

## VOTO – VISTA

**O Senhor Ministro Luís Roberto Barroso:**

***Ementa:*** Direito constitucional e tributário. Ação declaratória de constitucionalidade. ICMS. Transferência de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular. Autonomia dos estabelecimentos. Modulação dos efeitos.

1. Embargos de declaração em ação declaratória de constitucionalidade que tem por objeto os arts. 11, § 3º, II; 12, I, no trecho “ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”; e 13, § 4º, todos da Lei Complementar nº 87/1996. Os dispositivos disciplinam a incidência do ICMS na transferência de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular. Pretensão de modulação temporal dos efeitos.

2. Apesar da firme jurisprudência desta Corte e do STJ quanto à impossibilidade de tributação de tal operação, diversos Estados continuaram cobrando o ICMS e muitos contribuintes fizeram os pagamentos, com o aproveitamento dos créditos. Circunstâncias excepcionais que justificam que se mantenham intactas algumas situações já consolidadas, em atenção ao princípio da segurança jurídica.

3. Atribuição de eficácia *pro futuro* à decisão de mérito, concedendo aos Estados prazo para, até o final deste ano, regulamentarem a transferência de créditos entre estabelecimentos de mesmo titular, em respeito à não cumulatividade (art. 155, § 2º, I, da CF/1988). Manutenção das exações e da sistemática de transferência de créditos entre estabelecimentos, tal como já vinham ocorrendo até esse mesmo marco temporal.

4. Modulação dos efeitos da decisão em sentido ligeiramente distinto do proposto pelo eminente Relator, para que o acórdão de mérito proferido nesta ação tenha eficácia a partir do início do exercício financeiro de 2022, estando ressalvados os processos administrativos e judiciais pendentes de conclusão até a data de publicação da ata de julgamento da decisão de mérito. Exaurido o prazo sem que os Estados disciplinem a transferência de créditos de ICMS entre estabelecimentos de mesmo titular, fica reconhecido o direito dos sujeitos passivos de transferirem tais créditos.

5. Esclarecimento pontual do acórdão de mérito para afirmar a declaração de 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.

## I. Relatório

1. Trata-se de ação declaratória de constitucionalidade, com pedido de medida cautelar, ajuizada pelo Governador do Estado do Rio Grande do Norte, tendo por objeto os arts. 11, § 3º, II; 12, I, no trecho “ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”; e 13, § 4º, todos da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, que disciplinam a incidência do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS) na transferência de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular. Confira-se a redação de tais dispositivos:

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

II - é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular. [...]

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular; [...]

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

[...]

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

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

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

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

2. Este Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento de mérito, concluiu pela improcedência desta ação, para declarar a inconstitucionalidade dos arts. 11, § 3º, II; 12, I, no trecho “ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”; e 13, § 4º, todos da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, em linha com o entendimento consolidado por esta Corte no julgamento do ARE 1.255.885, sob a relatoria do Ministro Luiz Fux, em 14.08.2020. Veja-se a ementa do acórdão proferido nesta ação declaratória:

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.

3. Em face dessa decisão, a Governadora do Estado do Rio Grande do Norte opôs embargos de declaração, sob o argumento de que é necessário “conferir eficácia prospectiva à declaração de inconstitucionalidade dos artigos da Lei Kandir, de forma a resguardar a validade de todas as operações realizadas e não contestadas judicialmente à data do julgamento da ADC (19/04/2021), determinando a produção de efeitos da pronúncia de nulidade apenas a partir do exercício financeiro subsequente à conclusão do

juízo de julgamento”. A embargante afirma ser necessário tutelar a segurança jurídica e o excepcional interesse social, que estariam evidenciados: (a) “na profunda modificação da sistemática de apuração do ICMS”, de modo a elevar a carga tributária devida pelos contribuintes – o que é incompatível com o princípio da não surpresa e da anterioridade tributária – e a reduzir a arrecadação de alguns Estados; (b) a despeito do entendimento consolidado deste Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça quanto à impossibilidade de incidência do ICMS na transferência de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular, os Estados continuaram efetuando a cobrança e os contribuintes, muitas vezes, realizaram o pagamento; (c) os Estados concederam inúmeros benefícios fiscais relativos às saídas para estabelecimentos de mesmo titular; e (d) os Estados precisam “discu[tir] e uniformiz[ar] [a] interpretação, para fins de aplicação da legislação pertinente a outros fundamentos [...]: a anulação do crédito do imposto relativo às operações anteriores [...]; a eventual possibilidade de apropriação do crédito da origem pelo destino e os casos de diferimento do imposto nas operações internas anteriores às transferências interestaduais”. Na hipótese de não se modularem os efeitos, dever-se-á concluir pela natureza indevida dos pagamentos, pelo cabimento da repetição do indébito tributário e pelo estorno dos créditos respectivos.

4. A embargante pleiteia, ainda, a “declaração parcial de inconstitucionalidade, sem redução de texto, [do art. 11, § 3º, II, da Lei Complementar nº 87/1996], de forma a afastar a incidência da norma apenas da situação relativa à transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, não impedindo que o artigo mencionado siga produzindo seus regulares efeitos sobre as demais situações jurídicas não relacionadas a esta demanda”, sobretudo quanto às obrigações acessórias.

5. O ilustre Relator do feito, Ministro Edson Fachin, deu parcial provimento aos embargos de declaração, para modular os efeitos da decisão de mérito e atribuir-lhe eficácia prospectiva, a contar do exercício financeiro subsequente, nos seguintes termos:

Ementa: EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS- ICMS. TRANSFERÊNCIAS DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA PESSOA JURÍDICA. AUSÊNCIA DE MATERIALIDADE DO ICMS.

MANUTENÇÃO DO DIREITO DE CREDITAMENTO. (IN) CONSTITUCIONALIDADE DA AUTONOMIA DO ESTABELECIMENTO PARA FINS DE COBRANÇA. MODULAÇÃO DOS EFEITOS TEMPORAIS DA DECISÃO. OMISSÃO. PROVIMENTO PARCIAL.

1. Uma vez firmada a jurisprudência da Corte no sentido da inconstitucionalidade da incidência de ICMS na transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica (Tema 1099, RG) inequívoca decisão do acórdão proferido.

2. O reconhecimento da inconstitucionalidade da pretensão arrecadatória dos estados nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica não corresponde a não-incidência prevista no art.155, § 2º, II, ao que mantido o direito de creditamento do contribuinte.

3. Em presentes razões de segurança jurídica e interesse social (art. 27, da Lei 9868/1999) justificável a modulação dos efeitos temporais da decisão.

4. Embargos declaratórios conhecidos e parcialmente providos para modular os efeitos temporais da decisão, portanto, com eficácia apenas a partir do próximo exercício financeiro.

6. Em seguida, neste Plenário virtual, a Ministra Cármen Lúcia e o Ministro Alexandre de Moares votaram para acompanhar o Ministro Edson Fachin. Pedi vista dos autos para melhor analisar a controvérsia em questão.

7. É o relatório. Passo a votar.

## II. MÉRITO

8. O voto pode ser sintetizado da seguinte forma: (a) quanto à modulação dos efeitos da decisão de mérito, **divirjo em parte** do eminente Relator, apenas para consignar o direito do contribuinte à não cumulatividade e ressaltar da eficácia prospectiva dessa decisão os processos administrativos e judiciais pendentes de conclusão até a data de publicação da ata de julgamento da decisão de mérito; (b) quanto à extensão da declaração de inconstitucionalidade, também **divirjo** do ilustre Relator, para reconhecer, em linha com o decidido, a declaração parcial de inconstitucionalidade, sem redução de texto, do art. 11, § 3º, II, da Lei Complementar nº 87/1996.

## I. 1. Modulação dos efeitos

9. Como se sabe, a modulação dos efeitos de decisão que declara a inconstitucionalidade de um dispositivo legal se funda na prevalência do princípio da segurança jurídica em relação à norma constitucional violada pela regra reputada incompatível com a Constituição, em uma ponderação de interesses orientada pela proporcionalidade.

10. No caso em comento, este Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça reconhecem, de longa data, a impossibilidade de incidência do ICMS sobre a transferência de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular. Não por outra razão, o STJ editou a Súmula nº 166, segundo a qual “[n]ão constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”. Essa conclusão também foi endossada no julgamento do REsp 1.125.133 (representativo de controvérsia, Rel. Min. Luiz Fux, j. em 25.08.2010). Esta Suprema Corte, de igual modo, enfrentou em inúmeras oportunidades idêntica controvérsia, tendo ratificado o seu entendimento sobre o assunto por ocasião do ARE 1.255.885 (Rel. Min. Luiz Fux, j. em 14.08.2020).

11. Tais elementos demonstram, de maneira inequívoca, que a decisão de mérito desta ação declaratória de constitucionalidade em nada inova na jurisprudência de ambos os Tribunais Superiores. Ratifica-se um entendimento já consolidado por ambas as Cortes. Nessas circunstâncias, a modulação dos efeitos da decisão só pode se dar em caráter excepcional, exigindo um forte ônus argumentativo.

12. De acordo com a Governadora do Estado do Rio Grande do Norte e os *amici curiae* que representam interesses dos contribuintes, os Estados, em manifesta contrariedade com o entendimento consolidado pelos Tribunais Superiores, mantiveram a cobrança do ICMS sobre as transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular. Diante disso, muitos contribuintes efetuaram o pagamento, sobretudo para possibilitar a transferência de créditos entre seus estabelecimentos, sem o risco de virem a ser anulados os relativos às operações anteriores, com base no art. 155, § 2º, II, *b*, da CF/1988. Outros contribuintes, diversamente, iniciaram demandas administrativas e judiciais, pretendendo afastar a referida cobrança. Esse cenário se protraiu no tempo e atingiu um estágio

em que os Estados e alguns contribuintes buscam a modulação dos efeitos da decisão de mérito, com a atribuição de eficácia prospectiva, a contar do final do exercício financeiro de 2021. Procura-se, desse modo, conferir prazo aos Estados para adaptar a legislação ao entendimento consolidado nesta ação, sem prejuízo das deliberações no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), especialmente para viabilizar a aludida transferência de créditos entre estabelecimentos de mesmo titular.

13. Além disso, o abalo à segurança jurídica e o excepcional interesse social, que justificariam a modulação, estariam evidenciados pelo seguinte: (a) haveria uma “profunda modificação da sistemática de apuração do ICMS”, de modo a elevar a carga tributária devida pelos contribuintes – o que é incompatível com o princípio da não surpresa e da anterioridade tributária – e a reduzir a arrecadação de alguns Estados; (b) os Estados concederam inúmeros benefícios fiscais relativos às saídas para estabelecimentos de mesmo titular; e (c) os Estados precisam “discu[tir] e uniformiz[ar] [a] interpretação, para fins de aplicação da legislação pertinente a outros fundamentos [...]: a anulação do crédito do imposto relativo às operações anteriores [...]; a eventual possibilidade de apropriação do crédito da origem pelo destino e os casos de diferimento do imposto nas operações internas anteriores às transferências interestaduais”. A não modulação, na visão da embargante, implicaria a natureza indevida dos pagamentos, o cabimento da repetição do indébito tributário e o estorno dos créditos respectivos.

14. De fato, a manutenção da vigência das normas estaduais que autorizam a cobrança do ICMS nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular e a realização de pagamentos pelos sujeitos passivos com a apuração e o aproveitamento de créditos configura um contexto em que me parece razoável que se mantenham intactas algumas situações já constituídas até aqui.

15. Em relação ao marco temporal a partir do qual essa decisão de mérito passa a ser eficaz, como visto, o ilustre Relator deste feito se posicionou pela concessão de eficácia prospectiva, a contar do final do exercício financeiro de 2021, sob o fundamento de que:

[...] considero que presentes razões de segurança jurídica e interesse social (art. 27, da Lei n. 9.868/1999) que justifiquem eficácia

pró-futuro da decisão preservando as operações praticadas e estruturas negociais concebidas pelos contribuintes, sobretudo, aqueles beneficiários de incentivos fiscais de ICMS no âmbito das operações interestaduais.

Ademais, tem-se ainda que considerar, conforme destacado pela própria unidade federativa embargante, o “risco de revisão de incontáveis operações de transferências realizadas e não contestadas no quinquênio que precede a prolação da decisão embargada”; o que ensejaria um indesejável cenário de macrolitigância fiscal.

A gravidade das consequências desse cenário evidencia excepcional interesse social de pacificação pelo Poder Judiciário das relações jurídicas tributárias, que ensejam a excepcional aplicação do instituto da modulação dos efeitos temporais da decisão para que os Estados da federação empreendam esforços perante o Congresso Nacional e o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) para melhor conformação do esquadro legal do ICMS.

16. Frente a tais argumentos, acompanho o entendimento do Min. Edson Fachin para atribuir eficácia *pro futuro* à decisão de mérito, a contar do início do exercício financeiro de 2022. Note-se que esse marco temporal visa a conferir prazo para que os Estados regulamentem a transferência de créditos entre estabelecimentos de mesmo titular, em atenção à não cumulatividade que rege o ICMS, nos termos do art. 155, § 2º, I, da CF/1988, tal como ocorria na sistemática anterior.

17. Isso porque este Supremo Tribunal Federal reconheceu a impossibilidade de incidência do ICMS sobre a transferência de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular, em razão de inexistir competência tributária para a instituição da referida hipótese de incidência. Trata-se de situação diversa da não incidência contemplada no art. 155, § 2º, II, *b*, da CF/1988. Por assim dizer, deve-se afastar a interpretação de que, com base na decisão de mérito em análise, os Estados estariam autorizados a anular os créditos tributários relativos às operações anteriores. Isto é, repita-se, nesse caso, o art. 155, § 2º, II, *b*, da CF/1988, é inaplicável. Essa circunstância, em princípio, permite que um estabelecimento acumule créditos, enquanto outro estabelecimento concentre débitos. Para o respeito à não cumulatividade do ICMS, portanto, é imperioso que se faculte aos sujeitos passivos a transferência de créditos entre os estabelecimentos de mesmo titular, de maneira a manter a não cumulatividade ao longo da cadeia econômica do bem.



18. Observe-se que há uma situação bastante peculiar no caso em questão. Não restam dúvidas sobre a inconstitucionalidade da incidência do ICMS sobre as transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular. Ao mesmo tempo, essa declaração de inconstitucionalidade em si gera um vácuo normativo, já que inexistem normas que disponham sobre a transferência de créditos entre tais estabelecimentos, tal como ocorria na sistemática anterior. Esse fato gera uma nova inconstitucionalidade, em decorrência da violação à não cumulatividade do ICMS. Em outras palavras, a declaração de inconstitucionalidade dos arts. 11, § 3º, II; 12, I, no trecho “ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”; e 13, § 4º, todos da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, não restaura o estado de constitucionalidade. Não por outra razão muitos contribuintes requerem nesta ação, inclusive, a possibilidade de continuar recolhendo o ICMS sobre tais operações, de modo a transferir os créditos respectivos.

19. É essencial, com efeito, que este Supremo Tribunal Federal, além de conferir prazo para que os Estados adaptem a legislação para permitir a transferência dos créditos, reconheça que, uma vez exaurido esse marco temporal sem que os Estados disponham sobre o assunto, os sujeitos passivos têm o direito de transferir tais créditos, tal como a sistemática anterior permitia.

20. Proponho, ainda, que este Tribunal consigne de forma expressa que devem ser ressalvados da modulação de efeitos os processos administrativos e judiciais pendentes de conclusão até a data de publicação da ata de julgamento da decisão de mérito. A modulação tal como proposta, por um lado, evita o comprometimento das finanças dos Estados, que já vivenciam uma grave crise fiscal e econômica. Por outro lado, a ressalva atende ao princípio da segurança jurídica, conservando situações já consolidadas no tempo e assegura certo equilíbrio na relação entre o Fisco e o contribuinte, pondo obstáculos às pretensões de ambos os lados.

21. Por todo o exposto, pedindo todas as vênias, proponho a modulação dos efeitos da decisão, em sentido ligeiramente distinto daquela sugerida pelo eminente Relator, nos seguintes termos:

Modulação dos efeitos do acórdão de mérito proferido nesta ação, para que tenha eficácia a partir do início do exercício financeiro de

2022, estando ressalvados os processos administrativos e judiciais pendentes de conclusão até a data de publicação da ata de julgamento da decisão de mérito. Exaurido o prazo sem que os Estados disciplinem a transferência de créditos de ICMS entre estabelecimentos de mesmo titular, os sujeitos passivos têm o direito de transferir tais créditos.

## I. 2. Limitação da declaração de inconstitucionalidade

### do art. 11, § 3º, II, da LC nº 87/1996

22. Tal como exposto, no julgamento de mérito, este Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade do art. 11, § 3º, II, da Lei Complementar nº 87/1996, o qual prevê que cada estabelecimento de mesmo titular é autônomo, para fins do ICMS. De modo diverso, a embargante requer que se esclareça tratar, em verdade, de declaração parcial de inconstitucionalidade, sem redução de texto, do referido dispositivo, visando a impedir a sua incidência somente na hipótese de transferência de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular. Pretende, assim, manter a sua validade nas demais situações.

23. Esse pedido foi rejeitado pelo Ministro Edson Fachin, em que pese ter afirmado que “[a] Corte [...] declarou a inconstitucionalidade do referido dispositivo para fins de cobrança do ICMS na transferência de mercadorias entre estabelecimentos de titularidade da mesma pessoa jurídica, não repercutindo em deveres instrumentais, ao que inexistente omissão a ser suprida”. Pedindo todas as vênias e em conformidade com o próprio teor da decisão de mérito e esse esclarecimento prestado pelo eminente Relator, entendo ser adequado elucidar que esta Corte não declarou a inconstitucionalidade total do art. 11, § 3º, II, da Lei Complementar nº 87/1996. O que fez foi apenas uma declaração de inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, apenas para excluir de seu âmbito de incidência a hipótese aqui debatida.

24. O art. 11, § 3º, II, da Lei Complementar nº 87/1996 possui conteúdo mais amplo do que a mera incidência do ICMS nas circunstâncias tratadas nesta ação. Estabelece, de modo geral, a autonomia de estabelecimentos de mesmo titular, no sentido de competir a cada um deles, isoladamente, o cumprimento das obrigações principais e acessórias, em consonância com a sistemática de apuração desse imposto. A autonomia dos estabelecimentos

em si não é inconstitucional, mas tão somente a sua utilização como fundamento para a incidência do ICMS sobre as transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular. Impõe-se, por conseguinte, aclarar a decisão embargada, para afirmar a declaração de inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, do dispositivo legal, de modo a afastar a incidência do ICMS sobre as transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular.

É como voto.

Plenário Virtual - minuta de voto - 08/10/2021