

CRÉDITO DE ICMS NA TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DE MESMA TITULARIDADE

*André Felix Ricotta de Oliveira*¹

1. INTRODUÇÃO

A celeuma continua sobre o direito ao crédito de ICMS quando contribuinte realiza a transferência de mercadoria entre estabelecimentos de mesma titularidade sem a incidência do imposto e nesse caso devem ser estornados os créditos.

Desde a Súmula 166 do STJ, editada em 14.08.1996, dispondo que “*Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte*”, muitos contribuintes, que tinham decisão judicial nesse sentido e estavam aproveitando na operação de transferência de mercadorias entre seus estabelecimentos,

1. Advogado. Doutor, Mestre e Especialista em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP); *Master of Business Administration* (MBA) em Direito Empresarial pela Fundação Getúlio Vargas – FGV-RJ; Ex-Juiz Contribuinte do Tribunal de Impostos e Taxas da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo; Coordenador do IBET de SJC; Coordenador do Curso Tributação sobre o Consumo do IBET; Coordenador da ESA da OAB/SP, subseção Pinheiros; Presidente da Comissão de Direito Tributário e Constitucional da OAB/SP, subseção Pinheiros; Professor de diversos cursos de Pós-graduação.

eram notificados pelas Secretarias das Fazendas Estaduais para responder se estavam estornando os créditos de ICMS referentes as mercadorias transferidas.

A questão ficou mais forte quando o Supremo Tribunal Federal no julgamento do Agravo no Recurso Extraordinário nº 1255885, com repercussão geral reconhecida – Tema 1099, fixou a tese confirmando o entendimento pretérito que “*Não incide ICMS no deslocamento de bens de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte localizados em estados distintos, visto não haver a transferência da titularidade ou a realização de ato de mercancia*”.

Ao fixar a tese que não incide ICMS nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade trouxe muitos reflexos para os contribuintes e aos fiscos estaduais, em especial se o contribuinte deve estornar os créditos de ICMS das mercadorias que foram deslocadas para outro estabelecimento de mesma titularidade ou tem direito a manutenção e aproveitamento dos créditos pelo princípio da não-cumulatividade.

Essa questão já era para estar resolvida desde o início da exigência do ICMS com fundamento na Constituição Federal de 1988, tendo em vista que o Supremo Tribunal Federal já tinha o posicionamento, desde a época do antigo ICM, da não incidência do imposto sobre a transferência de mercadoria entre estabelecimentos de mesma titularidade ou nas palavras do Pleno do STF, em 3/12/75, no julgamento dos Embargos de Divergência no Recurso Extraordinário nº 75.026/RS, Relator para o acórdão Ministro Aliomar Baleeiro, que entendia que o ICM pressupunha “negócio jurídico, que transfira o domínio da coisa duma para outra pessoa. Os estabelecimentos da mesma Empresa são uma só pessoa”, conforme ementa abaixo transcrita:

“Ementa: - 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”.

A jurisprudência já era pacífica, bastava os entes políticos, com competência tributária para instituir ICMS, respeitá-la, não exigir o imposto sobre a transferência de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular e já disciplinar a sistemática do aproveitamento dos créditos do imposto nessa situação. Contudo, preferiram contrariar a hipótese tributária constitucional do ICMS-mercadoria e a jurisprudência pacífica dos Tribunais Superiores, trazendo transtorno e insegurança jurídica para os contribuintes e ao mercado.

Passados quase 50 anos ainda estamos discutindo a celeuma do crédito do ICMS nessas operações de transferência, devido a indisposição das Unidades Federativas em regulamentar a situação da melhor forma para os contribuintes.

2. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECEMENTOS DA MESMA TITULARIDADE

A Constituição Federal confere aos Estados e ao Distrito Federal, em seu artigo 155, II, a competência para instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior – ICMS.

Neste presente estudo, somente interessa o ICMS como o imposto que incide sobre operações de circulação de mercadorias ou operações mercantis (sucessor do antigo ICM), nos termos do art. 155, inc. II, da Constituição Federal, que tem como critério material da sua regra-matriz de incidência realizar operações de circulação de mercadorias.

Tratando do ICMS apenas como o imposto que incide sobre operações de circulação de mercadorias, ou operações mercantis, nos termos do art. 155, inc. II, da Constituição Federal, “compete aos estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias, ainda que as operações se iniciem no exterior”, tem-se como

critério material da sua regra-matriz de incidência realizar operações de circulação de mercadorias.

O art. 155, inc. II, da CF, ao estabelecer que o ICMS incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias, determina qual hipótese de incidência e as circunstâncias que as normas ordinárias deverão respeitar para guardar relação de pertinência com a norma básica e serem, conseqüentemente, consideradas válidas.

Analisando a regra-matriz ou arquétipo tributário do ICMS traçado pela Constituição Federal, quando determina que o imposto incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias, não tenho dúvidas que institui como critério material (o núcleo da hipótese de incidência) realizar operações mercantis.

Ora, operações de circulação de mercadorias nada mais são do que realizar atos de comércio, mercancia com bens ou objetos. O termo mercadoria vem do Direito Comercial, como sendo bem destinado ao ato de comércio e circulação de mercadoria, ou seja, seria no sentido de transferência do bem através de ato mercantil, negócio jurídico que ocorre a mudança da propriedade devido à mercancia.

Estabelecer que o critério material da hipótese de incidência do ICMS é realizar operações mercantis advém justamente do termo mercadoria, pois somente é considerada mercadoria a coisa móvel destinada ao comércio.

A Hipótese de incidência do ICMS prevê como materialidade a operação jurídica (ato jurídico mercantil), cujo objeto seja uma mercadoria, quando praticada por produtor, comerciante ou industrial que promove a circulação com transferência de propriedade e o que diferencia o bem móvel (gênero) de mercadoria (espécie) para fins de incidência do ICMS é a destinação comercial dada a ele.

Portanto, o critério material da regra-matriz de incidência tributária do ICMS é realizar operações mercantis, pois quando está prescrito operações de circulação de mercadorias, nada mais é do que praticar atos de comércio com bens

destinados a venda e revenda, onde ocorra transferência de titularidade da mercadoria, entre o comprador e o vendedor.

A transferência da titularidade da mercadoria pode ser real, através da saída do estabelecimento vendedor e a entrada no comprador, como simbólica, que tem como suporte físico apenas a documentação que garante a operação jurídica.

No entanto, apesar de a Constituição Federal estabelecer claramente a hipótese de incidência tributária do ICMS sobre operações de circulação de mercadorias que já vinha do antigo ICM e era pacificado pela jurisprudência, o legislador infraconstitucional elegeu situações diversas como hipótese de incidência do imposto, desrespeitando seu arquétipo tributário constitucional, como exemplo o disposto no inc. I. do art. 12 da Lei Complementar nº 87/1996, estabelecendo que *“considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”*.

O fato de considerarem a simples saída de um bem, como hipótese de incidência do ICMS, ou elegerem como critério material da regra-matriz de incidência realizar saída de “mercadoria” é por interpretarem isoladamente o vocábulo “circulação”, considerando como movimentação, algo semelhante, ou dando maior ênfase a este vocábulo em relação aos outros dois.

Por isso, é importante realizar uma interpretação sistemática, principiológica e buscando a unidade mínima e irreduzível da mensagem deontica da norma, para evitar as ambiguidades e vaguidades.

Respeitando o mínimo de conteúdo semântico que contém o texto prescritivo, “realizar operações de circulação de mercadorias”, sempre se chegará à interpretação jurídica mais legítima e mais fiel às determinações do direito constitucional posto e que somente pode ser considerado como hipótese de incidência do ICMS as práticas de operações mercantis, evitando assim situações totalmente dispares ao arquétipo constitucional do tributo estabelecido.

Portanto, as controvérsias estabelecidas pela legislação do ICMS surgem muitas vezes por desrespeito a regra-matriz de incidência tributária prevista na Constituição Federal, que estabelece como critério material realizar operações mercantis, e se fosse respeitado a unidade mínima irredutível deste comando, dentro do contexto do imposto, estariam pacíficas as discussões sobre a transferência de “mercadorias” (estoque) entre filiais de uma mesma empresa, restando claro que não é fato jurídico tributável.

Neste sentido, pacificou o Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário (ARE) 1.255.885, com repercussão geral – Tema 1.099, que não incide ICMS nos casos em que a circulação da mercadoria não tiver caráter mercantil e transferência de titularidade, conforme ementa abaixo vazada:

Recurso extraordinário com agravo. Direito Tributário. Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Deslocamento de mercadorias. Estabelecimentos de mesma titularidade localizados em unidades federadas distintas. Ausência de transferência de propriedade ou ato mercantil. Circulação jurídica de mercadoria. Existência de matéria constitucional e de repercussão geral. Reafirmação da jurisprudência da Corte sobre o tema. Agravo provido para conhecer em parte do recurso extraordinário e, na parte conhecida, dar-lhe provimento de modo a conceder a segurança. Firmada a seguinte tese de repercussão geral: Não incide ICMS no deslocamento de bens de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte localizados em estados distintos, visto não haver a transferência da titularidade ou a realização de ato de mercancia.

Portanto, o Supremo Tribunal Federal declarou inconstitucional o art. 12, I da Lei Complementar nº 87/96 que impede as Unidades da Federação de exigirem ICMS sobre a transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular.

3. A DECISÃO DO STF E A NÃO CUMULATIVIDADE DO ICMS

O Supremo Tribunal Federal reconheceu a repercussão geral e entendeu em fixar a tese que “*Não incide ICMS no*

deslocamento de bens de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte localizados em estados distintos, visto não haver a transferência da titularidade ou a realização de ato de mercancia”.

Ao julgar a Ação Declaratória de Constitucionalidade - ADC nº 49, proposta pelo Governador do Estado do Rio Grande do Norte, o STF declarou inconstitucionais os artigos 11, § 3º, inciso II², 12, inciso I³ e 13, § 4º da Lei Complementar nº 87/96⁴, artigos estes que fundamentavam a exigência do ICMS sobre transferência de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade, “*verbis*”:

**“DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE. ICMS. DESLOCA-
MENTO FÍSICO DE BENS DE UM ESTABELECIMENTO PARA
OUTRO DE MESMA TITULARIDADE. INEXISTÊNCIA DE
FATO GERADOR. PRECEDENTES DA CORTE. NECESSIDADE
DE OPERAÇÃO JURÍDICA COM TRAMITAÇÃO DE POSSE E
PRÓPRIDADE DE BENS. AÇÃO JULGADA IMPROCEDENTE.**

1. Enquanto o diploma em análise dispõe que incide o ICMS na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, o Judiciário possui entendimento no sentido de não incidência, situação esta que exemplifica, de pronto, evidente insegurança jurídica na seara tributária.

2. 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;

3. 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;

4. Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

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

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

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

Estão cumpridas, portanto, as exigências previstas pela Lei n. 9.868/1999 para processamento e julgamento da presente ADC.

2. O deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular não configura fato gerador da incidência de ICMS, ainda que se trate de circulação interestadual. Precedentes.

3. A hipótese de incidência do tributo é a operação jurídica praticada por comerciante que acarrete circulação de mercadoria e transmissão de sua titularidade ao consumidor final.

4. Ação declaratória julgada improcedente, declarando a inconstitucionalidade dos artigos 11, §3º, II, 12, I, no trecho “ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”, e 13, §4º, da Lei Complementar Federal n. 87, de 13 de setembro de 1996.

Conforme já exposto, as Unidades Federativas já fiscalizavam as empresas, que tinham decisões favoráveis que as desobrigavam de recolher o ICMS sobre transferências de mercadorias entre seus estabelecimentos, se estavam estornando os créditos do imposto, agora diante da tese firmada pelo Supremo Tribunal Federal, que não incide ICMS sobre transferência de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade, essa questão ganhou maior relevância: se deve o contribuinte estornar os créditos do imposto referentes as mercadorias, que posteriormente foram remetidas para outro estabelecimento de mesma titularidade, tendo em vista que o STF declarou inconstitucional a incidência do imposto em tal operação e com isto poderia entrar na regra da alínea “b” do inciso II do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal.

Tal celeuma não devia existir, basta respeitar conceitos já há muitos anos sedimentados no direito brasileiro e toda questão já estaria resolvida trazendo segurança jurídica ao sistema, para todos e garantindo o direito ao crédito de ICMS por ser legítimo, porém insiste o erário público em inventar situações e interpretações nebulosas para dificultar a vida dos contribuintes. Poderia agir em consonância com o direito e buscar promover o bom relacionamento entre o fisco e o contribuinte.

A base da discussão surge em razão que o direito ao crédito de ICMS advém do princípio da não cumulatividade do

imposto, previsto no art. 155, § 2º, da Constituição Federal, que estabelece que saídas de mercadorias que não incidem o imposto acarretam a anulação dos respectivos créditos de ICMS das entradas das mesmas mercadorias e não incidência do imposto não gera direito ao crédito de ICMS.

O princípio da não-cumulatividade é uma norma jurídica com forte conteúdo axiológico advindo de interesses econômicos para não elevar o custo da cadeia produtiva, não onerar as mercadorias e os serviços para o consumidor final.

Disciplinam os incisos I e II do § 2º do art. 155 da CF sobre o princípio da não-cumulatividade do ICMS, dispondo, no inc. I, que o imposto “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”.

A norma constitucional utiliza a expressão “montante cobrado nas operações anteriores pelo mesmo ou outro Estado” como se fosse condição para aplicabilidade do princípio da não-cumulatividade, que o fornecedor das mercadorias e serviços sujeitos ao ICMS tenham recolhido o imposto ou que a Fazenda Estadual tenha cobrado, para que o adquirente possa tomar o crédito para abater do débito do imposto.

O princípio constitucional da não cumulatividade assegura ao contribuinte o direito de abatimento do imposto que incidiu na aquisição das mercadorias ou prestações de serviços de transportes interestadual e intermunicipal ou de comunicação com o imposto devido nas operações ou prestações de serviços realizadas pelo sujeito passivo do imposto.

A norma constitucional garante ao Contribuinte o direito de creditar-se do montante do imposto que incidiu nas operações anteriores com o montante devido nas operações posteriores ou futuras.

Portanto, a não cumulatividade cria a sistemática de compensação do ICMS que o contribuinte pode (direito subjetivo) compensar o montante do imposto que incidiu nas operações

anteriores com o ICMS devido nas operações e prestações de serviços posteriores.

É um direito subjetivo do contribuinte exercer a não cumulatividade na apuração do ICMS, tendo em vista que a forma de extinção principal do crédito tributário devido pelo contribuinte é o pagamento em moeda, conforme determina o art. 3º c/c com o art. 156, I, ambos do CTN, mas o contribuinte do ICMS tem a faculdade de saldar o seu ICMS devido com os créditos referente a aquisição de mercadorias ou serviços sujeitos a incidência do imposto.

O Crédito do ICMS é uma moeda que o contribuinte pode utilizar para se debitar do imposto devido, utilizando sua escrita fiscal. Ou seja, o crédito de ICMS tem natureza monetária, porém apenas para “pagar”, abater do ICMS devido pelo contribuinte.

Sendo assim, o princípio da não cumulatividade estabelece o método de apuração do imposto a pagar (o débito) em determinado período de apuração (geralmente mensal), concedendo ao contribuinte o direito de compensar o crédito advindo da entrada de mercadorias e serviços com o débito, sendo oponível ao fisco, quando apresentada esta sistemática pelo contribuinte nos termos da lei, quais sejam, através dos devidos registros contábeis, apuração do ICMS e o recolhimento da diferença apurada no prazo correspondente.

Desse modo, ao realizar a operação mercantil ou a prestação de serviço ocorre a incidência do ICMS, em que o sujeito passivo da obrigação tributária tem o dever de pagar o imposto, para depois o adquirente da mercadoria ou da prestação de serviço tenha ao crédito do imposto, desde que seja contribuinte do tributo em epígrafe.

Posteriormente, quando o adquirente das mercadorias, insumos ou matérias primas ou das prestações de serviços tributáveis pelo ICMS, realizar operações mercantis ou prestações de serviços sujeitas ao mesmo imposto, então surge o seu direito de realizar a compensação prevista pelo princípio da

não cumulatividade ou o abatimento entre crédito e débito, para apurar o quanto tem a pagar a título de ICMS.

Tem-se, portanto, que do mesmo suporte fático surgem duas relações jurídicas, quais sejam, quando da realização da operação mercantil ou prestação de serviço tributável pelo ICMS, devidamente vertida em linguagem competente, surge a obrigação tributária que o fisco, como sujeito passivo, tem o direito subjetivo de exigir o imposto e o fornecedor ou prestador do serviço o dever de pagar, e também ocorre a relação jurídica do direito a crédito do adquirente da mercadoria ou do serviço, na qual este aparece como sujeito ativo com direito subjetivo de exigir a compensação de seus créditos com os seus débitos, e o Estado de outro lado como sujeito passivo tem a obrigação de aceitar.

Desse modo, temos dois momentos distintos no mesmo suporte fático; o primeiro é quando ocorre a incidência do ICMS, quando uma das quatro hipóteses de incidência do imposto é realizada no mundo fenomênico e vertida em linguagem competente, ou seja, quando realizada a operação mercantil ou a prestação de serviço de transporte estadual, intermunicipal, de comunicação ou a importação e o fornecedor ou importador verte em linguagem competente emitindo o documento fiscal (nota fiscal), ou o fisco verificando a ocorrência no mundo fenomênico realiza o lançamento. O segundo momento é o surgimento do crédito do ICMS, que ocorre quando o adquirente da mercadoria ou da prestação de serviço recebe o documento fiscal que prescreve a operação e escreve o documento nos livros contábeis, ou seja, ao receber a mercadoria com seu respectivo documento fiscal adquire o direito subjetivo de lançá-lo em sua escrita fiscal e abater do imposto devido nas operações anteriores.

O terceiro momento é o direito ao crédito do imposto, da efetivação do encontro de contas, da compensação dos créditos de ICMS advindos das operações anteriores, com o montante devido nas posteriores, que ocorre no momento de apuração do imposto devido no exercício, realizando o abatimento dos

créditos e débitos em conta gráfica e lançando em apuração. Tal momento também é conhecido como creditamento.

Esses três momentos do direito de crédito de ICMS, realização da operação mercantil, da prestação do serviço sujeito ao imposto ou importação de mercadorias ou serviços sujeitos ao imposto em tela (suporte fático), escrituração da nota fiscal de entrada nos seus livros de registros fiscais e, por fim, a apuração do imposto devido a realização do crédito e débito.

Resta indubitável que a norma que prescreve a incidência do ICMS não guarda relação com o princípio da não cumulatividade, pois quando ocorre a incidência do imposto apenas surge a relação jurídica entre o sujeito ativo (Estado) e o passivo (contribuinte), onde o primeiro tem direito de exigir o crédito tributário e o segundo o dever de pagar, não se instaurando nessa relação jurídica o direito subjetivo do contribuinte ao crédito do ICMS.

O princípio da não cumulatividade somente opera e influencia o subsistema do ICMS no momento em que o contribuinte tem o direito subjetivo de lançar o crédito em sua escrita fiscal e o opor contra o Estado, surgindo uma nova relação jurídica em que o contribuinte passa a ser o sujeito ativo que tem o direito subjetivo de abater do imposto devido o montante do ICMS que incidiu na aquisição de mercadorias e serviços tributáveis pelo imposto e, de outro lado, o Estado passa a ser o sujeito passivo que tem o dever de acatar o abatimento e este momento ocorre na apuração do tributo.

Tanto é verdade que o momento de incidência do ICMS é um e o do direito de abater o crédito de ICMS é outro, que o direito subjetivo do contribuinte ao crédito do imposto não está instalado na regra-matriz do ICMS, uma vez que se estivesse o crédito estaria atrelado a respectiva mercadoria ou ao mesmo serviço que o gerou.

Desta feita, os requisitos para o direito ao crédito de ICMS são que tenha ocorrido a incidência do imposto na operação ou prestação de serviço anterior, devidamente destacado em nota fiscal.

O destaque do ICMS na nota fiscal além de representar o quanto incidiu de imposto na operação ou prestação de serviço, também traduz o valor do crédito de ICMS que o contribuinte tem direito e estabelecendo o outro requisito para o direito ao crédito do imposto.

Insta ressaltar que o ICMS é considerado um tributo indireto, em razão de que o seu encargo financeiro é repassado ou fica para o adquirente da mercadoria ou da prestação de serviço, sendo este o contribuinte de fato, e o comerciante, fornecedor ou prestador de serviço o contribuinte de direito, o sujeito passivo do tributo eleito pela norma legal.

Característica dos impostos indiretos é que o ônus financeiro é transferido para terceiro da relação jurídico tributária, o contribuinte, considerado sujeito passivo de direito, nomeado pela lei, transfere o encargo para outra pessoa, denominada contribuinte de fato.

Neste sentido, o artigo 166 do Código Tributário Nacional define tributos indiretos e quem tem direito a restituição dos mesmos devido a característica de transferência do ônus financeiro do tributo para terceira pessoa, dispondo que “a restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido referido encargo, ou, no caso em tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la”.

Sendo assim, o ICMS é um tributo que claramente comporta a transferência do encargo financeiro, ao adquirente do produto ou do serviço e apesar de parte da doutrina entender que o conceito contribuinte de fato e de direito ser irrelevante para o Direito, para o princípio da não-cumulatividade é fundamental e de suma importância para a questão do direito ao crédito do ICMS.

O contribuinte de fato por assumir o encargo financeiro do ICMS quando adquire mercadorias ou contrata serviços sujeitos ao imposto, por suportar este encargo é quem tem

direito ao crédito do ICMS, ou seja, para ter direito ao crédito faz-se necessário arcar com ônus fiscal do imposto, repassando para o comerciante o valor do tributo que incidiu na operação, pouco importando se recolherá ou não para os cofres públicos o crédito tributário.

Por isso, objetivando que o contribuinte tenha direito ao crédito do ICMS destacado na nota fiscal, faz-se necessário que este comprove que realizou a operação descrita na nota fiscal comprovando o seu efetivo pagamento.

São necessários três requisitos para surgir o direito ao crédito do ICMS, primeiro que ocorra uma operação mercantil ou prestação de serviço tributável pelo imposto, segundo, devidamente vertida em linguagem através da nota fiscal destacando o valor do imposto que incidiu na operação ou prestação de serviço, e terceiro, que o adquirente da mercadoria ou do serviço arque com o ônus financeiro do tributo e seja contribuinte do imposto.

O direito ao crédito começa a nascer quando o contribuinte de fato adquire mercadorias, insumos, matérias primas ou serviços sujeitos ao ICMS, para que possa utilizar o crédito, como moeda escritural para abater do débito, quando de saída de mercadorias. Desse modo, tem-se que para ter direito ao creditamento a ocorrência do crédito do ICMS, que surge quando o contribuinte adquire mercadorias, insumos, matérias-primas e/ou serviços tributáveis pelo imposto e arca com o encargo financeiro do tributo, devidamente destacado em nota fiscal.

Ocorrendo essas três situações, o contribuinte passa a ter o direito de escriturar o crédito do ICMS, sendo também o primeiro momento do princípio da não cumulatividade, que somente será efetivado no momento de apuração do ICMS e pagamento do imposto.

Apuração do ICMS é periódica, mensal e a não cumulatividade opera-se imposto sobre imposto, os impostos que o contribuinte como contribuinte de fato arcou com o ônus na

entrada de mercadorias e/ou serviços com o imposto como sujeito passivo (contribuinte de direito) que incidiu sobre suas operações de saída. Com efeito, o creditamento somente se opera nessa fase de apuração e pagamento do ICMS devido no período.

Portanto, o princípio da não cumulatividade é uma garantia constitucional do contribuinte de ICMS, abater seus débitos do imposto com créditos do mesmo, sempre que nas operações e prestações anteriores ocorra a incidência do imposto, devidamente destacado em nota fiscal e o adquirente arque com o ônus financeiro deste, sendo uma norma jurídica de eficácia plena e aplicação imediata.

No entanto, o Supremo Tribunal Federal entendeu que a não cumulatividade é uma norma constitucional de eficácia contida, tanto em que no julgamento do RE 601.967/RS, fixou a tese que “não viola o princípio da não cumulatividade (art. 155, §2º, incisos I e XII, alínea “c”, da CF/1988) lei complementar que prorroga a compensação de créditos de ICMS relativos a bens adquiridos para uso e consumo no próprio estabelecimento do contribuinte”.

No voto vencedor proferido pelo E. Min Alexandre de Moraes estabeleceu que o princípio da não cumulatividade do ICMS é uma norma constitucional de eficácia contida, cabendo à edição de lei complementar expor e estabelecer sobre esse direito.

O art. 19 da LC nº 87/96 ao dispor sobre a não cumulatividade, praticamente repete o disposto constitucional, estabelecendo que “o imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado”.

Por sua vez, o art. 20 da mesma legislação complementar estabelece que assegura o direito ao crédito de ICMS a entrada de mercadorias reais ou simbólicas, inclusive de materiais de uso ou consumo ou do ativo permanente.

Evidencia-se que pela legislação complementar que disciplina o ICMS, ocorrendo a entrada da mercadoria no estabelecimento do contribuinte, foi cobrado e destacado o imposto na operação anterior, tem esse direito ao crédito de ICMS.

Assim, ao transferir mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade, o estabelecimento recebedor da mercadoria, no momento que esse recebe a mercadoria e entra no seu estabelecimento acompanhada de nota fiscal com o ICMS destacado pelo emissor, faz jus ao crédito do imposto.

O contribuinte que recolher o ICMS em transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade, garante ao recebedor da mercadoria o direito ao crédito do imposto para abater de seu débito.

O Contribuinte fornecedor da mercadoria para estabelecimento de mesma titularidade, com o advento da decisão do Supremo Tribunal Federal passou a ter a opção de destacar ou não o ICMS na nota fiscal sobre a operação, a partir do momento que optou pelo destaque garante ao estabelecimento recebedor da mercadoria o direito ao crédito do imposto.

Portanto, as Unidades Federativas não podem exigir ICMS sobre transferência de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade, contudo, nos seus respectivos Regulamentos do imposto que contém previsões para o recolhimento e estas normas não foram revogadas ou retiradas do sistema jurídico.

Com isso, diante das decisões do Supremo Tribunal Federal supracitadas criou-se um impedimento para os Estados e o Distrito Federal exigirem o ICMS sobre a transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, no entanto gerou uma opção para os contribuintes.

Os contribuintes têm a faculdade de não recolher o ICMS sobre transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade, tendo em vista que não podem as Fazendas Públicas exigir o imposto estadual nessa situação, bem como não podem deixar de aplicar os regulamentos do ICMS

e impedir que o contribuinte destaque o ICMS na nota fiscal de transferência de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular e recolha o tributo devido, uma vez que as normas previstas nos RICMS estaduais estão válidas e vigentes.

As Fazenda Públicas Estaduais exigiam o ICMS sobre transferência de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade, tendo como um dos fundamentos a determinação do art. 11, § 3º, II da Lei Complementar nº 87/96, que estabelecia que cada estabelecimento do mesmo titular é autônomo para fins de recolhimento do ICMS.

O art. 11, §3º, II, da Lei Complementar nº 87/96 determinava o princípio da autonomia dos estabelecimentos para fins de incidência, responsabilidade e recolhimento do ICMS.

Ocorre que, conforme já citado, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADC nº 49, declarou inconstitucional o art. 11, § 3º, II, da Lei Complementar nº 87/96, conseqüentemente os estabelecimentos do mesmo titular não são autônomos e sim considera-se que existe apenas uma pessoa jurídica responsável pelo ICMS. Não existe mais a independência e autonomia dos estabelecimentos, acabou o princípio da autonomia dos estabelecimentos para fins de ICMS.

O voto do relator da ADC nº 49, Ministro Edison Fachin, para fundamentar a inconstitucionalidade do art. 11, § 3º, II, da Lei Complementar 87/96, deixa claro que a Suprema Corte entende que a transferência de mercadoria entre estabelecimentos de mesma titularidade é um mero deslocamento de mercadorias, pois trata-se de um contribuinte apenas, ou seja, mesmo contribuinte e com isso seria um mero deslocamento entre seus estabelecimentos, conforme se pode observar em trecho do voto ao citar a decisão proferida no ARE 756.636 AgR, Relator Ministro Dias Toffoli, Primeira Turma, “*in verbis*”:

“A Corte tem-se posicionado no sentido de que o mero deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos comerciais do mesmo titular não caracteriza fato gerador do ICMS, ainda que estejam localizados em diferentes unidades federativas”.

Aliás, esse entendimento já é antigo conforme citado pelo Ministro Edison Fachin em seu voto na ADC nº 49, dispondo que “Não é outra compreensão deste Supremo Tribunal Federal desde os tempos em que vigia o ICM, predecessor do atual ICMS. No julgamento do RE 75.026/RS-EDv, Tribunal Pleno, por exemplo, referiu o Ministro Aliomar Baleeiro que aquele imposto pressupunha “negócio jurídico que [transferisse] o domínio da coisa dum a para outra pessoa” (grifei) e que era impossível sua cobrança em razão de movimentação da mercadoria entre estabelecimentos da mesma Empresa, em razão de eles serem da mesma pessoa. Ainda nesse sentido: RE 93.523/AM, Segunda Turma, Relator o Ministro Cordeiro Guerra, DJ de 24/9/82”.

No voto do relator do citado RE 93.523/AM, Ministro Cordeiro Guerra, restou consignado entendimento que:

“Em plenário decidiu esta Corte:

“Não basta simples deslocamento físico da mercadoria do estabelecimento. Faz-se mister que a saída importe num negócio jurídico ou operação econômica.” (ERE 75.026 – idem)

...

O simples deslocamento físico da mercadoria, sem circulação econômica ou jurídica não legitima a incidência do ICM”.

Sendo assim, quando há transferência de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular, o que ocorre é um mero deslocamento de mercadorias, como se removesse a mercadoria de um galpão para levar para outro de mesmo titular, do mesmo proprietário. Portanto, não há a saída da mercadoria do contribuinte. A mercadoria continua com o contribuinte e não perde a propriedade do bem em comento, por isso não se trata de hipótese de incidência de ICMS, bem como também não é hipótese de não incidência ou isenção do ICMS, tendo em vista que, ressalta-se, não há a saída da mercadoria do contribuinte ou da pessoa jurídica.

Como esclareceu o próprio STF, trata-se apenas de um mero deslocamento de mercadorias, não ocorre a saída da

mercadoria do contribuinte, e sim um mera locomoção de um bem de um lugar para o outro, desse modo, a mercadoria não saiu do contribuinte e conseqüentemente este não é obrigado a estornar os créditos de ICMS advindos da entrada da mercadoria deslocada para outro estabelecimento de sua propriedade, tendo em vista que somente precisa estornar os créditos de ICMS advindos das entradas de mercadorias se a operação mercantil posteriormente realizada for isenta de ICMS ou se for caso de não incidência do imposto, conforme estabelece o artigo 155, § 2º, inc. II, “b”, da CF.

Como não existe mais o princípio da autonomia dos estabelecimentos, a transferência de mercadorias ou o mero deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, não ocorre a saída da mercadoria do contribuinte, por isso não há que se falar em hipótese de não incidência de ICMS nesse momento e conseqüentemente em anulação do crédito do imposto relativo às operações anteriores.

A mercadoria precisa sair do contribuinte e ir para estabelecimento de outro contribuinte, para que seja verificado se ocorreu a incidência, não incidência ou isenção do ICMS e conseqüentemente verificar se é o caso de anulação dos créditos do imposto referente a entrada da mercadoria ou não.

Para que se verifique a hipótese de anulação do crédito da operação anterior prevista na alínea “b” do inciso II do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal é importante que a saída subseqüente importe num negócio jurídico ou operação econômica.

As transferências internas de mercadorias entre os estabelecimentos do mesmo contribuinte são meros deslocamentos de mercadorias, deslocamentos físicos, não há mudança de propriedade, não há saída de mercadorias, portanto não entra nas hipóteses constitucionais de anulação do crédito de ICMS referente às operações anteriores.

Nesse sentido, já decidiu o Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário nº 1.141.756, com

reconhecimento de repercussão geral, fixando o Tema nº 1.052: “*Observadas as balizas da Lei Complementar nº 87/1996, é constitucional o creditamento de Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias – ICMS cobrado na entrada, por prestadora de serviço de telefonia móvel, considerado aparelho celular posteriormente cedido mediante comodato*”.

O STF, no julgamento em comento, entendeu que nas operações de comodato, como não são propriamente operações de circulação de mercadorias com cunho mercantil, pois não ocorre a transferência de propriedade e com isso não precisa o contribuinte cancelar os créditos de ICMS referentes as aquisições dos celulares, no caso as operadoras de telefonia móvel, conforme ementa abaixo vazada:

“ICMS – CREDITAMENTO – EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS DE TELEFONIA MÓVEL – APARELHO CELULAR – CESSÃO EM COMODATO – POSSIBILIDADE. Observadas as balizas da Lei Complementar nº 87/1996, é constitucional o creditamento de Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias – ICMS cobrado na entrada, por prestadora de serviço de telefonia móvel, considerado aparelho celular posteriormente cedido, mediante comodato”.

Justamente a situação em tela, na transferência de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade não ocorreu a mudança de propriedade das mercadorias como na operação de cessão de bens em comodato, que não ocorre a transferência da propriedade, não há a saída da mercadoria para fins de operação de circulação com mudança de propriedade, apenas o empréstimo do bem cedido para o cliente. Não se confundindo com as operações de isenção e não incidência de ICMS que acarretam a anulação dos créditos de ICMS das operações anteriores, créditos esses advindos das entradas das mercadorias, conforme decisão do Supremo Tribunal Federal.

Nota-se que, o contribuinte, ao dar saída de mercadoria em operação que não incide o ICMS ou isenta do imposto, é obrigado pela Constituição Federal a estornar os créditos referentes a aquisição dessa mercadoria.

Contudo, quando a operação posterior da mercadoria do contribuinte não for uma situação sujeita a mudança de propriedade, inexistindo etapa posterior a integrar a cadeia produtiva e de transferência de produto ao consumidor final, não acarreta anulação dos créditos de ICMS da entrada da mercadoria, consoante voto do Ministro Relator Marco Aurélio, “*in verbis*”:

“Considerado o teor do verbete nº 573 da Súmula do Supremo 1, a saída física de máquinas, utensílios e implementos, a título de comodato, não constitui fato gerador de ICMS. Inexiste etapa a integrar as sucessivas transferências do produtor ao consumidor. Ausente operação de saída, descabe cogitar de situação reveladora de exoneração tributária – isenção ou não incidência –, a fim de impedir-se o aproveitamento dos créditos, conforme as balizas versadas no preceito. Ainda que cedidos para uso, os aparelhos celulares permanecem no patrimônio da pessoa jurídica, na condição de destinatária final. Daí que o direito ao crédito deve ser aferido à luz da incorporação dos bens ao ativo imobilizado”.

Desse modo, a simples transferência de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade não se trata de operação a integrar a sucessivas saídas de transferência do produto ao consumidor, portanto, não precisa ser cancelado os créditos tributários referentes as respectivas entradas dessas mercadorias, em razão de que as mercadorias continuam no patrimônio da pessoa jurídica.

Como o Supremo Tribunal Federal fixou que a transferência de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade não se caracteriza como hipótese de não incidência ou isenção do ICMS, o contribuinte não entra na situação de vedação ao crédito prevista no § 1º do art. 20 da Lei Complementar nº 87/96, que estabelece que “*não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.*”

O Contribuinte tem assim direito ao crédito de ICMS, consequentemente, o estabelecimento da pessoa jurídica de direito privado ou do mesmo contribuinte que recebe a mercadoria

dar entrada na mercadoria com o destaque do ICMS na nota fiscal de recebimento, para fins de controle da mercadoria, do crédito do imposto e do princípio da não cumulatividade, que tem com um dos seus objetivos manter a neutralidade fiscal e também nos termos do art. 25 da LC n° 87/96.

Apesar de ser um contribuinte ou uma pessoa jurídica apenas (o Supremo Tribunal Federal considerou inconstitucional o princípio da autonomia dos estabelecimentos) e a mercadoria ao ser transferida para outro estabelecimento de mesma titularidade não sai da propriedade da pessoa jurídica, o estabelecimento da contribuinte que realizar a operação mercantil será o responsável pelo recolhimento do ICMS. Sendo apenas uma empresa, pouco importa se a mercadoria entrou por uma filial e saiu pela matriz ou vice-versa, onde a mercadoria for dentro da empresa o crédito deve ir atrás para evitar o efeito cascata do imposto na venda da mercadoria e em respeito ao princípio da neutralidade fiscal.

No julgamento da ADC n° 49, o Supremo Tribunal Federal julgou inconstitucional o princípio da autonomia dos estabelecimentos do mesmo titular, previsto no art. 11, § 3º, II da Lei Complementar n° 87/96, para fins de incidência de ICMS sobre transferência de mercadoria entre estabelecimentos de mesma titularidade.

No entanto, cada estabelecimento do mesmo contribuinte ainda tem suas responsabilidades tributárias, como a apuração dos créditos e débitos de ICMS, conforme disposto no art. 25 da LC n° 87/96.

Portanto, os estabelecimentos do mesmo contribuinte ainda têm autonomia relativa para fins de apuração e controle do ICMS. Desta feita, se o estabelecimento que adquiriu a mercadoria, ao deslocar essa mesma mercadoria para outro estabelecimento do mesmo contribuinte não transferir conjuntamente com o respectivo crédito de ICMS, a pessoa jurídica terá seu direito ao crédito do imposto desrespeitado, pois foi cobrado o ICMS na operação anterior e com isso pode ser

debitado da posterior, em respeito ao princípio da não cumulatividade e da neutralidade fiscal.

Sendo ICMS um tributo sobre o consumo que tem como natureza jurídica ser um imposto indireto, tendo em vista que seu encargo financeiro é repassado ou fica para o adquirente da mercadoria ou da prestação de serviço sujeita ao imposto para que chego ao consumidor final mais desonerado produto e com um custo menor possível.

Ressalta-se, uma característica dos impostos indiretos é que o ônus financeiro é repassado para terceiro da relação jurídica tributária, no caso o consumidor final que arcar com todo ônus financeiro do tributo que incidiu em todas as etapas da cadeia produtiva. O princípio da não cumulatividade objetiva desonerar a cadeia produtiva e diminuir o ônus financeiro repassado para o consumidor final, sendo o ICMS um tributo que claramente comporta a transferência do encargo financeiro, ao adquirente do produto, para o princípio da não cumulatividade é fundamental e de suma importância o direito ao crédito do ICMS.

Assim, a mercadoria adquirida pelo contribuinte com ICMS destacado na nota fiscal, para onde ela for deslocada ou transferida entre os estabelecimentos da pessoa jurídica o crédito irá atras ou em conjunto.

Se a mercadoria for transferida entre estabelecimentos do mesmo contribuinte sem o destaque de ICMS da nota fiscal que irá acompanhar a transferência da mercadoria, poderá ocorrer um aumento indevido no ônus financeiro do imposto, em razão de que se a mercadoria entrar no estabelecimento desacompanhada de seu crédito de ICMS, o contribuinte indevidamente recolherá o imposto cheio, sem o direito de abater com o seu respectivo crédito, ferindo assim o princípio da não cumulatividade.

Como o contribuinte ao adquirir a mercadoria com a incidência do imposto tem direito ao crédito de ICMS destacado na nota fiscal, ao deslocar a mercadoria entre seus

estabelecimentos não ocorrer com a transferência do respectivo do imposto, quando vender a mercadoria estará tendo um prejuízo fiscal, aumentando o custo da mercadoria e repassando maior ônus financeiro para o consumidor final desrespeitando assim o princípio da não cumulatividade.

O princípio da não cumulatividade objetiva também proteger o princípio da neutralidade fiscal, inerente aos tributos que incidem sobre o consumo e advém dos primados da livre iniciativa e da livre concorrência previstos no art. 170, IV e § único, da Constituição Federal⁵.

O Supremo Tribunal Federal comunga com o mesmo entendimento que o princípio da não cumulatividade protege o valor da neutralidade fiscal, conforme se pode observar no já citado voto do Ministro Marco Aurélio, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 1.141.756, que em trecho do voto estabelece que o direito ao crédito de ICMS busca a neutralidade fiscal na cadeia produtiva, “*in verbis*”:

“O enfoque sinaliza não exaurido, pelo constituinte de 1988, o alcance da não cumulatividade, ensejando campo à regulamentação via lei complementar, observada a moldura delineada no texto constitucional. Ao exercê-la, o legislador buscou prestigiar a neutralidade fiscal na cadeia de produção, adotando o critério do crédito financeiro em vez do físico, nos termos do artigo 20 da Lei de regência: Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação”.

5. Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

...

IV - livre concorrência;

...

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

O princípio da neutralidade fiscal busca que o impacto tributário no setor econômico e produtivo, não pode ser decisivo para que o contribuinte tome as decisões da sua atividade empresarial. O tributo tem que ser o mais neutro possível na cadeia produtiva, para que não influencie o mercado, a livre iniciativa e a livre concorrência. Pela neutralidade fiscal não pode a carga tributária interferir nas decisões administrativas e econômicas da sua atividade empresarial.

A neutralidade fiscal no ICMS ocorre através do princípio da não cumulatividade e o direito ao crédito do imposto, se ocorrer a restrição do direito ao crédito de ICMS na transferência de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo titular, o contribuinte terá dificuldades em tomar decisão na transferência da mercadoria e deslocamento entre seus estabelecimentos e por qual realizará a operação mercantil.

Mais um motivo para que na transferência de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade, deve a mercadoria ser acompanhada com nota fiscal, com a finalidade de que sejam respeitados os princípios da não cumulatividade, da neutralidade fiscal e as determinações do art. 20 da Lei Complementar nº 87/96.

Quanto a transferência de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade dentro da própria Unidade Federativa ou transferência interna é fácil resolver a questão, pois basta o contribuinte optar pela apuração centralizada do ICMS, a questão fica para a transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular interestadual, conforme apontado, a única questão que não pode ocorrer é o estorno ou anulação do crédito do imposto referente a entrada da mercadoria posteriormente transferida.

Basta os Estados e o Distrito Federal regulamentarem a transferência dos créditos de ICMS nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade, o que deveriam ter feito desde a instituição do ICMS.

4. CONCLUSÕES

Portanto, para fins de crédito de ICMS, o Supremo Tribunal Federal ao declarar que não incide ICMS sobre a transferência de bens entre estabelecimentos de mesma titularidade, não entrou na situação prevista no art. 155, § 2º, II, alínea “a” da CF, tendo em vista que considerou no julgamento que trata-se de simples deslocamento da mercadoria dentro do próprio contribuinte, que não ocorre a saída da mercadoria e mudança de propriedade para fins tributários, com efeito não há uma operação posterior e conseqüentemente não acarreta a anulação do crédito de ICMS referente a mercadoria transferida.

Tem assim o contribuinte o direito da manutenção do crédito de ICMS quando transfere mercadorias entre seus próprios estabelecimentos, devendo o crédito do imposto acompanhar o deslocamento da mercadoria dentro da empresa, e assim essa pode utilizá-lo para abater dos débitos do próprio imposto, em respeito ao princípio da não cumulatividade e da neutralidade fiscal.

Devem os Estados e o Distrito Federal aceitar o direito ao crédito do ICMS e buscar uma regulamentação para dar maior segurança jurídica às relações jurídico tributárias entre fisco e contribuinte.