



A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS) SOBRE AS TRANSFERÊNCIAS DE MERCADORIAS ENTRE FILIAIS DE UMA MESMA SOCIEDADE

THE INCIDENCE OF THE TAX ON THE CIRCULATION OF GOODS AND SERVICES (ICMS) ON TRANSFERS OF GOODS BETWEEN BRANCHES OF THE SAME COMPANY

Tatiana Bossonello Tolentino de Souza Valverde¹, Fabiano Antônio Babilon ²

¹Possui Mestrado em Contabilidade Tributária pela Fundação Instituto Capixaba de Pesquisa em Contabilidade, Economia e Finanças, FUCAPE, Brasil (2015), Especialização em Auditoria e Finanças pela Faculdade Castelo Branco, FCB, Brasil (2006), Graduação em Ciências Contábeis pela Faculdade Castelo Branco, FCB, Brasil (2002), Graduação em Licenciatura Plena em Letras com habilitação em Língua Portuguesa e Língua Inglesa pela Universidade Paulista, UNIP, Brasil (2022) e Graduação em Direito pelo Centro Universitário do Espírito Santo UNESC, Brasil (em andamento). Pesquisadora na área de Contabilidade Tributária. ² Professor do Curso de Direito do Centro Universitário do Espírito Santo UNESC de Direito Processual Civil e Direito Tributário. Especialista em Direito Público pelo Centro Universitário do Espírito Santo UNESC (2003). Bacharel em Direito pelo Centro Universitário do Espírito Santo UNESC (2002). Bacharel em Teologia pela Faculdade Unida de Vitória (ES) (2018); Especialista em Educação Cristã pela FASU - Faculdade Sudoeste (2022); Especialista em Teologia Reformada pela FASU - Faculdade Sudoeste (2023); Especialista em Teologia e Literatura pela FASU - Faculdade Sudoeste (2023). Especialista em Direito Privado, Tecnologia e Inovação - Universidade São Judas Tadeu (SP) (2023), Pós-graduando em Direito Digital, Proteção de dados e Inteligência Artificial - Universidade São Judas Tadeu (SP) (2024).

RESUMO

Este artigo tem por objetivo analisar o impacto da Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC) 49, sobre os grupos societários no sistema jurídico brasileiro. Para isso, buscou-se um estudo de abordagem qualitativa, em que foram utilizadas pesquisas bibliográficas em livros, teses, dissertações e artigos científicos. A primeira hipótese levantada nesta pesquisa não foi rejeitada, pois, os contribuintes não farão jus aos créditos de ICMS da operação anterior à transferência, ou seja, aos créditos gerados no início da cadeia tributária, tendo em vista que a operação de transferência não gerará débito na saída da mercadoria para outro estado. Logo o crédito gerado no início da cadeia tributária não será aproveitado pelo contribuinte. Em seguida, observou-se que a segunda hipótese não foi rejeitada, pois, a permanência da decisão mencionada ampliou a “guerra fiscal” existente entre os estados, visto que os estados, de onde partirá a mercadoria em transferência, não receberão valor algum da “fatia” do imposto gerado devido a não incidência do ICMS na saída da mercadoria. Em síntese, o presente estudo ratifica a relevância de os estados apresentarem uma nova sistemática de tributação do ICMS para esse tipo de operação, sob pena de aumentarem a guerra fiscal e de serem impactados pela perda da arrecadação do imposto.

Palavras-Chave: ADC 49, ICMS, Transferência de mercadorias, “Guerra Fiscal”.



ABSTRACT

This study aims to analyze the impact of the Declaratory Action of Constitutionality (ADC) 49 on corporate groups in the Brazilian legal system and scientific articles. The first hypothesis raised in this research was not rejected, as taxpayers will not be entitled to ICMS credits from the operation prior to the transfer, that is, to credits generated at the beginning of the tax chain, considering that the transfer operation will not generate debt when the goods leave another state; therefore, the credit generated at the beginning of the tax chain will not be used by the taxpayer. Then, it was observed that the second hypothesis was not rejected, since the permanence of the mentioned decision widened the existing “fiscal war” between the states, since the states, from where the goods will be transferred, will not receive any value from the transfer “slice” of the tax generated, due to the non-occurrence of ICMS at the exit of the goods. In summary, the present study ratifies the relevance of states presenting a new ICMS taxation system for this type of operation under the penalty of increasing the tax war and being impacted by the loss of tax collection.

Keywords: ADC 49, ICMS, Transfer of goods, “Tax War”

1 INTRODUÇÃO

O tema adiante exposto é debatido desde 1970, antes mesmo da promulgação da Lei Complementar 87/1996 (Lei Kandir), quando, à época, o imposto era denominado de Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (ICM). Desde então a incidência do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) na transferência de bens e mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo titular em estados diferentes vem sendo discutida (SINTAFCE, 2022). Apesar de já existirem posições do Supremo Tribunal Federal (STF) garantindo posição favorável para os contribuintes, os fiscos de todos os estados permanecem efetuando a cobrança do ICMS neste tipo de operação (SINTAFCE, 2022).

Ainda que essa matéria seja de extrema relevância para o Direito Tributário, foram localizadas poucas pesquisas sobre o assunto. Sendo assim, este estudo busca entender a divergência constante na legislação brasileira por meio do seguinte problema de pesquisa: há inconstitucionalidade na incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) sobre as transferências de mercadorias entre filiais de uma mesma sociedade?

Há alguns argumentos jurídicos que sustentam a inconstitucionalidade da incidência do ICMS sobre as transferências de mercadorias entre filiais de uma mesma sociedade. Um dos argumentos é o de que essas operações não configuram uma circulação de mercadorias, mas sim uma mera transferência de bens entre

estabelecimentos. Assim, não haveria um fato gerador para a incidência do imposto (BRASIL, 2021).

Além disso, há o argumento de que a incidência do ICMS sobre as transferências violaria o princípio da não cumulatividade do imposto, previsto no art. 155, §2º, I, da Constituição Federal. Isso ocorre, pois, ao incidir sobre essas operações, o ICMS estaria sendo cobrado em uma situação em que não haveria acréscimo real de valor ao produto, o que contraria o objetivo da não cumulatividade (BRASIL, 1988).

Tendo o exposto acima como referência, o presente estudo tem como principal objetivo analisar o impacto da Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC) 49 sobre os grupos societários no sistema jurídico brasileiro.

O estudo justifica-se pela relevância que a operação de transferência entre as filiais apresenta para as empresas em geral e como a ADC 49 favorável seria importante para reduzir a pesada carga tributária que assola o sistema empresarial.¹ É comum que dentro de um grupo societário ocorram várias transferências de mercadorias de uma sociedade empresária para outra, inclusive, frequentemente, essas sociedades empresárias encontram-se em um estado distinto de onde está situada a empresa que deu origem à transferência dessa mercadoria. Todas às vezes que uma empresa do grupo societário transfere mercadoria para outra empresa, ocorre a incidência do ICMS e, conseqüentemente, a dedução do imposto pago anteriormente, seguindo a sistemática do débito e crédito.

Sendo assim, esta pesquisa busca analisar as seguintes hipóteses:

H₁: As empresas dispostas em sociedade não farão jus ao crédito do ICMS gerado no início da cadeia tributária em operações interestaduais, o que implicará no descumprimento do princípio da não-cumulatividade que rege o ICMS.

H₂: Conforme os impactos econômicos apresentados, a ADC 49 poderá aumentar a “guerra fiscal” presente entre os estados.

¹ De acordo com Varsano *et al.*, a carga tributária brasileira cresceu e desde 1994 vinha se mantendo em torno de 29% do PIB. Porém, Carvalho Junior (2022) destaca que “A carga tributária média dos 17 países de economias avançadas da OCDE (35%) foi superior aos cinco países latino-americanos (24%), mas similar à carga tributária brasileira (33%), o que denota preocupação com a composição da carga tributária do Brasil e não com o seu valor em si.”

2 O ICMS SOB A ÉGIDE CONSTITUCIONAL E A LEI KANDIR

A Constituição Federal brasileira prevê em seu artigo 155, II, a competência dos Estados e do Distrito Federal em instituir o Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre as prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, mesmo que as operações e as prestações se iniciem no exterior (BRASIL, 1988).

Além disso, o mesmo texto constitucional estabelece, em seu artigo 146, III, a obrigatoriedade da edição de uma Lei Complementar para estabelecer as normas gerais sobre o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), sendo assim, foi editada a Lei Complementar nº 87 de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir) (BRASIL, 1996).

O presente dispositivo legal traz em seu texto o artigo 11, §3º, II; o artigo 12, I; e o artigo 13, §4º que preveem o local da operação ou da prestação para a cobrança do imposto como sendo o estabelecimento autônomo, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiros, onde as pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente ou onde as mercadorias armazenadas forem encontradas (BRASIL, 1996).

Ainda diz a lei que fato gerador do imposto ocorre no momento em que a mercadoria deixa o estabelecimento do contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular (BRASIL, 1996). Por conseguinte, a Lei Kandir define que a saída da mercadoria para estabelecimento localizado em outro estado, pertencente ao mesmo titular, terá como base de cálculo do ICMS o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria ou o custo da mercadoria produzida, sendo a matéria-prima diretamente empregada na fabricação da mercadoria, mão-de-obra direta e outros custos indiretos ou o preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente, caso as mercadorias não sejam industrializadas (BRASIL, 1996).

Sob a ótica fiscal, os dispositivos destacados acima regulam claramente a incidência do ICMS sobre as transferências de mercadorias feitas entre as filiais de um mesmo grupo societário. Sendo assim, depreende-se que há incidência de ICMS sobre toda e qualquer transferência de mercadorias que ocorra entre as empresas do grupo situadas no mesmo e/ou em outra unidade da federação brasileira.

O entendimento disposto corrobora-se com Meneses (2021), em que se destaca a conclusão de que o termo “circulação” é sinônimo de “saída”, induzindo à compreensão de que a movimentação das mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular estaria vinculada ao termo “circulação”.

No entanto, segundo Alexandre (2013, p. 609), há controvérsias com relação ao fato gerador do deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte ou titular, pois, a legislação do ICMS e a do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) adota a regra de autonomia dos estabelecimentos, enquanto que parte da doutrina e a jurisprudência manifestam-se de forma contrária.

Destarte, Roque Antônio Carrazza (2007, p. 38) evidencia essa divergência:

[...] É bom esclarecermos, desde logo, que tal circulação só pode ser jurídica (e, não meramente, física). A circulação jurídica pressupõe a transferência (de uma pessoa para outra) da posse ou da propriedade da mercadoria. Sem mudança de titularidade, não há falar em tributação por meio de ICMS.

Demanda do mesmo entendimento José Eduardo Soares de Melo (2002, p. 13):

O ICMS incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias” (art. 155, II, da CF-88), envolvendo negócio jurídico mercantil e não sobre simples mercadorias ou quaisquer espécies de circulação; (...) Operações configuram o verdadeiro sentido do fato juridicizado, a prática de ato jurídico como a transmissão de um direito (posse ou propriedade).

Destaca-se Sabbag (2022, p. 285), em ratificar a não incidência do ICMS na simples transferência de mercadoria de um estabelecimento para o outro entre empresas do mesmo grupo societário. De acordo com Quintanilha (2022, p. 488), o fato gerador do ICMS somente ocorre com a saída jurídica da mercadoria do estabelecimento do contribuinte e não com a mera saída física, ou seja, caso a operação seja realizada entre matriz e filial de uma mesma empresa situada em estados distintos não ocorrerá o fato gerador do imposto, pois, não houve troca de titularidade, somente troca física de mercadoria entre os estabelecimentos.

3 O ICMS À LUZ DA JURISPRUDÊNCIA

A questão da inconstitucionalidade da incidência do ICMS sobre as transferências de mercadorias já foi objeto de diversas decisões judiciais. Em 2017, o Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu, no Recurso Extraordinário nº 574.706, que o ICMS não integraria a base de cálculo do PIS e da COFINS, por não fazer parte do

faturamento ou da receita bruta das empresas. Essa decisão abriu espaço para que outras discussões sobre a inconstitucionalidade da incidência do ICMS em outras situações fossem levantadas (BRASIL, 2017).

Em 1995, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) decidiu, no Recurso Especial nº 32.203, que o ICMS não poderia incidir sobre as operações de transferência de bens entre estabelecimentos do mesmo contribuinte. O STJ entendeu que, nessas operações, não há circulação de mercadorias, mas sim uma mera transferência interna de bens, o que afasta o fato gerador do ICMS (BRASIL, 1995).

Conforme Meneses (2021), o Superior Tribunal de Justiça (STJ) editou a Súmula nº 166, em 1996, destacando que *“não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”*.

Ainda, segundo Meneses (2021), o STJ julgou, em 2010, o Recurso Especial nº 1.125.133/SP. O acórdão foi submetido ao regime do artigo 543-C do Código de Processo Civil de 1973 (Tema nº 259), para analisar se a transferência de mercadoria entre estabelecimentos de um mesmo grupo societário seria fato gerador do ICMS (Meneses, 2021). A ementa do acórdão dizia:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DE UMA MESMA EMPRESA. INOCORRÊNCIA DO FATO GERADOR PELA INEXISTÊNCIA DE ATO DE MERCANCIA. SÚMULA 166/STJ. DESLOCAMENTO DE BENS DO ATIVO FIXO. UBI EADEM RATIO, IBI EADEM LEGIS DISPOSITIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA. 1. **O deslocamento de bens ou mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, por si, não se subsume à hipótese de incidência do ICMS**, porquanto, para a ocorrência do fato imponível **é imprescindível a circulação jurídica da mercadoria com a transferência da propriedade**. (Precedentes do STF: AI 618947 AgR, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 02/03/2010, DJe-055 DIVULG 25-03-2010 PUBLIC 26-03-2010 EMENT VOL-02395-07 PP-01589; AI 693714 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, julgado em 30/06/2009, DJe-157 DIVULG 20-08-2009 PUBLIC 21-08-2009 EMENT VOL-02370-13 PP-02783. Precedentes do STJ: AgRg nos EDcl no REsp 1127106/RJ, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/05/2010, DJe 17/05/2010; AgRg no Ag 1068651/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/03/2009, DJe 02/04/2009; AgRg no AgRg no Ag 992.603/RJ, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/02/2009, DJe 04/03/2009; AgRg no REsp 809.752/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/09/2008, DJe 06/10/2008; REsp 919.363/DF, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/06/2008, DJe 07/08/2008) 2. "Não constitui fato gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte." (Súmula 166 do STJ). 3.

A regra-matriz do ICMS sobre as operações mercantis encontra-se insculpida na Constituição Federal de 1988, in verbis: "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; 4. **A circulação de mercadorias versada no dispositivo constitucional refere-se à circulação jurídica, que pressupõe efetivo ato de mercancia, para o qual concorrem a finalidade de obtenção de lucro e a transferência de titularidade.** 5. "Este tributo, como vemos, incide sobre a realização de operações relativas à circulação de mercadorias. A lei que veicular sua hipótese de incidência só será válida se descrever uma operação relativa à circulação de mercadorias. É bom esclarecermos, desde logo, que tal circulação só pode ser jurídica (e não meramente física). A circulação jurídica pressupõe a transferência (de uma pessoa para outra) da posse ou da propriedade da mercadoria. Sem mudança de titularidade da mercadoria, não há falar em tributação por meio de ICMS. (...) O ICMS só pode incidir sobre operações que conduzem mercadorias, mediante sucessivos contratos mercantis, dos produtores originários aos consumidores finais." (Roque Antonio Carrazza, in ICMS, 10ª ed., Ed. Malheiros, p.36/37). 6. *In casu*, consoante assentado no voto condutor do acórdão recorrido, houve remessa de bens de ativo imobilizado da fábrica da recorrente, em Sumaré para outro estabelecimento seu situado em estado diverso, devendo-se-lhe aplicar o mesmo regime jurídico da transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, porquanto *ubi eadem ratio, ibi eadem legis dispositio*. (Precedentes: Resp 77048/SP, Rel. Ministro MILTON LUIZ PEREIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/12/1995, DJ 11/03/1996; REsp 43057/SP, Rel. Ministro DEMÓCRITO REINALDO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 08/06/1994, DJ 27/06/1994). 7. O art. 535 do CPC resta incólume se o Tribunal de origem, embora sucintamente, pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão. 8. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008." (STJ, Recurso Especial nº 1.125.133/SP, Relator Ministro Luiz Fux, PRIMEIRA SEÇÃO, J. 25.08.2010, g.n.).

Conforme o excerto da ementa interpreta-se que não ocorre incidência do ICMS entre transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, pois não se qualifica a transferência de propriedade nesta operação (Meneses, 2021).

No entanto, Aguiar (2021) explora que o autor da ADC 49 buscou junto ao STF a constitucionalidade dos artigos da Lei Complementar nº 87/1996 para justificar a ocorrência dos impostos neste tipo de operação, no entanto, conforme aponta Quintanilha (2022, 488) a ADC 49 foi julgada improcedente, declarando a inconstitucionalidade dos artigos 11, §3º, II, 12, I e 13, § 4º da Lei Kandir.

4 O CRÉDITO DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO ICMS

Não é o objeto deste estudo, analisar profundamente toda a discussão em torno do ICMS e nem esgotar a complexa problemática em torno do crédito da não cumulatividade do ICMS. No entanto, faz-se necessário explicar o princípio da não cumulatividade, previsto para os impostos indiretos, neste caso, o ICMS, que está configurado no art. 155, §2º, I e II, da Constituição Federal (Oliveira Junior, Carvalho, 2022).²

Salienta-se que a terminologia a ser utilizada na explicação é a jurídica e não a contábil, tendo em vista que os bens e direitos, em contabilidade, são registrados como “débitos” e as obrigações como “créditos”, o que difere totalmente do que está sendo adotado aqui (Alexandre, 2013).

Segundo Alexandre (2013), a sistemática da não cumulatividade utiliza o mecanismo do débito e crédito, em que cada aquisição de mercadoria tributada, o adquirente registra como crédito o valor incidente na operação, tornando-se um “direito” do contribuinte e este valor pode ser abatido do montante incidente nas operações subsequentes, permitindo a recuperação do ICMS. Ainda, de acordo com Alexandre (2013), a cada alienação de mercadoria tributada, o alienante registra como débito o valor incidente na operação, tornando-se uma “obrigação” do contribuinte e este valor deverá ser recolhido aos cofres públicos estaduais (ou distritais) ou ser compensado com os créditos obtidos nas operações anteriores.

Em geral, uma vez por mês, realiza-se uma comparação, titulada de “Apuração do ICMS”, entre os débitos e os créditos e caso os débitos sejam maiores que os créditos, o contribuinte deverá recolher a diferença aos cofres públicos (Alexandre, 2013). Caso, os créditos sejam superiores aos débitos, o contribuinte poderá compensar esses créditos nas futuras apurações ou até mesmo solicitar o ressarcimento desses valores, dependendo da legislação de cada estado (Alexandre, 2013).

² 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;

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;

Adaptando os conceitos acima expostos ao caso em questão, os contribuintes, detentores dos créditos de ICMS, transferiam as mercadorias para estabelecimentos próprios, localizados em outra unidade da federação, com os devidos destaques do ICMS exigidos na operação (4%, 7% ou 12%), recolhidos para o estado de destino (Oliveira Junior, Carvalho, 2022).

No estado destinatário da mercadoria, o valor recolhido na etapa anterior era escriturado a crédito e deduzido nas futuras saídas internas no estado de destino, em que se promovia o destaque do ICMS de acordo com a alíquota interna de cada estado (17%, 17,5%, 18%, 19%, 20%, 21% ou 22%) (Oliveira Junior, Carvalho, 2022). Sendo assim, todos os estados compreendidos nessa operação recebiam uma “fatia” do imposto que ao final é custeado pelo contribuinte de fato.

Segundo Aguiar (2021), a aplicação da ADC 49 sem a aprovação de uma Lei Complementar regulando a sistemática da cobrança do imposto seria inviável mediante a organização do imposto no cenário brasileiro. Ainda, de acordo com Aguiar (2021), o cenário pré ADC 49 e o praticado pelo fisco atualmente está disposto da seguinte forma:

RS	SP	RJ	MG
Fornecedor →	Matriz →	Filial →	Cliente
Venda = R\$ 100,00. ICMS = (R\$ 12,00).	Crédito ICMS = R\$ 12,00. Transferência = R\$ 200,00. Débito ICMS = (R\$ 24,00).	Crédito ICMS = R\$ 24,00. Venda = R\$ 400,00. Débito ICMS = (R\$ 48,00).	
	Saldo ICMS = (R\$ 12,00).	Saldo ICMS = (R\$ 24,00).	

Fonte: Adaptado de Aguiar, (2021, p.6).

No entanto, de acordo com a ADC 49, há duas teses que poderão disciplinar a modulação dos efeitos:

Tese 1: Os estados terão até 2023 para regulamentar a transferência dos créditos;

Tese 2: É necessária a aprovação de uma Lei Complementar para regulamentar a matéria.

Diante da problemática causada por essa insegurança jurídica, o cenário pós ADC 49 estaria assim disposto (Aguiar, 2021):

RS	SP	RJ	MG
Fornecedor →	Matriz →	Filial →	Cliente
Venda = R\$ 100,00. ICMS = (R\$ 12,00).	Crédito ICMS = R\$ 12,00. Transferência = R\$ 200,00. Débito ICMS = (R\$ 0,00).	Crédito ICMS = R\$ 0,00. Venda = R\$ 400,00. Débito ICMS = (R\$ 48,00).	
	Saldo Credor = (R\$ 12,00).	Saldo Devedor = (R\$ 48,00).	

Fonte: Adaptado de Aguiar, (2021, p.6).

Observa-se que a filial situada em MG não se creditará do ICMS do início da cadeia tributária, pois até o momento não há dispositivo legal que regule esses créditos.

Caso a primeira tese venha a prevalecer, os estados terão que regulamentar tal operação aumentando a “guerra fiscal” já existente, pois se vislumbra o seguinte panorama abaixo:

RS	SP	RJ	MG
Fornecedor →	Matriz →	Filial →	Cliente
Venda = R\$ 100,00. ICMS = (R\$ 12,00).	Crédito ICMS = R\$ 12,00. Transferência = R\$ 200,00. Débito ICMS = (R\$ 0,00).	Crédito ICMS = R\$ 12,00. Venda = R\$ 400,00. Débito ICMS = (R\$ 48,00).	
	Saldo Credor = (R\$ 12,00).	Saldo Devedor = (R\$ 36,00).	

Fonte: Adaptado de Aguiar, (2021, p.6).

Considerando que o crédito da empresa matriz possa ser aproveitado na filial, seguindo a sistemática vigente do imposto e evitando o acúmulo de crédito que será gerado, o estado no qual a empresa matriz está domiciliada ficará visivelmente com a arrecadação prejudicada, intensificando a disputa tributária existente entre os entes federados, exceto se o estado de São Paulo, no exemplo, tenha o direito de cobrar do contribuinte o valor referente ao crédito transferido.

Diante deste cenário inseguro e incontroverso ainda surge a Proposta de Emenda à Constituição (PEC) 45-A de 2019, que ainda se encontra em votação e boa parte de seus artigos dependem de lei complementar.

De acordo com a PEC 45-A/2019, o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) passará a incidir sobre todas as operações de bens e serviços, seguindo a mesma sistemática do débito e crédito já existente. Mesmo após a reforma tributária, a ADC 49 continuará a ser um “problema” para os contribuintes, pois, cumpri-la, em alguns casos, tornou-se inviável.

5 PRINCIPAIS RESULTADOS

De acordo com o voto ajustado na ADC 49, o ministro Fachin destacou a gravidade das consequências do cenário acima exposto, estabelecendo que os estados mediante ao Congresso Nacional e ao Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) instituem a modulação dos efeitos temporais da decisão (Jota, 2022).

Conforme a unanimidade dos votos formados no último julgamento da ADC 49, a primeira hipótese levantada nesta pesquisa não foi rejeitada, pois, os contribuintes não farão jus aos créditos de ICMS da operação anterior à transferência, ou seja, aos créditos gerados no início da cadeia tributária, tendo em vista que a operação de transferência não gerará débito na saída da mercadoria para outro estado, logo o crédito gerado no início da cadeia tributária não será aproveitado pelo contribuinte.

Isso nos destaca outros problemas: qual a destinação fiscal que será dada a esses créditos que não poderão ser utilizados nas transferências de mercadorias? Os estados permitirão que os contribuintes aproveitem esses créditos em outras operações fiscais?

Com relação ainda a primeira hipótese, a decisão prevista na ADC 49 destituiu a aplicação do princípio da não-cumulatividade, previsto no art. 155, §2º, I, da Constituição Federal, que rege o ICMS, visto que o crédito gerado no início da cadeia tributária não poderá ser aproveitado pelo contribuinte em operações subsequentes.

Em relação à segunda hipótese apresentada neste estudo, não houve rejeição da mesma, pois, conforme os dados demonstrados no cenário acima, a permanência da decisão mencionada ampliou a “guerra fiscal” existente entre os estados, visto que os estados, de onde partirá a mercadoria em transferência, não receberão valor algum da “fatia” do imposto gerado devido a não incidência do ICMS na saída da mercadoria.

E, ainda, poderão ter que conceder o crédito que receberam na operação anterior, quando da entrada da mercadoria em seu estado.

6 METODOLOGIA

Com relação ao método de pesquisa, foi utilizada uma abordagem qualitativa em que se busca estabelecer o significado de um fenômeno a partir do ponto de vista dos participantes, observando a legislação e as definições dos autores em suas atividades (Creswell, 2007).

Além disso, utilizou-se o método dedutivo de pesquisa, que, conforme a sua acepção clássica, é um método que parte do geral e desce ao particular, e parte dos princípios verdadeiros e indiscutíveis e possibilita concluir de maneira formal, ou seja, em virtude de sua lógica (Gil, 2008).

6 CONCLUSÃO

Com base nos resultados acima apontados, Aguiar (2021) corrobora os resultados acima apresentados destacando que a pessoa jurídica não poderá utilizar o crédito do ICMS nas compensações devidas em outros estados, pois não há previsão legal que o autorize. Segundo Meneses (2021), a interpretação da Suprema Corte traz efeitos na distribuição federativa de arrecadação do ICMS, tendo em vista que, o débito referente à parcela do imposto ao estado de destino não será mais aplicado.

A Constituição Federal (1988), seção VI, prevê a Repartição das Receitas Tributárias. No artigo 158, IV, vigora que os estados recebem 75% da receita do ICMS arrecadado por cada estado, os outros 25% são enviados para os municípios. Sendo assim, a redução da arrecadação do ICMS provocada pela ADC 49 impactará tanto os estados quanto os municípios em termos econômicos e isso implicará no aumento da “guerra fiscal” presente entre os estados.

Em atual decisão, o STF, mediante embargos, modulou os efeitos dessa operação atribuindo aos contribuintes o direito de transferirem os créditos tributários, caso os estados não disciplinem a transferência dos créditos de ICMS entre os estabelecimentos do mesmo titular. Em síntese, o presente estudo ratifica a relevância de os estados apresentarem uma nova sistemática de tributação do ICMS para esse

tipo de operação sob pena de aumentarem a guerra fiscal e de serem impactados pela perda da arrecadação do imposto.

REFERÊNCIAS

AGUIAR, Bruno Henrique Coutinho de. **Os efeitos do julgamento da ADC 49 sobre os créditos da não-cumulatividade do ICMS: direito ao crédito ou estorno?** FGV Direito SP Research Paper Series, São Paulo, p. 1-15, jun. 2021. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=3876647>. Acesso em: 29 abr. 2022.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 7. ed. rev. e atual. São Paulo: Método, 2013. 722 p.

BRASIL. **Lei Complementar Nº 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). Diário Oficial da União, Brasília, DF: Congresso Nacional, 1996.

BRASIL. **Ação Direta de Constitucionalidade nº 49/RN, Ministro Relator Edson Fachin**. Acórdão publicado no Diário de Justiça Eletrônico nº 84, 4 maio 2021.

BRASIL. **Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, Ministra Relatora Cármen Lúcia**. Publicado no Diário de Justiça Eletrônico, 15 mar. 2017.

BRASIL. **Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999**. Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Diário Oficial da União, Brasília, DF: Congresso Nacional, 1999.

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

BRASIL. **Recurso Especial nº 32.203/RJ, Ministro Relator Milton Luiz Pereira**. Publicado no Diário de Justiça, 23 mar. 1995, p. 7138.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. 38 p.

CARVALHO JUNIOR, Pedro Humberto Bruno de. **O sistema tributário dos países da OCDE e as principais recomendações da entidade: fornecendo parâmetros para a reforma tributária no Brasil**. Disponível em: chrome-extension://efaidnbnmnibpcjpcglclefindmkaj/https://portalantigo.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/pubpreliminar/220310_publicacao_preliminar_o_sistema_tributario_dos_paises_da_ocde.pdf. Acesso em: 27 ago. 2023.

CRESWELL, J. W. **Projeto de pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto**. 2. ed. Porto Alegre: Artmed, 2007.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

JOTA. **ADC 49: Fachin propõe que estados regulamentem transferência de créditos de ICMS.** Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/adc-49-fachin-propoe-que-estados-regulamentem-transferencia-de-creditos-de-icms-02052022>. Acesso em: 23 dez. 2022.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática.** 5. ed. São Paulo: Editora Revista Dialética, 2002.

MENESES, César Chinaglia. O entendimento firmado pelo STF na ação declaratória de constitucionalidade nº 49 e os efeitos práticos dessa decisão. **FGV Direito SP Research Paper Series**, São Paulo, p. 1-15, jun. 2021. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=3876655>. Acesso em: 29 abr. 2022.

OLIVEIRA JUNIOR, José Mauro de; CARVALHO, Osvaldo Santos de. **As consequências da ADC 49 para o ICMS: a (in)decisão do “asno de Buridan.”** São Paulo, p. 1217-1246, jun. 2022. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/as-consequencias-da-adc-49-para-o-icms-a-indecisao-do-asno-de-buridan-por-osvaldo-santos-de-carvalho-e-jose-mauro-de-oliveira-junior/>. Acesso em: 27 jul. 2023.

QUINTANILHA, Gabriel Sant'Anna. **Manual de direito tributário:** volume único. 2. ed. Rio de Janeiro: Método, 2022.

SABBAG, Eduardo. **Direito tributário essencial.** 8. ed. Rio de Janeiro: Editora Método, 2021.

SINTAFCE. **A novela da incidência do ICMS na transferência de bens e mercadorias.** Disponível em: <https://www.sintafce.org.br/a-novela-da-incidencia-do-icms-na-transferencia-de-bens-e-mercadorias/>. Acesso em: 23 dez. 2022.

VARSANO, Ricardo et al. **Uma análise da carga tributária do Brasil.** Disponível em: chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/2439/1/td_0583.pdf. Acesso em: 27 ago. 2023.