

**UNIVERSIDADE EVANGÉLICA DE GOIÁS – CAMPUS RUBIATABA  
CURSO DE DIREITO**

**MATHEUS DE JESUS RODRIGUES**

**A INCIDÊNCIA DO ICMS NAS TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS  
ENTRE ESTABELECIMENTOS DE MESMO TITULAR:**

Uma análise acerca da decisão da ADC 49 do STF

**RUBIATABA/GO**

**2024**

**MATHEUS DE JESUS RODRIGUES**

**A INCIDÊNCIA DO ICMS NAS TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS  
ENTRE ESTABELECIMENTOS DE MESMO TITULAR:**

Uma análise acerca da decisão da ADC 49 do STF

Monografia apresentada como requisito parcial para a conclusão do curso de Direito da Universidade Evangélica de Goiás - Campus Rubiataba, sob orientação do professor Mestre Marcus Vinícius Silva Coelho.

**RUBIATABA/GO**

**2024**

MATHEUS DE JESUS RODRIGUES

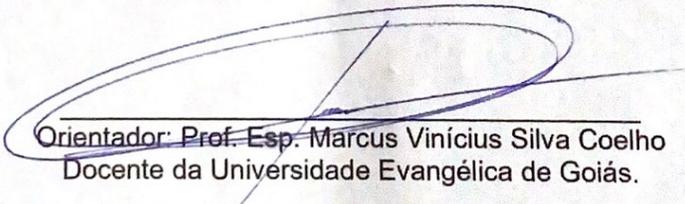
**A INCIDÊNCIA DO ICMS NAS TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS  
ENTRE ESTABELECIMENTOS DE MESMO TITULAR:**

Uma análise acerca da decisão da ADC 49 do STF

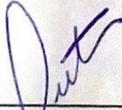
Monografia apresentada como requisito parcial para a conclusão do curso de Direito da Universidade Evangélica de Goiás - Campus Rubiataba, sob orientação do professor Mestre Marcus Vinícius Silva Coelho.

MONOGRAFIA APROVADA PELA BANCA EXAMINADORA EM: 15/02/2024

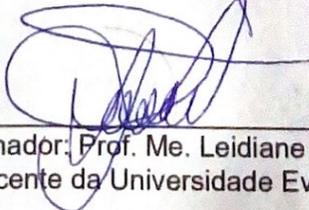
Membros componentes da Banca Examinadora:



Orientador: Prof. Esp. Marcus Vinícius Silva Coelho  
Docente da Universidade Evangélica de Goiás.



I Examinador: Prof. Me. Pedro Henrique Dutra  
Docente da Universidade Evangélica de Goiás.



II Examinador: Prof. Me. Leidiane de Moraes Silva Mariano  
Docente da Universidade Evangélica de Goiás.

Dedico este trabalho a minha família pela incondicionalidade do apoio, compreensão e estímulo que formaram a base sólida durante toda a jornada acadêmica. Aos meus amigos pela paciência e incentivo. Aos docentes pelos ensinamentos valiosos, orientações esclarecedoras e pela constante inspiração para o crescimento intelectual. Por fim, dedico este trabalho a minha própria jornada de aprendizado repleta de desafios, o que me proporcionou crescimento, superação e a conquista deste importante marco acadêmico.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço em primeiro lugar a Deus, a minha família, aos meus amigos e ao meu docente e orientador Marcus Vinícius Silva Coelho por contribuírem para meu processo de crescimento pessoal e intelectual. A todos os demais docentes e discentes da UniEVANGÉLICA - Campus Rubiataba pelas experiências e ensinamentos ao longo deste curso.

## RESUMO

O presente trabalho aborda a problemática envolvendo a incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) nas transferências destas entre estabelecimentos do mesmo titular em Estados distintos. A pesquisa revela a divergência existente entre a doutrina e a legislação vigentes sobre o tema, ressaltando as nuances da sistemática tributária no Brasil com foco específico no ICMS. A análise dos princípios inerentes a esse imposto, em especial o princípio da não cumulatividade, demonstra que tal aspecto é motivo central nas discussões quanto a ausência da incidência do tributo nessas operações. Ademais, discorre-se sobre o aproveitamento do crédito do ICMS, confrontando as interpretações da Lei Complementar nº 87/1996 e da Súmula 166 do Superior Tribunal de Justiça (STJ). A pesquisa aborda a decisão da Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC) 49, que determina a não incidência do ICMS nas transferências em questão. Destaca, ainda, a forma como os Estados e o Poder Executivo agem para viabilizar a referida decisão. Ao longo do trabalho são apresentadas análises, discussões doutrinárias e considerações sobre a legislação vigente, jurisprudência e decisões judiciais, proporcionando uma compreensão da temática abordada. O estudo contribuiu não somente para o entendimento das complexidades jurídicas envolvidas, mas também para a importante reflexão quanto aos impactos práticos abordados na ADC 49 frente ao cenário tributário brasileiro.

Palavras-chave: Ação Declaratória de Constitucionalidade 49. ICMS. Transferências de mercadoria. Tributo.

## **ABSTRACT**

This work addresses the issue of the incidence of the Tax on the Circulation of Goods and Services (ICMS) on transfers between establishments of the same owner in different states. The research reveals the divergence between current doctrine and legislation on the subject, highlighting the nuances of the tax system in Brazil with a specific focus on ICMS. The analysis of the principles inherent to this tax, in particular the principle of non-cumulation, shows that this aspect is a central reason in the discussions regarding the absence of tax on these operations. Furthermore, the use of the ICMS credit is discussed, comparing the interpretations of the Complementary Law nº 87/1996 and the Precedent 166 of the Superior Court of Justice (STJ). The research deals with the decision of the Constitutional Decree (ADC) 49, which states that the ICMS is not applicable to the transfers in question. It also highlights the way in which the states and the executive branch act to make this decision viable. Throughout the work, analyses, doctrinal discussions and reflections on current legislation, jurisprudence and judicial decisions are presented to provide an understanding of the subject matter. The study contributes not only to the understanding of the legal complexities involved, but also to the important reflection on the practical implications addressed in ADC 49 in relation to the Brazilian tax scenario.

Keywords: Declaratory Action of Constitutionality 49. ICMS. Transfer of goods. Tax.

## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

ADC	Ação Declaratória de Constitucionalidade
CF	Constituição Federal
CTN	Código Tributário Nacional
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
LC	Lei Complementar
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça

## SUMÁRIO

<b>1 - INTRODUÇÃO</b> .....	<b>9</b>
<b>2 – TRIBUTAÇÃO BRASILEIRA</b> .....	<b>10</b>
2.1 – A CONSTITUIÇÃO DO TRIBUTO .....	10
2.2 – SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA .....	13
2.3 – A SOBERANIA DO ESTADO NA ARRECADAÇÃO .....	16
<b>3 - O IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS</b> .....	<b>19</b>
3.1 A DIVERGÊNCIA ENTRE A PRÁTICA TRIBUTÁRIA E A TEORIA DA LEI KANDIR.....	19
3.2 O PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE A FAVOR DO CONTRIBUINTE .....	22
3.3 O CRÉDITO DO ICMS NAS TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS.....	24
<b>4 – INTERVENÇÃO DO PODER JUDICIÁRIO COM A AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE</b> .....	<b>26</b>
4.1 A EXPOSIÇÃO DA PROBLEMÁTICA NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO E SEUS EFEITOS INFRINGENTES.....	28
4.2 OS REFLEXOS E OS IMPACTOS DA INTERVENÇÃO DO STF DECORRENTE DA DECISÃO DA ADC 49 .....	31
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	<b>36</b>
<b>6 REFERÊNCIAS</b> .....	<b>38</b>

## 1 - INTRODUÇÃO

A tributação no Brasil é um campo complexo e desafiador que reflete a dificuldade do sistema jurídico e fiscal do país nas operações comerciais (Silva; Luiz, 2017). Em decorrência deste fato, o presente trabalho aborda a sistemática tributária e seus respectivos sujeitos das relações fiscais a fim de embasar todo desenvolvimento do tema da tributação das transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular.

Neste âmbito, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) emerge como uma peça fundamental, desempenhando um papel crucial na arrecadação e na regulamentação tributária estatal e nacional. Ainda assim, a aplicação do ICMS nas transferências de mercadorias entre matriz e filial, tanto dentro quanto fora do Estado, tornou-se um tema controverso e de grande relevância jurídica, sendo intensificada nos últimos tempos, resultando na Ação Declaratória de Constitucionalidade 49 que dispõe sobre a finalidade da estabilização tributária.

A divergência interpretativa entre a Lei Complementar nº 87/1996, a Súmula nº 166 do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e os distintos pensamentos de renomados doutrinadores, geraram um ambiente de insegurança jurídica no que tange à incidência do ICMS nessas operações, impactando diretamente os contribuintes e o adequado funcionamento do sistema tributário. A Lei Complementar supracitada, estabeleceu normas gerais para a tributação do ICMS, destoando, de certa forma, da interpretação consolidada na Súmula aqui disposta, acarretando dúvidas e implicações práticas.

Nesse contexto, o trabalho visa explorar de maneira compreensiva a sistemática dos tributos no Brasil, com enfoque especial no ICMS, além da análise das transferências de mercadorias entre matriz e filial. A insegurança jurídica proveniente da discordância entre a legislação e a jurisprudência sobre essa questão específica foi o cerne da problemática abordada, destacando a necessidade premente de uma compreensão mais clara e coesa.

A pesquisa bibliográfica realizada tem como intuito a elucidação das nuances da legislação e decisões judiciais relacionadas ao tema, assim como a apreciação dos princípios fundamentais que regem o ICMS, como a não-cumulatividade, buscando, desta forma, oferecer subsídios para uma reflexão aprofundada e analítica dos ajustes normativos que promovam maior segurança jurídica e equidade no tratamento tributário. Este estudo, oriundo da análise de

doutrinas, artigos científicos e disposições legais, visa contribuir para uma maior compreensão e aprimoramento do ambiente tributário brasileiro, considerando o ICMS como um ponto focal relevante para a eficácia e transparência do sistema tributário. Traz ainda, como objetivo, a apresentação dos frutos gerados pelos esforços dos Estados e do Poder Legislativo no que concerne à consolidação da segurança jurídica do tema em questão.

Este trabalho apresenta a aplicação da metodologia hipotético-dedutivo por meio de pesquisa bibliográfica que se trata de um processo de investigação para solucionar, responder ou aprofundar sobre uma indagação no estudo de um fenômeno, como a elucidação das incongruências existentes acerca de artigos específicos da Lei Complementar nº 87/1966 frente à ADC 49 Bastos e Keller (1995) definem que: “A pesquisa científica é uma investigação metódica acerca de um determinado assunto com o objetivo de esclarecer aspectos em estudo”.

## **2 – TRIBUTAÇÃO BRASILEIRA**

A fim de abarcar de forma sucinta o contexto tributário que envolve a discussão acerca da incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) faz-se necessário que este caminho cognitivo seja alicerçado no entendimento da tributação nacional e os polos passivo e ativo da obrigação regida pela Constituição Federal de 1988, o Código Nacional Tributário (CTN), por Leis Complementares, em Resoluções do Senado Federal e nos limites das respectivas competências, bem como nas leis federais, estaduais e municipais (Art. 2º, CTN).

### **2.1 – A CONSTITUIÇÃO DO TRIBUTO**

A princípio, a definição do termo tributo está exposta no artigo 3º do Código Tributário Nacional, onde aduz que “o tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Pormenorizadamente, tributo é, então, a “obrigação (relação tributária entre agente arrecadador e contribuinte), pecuniária (dever de levar dinheiro aos cofres públicos), legal, decorrente de imposição do Estado, não emergente de fatos ilícitos – pois não é sanção por violação de preceito e também não é reparação patrimonial” (Fabretti e Fabretti, 2014, p. 36).

Para Fabretti e Fabretti (2014), é possível classificar as regras da arrecadação do tributo por meio do Código Tributário Nacional, ou seja, a prestação pecuniária tratada no artigo 3º aduz que, de forma geral, os tributos pagos na forma e nos prazos normais da extinção da obrigação tributária só podem ser exauridos mediante pagamento em moeda corrente nacional, atualmente o real. Ressalta-se ainda que o pagamento de tributos em outras espécies só podem ser feitas em situações especiais, quando o ente federativo competente, mediante a lei, assim o formalizar.

Ainda de acordo com os autores, a lei atribui a compulsoriedade desta prestação pecuniária como um pagamento determinado pelo poder coercitivo do Estado ao sujeito passivo da tributação, independente da sua vontade. Ou seja, recairá sobre o contribuinte o dever de pagar o valor em moeda nacional, conforme disposto acima, e de forma obrigatória.

No que tange a prestação pecuniária compulsória destaca-se que esta não poderá advir de sanção em reparação a ato ilícito, mas sim da prática do ato lícito, ou seja, daquela realizada em conformidade com a lei como as vendas de mercadorias e prestações de serviços, dentre outros, gerando a contribuição denominada tributo. Por outro lado, há o pagamento por infração fiscal que resulta em multa como pena aplicada sobre a sanção de ato ilícito, pois a mesma compõe as receitas diversas e não a receita tributária (Fabretti; Fabretti, 2014).

O tributo, nesta última análise deve ser instruído por lei, conforme o aforismo *nullum tributum sine lege*<sup>1</sup>(Sabbag, 2022). De acordo com o artigo 150, I, da Constituição Federal os tributos só poderão ser instituídos ou aumentados por intermédio de lei que o faça respeitando assim o princípio da legalidade (Fabretti; Fabretti, 2014).

Destarte, segundo Sabbag (2022), em outras palavras, o tributo depende de lei para ser instituído e para ser majorado. Neste contexto é necessário concluir que o cerne de todo tributo é a lei orientada sempre pelo princípio da legalidade tributária que é o fundamento de toda a tributação, sem o qual não há como se falar em Direito Tributário (Nogueira, 1995 apud Sabbag, 2022, p.66).

Neste sentido, a lei deve concretizar o tributo a fim de que as partes, tanto o contribuinte quanto o Estado possam, com clareza efetuar o pagamento e recolhê-lo da seguinte forma:

---

<sup>1</sup> Tradução literal deste aforismo em latim: Não há tributo sem lei.

Ainda sobre o ato de instituir o tributo calha assinalar que é imperioso que na lei tributária se estabeleçam com clareza meridiana todos os elementos configuradores da relação obrigacional tributária, v.g., o quanto se deve pagar; quem deverá proceder ao pagamento; por que se deve pagar; o ônus imposto para quem não pagar; entre outros indicadores. (Sabbag, 2022. p. 70).

Tem, portanto, a lei o dever de orientar e ser a base para a legislação tributária permitindo que todos possuam embasamento legal para dinamizar e efetuar a arrecadação, além de ressaltar sua importância como fonte de todas as instituições e majorações dos tributos no Direito brasileiro. Desta forma, a atividade administrativa plenamente vinculada é o agir da administração pública diante da cobrança dos valores dos tributos nos limites fixados em lei, sem o que haveria abuso ou desvio de poder, tornando-a passível de anulação (Fabretti, Fabretti, 2014).

No que tange as tratativas dos tributos deverá a lei abranger subsídios obrigatórios para sua constituição, como a “necessidade de composição de uma lista taxativa (*numerus clausus*) de rudimentos configuradores da estrita legalidade”, permanecendo assim em conformidade com o disposto no artigo 97 do Código Tributário Nacional (CTN) que é absoluto quanto às atribuições da lei e sua essencialidade no regimento tributário. (Sabbag, 2022, p.71).

Esta lista taxativa deverá ser elaborada com base em componentes indispensáveis: alíquota, base de cálculo, sujeito passivo, multa e fato gerador (Sabbag, 2022). Este rol taxativo é indispensável para que a lei seja clara quando se refere a majoração, criação ou extinção do tributo. Assim sendo:

Conforme se notou no art. 97, I ao VI, do CTN, são prerrogativas legais em matéria tributária, ficando reservadas, exclusivamente, à lei estabelecer: instituição de tributos; suspensão, extinção e exclusão do crédito tributário; cominação de penalidade; fixação de alíquota e de base de cálculo; definição de fato gerador da obrigação principal e de sujeito passivo (Sabbag, 2022. p. 71).

Pretende-se assim que, a lei tributária proponha-se a definir todos os aspectos relevantes da fisiologia do tributo, para ser possível, em concreto, identificar o quanto se pagará, o porque se pagará, a quem se deve pagar dentre outras indagações que se configuram diante da incidência da obrigação (Sabbag, 2022).

Outra característica da lei que é válido destacar é justamente que a instituição do tributo traz em si um aspecto de consentimento popular, ou seja, o contribuinte “aceita” que o tributo invada seu patrimônio privado em favor do interesse

social por um bem maior coletivo demonstrando que a lei em si é o consentimento do povo que compõe o Estado. Portanto, o tributo é de consentimento do contribuinte sendo que:

É imperioso destacar que a tarefa de “instituir o tributo”, conquanto unilateral na forma, não o é na essência. É que a instituição pressupõe o consentimento popular – consoante se asseverou em linhas anteriores –, uma vez que este ato, sendo reflexo, aponta que o destinatário do tributo está disposto a aceitar a invasão patrimonial privada em prol dos interesses coletivos, pagando-se tão somente aquilo que consentir a quem o exigir. Pontes de Miranda, de há muito, preconizava a ideia de que a legalidade da tributação significa o povo tributando a si mesmo. Não há dúvida: sendo a lei uma expressão da vontade coletiva, não se pode imaginar que o povo possa oprimir a si mesmo. Com efeito, “o ser ‘instituído em lei’ significa ser o tributo consentido”, sinalizando que “é da essência de nosso regime republicano que as pessoas só devem pagar os tributos em cuja cobrança consentirem” (Sabbag, 2022, p. 67).

É nesta visão que se insere ao contexto tributário, de maneira a configurar o polo passivo da obrigação, a figura do contribuinte. Ainda que o pressuposto da concessão do povo na tributação seja um tanto quanto questionado, em matéria tributária é considerado como princípio da legalidade (Sabbag, 2022) e princípio da solidariedade (Machado, 2010), imprescindíveis para o efetivo exercício fiscal.

## 2.2 – SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Consideradas as premissas anteriores, é imprescindível discorrer sobre o sujeito passivo da obrigação tributária. Ainda que ocorram discussões acerca deste termo, elege-se desde logo, a definição descrita no ordenamento jurídico brasileiro que o define de forma direta como o ente a quem a lei impõe a responsabilidade e o dever pelo pagamento do tributo.

Conforme ressaltado, o sujeito passível da obrigação é um dos componentes do rol taxativo da instituição legal do tributo, pois “a sujeição passiva é matéria adstrita ao polo passivo da relação jurídico-tributária” (Sabbag, 2022, p. 861).

Pode-se, portanto, apontar que “na obrigação tributária, o sujeito passivo é aquele a quem incumbe adimpli-la” (Abraham, 2023, p. 236). Vejamos:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (Brasil, 1966).

O referido artigo apresenta ainda, em seus incisos, duas figuras distintas para o sujeito passivo de determinada obrigação tributária:

Art. 121. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:  
I - Contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;  
II - Responsável quando sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei. (BRASIL, 1966).

É necessário que ao configurar no polo passivo da obrigação tributária, tenha-se a distinção dos dois tipos de obrigação tributária: principal e acessória. A obrigação principal é a que consiste no pagamento propriamente dito do tributo ao qual foi estabelecido mediante lei, e a obrigação acessória são de deveres administrativos, como por exemplo a escrituração de livros fiscais, o preenchimento de guias de recolhimento entre outros (Fabretti; Fabretti, 2014).

Em suma, “na obrigação principal, cabe-lhe o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária; na obrigação acessória, é aquele a quem couber a realização dos deveres acessórios, tais como a emissão de notas fiscais, prestação de declarações e informações tributárias etc” (Abraham, 2023, p. 235).

Portanto, o sujeito passivo tem a obrigação principal e acessória perante o Estado no pagamento da incidência do tributo e no fornecimento dos valores mediante escrituração. Cabe aqui salientar que “o legislador deverá sempre indicar as pessoas que serão responsáveis pelo cumprimento das obrigações acessórias, conforme os interesses da arrecadação ou da fiscalização dos tributos” Sabbag, 2022, p.868). E é nesta afirmação que ao se referir as pessoas indicadas pelo legislador é intuitivo que:

Quando se pensa na matéria tributária, o primeiro impulso é imaginar que o sujeito passivo da obrigação tributária confundir-se-ia com o contribuinte, i.e., com a pessoa a quem poderia ser imputada a situação definida na hipótese de incidência. Nem sempre, entretanto, o contribuinte será o sujeito passivo da obrigação tributária, já que a lei pode eleger um terceiro como tal. Este será o responsável (lato sensu). Ou seja: nos termos do art. 121, há dois casos de sujeito passivo: o contribuinte ou o responsável (Shoueri, 2022, p. 620).

Há assim, no artigo 121 do Código Tributário Nacional (CTN), ao definir o sujeito passivo da obrigação principal duas categorias em que se configura o polo passivo. No inciso I é possível distinguir a primeira categoria, o contribuinte, que é a pessoa física ou jurídica que tenha relação pessoal e direta com o fato gerador do tributo, o que é possível exemplificar com a pessoa que possui um imóvel urbano e deverá pagar o Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU ou até mesmo uma pessoa

que é proprietário de um veículo e tem a obrigação de pagar o Imposto Sobre Propriedade de Veículo Automotor – IPVA (Fabretti; Fabretti, 2014).

Nota-se que o fato gerador do tributo é a propriedade da coisa nos exemplos esboçados acima, ou seja, a figura do contribuinte no polo passível é ligada ao fato gerador intrínseco na coisa que se possui. Em síntese, “o contribuinte é a pessoa que se encontra diretamente ligada por uma relação pessoal ao fato gerador da obrigação tributária. É ele que realiza o verbo do fato gerador e sobre ele recairá a análise da capacidade contributiva e da incidência de isenções ou imunidades” (Abraham, 2023, p. 236).

Já no inciso II do mesmo parágrafo, o Código traz a segunda categoria no que tange o polo passivo, o responsável. Nesta figura, o legislador define sendo aquele que sem se revestir a condição do contribuinte a sua obrigação decorra de disposição expressa na lei, ou seja, o responsável é encarregado, em substituição ao contribuinte de fato, responde pela obrigação tributária devido a complexidade de alcançar o contribuinte (Fabretti; Fabretti, 2014).

Neste contexto, como na primeira categoria, é possível exemplificar a segunda categoria do inciso II no caso dos prestadores de serviços, onde uma empresa contrata um serviço de terceiro e ao prestar o serviço acordado e a empresa, ao pagar pelo serviço retém o valor referente ao Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF do prestador de serviço.

É possível analisar que o fato gerador do tributo foi a prestação do serviço e a empresa agiu como intermediadora entre o contribuinte de fato e o fisco. Neste caso, a empresa não arcaria com o ônus do imposto já que reteve o pagamento, se caso não tivesse retido, arcaria com o ônus deste tributo acrescidos de multas e juros (Fabretti; Fabretti, 2014). Pode-se assim então definir que o responsável é o sujeito passivo indireto da obrigação (Sabbag, 2022).

Após perpassar as categorias do sujeito passivo é imperioso distinguir de maneira mais límpida os tributos diretos e indiretos que recaem sobre o sujeito passível da tributação. A princípio, o tributo direto é aquele que versa sobre a relação pessoal com que a pessoa física e jurídica tem com o objeto e o fato gerador. Em virtude de tal relação pessoal e direta, esses tributos incidem sobre o patrimônio e a renda, e por tais razões, são considerados tributos de responsabilidade pessoal, como o Imposto de Renda de Pessoa Física – IRPF, Imposto de Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ dentre outros impostos de caráter pessoal (Fabretti; Fabretti, 2014).

Em outra esfera, configura-se os tributos indiretos que, por sua vez, têm a sua incidência sobre a produção e a circulação de bens e prestações de serviços, bem como nos valores das mercadorias pelo produtor, vendedor ou prestador de serviço, recaindo os encargos tributários sobre o preço da venda destes produtos e serviços prestados (Fabretti; Fabretti, 2014).

Ainda sobre o tema lecionam os autores que em razão dessa agregação de valores, o consumidor final é o contribuinte de fato, pois ao pagar o preço, estão pagando também os tributos nele contidos, porém, na cadeia tributária, a pessoa jurídica que produz, vende bens ou presta serviços, ou seja, tem atividade produtiva e comercial, é o contribuinte de direito responsável pelo recolhimento perante o Estado.

### 2.3 – A SOBERANIA DO ESTADO NA ARRECADAÇÃO

Toda a tributação tem como destino a arrecadação pública, pode-se assim então definir que o “tributo é o ato de soberania do Estado na medida em que sua cobrança é autorizada pelo povo, através da representação” (Sabbag, 2022, p.67). Ressalta-se aqui a lei da tributação ao ser aprovada é o próprio povo aprovando, por meio da representação, a atuação do Estado na exigência do tributo direto ou indiretamente.

Esta atuação do Estado faz com que este configure o polo ativo da obrigação tributária, isto é, o credor, sendo aquele que possui o direito de exigir de outrem o cumprimento da obrigação (Abraham, 2023). De acordo com o artigo 119 do Código Tributário Nacional, o Estado, no sentido genérico de Poder Público, é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir seu cumprimento.

Tal soberania é resultado da necessidade de captação de recursos para subsidiar a realização do bem comum, ou seja, o Estado tem como premissa necessária o exercício da atividade financeira, que por intermédio deste poder coercitivo sobre o particular, o patrimônio do contribuinte, arrecada, administra os valores afim de estipular as despesas prioritárias para o bem comum da sociedade (Fabretti; Fabretti, 2014). Esta atuação do Estado é o poder do mesmo sobre o patrimônio privado para arrecadar recursos para sua existência e atuação nas demais áreas da sociedade (Paulsen, 2023).

O Estado assim “necessita, em sua atividade financeira, captar recursos materiais para manter sua estrutura, disponibilizando ao cidadão-contribuinte os

serviços que lhe compete, como autêntico provedor das necessidades coletivas” (Sabbag, 2022, p.43). Assim, o Estado consegue por intermédio da arrecadação tributária destinar verbas para a manutenção das necessidades de saúde, educação, infraestrutura social e da administração públicas dentre outras destinações coletivas.

O Estado por sua vez, é impedido de ter uma atuação econômica livre igual a pessoa que tem meios de exercer atividade empresarial a fim de captar recursos para sua subsistência. Devido isto, a atuação direta do Estado “só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos por lei” (Brasil, 1988, art. 173, I). É possível então analisar que o Estado, em sua atuação financeira, tem a cobrança de tributos:

Como a principal fonte das receitas públicas, voltadas ao atingimento dos objetivos fundamentais, insertos no art. 3º da Constituição Federal, tais como a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a garantia do desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e da marginalização, tendente à redução das desigualdades sociais e regionais, bem como a promoção do bem-estar da coletividade (Sabbag, 2022, p. 43)

Evidente assim, a soberania do Estado na tributação é tida como meio necessário para prover o bem estar coletivo, obrigação esta que o Estado é incumbindo de fornecer, segundo a Constituição Federal de 1988.

Desse modo, o Estado tem sobre o sujeito passível do tributo o direito de exigir esse valor na arrecadação sobre os bens e serviços prestados na atividade econômica na sociedade. Figura-se assim, “um cenário afeto à invasão patrimonial, caracterizadora do mister tributacional, em que o Estado avança em direção ao patrimônio do súdito, de maneira compulsória, a fim de que logre retirar uma quantia, em dinheiro, que se intitula tributo, carreando-o para os seus cofres. Tal invasão é inexorável, não havendo como dela se furtar, exceto se o tributo se apresentar ilegítimo” (Sabbag, 2022, p. 44). Assim exposto, a arrecadação legítima do tributo sempre deve ser repassada ao Estado, salvo se não há lei que estabeleça. Portanto, a posição de sujeito ativo da relação tributária, o Estado, decorre da lei (Shoueri, 2022).

Nesta vertente, é indispensável a ciência dos recursos que o Estado tem a sua disposição. Sendo assim, a arrecadação de receita pública é possível elencar dois tipos desta arrecadação, sendo a primeira, a receita originária, que é advinda do próprio patrimônio do Estado. São exemplos da arrecadação de receita pública originária os imóveis públicos, empresas estatais, exploração de recursos naturais etc

(Fabretti; Fabretti, 2014). A administração pública tem estas fontes de receitas originárias de recursos monetários, porém não se faz suficiente para angariar fundos suficientes para cumprir suas obrigações supra citadas perante a sociedade.

Devido a isto, se estabelece o segundo tipo de arrecadação do Estado, a receita derivada. Esta por sua vez é oriunda do patrimônio de terceiros, ou seja, de particulares, que se subdividem nas derivadas de contratos e derivados da soberania. As derivadas de contratos são as ações do Estado buscando recursos por intermédio de contratos celebrados com os particulares que é precípua destacar que possuem a livre disposição para firmá-los ou não. Nesta derivação contratual é prevista a devolução do valor contratado acrescidos de rendimentos no período, exemplo disso são os títulos da dívida pública (Fabretti; Fabretti, 2014).

Por fim, a receita mais comum na arrecadação pública é derivada da soberania, esta que por sua vez, recai sobre o patrimônio dos particulares pela imposição da figura soberana do Estado que exerce de maneira a não considerar a disposição de vontade do contribuinte, que, assim, fica obrigada a adimplir a obrigação, de maneira até coercitiva, se necessário (Fabretti; Fabretti, 2014). Este tipo de receita derivada caracteriza a compulsoriedade da tributação dita anteriormente, ou seja:

O tributo é compulsório, ou seja, o contribuinte não pode se eximir da imposição legal. O dever de pagar o tributo independe da vontade de quem figura como obrigado, pois se trata de uma obrigação oriunda da lei. Assim, ao praticar o fato gerador da obrigação tributária, o sujeito passivo deve recolher o tributo aos cofres públicos, sendo essa sua vontade ou não (Quintanilha, 2023, p.18).

Esta arrecadação, por sua vez, tem um caráter devolutivo, porém os valores não são devolvidos diretamente ao contribuinte, mas são convertidos em obras e serviços públicos (Fabretti; Fabretti, 2014).

Em resumo “as receitas derivadas são aquelas oriundas da capacidade do poder estatal de retirar do contribuinte uma parte do seu patrimônio para a execução dos seus objetivos com o escopo de atingir o bem-estar coletivo já que elas advêm da atividade indireta do Estado” (Quintanilha, 2023, p. 12).

Na conversão dos valores arrecadados de maneira indireta é possível notar que o Estado, em sentido territorial, enfrentaria demasiado esforço para arcar com todo território brasileiro. Devido a este motivo, para melhor organização das diversas realidades demográficas, econômicas, geográficas e climáticas adotou-se a forma da administração descentralizada, ou seja, a União, os Estados, os Municípios e o Distrito

Federal agem conforme a lei no papel soberano de arrecadação, criação e fiscalização dos tributos nas atividades econômicas brasileiras (Fabretti; Fabretti, 2014).

Haja vista que, a distribuição de competência tributária entre os entes federativos exercida nos respectivos limites territoriais, o poder de legislar, fiscalizar e cobrar tributos, deriva do texto constitucional (Abraham, 2023). Devido esta distribuição faz com que os entes federativos, assim elencados, tenha o papel soberano na arrecadação de acordo com a Constituição Federal de 1988.

É possível assim, distribuir a competência tributária: no artigo 145, II e III, aduz sobre a competência comum à União, Estados e Municípios o recolhimento das taxas e a contribuição de melhoria; já nos artigos 153 e 154, tem-se elencados os impostos de competência exclusiva da União; no artigo 155, os impostos de competência dos Estados; e por fim, no artigo 156, os impostos de competência dos municípios (Abraham, 2023).

### **3 - O IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS**

Fruto da soberania estatal na arrecadação, norteados pelo princípio da legalidade, o que outrora era regulado pelo convênio nº 66 de 1988, que ademais era criado pelos Estados *pro domo sua*<sup>2</sup>, que dispunha sobre o ICMS, advém a Lei Complementar 87 de 1996 que trata do imposto incidente nos Estados e no Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, além de estabelecer outras medidas correlatas (Coelho, 2022).

#### **3.1 A DIVERGÊNCIA ENTRE A PRÁTICA TRIBUTÁRIA E A TEORIA DA LEI KANDIR**

A Lei Complementar nº 87/96, conhecida como Lei Kandir, “é hoje o texto base que rege o ICMS com méritos e deméritos” (Coelho, 2022, p. 397). Neste sentido, o mérito acima citado, se refere ao intuito de solucionar um dos conflitos de competência entre os Estados reguladores do ICMS, e dos Municípios reguladores do ISSQN (Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza) que mais especificamente no artigo 2 da Lei Complementar nº 87/96 dispõem sobre o recolhimento do imposto nos

---

<sup>2</sup> Pela sua causa, em proveito próprio.

serviços de transporte e as circulações de mercadorias e, acima de tudo, seus fatos de incidência.

Evidencia-se o fato de que a lei regula os limites da incidência do ICMS no âmbito Estadual distinguindo da competência Municipal, “em outras palavras, existindo simultaneamente a prestação de serviços com fornecimento de mercadorias, se ausente a competência municipal sobre essa operação, os Estados passam a ter competência para toda arrecadação” (Novais, 2022, p. 222). Dito isto, o grande demérito em contraste é justamente no surgimento da incidência, ou seja, o ato em que a lei determina o fato gerador do tributo do ICMS nas operações de transferências de mercadoria entre estabelecimentos de mesmo titular (Coelho, 2022).

A caracterização do fato gerador na incidência do ICMS se dá na circulação de mercadoria ou prestação de serviços interestaduais, melhor dizendo, é referente a operações de circulação de mercadorias, que independe de sua natureza jurídica, que estão ligados ao trajeto da mercadoria desde sua produção até o consumo final (Sabbag, 2021). A grande divergência é que a Lei Complementar 87 dispunha em seu artigo 12, inciso I, que a saída de mercadorias, a circulação supra citada, entre estabelecimentos de um mesmo titular configuraria o fato gerador e, portanto, caracterizaria a obrigação tributária.

A Lei Complementar reforçava que a circulação entre estabelecimentos mesmo sendo de um mesmo titular acarretaria a obrigação de recolher o ICMS ao contribuinte, o que a tempos já havia sido discutido que a mera circulação de mercadorias não geraria o fato gerador, pois a mercadoria em questão permaneceu na mesma titularidade, portanto, afirma José Souto:

É um tributo que recai sobre operações relativas à circulação de mercadorias. Não é, pois, um tributo sobre a circulação em si, considerada como simples movimentação física (transporte) da mercadoria, mas um tributo sobre operações de circulação de mercadorias (compra e venda, promessa de venda, doação, empreitada, dação em pagamento, transferência de mercadoria, troca, importação, exportação e outras operações) (Borges, 1971, p. 34).

Deste modo, o grande questionamento que insurge é sobre a mera circulação de mercadoria que a lei definia como fato gerador do ICMS. Quando se expressa “mera circulação” se refere ao fato de que o tramite de mercadorias entre os estabelecimentos de um mesmo titular não tem característica econômica, sendo assim, esta circulação seria apenas um processo técnico de identificação, no espaço e no tempo (Borges, 1971).

A doutrina, sustentou a tempos esta distinção de circulação econômica e a circulação jurídica, desta seguinte maneira:

Para haver circulação, no sentido econômico, é preciso que haja mutação ou transferência da propriedade ou da posse de mercadoria. Economicamente, não pode ocorrer circulação sem transferência da mercadoria de uma pessoa para outra. Não qualquer movimentação de bens, mas somente a circulação que tenha conteúdo econômico, legitima a cobrança (Borges, 1971, p. 34).

Neste aspecto que o conceito de “mercadoria” deve ser apreciado, para que assim, se tenha a correta compreensão do fato gerador do ICMS, pois “mercadoria” vem do latim *merx*, que se traduz por “coisa que se constitui objeto de uma venda” (Sabbag, 2021).

A Constituição Federal de 1988 define no artigo 155, inciso I, de forma subjacente a este entendimento de que o fato gerador do tributo está enraizado na intenção de mercancia (Brasil, 1988), ou seja, a circulação de mercadorias nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular não há intenção econômica na emissão das notas de transferências, não gerando assim a incidência do ICMS nas operações, o que na prática regulamentava-se a disposição da Súmula 166 do Superior Tribunal de Justiça onde aduz que a mera circulação não é fato gerador de ICMS (STJ, 1996), contrariando o artigo 12, inciso I da Lei Complementar 87 de 1996 (Sabbag, 2021). Portanto, é imperioso dizer que:

O art. 12 pretende estatuir os aspectos temporais do fato gerador do ICMS. O inciso I, ao estatuir que ele se dá no momento “I – da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”, “chove no molhado”, reeditando regras anteriores já desconsideradas pelo STF, como vimos. As meras transferências de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo titular são intributáveis pelo ICMS (Coelho, 2022, p. 402).

É notório assim dizer que a disposição legal da Lei Complementar se tornava conflituosa com o entendimento da doutrina nas operações de transferências de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo titular. Esta ambiguidade na prática tributária motivou os Estados, em particular o estado do Rio Grande do Norte, a questionar os efeitos que incorriam na arrecadação estadual em decorrência do princípio da não-cumulatividade que impactam os cofres públicos neste tipo de operação.

### 3.2 O PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE A FAVOR DO CONTRIBUINTE

Previamente, o princípio da não cumulatividade é o cerne de toda a problemática do artigo 12 da Lei Complementar 87 de 1996. Pois, dispõe a Constituição Federal de 1988 em seu artigo 153, §3º, II que o imposto “será não cumulativo compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”.

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), por sua vez, fundamenta-se nesse princípio em suas operações de incidência. No momento do fato gerador, o contribuinte, ao efetuar o pagamento pelo produto adquirido, desembolsa o valor calculado com base na alíquota do ICMS estabelecida pelo Estado para o referido produto destacado na nota fiscal (Mazza, 2022).

O princípio da não cumulatividade visa, neste sentido, evitar a ocorrência de “efeito cascata” tributária em impostos, de maneira particular o ICMS. Em outras palavras, seu propósito é prevenir que o recolhimento do tributo incida sobre o próprio valor, que já foi incluído na base de cálculo devido à sua incidência em operações anteriores (Mazza, 2022).

Em relação ao ICMS é possível perceber que o princípio da não cumulatividade se torna mais acessível a compreensão, pois é caracterizado como um imposto plurifásico, destaca-se aqui a relevância da circulação de mercadorias nesse contexto (Sabbag, 2021). Devido a essa característica, o montante correspondente ao ICMS, no momento em que o contribuinte adquire um produto para a produção, pode ser creditado na entrada do referido produto em seu estabelecimento e posteriormente compensado quando ocorrer a emissão da nota fiscal de venda (Mazza, 2022).

A circulação de mercadorias, circulação econômica, é “fato gerador do referido tributo e, caso o seja, a incidência do imposto ocorrerá em cada fase mercantil” (Sabbag, 2021, p. 17). É, portanto, o princípio da não cumulatividade o mecanismo que impede que a incidência do ICMS se sobreponha nas diversas fases da cadeia tributária (Sabbag, 2021).

Dito isto, pode-se afirmar que o valor do ICMS favorece ao contribuinte e o consumidor final, para que não sobrecarregue os valores tributados nas operações de compra e venda, dessa forma:

Imaginando as inúmeras fases de comercialização que intermedeiam o produtor e o consumidor final espera-se contar com um mecanismo que

impeça a sobreposição de incidências. Dessa forma, com o ICMS, acontece uma espécie de compensação descritiva ou escritural, através de um creditamento contábil de valores referentes às operações de entrada de produtos, em face dos lançamentos contábeis de débito, gerados pelas operações de saída de bens. Em razão do princípio em estudo, a incidência do imposto ocorre sobre o valor agregado ou acrescido em cada operação, e não sobre o valor total, não se permitindo a tributação em cascata (Sabbag, 2021, p. 17).

O ICMS desta forma, nas operações de transferências de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo titular, conforme o artigo 12, I, da LC 87/96, deveria passar pelo crivo do princípio da não cumulatividade para destacar e efetuar a compensação do valor do crédito do ICMS nos documentos fiscais de transferência de mercadorias, mesmo que o entendimento doutrinário não reconhecesse na prática a circulação econômica de fato da mercadoria (Costa, 2022).

O contribuinte desta forma, é beneficiado por este princípio ao não distorcer, sob o ponto de vista econômico, na medida que há uma alocação eficiente dos mesmos recursos nas operações (Brazuna, 2021), o que possibilita que o contribuinte compense os créditos da entrada dos produtos ao apurar o imposto ao final do exercício das notas emitidas nas operações posteriores. Ao permitir a compensação do ICMS pago nas fases anteriores, o sistema tributário contribui para a neutralidade fiscal evitando distorções nos preços e promovendo um ambiente mais equilibrado para o desenvolvimento econômico. (Sabbag, 2021).

É dessa maneira que o contribuinte na cadeia industrial realiza a compensação dos créditos, os quais podem ser posteriormente utilizados na saída do produto evitando interferências indevidas na formação dos preços (Coelho, 2022). Assim, o princípio da não cumulatividade assume uma significativa importância nas operações de transferência de materiais entre estabelecimentos do mesmo titular.

Isso ocorre ao impor ao contribuinte a obrigação de destacar o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e, conseqüentemente, as transferências seriam tratadas com a alíquota do crédito de um estabelecimento para outro, em conformidade com as disposições estabelecidas na Lei Complementar 87 de 1996.

Tal atividade tributária por parte do contribuinte é desafiadora pela perspectiva do recolhimento estatal na compensação do crédito e do débito, pois cada Estado estabelece uma alíquota específica para o recolhimento do tributo (Costa, 2022). Haja vista que, como dito anteriormente, ao adquirir uma mercadoria o valor do ICMS deverá ser reconhecido como um crédito e um débito de mesmo valor em sua

saída do estabelecimento e assim, passar o valor correspondente a esta diferença ao Estado no qual se deu o fato gerador do tributo.

### 3.3 O CRÉDITO DO ICMS NAS TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS

Em suma, o processo é desafiador para os órgãos fiscais e para os contribuintes, envolvendo diversos aspectos que podem representar obstáculos para o Estado por meio do Fisco e do contribuinte na interpretação dos dispositivos legais regulamentadores do ICMS, em questão, a transferência de mercadorias e de seus créditos (Alves; Peroba; Gregorin, 2022).

Antes de tudo, é essencial observar que o princípio da não cumulatividade confere ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) uma natureza credora no momento de sua entrada no estabelecimento, ou seja, o crédito tributário nasce da obrigação tributária principal, que no caso em questão, nasce da circulação econômica da mercadoria (Borba, 2019).

É estabelecido que o contribuinte adquire um crédito tributário a ser reconhecido no ingresso do produto em seu estabelecimento, e o débito correspondente será compensado na saída do produto por meio da prática mercantil. É imprescindível frisar que o crédito do ICMS não é reconhecido somente pelo ato aquisitivo e incidental do fato gerador, mas sua exigibilidade perante o ente federativo deve ser formalizada comprovando sua existência, ou seja:

Apenas quando é formalizada a existência e liquidez do crédito tributário, documentando-o, porém, é que o CTN considera constituído o crédito tributário. Isso pode acontecer mediante lançamento por parte da autoridade fiscal, nos termos do art. 142 e seguintes do CTN, ou através de declaração produzida pelo próprio sujeito passivo, conforme a Súmula 426 do STJ. A partir de então, o Fisco pode opor ao contribuinte a existência do crédito e dele exigir seu cumprimento, notificando-o para pagar. Diz-se, por isso, que o crédito ganha exigibilidade (Paulsen, 2023, p. 287).

Considerando que o ICMS é de competência estadual e sua regulamentação em nível nacional é delineada pela Lei Complementar nº 87 de 1966 em seu artigo 19 que aduz que, o ICMS “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” (Brasil, 1996).

Esta legislação disciplina internamente as alíquotas do ICMS incidentes sobre os produtos que circulam nas operações mercantis, conforme a Constituição

preconiza no artigo 155, sobre a competência estadual. Posteriormente, o contribuinte assume a obrigação perante a Fazenda de cada Estado de apurar e compensar os valores resultantes das operações de compra e venda (Paulsen, 2023).

Até este ponto já elucidado, é bastante objetivo o funcionamento da compensação do crédito do ICMS dentro do próprio Estado, claro que sem adentrar a especificidades do ICMS com substituição tributária. O valor do ICMS dentro do Estado nas operações de transferência entre matriz e filial de um mesmo CNPJ não se diferenciaria do destaque do crédito na compra e venda, tendo como parâmetro o artigo 12, I, da LC 87/96 (Alves, Peroba, Gregorin, 2022).

Não se pode deixar enganar pelo fato da objetividade de explicação acerca da compensação de crédito acima, pois o grau de complexidade para que o contribuinte, sujeito passivo, consiga exercer a apuração do crédito corretamente é o fisco da secretaria da Fazenda de cada unidade federativa, sujeito ativo, é necessário um claro entendimento e objetividade das leis e convênios que regulamentam o ICMS, pois:

Na maioria dos casos, a legislação exige que o sujeito passivo apure, ele mesmo, o tributo (portanto, independentemente de qualquer atividade da administração), e o recolha no prazo previsto pela legislação. Se não estivesse instaurado o vínculo jurídico, alegar-se-ia, de modo absurdo, que o recolhimento teria sido indevido (sem causa). Se assim não o é, cabe reconhecer que pelo menos nesses casos, a obrigação tributária surgiu independentemente de qualquer ato da parte da administração pública (Schoueri, 2023, p. 356).

Desta forma, a lei complementar 87 de 1996, questionada nas operações de transferência entre matriz e filial aduzia sobre a obrigatoriedade ao contribuinte de se formalizar e destacar o ICMS na nota fiscal de transferência para que o crédito tributário seja transferido juntamente com a circulação do bem, sobretudo nas operações interestaduais, onde uma matriz se encontra em um ente federado e a filial em outra com alíquotas diferentes.

Este entendimento pacificado pelo STJ na Súmula 166 de que a transferência não exigiria a obrigatoriedade do recolhimento e compensação do ICMS, o que gera grande instabilidade no que versa sobre a transferência do crédito entre os estabelecimentos interestaduais, o que levou os Estados, mais precisamente o Estado do Rio Grande do Norte, a ajuizar ao STF a Ação Declaratória de Constitucionalidade 49 para reconhecer como constitucional os dispositivos da Lei Complementar que determinam a incidência do Imposto sobre Circulação de

Mercadorias e Serviços (ICMS) nas transferências de mercadorias realizadas entre estabelecimentos do mesmo contribuinte (Alves; Peroba; Gregorin, 2022).

#### **4 – INTERVENÇÃO DO PODER JUDICIÁRIO COM A AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE**

Em 2017, reiterando tudo que foi dito anteriormente sobre esta dualidade entre a Lei Complementar 87 de 1996 e a doutrina sobre o fato gerador do ICMS nas transferências de mercadoria entre estabelecimentos de mesmo contribuinte interna e interestadual, o Estado do Rio Grande do Norte se utilizou por meio da Ação Declaratória de Constitucionalidade para obter uma resolução acerca da obrigatoriedade da incidência do ICMS e sanar as controvérsias tributárias que passavam insegurança aos contribuinte e a Secretaria da Fazenda de cada Estado brasileiro (Alves; Peroba; Gregorin, 2022).

Defende-se a admissibilidade da ação, sobretudo pela existência de uma controvérsia judicial significativa pela pertinência temática e legitimidade específica do Estado, bem como pela necessidade de pronunciamento acerca da constitucionalidade de um ato normativo federal. Isso se deve ao fato de que tanto o Superior Tribunal de Justiça quanto os Tribunais de Justiça locais, e em alguns precedentes, o Supremo Tribunal Federal têm adotado uma linha jurisprudencial que difere da interpretação mais adequada dos dispositivos legais elencados pelo governador do estado do Rio Grande do Norte, conforme consta nos próprios autos do processo da Ação Declaratória de Constitucionalidade 49.

Na ação o Estado do Rio Grande do Norte defendeu a constitucionalidade desses dispositivos legais pautando-se na interpretação de que o legislador ordinário, ao analisar a expressão constitucional "circulação de mercadorias", optou por compreendê-la como circulação econômica e não "mera circulação". Nessa abordagem, cada estabelecimento empresarial seria tratado como entidade autônoma e a regulamentação da incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) ocorreria nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular. Conseqüentemente, diante da ausência da necessidade de uma circulação jurídica, não seria exigida a ocorrência de um negócio jurídico correlato (Aguiar, 2021).

Na presente ação é solicitado ao STF que é de suma importância a escolha legislativa pela circulação econômica como requisito fundamental para efetivar a

sistemática da não-cumulatividade e assegurar a equitativa distribuição de receitas entre os entes federativos. Além disso, destaca a inexistência de prejuízo aos contribuintes, uma vez que se argumenta pela neutralidade financeira no contexto amplo da pessoa jurídica que possui estabelecimentos localizados em Estados diversos.

Esta Ação Declaratória foi julgada improcedente pelo Superior Tribunal Federal pois considerando-se que existe jurisprudência consolidada nos Tribunais Superiores, a qual sustenta que o deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular não constitui o fato gerador para a incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), mesmo quando se trata de circulação interestadual (Alves; Peroba; Gregorin, 2022). Desta maneira, a decisão proferida no dia 19 de abril de 2021 foi:

Decisão: O Tribunal, por unanimidade, julgou improcedente o pedido formulado na presente ação, 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, nos termos do voto do Relator. Falou, pelo requerente, o Dr. Rodrigo Tavares de Abreu Lima, Procurador do Estado do Rio Grande do Norte. Plenário, Sessão Virtual de 9.4.2021 a 16.4.2021. (STF, ADC 49, Relator Min. Edson Fachin, Plenário, J. 19/04/2021)

Neste esteio, o objetivo até então do STF havia se concretizado em declarar inconstitucional os artigos 11, §3º, II; 12, I, *in fine*; e 13, §4º, da Lei Complementar 87/1996, seguindo se assim a emenda da ação:

Ementa: DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE. ICMS. DESLOCAMENTO FÍSICO DE BENS DE UM ESTABELECIMENTO PARA OUTRO DE MESMA TITULARIDADE. INEXISTÊNCIA DE FATO GERADOR. PRECEDENTES DA CORTE. NECESSIDADE DE OPERAÇÃO JURÍDICA COM TRAMITAÇÃO DE POSSE E PROPRIEDADE DE BENS. AÇÃO JULGADA IMPROCEDENTE. 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. 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. (STF, ADC 49, Relator Min. Edson Fachin, Plenário, J. 19/04/2021)

No entanto, ao contrário de estabelecer uma resolução conclusiva para o panorama jurídico, a decisão emitida na ADC 49 não abordou a modulação de seus efeitos, deixando um leque de possibilidades em aberto. Os embargos de declaração oposto pelo Estado do Rio Grande do Norte levantou uma problemática acerca desta pacificação do entendimento sobre a não incidência do ICMS, ou seja, a ausência de fato gerador nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte localizadas em federações diferentes (Carvalho; Júnior, 2022).

#### 4.1 A EXPOSIÇÃO DA PROBLEMÁTICA NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO E SEUS EFEITOS INFRIGENTES

Após a decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) reafirmar a decisão da doutrina acerca da mera circulação econômica da mercadoria nas transferências entre estabelecimentos de mesmo titular, o Estado apresenta, por meio dos embargos de declaração, os sérios impactos que a decisão do STF pode ocasionar à administração do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), particularmente no que tange à viabilidade da transferência de créditos entre estabelecimentos de contribuintes situados em estados distintos (Alves; Peroba; Gregorin, 2022).

Neste sentido, a problemática assim exposta, se refere ao impacto que a decisão acarreta ao contribuinte e conseqüente ao Estado de origem da operação, pois, se não existir o débito, a saída do produto com o valor do crédito do estabelecimento, o crédito exigível e devidamente formalizado deveria ser repensado na apuração do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) (Paulsen, 2023), se o mesmo seria estornado ou transferido para o Estado de destino da mercadoria, ou seja, há um obscurecimento em relação ao crédito devido anterior a decisão e posterior a decisão no que se refere ao aproveitamento do valor, neste caso, solicitou-se por meio do embargo de declaração a modulação dos efeitos da decisão pró-futuro.

Neste ensejo, o Estado do Rio Grande do Norte pautou-se no artigo o 155, § 2º, II, “b” da Constituição Federal em que diz:

§ 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.** (Brasil, 1988).

Portanto, a não-cumulatividade do imposto, assegurada pelo inciso I do parágrafo 2º do artigo 155 da Constituição de 1988, confere a esse crédito tributário a presunção de legitimidade, a qual deve ser observada pelo Distrito Federal e por todos os Estados membros da Federação. Em virtude dessa norma federativa é incumbência do Estado membro receptor dos bens e mercadorias tributados acatar o documento fiscal idôneo, oriundo de operação real de transferência, validar os créditos destacados e viabilizar a utilização destes como redutor da arrecadação devida no período de apuração em que ocorrer o ingresso. (Sá; Pereira; Nakata, 2022)

Em resumo, pontua-se nos embargos de declaração opostos em face do acórdão da ADC 49 o Governador do Estado do Rio Grande do Norte reconheceu que a decisão da ação poderia afetar os contribuintes devido a restrição constitucional ao aproveitamento de créditos anteriores à operação sobre a qual não incide o tributo (Meneses, 2021).

Em oposição a referida manifestação do Estado, a decisão do STF na ADC 49 afirma que não é discutível a incidência do ICMS nas operações de transferência entre os estabelecimentos de um mesmo titular, pois a hipótese de incidência do tributo é, portanto, a operação jurídica praticada por comerciante que acarrete circulação de mercadoria e transmissão de sua titularidade ao consumidor final e a saída de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte está fora do conceito de operação jurídica, ou seja, operação econômica (Meneses, 2021).

A partir dessa consideração, a remessa de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, por não se enquadrar na esfera de incidência do ICMS e não ser qualificada como uma operação econômica, não poderia ser sujeita a isenção ou não incidência. Em outras palavras, a saída física dos produtos, na situação analisada, não acarretaria qualquer efeito fiscal, podendo ser interpretada como uma simples transferência de mercadoria dentro do mesmo estabelecimento. (Meneses, 2021).

A grande questão a ser apreciada nos embargos é justamente nas transferências entre os Estados e o início da vigência da decisão da ADC nº49, pois o embasamento levantado do crédito pelo Estado do Rio Grande do Norte conforme preconiza a Constituição Federal muito claramente em dizer no artigo 155, § 2º onde aduz que o Estado destinatário não terá direito ao crédito do ICMS nas operações de transferências interestaduais e que os efeitos da decisão acarretariam na insegurança

na apuração do ICMS e sua compensação em operações futuras (Alves; Peroba; Gregorin, 2022).

Ante o exposto, assim se resume o ponto de vista levantado pelos embargos nos quais se alega que o julgamento esvaziaria o conteúdo das operações interestaduais. Argumentou-se também que haveria considerável perda de arrecadação dos Estados, resultando em 4 desequilíbrio na distribuição federativa da arrecadação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Adicionalmente, destacou-se que o aproveitamento de créditos pelos contribuintes ficaria vedado, que os Estados de origem estariam autorizados a exigir o estorno desses créditos e os Estados de destino também estariam autorizados a exigir o ICMS integral nas operações de saída interna (Carvalho; Júnior, 2022).

Outros pontos mencionados incluíram os impactos potenciais nos incentivos fiscais, especialmente nos créditos presumidos, alegando que os Estados de origem poderiam optar por não aplicar o crédito presumido, enquanto os Estados de destino poderiam rejeitar benefícios fiscais concedidos por outras unidades federativas. Além disso, foram levantadas questões relativas à compatibilização de obrigações acessórias, com a solicitação de uma uniformização necessária no tratamento pelos Estados diante da profunda alteração na sistemática tributária acerca da apuração do ICMS (Carvalho; Júnior, 2022).

No âmbito dos embargos de declaração, também foi solicitado um efeito suspensivo e proposta a atribuição de eficácia prospectiva na modulação dos efeitos, de modo a que a declaração de nulidade produzisse efeitos a partir do exercício financeiro subsequente à conclusão do julgamento (Carvalho; Júnior, 2022).

É relevante ressaltar que, devido aos desdobramentos jurídicos e financeiros a decisão definitiva poderia acarretar, uma parcela significativa de contribuintes, principalmente representantes de grandes setores econômicos, se habilitou como *amici curiae*<sup>3</sup> no processo objetivo. Esse movimento, em especial, intensificou-se após a apresentação dos embargos mencionados anteriormente. Além dos contribuintes, o Colégio Nacional de Procuradores Gerais dos Estados e do Distrito Federal também se uniu ao processo na qualidade de *amicus curiae* (Afonso, 2023).

---

<sup>3</sup> “O *amicus curiae* revela-se como importante instrumento de abertura do STF à participação na atividade de interpretação e aplicação da Constituição, o que é especialmente marcante nos processos de feição objetiva. Tal interação dialogal entre o STF e pessoas naturais ou jurídicas, e órgãos ou entidades especializadas, possui um potencial epistêmico de apresentar diferentes perspectivas sociais, possibilitando, assim, decisões melhores e mais legítimas do ponto de vista do Estado Democrático de Direito.” (STF, ADC 49, Relator Min. Edson Fachin, Plenário, J. 04/10/2021)

Assim, o Ministro Fachin ao conhecer dos embargos de declaração e julgá-los parcialmente procedentes com a única finalidade de modular os efeitos da decisão para que surtisse efeito a partir do próximo exercício financeiro, gerou-se um significativo desconforto pragmático (Afonso, 2023).

Restou assim decido pelo presente relator em decisão proferida em 19 de abril de 2023:

**“Decisão:** O Tribunal, por maioria, julgou procedentes os presentes embargos para modular os efeitos da decisão a fim de que tenha eficácia pró-futuro **a partir do exercício financeiro de 2024**, ressalvados os processos administrativos e judiciais pendentes de conclusão até a data de publicação da ata de julgamento da decisão de mérito, e, exaurido o prazo sem que **os Estados disciplinem a transferência de créditos de ICMS entre estabelecimentos de mesmo titular**, fica reconhecido **o direito dos sujeitos** passivos de transferirem tais créditos, concluindo, ao final, por conhecer dos embargos e dar-lhes parcial provimento para declarar a inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, do art. 11, § 3º, II, da Lei Complementar nº 87/1996, excluindo do seu âmbito de incidência apenas a hipótese de cobrança do ICMS sobre as transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular. Tudo nos termos do voto do Relator, vencidos, em parte, os Ministros Dias Toffoli (ausente ocasionalmente, tendo proferido voto em assentada anterior), Luiz Fux, Nunes Marques, Alexandre de Moraes e André Mendonça. Ausente, justificadamente, a Ministra Carmen Lúcia, que proferiu voto em assentada anterior. Presidência da Ministra Rosa Weber. Plenário, 19.4.2023.” (STF, ADC 49, Relator Min. Edson Fachin, Plenário, J. 19/04/2023)

Após esta decisão, ficou assim estabelecido que os Estados por meio de convênios definiriam sobre a resolução dos créditos oriundos de operações de transferências de mercadorias a decisão da Ação Declaratória de Constitucionalidade, o que motivou os Estados e o Distrito Federal a criarem o Convênio 174 de 31 de outubro de 2023.

#### 4.2 OS REFLEXOS E OS IMPACTOS DA INTERVENÇÃO DO STF DECORRENTE DA DECISÃO DA ADC 49

Por ser um tributo de competência estadual, o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), movidos pela decisão da Ação Declaratória de Constitucionalidade 49, os Estados e o Distrito Federal, por meio do Conselho Nacional da Política Fazendária (CONFAZ), elaboraram o Convênio 174 no dia 1º de novembro de 2023.

Neste Convênio, dispõem sobre a obrigatoriedade da transferência do crédito do ICMS para o Estado de destino nas operações:

Cláusula primeira: Na remessa interestadual de bens e mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade, **é obrigatória** a transferência de crédito do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviço de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS – do estabelecimento de origem para o estabelecimento de destino, hipótese em que devem ser observados os procedimentos de que trata esse convênio. (CONFAZ, 2023)

Assim, o convênio estipula que o crédito relativo a operações anteriores deve ser transferido nas operações interestaduais, em conformidade com o princípio da não cumulatividade do ICMS. Esse procedimento visa assegurar que o Estado de origem não seja prejudicado em sua arrecadação, permitindo que o contribuinte compense os créditos nas notas fiscais de saída.

A proceder desta maneira, o CONFAZ se atentou a estabelecer os parâmetros para que o contribuinte siga ao efetuar transferências de mercadorias entre seus estabelecimentos em Estados distintos, ou seja, por meio convênio a apropriação do crédito pelo estabelecimento destinatário ocorrerá por intermédio da transferência realizada pelo estabelecimento remetente, do ICMS incidente nas operações e prestações anteriores de acordo com as disposições estabelecidas.

Portanto, conforme se segue as cláusulas, é imperioso destacar que as notas de transferências serão destacadas os valores e registradas nos livros fiscais da seguinte maneira: o débito na escrituração do estabelecimento de origem, o remetente, por meio do registro documental no “Registro de Saídas” e deverá ser escriturado um crédito no estabelecimento de destino, registrado no “Registro de Entradas”, conforme o § 1º da cláusula segunda do convênio 174.

Ressalvado quanto a procedência, tal convênio em sua cláusula quarta também pontua a observância dos termos do inciso IV do § 2º do art. 155 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 em que o valor do ICMS a ser transferido será correspondente ao resultado da aplicação dos percentuais equivalente das alíquotas interestaduais do ICMS<sup>4</sup>.

Exemplificando tal situação, é possível dizer que a transferência de uma determinada mercadoria entre estabelecimento de um mesmo titular localizado no Estado de São Paulo para o outro estabelecimento situado no Estado de Goiás, matriz e filial, a alíquota se dará pela alíquota interestadual, ou seja, a entrada da mercadoria

---

<sup>4</sup> Que são as alíquotas de 12% para o ICMS nas operações interestaduais e 7% nas operações e prestações realizadas nas Regiões Sul e Sudeste, destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo conforme a Resolução nº 22 de 1989 do Senado Federal; e alíquota de 4% nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior que não tenham sido submetidos ao processo de industrialização conforme a Resolução nº 13 de 2012 do Senado Federal.

na operação de origem seguiu a alíquota interna do estado de São Paulo, de 18%, o que gerou um crédito referente a esta alíquota, pois bem, na transferência desta mercadoria, será de 7%, que é a alíquota interestadual, a diferença deste valor fica no Estado de origem, isto significa que, o percentual de 11% permanecerá no Estado de origem para a devida apuração do contribuinte e os 7% seria escriturado nas formas do convênio contidas nas cláusulas já mencionadas.

O convênio fez questão de destacar a importância da fiscalização dos Estados e do Distrito Federal nas operações de transferências no que concerne a escrituração do crédito da origem e do destino para evitar fraudes fiscais por parte dos contribuintes, pois a cláusula sétima aduz que “as unidades federadas prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização do disposto neste convênio, condicionando-se a administração tributária da unidade federada de destino ao credenciamento prévio junto à administração tributária de localização do estabelecimento remetente.” (CONFAZ, 2023)

É de suma importância destacar aqui, que no Brasil, os convênios entre Estados são regulamentados pela Lei Complementar nº 24/1975. Essa legislação estabelece normas para a celebração de convênios entre os Estados, o Distrito Federal e a União, visando a concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais relacionados ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Uma das regulamentações pertinentes diz respeito à necessidade de unanimidade entre os Estados para que o convênio entre em vigor (Brasil, 1975).

No caso do Convênio 174, o Estado do Rio de Janeiro, através do Decreto R.J. nº 48.799 de 16 de novembro de 2023, dispõe sobre a não ratificação do referido convênio em o Estado do Rio de Janeiro confronta o direito do contribuinte, referente a decisão da ADC 49 e a obrigação estipulada pelo Convênio 174/2023 no que se concerne à transferência do crédito. Portanto, o convênio 174/2023 não poderia vigorar a partir de 1º de janeiro de 2024. A rejeição do convênio 174/23, por parte do Estado do Rio de Janeiro, resultou na publicação do Ato Declaratório nº 44 no 20 de novembro de 2023 no Diário Oficial da União.

Após a rejeição, o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), na sua 385ª reunião extraordinária, que foi realizada em Brasília, no dia 1º de dezembro de 2023, tendo em vista o disposto nos artigos 102 e 199 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), no inciso II do § 6º do art. 20 e no § 3º do art. 21, ambos da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, e, ainda, em atenção ao determinado pelo Supremo Tribunal Federal - STF - por ocasião

do julgamento da Ação Declaratória de Constitucionalidade 49, resolve celebrar o Convênio nº 178.

O Convênio 178 é uma republicação do Convênio 174, ou seja, não mudou em nada as disposições anteriormente expostas neste trabalho e desta vez com a anuência do Estado do Rio de Janeiro. Por fim, tal convênio está em vigor desde o dia 1º de janeiro de 2024 para regulamentar as questões pertinentes após a decisão da Ação Declaratória de Constitucionalidade 49 respeitando a não incidência do tributo, ou seja, regulamenta-se sobre a transferência do crédito do ICMS e não caracterizando o fato gerador do tributo nestas operações de transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular situados em Estados distintos.

O Congresso Nacional, em contrapartida, elaborou um Projeto de Lei número 116 de 2023 para alterar a letra da Lei Complementar 87 de 1996 e consolidar a decisão da Ação Declaratória de Constitucionalidade 49 ao revogar os artigos 11, §3º, II; 12, I, e 13, §4º, da Lei Complementar 87/1996. O projeto de lei trouxe uma proposta que resultaria em uma instabilidade tributária para o fisco e o contribuinte ao propor que o contribuinte poderia optar por transferir o crédito conforme o convênio 178/23 formalizou ou poderia optar por destacar o débito na saída da mercadoria como se fosse uma operação tributada, desta maneira: “§ 5º Alternativamente ao disposto no § 4º deste artigo, por opção do contribuinte, a transferência de mercadoria para estabelecimento pertencente ao mesmo titular poderá ser equiparada a operação sujeita à ocorrência do fato gerador de imposto”.

Após análise, e antevendo o potencial impacto deste referido artigo, pois a base de cálculo para esta hipótese promovida pelo projeto de lei não estaria estipulada, melhor dizendo, não haveria disposição legal da lei para calcular a base de cálculo as operações equiparadas as operações sujeitas à ocorrência do fato gerador do ICMS. Neste caso, foi sancionada a Lei Complementar nº 204 de 28 de dezembro de 2023 que:

Altera a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), 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 (ICMS) nos casos de transferência de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo contribuinte (Brasil, 2023)

Dessa forma, o Projeto de Lei nº 116 do Senado Federal resultou na promulgação da Lei Complementar nº 204/2023, que entrou em vigor em 1º de janeiro de 2024. O mencionado instrumento legal, ao vetar o artigo relacionado a possibilidade de o contribuinte escolher entre duas formas de procedência para o

crédito do ICMS, efetiva a intenção de resolver as divergências decorrentes das transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular, no que diz respeito ao Imposto sobre Mercadorias e Serviços (ICMS).

Diante dos desafios e incertezas relacionados à tributação do ICMS nas transferências que há muito tempo apresentava discordâncias entre a doutrina e a disposição legal, o poder Legislativo, em conjunto com os entes federativos implementou, até o momento presente medidas que conferem segurança tributária tanto aos contribuintes quanto ao fisco. Essas ações são orientadas pelo respeito às disposições Constitucionais e ao Princípio da Não Cumulatividade do ICMS, marcando um cenário mais estável a partir do início de 2024.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante do contexto tributário controverso em relação ao crédito tributário do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular, localizados em Estados diferentes, foi possível elucidar, ao longo do trabalho a dinâmica tributária deste imposto e suas especificações.

Considerando a extensa análise do contexto tributário brasileiro, especialmente no que concerne ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), bem como os princípios subjacentes, como a não cumulatividade e a análise das transferências de mercadorias entre matriz e filial, este trabalho proporcionou uma compreensão mais aprofundada das complexidades e desafios enfrentados pelos contribuintes e pelos órgãos fiscais.

Ao longo da pesquisa constatou-se a existência de divergências de entendimento entre a doutrina e legislação vigente sobre o tema. A abordagem minuciosa das disposições legais pertinentes permitiu não apenas identificar tais discrepâncias, mas também explorar caminhos para saná-las.

A compreensão do princípio da não cumulatividade revelou-se fundamental para contextualizar as nuances das obrigações tributárias, o que contribuiu para um entendimento mais claro de como o ICMS é aplicado, em especial nas transações realizadas entre empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico.

A investigação das disposições legais para solução das divergências de interpretação trouxe à tona a importância de uma abordagem coesa e alinhada com os preceitos constitucionais. O exame crítico dessas normativas proporcionou entendimentos valiosos sobre as lacunas existentes e, ao mesmo tempo, sugeriu possíveis ajustes que poderiam ser implementados para proporcionar maior segurança jurídica aos contribuintes.

Nesse sentido, os resultados desta pesquisa destacam a necessidade de contínuo diálogo entre os Estados e o Distrito Federal, profissionais do Direito Tributário e legisladores. A busca por resoluções que conciliem a interpretação doutrinária com a legislação em vigor é crucial para a construção de um ambiente tributário mais claro e equitativo.

Como contribuição final, o presente trabalho teve o objetivo de não somente esclarecer as obscuridades do contexto tributário relacionado ao ICMS, mas também oferecer perspectivas e sugestões que possam orientar futuras discussões e

pesquisas na busca por aprimoramentos do Sistema Tributário Brasileiro. A expectativa é que os levantamentos aqui apresentados, como o Convênio 178/2023 e a Lei Complementar 204/2023, inspirem reflexões e orientações que promovam uma maior harmonização e eficiência no tratamento das questões tributárias do ICMS, proporcionando benefícios tanto para os contribuintes quanto para o aparato fiscal dos Estados diante das transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular.

## 6 REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2023.

AFONSO, Vitória Rosa Santos. Paraíso perdido ou reconquistado? A ADC 49 e a não-cumulatividade do ICMS-mercadorias na transferência interestadual entre estabelecimentos do mesmo titular. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 156, 2023.

AGUIAR, Bruno Henrique Coutinho de. Os efeitos do julgamento da ADC 49 sobre os créditos da não-cumulatividade do ICMS: direito ao crédito ou estorno? (Acórdão ADC 49 e Efeitos sobre os Créditos Tributários de ICMS: Direito ao Crédito Tributário ou Não?).29 de junho de 2021. **Série de Artigos de Pesquisa da FGV Direito SP**. Disponível em: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3876647](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3876647). Acesso em: 21/01/2023.

ALVES, Vinicius Jucá; PEROBA, Luiz Roberto; GREGORIN, Rafael. **Direito Tributário no STF**. São Paulo: Editora Blucher, 2022.

BASTOS, Cleverson; KELLER, Vicente. **Aprendendo a aprender**. Petrópolis: Editora Vozes,1995.

BORBA, Claudio. **Direito Tributário**, 28ª edição. São Paulo: Editora Forense, 2019.

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.

BRASIL. Código Tributário Nacional, lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm). Acesso em 21/01/2024.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 204, de 28 de dezembro de 2023. Altera a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), 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 (ICMS) nos casos de transferência de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo contribuinte. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp204.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp204.htm). Acesso em 21/01/2024.

\_\_\_\_\_. 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 21/01/2024.

\_\_\_\_\_. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

\_\_\_\_\_. Senado Federal. Projeto de Lei do Senado nº 116, de 2023. Altera a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), 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 (ICMS) nos casos de transferência de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo contribuinte. Brasília, DF: Senado Federal, 2023.

\_\_\_\_\_. Senado Federal. Resolução nº 13, de 2012. Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior. Diário Oficial da União, Brasília, 26/04/2012.

\_\_\_\_\_. Senado Federal. Resolução nº 22, de 1989. Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais. Diário Oficial da União, Brasília, 22/05/1989.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. Súmula n. 166. Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte. Brasília, DF, 23/08/1996.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Ação Declaratória de Constitucionalidade 49. Requerente: Estado do Rio Grande do Norte. Relator: Min. Edson Fachin. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5257024>. Acesso em: 21/01/2024.

BRAZUNA, José Luís Ribeiro. **Direito Tributário Aplicado**. 1ª edição. São Paulo: Editora Almedina, 2020.

CARVALHO, Osvaldo Santos de. JUNIOR, José Mauro de Oliveira. As consequências da ADC 49 para o ICMS: a (in)decisão do “Asno de Buridan”. **XVIII Congresso Nacional de Estudos Tributários**: meio século de tradição. Coordenação: Paulo de Barros Carvalho. Organização: Priscilla de Souza. São Paulo: Editora Noeses, 2021.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2022.

CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA - CONFAZ. Ato Declaratório nº 44, de 17 de novembro de 2023. Declara a "REJEIÇÃO" do Convênio ICMS nº 174/23, aprovado na 382ª Reunião Extraordinária do CONFAZ, realizada nos dias 27 e 31.10.2023 e publicado no DOU em 1º.11.2023, em razão da "não" ratificação pelo Poder Executivo do Estado do Rio de Janeiro. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 20/11/2023.

\_\_\_\_\_. Convênio ICMS nº 174, de 31 de outubro de 2023. Dispõe sobre a remessa interestadual de bens e mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade. Diário Oficial da União, Brasília, 01/11/2023.

\_\_\_\_\_. Convênio ICMS nº 178, de 1 de dezembro de 2023. Dispõe sobre a remessa interestadual de bens e mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade. Diário Oficial da União, Brasília, 01/12/2023.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**, 12ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2022.

FABRETTI, Láudio Camargo. FABRETTI, Dilene Ramos. **Direito Tributário para os Cursos de Administração e Ciências Contábeis**, 10ª edição. São Paulo: Editora Atlas, 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**, 31ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2010.

MAZZA, Alexandre. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2022.

MENESES, César Chinaglia. O entendimento firmado pelo STF na Ação Declaratória de Constitucionalidade 49 e os efeitos práticos dessa decisão. junho 29 de outubro de 2021). **Série de Artigos de Pesquisa da FGV Direito SP**. Disponível em: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3876655#](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3876655#). Acesso em: 21/01/2024.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**, 14ª edição. São Paulo: Editora Saraiva. 1995 apud SABBAG, Eduardo. **Manual do Direito Tributário**, 14ª edição. São Paulo: Editora Saraiva Jur, 2022.

NOVAIS, Rafael. **Direito Tributário Facilitado**. Rio de Janeiro: Editora Método, 2022.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. São Paulo: Editora Saraiva, 2023.

QUINTANILHA, Gabriel SantAnna. **Manual de Direito Tributário**. Volume Único. Rio de Janeiro: Editora Método, 2023.

RIO DE JANEIRO. **Decreto nº 48.799, de 16 de novembro de 2023**. Dispõe sobre a não ratificação do convênio ICMS 174/23, de 31 de outubro de 2023, que dispõe sobre a remessa interestadual de bens e mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade. Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 16/11/2023.

SÁ, Hélio Sabino de; PEREIRA, Clésia Camilo; NAKATA, Carlos Daisuke. Incidência real do ICMS ou mero destaque desse imposto no documento fiscal para fins estorno de créditos: equívocos da decisão proferida na ADC-49-RN à luz da contabilidade tributária. **Revista do Mestrado em Direito da UCB**. Brasília, V. 16, nº 2, p.81-98, jul-dez, 2022.

SABBAG, Eduardo. **Manual do Direito Tributário**, 14ª edição. São Paulo: Editora Saraiva Jur, 2022.

\_\_\_\_\_, Eduardo. **Direito Tributário Essencial**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2021.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2022.

SILVA, César Roberto Leite da; LUIZ, Sinclayr. **Economia e mercados: introdução à economia**. São Paulo: Editora Saraiva, 2017.