%20transactions>>. Acesso em: 30. Nov. 2021.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário, 12ª Edição.** Rio de Janeiro: Renovar, 2005. Pp. 383-384.