

# AS CONSEQUÊNCIAS DA ADC 49 PARA O ICMS: A (IN)DECISÃO DO “ASNO DE BURIDAN”

*Oswaldo Santos de Carvalho*<sup>1</sup>

*José Mauro de Oliveira Junior*<sup>2</sup>

---

1. Advogado, Consultor e Parecerista na área tributária. Consultor-Colaborador da Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas (FIPE). Professor do Mestrado em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Professor Conferencista da Especialização em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Professor Convidado da Especialização em Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Professor Convidado em diversos Cursos de Extensão em matéria tributária. Atuou por 30 anos na Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo (SEFAZ/SP), desempenhando diversas funções, dentre elas a de Diretor da Consultoria Tributária e Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas (TIT). Doutor em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Especialista em Direito Empresarial pela Associação Educacional Toledo (AET). Especialista em Administração Financeira e Contábil pela Instituição Toledo de Ensino (ITE). Graduado em Direito pela Instituição Toledo de Ensino (ITE). Graduado em Ciências Contábeis pela Instituição Toledo de Ensino (ITE).

2. Advogado tributarista. Professor Assistente no Mestrado em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Professor Seminarista do Curso de Especialização em Direito Tributário do IBET em Presidente Prudente/SP. Mestre em Direito Tributário na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Especialista em Direito Empresarial com ênfase em Direito Tributário pela PUC/PR. Especialista em Direito Tributário pelo IBET. Graduado em Direito nas Faculdades Integradas Antônio Eufrásio de Toledo, em Presidente Prudente/SP.

**RESUMO:** Compõe a análise do presente trabalho uma contextualização do arcabouço doutrinário e jurisprudencial envolvendo as discussões em torno da (não) incidência do ICMS nas operações envolvendo estabelecimentos de mesmo titular, especialmente, em razão do julgado da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 49. O sistema de débitos e créditos do ICMS foi estruturado para garantir a concretização do princípio da não cumulatividade e, ao mesmo tempo, permitir o controle da transferência desses créditos. Permitiu, também, a operacionalidade da incidência da estrutura de divisão da base de tributação pelas alíquotas interestaduais. O julgamento de inconstitucionalidade da incidência do ICMS nas operações de transferência provocou uma profunda alteração desse modelo, que demandará esforços para ajuste tanto para as Administrações Tributárias quanto para os Contribuintes. É essencial que a regulamentação dessa alteração pelas Administrações Tributárias seja neutra do ponto de vista econômico e com aplicação homogênea em todo território nacional, dada a feição nacional que caracteriza o ICMS e a repercussão da regra constitucional da não cumulatividade que o informa, que de um lado respeite a decisão do STF consolidada na ADC 49 e, de outro, não crie entraves para a operacionalização do ICMS, inclusive nos deslocamentos ou transferência de mercadorias entre os estabelecimentos da mesma empresa nos Estados e DF, ou para fora deles.

**Palavras-chave:** ICMS. Transferência de mercadorias. Estabelecimento de mesmo titular. Créditos e débitos.

## INTRODUÇÃO

Em uma das versões da aporia do Asno, atribuída ao Filósofo Jean Buridan<sup>3</sup> – o que rendeu à anedota o epíteto de “O Asno de Buridan” – constrói-se situação hipotética em que o animal, após extenuante caminhada pelo deserto, se coloca diante de um grande fardo de feno e um cocho d’água, dele equidistantes, fazendo pressupor que sempre escolheria a opção que estivesse mais próxima (opção racional), ou aguardaria outros elementos que o fizessem optar pela melhor alternativa, e sua indecisão o teria levado à morte. Não à toa, a sabedoria popular haver cunhado o conhecido adágio: “*A pensar morreu o burro*”.

Longe, contudo, de menoscabar a capacidade de raciocínio do animal, mas pretendendo estabelecer um paradoxo, no

---

3. ABBAGNANO, Nicola. Dicionário de Filosofia. Vários tradutores. Revisão técnica de Alfredo Bosi e Ivone Castilho Bennedetti. 7ª edição. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 83.

sentido de que não haveria racionalidade entre optar entre a água e o feno, pois a escolha de um implicaria sua morte pela ausência do outro, sua opção (racional) seria tomar uma decisão irracional de se deixar morrer.

A partir da alegoria proposta, cabe aqui um paralelo com a situação em que se encontram os contribuintes após decisão do Supremo Tribunal Federal que, ao julgar a Ação Direta de Constitucionalidade nº 49, que fixou a tese da não incidência de ICMS em transferências realizadas entre estabelecimentos de mesmo contribuinte.

Esses mesmos contribuintes que realizam operações de transferência de mercadorias interestaduais, se colocam na difícil decisão de cumprir a decisão do Egrégio Sodalício e sujeitarem-se à possíveis autuações de glosa de créditos sob fundamento na obrigatoriedade de estorno, por parte dos Estados de origem, nos termos do art. 155, § 2º, inciso II, “b”, da Constituição Federal; ou deixar de destacar o imposto e assistir os Estados destinatários a não reconhecerem as operações de transferência como tributadas e promoverem a tributação das operações subsequentes nas alíquotas internas à sua integralidade.

Diante desse cenário, qual decisão seria a mais racional? Como resolver o paradoxo sem ter que recorrer a irracionalidades? Não decidir, seria uma opção?

O objetivo do presente ensaio é lançar breves reflexões sobre o tema, em especial sobre o enfoque nas operações interestaduais e, quiçá, oferecer maiores elementos para que os contribuintes possam antever os próximos capítulos dessa extenuante caminhada de indefinições, bem como oferecer uma análise acerca das opções possíveis em busca de soluções entre as alternativas propostas.

## **1. A CAMINHADA NO DESERTO**

Ao se analisar todo o histórico envolvendo as discussões havidas na doutrina e na jurisprudência acerca da incidência

do ICMS sobre mera movimentação física de mercadorias remonta, pelo menos, 40 anos. E muito embora haja um extenso repertório jurisprudencial – com raras exceções<sup>4</sup> – não havia, até o momento, uma posição definitiva do STF, em controle concentrado, que para além de analisar a questão de mera circulação física de mercadoria, também tocasse na questão da “autonomia dos estabelecimentos”.

A proposta da presente análise é colocar em perspectiva não só a decisão da ADC 49 e seus possíveis efeitos, mas fazê-lo de forma contextualizada, em especial, porque não há “não há nada de novo debaixo do sol”<sup>5</sup> na questão posta como pano de fundo<sup>6</sup>.

A problemática envolve todas as transferências de mercadorias, sejam elas internas (dentro de uma mesma unidade federal), sejam elas interestaduais. Contudo, em relação às primeiras, como o sujeito ativo da relação jurídica tributária é o mesmo, as soluções parecem ser, relativamente, mais fáceis de se visualizar, até por que alguns Estados já adotam a sistemática de apuração centralizada para um dos estabelecimentos. De outra ponta, é nas operações interestaduais que a questão revela seus contornos mais complexos, o que se ocupará de forma mais detida no presente ensaio.

De fato, o que havia era uma relação de conveniência em que os fiscos, por meio da sistemática de débitos e créditos nas operações em transferências, encontraram uma “fórmula” para garantir praticabilidade fiscal; fazia sentido para alguns contribuintes, na medida em que o destaque do imposto nas saídas em transferência promovia um equilíbrio nas operações

---

4. TJPR. 1ª C.Cível. ACR 124078-2. Rel.: Dese. José Ulysses Silveira Lopes – Unânime. J. 03.06.2003; TJBA. 5ª Câm. Cível. AC. 0301392-88.2017.8.05.0001. Rel. Márcia Borges Faria, j. 26/01/2021, p. 29/01/2021.

5. Eclesiastes 1:9

6. O leitor notará uma propositada utilização de referências que remontam a origem do ICM justamente com o fito de demonstrar que não há novidade na discussão que ora se apresenta.

justificando, inclusive, a manutenção de incentivos fiscais e, para aquelas operações que eventual destaque não se encaixava dentro dos requisitos da operacionalidade empresarial e praticabilidade fiscal, o Poder Judiciário acabava por afastar a incidência do imposto e, em raras exceções, a confirmava.

Assim como na figura alegórica do asno, na aporia de Jean Buridan, os contribuintes já extenuados ante toda complexidade tributária a permear a caminhada no exercício de suas atividades, encontram-se agora diante de um dilema ao determinar se devem continuar a promover o destaque do ICMS nas operações e “descumprirem” a decisão do Supremo Tribunal Federal; ou se ao cumpri-la, deixam de destacar o imposto e se sujeitam à interpretação dos Estados.

## 1.1 Não cumulatividade – sistemática de créditos

Não perfaz objeto de o presente estudo promover uma análise aprofundada sobre toda a discussão envolvendo meras circulações físicas no âmbito do ICMS, nem muito menos esgotar a complexa sistemática do princípio da não-cumulatividade no âmbito do ICMS, a figurar como verdadeiro limite objetivo ao legislador infra constitucional<sup>7</sup>. Entretanto, para uma melhor apreensão da casuística envolvida, cabe aqui promover uma breve sistematização das operações envolvendo transferência ou simples deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo contribuinte, com enfoque para operações interestaduais.

---

7. Concluímos que a temática da não-cumulatividade integra o corpo de regras que dão sentido e operatividade à existência do imposto de que cuidamos. Nata tem de ver com a norma padrão de incidência, mas compõe, inafastavelmente, a disciplina do estágio arrecadatório. O legislador ordinário, em sinal de respeito à Constituição, deve incluí-la no campo próprio, desenvolvendo a técnica compensatória em cada operação. CARVALHO, Paulo de Barros. *A concessão de isenções, incentivos ou benefícios fiscais no âmbito de ICMS*. In: CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra. *Guerra fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2014, pp. 66-70.

O princípio da não-cumulatividade, para o ICMS, está estruturado nos altiplanos constitucionais no artigo 155, §2º, I e II<sup>8</sup> que estabelece que o imposto será não-cumulativo, ou seja, evitar-se-á sua incidência em cascata de forma que o imposto cobrado, relativamente às operações ou prestações anteriores, será deduzido do valor devido nas operações de circulação de mercadorias (ou prestação de serviços) subsequentes.

Excetuam-se os casos de isenção e não incidência, hipóteses nas quais as operações isentas ou em que não haja incidência não geram respectivos créditos na ocasião de sua entrada, salvo hipóteses de créditos presumidos; e também, nos casos de saídas isentas ou em que não haja incidência do ICMS, há a anulação de crédito nas etapas posteriores.

Sendo o ICMS um tributo de incidência nacional<sup>9</sup>, cuja competência para sua instituição é outorgada aos Estados

---

8. 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;

9. O caráter nacional do ICMS é máxima que sobressai do sistema com grande vigor de juridicidade. Não se aloja na formulação expressa de qualquer dos dispositivos constitucionais tributários, mas está presente nas dobras de inúmeros preceitos, irradiando sua força por toda a extensão da geografia normativa desse imposto. Sua importância é tal que, sem o invocarmos, fica praticamente impossível a compreensão da regra-matriz do ICMS em sua plenitude sintática e em sua projeção semântica. Os conceitos de operação interna, interestadual e de importação; de consumidor final, contribuinte, responsável e substituto tributário; de compensação do imposto, base de cálculo e alíquota, bem como o de isenção e de outros benefícios fiscais, estão diretamente relacionados com diplomas normativos de âmbito nacional, válidos, por mecanismos de integração para todo o território brasileiro. CARVALHO, Paulo de Barros. *A concessão de isenções, incentivos ou benefícios fiscais no âmbito de ICMS*. In: CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra. *Guerra fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2014, pp. 45-46.

Federados, o princípio da não-cumulatividade confere um caráter fundamental ao ICMS ao mesmo tempo garantindo aos contribuintes uma incidência que busque a neutralidade<sup>10</sup>, em realização ao princípio republicano<sup>11</sup>, bem como, confere aos Estados a possibilidade de tributar as operações ocorridas no âmbito de seu limite territorial em reforço ao Pacto Federativo e ao federalismo fiscal<sup>12</sup>.

A situação que se desenhara até então consiste nos contribuintes que, detentores de créditos de ICMS relativos às suas entradas, promoviam transferências de mercadorias para estabelecimentos próprios, localizados em outra unidade da federação, com os devidos destaques dos impostos nas alíquotas interestaduais (4%; 7% e 12%)<sup>13</sup>, imposto este recolhido para a unidade federada de destino. Na operação do estabelecimento recebedor da transferência, o valor recolhido na etapa anterior era escriturado a crédito a ser deduzido das posteriores saídas internas na unidade federada de destino, em que se promovia o destaque do imposto nas alíquotas internas, *v.g.*, 17% ou 18%.

De forma que a “ficção” da autonomia dos estabelecimentos promovia um certo “concerto” entre as partes envolvidas, de forma que se garantia a divisão do produto da arrecadação em que parte do imposto era recolhido em favor da UF de origem e parte para a UF de destino.

Nos infográficos a seguir elaborados pela Firjan<sup>14</sup> é possível evidenciar a operacionalização da sistemática da não

---

10. CARVALHO, Osvaldo Santos de. *Não cumulatividade do ICMS e princípio da neutralidade tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 68.

11. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 31ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 101.

12. MOREIRA, André Mendes. *Modelo de federalismo fiscal brasileiro*. In SCAFF, Fernando Facury. *Federalismo (s) em juízo*. São Paulo, Noeses, 2019, p. 225.

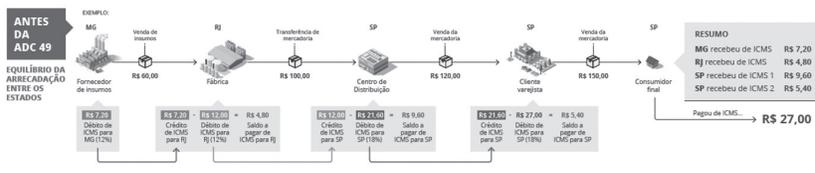
13. Resoluções do Senado nº 22/1989, 95/1989 e 13/2021;

14. Infográfico produzido pela FIRJAN para demonstrar os possíveis efeitos do julgamento da ADC 49.

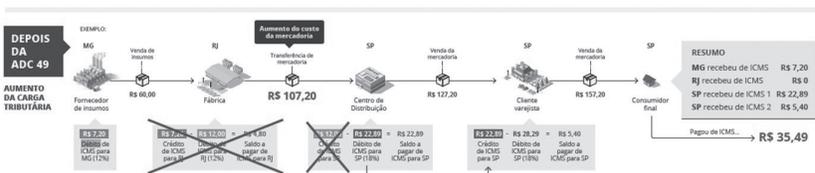
cumulatividade nas operações interestaduais envolvendo estabelecimentos de mesmo titular:

**MODULAÇÃO: EFEITOS PROSPECTIVOS**

Empresas e Estados necessitam de tempo para buscarem a melhor solução que respeite os efeitos da ADC 49 e ao mesmo tempo garanta a não cumulatividade do ICMS em nível nacional



Em contra nota, no mesmo infográfico elaborado pela FIRJAN<sup>15</sup> demonstra-se os impactos para o caso de não se considerar de operações tributadas caso não sejam reconhecidos os créditos nas operações de transferência:



A questão que se coloca é: há hipótese de incidência tributária a justificar a tributação nas operações envolvendo operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo contribuinte? Quais dimensões do princípio da não-cumulatividade devem ser ponderadas nessa solução e como essa regra, de envergadura constitucional, deve servir de orientação na interpretação dos conceitos e definições que estruturam a tipologia do ICMS.

Com efeito, qualquer tentativa de forjar a interpretação de que transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular ensejaria o estorno de créditos e impediria o abatimento dos mesmos nos estados de destino, amesquinharia o conteúdo da posição do Supremo Tribunal Federal, não

15. *Ibidem*.

só na ADC 49, mas em um amplo repertório jurisprudencial daquele Sodalício.

Nessa empreita não se pode perder de mira o núcleo elementar da incidência do ICMS, qual seja, o critério material da hipótese da Regra-matriz de incidência tributária, tal seja, promover operações de circulação de mercadorias, em uma associação com os demais critérios que a partir da determinação de coordenadas de espaço e tempo, que dão as notas de aperfeiçoamento da descrição conotativa do fato jurídico tributário que implica na relação jurídica tributária.

Nos próximos tópicos faz-se uma aproximação dos critérios material, espacial e temporal, analisando-se algumas definições de conceitos de circulação (física e jurídica) e estabelecimento, correlacionando-os<sup>16</sup> a fim de propor um melhor equacionamento às questões submetidas à análise.

## 1.2 Definição do conceito de circulação

A doutrina de há muito se debruça sobre o núcleo da materialidade do ICMS<sup>17</sup> e isso ocorreu mesmo antes com seus antecessores, o I.V.C.<sup>18</sup> e o I.C.M.<sup>19</sup> no sentido de se investigar

---

16. Quando se admite a liberdade do legislador na fixação do critério temporal, importa não perder de vista que este é apenas um dos aspectos da hipótese tributária. Nesse sentido, não significa admitir que o legislador fixe arbitrariamente uma data: deve ela ter razoável conexão com os demais critérios daquela hipótese. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 556.

17. CARRAZZA, Roque Antônio. *O ICM na Constituição*. In *Revista de Direito Tributário*, v. 29/30, ano 8. São Paulo: RT, 1983, p. 162.

18. COSTA, Alcides Jorge. *O ICM na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1979, p. 8.

19. “Para haver, pois, circulação de mercadorias, sobre a qual recai o imposto de que tratamos, faz-se mister que a mercadoria mude de proprietário ou de possuidor [...] Assim, a saída, para ser tributável, deve decorrer de uma dessas operações. Se elas inexistem, a saída já não motivará a obrigação tributária; será juridicamente ineficaz, por falta de pressuposto constitucional.” RAMOS, José Nabantino. *O conceito de circulação*. In *Revista de Direito Público*. v. 2, 1967, p. 38 e 86. Veja-se também mesma concepção em ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. *Núcleo da definição constitucional do ICM – operações, circulação e saída*. In *Revista de Direito Tributário*, v. 25/26, ano 7. São Paulo: RT, 1983, p. 106.

qual a efetiva extensão do conteúdo semântico a ser empregados aos termos dispostos nas Constituições.

Para os recortes necessários à presente análise, é de fundamental importância avaliar o texto constitucional, em cada um de seus termos a conformar a competência tributária dos Estados no âmbito do ICMS, que, atualmente, dispõe: [...] operações relativas à circulação de mercadorias.

Cumprido destacar que o vocábulo circulação, não pode ser interpretado se não substantivada pela locução “operações relativas”<sup>20</sup>, de forma que esta confere um conteúdo semântico específico àquele, na medida que não permite a interpretação de que toda e qualquer “circulação de mercadoria” possa caracterizar o núcleo da hipótese de incidência tributária, como assim já advertia o Prof. José Souto Maior Borges<sup>21</sup>.

Ao analisar a extensão da semântica do termo circulação, Eluiza José Pinto da Costa o adjectiva em quatro “dimensões”, traçando-lhes aproximações e distanciamentos. Destaca que a circulação física<sup>22</sup> revela “pouquíssima importância”<sup>23</sup> por não se revestir de qualquer conteúdo econômico e comercial apto a atrair a incidência jurídica.

---

20. Circulação e mercadorias são - para os efeitos de identificação da materialidade da hipótese de incidência do ICM - meros elementos adjectivos, de qualificação da operação tributada. Nisso, e apenas nisso, se resume o alcance desses termos. Sua função é a de reduzir e limitar a certos e determinados negócios jurídicos (operações) a virtude de desencadear obrigações tributárias do ICM (adjectivo, aqui, se emprega no sentido genialmente postulado por Alfredo Becker). ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. *Núcleo da definição constitucional do ICM – operações, circulação e saída*. Revista de Direito Tributário, v. 25/26, ano 7. São Paulo: RT, 1983, p. 110.

21. Dessa premissa de que o I.C.M. é um imposto sobre operações relativas a circulação de mercadorias e não apenas sobre a circulação de mercadoria, pode-se extrair a conclusão de que há movimentação de mercadorias juridicamente irrelevantes, por não se relacionarem às operações acionadoras do processo circulatório. BORGES, José Souto Maior; *O fato gerador do ICM e os estabelecimentos autônomos*. Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro: Editora FGV, 1971, p. 35.

22. COSTA, Eliud José Pinto da. *ICMS Mercantil*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 106.

23. Destaca o autor que eventual irrelevância de mera movimentação física para fins de incidência do ICMS, não se pode olvidar que determinados deveres instrumentais devem ser observados ante sua ocorrência.

Observa que a circulação econômica<sup>24</sup> consiste na alteração do estágio da mercadoria no ciclo econômico da cadeia produtiva, contudo, a despeito de poder ser considerada como operação de circulação de mercadoria, não se subsume – por si só – à hipótese de incidência tributária, por carecer, nalgumas vezes, de efetiva transferência de titularidade (exemplo do auto consumo); e em outras, que esta transferência pode não ser o núcleo de uma relação comercial (comodato e locação).

Já a circulação comercial<sup>25</sup> seria condição suficiente para que haja circulação jurídica, mas esta pode não se traduzir em circulação comercial (a exemplo da doação), portanto, a incidência do ICMS sobre operações mercantis não se concretiza com mera circulação jurídica<sup>26</sup> e o texto “operações de circulação de mercadorias” somente confere ao legislador infraconstitucional a possibilidade de jurisdicizar fatos que revelem a transferência de propriedade de bens como o núcleo de uma relação jurídica de conteúdo patrimonial em que um dos sujeitos atue como empresário. É o que sintetiza Roque Antônio Carrazza:

Logo, fato que não configure *operação mercantil*, isto é, que não implique mudança da propriedade de mercadorias, não pode ensejar a tributação por meio de ICMS. Qualquer lei – complementar ou ordinária – que disponha de modo diverso deve ser afastada, por inconstitucional.<sup>27</sup>

Não obstante haja na doutrina entendimentos diversos<sup>28</sup>, majoritariamente<sup>29</sup> têm se entendido que para fins de

---

24. *Ibidem*, p. 107.

25. *Ibidem*, p. 108.

26. *Ibidem*, p. 109.

27. CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 11ª ED. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 58.

28. MORAES, Bernardo Ribeiro de. *O fato gerador do ICM. Caderno de pesquisas tributárias*. São Paulo: Resenha tributária, 1978, p. 79; veja também MACHADO, Hugo de Brito. *Aspectos fundamentais do ICMS*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 1999, p. 27.

29. MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 12. ed. São Paulo: Dialética, 2012, pp. 13-15; ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. *Núcleo da definição constitucional do ICM – operações, circulação e saída*. Revista de Direito Tributário, v.

incidência do ICMS a mera circulação física de mercadoria não pode ser colhida como condição suficiente para configurar fato impicante da relação jurídico-tributária do imposto, o que há várias décadas vem decidindo o STF<sup>30</sup>.

### 1.3 A ficção da autonomia dos estabelecimentos

Nas palavras do Professor Paulo de Barros Carvalho<sup>31</sup> a Regra-matriz de incidência tributária contém em sua hipótese a descrição de um fato de possível ocorrência cujo núcleo da materialidade (critério material) deve ser identificado com coordenadas de espaço (critério espacial) e tempo (critério temporal).

No âmbito do ICMS a Lei Complementar 87/1996, dentre outras hipóteses, fixou como critério temporal do imposto a saída da mercadoria do estabelecimento comercial, industrial ou produtor, conforme destaca Roque Antônio Carrazza<sup>32</sup>. Veja-se que aqui o elemento “estabelecimento” é indispensável para a caracterização do fato jurídico tributário.

---

25/26, ano 7. São Paulo: RT, 1983, p. 106; BORGES, José Souto Maior. *O fato gerador do ICM e os estabelecimentos autônomos*. Revista de Direito Administrativo, v. 103. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1971, pp. 33-34; DERZI, Misabel Abreu Machado. Nota de atualização. In: BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008, pp. 374-380; CARVALHO, Paulo de Barros. *Hipótese de incidência e base de cálculo do ICM*. Revista de Direito Tributário, n. 5, ano 2. São Paulo: RT, 1978, pp. 83-100; CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 47.

30. ICM. Para sua incidência não basta o simples deslocamento físico da mercadoria do estabelecimento comercial, industrial ou produtor. Faz-se mister que a saída importe num negócio jurídico ou operação econômica. Embargos conhecidos e recebidos. STF RE 75026 EDv, Relator(a): Xavier de Albuquerque, Tribunal Pleno, julgado em 11/12/1974, DJ 05-12-1975 PP-09162 EMENT VOL-01008-01 PP-00161.

31. O critério material – descrição objetivado fato – que é o próprio núcleo da hipótese; o critério espacial – condições de lugar onde poderá acontecer o evento; e o critério temporal – marcos de tempo que nos permitirão saber em que momento se considera ocorrido o fato. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 7ª ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 633.

32. A saída da mercadoria do estabelecimento comercial, industrial ou produtor não é a hipótese de incidência do ICMS, como pretendem alguns, mas, apenas seu aspecto temporal. É apenas o átimo em que a lei considera ocorrida a hipótese de incidência do ICMS. CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. 11ª ED. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 47.

Eis aqui o ponto nodal qual a interpretação possível dos arts. 11, §3º, II e 12, I da Lei Complementar 87/1996 ao dispor:

Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

§ 3º Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte:

II - é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular;

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento: I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular?

Sendo os conceitos de empresa e estabelecimento dados pelo direito privado<sup>33</sup>, em que medida as normas de direito tributário poderiam instituir ficção ao ponto de conferir autonomia aos estabelecimentos de um mesmo titular? É bem verdade que o direito cria suas próprias realidades, contudo, não se pode olvidar que a unidade da entidade empresarial enquanto ente autônomo, não pode ser alterado pela legislação tributária<sup>34</sup> sob pena de malferir a materialidade do tributo delineada no texto constitucional.<sup>35</sup>

---

33. Os conceitos de empresa e estabelecimento são absolutamente inconfundíveis. De outro lado, pelo fato de que a personalidade jurídica (embora haja vasta discussão doutrinária nesse aspecto) pode ser considerada como uma concessão legal, não constando no art. 44 do Código Civil (ou do art. 16 do Código Civil de 1916) o estabelecimento como ente dotado de personalidade jurídica.

Assim, no âmbito do direito brasileiro o estabelecimento não se enquadra na categoria de sujeito, mas sim na de objeto de direito. E tal orientação não destoa das premissas do direito italiano sobre a matéria, conforme se pode concluir das afirmações de Túlio Ascarelli. TOKARS, Fábio. *Estabelecimento empresarial*. São Paulo: Ltr, 2006, pp. 20-21.

34. Art. 110. *A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.*

35. A remessa de mercadoria de um estabelecimento industrial para estabelecimento comercial de uma só empresa configura simples transporte. Nessa simples

## 2. APRESENTAÇÃO DO(S) DILEMA(S)

Assim como na aporia de Jean Buridan, o caminho percorrido pelos contribuintes até se depararem com os dilemas criados pelo julgamento da ADC 49, foi extenso e marcado por inúmeros contingentes a estabelecer as premissas de análise de toda a discussão.

Ao partir-se da premissa que não há alterações substanciais, do ponto de vista jurídico, sob uma análise jurisprudencial e dogmática, acerca da impossibilidade de tributação – pelo ICMS – das transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo contribuinte, caberá perquirir quais os efeitos do julgamento pelo STF em controle concentrado por meio da ADC 49.

Cumprido adiantar que a sistemática de débitos e créditos do ICMS foi estruturada para garantir a concretização do princípio da não cumulatividade e, ao mesmo tempo, permitir o controle da transferência desses créditos. Permitiu, também, a operacionalidade da incidência da estrutura de divisão da base de tributação pelas alíquotas interestaduais.

O julgamento de inconstitucionalidade da incidência do ICMS nas operações de transferência provocou uma profunda alteração desse modelo, que demandará esforços para ajuste tanto para as Administrações Tributárias quanto para os Contribuintes. Mostra-se peremptório que essa alteração seja neutra do ponto de vista econômico.

---

movimentação física da mercadoria não se dá a preexistência de uma operação relativa a circulação de mercadorias. É, pois, em princípio, intributável. 14 Logo, não cabe o argumento *a contrário*, dada a incompatibilidade em que implicaria a sua aplicação indiscriminada com normas que hierarquicamente lhe são supra-ordenadas no direito brasileiro. Havendo saída sem antecedente operação de circulação, não cabe a exigência do I.C.M. BORGES, José Souto Maior. *O fato gerador do ICM e os estabelecimentos autônomos*. Revista de Direito Administrativo, v. 103. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1971, p. 42.

## 2.1 O repertório dogmático e jurisprudencial

Mesmo antes da Lei Complementar 87/1996, na vigência do Decreto 406/1968<sup>36</sup>, a prática envolvendo o deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo contribuinte era tratada pelas legislações estaduais<sup>37</sup> como circulação eficaz para incidência do ICMS<sup>38</sup>, o que se manteve após a Constituição de 1988<sup>39</sup> encontrando coro em parte da doutrina, como se pode identificar na posição do Prof. José Roberto Rosa:

Em nosso entendimento, a Lei Complementar é competente, e fundamentada pela CF/88, para definir o fato gerador dos tributos, não havendo razão para buscar definições na doutrina. Principalmente, porque o tributo incide sobre “circulação de mercadorias” e, não mais, somente sobre vendas. Aliás, defendemos que a incidência nas transferências é benéfica ao próprio contribuinte. Eis que, ao se debitar na saída de um estabelecimento e se creditar na entrada da filial destinatária da transferência, haverá a neutralidade econômica, enquanto se considerarmos as transferências como não tributadas, deverá haver o estorno do crédito, conforme exigência da própria CF/88 (art 155, §2º, I), o que iria onerar a empresa e ocasionar cumulatividade.<sup>40</sup>

---

36. Art 1º O imposto sôbre operações relativas à circulação de mercadorias tem como fato gerador:

I - a saída de mercadorias de estabelecimento comercial, industrial ou produtor; [...] Art. 6º Contribuinte do imposto é o comerciante, industrial ou produtor que promove a saída da mercadoria, o que a importa do exterior ou o que arremata em leilão ou adquire, em concorrência promovida pelo Poder Público, mercadoria importada e aprendida. [...]

§ 2º Os Estados poderão considerar como contribuinte autônomo cada estabelecimento comercial, industrial ou produtor, permanente ou temporário do contribuinte, inclusive veículos utilizados por êste no comércio ambulante.

37. Tal medida foi adotada por todas as unidades da federação, pois se revelava vantajosa sob o prisma arrecadatatório. Afinal, se uma das unidades de determinada empresa apurasse créditos a compensar no mês, não poderia compensá-lo com os débitos de outros estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, majorando os ingressos no caixa estatal. MOREIRA, André Mendes. *A Não cumulatividade dos tributos*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2020, pp. 332-333.

38. Vide Lei estadual paulista 9590/1966

39. Vide Convênio 66/88 e Lei estadual paulista nº 6.374/1989.

40. ROSA, José Roberto. *Curso de ICMS: com o Professor José Roberto Rosa*. Itu: Ottoni Editora, 2008, pp. 31-32.

A posição de Ives Gandra da Silva Martins, Fátima Fernandes R. Souza<sup>41</sup> e, também de Roque Antônio Carrazza<sup>42</sup>, acompanhando Geraldo Ataliba e Cléber Giardino<sup>43</sup>, mesmo considerando não configurar hipótese de incidência do ICMS a mera circulação física havida entre matriz e filial, por exemplo, admitem exceção à regra, para as operações envolvendo estabelecimentos localizados em unidades federadas diversas. Posição esta que encontrava parco escoro nos tribunais superiores<sup>44</sup>.

De outra banda, contudo, parte da doutrina brasileira se manifesta contra a incidência em tais operações, mesmo em operações com estados distintos, como é o caso de José Eduardo Soares de Melo<sup>45</sup>, Francisco Sávio Fernandes Mileo Filho<sup>46</sup>.

Em breve síntese, a doutrina majoritária afasta qualquer possibilidade de se entender o mero deslocamento físico entre estabelecimentos de mesmo titular como “operação de circulação de mercadoria” para fins de incidência tributária, entretanto, como exceção à regra geral, admitia sua possibilidade,

---

41. MARTINS, Ives Gandra da Silva; SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. ICMS. *Transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa situados em diferentes unidades da Federação. Fato gerador do imposto. Autonomia dos estabelecimentos. Base de cálculo. Lei Complementar nº 87/1996, art. 13, parágrafo 4º, I. Conceito de valor da entrada mais recente. Necessidade de serem agregados. Aspectos peculiares da operação interestadual. Prestação de serviço de transporte interestadual. Imposto pago pelo estabelecimento remetente. Transferência do ICMS incidente para aproveitamento no estado de destino.* In Revista Dialética de Direito Tributário, n. 219. São Paulo: Dialética, 2013, p. 133.

42. Logo – e também porque o *princípio federativo* e o *princípio da autonomia distrital* inadmitem que Estados e Distrito Federal se locupletem unas às custas dos outros – concordamos que tais estabelecimentos sejam considerados autônomos, pelo menos para fins de tributação por meio do ICMS. CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. 11ª ED. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 58.

43. ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. *Núcleo da definição constitucional do ICM – operações, circulação e saída.* Revista de Direito Tributário, v. 25/26, ano 7. São Paulo: RT, 1983, p. 109.

44. STJ. REsp n. 1.109.298, Rel. Min. Castro Meira, 2ª Turma, julgado em 26.04.2011.

45. MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 12. ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 31.

46. MILEO FILHO, Francisco Sávio Fernandes. *O ICMS e as transferências de mercadorias envolvendo estabelecimentos do mesmo contribuinte.* In Revista de Direito Tributário Atual nº 37, 2017. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/revista-direito-tributario-atual/>. Acesso em 15/11/2021.

nas operações interestaduais, em razão da operacionalidade da sistemática da não-cumulatividade.

Ocorre que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça há quase 30 (trinta) anos já se posicionava em sentido contrário<sup>47</sup>, o que ensejou a edição do enunciado n<sup>o</sup> 166<sup>48</sup> da Súmula da corte: “*Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte*”. Mesmo que o referido entendimento sumular, remonte período anterior à edição da Lei Complementar 87/1996, o mesmo posicionamento se confirmava e, mais recentemente<sup>49</sup>, no Tema Repetitivo n<sup>o</sup> 259 por ocasião do julgamento do Recurso Especial n<sup>o</sup> 1.125.133<sup>50</sup>. Na mesma esteira de raciocínio o Supremo Tribunal Federal seguidamente vem observando o mesmo entendimento desde a década de 1970<sup>51</sup> e com entendimento consolidado em ambas as turmas do Tribunal<sup>52</sup>.

---

47. STJ. REsp 37842 SP, Rel. Ministro JOSE DE JESUS FILHO, SEGUNDA TURMA, julgado em 24/11/1993, DJ 13/12/1993, p. 2744; STJ. REsp 9933 SP, Rel. Ministro ANTÔNIO DE PÁDUA RIBEIRO, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/10/1992, DJ 26/10/1992, p. 19028; STJ. AgRg no Ag 1068651/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/03/2009

48. STJ. SÚMULA 166, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/08/1996, DJ 23/08/1996, p. 29382.

49. STJ. AgRg no Ag 1068651/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/03/2009; STJ. AgRg nos EDcl no REsp 1127106/RJ, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/05/2010, DJe 17/05/2010.

50. STJ. REsp 1125133/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/08/2010, DJe 10/09/2010.

51. STF. RE 72091, Relator(a): BILAC PINTO, Segunda Turma, julgado em 02/06/1972, DJ 29-06-1972 PP-04247 EMENT VOL-00879-02 PP-00733; STF. RE 74852, Relator(a): OSWALDO TRIGUEIRO, Primeira Turma, julgado em 20/10/1972, DJ 10-11-1972 PP-07732 EMENT VOL-00892-03 PP-00618; STF. RE 75026 EDv, Relator(a): XAVIER DE ALBUQUERQUE, Tribunal Pleno, julgado em 11/12/1974, DJ 05-12-1975 PP-09162 EMENT VOL-01008-01 PP-00161; STF. RE 75026, Relator(a): DJACI FALCAO, Primeira Turma, julgado em 05/10/1973, DJ 22-03-1974 PP-01632 EMENT VOL-00940-02 PP-00384; STJ. RE 93523, Relator(a): CORDEIRO GUERRA, Segunda Turma, julgado em 24/08/1982, DJ 24-09-1982 PP-09444 EMENT VOL-01268-01 PP-00334 RTJ VOL-00105-01 PP-00164;

52. STF. AI 481584 AgR, Relator(a): CÁRMEN LÚCIA, Primeira Turma, julgado em 30/06/2009, DJe-157 DIVULG 20-08-2009 PUBLIC 21-08-2009 EMENT VOL-02370-07 PP-01379 RT v. 98, n. 889, 2009, p. 183-185; STF. AI 618947 AgR, Relator(a): CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 02/03/2010, DJe-055 DIVULG 25-03-2010

Em sede de repercussão geral, entendendo que o tema ultrapassaria o interesse subjetivo das partes, dos pontos de vista social, econômico e jurídico, foi afetado o ARE 1.255.885, sob o tema nº 1.099 em que se decidiu que “*não incide ICMS no deslocamento de bens de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte localizados em estados distintos.*”<sup>53</sup> No caso em análise, contribuinte havia sido autuado, pelo Estado de Mato Grosso do Sul por promover transferência interestadual de bovinos entre suas propriedades, uma localizada naquele estado, e outra localizada no Estado de São Paulo, sem que tenha havido transmissão de propriedade.

Mesmo diante de firmes posições tanto do STJ – já em sede de recursos repetitivos – quanto do STF, inclusive com afetação de repercussão geral do caso concreto, não havia até então pronunciamento do Supremo em sede de controle concentrado. De toda forma, as cortes estaduais já estavam se posicionando de forma a aplicar os precedentes dos temas 259 do STJ e 1099 do STF<sup>54</sup>, inclusive antecipando parte da problemática que seria avivada no contexto do julgamento da ADC 49.

---

PUBLIC 26-03-2010 EMENT VOL-02395-07 PP-01589; STF. ARE 756636 AgR, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, julgado em 29/04/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-104 DIVULG 29-05-2014 PUBLIC 30-05-2014; STF RE 267599 AgR, Relator(a): ELLEN GRACIE, Segunda Turma, julgado em 24/11/2009, DJe-232 DIVULG 10-12-2009 PUBLIC 11-12-2009 EMENT VOL-02386-03 PP-00558 RB v. 22, n. 555, 2010, p. 39-40; STF RE 628267 AgR, Relator(a): ROSA WEBER, Primeira Turma, julgado em 05/11/2013, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-229 DIVULG 20-11-2013 PUBLIC 21-11-2013; STF. AI 271528-AgR, rel. min. Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, DJ de 07.12.2006; STF. AI 682680-AgR, rel. min. Eros Grau, Segunda Turma, DJe de 06.06.2008; STF. 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; 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

53. STF. ARE 1255885 RG, Relator(a): MINISTRO PRESIDENTE, Tribunal Pleno, julgado em 14/08/2020, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-228 DIVULG 14-09-2020 PUBLIC 15-09-2020.

54. APELAÇÃO E REEXAME NECESSÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA. ICMS. CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. Pretensão ao reconhecimento do direito a não incidência do ICMS em operações de simples transferência física de produtos entre estabelecimentos do mesmo

Foi então que, ao julgar improcedente a Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 49, em que se buscava o reconhecimento da constitucionalidade das disposições dos arts. 11, §3º, II, e 12, I da Lei Complementar 87/96, em virtude do efeito dúplice no controle concentrado, declarou-se a inconstitucionalidade dos referidos dispositivos por entender, em suma, que o simples deslocamento de mercadorias de um estabelecimento para outro, de mesmo titular, não constitui hipótese de incidência do ICMS.

Ocorre que, após o julgamento da ADC 49 e seus consecutórios efeitos *erga omnes* e *ex tunc*, instaurou-se verdadeira celeuma jurídica, haja vista que com o reconhecimento da inconstitucionalidade dos dispositivos da Lei Complementar adviriam uma série de questionamentos no que tocam, *v. g.*, manutenção dos créditos na origem; o reconhecimento do imposto nos Estados de destino; questões afetas a benefícios fiscais já concedidos; gerando um completo estado de indefinições tanto por parte dos contribuintes, quanto por parte das administrações fazendárias.

---

contribuinte, bem como ao direito de manter os créditos relativos às entradas, em quaisquer dos seus estabelecimentos paulistas, dos bens objeto de transferências internas e interestaduais subsequentes. CABIMENTO DAS PRETENSÕES. A mera circulação física de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, estadual ou interestadual, não configura fato gerador do ICMS. É necessária a circulação jurídica da mercadoria, que se caracteriza pela transferência do domínio, para a ocorrência do fato gerador do ICMS, situação não verificada no presente caso. Entendimento pacífico no C. STJ (Súmula 166 e Tema 259) e no STF (tema 1099). Precedentes desta C. Câmara e desta C. Corte. O ICMS é 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 operações anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal. O creditamento somente será obstado nas limitações constitucionais referentes aos casos de isenção ou não tributação, pois apenas nessas situações não há, de fato, imposto devido. Se o imposto incidiu na operação anterior, deve ser autorizado o creditamento na etapa subsequente. Inteligência do art. 155, §2º, II, da CF). R. sentença de procedência mantida. Honorários. Majoração em grau recursal, nos termos do art. 85, §11, do CPC/2015. REEXAME NECESSÁRIO E RECURSO DE APELAÇÃO DA FESP DESPROVIDOS. TJSP; Apelação Cível 1030337-92.2020.8.26.0053; Relator (a): Flora Maria Nesi Tossi Silva; Órgão Julgador: 13ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 15ª Vara da Fazenda Pública; Data do Julgamento: 29/03/2021; Data de Registro: 29/03/2021.

## 2.2 O julgamento da ADC 49 e os embargos de declaração

Num breve esboço histórico, a ADC 49 foi ajuizada em 2017 pelo Governador do Estado do Rio Grande do Norte<sup>55</sup> e trazia, em suas razões, uma ideia de concerto entre contribuintes e administrações fazendárias e que haveria, por parte do Poder Judiciário “decisões oscilantes”, o que vinha gerando um quadro de incertezas aos contribuintes e às administrações tributárias, pugnando pelo reconhecimento da constitucionalidade dos artigos 11, § 3º, II; 12, I no trecho “*ainda que para outro estabelecimento de mesmo titular*”; e 13, §4º da Lei Complementar nº 87/1996.

Coube à relatoria do Ministro Edson Fachin que, em sessão virtual realizada nos dias 16/04/2021 a 19/04/2021, foi julgada improcedente a ação, em votação unânime, reconhecendo a inconstitucionalidade dos referidos dispositivos e deixando claro tratar-se de situação já sedimentada no âmbito do poder judiciário, inclusive sendo a posição reiteradamente defendida no Supremo Tribunal Federal, há décadas. Deixa incólume de dúvidas que “*o mero deslocamento entre estabelecimentos do mesmo titular, na mesma unidade ou em unidades diferentes, não é fato gerador de ICMS*”<sup>56</sup>.

Ocorre que, longe de trazer uma situação definitiva para o cenário jurídico, a decisão proferida na ADC 49 não se manifestou acerca da modulação de seus efeitos, abrindo uma miríade de possibilidades<sup>57</sup>, e também não se manifestou acerca da manutenção ou não dos créditos, de forma expressa, e não

---

55. <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5257024>

56. STF ADC 49, Relator(a): EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 19/04/2021, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-084 DIVULG 03-05-2021 PUBLIC 04-05-2021

57. Se a decisão retroagiria, aplicando retroativamente às operações anteriores? Ou eventual modulação de efeitos teria qual termo inicial; início de julgamento; publicação da ata; acórdão; trânsito em julgado; sobre ações em julgamento; ou ainda, caso houvesse embargos de declaração modulação de efeitos com projeção de condições futuras.

ficou clara a sistemática da declaração de inconstitucionalidade, se com ou sem redução de texto.

Foram aviados embargos de declaração pelo Estado do Rio Grande do Norte colacionando que: o julgamento esvaziaria o conteúdo das operações interestaduais; haveria grande perda de arrecadação dos Estados e provocaria um desequilíbrio na distribuição federativa da arrecadação do ICMS; ficaria vedado o aproveitamento aos créditos dos contribuintes; que os estados de origem estariam autorizados a exigir o estorno dos créditos; os estados de destino também estariam autorizados a exigir o ICMS integral nas operações de saída interna; que a decisão traria impactos nos incentivos fiscais, modalidade de créditos presumidos sob a alegação de que os Estados de origem poderiam simplesmente não aplicar o crédito presumido e os Estados de destino não aceitariam benefícios fiscais concedidos por outra unidade federada; e, por fim, questões relativas à compatibilização de obrigações acessórias, pugnando por uma necessária uniformização no tratamento, pelos Estados, diante da “*profunda modificação da sistemática tributária então vigente*”. Ainda em sede de embargos de declaração, ventilou-se pedido de efeito suspensivo, bem como que, na modulação dos efeitos, fosse atribuída eficácia prospectiva para que a pronúncia de nulidade se desse a partir do exercício financeiro subsequente à conclusão do julgamento.

Cumpram destacar que até a entrega do presente ensaio foram proferidos apenas o voto do Relator nos Embargos de Declaração, Ministro Edson Fachin, tendo sido acompanhado pela Ministra Cármen Lúcia e pelo Ministro Alexandre de Moraes, e, em voto-vista, o Ministro Roberto Barroso.

O Ministro Edson Fachin afasta qualquer ideia de omissão na medida que a transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte é irrelevante para fins de ICMS, não implicando em qualquer efeito em relação aos créditos, não havendo que se falar em estorno. No ponto que toca eventual declaração de inconstitucionalidade sobre a “ficção” da autonomia dos estabelecimentos, frisou que os efeitos da declaração se circunscrevem aos efeitos de

cobrança, não repercutindo nos deveres instrumentais; já em relação à modulação dos efeitos, sob o fundamento de evitar um cenário de macrolitigância e por evidenciar “*excepcional interesse social de pacificação*”, modulou os efeitos projetando-os para o próximo exercício financeiro.

Por ocasião do voto-vista, o Ministro Roberto Barroso apresenta importantes ressalvas em relação à eficácia prospectiva destacando a necessidade de preservação das situações relativas a processos administrativos e judiciais pendentes de conclusão até publicação da ata de julgamento da decisão de mérito, e que a declaração de inconstitucionalidade se dê sem redução de texto. De outra banda, segundo entendimento do Ministro, a declaração de inconstitucionalidade “*geraria um vácuo normativo*” na medida em que inexistiria no ordenamento regras que disponham sobre a transferência de créditos entre tais estabelecimentos, de forma que o Supremo, além de conferir prazo para que os Estados adaptem sua legislação para permitir a transferência de créditos, garante aos contribuintes o direito de transferir referidos créditos<sup>58</sup>.

Inobstante o julgamento da ADC e os votos proferidos até o momento ainda remanescem dúvidas acerca de como deverão proceder as Fazendas Estaduais, quais serão os instrumentos legislativos a serem utilizados e, nesse ínterim, qual a postura a ser adotada pelos contribuintes.

### **2.3 Os efeitos da decisão da ADC 49: o feno, a água ou a morte?**

O julgamento da ADC 49, nem mesmo a sinalização das soluções apresentadas nos votos lançados até o momento nos

---

58. Modulação dos efeitos do acórdão de mérito proferido nesta ação, para que tenha eficácia a partir do início do exercício financeiro de 2022, estando ressalvados os processos administrativos e judiciais pendentes de conclusão até a data de publicação da ata de julgamento da decisão de mérito. Exaurido o prazo sem que os Estados disciplinem a transferência de créditos de ICMS entre estabelecimentos de mesmo titular, os sujeitos passivos têm o direito de transferir tais créditos. STF. ADC 49. Rel. Min. Edson Fachin. Voto-vista Roberto Barroso. Julgamento 08/10/2021, Julgamento interrompido a pedido de vista do Min. Dias Toffoli.

Embargos de Declaração, põe termo às indefinições havidas, em verdade, com a quebra do paradigma da sistemática de créditos e débitos nas operações interestaduais de transferência, os contribuintes agora se colocarão diante de novos dilemas a depender de situações concretas a serem analisadas caso a caso.

Tome-se, por exemplo, empresas que têm muitas operações internas com incidência do imposto e poucas transferências interestaduais, estas tendem a “realizar” o crédito internamente; em contraponto, empresas que têm grande volume de transferências, tenderiam a acumular créditos com “difícil” vazão, especialmente, por não poderem se aproveitar das hipóteses de utilização de “créditos acumulados”.

Diante do impacto prenunciado da ADC 49 e já divisado nos votos dos Ministros Edson Fachin e Roberto Barroso, os impactos nos benefícios fiscais justificaria a necessidade de sua revisão? Como ficariam os acertos sistêmicos produtos da Lei Complementar nº 160/2017?

Qual o impacto da decisão no que diz respeito a operações acobertadas por diferimento em operações internas e de importação?

Hoje, qual a posição dos Estados em relação aos efeitos da ADC 49?

Mesmo considerando os efeitos prospectivos da pronúncia de inconstitucionalidade, o que esperar em termos normativos? Será necessária alteração na Lei Complementar 87/1996? Haverá a inconstitucionalidade por arrastamento de leis estaduais ou os Estados deverão promover a adequação de suas leis internas? Qual o papel pode ser desempenhado pelo CONFAZ e os limites para instituição de Convênios?

Haveria a possibilidade de se instituir um regime especial optativo aos contribuintes a permitir o destaque do imposto nas operações de transferências interestaduais, garantindo a operacionalidade do fluxo de créditos?

Até que ponto os contribuintes devem aguardar um posicionamento oficial das fazendas, ou mesmo o trânsito em

julgado da ADC 49 para bem situarem suas operações e planejamentos empresariais? E quais os limites para planejamentos que não esbarrem restrições legais?

Não cabe aqui, nesse breve espaço, encontrar todas as respostas aos questionamentos advindos do julgamento da ADC 49, nem mesmo esgotar as hipóteses da problemática envolvida nesse complexo estado de coisas, mas trazer alguns elementos concretos do que poderia vir a ser um início para os próximos passos.

Como já citado em linhas pretéritas, as cortes estaduais já estão proferindo decisões à luz do reconhecimento de que tais operações configuram mero deslocamento de mercadorias, como é o caso do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo ao afastar a incidência do ICMS nas operações autorizando a manutenção do crédito<sup>59</sup>.

Também no Estado de São Paulo, diante de provocação de contribuinte, o órgão de Consultoria Tributária tem se manifestado no sentido de que enquanto não passar em julgado decisão final dos embargos de declaração na ADC 49, permanecerão válidas as disposições da Lei Complementar 87/1996 e da Lei Estadual 6.374/1989 e dos decretos infralegais<sup>60</sup>.

---

59. É certo, contudo, que, no caso concreto, a transferência das mercadorias entre os estabelecimentos da própria empresa autora é etapa intermediária e não caracteriza operação de circulação jurídica de mercadorias, mas sim sua mera circulação física, de modo que se caracteriza como operação que não gera incidência de ICMS. Se o imposto incidiu na operação anterior, deve ser autorizado o creditamento na etapa subsequente.

Assim, impõe-se o reconhecimento do direito da empresa autora de manter em sua escrita fiscal os créditos relativos às entradas, nos seus estabelecimentos paulistas, dos bens que são objeto de transferências internas e interestaduais subsequentes, em respeito ao artigo 155, § 2º, incisos I e II, da Constituição Federal/1988. TJSP; Apelação Cível 1030337-92.2020.8.26.0053; Relator (a): Flora Maria Nesi Tossi Silva; Órgão Julgador: 13ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 15ª Vara da Fazenda Pública; Data do Julgamento: 29/03/2021; Data de Registro: 29/03/2021

60. ICMS – Transferência de mercadorias entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular – Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 49 (ADC 49).

I. Enquanto não proferida a decisão final referente aos embargos de declaração interpostos em razão de omissões decorrentes do teor da decisão proferida na ADC 49

No âmbito do Congresso Nacional tramitam dois projetos de Lei Complementar, um no Senado Federal<sup>61</sup>, recentemente emendado pela Senadora Katia abreu em que se incluiria um parágrafo ao art. 12 para garantir a manutenção do crédito tributário<sup>62</sup>. Em outro projeto de lei em tramitação na Câmara dos Deputados, PLP 148/2021<sup>63</sup>, projeto de autoria do Deputado Federal Tiago Dimas, propõe-se a manutenção dos créditos, de forma expressa, em parágrafo a ser incluído no art. 12 da LC 87/96, bem como a inclusão de um parágrafo prevendo a faculdade do contribuinte em promover em promover o destaque do imposto nas operações<sup>64</sup>, de forma a garantir a mesma operacionalidade que vinha sendo observada.

---

e, tendo em vista a legislação vigente do imposto (Lei Complementar nº 87/1996, Lei Estadual nº 6.374/1989 e RICMS/2000) e a natureza vinculada da atividade fiscalizatória, entende-se que permanecem aplicáveis as atuais disposições legais condicionantes ao correto aproveitamento do crédito nas transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular. ESTADO DE SÃO PAULO. RESPOSTA À CONSULTA TRIBUTÁRIA 24375/2021, de 27 de setembro de 2021, Disponibilizado no site da SEFAZ em 28/09/2021.

61. SENADO FEDERAL. PLS 332, DE 2018. Altera a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, para vedar a incidência do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação nos casos de transferência de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo contribuinte. Autoria Senador Fernando Bezerra Coelho.

62. § 4º Não se considera ocorrido o fato gerador do imposto na saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte para outro estabelecimento de mesmo titular, mantendo-se integralmente o crédito tributário em favor do contribuinte que decorre desta operação.” SENADO FEDERAL. EMENDA AO PLS 332/2018, Senadora Kátia Abreu.

63. SENADO FEDERAL. PLP 148/2021. Autoria Deputado Tiago Dimas. Ementa: Altera a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, relativamente à incidência do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação nos casos de transferência de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.

64. § 4º Não se considera ocorrido o fato gerador do imposto na saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte para outro estabelecimento de mesmo titular, mantendo-se integralmente o crédito tributário em favor do contribuinte que decorre desta operação.

§ 5º Alternativamente ao disposto no § 4º deste artigo, fica o contribuinte autorizado a fazer a incidência e o destaque do imposto na saída do seu estabelecimento para outro estabelecimento de mesmo titular, hipótese em que o imposto destacado

Cabe ainda destacar que o CONFAZ poderia exercer um papel fundamental na busca de soluções, e dois tipos de convênios poderiam ser utilizados. Um tipo de convênio autorizando aos Estados instituírem benefício fiscal em que se outorgaria crédito no destino, prevendo destaque de débito na nota fiscal de origem a ser calculado, observando-se as atuais alíquotas interestaduais. Num outro modelo, um convênio não dotado de conotação de benefício fiscal, mas que implementaria uma sistemática de estorno do crédito no Estado de origem e o crédito no destino, ambas as propostas voltadas para a manutenção do *status quo ante*. Calha destacar que o convênio não poderia ser substitutivo de Lei Complementar como já se posicionou o STF por ocasião do julgamento da ADI 5469<sup>65</sup> e do RE 1.287.017<sup>66</sup>, de forma ficaria um ponto de atenção se tais convênios teriam fundamento de validade e, ainda, a necessidade de internalização de seu conteúdo na legislação interna dos estados, mediante lei em sentido estrito, também em atenção à posição do STF ao julgar a ADI 5929<sup>67</sup>, em respeito ao princípio da legalidade.

### 3. CONCLUSÕES: HÁ SOLUÇÃO PARA O PARADOXO?

O paradoxo narrado no presente estudo pode ser sintetizado nos seguintes termos: Os contribuintes que realizam operações de transferência ou deslocamento de mercadorias entre seus próprios estabelecimentos, especialmente entre aqueles localizados em diferentes unidades federativas (operações interestaduais), se colocam na difícil decisão de

---

na saída será considerado crédito tributário pelo estabelecimento destinatário.” (NR) (SENADO FEDERAL. PLP 148/2021. Autoria Deputado Tiago Dimas.t)

65. STF ADI 5469, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2021, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-099 DIVULG 24-05-2021 PUBLIC 25-05-2021

66. STF RE 1287019, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2021, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-099 DIVULG 24-05-2021 PUBLIC 25-05-2021

67. STF ADI 5929, Relator(a): EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 14/02/2020, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-047 DIVULG 05-03-2020 PUBLIC 06-03-2020

cumprir a decisão do STF e sujeitarem-se à possíveis autuações de glosa de créditos sob fundamento na obrigatoriedade de estorno, por parte dos Estados de origem, nos termos do art. 155, § 2º, inciso II, “b”, da Constituição Federal; ou deixar de destacar o imposto e assistir os Estados destinatários a não reconhecerem as operações de transferência como tributadas e promoverem a tributação das operações subsequentes nas alíquotas internas à sua integralidade.

Diante desse cenário, instala-se um verdadeiro paradoxo, qual decisão seria a mais racional? Como resolver o paradoxo sem ter que recorrer a irracionalidades? Não decidir, seria uma opção?

Em essência, o que se pode observar é que, enquanto as situações antes analisadas pelo Judiciário partiam de situações concretas, as decisões – por objetivar um tratamento casuístico – acabavam por se “esgotar” nos limites objetivos e subjetivos da causa. A partir do momento que a situação posta se deu por meio de controle abstrato (ADC 49), o ângulo de situações abrangidas aumentou exponencialmente e, por consequência, as dúvidas e questionamentos.

Diferente do paradoxo atribuído ao filósofo Jean Buridan, as opções dos contribuintes e das autoridades fazendárias não é, nem de perto, binária. São muitas variáveis de profundas consequências tanto na arrecadação dos Estados e DF, quanto nas atividades empresariais.

Diferente do determinismo encetado na fábula do filósofo caberá aos órgãos legiferantes manter um diálogo com as entidades representativas do fisco e dos contribuintes, em um amplo debate a fim de estabelecer medidas que garantam a neutralidade fiscal nas operações e sua aplicação uniforme em nível nacional; e aos contribuintes é de fundamental importância atuar ativamente em busca de soluções e, na medida do possível, antever os possíveis cenários para antecipar suas ações, evitando a posição de “não decidir”, pura e simplesmente.

Nessa medida, não há a pretensão dos autores de esgotar todas as possibilidades e muito menos de oferecer soluções definitivas no presente estudo, porém, espera-se que as análises promovidas nas linhas pretéritas possam servir de maiores reflexões sobre o tema, em especial sobre essas conclusões lançadas a título talvez mais de reflexão ou até mesmo de provocação, do que conclusivos propriamente dito.

## REFERÊNCIAS

ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de Filosofia*. Vários tradutores. Revisão técnica de Alfredo Bosi e Ivone Castilho Benediti. 7ª edição. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. *Núcleo da definição constitucional do ICM – operações, circulação e saída*. Revista de Direito Tributário, v. 25/26, ano 7. São Paulo: RT, 1983.

BARRETO, Aires Fernandino. *ICMS – transferência entre estabelecimentos do mesmo contribuinte – direito ao aproveitamento de créditos – compensação – autonomia das operações*. Revista de Direito Tributário, v. 68. São Paulo: Malheiros, s.d., p. 52-70.

BORGES, José Souto Maior. *O fato gerador do ICM e os estabelecimentos autônomos*. Revista de Direito Administrativo, v. 103. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1971, p. 34

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Presidência da República, [2018]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm). Acesso em: 01/06/2021.

\_\_\_\_\_. *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). Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/LCP/Lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp87.htm). Acesso em 01/06/2021.

CARVALHO, Osvaldo Santos de. *Não cumulatividade do ICMS e princípio da neutralidade tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 28<sup>a</sup> ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2017.

\_\_\_\_\_. *A concessão de isenções, incentivos ou benefícios fiscais no âmbito de ICMS*. In CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra. *Guerra fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2014

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 31<sup>a</sup>. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

\_\_\_\_\_. *ICMS*. 10<sup>a</sup> ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

\_\_\_\_\_. *O ICM na Constituição*. In *Revista de Direito Tributário*, v. 29/30, ano 8. São Paulo: RT, 1983, p. 162-170.

COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo: Ed. Resenha tributária, 1978.

DIAS, Karem Jureidini; BARBOSA, Fernanda Possebon. *Substituição tributária nas transferências interestaduais*. In. MELO, Eduardo Soares de; CORAZZA, Edison Aurélio. *ICMS: Temas fundamentais*. São Paulo: Quartier Latin, 2018.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *ICMS. Transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa situados em diferentes unidades da federação. Fato gerador do imposto. Autonomia dos estabelecimentos. Base de cálculo. Lei Complementar 87/1996, art. 13, § 4.º, I. Conceito de valor da entrada mais recente. Necessidade de serem agregados. Aspectos peculiares da operação interestadual. Prestação de serviço de transporte interestadual. Imposto pago pelo estabelecimento remetente. Transferência do ICMS incidente para aproveitamento no Estado de destino*. In. *Revista Tributária e de Finanças Públicas* n<sup>o</sup> 113, pp. 333-365, 2013.

MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 12<sup>a</sup> ed. São Paulo: Dialética, 2012.

MILEO FILHO, Francisco Sávio Fernandez. *O ICMS e as transferências de mercadorias envolvendo estabelecimentos do mesmo contribuinte*. In Revista de Direito Tributário Atual n° 37, pp. 200-220, 2017.

MOREIRA, André Mendes. *A Não cumulatividade dos tributos*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2020.

\_\_\_\_\_. *Modelo de federalismo fiscal brasileiro*. In SCAFF, Fernando Facury. *Federalismo (s) em juízo*. São Paulo, Noeses, 2019.

RAMOS, José Nabantino. *O conceito de circulação*. In Revista de Direito Público. v. 2, 1967.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A base de cálculo do ICMS em operações interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular*. In Revista Dialética de Direito Tributário, n. 227. São Paulo: Dialética, 2014.

TOKARS, Fábio. *Estabelecimento empresarial*. São Paulo: LTr, 2006.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.