

ICMS nas transferências – ADC 49: decisão do STF não significou surpresa ou criou situação sem solução na legislação tributária

ICMS on Transfers – ADC 49: Supreme Court Decision Was Not Surprise or Created Situation without Solution in Tax Legislation

Reginaldo Angelo dos Santos¹

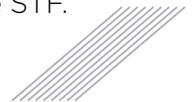


RESUMO: O artigo busca trazer para reflexão aspectos acerca da Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC) 49/2017, que discute a não incidência do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) no mero deslocamento físico de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, seus efeitos e as preocupações das empresas, por se tratar de decisão cuja vinculação alcança além das partes envolvidas. Utiliza, para tanto, método empírico de pesquisa, fundamentado na própria decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal (STF), na jurisprudência dos tribunais superiores, na lei complementar que dispõe sobre as regras gerais do ICMS e na legislação que rege o Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais (Sinief). Ao fazer tal reflexão, o texto aborda eventuais impactos da decisão final a ser proferida na referida ação declaratória, trazendo pontos específicos acerca de cada situação descrita, antes de apontar soluções práticas visando evitar perdas fiscais e financeiras pelas empresas, qualquer que seja o entendimento final manifestado pelo STF.

PALAVRAS-CHAVE: ADC 49, transferência de mercadorias, não incidência de ICMS.

ABSTRACT: The article aims to bring for reflection aspects about Declaratory Action for Constitutionality (ADC) No. 49/2017, which discuss if State Sales tax (ICMS) could be assessed on mere physical movement of goods between branches, its effects, and concerns of companies, since such decision is binding beyond the parties involved. For this purpose, it uses an empirical research method, based on the decision handed down by the Federal Supreme Court (STF), jurisprudence of superior courts, the supplementary law that provides for general rules of ICMS and the legislation that governs the National Integrated System of Economic and Fiscal Information (SINIEF). In making such reflection, the article addresses possible impacts of the final decision to be rendered in the referred to declaratory action, bringing specific points about each situation described, before pointing out practical solutions aiming at avoiding tax and financial losses by companies, regardless the final understanding of the STF.

KEYWORDS: ADC 49, transfer of goods, non-assessment of ICMS.



¹ Mestrando em Direito pela Escola Paulista de Direito (EPD), em São Paulo. Especialista em Direito Empresarial pela Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (FGV DIREITO SP) e em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Graduado em Direito pelas Faculdades Metropolitanas Unidas (FMU). Membro do Grupo de Pesquisa “Métodos Alternativos de Resolução de Controvérsia em Matéria Tributária” do Núcleo de Direito Tributário do mestrado profissional da FGV DIREITO SP. Membro da Comissão Especial de Direito Tributário da Ordem dos Advogados do Brasil de São Paulo (OAB/SP). Advogado tributarista e professor de MBA em Gestão Tributária em São Paulo.

INTRODUÇÃO

Por mais de vinte anos, contribuintes e autoridade fiscal têm convivido pacificamente com as diversas manifestações dos tribunais superiores acerca da não incidência do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa.

Por falta de uma decisão que produzisse efeitos além das partes envolvidas, as empresas, de maneira geral, considerando o efeito suspostamente nulo na tributação das operações de transferência por conta do sistema de débito e crédito do imposto, não viam interesse em discutir o tema, apesar de pacificado nos tribunais superiores.

Com o advento da decisão na Ação Declaratória de Constitucionalidade 49/2017 (ADC 49), movida pelo então governador do estado do Rio Grande do Norte, as atenções voltaram-se ao tema, haja vista o efeito *erga omnes* da decisão proferida na referida ação.

Este artigo tem como objetivo trazer uma breve síntese da mencionada ADC, suas possíveis consequências e as principais preocupações das empresas ao serem obrigadas a seguir o que foi decidido pela Suprema Corte.

Ao final, tentará demonstrar quão infundadas são tais preocupações, considerando que, qualquer que seja a decisão final na citada ADC, a legislação tributária em vigor já dispõe de mecanismos para que as empresas não incorram em perdas tributárias.

Sendo assim, independentemente das consequências decorrentes do resultado final do julgamento, tais como estorno, acúmulo, manutenção e/ou transferência de eventuais créditos de ICMS, o artigo buscará responder à seguinte indagação: A decisão na ADC 49 representou alguma surpresa para fisco e contribuinte, bem como criou alguma situação que já não tenha solução prevista na legislação do mencionado imposto?

1. CONTEXTO HISTÓRICO DO TEMA A PARTIR DA SÚMULA 166 DO STJ

“Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.” Esse verbete, editado pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ) em 14 de agosto de 1996 e publicado no *Diário da Justiça* de 23 de agosto de 1996 (p. 29382), representa a Súmula 166 do STJ. A referência legislativa a essa súmula é o Decreto-Lei n. 406, de 31 de dezembro de 1968 (arts. 1º, I, §§ 2º e 6º, e 6º, § 2º), que então regulava o ICMS.

Desde a edição da Súmula 166 até os dias de hoje, tem sido pacífica a posição do STJ, favorável aos sujeitos passivos, no que diz respeito à não incidência do ICMS nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, prevalecendo em discussão apenas temas secundários.

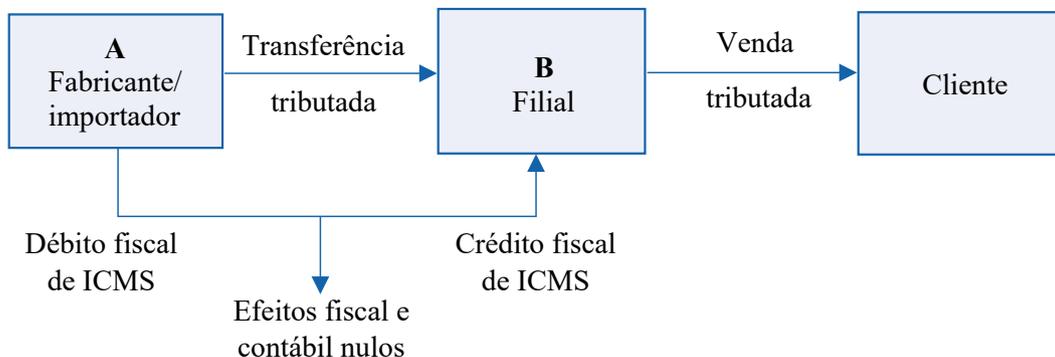
No âmbito do Supremo Tribunal Federal (STF), pode-se afirmar que o tribunal tem entendimento similar ao do STJ, muito antes da decisão proferida na ADC 49. Verifica-se pronunciamento da Suprema Corte, por exemplo, já em 2012, no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 466.526/GO, no qual o tribunal se posicionou no sentido de que o “simples deslocamento da mercadoria de um estabelecimento para outro da mesma empresa, sem a transferência de propriedade, não caracteriza a hipótese de incidência do ICMS” (BRASIL, 2012, p. 1).

Cerca de oito anos depois, ao julgar o tema 1.099, sob o rito da repercussão geral, já sob a égide da ADC 49 (Recurso Extraordinário com Agravo [ARE] 1.255.885), o STF fixou a seguinte tese: “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” (BRASIL, 2020).

Não há, portanto, surpresa no posicionamento do STF sobre a não incidência do ICMS no mero deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular. O que acontece, na prática, é o exercício de planejamento pelas empresas, que escolhem discutir o tema quando a não incidência lhes pareça favorável. A aceitação da exigência, no entanto, ocorre na hipótese em que a transferência, tributada pelo ICMS, proporciona suposto resultado fiscal e contábil nulo, pelo sistema de débito e crédito, como se observa na Figura 1.

Figura 1 - Transferência de mercadoria - efeito nulo - sistema de débito e crédito

O estabelecimento A transfere, com destaque de ICMS, mercadorias para o estabelecimento B. O ICMS destacado na nota fiscal de A, e recolhido ao estado de origem, é compensado pelo crédito a ser recuperado pela sua filial B, fazendo que com que o efeito fiscal e contábil da tributação na transferência seja nulo.



Fonte: Elaborada pelo autor.

2. ADC 49 E A PREOCUPAÇÃO DAS EMPRESAS²

O STF finalizou, em 16 de abril de 2021, o julgamento do mérito da ADC 49, que buscava a declaração de constitucionalidade de dispositivos da Lei Complementar (LC) n. 87/1996 que preveem a ocorrência do fato gerador do ICMS na transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte.

Ao analisar o caso, o STF decidiu que, segundo a Constituição, a circulação de mercadorias que gera incidência de ICMS é a jurídica, entendendo, assim, que o mero deslocamento entre estabelecimentos do mesmo titular, na mesma unidade federada ou em localidades distintas, não é fato gerador de ICMS.

Em artigo publicado no Portal *Jota*, Tathiane Piscitelli, Vinícius Jucá Alves e Thuany Campbell Brisolla (2021) argumentam que o debate não é novo, já que, “há mais de 20 anos, o entendimento no Superior Tribunal de Justiça (STJ) é consolidado: não deve haver a incidência do ICMS, pois não se verifica circulação jurídica da mercadoria”.

No mesmo sentido, Luiz Roberto Peróba e João Rafael L. Gandara de Carvalho (2021), citando o ministro do STF Luís Roberto Barroso, lembram que “o Brasil é um país em que as pessoas se surpreendem com o que elas já sabiam”.

O fato é que muitas empresas, especialmente as que praticam transferência de mercadorias entre seus estabelecimentos em montante significativo, passaram a ter preocupação com a decisão do STF por ser a primeira a ser exarada com efeitos *erga omnes*.

A preocupação dessas empresas é que, a partir dessa nova decisão, elas não terão mais a opção de escolha e serão obrigadas a não tributar as operações de transferência, incorrendo em possível perda de benefícios fiscais, acúmulo de créditos de ICMS ou obrigatoriedade de estorno de créditos decorrentes das saídas a título de transferência sem a incidência do imposto.

3. STATUS DA ADC 49

Em 13 de maio de 2021, o estado do Rio Grande do Norte interpôs recurso denominado embargos de declaração no julgamento da ADC 49, requerendo, em síntese, o seguinte:

- (a) concessão de efeito suspensivo, de forma a sobrestar os efeitos da decisão embargada enquanto pendentes de exame os embargos;
- (b) provimento dos embargos para determinar a produção de efeitos da pronúncia de nulidade apenas a partir do exercício financeiro subsequente à conclusão do julgamento e esclarecer a amplitude da decisão quanto à autonomia dos estabelecimentos, declarando a sua incidência apenas em caso de transferências de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo titular.

² Adaptado de Santos (2021).

Esse recurso ainda está pendente de julgamento, portanto, a ação não pode ser considerada encerrada até que essas questões sejam esclarecidas pelo STF.

Em 17 de dezembro de 2021, data em que o caso poderia ser encerrado, o julgamento dos embargos de declaração na ADC 49 foi excluído do julgamento virtual por pedido de destaque efetuado pelo ministro Gilmar Mendes. Ocorre que o ministro desistiu do pedido de destaque, de modo que o julgamento prosseguiria em nova data, da forma que se encontra.

Após nova inclusão em pauta, em sessão de 29 de abril de 2022 a 6 de maio de 2022, em voto-vista, o ministro Dias Toffoli divergiu do ministro Edson Fachin (relator) para acolher os embargos de declaração e propor, a título de modulação de efeitos, que a decisão de mérito tenha eficácia após o prazo de dezoito meses, contados da data de publicação da ata de julgamento dos embargos de declaração, ficando ressalvadas as ações judiciais propostas até a data de publicação da ata de julgamento do mérito, caso os sujeitos passivos optem ou já tenham optado por não destacar e recolher o ICMS nas operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade.

O voto do ministro Toffoli ainda fez esclarecimento pontual do acórdão de mérito para afirmar a declaração de inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, do art. 11, § 3º, II, da LC n. 87/1996, excluindo de seu âmbito de incidência apenas a hipótese de cobrança do ICMS sobre as transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular. O ministro Toffoli foi acompanhado pelo ministro Alexandre de Moraes, em voto reajustado, e pelo ministro Luiz Fux.

Nessa mesma sessão, foi proferido voto pelo ministro Ricardo Lewandowski, que acompanhou o relator Edson Fachin. Em seguida, porém, pediu vista dos autos o ministro Nunes Marques, suspendendo o julgamento. Em 19 de dezembro de 2022, o julgamento dos embargos de declaração foi novamente incluído na pauta do tribunal, sendo agendado para início em 10 de fevereiro de 2023 e término em 17 de fevereiro de 2023.

4. O QUE PODE ACONTECER APÓS O JULGAMENTO DO RECURSO

Após a finalização do julgamento, as empresas não poderão mais destacar ICMS nas notas fiscais de transferência para as suas filiais. A depender da decisão final no recurso, as seguintes situações concretas poderão se apresentar:

- (a) empresas teriam de estornar os créditos decorrentes das saídas em transferência sem incidência de ICMS? (possível consequência: perdas fiscais);
- (b) seria permitida a manutenção dos créditos, sem possibilidade de transferência para outro estado? (possível consequência: acúmulo de créditos no estabelecimento de origem);
- (c) seria permitida a manutenção dos créditos, com a possibilidade de transferência desses créditos para outro estado, em razão do fim da autonomia dos estabelecimentos nas transferências? (possível consequência: resolveria, em tese, o problema dos créditos).

5. PONTOS DE PREOCUPAÇÃO DAS EMPRESAS:³ POSSÍVEL PERDA DE BENEFÍCIOS FISCAIS NO ESTABELECIMENTO QUE EFETUA A TRANSFERÊNCIA SEM ICMS

Ao não tributar as transferências, os estabelecimentos que detêm incentivos fiscais, ensejando pagamento menor de ICMS via redução de base de cálculo, crédito presumido ou outorgado, por exemplo, passariam a não mais recolher o imposto nas transferências. Em termos financeiros, isso seria mais vantajoso do que pagar qualquer valor, a título de ICMS, ainda que incentivado.

Ocorre que os estados não poderiam, de uma hora para outra, revogar os incentivos atualmente em vigor apenas pelo fato de a operação de transferência não sofrer incidência do ICMS. Isso porque os incentivos fiscais desse imposto foram recentemente adaptados ao que dispõe a LC Federal n. 160/2017, editada com fundamento no art. 155, XII, “g”, da Constituição Federal (CF), que não foi objeto de discussão na ADC 49.

5.1. Tributação cheia no estabelecimento recebedor da mercadoria, na posterior saída, por não haver ICMS na entrada por transferência

Para que se tenha melhor entendimento do efeito prático da tributação de ICMS nas transferências, recorreremos à questão contábil, haja vista que o crédito do recebedor da mercadoria em transferência é mera ficção, uma vez gerado por uma transação não mercantil, cujo crédito é concedido por um estabelecimento do mesmo titular, sem nenhuma contrapartida financeira.

Portanto, não tributar as transferências na origem e efetuar a tributação cheia na operação comercial subsequente pode ser vantajoso para a empresa. A autonomia dos estabelecimentos é questão tributária, enquanto a despesa de ICMS é tratada de forma consolidada na contabilidade das empresas.

5.2. Possível acúmulo de créditos nos estabelecimentos que transferem mercadorias e risco de glosa de tais créditos

Quanto a esse aspecto, se observarmos como ocorre a operação de débito e crédito do ICMS em indústrias, importadores e revendedores atualmente, verificaremos que tais estabelecimentos agregam vários custos às mercadorias recebidas e que estão sujeitos a despesas diversas antes que essas mercadorias sejam transferidas a outras filiais com incidência de ICMS

Referidos custos, denominados indiretos, bem como as despesas, agregadas posteriormente à aquisição, podem não gerar direito a crédito do imposto, tais como folha de salários, *fringe benefits*, alugueis, armazenagem, manutenção das instalações prediais e alimentação de funcionários.

Desse modo, trocar a incidência do ICMS sobre o preço de custo ou de venda nas transferências, que agrega diversos valores que não geram direito a crédito do imposto, pelo mero estorno do crédito dos insumos, das mercadorias importadas ou adquiridas para revenda, pode ser

³ Adaptado de Santos (2021).

financeiramente vantajoso. Isso porque o valor do ICMS incorrido no mero estorno dos insumos ou das mercadorias adquiridas, no estabelecimento de origem, será menor que o ICMS destacado na nota fiscal de transferência, cuja base de cálculo agrega outros custos e despesas, já mencionados, que podem não ser passíveis de crédito.

Cumprido ressaltar, entretanto, que as vantagens desse procedimento em comparação às transferências tributadas, como ocorre atualmente, poderão variar considerando as particularidades da operação e o regime tributário a que ficam sujeitas as operações mercantis de cada pessoa jurídica, especialmente eventuais incentivos e benefícios fiscais nos estados de origem e de destino.

5.3. Impossibilidade de transferência de créditos entre estabelecimentos e contribuintes localizados em estados distintos

O art. 25, § 2º, I e II, da LC n. 87/1996 assegura, mediante deliberação de cada estado, a transferência de créditos do imposto entre estabelecimentos do mesmo contribuinte ou a outros contribuintes, em ambos os casos, desde que localizados no mesmo estado.

Por seu turno, a CF determina, no art. 155, § 2º, II, “a”, que a isenção ou não incidência, salvo determinação em contrário da legislação, não implicará crédito do ICMS para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes, no que foi seguida pelo art. 20, § 3º, I e II, da LC n. 87/1996.

No voto vencedor na ADC 49, o ministro Edson Fachin assinala que a circulação de mercadorias que gera incidência de ICMS é a jurídica. *A contrario sensu*, portanto, afirma que a mera circulação física da mercadoria está fora do campo de incidência do ICMS, dando margem para que os Estados exijam a não tomada do crédito, seu estorno ou glosa, nas entradas de insumos ou mercadorias que geraram saídas a título de transferência sem incidência do imposto.

Em seu voto nos embargos de declaração, o ministro Roberto Barroso propôs que ficasse reconhecido o direito dos sujeitos passivos de transferirem tais créditos caso os estados não disciplinassem o assunto até a produção de efeitos da decisão definida em eventual modulação do julgado.

Peróba e Carvalho (2021) entendem que, se não há incidência de ICMS na operação, “não parece haver qualquer outro reflexo tributário na transferência entre estabelecimentos que não a própria cessão (ou melhor seria dizer consolidação) do crédito correspondente”. Ponderam ainda que “exigir o estorno do crédito, no caso de transferência, seria violar o princípio da não cumulatividade”, e que “a glosa de crédito nessa hipótese não faz qualquer sentido, e nada há na ADC 49 que altere essa conclusão” (PERÓBA e CARVALHO, 2021).

Entretanto, Piscitelli, Alves e Brisolla (2021) adotam posição mais cautelosa e concluem ser imprescindível que o STF, por ocasião do julgamento dos embargos, esclareça que a declaração de

inconstitucionalidade dos dispositivos da LC n. 87/1996 se deu “apenas para afastar a obrigação dos estados de lavrarem autos de infração quando o contribuinte não utilizar a opção de destacar o ICMS nas transferências”. Também pontuam que, “na hipótese de o contribuinte optar pela incidência, continuará com o direito de transferir o crédito para o estabelecimento de destino, observados os limites da LC n. 87/1996 e das Resoluções do Senado Federal” (PISCITELLI, ALVES e BRISOLLA, 2021).

Somos a favor da posição mais cautelosa, porém discordamos dos últimos autores citados, entendendo não ser mais possível tributar as transferências a partir da data da finalização do julgado, bem como pela necessidade de alteração da LC n. 87/1996 para permitir a transferência de créditos entre estabelecimentos localizados em estados distintos.

Nesse sentido, compactuamos com o entendimento do ministro Dias Toffoli nos embargos de declaração, quando enfatiza que o art. 155, § 2º, XII, “c”, do texto constitucional estabelece caber a lei complementar disciplinar o regime de compensação do imposto, e que essa compensação também envolve o crédito de ICMS conectado com a mercadoria que sai de um estabelecimento para outro do mesmo titular, inclusive quando tais estabelecimentos estiverem localizados em estados diferentes.

6. POSSÍVEIS ALTERNATIVAS ÀS OPERAÇÕES DE TRANSFERÊNCIA: APURAÇÃO CENTRALIZADA DO ICMS EM ESTABELECIMENTOS NO MESMO ESTADO

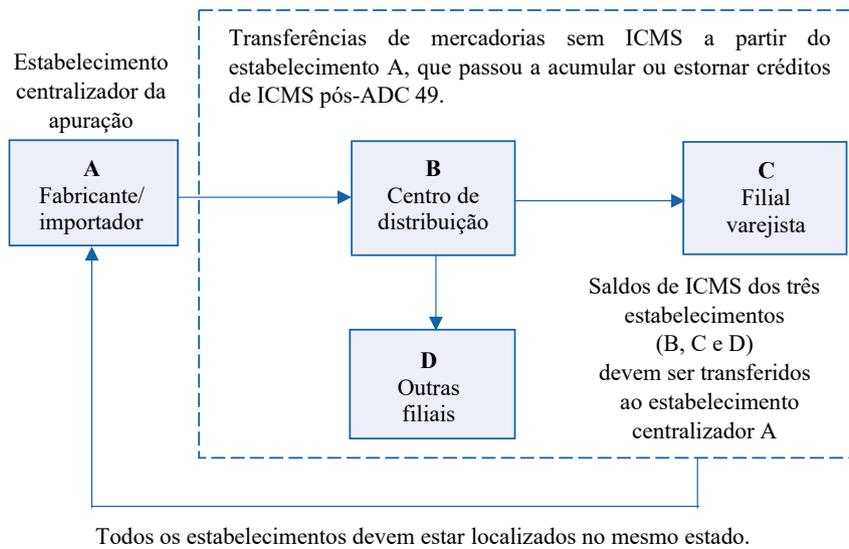
Partindo para as possíveis soluções diante da decisão proferida na ADC 49, observamos que o art. 25 da LC n. 87/1996 determina que poderão ser compensados saldos credores e devedores entre estabelecimentos do mesmo sujeito passivo no mesmo estado.

Assim, trata da possibilidade de apuração centralizada do ICMS em um único estabelecimento, procedimento previsto na LC n. 87/1996 e que impede o acúmulo de créditos em empresas que operam com mais de um estabelecimento, localizados no mesmo estado, conforme demonstrado na Figura 2.

6.1. Transformação de filiais ou centros de distribuição em depósitos fechados

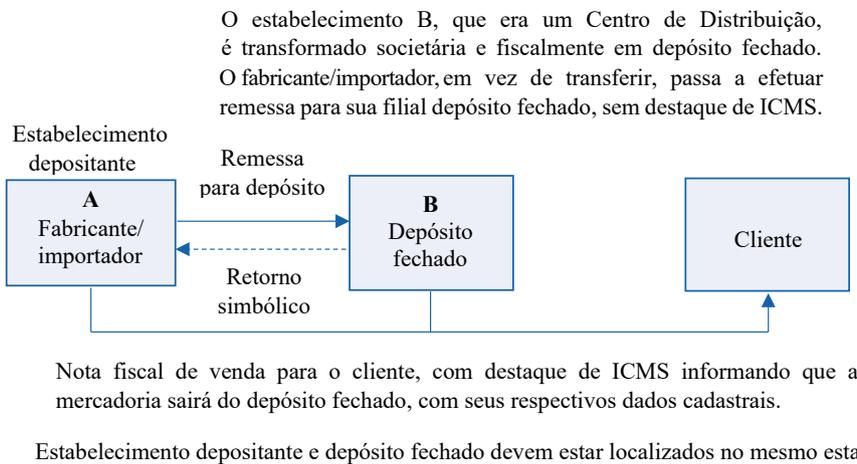
Outra possível solução, como alternativa às operações de transferência, seria transformar a filial recebedora das mercadorias, localizada no mesmo estado do remetente, em depósito fechado. A remessa para o depósito é efetuada sem incidência de ICMS, assim como o retorno, que poderá ser simbólico, podendo a mercadoria sair diretamente do depósito para o cliente, sendo sempre o depositante o responsável pela venda (arts. 22 a 25 do Convênio s/n., de 15.12.1970), garantindo, assim, o sistema de débito e crédito, sem o risco de estorno ou glosa de créditos (Figura 3).

Figura 2 - Apuração centralizada do ICMS



Fonte: Elaborada pelo autor.

Figura 3 - Operação com depósito fechado



Fonte: Elaborada pelo autor.

6.2. Operação com armazém geral (AG)

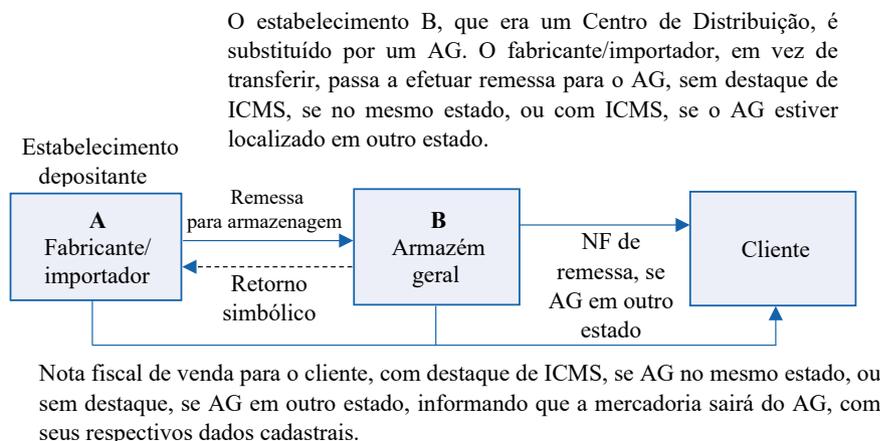
Outra alternativa para evitar perda de créditos seria, em vez de operar com transferências de mercadorias entre filiais, a empresa remeter suas mercadorias para armazém geral (AG) (arts. 26 a 39 do Convênio s/n., de 15.12.1970), podendo a própria empresa depositante ser a detentora do armazém, ainda que preste serviços exclusivamente para a empresa do grupo.

Caso o AG esteja localizado no mesmo estado do depositante, a remessa será efetuada com isenção do ICMS, assim como o retorno, que poderá ser simbólico na hipótese de a mercadoria ser remetida diretamente do AG para o cliente, por ocasião da venda.

Se AG e depositante estiverem localizados em estados distintos, a remessa para o AG deverá ser tributada. Em qualquer caso, AG no mesmo estado ou em estado distinto do depositante, o

sistema de débito e crédito de ICMS estará assegurado, sem a obrigatoriedade de estorno ou glosa de créditos (Figura 4).

Figura 4 - Operação com armazém geral

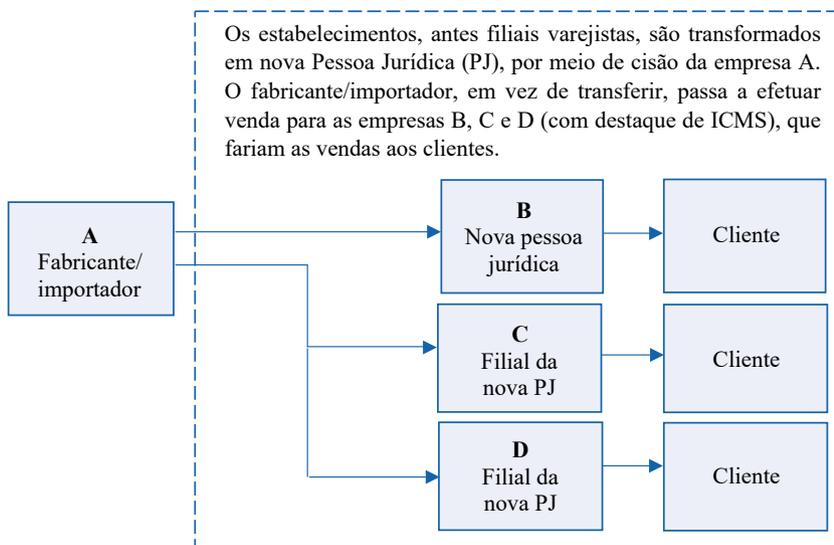


Fonte: Elaborada pelo autor.

6.3. Transformação de estabelecimentos varejistas em pessoa jurídica distinta

Se a operação incluir transferência de mercadorias para estabelecimento varejista, que efetuará a posterior revenda aos clientes, as alternativas de transformação em depósito fechado ou AG não serão aplicáveis. Nesse caso, uma opção seria a reorganização societária, transformando os estabelecimentos varejistas em pessoa jurídica distinta, hipótese em que ocorreria uma operação de venda entre empresas do mesmo grupo, tomando-se cuidado com o valor da operação, especialmente para fins de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), se for o caso (Figura 5).

Figura 5 - Transformação de filial em pessoa jurídica distinta



Fonte: Elaborada pelo autor.

6.4. Industrialização por encomenda

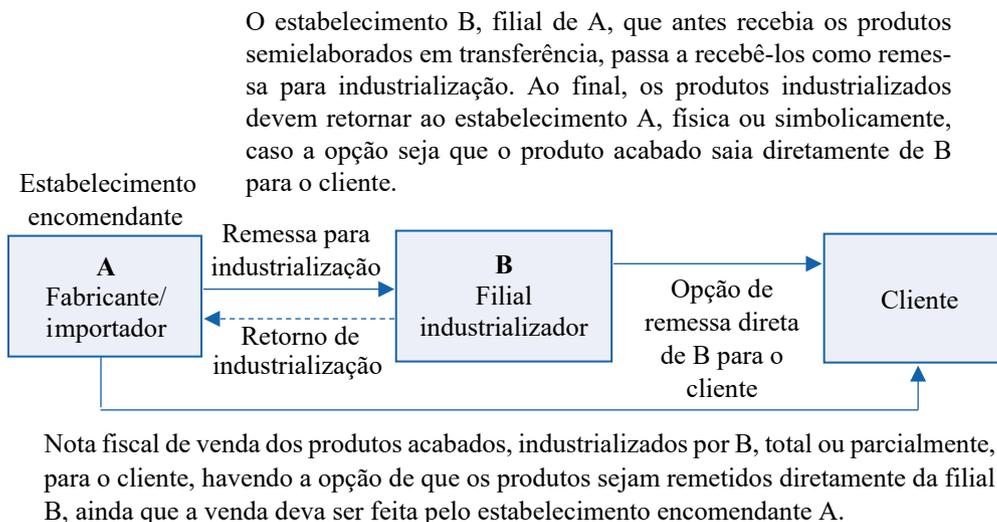
Inicialmente, cumpre ressaltar que não é vedado pela legislação tributária que operações de industrialização por encomenda sejam efetuadas entre estabelecimentos da mesma empresa. Inclusive, a Consultoria Tributária do estado de São Paulo já se posicionou a respeito, orientando que estabelecimentos paulistas pertencentes ao mesmo titular (matriz e filial) podem agir como autor e executor da encomenda, valendo-se das regras previstas para a sistemática da industrialização por conta de terceiro (Resposta à Consulta Tributária [RCT] 24.995, de 18.03.2022).

Quanto à restrição de que a operação só pode ser realizada entre estabelecimentos do mesmo titular localizados no mesmo estado, a questão poderá ser solucionada por meio de pedido de Regime Especial direcionado a todas as unidades da federação envolvidas no processo. Nesse sentido, a citada RCT 24.995/2022 do estado de São Paulo orienta que a disciplina da industrialização por conta de terceiros, instituída pela celebração de convênio entre todos os estados da Federação, a princípio, é aplicável tanto a operações internas quanto a interestaduais.

Da mesma forma, as mercadorias industrializadas poderão seguir diretamente para o cliente, no caso de venda, a partir do estabelecimento industrializador, sem a necessidade de retorno físico ao encomendante, observadas as disposições específicas da legislação de cada estado.

Assim, as empresas que transferem produtos semielaborados entre filiais, para que a filial recebedora proceda a qualquer forma de industrialização prevista na legislação do IPI, poderão avaliar a conveniência de substituir operações de transferência por remessa para industrialização, garantindo, de tal forma, o sistema de débito e crédito de ICMS, sem o risco de glosa ou acúmulo de créditos (Figura 6).

Figura 6 - Industrialização por encomenda entre estabelecimentos da mesma empresa



Fonte: Elaborada pelo autor.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com base na jurisprudência dos tribunais superiores, que datam de 26 anos a partir da Súmula 166, de 1996, do STJ, culminando com a decisão na ADC 49, não houve nenhuma surpresa, tanto para o fisco quanto para os contribuintes, sobre a não incidência do ICMS no mero deslocamento físico de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular.

Para além disso, as empresas que efetuam transferências com tributação de ICMS têm diversas opções para adotar a decisão do STF na ADC 49 sem incorrer em perdas fiscais, que vão da manutenção das operações de transferência com estorno de crédito dos insumos ou mercadorias adquiridas – considerando a vantagem do estorno quando comparado à tributação das transferências a preço de custo ou de venda – à utilização de apuração centralizada, estrutura de depósito fechado, AG, transformação de filiais varejistas em pessoa jurídica interdependente e operação de industrialização por encomenda entre filiais.

O inconformismo em relação à decisão do STF não se sustenta, haja vista que os tribunais superiores têm posição consolidada há mais de duas décadas acerca da matéria. Nesse sentido, empresas sempre se utilizaram do melhor dos dois mundos, na medida de sua conveniência. Ou seja, tributação das transferências, quando assim lhes for conveniente, ou judicialização do tema, quando a tributação das transferências puder causar alguma perda fiscal ou financeira.

Nesse contexto, independentemente da decisão nos embargos de declaração, que não se prestam a alterar a decisão de mérito proferida, o acórdão do STF deve ser obedecido integralmente na sua essência, qual seja, que o mero deslocamento físico de mercadorias ou bens entre estabelecimentos do mesmo titular, na mesma unidade federada ou em unidades diferentes, não é fato gerador de ICMS.

REFERÊNCIAS

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [1988]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm. Acesso em: 31 jul. 2022.

BRASIL. **Decreto-Lei n. 406, de 31 de dezembro de 1968**. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [1968]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0406.htm. Acesso em: 31 jul. 2022.

BRASIL. **Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências.

(LEI KANDIR). Brasília, DF: Presidência da República, [1996]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 31 jul. 2022.

BRASIL. **Lei Complementar n. 160, de 7 de agosto de 2017**. Dispõe sobre [...] a reinstituição das respectivas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais; e altera a Lei n. 12.973, de 13 de maio de 2014. Brasília, DF: Presidência da República, [2017]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp160.htm. Acesso em: 31 jul. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ. **Convênio s/n., de 15 de dezembro de 1970**. Cria o Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, [1970]. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/sinief/cvs_n_70. Acesso em: 31 jul. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula n. 166**. Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, [1996]. Disponível em: https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/electronica/stj-revista-sumulas-2010_12_capSumula166.pdf. Acesso em: 31 jul. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Ação Declaratória de Constitucionalidade 49/RN**. Direito Constitucional e Tributário. Ação Declaratória de Constitucionalidade. ICMS. Deslocamento físico de bens de um estabelecimento para outro de mesma titularidade. Inexistência de fato gerador. Precedentes da Corte. Necessidade de operação jurídica com tramitação de posse e propriedade de bens. Ação julgada improcedente. [...]. Reqte.: Governador do Estado do Rio Grande do Norte. Intdos.: Presidente da República e Congresso Nacional. Relator: Min. Edson Fachin, 19 de abril de 2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755741172>. Acesso em: 31 jul. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário com Agravo 1.255.885/MS**. Recurso extraordinário com agravo. Direito Tributário. [...] 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. Recorrente: Ana Fumie Yokoyama e outro (a/s). Recorrido: Estado de Mato Grosso do Sul. Relatora: Min. Presidente, 14 de agosto de 2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=753826308>. Acesso em: 31 jul. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 466.526/GO**. 1. O simples deslocamento da mercadoria de um estabelecimento para outro da mesma empresa, sem a transferência de propriedade, não caracteriza a hipótese de incidência do ICMS. Agravante: Município de São Simão. Agravado: Estado de Goiás [...]. Relatora: Min. Cármen Lúcia, 18 de setembro de 2012. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=2874764>. Acesso em: 31 jul. 2022.

PERÓBA, L. R.; CARVALHO, J. R. L. G. A ADC 49 e o museu de grandes novidades. **Conjur**, 23 maio 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-mai-23/peroba-gandara-adc-49-museu-grandes-novidades>. Acesso em: 31 jul. 2022.

PISCITELLI, T.; ALVES, V. J.; BRISOLLA, T. C. Novos caminhos para a ADC 49. **Jota**, 30 jun. 2021. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/novos-caminhos-para-a-adc-49-30062021>. Acesso em: 31 jul. 2022.

SANTOS, R. A. As transferências e o falso dilema criado pela decisão do STF na ADC 49/17. **Jota**, 15 jun. 2021. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/as-transferencias-e-o-falso-dilema-criado-pela-decisao-do-stf-na-adc-49-17-15062021>. Acesso em: 31 jul. 2022.

SÃO PAULO (SP). Secretaria da Fazenda e Planejamento. **Resposta à Consulta Tributária 24.995/2022, de 18 de março de 2022**. Disponibilizado no *site* da SEFAZ em 19.03.2022. ICMS – Industrialização por conta de terceiro – Estabelecimentos paulistas do mesmo titular (matriz e filial). [...]. Disponível em: https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/RC24995_2022.aspx. Acesso em: 1º ago. 2022.