

Peróba e Gandara: A ADC 49 e o museu de grandes novidades

O ministro Luís Roberto Barroso costuma dizer que *"o Brasil é um país em que as pessoas se surpreendem com o que elas já sabiam"*. Embora costume usar essa frase para se referir à reação das pessoas diante de casos de corrupção, essa constatação também pode ser aplicável, em alguma medida, à



No julgamento, a corte reafirmou sua jurisprudência de quase

50 anos e disse mais uma vez o que todos já sabiam: o Estado não pode cobrar ICMS na simples movimentação física de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa.

Há julgados da década de 1970, da época do ICM, anteriores, portanto, ao próprio ICMS, afirmando que o fato gerador do imposto pressupõe uma operação de circulação da mercadoria. Para o STF, a "circulação" deve ser entendida como um negócio jurídico em que se verifica a transferência de titularidade do bem, o que, obviamente, não se verifica nas simples movimentações físicas entre estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica.

Qual a novidade e o que tem motivado, então, tanta polêmica? É que pela primeira vez o tribunal fez isso no âmbito do controle concentrado de constitucionalidade, com o chamado efeito *erga omnes*. Isto é, com eficácia para todos, afetando não apenas as partes envolvidas no processo ou quem discute o assunto em juízo, como aconteceu das outras vezes em que se pronunciou sobre a matéria.

Mais precisamente, o STF julgou improcedente a ADC 49, originalmente ajuizada pelo estado do Rio Grande do Norte visando à declaração de constitucionalidade dos artigos 12, inciso I, e 13, §4º, da Lei Complementar nº 87/1996 (LC 87/96), que preveem a incidência de ICMS sobre a saída de bens destinados a outro estabelecimento do mesmo titular e a base de cálculo do imposto nessa situação, além do artigo 11, §3º, inciso II, da LC 87/96, que consagra o chamado "princípio da autonomia dos estabelecimentos".

Todavia, se essa era uma conhecida posição da corte, insista-se: qual o motivo da surpresa e de tanta discussão? É que começaram a ser aventadas posições no sentido de que essa decisão do STF teria como impactos a glosa de créditos do ICMS, o esvaziamento de benefícios fiscais e entraves às próprias transferências de créditos entre estabelecimentos da empresa.



Será mesmo que a ADC 49 teria tamanho efeito disruptivo, a ponto de prejudicar quem deveria beneficiar: o contribuinte?

Com todo respeito às opiniões contrárias, entendemos que não há motivos para pânico, já que a ADC 49 e a própria jurisprudência do STF apresentam soluções bastante consistentes para esses principais pontos indicados acima.

Primeiro, com relação ao crédito do ICMS. Já tivemos a oportunidade de explorar esse assunto em detalhes em [artigo anterior](#) dedicado integralmente ao tema. Em resumo, entendemos que a mera saída física ou transferência de bens entre estabelecimentos da mesma empresa não é uma hipótese de "isenção" ou de "não incidência" em que a Constituição Federal exige o estorno do crédito.

Não há, na simples transferência, qualquer operação de circulação de mercadoria, no sentido jurídico do termo, que possa ser relevante para fins de ICMS. Trata-se de uma mera movimentação física. O STF, no RE 1.141.756 (Tema nº 1.052), já reconheceu que a saída de bens temporária, a título de comodato, não é motivo para estorno do crédito. Seguindo o mesmo raciocínio, a saída do bem para outro estabelecimento da mesma empresa tampouco deve ser.

Exigir o estorno do crédito, no caso de transferência, seria violar o princípio da não cumulatividade, compelindo o contribuinte que adquiriu uma mercadoria a arcar com o ônus do imposto, apenas porque movimentou fisicamente o bem. A glosa de crédito nessa hipótese não faz qualquer sentido, e nada há na ADC 49 que altere essa conclusão.

Mas, muito pelo contrário, em diversas passagens do brilhante voto do ministro Edson Fachin, reforça-se a ideia de que a operação "circulação" de mercadoria que importa para fins de ICMS é a jurídica, não a física, nem a econômica. Daí se extrai que uma simples saída física do bem é incapaz de gerar a cobrança do imposto e muito menos de suprimir os créditos da etapa anterior.

Outra questão relevante é a dos benefícios fiscais. Como se sabe, muitos estados concedem incentivos de ICMS cuja eficácia pressupõe o destaque do imposto na transferência de mercadorias.

Pense-se, por exemplo, no incentivo para a instalação de um centro de distribuição em um determinado estado. Pelas regras do benefício, o contribuinte que dá saída da mercadoria do centro de distribuição para outro estabelecimento da empresa, em outro estado, destaca o ICMS nessa operação, mas tem direito a um crédito presumido, de tal sorte que ele não paga imposto significativamente no estado de origem, mas se credita do ICMS destacado na nota fiscal em seu estabelecimento no estado de destino.

Evidentemente, cada incentivo fiscal tem suas particularidades e deve ser analisado de forma específica. No entanto, de uma maneira geral, entendemos que há alguns motivos para que o contribuinte siga com a sistemática de destaque do ICMS no estado de origem, com o correspondente crédito no estado de destino.

A uma, porque as leis estaduais que exigem o ICMS nas transferências entre estabelecimentos não foram afetadas pela ADC 49, que cuidou apenas da lei complementar, com eficácia de norma geral. A duas,



porque as regras que governam os incentivos fiscais são normas especiais, que prevalecem sobre as normas gerais do ICMS e tampouco foram declaradas inconstitucionais pela ADC 49. A três, porque, uma vez destacado o ICMS, máxime em se tratando de incentivo fiscal concedido pelo estado de origem, com amparo em convênio interestadual ou "convalidado" no âmbito da Lei Complementar nº 160/2017, o estado de destino deve reconhecer o crédito e não pode glosá-lo.

Com efeito, o direito ao crédito sobre o ICMS destacado na operação anterior é de tal monta, que a jurisprudência chegou ao ponto de reconhecer que, mais do que um "direito", o creditamento, nessa hipótese, seria um verdadeiro "dever do contribuinte".

Mais recentemente, o STF, no julgamento do RE nº 628.075 (Tema nº 490), ao assentar a tese da constitucionalidade da glosa do crédito de ICMS em caso de concessão de benefício fiscal pelo estado de origem, expressamente ressaltou que isso se dava quando, evidentemente, o benefício fiscal não tivesse amparo em convênio.

Do minucioso voto do ministro Gilmar Mendes que prevaleceu no julgamento, colhe-se que *"apesar de entender que o estorno proporcional de crédito de ICMS em razão de crédito fiscal presumido concedido por outro Estado não viola o princípio constitucional da não cumulatividade, deve-se respeitar o que eventualmente fora decidido pelos Estados com base em legislação específica"*.

Por fim, a situação da transferência de créditos de ICMS entre estabelecimentos da mesma empresa merece especial atenção. É que, a despeito da jurisprudência pacífica, muitos contribuintes seguiam destacando o ICMS nas meras movimentações de mercadorias ou até mesmo de bens do ativo permanente entre estabelecimentos. Evidentemente, não faziam isso por desconhecimento ou por qualquer espécie de filantropia. A razão era muito mais simples: o tratamento restritivo imposto pela legislação à consolidação de créditos em função do princípio da autonomia dos estabelecimentos.

A LC 87/96 trata os estabelecimentos diferentes de uma mesma pessoa jurídica como entidades autônomas, criando praticamente uma ficção de personalidades jurídicas distintas para cada uma dessas unidades. Na prática, se o contribuinte adquire um bem em seu estabelecimento no estado A e o transfere para seu estabelecimento no estado B, para lá vendê-lo, a rigor, se não destacar o ICMS nessa transação, acaba ficando com o crédito do ICMS pela compra no estabelecimento do estado A e o débito do imposto pela venda da mercadoria no estado B.

Percebe-se facilmente uma incongruência nessa situação, já que, a rigor, para fins de apuração do imposto, considerando-se essa operação, de forma isolada, o contribuinte ficaria com saldo credor em um estabelecimento e devedor em outro. Isto é, seria forçado a pagar imposto para o estado B sobre o valor total da venda, ao passo que tem um saldo credor que se acumula no estado A.

Nesse ponto reside talvez a principal — e surpreendentemente menos comentada — implicação da ADC 49. Ao reconhecer a inconstitucionalidade do chamado princípio da autonomia dos estabelecimentos, o STF põe fim à incongruência mencionada acima, ao menos no que tange às transferências de bens entre estabelecimentos da mesma empresa.

Ora, se a autonomia dos estabelecimentos é inconstitucional no caso dessas transferências, a

consequência lógica é que os estabelecimentos devem ser considerados, pelo menos no que diz respeito a essa transação, como uma única pessoa jurídica. Dito diretamente, os muros entre os estabelecimentos caem e o crédito de um pode e — deve ser — aproveitado pelo outro, de maneira integrada. Assim, entendemos que deveria ser possível, em respeito a essa decisão do STF, consolidar todos os créditos dessas transações em um único estabelecimento, já que se trata da mesma pessoa jurídica.

A forma como a consolidação se dará merece maiores reflexões. Todavia, isso deveria acontecer do modo mais singelo possível, quiçá com a emissão de notas de transferência de crédito, mas sem que fosse necessário recorrer ao destaque do ICMS sobre as transferências de mercadorias.

Engana-se quem pensa que essa consequência tenha passado despercebida à corte. Em seu detalhado voto, o ministro Edson Fachin fez questão de consignar que: *"Ainda que algumas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular possam gerar reflexos tributários, a interpretação de que a circulação meramente física ou econômica de mercadorias gera obrigação tributária é inconstitucional. Ao elaborar os dispositivos aqui discutidos houve, portanto, excesso por parte do legislador"*. Ora, que "reflexos tributários" seriam esses que não as transferências de créditos? Se não há propriamente incidência de ICMS nessa transação, não parece haver qualquer outro reflexo tributário na transferência entre estabelecimentos que não a própria cessão (ou melhor seria dizer consolidação) do crédito correspondente.

Essa é uma providência, aliás, absolutamente bem-vinda em se tratando de neutralidade fiscal e de desburocratização do ICMS. Não faz qualquer sentido, ainda mais depois da ADC 49, o artigo 25 da LC 87/96 limitar, por estado, a consolidação dos créditos de diferentes estabelecimentos de um mesmo contribuinte, como se a personalidade jurídica de uma única empresa pudesse ser cindida em tantos quantos forem os estados da federação em que ela possui estabelecimento. Essa não nos parece uma restrição aceitável à luz do conceito de personalidade jurídica, da competência constitucional para cobrança do ICMS e do próprio princípio da não cumulatividade do imposto, em especial após a ADC 49.

Esse tipo de tratamento tributário consolidado está tão avançado nos países que adotam o IVA na União Europeia, que por lá se fala propriamente em "grupos de IVA" (*VAT groups*), em que não apenas a mesma pessoa jurídica, mas mesmo pessoas jurídicas distintas, integrantes de um mesmo grupo econômico, são tratadas como um único contribuinte para fins de IVA, não havendo incidências sobre essas operações intragrupo e admitindo-se a consolidação das deduções do imposto suportado por todas as empresas do grupo.

Não se trata aqui de defender que é inconstitucional toda a sistemática de apuração de ICMS por estabelecimento. A questão é a restrição que se faz ao princípio da não cumulatividade e ao aproveitamento de créditos, discriminando um contribuinte apenas porque tem atividades em Estados distintos. A Corte de Justiça da União Europeia já reconhece a invalidade da tributação da filial de forma isolada e dissociada da tributação da pessoa jurídica, pelo menos desde o "caso Banco FCE" (C-210/04). Nesse sentido, a ADC 49 pode representar um marco na direção de um ICMS menos burocrático, mais nacional e, sobretudo, mais racional.



Em suma, se bem analisada no contexto da jurisprudência, a ADC 49 pode ser, em certo sentido, "um museu de grandes novidades", para usar a célebre metáfora de Cazuza. Parece uma coleção de tudo que já vimos, mas, como bem disse Martin Luther King: *"Nós não fazemos história. Nós somos feitos pela história"*. Por isso, é bom estudar atentamente a ADC 49. Embora ela remeta aos primórdios do imposto, o futuro do ICMS pode estar guardado lá também.

Date Created

23/05/2021