



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

Real incidence of tax named ICMS about goods transfers or mere recording that taxation in the invoice for reversal of fiscal credits: Misconceptions in the decision pronounced in ADC-49-RN in the light of tax accounting

Hélio Sabino de Sá*

Clésia Camilo Pereira *

Carlos Daisuke Nakata*

Resumo: As decisões da Suprema Corte sobre fiscalidade podem reforçar o pacto federativo ou podem contribuir para o enfraquecimento desse arranjo. No caso da ADC 49/RN e do Tema 1099 de repercussão geral, fixado no ARE n 1.255.885/MS, operou-se a segunda hipótese, pois, ao confirmar que a transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, situados ou não na mesma Unidade Federativa, não configura fato gerador do ICMS, o fez com clara confusão entre os conceitos de incidência tributária e mero destaque do imposto para fins de estorno do crédito outrossa aproveitado. De fato, não há incidência do imposto sobre tais transferências, que em geral se operam a custo médio ponderado das aquisições, portanto sem agregação de valor, e a real incidência do ICMS reclama a agregação de valor na fase na qual se opera a tributação, entretanto, por obediência ao Princípio da Não-Cumulatividade, deve se operar o destaque de estorno no documento fiscal emitido para documentar a operação, mormente se interestadual, ofertando-se ao estado de origem a base tributária outrossa reduzida pelo crédito das entradas de mercadorias e remetendo-se ao estado de destino a mercadoria com o destaque do imposto nessa embutido, isto para proporcionar novo aproveitamento do crédito fiscal. Desse modo, se as decisões em comento forem entendidas como vedação ao destaque de estorno do crédito de ICMS antes aproveitado, haverá afronta ao Princípio da Entidade Contábil e transferência da base tributável, fixada na Constituição de 1988, da Unidade federada de origem para aquela de destino.

Palavras-Chave: incidência tributária; transferências de mercadorias entre filiais.

Abstract: Supreme Court decisions about taxation can strengthen the federative pact or can contribute to weakening this constitutional construction. In the case of ADC 49/RN and Topic 1099 of general repercussion, established in ARE No. 1.255.885/MS, the second hypothesis happened, because when the Court confirmed that the transfer of goods between branches of enterprises, whether or not in the same federative unit, does not constitute a fact that generates the taxation named ICMS, did so with clear confusion between the concepts of tax incidence and a mere prominence of the tax for purposes of Reversal of fiscal credit previously used. In fact, there is no tax levy on such transfers, which in general are operated at the weighted average cost of acquisitions, therefore, without adding value, and the real incidence of ICMS demands the aggregation of value in the phase in which the taxation happen, however, in compliance with the Non-Cumulative Principle, the reversion must be recording in the tax invoice issued to document the transaction, especially if interstate, offering the state of origin the tax base previously reduced by the credit of the entries of goods and forwarding to the state of destination information about fiscal credit inside in the price those goods, for purposes and new use. In this way, if the decisions in question are understood as a prohibition to recording the reversal of the ICMS credit previously used, there will be an affront to the Accounting Entity Principle and transfer of the taxable base, established in the 1988 Constitution, from the Federated Unit of origin to that of destiny.

Keywords: taxation incidence; goods transfers between branches of enterprises.

Recebido em: 28.07.2022. Aprovado em: 31.03.2023.

* Auditor-Fiscal da Secretaria de Economia do DF (2002); Mestre em Agronegócios pelo Programa de Pós-Graduação em Agronegócios PROPAGA-UnB (2014); Pós-Graduado em Direito Tributário pelo ICAT-UDF (2006); Graduado em Ciências Contábeis e Atuariais pela Universidade de Brasília – UnB (2001). Orcid: <https://orcid.org/0000-0003-0150-2427>.

* Professora adjunta do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Universidade de Brasília UnB; Doutora em Ciências Contábeis (2013) e mestre em Ciências Contábeis (2006) pelo Programa Multiinstitucional e Interregional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis UnB/UFPB/UFRN. Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-8407-8395>.

* Auditor-Fiscal da Secretaria de Economia do DF (2001); Mestre em Direito Tributário pela Universidade Católica de Brasília -UCB (2022). Pós-Graduado em Direito Público pela FACIPLAC (2009). Graduado em Direito pelo Centro Universitário Euro-Americano (2006). Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-8857-3027>.

SUMÁRIO: INTRODUÇÃO – 1. ANÁLISE DO TEMA PELO ASPECTO DA CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA – 2. ANÁLISE DO TEMA PELO ASPECTO DO FEDERALISMO FISCAL. CONSIDERAÇÕES FINAIS – REFERÊNCIAS.

INTRODUÇÃO

Este artigo tem como objetivo o chamado à reflexão quanto aos efeitos práticos sobre a contabilidade tributária empresarial e sobre as amarras do Pacto Federativo Brasileiro decorrentes da decisão proferida, em sede e controle concentrado de constitucionalidade, na Ação Declaratória de Constitucionalidade – ADC 49/RN – Rio Grande do Norte.

Naquela assentada o Supremo Tribunal Federal (STF) reiterou entendimento segundo o qual:

Ação Declaratória de Constitucionalidade - ADC 49/RN

[....]

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.

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.

[....]

A decisão em questão declarou inaplicáveis dispositivos da Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), cujo fundamento histórico-jurídico decorre de outra área do conhecimento, no caso, a contabilidade tributária, cujos conceitos e corpo teórico encontram-se imbricados no processo de apuração do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), a saber:

Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996

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

§ 3º ...

II - é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular; (Vide ADC 49)

[....]

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; (Vide ADC 49)

No trecho “ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”

[...]

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: (Vide ADC 49)

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.

[...]

Entretanto, ainda que afastado do arcabouço vigente o inc. II, §3º do 11 da Lei Kandir, para fins da boa técnica contábil, subsiste a autonomia dos estabelecimentos para fins de contabilização de fatos permutativos ou modificativos do patrimônio, inclusive a apuração do ICMS, quer a escolha do método de apuração recaia sobre o da conta mista ou sobre o das contas desdobradas, como ainda bem assentado no art. 25 da mesma lei, que não fora derogado pela decisão sob análise. Excerto transcrito:

[...]

Art. 25. Para efeito de aplicação do disposto no art. 24, os débitos e créditos devem ser apurados em cada estabelecimento, compensando-se os saldos credores e devedores entre os estabelecimentos do mesmo sujeito passivo localizados no Estado. (Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

[...]

Cumprе reforçar que nem mesmo a revogação da Resolução CFC n.º 750/93 levou ao afastamento desse postulado da autonomia da entidade ou do estabelecimento, uma vez que esse persiste como corolário legitimador da estrutura básica conceitual da contabilidade no Brasil.

O Princípio da Entidade norteou a elaboração da nova estrutura básica conceitual da contabilidade no Brasil, NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE – ITG 2000 (R1), DE 5 DE DEZEMBRO DE 2014, se encontra assim expresso:

[...]

20. A entidade que tiver unidade operacional ou de negócios, quer como filial, agência, sucursal ou assemelhada, e que optar por sistema de

escrituração descentralizado, deve ter registros contábeis que permitam a identificação das transações de cada uma dessas unidades.

21. A escrituração de todas as unidades deve integrar um único sistema contábil.

22. A opção por escrituração descentralizada fica a critério da entidade.

23. Na escrituração descentralizada, deve ser observado o mesmo grau de detalhamento dos registros contábeis da matriz.

24. As contas recíprocas relativas às transações entre matriz e unidades, bem como entre estas, devem ser eliminadas quando da elaboração das demonstrações contábeis da entidade.

25. As despesas e as receitas que não possam ser atribuídas às unidades devem ser registradas na matriz e distribuídas para as unidades de acordo com critérios da administração da entidade.

[...]

Retomando-se o tema, o julgado referenciado confirmou a jurisprudência inaugurada ainda na vigência do antigo Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (ICM) quando do julgamento do RE 75.026/RS-EDv, Rel. Min. Cordeiro Guerra, DJ 5.12.1975, expressamente citado no voto condutor do Ministro Edson Fachin proferido na ADC 49/RN, nos seguintes termos:

[....]

Conforme voto no RE 593.824/SC, de minha relatoria, julgado em Plenário no dia 27 de abril de 2020, em que discorri sobre demanda de potência elétrica e ICMS, a circulação de mercadorias apta a desencadear a tributação por meio de ICMS demanda a existência de um negócio jurídico oneroso que envolve a transferência da titularidade de uma mercadoria de um alienante a um adquirente.

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. A operação somente pode ser tributada quando envolve essa transferência, a qual não pode ser apenas física e econômica, mas também jurídica.

[...]

Não é outra a 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 duma para outra pessoa” (grifei) e que era impossível sua cobrança em razão de movimentação da mercadoria entre estabelecimentos do 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.

[....]

Tese essa que antes do julgamento da ADC 49/RN restara consolidada na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça na Súmula nº 166, de 23 de agosto de 1996, segundo a qual “*Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte*”, e que fora confirmada no ARE n 1.255.885/MS, Rel. Min. Dias Toffoli, que fixou a tese de repercussão geral Tema 1099 com o seguinte dispositivo: “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.

Quanto ao voto condutor da ADC-49-RN, importa destacar que na construção desse, entre outros supedâneos, resta citada a doutrina de Roque Antonio Carrazza¹:

Este tributo, como vemos, só pode incidir sobre a realização de operações relativas à circulação de mercadorias (circulação jurídico-comercial). A lei que veicular sua hipótese de incidência somente será válida se descrever uma operação jurídica relativa à circulação de mercadorias.

É bom também esclarecermos que tal ‘operação relativa à circulação de mercadorias’ só pode ser jurídica (e não meramente física), o que, evidentemente, pressupõe a transferência, de uma pessoa para outra e pelos meios adequados, da titularidade de uma mercadoria – vale dizer, dos poderes de disponibilidade sobre ela. Sem essa mudança de titularidade não há falar em tributação válida por meio de ICMS. Aliás, a ideia, abonada pela melhor doutrina (Souto Maior Borges, Geraldo Ataliba, Paulo de Barros Carvalho, Cléber Giardino etc.), encontrou ressonância no próprio STF.

III – Ressaltamos, ainda, que a circulação de mercadorias apta a desencadear a tributação por meio de ICMS demanda a existência de uma operação (negócio jurídico) onerosa, envolvendo um alienante e um adquirente.

De fato, a Constituição não prevê a tributação de mercadorias por meio do ICMS, mas, sim, a tributação das “operações relativas à circulação de mercadorias, isto é, das operações que têm mercadoria por objeto. Os termos ‘circulação’ e ‘mercadorias’ qualificam as operações tributadas por via de ICMS.”

[...] o nascimento do dever de recolher ICMS encontra-se indissociavelmente ligado à concomitância dos seguintes pressupostos: a) a realização de operações (negócios jurídicos) mercantis; b) a circulação jurídica (transmissão da posse ou da propriedade; c) existência de mercadoria enquanto objeto da operação; e, d) o propósito de livro mediato, com a entrega (tradictio) da mercadoria.

¹ CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 17. ed. São Paulo, Malheiros Editores Ltda., 2015, pp. 45 e 63

Citação essa que, segundo a crítica de Liliane Costa Vieira², deixou de incorporar importante conclusão daquele autor quanto às transferências entre filiais situadas em Unidades Federadas distintas, fragmento a seguir transcrito:

[...]

O primeiro aspecto curioso do acórdão da ADC 49 é a citação doutrinária utilizada pelo relator para fundamentação de seu entendimento, que é o livro de Roque Antonio Carrazza dedicado ao ICMS, no qual o autor afirma que "a circulação de mercadorias apta a desencadear a tributação por meio de ICMS demanda a existência de uma operação (negócio jurídico) onerosa, envolvendo um alienante e um adquirente.", ou seja, "sem mudança de titularidade não há falar em tributação válida por meio do ICMS", entendimento este que afasta a cobrança do imposto estadual nas simples transferências de mercadorias.

No entanto, é interessante observar que, na mesma obra, poucas laudas após o trecho citado no acórdão da ADC 49, Roque Antonio Carrazza abre um tópico denominado "Exceção à regra geral" em que o autor enfatiza haver importante ressalva em seu entendimento quanto a impossibilidade de incidência do ICMS nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular.

Trata-se da hipótese de transferência entre estabelecimentos localizados em estados distintos, no qual o autor entende ser cabível a cobrança do ICMS como forma de respeito ao princípio federativo e do princípio da autonomia distrital que impede que o estado destinatário seja beneficiado às custas do estado de origem da mercadoria, que nada arrecadará com a operação de transferência de mercadorias dirigidas à venda³.

[...]

A última citação posta aponta para questão central na análise dos efeitos da decisão em estudo, que diz respeito à partilha constitucional das bases de arrecadação tributária do ICMS, como a seguir demonstrado.

Isto sem se olvidar que no âmbito da contabilidade tributária há aspectos atinentes às obrigações acessórias que dificultam sobremaneira a aplicação prática dessa decisão, mormente em face da não-cumulatividade e dos sedimentados procedimentos de apuração e de autodeclaração desse imposto, questões controversas a serem enfrentadas no âmbito

² VIEIRA, Liliane Costa. ADC 49: **Aspectos controvertidos da decisão do STF**. Sítio Migalhas Jurídicas – Revista Eletrônica. Disponível em: <<https://www.migalhas.com.br/depeso/348534/adc-49-aspectos-controvertidos-da-decisao-do-stf>>. Acesso em: mai. 2022.

³ Os fragmentos de doutrina citados se encontram dispostos nas páginas 55 e 56 da obra de Roque Antonio Carrazza: ICMS, 10ª ed. Malheiros, 2005.

da doutrina e junto ao Poder Judiciário, possivelmente com nova enxurrada de ações repetitivas, rediscutindo as medidas compensatórias adotadas pelos Estados Membros.

Importa ainda pontuar que a decisão da Suprema Corte em comento fragiliza as amarras da costura do pacto federativo, uma vez que, na prática, essa transfere a base de incidência tributária fixada na Constituição de 1988 de um Estado Membro para outro.

Ao final deste introito, importa destacar que este estudo visa introduzir o debate científico dos efeitos da decisão proferida nos autos da ADC-49-RN sobre a costura do pacto federativo brasileiro e apresenta dificuldades quanto à citação de fontes de pesquisa em razão da escassa literatura, isto uma vez que ainda se encontra em curso o julgamento dos embargos de declaração opostos contra essa.

1. ANÁLISE DO TEMA PELO ASPECTO DA CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA

Tomemos como exemplo o início de operações no Distrito Federal (DF) de um Centro de Distribuição da Sociedade Varejo Brasil (CD-VB), com lojas no DF, em Goiás (GO) e em Minas Gerais (MG), centralizando-se as compras no CD-VB situado no DF.

Para facilitar a compreensão, utilizaremos a técnica da conta corrente ICMS, sem desdobramentos em ICMS a recuperar e ICMS a recolher.

Por hipótese, nas operações de compras para suprimento das lojas, operações oriundas de São Paulo e Rio de Janeiro, alíquota interestadual de 7%, suponha-se que tenham sido adquiridos R\$ 100.000,00 em mercadorias, com o seguinte lançamento contábil, embasado na Interpretação Técnica do Conselho Federal de Contabilidade - ITG 2000 (R1)⁴:

D- Conta Corrente ICMS.....	R\$ 7.000,00
D- Estoques de mercadorias.....	R\$ 93.000,00
C- Caixa/Bancos ou Fornecedores.....	R\$ 100.000,00

Neste caso, o montante de R\$ 7.000,00 foi carregado para a apuração do ICMS no mês de ingresso das mercadorias no CD-VB situado no DF, independente da efetiva remessa dessas mercadorias às filiais de varejo, mantendo-se o crédito respectivo acumulado para

⁴ ITG 2000 (R1) – Escrituração Contábil de Filial: (20) A entidade que tiver unidade operacional ou de negócios, quer como filial, agência, sucursal ou assemelhada, e que optar por sistema de escrituração descentralizado, deve ter registros contábeis que permitam a identificação das transações de cada uma dessas unidades.

transferência ao período de apuração subsequente, crédito esse que se afigura como imprescritível.

Neste contexto, para dar início às operações de varejo toda as mercadorias em estoque foram transferidas para lojas da rede, no mês seguinte, em operações com destaque do ICMS, na forma da legislação do DF, sem o reflexo da decisão da ADC-49-RN:

- (a) Para o DF....R\$ 30.000,00, equivalente a 32% dos estoques → Crédito proporcional compras de R\$ 2.240,00;
- (b) Para GO.....R\$ 30.000,00, equivalente a 32% dos estoques → Crédito proporcional compras de R\$ 2.240,00;
- (c) Para MG.....R\$ 33.000,00, equivalente a 36% dos estoques → Crédito proporcional compras de R\$ 2.520,00;

Gera-se, assim, os seguintes lançamentos:

Pela Baixa do estoque do CD em razão da transferência:

D – Conta corrente filial DF (mercadorias).....	30.000,00 (32%)
D – Conta corrente filial GO (mercadorias).....	30.000,00 (32%)
D – Conta corrente filial MG (mercadorias).....	33.000,00 (36%)
C – Estoques de mercadorias.....	93.000,00

Pelo estorno contábil do ICMS, no exemplo, sobre compras no montante de R\$ 7.000,00, transfere-se o crédito para a filial de destino das mercadorias:

D – Conta corrente filial DF (ICMS).....	2.240,00 (32%)
D – Conta corrente filial GO (ICMS).....	2.240,00 (32%)
D – Conta corrente filial MG (ICMS).....	2.520,00 (36%)
C – Conta corrente ICMS CD-BV no DF.....	7.000,00

Assim, pelo recebimento das mercadorias nas filiais, propicia-se a alienação dessas com o aproveitamento do crédito de ICMS destacado na Nota Fiscal Eletrônica de Transferência, em respeito à não cumulatividade do imposto e à independência de apuração entre entidades contábeis, ou, simplesmente, ao Princípio da Entidade:

a) Filial-DF

D – Estoques mercadorias - Filia DF.....	30.000,00
D – Conta Corrente ICMS – filial DF.....	2.240,00
C – Conta corrente MATRIZ (Mercadoria +ICMS)	32.240,00

b) Filial GO

D – Estoques mercadorias - Filia GO.....	30.000,00
D – Conta Corrente ICMS – filial GO.....	2.240,00
C – Conta corrente MATRIZ (Mercadoria +ICMS)	32.240,00

c) Filial MG

D – Estoques mercadorias - Filial MG.....	33.000,00
D – Conta Corrente ICMS – filial MG.....	2.520,00
C – Conta corrente MATRIZ (Mercadoria +ICMS)	35.520,00

Como acima demonstrado, na sistemática adotada antes da decisão proferida na ADC-49-RN, conforme expresso nas legislações de todos os Estados e do Distrito Federal, o resultado das transferências de mercadorias entre matriz e filiais, situadas na mesma ou em unidades da federação distintas, resultaria em efeito neutro sobre a apuração do imposto devido pelo grupo empresarial, isto como decorrência natural do conjunto de operações efetuadas no espaço territorial da federação.

Por outro lado, o tópico motivador deste estudo foi a adoção pelo STF do entendimento de que não há diferenciação entre os conceitos de destaque do ICMS para fins de estorno dentro da sistemática da não-cumulatividade e o conceito de efetiva incidência do ICMS sobre o valor agregado, como o fez na citada decisão da ADC-49-RN e do ARE n 1.255.885/MS, Rel. Min. Dias Toffoli, que fixou tese de repercussão geral para o Tema 1099, cujos efeitos sobre a contabilidade tributária seriam, no exemplo mencionado, os seguintes:

Nas operações de compras para suprimento das lojas, operações oriundas de São Paulo e Rio de Janeiro, alíquota interestadual de 7%, fora adquirido R\$ 100.000,00 de mercadorias, com o seguinte lançamento contábil:

D- Conta Corrente ICMS.....R\$ 7.000,00
D- Estoques de mercadorias..... R\$ 93.000,00
C- Caixa/Bancos ou Fornecedores.....R\$ 100.000,00

Nas transferências dessas mercadorias para filiais situada no DF; em GO e MG os lançamentos seriam os seguintes:

Pela Baixa do estoque do CD em razão da transferência:

D – Conta corrente filial DF (Mercadorias)30.000,00 (32%)
D – Conta corrente filial GO (Mercadorias)30.000,00 (32%)
D – Conta corrente filial MG (Mercadorias).....33.000,00 (36%)
C – Estoques de mercadorias.....93.000,00

Pelo estorno contábil do ICMS sobre compras no montante de R\$ 7.000,00:

D – Conta corrente filial DF (ICMS)0,00 (32%)
D – Conta corrente filial GO (ICMS)0,00 (32%)
D – Conta corrente filial MG (ICMS)0,00 (36%)
C – Conta corrente ICMS.....0,00

Pela apropriação das transferências recebidas para comercialização em cada uma das filiais:

d) Filial-DF

D – Estoques mercadorias - Filia DF.....30.000,00

D – Conta Corrente ICMS – filial DF.....	0,00
C – Conta corrente MATRIZ	30.000,00
e) Filial GO	
D – Estoques mercadorias - Filia GO.....	30.000,00
D – Conta Corrente ICMS – filial GO.....	0,00
C – Conta corrente MATRIZ	30.000,00
f) Filial MG	
D – Estoques mercadorias - Filia MG.....	33.000,00
D – Conta Corrente ICMS – filial MG.....	0,00
C – Conta corrente MATRIZ	33.000,00

Como acima demonstrado, não haverá estorno na “conta corrente ICMS” relativa ao crédito de ICMS no montante de R\$ 7.000,00, crédito fiscal que fora carregado ao livro de apuração do ICMS na unidade do CD-VB situada no DF, no mês do ingresso dessas mercadorias, o que poderá gerar as seguintes consequências:

(i) Nas operações internas com lojas do DF, o preço de transferência será o da aquisição mais recente e não haverá destaque de ICMS na Nota Fiscal eletrônica de transferência de mercadorias, emitida com o CFOP 5152.

O crédito de 7% sobre o preço de aquisição será mantido no CD-VB, no valor de R\$ 7.000,00, e os débitos oriundo das vendas, com margens de agregação, serão apurados somente nas filiais de varejo situadas no DF, isto por força do ainda subsistente *caput* do art. 25 da Lei Kandir citado alhures.

Havendo acúmulo de crédito lícito, o art. 61 do Decreto nº 18.955/1997 permite a emissão de nota fiscal de transferência desses créditos para aproveitamento nas filiais de varejo, posto que essas operam dentro de um mesmo ente federado, disposição também presente, com pequenas variações, nas legislações do demais Estados Membros, isto como decorrência da posição hierárquica das Leis do DF e estaduais, que buscam fundamento na mencionada lei complementar nacional denominada Lei Kandir.

Operação contábil essa que não era necessária antes da ADC-49-RN, vez que mesmo nas transferências entre filiais se operava o destaque do ICMS sobre o preço de aquisição desses itens, com a única diferença de se operar a cada operação, nota a nota, com a alíquota interna própria aplicável à operação, incidente sobre o preço de transferência, em geral o preço médio de aquisição desses itens.

Este ponto demarca que nem todas as operações efetuadas com destaque de ICMS no documento fiscal de suporte refletem de fato uma “incidência real” desse imposto, vez

que a própria não-cumulatividade, marca desse tributo, assim como a legislação de regência da escrituração e apuração, fixam como hábil para documentar o aproveitamento do crédito do imposto o documento fiscal idôneo, escriturado dentro do prazo prescricional demarcado no art. 23 da mesma Lei Kandir.

O documento fiscal, na hipótese a nota fiscal eletrônica – NF-e, deve ser utilizado para documentar as operações de venda mercantil internas e interestaduais, por natureza onerosas, com a transferência de titularidade e valor adicionado de margem de agregação.

Mas também é o único documento fiscal idôneo para documentar: transferências a preço de custo, devoluções de mercadorias, retornos de consignações, baixas de estoque por perdas e obsolescência e até mesmo a simples transferência de créditos acumulados do ICMS entre filiais ou entre empresas distintas.

A NF-e é o salvo-conduto da mercadoria, que permite a tomada do crédito de ICMS, e deve acompanhá-la nas diversas operações possíveis com esses ativos, demarcando o destino desses na cadeia de eventos econômicos, independente da efetiva incidência do ICMS, que ocorrerá tão somente quando a operação se der com valor adicionado, ou no jargão do imposto, quando houver margem de agregação. Característica que em geral demarca uma operação de mercancia.

Do exposto se extrai que todas as operações com margem de agregação implicam efetiva incidência do ICMS, que se opera pelo destaque do imposto na NF-e correspondente, entretanto, nem todas as operações próprias desse tributo, efetuadas com destaque de imposto e documentadas em NF-e, implicam uma real incidência de ICMS, muitas operações com destaque do imposto cuidam tão somente de documentar o estorno do crédito fiscal outrora aproveitado, isto como decorrência da não cumulatividade desse.

Para que a incidência tributária se configure, o valor atribuído à saída dos bens, insumos ou mercadorias deve considerar os custos operacionais incorridos e a margem de lucro ou agregação própria daquela etapa de circulação dos bens ou mercadorias.

(ii) Retornando ao exemplo desenvolvido, nas operações interestaduais da Sociedade CD-VB com lojas em GO e em MG, efetuadas sob o manto da orientação trazida

pela ADC-49-RN, operar-se-ia, de fato, a transferência da base tributária reservada ao DF para os Estados Membros de destino⁵.

Isto porque uma vez que o ICMS outrora aproveitado na unidade CD-VB restará acumulado no Centro de Distribuição situado no DF, no montante de R\$ 4.760,00 e as mercadorias destinadas aos Estados de GO e MG seguirão guiadas por notas fiscais eletrônicas – NF-e sem qualquer destaque do ICMS, imposto outrora embutido nos respectivos preços de aquisição, respectivamente de R\$ 2.240,00 nas operações com Goiás e de R\$ 2.520,00 com o Estado de Minas Gerais.

Contudo, a não-cumulatividade do imposto, garantido pelo inc. I do §2º do art. 155 da Carta de 1988, atribui a esse crédito tributário a presunção de legitimidade a ser observada pelo DF e por todos os estados membros da Federação.

Em razão dessa regra federativa, o estado membro que recebe os bens e mercadorias tributados deve acatar o documento fiscal idôneo, decorrente de operação real, confirmar os créditos destacados e permitir a tomada desses como redutor da arrecadação devida no período de apuração no qual se der o ingresso.

Na prática contábil-tributária, o montante de ICMS prenotado nos documentos fiscais sensibilizam, a débito, a apuração desse imposto efetuada pelo remetente no Estado de origem e sensibilizam, a crédito, a apuração efetuada pelo adquirente na Unidade Federada de destino.

Como decorrência lógica, não se realizando a comercialização, o consumo, ou a integração da mercadoria como ativo imobilizado no Estado da presunção, processando-se a transferência para outro estado, necessário se faz destacar o mesmo ICMS outrora carreado como crédito na apuração outrora efetuada, gerando-se um débito que provoque o estorno do crédito anteriormente tomado, que sensibilizou a apuração como redutor do imposto devido no período de ingresso dos bens e mercadorias.

Esse **destaque de estorno**, por força do princípio da não-cumulatividade e das regras de preenchimento do documento fiscal, previstas em Ajustes SINIEF, deve ser refletido no documento fiscal, gerando-se no período de apuração no qual se der a operação de

⁵ Entendimento de Roque Antônio Carraza, expresso na obra ICMS, 10ª ed. Malheiros, 2005, p.55 e 56 e que que fora afastado de forma seletiva na construção do voto condutor da decisão proferida no ADC-49-RN.

transferência um acréscimo no débito do imposto devido ao Estado de origem e um decréscimo do imposto devido ao Estado de destino, no qual se situa a filial que receberá a transferência das mercadorias.

2. ANÁLISE DO TEMA PELO ASPECTO DO FEDERALISMO FISCAL

O ICMS é um imposto sobre valor agregado de cunho nacional, inserido na competência dos Estados e do Distrito Federal, com relevante partilha da arrecadação para os Municípios, que no Brasil integram o rol de Entes Federados⁶.

Na reformulação do sistema de tributação da produção e circulação de bens e serviços, havida em 1988, os constituintes deixaram de adotar um IVA federativo único e optaram por particionar, de modo estanque e rígido, as bases de tributação clássicas de um IVA, cabendo à União a tributação da produção e importação pelo IPI, aos Estados a tributação da circulação pelo ICMS e aos Municípios a tributação pelo ISS dos serviços não abarcados pelo ICMS.

Trata-se de imposto calcado em federalismo fiscal cooperativo, admitindo-se a arrecadação desse pela União tão somente em território federal ou como adicional de tributação no caso de guerra externa, nos termos dos arts. 147 e 154 da Carta de 1988.

Como derivação dessas opções constitucionais o ICMS se estruturou, reservando-se ao Estado de destino, pela Resolução nº 22, DE 1989 do Senado Federal, parte da base tributária da operação interestadual, isto pela instituição de alíquotas interestaduais que observam, entre outras coisas, as desigualdades regionais de desenvolvimento econômico, o que se processa:

(i) Nas operações interestaduais de mercancia, com margem de agregação e transferência jurídica da propriedade: pela técnica do “DIFAL interestadual”, que limita o alcance da alíquota interestadual do estado membro de origem reservando parte da base tributável para ser tributada exclusivamente no destino, pela alíquota interna daquele ente.

⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finaças**. 16 ed.— atualizada por Dejalma de Campos – Rio de Janeiro: Forense, 2002.

(ii) Nas operações internas e interestaduais com bens e mercadorias tributadas, sem agregação de valor: pelo mero destaque do ICMS que fora aproveitado na apuração do imposto quando do ingresso do bem ou a mercadoria no estabelecimento, garantindo-se que o crédito fiscal de ICMS que fora outrora reduziu do montante a ser recolhido daquele imposto seja carreado à apuração como novo débito no período em que se processar essa nova circulação, ainda que física, desses bens ou mercadorias originariamente tributados.

Entretanto, a ausência do destaque do ICMS nas operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos com a mesma raiz de CNPJ, se não for seguida do competente estorno do crédito de ICMS previsto no art. 21 da Lei Kandir, implica transferência da base tributável atribuída pelo sistema constitucional ao Estado de origem da transferência para a tributação integral pelos Estados aos quais se destinam os bens e mercadorias transferidos.

Essa transferência de bases de tributação, além de gerar entraves à centralização de operações logísticas em escala regional implica redução de receitas para as municipalidades, que partilham com os Estados a arrecadação do ICMS, fenômeno também apontado nos estudos de Amanda S. de O. Formigari⁷, excerto a seguir compilado:

[...]

Dentre as discussões, estão: a possibilidade ou não de manutenção do crédito nas entradas e o possível acúmulo de crédito no estado de origem, a necessidade de reavaliação de regimes especiais, o aumento da carga tributária no estado de destino, especialmente nas vendas com margens altas, a revisão da operacionalização das transferências estaduais e mesmo os prováveis reflexos para a sistemática de recolhimento via substituição tributária.

[...]

Ademais, sabe-se que a decisão impactará diretamente a estratégia de distribuição de vários setores, especialmente aqueles que mantêm estabelecimentos atuando como centros de distribuição em diferentes estados, como é o caso do setor farmacêutico.

[...]

Neste ponto, importa rememorar que a ementa resultante do julgamento da **ADC 49/RN** aponta para a seguinte dicção: “o deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular **não configura fato gerador da incidência de ICMS** [....]

⁷ FORMIGARI, Amanda Sales de Oliveira. **Os potenciais efeitos do julgamento da Ação Direta de Constitucionalidade (ADC) n. 49 na indústria farmacêutica no Brasil**. Projeto de pesquisa apresentado ao Mestrado Profissional da FGV Direito SP. Disponível em: < [Projeto Mestrado FGV.pdf](#) >. Acesso em mai. 2022.

Disto se extrai que Suprema Corte, sem dúvida, albergou as transferências de mercadorias, internas e interestaduais, havidas entre matriz e filiais, dentro do campo da “não incidência tributária”, e ao fazê-lo atraiu a prescrição de estorno obrigatório dos créditos outrora aproveitados por ocasião da escrituração das entradas dessas no estabelecimento de origem da transferência.

Esse dever de estorno de créditos de ICMS relativo a mercadorias cujas operações subsequentes sejam marcadas por isenção ou não incidência, previsto no art. 21 da Lei Kandir, se encontra também plasmado no art. 155, §2º, II da Constituição Federal, conforme a seguir transcrito:

Art. 155 [...]

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

[...]

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

[...]

Outro ponto sensível é a consequência sobre as finanças municipais, pois, segundo Daniel Bregman⁸, dados extraídos do Finanças Brasil (FINBRA) apontam que a cota-parte do ICMS repassadas aos municípios responde, em média, por 21% das receitas orçamentárias desses entes subnacionais, superando em importância ao Fundo de Participação dos Municípios (FPM), que responde no presente, em média, por 18% da receita orçamentária desses entes federados.

Nesse quadro, o entendimento infirmado no julgamento da **ADC 49/RN** pode agravar a situação fiscal federativa a aprofundar os problemas apontados por José Roberto R. Afonso; Melina Rocha Lukic e Kleber Pacheco Castro⁹ como não solucionados quando da edição da Lei Complementar nº 87/1996.

⁸ BREGMAN, Daniel. **Reforma tributária e mudanças no critério de distribuição da cota-parte do ICMS: compatibilidade e impacto nos orçamentos municipais**. Revista do BNDES 35, Junho 2011, p. 239. Disponível em: <<https://web.bndes.gov.br/bib/jspui/handle/1408/3634?&locale=es>>. Acesso em mai. 2022.

⁹ AFONSO, José Roberto R.; LUKIC, Melina Rocha; CASTRO, Kleber Pacheco. **ICMS: Crise federativa e obsolescência**. Revista Direito GV, São Paulo, v. 14, n. 3, p. 986-1018, Set-dez 2018. Disponível em: <<https://www.scielo.br/j/rdgv/a/R4zq5jB6mg6Vkw7hGDYxTzG/?format=pdf&lang=pt>>. Acesso em: 21 de junho de 2022.

Isto não bastasse, a inexistência do destaque do ICMS nas transferências pode facilitar a sonegação fiscal, vez que se tais produtos são remetidos sem o respectivo destaque do ICMS sobre os preços de transferência estará posto o prêmio equivalente à alíquota interna cheia da UF de Destino, que poderá estimular a concorrência desleal pela venda desses produtos sem a emissão das respectivas notas fiscais no Estado de destino.

Quadro complexo e com tendência de agravamento se aprovado nas duas Casas do Congresso Nacional o Projeto de Lei do Senado Federal - PLS 332/2018, vez que a alteração proposta transfere para os contribuintes a decisão quanto à observância ou não do Pacto Federativo, excerto compilado:

Art. 12.

I – da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte;

.....

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

§ 5º **Alternativamente ao disposto no § 4º deste artigo**, fica o contribuinte autorizado a fazer a incidência e o destaque do imposto na saída do seu estabelecimento para outro estabelecimento de mesmo titular, hipótese em que o imposto destacado na saída será considerado crédito tributário pelo estabelecimento destinatário. (NR)

CONSIDERAÇÕES FINAIS

De antemão, importa considerar que a solução jurídica para os litígios sociais, sempre que possível, deve sopesar a essência dos fenômenos com a melhor forma jurídica da solução proposta, de modo a não gerar decisões cujo custo-benefício da observância e cumprimento as torne de difícil exequibilidade, binômio que não fora observado nas decisões mencionadas, ADC-49-RN e do ARE n 1.255.885/MS, Rel. Min. Dias Toffoli, que fixou tese de repercussão geral para o Tema 1099.

A transferência de créditos de ICMS entre contribuinte detentores da mesma raiz de CNPJ sempre se deu com a emissão de Nota Fiscal elencando os bens e mercadorias transferidos e fixando como base de operação o preço de transferência, em geral o custo médio ponderado das aquisições desses itens em estoque, efetuando-se mero destaque do ICMS, a esses correspondentes, e que já fora recuperado na apuração fiscal do mês de

ingresso desses bens e mercadorias no estoque da filial outrora compradora e posteriormente responsável pela transferência.

Mesmo nas hipóteses de extravio, deterioração, obsolescência, furto, roubo, bonificações e doações de mercadorias o único documento suporte hábil é a nota fiscal eletrônica – NF-e, sempre preenchida na forma do respectivo Ajuste SINIEF e com o devido destaque do imposto outrora apropriado, que fora carregado como crédito à apuração quando do ingresso desses bens e mercadorias no estabelecimento.

O necessário destaque do ICMS, em cada documento fiscal de transferência entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte, se impõe como condição de evidenciação de dados contábeis que reflitam todas as mutações patrimoniais vivenciadas pelas diversas entidades formadoras de um grupo empresarial, mormente se situadas em Unidades da Federação diferenciadas.

Todas as operações efetuadas com margem de agregação implicam efetiva incidência do ICMS e o necessário destaque do imposto no documento fiscal correspondente, entretanto, nem todas as operações com destaque do imposto em documento fiscal refletem de fato uma incidência do ICMS.

Para que se configure a incidência do ICMS deve ocorrer no mundo dos fenômenos “a operação jurídica praticada por comerciante, em geral onerosa, que acarrete circulação de mercadoria e transmissão de sua titularidade ao consumidor final”, esta com agregação de margem relativa aos custos operacionais e respectiva margem de lucro agregação, parcela sobre a qual incide de fato o imposto.

Do que se extrai que na operação de transferência entre filiais não se opera a “incidência do ICMS”, mas deve se operar em cada documento fiscal o “destaque de estorno” do imposto outrora aproveitado quando do ingresso dos bens, insumos e mercadorias tributados, posteriormente transferidos a outra filial.

O problema, como destacado por Carraza (2005, p. 55-56), não reside nas transferências internas entre filiais, uma vez que as legislações instituidoras do ICMS nos Estados e no Distrito Federal comportam soluções de compensações de saldos entre filiais situadas em uma mesma Unidade da Federação.

O imbróglio se apresenta de fato nas operações interestaduais de transferências de bens, insumos e mercadorias tributadas, nas quais a observância estrita à tese de repercussão geral - Tema 1099, segundo a qual “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.”, deixando-se de efetuar o destaque de estorno em cada documento fiscal de transferência interestadual, implica a atração da regra de estorno fixada no art. 21 da Lei Kandir.

Isto sob pena de se perpetrar a transferência fática da base tributável do ICMS cabível à unidade federada de origem da operação de transferência para a unidade de destino dessas mercadorias, em prejuízo do Estado de origem e dos Entes municipais nesse situados, vez que excetuado o DF, que não se divide em Municípios, todos os Estados repassam relevante cota-parte do ICMS arrecadado às respectivas municipalidades.

Por outro lado, a doção da solução veiculada pelo PLS 332/2018 fragiliza ainda mais o arranjo federativo, posto que mitiga a competência tributária dos Estados e do Distrito Federal ao criar uma hipótese de manutenção de crédito com as características de isenção heterônoma, postura legislativa repelida pela interpretação conjunta do inc. I, § 4º do art. 60 com o inc. III do Art. 151, todos da Carta de 1988.

O mencionado PLS tenciona ainda fixar na Lei complementar do ICMS regra que transfere a competência tributária ora reservada ao Estado de origem das mencionadas transferências de bens, insumos e mercadorias para o Estado de destino dessas e criar regra segundo a qual caberá ao contribuinte optar por destacar ou não o ICMS relativo às transferências interestaduais, isto sem que se cogite da criação de fundo de compensação, nos moldes daquele relativo à desoneração das exportações, de modo a garantir os atuais níveis de arrecadação dos entes subnacionais afetados.

Em síntese, tem-se que a decisão proferida na ADC-49-RN deixou de homenagear o pacto federativo e de observar os princípios da não-cumulatividade do ICMS, da entidade contábil e ainda a diferenciação entre os conceitos de “incidência tributária ICMS” e “mero destaque do ICMS outrora aproveitado na apuração, para fins de estorno”.

REFERÊNCIAS

- AFONSO, José Roberto R.; LUKIC, Melina Rocha; CASTRO, Kleber Pacheco. **ICMS: Crise federativa e obsolescência**. Revista Direito GV, São Paulo, v. 14, n. 3, p. 986-1018, Set-dez 2018. Disponível em: < <https://www.scielo.br/j/rdgv/a/R4zq5jB6mg6Vkw7hGDYxTzG/?format=pdf&lang=pt>>. Acesso em: 21 de junho de 2022.
- BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade (CFC). **Itg 2000 (R1) – Escrituração Contábil. Operações entre matriz e filiais**. Disponível em: [https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/ITG2000\(R1\).pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/ITG2000(R1).pdf). Acesso em: 8 abr. 2022.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF): **Ação Declaratória De Constitucionalidade – ACD 49-RN**. Relator: MIN. EDSON FACHIN. Disponível em: < <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5257024>>. Acesso em 31 mai. 2022.
- BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei do Senado nº 332, de 2018**. Disponível em: < <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/133899>> Consulta em 31 mai. 2022.
- BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm> Consulta em 31 mai. 2022.
- BRASIL. Presidência da República. **Resolução do Senado Federal nº 22, de 22 de maio de 1989**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/congresso/rsf/rsf%2022-89.htm> Consulta em: jun. 2022.
- BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finaças**. 16 ed.– atualizada por Dejalma de Campos – Rio de Janeiro: Forense, 2002.
- BREGMAN, Daniel. **Reforma tributária e mudanças no critério de distribuição da cota-parte do ICMS: compatibilidade e impacto nos orçamentos municipais**. Revista do BNDES 35, Junho 2011. Disponível em: <<https://web.bndes.gov.br/bib/jspui/handle/1408/3634?&locale=es>>. Acesso em mai. 2022.
- CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. 10ª ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2005.
- CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. 17ª ed. São Paulo, Malheiros Editores Ltda., 2015.
- DISTRITO FEDERAL. Secretaria de Estado de Fazenda do DF. **Decreto nº 18.955, de 22 de dezembro de 1997**.
- FORMIGARI, Amanda Sales de Oliveira. **Os potenciais efeitos do julgamento da Ação Direta de Constitucionalidade (ADC) n. 49 na indústria farmacêutica no Brasil**. Projeto de pesquisa apresentado ao Mestrado Profissional da FGV Direito SP. Disponível em: < Projeto Mestrado FGV.pdf>. Acesso em mai. 2022.
- VIEIRA, Liliane Costa. **ADC 49: Aspectos controvertidos da decisão do STF**. Sítio Migalhas Jurídicas – Revista Eletrônica. Disponível em: <<https://www.migalhas.com.br/depeso/348534/adc-49-aspectos-controvertidos-da-decisao-do-stf>>. Acesso em: mai. 2022.