

**XXX CONGRESSO NACIONAL DO
CONPEDI FORTALEZA - CE**

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

YURI NATHAN DA COSTA LANNES

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria - CONPEDI

Presidente - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - FMU - São Paulo

Diretor Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

Vice-presidente Sudeste - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio - Rio de Janeiro

Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

Representante Discente: Prof. Dr. Abner da Silva Jaques - UPM/UNIGRAN - Mato Grosso do Sul

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - SKEMA/ESDHC/UFMG - Minas Gerais

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UFERSA - Rio Grande do Norte

Prof. Dr. Fernando Passos - UNIARA - São Paulo

Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP - São Paulo

Secretarias

Relações Institucionais:

Prof. Dra. Claudia Maria Barbosa - PUCPR - Paraná

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Profa. Dra. Daniela Marques de Moraes - UNB - Distrito Federal

Comunicação:

Prof. Dr. Robison Tramontina - UNOESC - Santa Catarina

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

Relações Internacionais para o Continente Americano:

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do sul

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto - UPM - São Paulo

Relações Internacionais para os demais Continentes:

Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará

Profa. Dra. Sandra Regina Martini - UNIRITTER / UFRGS - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Claudia da Silva Antunes de Souza - UNIVALI - Santa Catarina

Eventos:

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - FDF - São Paulo

Profa. Dra. Norma Sueli Padilha - UFSC - Santa Catarina

Prof. Dr. Juraci Mourão Lopes Filho - UNICHRISTUS - Ceará

Membro Nato - Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

D597

Direito Tributário e Financeiro [Recurso eletrônico on-line] Organização CONPEDI

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta; Raymundo Juliano Feitosa; Yuri Nathan da Costa Lannes. – Florianópolis: CONPEDI, 2023.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5648-861-5

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Saúde: Acesso à justiça, Solução de litígios e Desenvolvimento

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. XXX Congresso Nacional do CONPEDI Fortaleza - Ceará (3; 2023; Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



XXX CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI FORTALEZA - CE

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

Apresentação

O XXX CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI FORTALEZA - CE, realizado em parceria com a Unichristus, e com apoio da CAPES, entre os dias 15 e 17 de novembro de 2023, apresentou como temática central “Acesso à Justiça, Soluções de Litígios e Desenvolvimento”. Esta questão suscitou intensos debates desde o início e, no decorrer do evento, com a apresentação dos trabalhos previamente selecionados, fóruns e painéis que ocorreram na cidade de Fortaleza - CE.

Os trabalhos contidos nesta publicação foram apresentados como artigos no Grupo de Trabalho “DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I”, realizado no dia 16 de novembro de 2023, que passaram previamente por no mínimo dupla avaliação cega por pares. Encontram-se os resultados de pesquisas desenvolvidas em diversos Programas de Pós-Graduação em Direito, que retratam parcela relevante dos estudos que têm sido produzidos na temática central do Grupo de Trabalho.

As temáticas abordadas decorrem de intensas e numerosas discussões que acontecem pelo Brasil, com temas que reforçam a diversidade cultural brasileira e as preocupações que abrangem problemas relevantes e interessantes, a exemplo do direito tributário, do direito financeiro e das preocupações que surgem na relação entre fisco e contribuinte no tocante a proteção de dados pessoais, bem como políticas públicas e tributação sob o prisma da solidariedade social.

Espera-se, então, que o leitor possa vivenciar parcela destas discussões por meio da leitura dos textos. Agradecemos a todos os pesquisadores, colaboradores e pessoas envolvidas nos debates e organização do evento pela sua inestimável contribuição e desejamos uma proveitosa leitura!

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – Universidade FUMEC

Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – Universidade Católica de Pernambuco

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes – Faculdade de Direito de Franca

ADC 49: A NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS NAS TRANSFERÊNCIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS E A TRANSFERÊNCIA DOS CRÉDITOS ACUMULADOS

ADC 49: THE NON-LEVY OF ICMS ON TRANSFERS BETWEEN ESTABLISHMENTS AND THE TRANSFER OF ACCUMULATED CREDITS

Diego Petterson Brandão Cedro ¹
Cleber Vasconcelos Araujo ²

Resumo

Este artigo visa analisar e demonstrar o alcance e impactos da decisão do Supremo Tribunal Federal quando concluiu o julgamento da Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC) de nº 49, proposta pelo Estado do Rio Grande do Norte. A ação visava que o STF declarasse constitucional a incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) nas operações de transferências realizadas entre estabelecimentos da mesma empresa, sejam estas realizadas dentro ou fora do mesmo Estado e do Distrito Federal. O resultado da ação foi contrário ao pretendido pelo Estado proponente. Este trabalho demonstra quais os aspectos constitucionais envolvidos nessa decisão. Visa, também, o presente, em demonstrar a constitucionalidade da manutenção dos créditos de ICMS acumulados pelos estabelecimentos para compensar nas suas operações seguintes, sejam elas internas ou interestaduais. Conforme se verificou, a decisão do STF ainda padece de compreensão, em especial, pelos congressistas, ao qual foi atribuído a missão de adequar a legislação vigente, a Lei Complementar nº 87 de 1996 ao que foi decidido no âmbito da ADC nº 49. Conclui-se que o projeto de lei (PLS 332/2018), aprovado pelo Senado Federal, padece de vícios e se mostrou vago e incompleto quanto às necessidades de adequações legislativas. Este trabalho vai demonstrar aspectos, até então, não discutidos no Congresso Nacional, e que afeta diretamente a devida adequação da legislação nacional do ICMS.

Palavras-chave: Icms, Transferências, Constituição federal, Manutenção dos créditos, Compensação

Abstract/Resumen/Résumé

This article aims to examine and demonstrate the scope and impacts of the decision of the Federal Supreme Court when it concluded the judgment of the Declaratory Action of Constitutionality (ADC) of No. 49, proposed by the State of Rio Grande do Norte. The action aimed at the Supreme Court to declare constitutional the incidence of the Tax on the Circulation of Goods of Services (ICMS) in the transactions of transfers carried out between

¹ Doutor em Direito pela Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC, Professor de Direito Civil do Curso de Graduação em Direito da Faculdade Luciano Feijão. Advogado.

² Bacharel em Administração pela Universidade Estadual Vale do Acaraú (UVA). Discente do Curso de Direito da Faculdade Luciano Feijão. Supervisor Fiscal/Tributário

establishments of the same company, whether these are carried out inside or outside the same State and the Federal District. The result of the action was contrary to that intended by the proposing State. This work demonstrates the constitutional aspects involved in this decision. It also aims to demonstrate the constitutionality of the maintenance of ICMS credits accumulated by the establishments to compensate in their subsequent operations, whether internal or interstate transactions. As it turned out, the decision of the Supreme Court still suffers from understanding by the congressmen, who were assigned the mission of adapting the current legislation, Complementary Law no. 87 of 1996 to what was decided under ADC No. 49. It is concluded that the bill (PLS 332/2018), approved by the Federal Senate, has defects, and proved to be vague and incomplete regarding the needs of legislative adjustments. This work will demonstrate aspects, until then, not discussed in the National Congress, and that directly affects the proper adequacy of the national ICMS legislation.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Icms, Transfers, Federal constitution, Maintenance of credits, Compensation

1. Introdução

Em julgamento realizado em Abril/2021, o Supremo Tribunal Federal (STF) confirmou a não incidência de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) no deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, isto é, entre matriz e filiais, ainda que essas movimentações entre os estabelecimentos do mesmo contribuinte ocorram entre unidades federadas distintas.

Ao reiterar sua jurisprudência sobre a matéria, a Corte Superior julgou improcedente a Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 49 (ADC 49) a qual buscava uma validação, ou constitucionalização, de dispositivos da Lei Kandir (Lei Complementar nº 87/1996), os quais estão diretamente relacionados à tributação pelo ICMS nos deslocamentos entre estes estabelecimentos do mesmo titular, tanto em operações internas quanto naquelas interestaduais. Em relação às remessas por transferências no âmbito interno dos Estados, o debate é menos acalorado, ou quase inexistente essa discussão em razão da própria relação tributária, onde há apenas um sujeito ativo capaz de exigir o imposto. No transcorrer dessa discussão, portanto, afirmam os Estados que não haveria prejuízos à arrecadação do imposto se a decisão final acerca da ADC 49 fosse constitucional em remessas interestaduais.

Por unanimidade, o Plenário do STF declarou a inconstitucionalidade de dispositivos da Lei Kandir que preveem a ocorrência de fato gerador do ICMS na transferência interestadual de mercadorias entre os estabelecimentos de um mesmo contribuinte. Essa decisão foi proferida em sessão virtual finalizada em 16/04/2021, quando do julgamento da referida ADC nº 49. A ação foi proposta pelo Estado do Rio Grande do Norte em 2017. O Estado buscava validar a cobrança do ICMS nas transferências, além de buscar a convalidação das operações já concretizadas até o julgamento da ação pelo STF. Ressalte-se que neste pedido, quase a totalidade das demais unidades federadas pediram o ingresso como *Amici Curiae*¹, isto é, um pedido ao STF para “colaborar” com a discussão. Os Estados do Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Pará, Paraíba, Paraná, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul, Rondônia, Santa Catarina, Sergipe, Tocantins e Distrito Federal defenderam, na sua colaboração à Corte, para que fosse julgado constitucional **apenas quando a transferência fosse interestadual**,

¹ Lei nº 13.105/2015, Art. 138

mantendo a jurisprudência tradicional do STF somente para o caso das transferências ocorridas dentro da mesma unidade federada.

Nessa altura, os Estados já sinalizavam que havia um entendimento pela não incidência do imposto e, portanto, o esforço foi no sentido de direcionar esse entendimento apenas para as operações internas, pois, como já dito, há apenas um sujeito ativo da relação tributária, e já havia reiterada prática destes Estados em não constituir crédito tributário nessas remessas. A título de exemplo, cite-se as remessas para depósito fechado. Curiosamente, destaque-se o que dispõe o Art. 22, inciso II do Convênio ICMS s/n de 1970:

Art. 22. Na **saída de mercadorias com destino a depósito fechado do próprio contribuinte, localizado na mesma unidade da Federação**, será emitida Nota Fiscal contendo os requisitos exigidos e, especialmente:

(...)

III - dispositivos legais que prevêem a suspensão do recolhimento do Imposto sobre Produtos Industrializados **e a não-incidência do Imposto de Circulação de Mercadorias**. (grifou-se)

Contrariamente à investida dos Estados, que buscava reiterar a não incidência apenas em operações internas, a Corte Superior não declinou do seu entendimento. O ICMS não poderia incidir, também, quando os estabelecimentos da mesma empresa se situam em Estados distintos.

2. As decisões do STF no âmbito da ADC nº 49

Como dito acima, o STF já possuía entendimento sobre essa matéria, o que implica dizer que a ação proposta pelo Estado do Rio Grande no Norte encontraria dificuldades para ser declarada procedente. O voto condutor da decisão ocorrida em 2021 no âmbito da citada ADC – relator Ministro Edson Fachin – concluiu que o deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, por não gerar circulação jurídica, não gera obrigação tributária. **A hipótese de incidência do tributo é a operação jurídica praticada por comerciante que acarrete circulação de mercadoria e transmissão de sua titularidade ao consumidor final.** Assim votou o Relator, Ministro Edson Fachin, acompanhado pelos demais ministros: "O mero deslocamento entre estabelecimentos do mesmo titular, na mesma unidade federada ou em unidades diferentes, não é fato gerador de ICMS, sendo este o entendimento consolidado nesta Corte".

O Ministro relator relembrou, ainda, e reforçou que o Plenário do STF, na análise do Recurso Extraordinário com Agravo (ARE) 1255885 (Tema 1099 da Repercussão Geral), em Agosto de 2020, firmou 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”. O Acórdão foi publicado no dia 04/05/2021.

Após a decisão de mérito, o Estado do Rio Grande do Norte ingressou, ainda em 13/05/2021, com embargos de declaração. Em suma, requereu a modulação dos efeitos da decisão, resguardando todas as operações já concretizadas, além de solicitar esclarecimento da amplitude da decisão quanto à autonomia dos estabelecimentos, prevista no artigo 11, § 3, II, da Lei Kandir. O Estado também argumentou quanto ao tema dos efeitos econômicos da decisão, pois atingem diretamente os contribuintes em relação a “vedação constitucional” do aproveitamento de créditos anteriores à transferência, entendendo o Estado que a remessa em transferência se equivale aquela previsão constitucional de operação que não incide o tributo, exigindo-se o estorno dos créditos anteriores. Traz à baila, portanto, o Art. 155, § 2º, II, “a” e “b”, da Constituição Federal que assim dispõe:

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:

- 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

O julgamento dos embargos foi concluído no dia 12 de Abril de 2023. A razão pela demora da conclusão do tema, onde todos os debates se deram através de sessões virtuais (a despeito da relevância do tema), é que, ao que parece, os Ministros vislumbravam relevante impacto nas finanças públicas, especialmente no tocante aos créditos de ICMS do contribuinte, o que reduz o repasse do imposto aos Estados.

O fato é que, ao fim e ao cabo, o processo foi considerado improcedente, isto é, a ADC 49 não prosperou. Não incide ICMS nas transferências e os créditos de ICMS acumulados pelas empresas estão mantidos, com possibilidade de transferir esse saldo credor entre as unidades do mesmo titular, tanto na operação interna quanto na operação interestadual, inclusive sem aguardar edição de lei complementar caso não haja regulamentação até o término do exercício de 2023, ou seja, caso os Estados não regulamentem a matéria.

Embora tenha havido divergências entre o marco temporal dessa prospecção, isto é, se no final do exercício de 2023 ou somente após 18 meses contados a partir da data de publicação da ata de julgamento dos embargos de declaração, prevaleceu, após sessão no plenário físico, no dia 19 de Abril de 2023, a decisão pela primeira opção, ou seja, que os efeitos da decisão atribuem o marco temporal até o final de 2023.

Destaca-se que na decisão acerca dos embargos, o Ministro-Relator Edson Fachin esclareceu alguns pontos importantes sobre os pedidos do Estado do Rio Grande do Norte.

Um dos pontos do qual emerge relevante debate e discussão é a possibilidade de transferir os créditos de ICMS entre os estabelecimentos quando ocorrer as transferências entre os estabelecimentos do mesmo contribuinte situados em Estados distintos. Ou seja, com a decisão final, os contribuintes estariam autorizados a transferir os créditos de ICMS a partir de 2024, caso não seja publicada Lei Complementar que discipline essa questão. Em outras palavras, caso os Estados não regulamentem a transferência de créditos entre os estabelecimentos, ficaria reconhecida automaticamente essa possibilidade a ser praticada pelas empresas. Referida regulamentação seria através de alteração na Lei Complementar nº 87/1996, disciplinando as regras e condições para essa transferência dos créditos. Reproduz-se um trecho do voto condutor da decisão, do Ministro Edson Fachin:

No cenário de busca de segurança jurídica na tributação e equilíbrio do federalismo fiscal, julgo procedentes os presentes embargos para modular os efeitos da decisão a fim de que tenha eficácia pró-futuro a partir do exercício financeiro de 2024, ressalvados os processos administrativos e judiciais pendentes de conclusão até a data de publicação da ata de julgamento da decisão de mérito. Exaurido o prazo sem que os Estados disciplinem a transferência de créditos de ICMS entre estabelecimentos de mesmo titular, fica reconhecido o direito dos sujeitos passivos de transferirem tais créditos.

O fato é que a decisão trouxe diversas dúvidas sobre como operacionalizar essa transferência de créditos entre os Estados e como ficaria a arrecadação dos Estados daqui para frente, diante da confirmação da não incidência do ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte. Como se verá adiante, o Senado Federal, ao se debruçar sobre a matéria através do Projeto de Lei Complementar (PLS) 332/2018, revelou que não compreendeu plenamente a decisão no âmbito da ADC 49.

Nesse sentido, faz-se necessário algumas reflexões sobre este importante tema para os que operam com esse imposto. Apesar do esforço do constituinte em prever o ICMS na

Constituição Federal de maneira analítica, a fim de estabelecer as regras que delimitariam a sua incidência, ainda assim nos deparamos com discussões acerca do critério material do ICMS.

3. Impactos da decisão do STF: necessárias alterações legislativas na Lei Kandir

O fato de o STF já vir considerando a inconstitucionalidade da incidência do ICMS em operações de mero deslocamento físico de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, a realidade é que sempre houve essa cobrança pelos Estados. Com exceção para as empresas que buscaram, judicialmente, a suspensão da sua incidência, a maioria das empresas vai recolher o ICMS sobre transferências até o final de 2023.

Conforme já mencionado, em resposta aos embargos declaratórios, os ministros concluíram pela constitucionalidade da manutenção dos créditos de ICMS escriturados por ocasião das operações anteriores, bem como decidiram pela possibilidade de o contribuinte aproveitar tais créditos em estabelecimento situado em outro Estado. Não havendo aprovação de Lei Complementar até Dezembro de 2023, as empresas poderão, a partir de Janeiro de 2024, realizar a transferência de créditos de ICMS sem depender de regulamentação. O tema da ADC 49 necessita, portanto, de regulamentação formal, pela via adequada, qual seja, Lei Complementar, consoante Art. 146, III e Art. 155, §2º, XII da CF/1988.

Nesse sentido, tramita no Congresso Nacional projeto de lei que altera a Lei Kandir, dispondo sobre a não incidência do ICMS sobre operações de transferências. O Projeto de Lei Complementar do Senado nº 332/2018 (PLS 332/2018), que estava parado desde Abril/2022, havia sido arquivado por ocasião de término de legislatura², mas, ainda em 18 de Abril de 2023, retornou às discussões no Senado Federal após ter sido desarquivado³. Em razão da sua apreciação priorizada pelos senadores, este projeto já foi discutido e aprovado. Em que pese o bom andamento dessa adequação legislativa, faz-se necessário destacar alguns aspectos acerca da redação aprovada do PLS 332/2018, o qual já foi remetido à Câmara dos Deputados.

Já na Câmara dos Deputados, o referido PLS 332/2018 foi apensado ao PLP 148/2021, o qual discute sobre o mesmo tema, isto é, adequação da Lei Kandir para incluir a decisão do

² Arquivado em 21/12/2022 pelo Senado Federal. Conforme a Casa Legislativa, “A proposição é arquivada ao final da legislatura, nos termos do §1º do art. 332 do Regimento Interno. Site para consulta: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/133899>

³ Na Sessão Deliberativa de 18 de abril, foi aprovado o Requerimento nº 144, de 2023, do Senador Irajá, solicitando o desarquivamento de proposições. O Projeto de Lei do Senado nº 332, de 2018-Complementar aguardará inclusão em Ordem do Dia oportunamente. Site para consulta: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/133899>

STF no âmbito da ADC 49. Tecemos algumas análises e comentários sobre o texto do PLS 332/2018 aprovado ainda no Senado Federal.

3.1. Projeto de Lei Complementar (PLS) nº 332/2018 – Análise do Autógrafo remetido à Câmara dos Deputados

No dia 09 de Maio de 2023 o Senado Federal aprovou no texto do PLS 332/2018 para não tributar as remessas de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, as operações de transferências, com o propósito de regulamentar o que foi decidido pelo STF no âmbito da ADC 49. Neste sentido, segundo os senadores, a aprovação vai ao encontro do entendimento do STF. Porém, como se verificará, a proposta necessitava de maior debate a fim de adequar-se corretamente à decisão da Corte Suprema. Conforme se observa na reportagem de matéria do Senado Federal⁴, ao que parece, os senadores não observaram a regra matriz de incidência do ICMS, o que enseja a tributação do imposto no documento fiscal.

Essa previsão na redação do PLS 332/2018 para permitir às empresas que se faça destaque do imposto (ICMS) no documento fiscal revela que não se buscou regulamentar a decisão da Suprema Corte. Apesar dessa constatação prévia, para se afirmar se houve ou não excessos, ou se o PLS 332/2018 aprovado ficou à margem da decisão do STF, analisamos o texto aprovado e remetido à Câmara dos Deputados, o conhecido “Autógrafo”.

Da redação do Autógrafo, extrai-se que se buscou adequar a decisão no âmbito da ADC 49, porém, sem se atentar para os critérios constitucionais interpretados pelos Ministros do STF. Essa possibilidade de equiparar a transferência entre estabelecimentos do mesmo titular (matriz e filial) à uma operação que é sujeita à ocorrência do fato gerador de imposto, isto é, à uma operação constitucionalmente capaz de fazer gerar a incidência do imposto, é estranha ao que consta decidido na ADC 49. Também, como se detalhará adiante, percebe-se que não se analisou os aspectos e restrições contidos nos atuais artigos 24 e 25 da Lei Complementar nº 87/1996, os quais tratam de limitações de aproveitamento de créditos acumulados em operações anteriores para deduzir os débitos.

Neste sentido, no que tange a inclusão do quarto parágrafo ao artigo 12 da Lei Kandir, é uma redação que busca adequação em relação à decisão do STF, ao menos no caput (cabeça) do dispositivo, pois os incisos deste parágrafo resultam em limitação do crédito acumulado. Ou

⁴ https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2023/05/09/aprovado-fim-do-icms-para-transito-interestadual-de-produto-da-mesma-empresa?utm_medium=share-button&utm_source=linkedin

seja, de todo o parágrafo quarto, a limitação da transferência dos créditos aos percentuais de alíquotas estabelecidos pelo Senado Federal na Resolução nº 22, de 1989, ou seja, de 7% e 12%, a depender da origem e destino das operações e prestações entre as regiões do país. Esta limitação do *quantum* de ICMS a ser aproveitado pelo estabelecimento filial do mesmo titular, situado em outra unidade da federação, sugere redução de aproveitamento pleno dos créditos de ICMS, pois, nos termos atuais da Lei Kandir, os débitos e créditos são apurados em cada estabelecimento, mas a compensação de saldos credores e devedores de ICMS podem ser realizados entre os estabelecimentos do mesmo sujeito passivo (no caso, ainda prevê que sejam estabelecimentos dentro do mesmo Estado), sem limitação dos créditos, com exceção dos créditos acumulados de operações destinadas ao exterior⁵.

Já em relação ao parágrafo quinto, incluído também ao artigo 12, imputa-se à empresa a **condição de ser tanto sujeito ativo quanto sujeito passivo da obrigação tributária, sujeita ao fato gerador**, ou seja, à operação passível de sujeição ao ICMS. Referida técnica de transferência de créditos de ICMS entre estabelecimentos situados em Estados diferentes, por mais prática e simples que possa parecer, afronta a inconstitucionalidade combatida na ADC 49. Ou seja, sendo o Estado e Distrito Federal o único sujeito ativo do ICMS⁶, capaz de instituir o imposto, e os contribuintes figurando apenas como sujeito passivo da obrigação, é estranho e insustentável que se flexibilize a empresa (sujeito passivo da obrigação) figurar como sujeito ativo quando acha conveniência, ou seja, incorporando-se uma atividade exclusivamente estatal de fazer incidir o imposto nas notas fiscais quando entender conveniente ao seu negócio.

Ainda, a previsão no PLS 332/2018, conforme redação do Art. 2º, o qual prevê revogação do parágrafo quarto do artigo 13 da Lei Kandir, revela que essa alternativa de outorgar o sujeito passivo a ser o sujeito ativo do ICMS se coloca à margem do que foi decidido pelo STF na ADC 49. Vejamos o que dispõe o dispositivo a ser revogado:

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:

I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;

III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

⁵ Lei Complementar nº 87/1996, Arts 24 e 25.

⁶ Lei Complementar nº 87/1996, Art. 1º

Como se verifica, o fundamento legal considerado inconstitucional no âmbito da ADC 49 é alvo de revogação pelo PLS 332/2018. Neste sentido, se uma empresa que está transferindo mercadorias para outro estabelecimento seu situado em outro Estado poderá se revestir de sujeito ativo, indaga-se: sobre qual base de cálculo a empresa aplicará os percentuais de alíquotas do ICMS fixados pelo Senado Federal⁷? O que se observou é que a redação final do PLS 332/2018 aprovada pelo Senado Federal foi acompanhada de um debate carente de técnica mínima e necessária que o tema merece, ficando sob risco de novas contestações judiciais.

Ou seja, em que pese o esforço na aprovação do texto de adequações legislativas do ICMS, as discussões de alterações na Lei Kandir parecem estar aquém da amplitude do que já foi decidido pelo STF, especialmente em relação a manutenção e transferências dos créditos.

Diante da decisão e do que se verificou no projeto aprovado, há dois grandes pilares presentes na decisão no âmbito da ADC 49 que devem ser bem discutidos, onde são necessárias as alterações na Lei Kandir, bem como nas legislações dos Estados e Distrito Federal.

Merece, portanto, adentrarmos um pouco mais no aspecto da manutenção dos créditos de ICMS pelos contribuintes, bem como na possibilidade de que estes mesmos possam transferir tais créditos para outros estabelecimentos da mesma empresa, situados em Estados distintos. Importante, pois, destacar, que a transferência de créditos de ICMS entre os estabelecimentos do mesmo contribuinte já é uma realidade, pois já regulamentado desde 1996 por meio da Lei Kandir, no Art. 25. Transcreve-se o referido dispositivo:

Art. 25. Para efeito de aplicação do disposto no art. 24, os débitos e créditos devem ser apurados em cada estabelecimento, compensando-se os saldos credores e devedores entre os estabelecimentos do mesmo sujeito passivo localizados no Estado.

§ 1º **Saldos credores acumulados** a partir da data de publicação desta Lei Complementar por estabelecimentos que realizem operações e prestações de que tratam o inciso II do art. 3º e seu parágrafo único **podem ser**, na proporção que estas saídas representem do total das saídas realizadas pelo estabelecimento:

I - imputados pelo sujeito passivo a qualquer estabelecimento seu no Estado;

(...)

§ 2º **Lei estadual poderá, nos demais casos de saldos credores acumulados a partir da vigência desta Lei Complementar, permitir que:**

I - sejam imputados pelo sujeito passivo a qualquer estabelecimento seu no Estado; (grifou-se)

⁷ Resolução do Senado Federal nº 22 de 1989.

Portanto, a discussão se concentrará quando o crédito está acumulado no estabelecimento de um contribuinte em um determinado Estado e há saldo devedor de ICMS em um estabelecimento do mesmo contribuinte localizado em outro Estado. Apesar do que já fora decidido no âmbito da ADC 49, importante imergir na compreensão dessa manutenção dos créditos, ou seja, se na Constituição Federal há a previsão da transferência dos créditos entre Estados e o Distrito Federal.

Portanto, no próximo tópico se reserva a analisar, primeiramente, a possibilidade de manutenção dos créditos de ICMS pelo contribuinte, a vista de que na nota fiscal de transferência não poderia haver a incidência do imposto.

4. Possibilidade de manutenção dos créditos de ICMS – O que diz a Constituição Federal?

Como dito acima, o primeiro ponto é quanto à questão da manutenção dos créditos acumulados de ICMS, decorrentes de operações anteriores realizadas pelo estabelecimento remetente. Neste ponto da manutenção dos créditos, pergunta-se: nos termos do Art. 155, § 2º, II, “b”, da CF/1988, haveria o estorno dos créditos de ICMS em razão das remessas das mercadorias para outro estabelecimento do mesmo titular, localizado no mesmo Estado ou em Estados distintos, como quiseram os Estados no transcurso do processo da ADC 49?

A CF/1988 não prevê que o contribuinte deve realizar o estorno nesse tipo de circulação da mercadoria, conforme ressaltou o próprio relator do processo. Entendeu o Ministro Edson Fachin, em voto no âmbito dos embargos de declaração, que **“A decisão proferida não afasta o direito ao crédito da operação anterior conforme jurisprudência deste E. STF [...] ao que, em respeito ao princípio da não-cumulatividade, restam mantidos os créditos da operação anterior”**. Assim, quando se analisa o texto constitucional, nos termos do Art. 155, §2º, inciso II, evoca-se que a isenção ou a não-incidência do ICMS, salvo determinação em contrário da legislação, não permite o crédito para a compensação com o montante devido nas operações seguintes, ou ainda, pode acarretar anulação do crédito já aproveitado anteriormente, quando as **“operações”** seguintes não forem tributadas. Esse dispositivo constitucional é complementado pelos Arts. 20 e 21 da Lei Kandir, que se utiliza do termo **“saída”** para se referir a **“operação”** que fica sujeita a incidência do referido imposto.

Pois bem. A Lei Kandir, ao dispor no Art. 12 sobre o momento de ocorrência do fato gerador do imposto, prevê que a **“saída”** de mercadoria de estabelecimento é situação passível de alcance pela tributação do ICMS. Este dispositivo é justamente um dos que foram alvos da

inconstitucionalidade decidida pelo STF na ADC 49. Neste caso em específico, o inciso I do Art. 12 é inconstitucional no trecho “*ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular*”.

Impende, aqui, detalhar ainda o termo “saída” de que trata a Lei Kandir. É de ser constatar que o significado do referido desse termo, para fins de ICMS, não contempla a simples remessa em transferência de um determinado estoque de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, contribuinte desse imposto, como já cravado pelo STF. Nas palavras do relator, “a movimentação interestadual em discussão, por ser **meramente física**, seria equivalente a trocar a mercadoria de prateleira, o que configura, indiscutivelmente, hipótese estranha ao ICMS” (grifou-se). Ou seja, entende-se a partir disso que a isenção e a não incidência do ICMS, os quais se impõe o estorno dos créditos anteriores acumulados, seriam aplicáveis tão somente nas “saídas” (ou “operações”, conforme texto constitucional), sendo que estas saídas são aquelas que se equivalem a operação mercantil. Isto é, as **verdadeiras “saídas”** que configuram a hipótese constitucional de incidência do ICMS são “**operações de circulação de mercadorias**”, como entendeu o STF. Assim, na operação de mera transferência entre estabelecimentos do mesmo titular não ocorre a “saída” da mercadoria, pois, nesse caso a mercadoria continua na propriedade da mesma empresa, sem que haja ou se constate a transferência de propriedade e de posse da mercadoria. O critério material do ICMS não alcança as remessas dentro do estoque do próprio contribuinte, ainda que em estabelecimentos distintos.

Destaque-se, outra vez, que a decisão em comento tratou, com ênfase, de operações interestaduais, até então um “tabu” a ser admitido pelos Estados. A não incidência do ICMS nas operações interestaduais foi o ponto atacado pela maioria dos demais Estados e o DF quando ingressaram no âmbito do julgamento da ADC nº 49 como “*amici curiae*”. Os Estados, portanto, aceitavam a não tributação em âmbito interno, como já o praticavam há tempos, conforme já mencionado, nos termos do Convênio ICMS s/n de 1970. A estocagem de mercadorias em depósito fechado do próprio contribuinte, quando este estabelecimento é localizado dentro do mesmo Estado, não configura, há anos, o critério material da incidência do ICMS. Estas operações de remessa para depósito fechado estão localizadas dentro do capítulo da não incidência do imposto nos regulamentos dos Estados. A título de exemplo, assim dispõe o Regulamento do Estado do Ceará, tanto no texto anterior como no vigente:

(i) **Decreto Estadual do Ceará nº 24.569/1997 (texto revogado):**

SEÇÃO III

Da Não-incidência

Art. 4º O ICMS não incide sobre:

X - operações de remessa de mercadoria destinada a armazém geral ou depósito fechado e de retorno ao estabelecimento remetente, quando situados neste Estado;

(ii) Decreto Estadual do Ceará nº 33.327/2019 (texto vigente):

CAPÍTULO III

DA NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO

Art. 4.º O ICMS não incide sobre:

X – operações de remessa de mercadoria destinada a armazém geral ou depósito fechado e de retorno ao estabelecimento remetente, quando situados neste Estado;

Seguindo nesta esteira, diferentemente do que alegava o Estado do Rio Grande do Norte na peça inicial da ADC 49, quando defendeu que há “vedação constitucional ao aproveitamento de créditos anteriores à operação sobre a qual não incide o tributo”, e ainda quando afirmou que “a decisão proferida neste feito autoriza o Estado de origem a exigir o estorno dos créditos das operações anteriores àquela não sujeita à incidência do tributo, autorizando o Estado de destino, de igual modo, a exigir o ICMS integral (sem crédito) nas operações de saída internas de mercadorias”, restou o entendimento do STF que tal alegação carece de constitucionalidade, pois, **não se está diante de operação jurídica a qual se atribuiu tratamento tributário benéfico (isenção e não-incidência)**, mas apenas a movimentações de estoque dentro dos estabelecimentos do contribuinte, sem que haja transferência da propriedade. Portanto, o STF afirmou e consolidou a manutenção dos créditos apropriados anteriormente pelo estabelecimento transferidor da mercadoria para outro seu, localizado em Estado distinto, uma vez que a transferência entre estabelecimentos não se caracteriza como "saídas não tributadas", o que, somente neste caso, poderia ensejar algum estorno de crédito.

No entanto, o que fazer com o crédito de ICMS na escrita fiscal do estabelecimento do contribuinte, especialmente quando neste não se realiza suficientes operações mercantis que ensejam a tributação do ICMS, resultando, portanto, em um saldo credor do imposto neste estabelecimento? E ainda, o que fazer se este contribuinte tiver outro estabelecimento seu localizado em outro Estado, o qual realiza diversas operações sujeitas a incidência do imposto, gerando saldo devedor a pagar para aquele Estado?

Como visto anteriormente, caso os dois estabelecimentos estivessem localizados no mesmo Estado, inexistiria esse imbróglio. O Art. 25 da Lei Kandir já garante que os créditos acumulados podem ser transferidos pelo contribuinte (sujeito passivo da obrigação tributária) a qualquer outro estabelecimento seu localizado no mesmo Estado. Como se sabe, não é este o caso e, portanto, passa-se a analisar quanto a previsão legal, a partir do texto constitucional, de

transferência de créditos de ICMS entre Estados distintos. Diante disso, insurge uma indagação: o texto da Constituição Federal de 1988, no que diz respeito ao ICMS, prevê a possibilidade de transferência de créditos de ICMS entre estabelecimentos do mesmo titular, situados em Estados distintos? É o que se propõe a analisar no próximo tópico.

5. Transferência dos créditos de ICMS entre Estados: o que diz a Constituição Federal?

A transferência dos créditos acumulados para outro estabelecimento do mesmo contribuinte, localizado em outro Estado merece análise cuidadosa, pois o que o STF decidiu repercutirá nas finanças dos Estados, bem como no planejamento das empresas.

Como já se verificou, esta condição de transferência de créditos de ICMS entre unidades da federação ainda não está prevista na Lei Kandir, isto é, ainda está sendo debatido pelo Congresso Nacional uma regulamentação a esse respeito⁸. Por isso mesmo, essa circunstância de transferência de créditos de ICMS era motivo de preocupação dos Estados. Dentre as alegações dos Estados, figurava a ofensa ao federalismo nacional, como pontuou o Estado do Rio Grande do Norte nos embargos de declaração ao afirmar que esta situação afeta a “distribuição federativa da arrecadação do ICMS”.

A inconstitucionalidade do inciso II, do §3º do Art. 11 da Lei Kandir, que trata da autonomia dos estabelecimentos, acalora ainda mais essa discussão. Se não há mais autonomia em cada estabelecimento do mesmo titular, e considerando a não-cumulatividade do ICMS, deduz-se que é legítimo o aproveitamento de créditos de ICMS advindos de outro Estado, mesmo que não haja o destaque do imposto no documento fiscal, em vista da inconstitucionalidade dessa incidência. Com a decisão do STF, o projeto de lei complementar necessita readequar o texto do Art. 25 da Lei Kandir. Neste sentido, referido Art. 25 está investido de inconstitucionalidade, nesse caso específico, inconstitucionalidade por arrastamento (ou por atração), em vista das declarações de inconstitucionalidade atribuídas ao Art. 11, §3º, inciso II e Art. 12, inciso I da Lei Kandir.

Essas inconstitucionalidades combatidas diretamente pelo STF se estendem às outras normas que apresentam com elas alguma relação de dependência, mesmo que não pertençam ao objeto da ação do Estado do Rio Grande do Norte. O fato é que o Art. 25 impõe alguns limites ao aproveitamento de créditos acumulados de ICMS, o que afronta, agora, o

⁸ PLS 332/2018, aprovado pelo Senador Federal em Abril/2023; PLP 116/2023 e PLP 148/2021, ambos da Câmara dos Deputados.

entendimento do STF em relação aos créditos. Impõe-se, pois necessário, regulamentação da Lei Kandir para normatizar a transferência de créditos quando há de transferências entre estabelecimentos do mesmo contribuinte situados em Estados da federação diferentes.

No entanto, não obstante aos fundamentos contidos na decisão do ADC 49, importa respondermos a indagação levantada ao final do tópico anterior, qual seja: o texto da Constituição Federal de 1988, no que diz respeito ao ICMS, prevê a possibilidade de transferência de créditos de ICMS entre estabelecimentos do mesmo titular, situados em Estados distintos? O que se pretende, neste ponto, é analisar o texto da CF/1988 e encontrar possível inspiração na decisão final proferida na ADC 49.

Neste caso, partindo do aspecto de que a Lei Kandir, enquanto lei complementar, não poderia dispor de algo que seja vedado pela Constituição, cabe a ela o dever de tão somente complementá-la, e isso decorre de que o texto da Lei Maior já contenha essa possibilidade. Neste sentido, portanto, o que diz a Constituição Federal sobre essa condição de transferência de créditos? Há alguma previsão constitucional para a decisão que se consolidou no STF?

A Constituição Federal não poupou esforços ao traçar importantes e excessivos dispositivos acerca do ICMS, tornando-se um incontestável ponto de partida para o deslinde dessa indagação. Desse modo, devemos, a partir dela, encontrar as respostas sobre a transferência de créditos. Neste sentido, assim dispõe o texto do Art. 155 da Constituição Federal de 1988, ao prevê a competência dos Estados a instituir o ICMS:

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

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

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

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços **com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;** (...)

XII - cabe à lei complementar:

- a) definir seus contribuintes;
- b) dispor sobre substituição tributária;
- c) **disciplinar o regime de compensação do imposto;**
- d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;

e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a"

f) **prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado** e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias; (grifou-se)

Não obstante a interpretações diversas que se faça do texto constitucional, especialmente aquelas que advindas dos sujeitos ativos desse imposto, isto é, os Estados, vê-se que os dispositivos grifados acima sugerem que o texto constitucional contém os fundamentos para a possibilidade de transferir os créditos de ICMS de um Estado para outro Estado, ou de um Estado para o Distrito Federal, e deste para os Estados.

Seguindo esta esteira, é necessário destacar que o "acúmulo de créditos" de ICMS decorrentes de operações anteriores, realizadas pelo estabelecimento que transfere mercadorias para outro estabelecimento seu, localizado em outro Estado, e conforme a inconstitucionalidade da previsão de autonomia dos estabelecimentos, infere-se que o saldo de créditos de ICMS poderia ser aproveitado em qualquer um dos estabelecimentos do contribuinte. Há a previsão de compensação de saldos de ICMS entre estabelecimentos do mesmo sujeito passivo, estejam eles localizados no mesmo Estado ou em outro Estado ou no Distrito Federal.

Nesse ponto, a hipotética ofensa ao federalismo nacional, como defendia o Estado do Rio Grande do Norte, deve ser ponderada e analisada à luz de outros princípios constitucionais, quais sejam: o da capacidade contributiva e o da isonomia, pois, na hipótese de haver o STF conferido razão ao proponente da ADC 49, teríamos um cenário em que os contribuintes que possuem mais de um estabelecimento situados no mesmo estado teriam vantagem em relação àqueles contribuintes que possuíssem estabelecimentos localizados em Estados distintos. O primeiro se valeria da compensação de créditos e recolheria menor cifra ao seu Estado, enquanto o segundo contribuinte estaria em desvantagem por não poder cotejar seus débitos de um estabelecimento em um Estado com os créditos apurados em outro estabelecimento situado em outro Estado. Isto é, a simples decisão de manter os créditos de ICMS sem poder transferi-los para outros Estados equivaleria a tornar constitucional o Art. 11, §3º, II e, por arrastamento, o Art. 25, ambos da Lei Kandir.

Nesse sentido, quando se observa nas leis e regulamentos das Unidades Federadas a transcrição do texto do inciso I do §2º, do Art. 155 da CF/1988, o qual dispõe que o ICMS "*será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal*", interpreta-se, ligeiramente, que o ICMS "**cobrado**" nas

operações anteriores, passível de compensação pelo contribuinte, é somente aquele destacado no documento fiscal da transação jurídica de circulação econômica, sem espaço para averiguar nesse dispositivo constitucional se se engloba outras situações, como esta que o STF decidiu sobre a não incidência do imposto nas transferências e manutenção dos créditos.

Ao admitirmos a possibilidade que um estabelecimento tem em compensar créditos, advindos de outro estabelecimento do mesmo contribuinte localizado em um Estado da federação, parece logicamente possível, a partir da releitura do texto constitucional, observarmos que o montante do imposto passível de compensação pelos contribuintes não é somente aquele que foi objeto de uma operação jurídica de mercancia, onde o imposto foi devidamente destacado no documento fiscal. Ou seja, o que o texto constitucional atualmente prevê é que **não há uma única condição para que se efetive a não-cumulatividade do ICMS**, ou seja, para que se compense o valor a pagar com aquele “cobrado” na transação (ou transações anteriores). **A não-cumulatividade do ICMS deve ser plena** nos termos da previsão constitucional, e não relativizada ou recortada para algumas operações. Ela deve ser prestigiada e aplicada, inclusive, quando se verifica que o contribuinte organiza suas operações no país com mais um estabelecimento, no mesmo ou em outros Estados.

Embora que, de uma primeira leitura se verifique afronta ao federalismo brasileiro, quanto a repartição do imposto entre os Estados, o texto constitucional quando dispõe acerca da não-cumulatividade do ICMS mantém o princípio da repartição do ICMS. A não-cumulatividade do ICMS nas transações comerciais realizadas entre Estados não ataca o federalismo, pois, se assim o fosse, desde a concepção do Art. 155, II, §2º, I, estaríamos diante de ofensa ao federalismo brasileiro. Nesse sentido, entende-se que a Constituição já prevê no seu texto acerca do ICMS que, (i) não só não se percebe critério material nas remessas em transferências entre estabelecimentos do mesmo contribuinte (mesma empresa), bem como se (ii) mantém os créditos acumulados pelo contribuinte, em razão de que não se está diante de uma “operação” de circulação jurídica (“saída”, nos termos da Lei Kandir), e (iii) ainda se prevê, pela não-cumulatividade do imposto, que os estabelecimentos podem compensar créditos em estabelecimentos situados em unidades federadas distintas.

Impende observar que o termo “cobrado” previsto no inciso I do §2º do Art. 155 da CF/1988 pressupõe que o sujeito passivo da obrigação tributária (empresa) realizou pagamento de ICMS ao seu Estado, por ocasião da saída da mercadoria do seu estabelecimento. Aqui se configura a **cobrança** e recolhimento do imposto, determinado pelo Estado. Este mesmo sujeito passivo repassará ao destinatário da operação jurídica, através do destaque no documento fiscal, o valor desse imposto cobrado pelo Estado. Nesse exemplo, imaginemos que esse mesmo

sujeito passivo (“empresa B”) pague o ICMS ao seu fornecedor (“empresa A”), por ocasião da aquisição de mercadorias para utilizar em industrialização e posterior venda de novo produto, ou mesmo para revenda. Esse ICMS está embutido no preço de venda da “empresa A” para a “empresa B”.

O fornecedor do nosso exemplo (“empresa A”) recolherá o ICMS da operação jurídica ao mesmo Estado da “empresa B” (Estado X), se estiverem no mesmo Estado, ou a outro Estado da federação (Estado Y), se for uma operação interestadual. Consideremos que, na hipótese de a “empresa B” não conseguir dar “saída” da mercadoria adquirida da “empresa A”, ainda assim se manterá o crédito de ICMS, até que ela realize a operação jurídica. E ainda considerando a hipótese de que esta “empresa B” (situado no Estado X) possua estabelecimento comercial (filial) em outro Estado (Estado Z), e remeta a mercadoria adquirida a este outro estabelecimento para que se realize revenda (fato que gera a incidência do ICMS), e diante dos dispositivos constitucionais analisados e com a decisão do STF, temos as seguintes questões:

- a) Nesse exemplo acima pode-se afirmar que houve ICMS “cobrado” pelo Estado X (ou ainda pelo Estado Y), na transação entre a “empresa A” para a “empresa B”?
- b) É correto a manutenção do crédito aproveitado pela “empresa B” na operação de aquisição da mercadoria da “empresa A”, até que se realize a venda/revenda?
- c) Não havendo ICMS na transferência da mercadoria a ser revendida ou utilizada como insumo, ainda que tal transação de circulação física ocorra entre Estados, a “empresa B” ao dar a “saída” da mercadoria pelo “Estado Z”, poderia abater o “ICMS cobrado” na transação anterior de compra do fornecedor (“empresa A”)?

Compreendendo-se o texto constitucional acerca da não cumulatividade, a única resposta possível para as indagações acima é um sonoro “sim”. Por isso mesmo, a não cumulatividade prevista na CF/1988 prevê que a lei complementar cumpra a função de regulamentar essa circunstância, a qual deve melhor dispor a efetivação da não-cumulatividade nesses casos de manutenção do crédito do ICMS e sua transferência para outros estabelecimentos do mesmo contribuinte situados em outros Estados e Distrito Federal.

Se, hipoteticamente, admitirmos que a “empresa B” do exemplo acima não pudesse compensar o ICMS da aquisição da mercadoria, mesmo que a operação se efetive em outro estabelecimento seu, localizado em outro Estado, fulmina-se a sistemática da não-cumulatividade do imposto previsto na Constituição. Portanto, exigir que a Lei Complementar disponha em sentido contrário, é desconstituir a essência do ICMS. Nesse sentido, conclui-se a

análise dos dois pontos principais no âmbito da ADC 49, na fase em que o STF determinou a manutenção dos créditos e a transferência dos créditos.

Considerações finais

Como se verificou, o entendimento acerca da decisão pelo STF na ADC nº 49 não parece simples. Não se trata apenas de emitir a Nota Fiscal sem o destaque do ICMS. O Congresso Nacional deve adequar à Lei Kandir tendo, ao lado, a Constituição e a decisão do STF na ADC nº 49, de modo a ajustar o texto da norma, aperfeiçoando sua redação. Essa regulamentação é necessária e urgente, especialmente em relação a manutenção dos créditos e sua possibilidade de transferência.

Como analisado, o texto do PLS 332/2018, aprovado pelo Senado Federal, fica sujeito a novos questionamentos, em especial, quando atribui ao sujeito passivo (empresa) a condição de revestir-se de sujeito ativo (Estado) da obrigação tributária. O projeto também é silente em tratar de revisar os dispositivos da Lei Kandir sobre a manutenção e transferência dos créditos, como os artigos 24 e 25, pois, como frisado, o Art. 25 da Lei Kandir é um dos dispositivos principais que necessita de reparo no texto da legislação complementar.

Compete à Câmara dos Deputados analisar e aprovar as adequações legislativas da Lei Kandir até o fim do ano de 2023. Sem essa aprovação, o tema tende a ficar mais litigioso, uma vez que caberá as empresas verificar o formato de transferir os créditos de ICMS entre os seus estabelecimentos.

Referências

BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Presidência da República, 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 20 abril 2023.

_____. Lei Complementar nº 87, de 13 de Setembro de 1996. Dispõe sobre o ICMS. Brasília, DF: Presidência da República, 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 30 maio 2023.

_____. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar 116/2023. Altera a Lei Complementar nº 87/1996. Brasília, DF 2023. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/133899>. Acesso em: 30 junho 2023.

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 49. ICMS. Requerente: Governador do Estado do Rio Grande do Norte. Brasília, DF. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5257024>. Acesso em: 10 fev. 2023.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário com Agravo (ARE) 1255885. Recorrente: Ana Fumie Yokoyama e Outros. Recorrido: Estado de Mato Grosso do Sul. Relator: Min. Dias Toffoli. Brasília, DF. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5854428>. Acesso em: 10 abril 2023.

_____. Senado Federal. Projeto de Lei do Senado (PLS) nº 332, de 2018. Altera a Lei Complementar nº 87/1996. Brasília, DF 2023. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/133899>. Acesso em: 02 junho 2023.

_____. Resolução Senado Federal nº 22, de 1989. Estabelece alíquotas do ICMS. Brasília, DF, 2023. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/congresso/rsf/rsf%2022-89.htm Acesso em: 25 Abril 2023

_____. Senado Federal. Autógrafo do Projeto de Lei Complementar nº 332, de 2018. Brasília, DF 2023. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/133899>. Acesso em: 05 julho 2023

CONFAZ (2023). Convênio S/Nº, de 15 de Dezembro de 1970. Dispõe sobre normas e procedimentos do ICMS. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/sinief/cvsn_70. Acesso em: 10 maio 2023.

ESTADO DO CEARÁ. Decreto nº 24.569, de 31 de Julho de 1997. Regulamento do ICMS. Fortaleza, Ceará 2023. Disponível em: [https://sefazlegis.sefaz.ce.gov.br/portal#/">https://sefazlegis.sefaz.ce.gov.br/portal#/](https://sefazlegis.sefaz.ce.gov.br/portal#/). Acesso em: 25 abril 2023.

_____. Decreto nº 33.327, de 30 de Outubro de 2019. Regulamento do ICMS. Fortaleza, Ceará 2023. Disponível em: <https://sefazlegis.sefaz.ce.gov.br/portal#/>. Acesso em: 28 abril 2023.