

OS IMPACTOS DA ADC 49 E REFLEXOS JURÍDICO-ADMINISTRATIVOS DA RELATIVIZAÇÃO DA AUTONOMIA DO ESTABELECIMENTO

Autor: Pedro Paulo Santana Silva¹

Orientador: Abraão Luiz Filgueira Lopes²

RESUMO

Este trabalho visa estudar os impactos do julgamento da ADC 49 na sistemática tributária nacional, entendendo, em primeiro momento, quais são os institutos tocados por esta decisão e como essa interpretação do Supremo Tribunal Federal acerca da autonomia do estabelecimento comercial afetou a *práxis* da Administração Tributária e da gestão fiscal das empresas. Analisa as lacunas abertas por esta decisão na seara tributária, ao passo que trouxe insegurança jurídica em relação a estorno de créditos, às obrigações acessórias de empresas filiais, a benefícios fiscais já consolidados e, até mesmo, na competência tributária do ente responsável pela arrecadação. Para tanto, se vale este estudo do método indutivo, uma vez que foram analisadas as premissas específicas em relação aos impactos trazidos pela ADC 49 e, em outro aspecto, alcançada uma generalização que demonstra a celeuma causada pelo julgamento referido. Conclui que a relativização da autonomia do estabelecimento trazida pela decisão exarada na ADC 49 trouxe insegurança jurídica à sistemática tributária e abriu margens interpretativas que são danosas ao desenvolvimento pleno da dinâmica tributária concernente ao ICMS.

Palavras - chave: ICMS. ADC 49. Sistemática tributária. Impactos na seara jurídica.

ABSTRACT

This paper aims to study the impacts of the judgment of ADC 49 in the national tax system, understanding, firstly, which are the institutes affected by this decision and

¹ Graduando em Direito pelo Centro Universitário do Rio Grande do Norte – E-mail: pedrosantanapaulo10@gmail.com

² Professor-Orientador. Docente no Centro Universitário do Rio Grande do Norte – E-mail: abraao.lopes@rrc.adv.br.

how this interpretation of the Federal Supreme Court on the autonomy of the commercial establishment affected the practice of the Tax Administration and the tax management of companies. It analyzes the gaps opened by this decision in the tax field, bringing legal insecurity in relation to the reversal of credits, to the accessory obligations of subsidiary companies, to already consolidated tax benefits, and even in the tax competence of the entity responsible for collection. To this end, this study uses the inductive method, analyzing the specific premises in relation to the impacts brought about by ADC 49 and, finally, reaching a generalization that demonstrates the commotion caused by this judgment. It concludes that the relativization of the autonomy of the establishment brought by the decision issued in ADC 49 brought legal uncertainty to the tax system and opened interpretative margins that are harmful to the full development of the tax dynamics concerning the ICMS.

Key-words: ICMS. ADC 49, Tax system. Impacts on the legal system.

1. INTRODUÇÃO

Em primeiro momento, é necessário entender a relevância da análise acerca dos institutos concernentes ao direito tributário, sobretudo no que se refere à dinâmica dos impostos na vida prática dos contribuintes, haja vista que o aprofundamento sobre tais nuances permitirá aos cidadãos uma compreensão mais clara acerca da sua participação na manutenção do Estado e as formas cuja exação tributária recai nos fatos da vida.

Partindo deste pressuposto, qualquer ação que venham a interferir ou alterar a realidade da dinâmica tributária no seio social deve ser analisada com afinco, no intuito de identificar possíveis prejuízos à arrecadação do Estado e, por conseguinte, o atendimento das necessidades públicas.

Em vista dessa premente necessidade, é necessário o esquadramento dos impactos trazidos pelo julgamento da Ação de Declaração de Constitucionalidade nº 49 (ADC 49) sobre a sistemática tributária nacional e quais os reflexos-jurídicos administrativos foram trazidos à dinâmica do ICMS, mormente pela relativização da autonomia do estabelecimento trazida no referido julgamento.

Há de se analisar, dessa forma, quais institutos foram alterados pelas razões de decidir elencadas neste julgamento e quais os reflexos práticos foram trazidos à dinâmica tributária a partir do entendimento de que os estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não são mais autônomos – análise feita tanto em relação à Administração como aos contribuintes.

Para atingir tais fins, é prudente o uso do método indutivo, sob o qual são analisadas premissas específicas em relação aos impactos trazidos pela ADC no plano tributário prático, auferindo, por fim, em uma conclusão generalista de que tais reflexos interferem substancialmente na integração da sistemática tributária nacional.

Será abordado, partindo desse ponto de vista, qual é o enquadramento do ICMS na dinâmica tributária nacional, perpassando sobre os liames práticos deste tributo e a seu enquadramento na legislação brasileira.

Em seguida, é prudente entender de forma pormenorizada como se deu o julgamento da ADC 49 e quais são os pontos de toque desta decisão, entendendo quais foram os motivos ensejadores da querela e qual o fundamento principal foi usado pela Suprema Corte no delinear do controle concentrado.

Seguido o desencadeamento teórico, há de se analisar quais foram as repercussões trazidas pelo julgamento da ADC 49 sobre a *práxis* tributária nacional, identificando os institutos tocados por esta decisão e os impactos que esta fomentou na seara em comento. Dentre estes será revelada a alteração na capacidade tributária ativa dos estados-membros assim como a drástica redução de receita carreada aos cofres públicos a partir da decisão.

Além disso, será tratada a alteração das obrigações acessórias das filiais no tocante à gestão fiscal, a brecha legal aberta que poderá ensejar um ajuizamento em massa de ações de repetição de indébito tributário e, por fim, o cancelamento fático dos benefícios fiscais na forma de crédito presumido.

2. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS)

Em primeiro plano, é necessário entender o que é o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - comumente conhecido pela sua sigla, ICMS - e qual o enquadramento jurídico feito pela legislação pertinente a este tributo. É possível perceber que seu arcabouço legal possui ampla vastidão e um conjunto de

tratamentos diferenciados à medida que os fatos geradores se desenvolvem, haja vista a sua habitualidade nas relações comerciais e mercantis.

A previsão legal do ICMS possui é vasta em sua essência, dada a sua complexidade e reiterada ocorrência no plano prático, trazendo consigo a regulamentação das mais variadas formas legais, a saber, a Constituição Federal, a Lei Complementar 87 (Lei Kandir), as resoluções do Senado Federal e do Conselho Nacional de Política Fazendária, assim como o Código Tributário Nacional (lei 5.712).

Dentre tantos instrumentos reguladores, é notável perceber que seu escopo principal está contido na Constituição Federal de 1988, a qual atribuiu aos Estados-membros e ao Distrito Federal a competência tributária legislativa para instituir um imposto no qual o fato gerador, isto é, o fato da vida cuja obrigação tributária será “despertada”, é a circulação de mercadorias ou a prestação de serviços de transporte e de comunicação.

Note-se, todavia, que o comando constitucional previsto no art.155 aduz que a incidência do imposto recairá não sobre qualquer tipo de serviço de transporte ou comunicação, em relação a estes serão tocados pelo manto tributário do ICMS apenas os de cunho oneroso, e em relação àqueles apenas os serviços interestaduais ou intermunicipais.

Tal entendimento é esclarecido nas palavras de Leandro Paulsen (2020, p. 599):

De pronto, podemos perceber que a norma de competência apresenta materialidades de natureza distinta, permitindo a cobrança de impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias, de um lado, e sobre a prestação de determinados serviços, de outro. É dizer, o ICMS, no que diz respeito ao “S” da sua sigla, é um imposto sobre a prestação de serviços também, embora só incida relativamente àqueles expressamente apontados: “transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações.

Em linha gerais, partindo do que já foi discorrido, o ICMS é um imposto que incide sobre operações de circulação de mercadoria e prestações de serviço de transporte interestadual e intermunicipal, assim como também de serviços de telecomunicação a título oneroso.

Neste momento, sobretudo, faz-se necessário compreender que nem toda destinação a outrem constitui o fato gerador da incidência do ICMS. Atos como doação, locação, ou o simples repasse, não constituem para a dinâmica tributária a hipótese de incidência do tributo.

Como visto anteriormente, é necessário que haja uma “operação” ou “prestação” para que seja vinculado ao fato da vida a obrigação tributária em comento. Faz-se necessário entender que as “operações são negócios jurídicos”, que a “circulação é transferência de titularidade, e não apenas movimentação física”, e que as “mercadorias são bens objeto de comércio” - como preconiza o professor Leandro Paulsen (2020, p. 600).

Desta forma, para que ocorra a real incidência do ICMS é necessário que haja circulação jurídica do produto, isto é, a transferência de propriedade, e não o simples deslocamento a outro local. Neste sentido elenca a Lei Kandir em seu artigo 3º, inciso VII, que não incidirá ICMS sobre operações de arrendamento mercantil cuja venda não seja realizada com o fim do contrato, preconizando o argumento trazido de que o repasse sem transmissão de titularidade não importa em “operação” para fins tributários.

Nessa linha lecionou Alexandre Mazza (2020, p. 461) ao discorrer sobre a razão de não haver incidência nos casos de mero deslocamento físico da mercadoria:

É por isso que não ocorre o fato gerador do ICMS sobre as operações de transporte de mercadorias entre filiais de uma mesma empresa ou no momento da assinatura do contrato de arrendamento mercantil (Leasing), pois nos dois casos inexistente mudança de propriedade de mercadoria.

Imbuindo por este entendimento, o Superior Tribunal de Justiça editou a Súmula nº 166 que aduz que “não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”, trazendo uniformização jurídica sobre os tribunais hierarquicamente abaixo - leia-se, consolidação do entendimento.

Ademais, é evidente perceber que a ocorrência do fato gerador do ICMS ocorre a quase todo momento e em quase todo lugar, ao passo que o Brasil está compreendido em um sistema econômico baseado no comércio, cujas compras e vendas, assim também como o transporte, são as molas propulsoras da arrecadação pública.

Neste sentido publicou o Jornal “O Exame “ (2016):

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) representa 18,3% do total arrecadado pelos cofres públicos no Brasil, a maior fatia entre todos os tributos, segundo levantamento feito pelo

Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), sob encomenda da Associação Comercial de São Paulo (ACSP).

Devido a isso, o referido tributo é tido por muitos como o imposto mais importante para a arrecadação tributária, sendo de suma importância uma adequada gestão por parte das empresas que contribuem assim como pela Administração Tributária, responsável pela arrecadação das quantias vinculadas

2.1 DINÂMICA DO ICMS NA SISTEMÁTICA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

Noutro giro, é válido entender como funciona a incidência do ICMS na prática tributária. Em primeiro lugar, deve-se compreender que o imposto recairá sobre a ocorrência um fato da vida determinado em lei (fato gerador) e que sobre esse fato incidirá o dever de pagar tributo (obrigação tributária principal) e/ou outros deveres acessórios (obrigações acessórias) - tais como ofertar nota fiscal.

No caso específico do ICMS, levando em consideração tudo o que foi discutido, percebe-se que a partir do momento em que o fato gerador ocorre, a obrigação tributária de pagar imposto recairá sobre ela em forma de alíquota - valor percentual fixo que terá como base de cálculo o valor da operação ou prestação -, gerando ao contribuinte a garantia constitucional de pagar tributo.

A fim de trazer mais didaticidade, propõe-se um exemplo hipotético. João, comerciante de bebidas, compra uma quantidade X de garrafas da Indústria “Viva” com o intuito de revender esses produtos sob valor diverso. Dessa forma, sob o valor de compra efetuado por João incidirá uma alíquota de 18% a título de ICMS, ou seja, se o valor da compra foi de R\$10.000 (dez mil reais) a quantidade de imposto a ser recolhida será de R\$1.800, valor este a ser devido pela Indústria Viva - ao passo que ela realizou a operação de circulação de mercadoria (anexo I - figura 1).

Em linhas gerais, assim funciona a lógica do ICMS: um contribuinte (tido como aquele que comercializa com volume e habitualidade) realiza uma operação de venda de mercadoria - ou prestação de transporte - a outrem e sobre essa operação incidirá o percentual do imposto (alíquota), devendo aquele realizar o recolhimento perante a Administração Tributária do Estado competente.

Ocorre, além disso, que os contribuintes a fim de diminuir a carga do imposto sob suas expensas, embutem o valor do ICMS na soma final da venda ou prestação de transporte, ao passo que quem realmente paga o imposto é o

consumidor que está aderindo à operação. Logo, se o valor de ICMS a ser recolhido for de R\$5.000 (cinco mil reais) e o valor da operação ou prestação for de R\$10.000 (dez mil reais), o valor repassado ao consumidor será de R\$15.000 (quinze mil reais), sendo este o real pagador do tributo - aquele que na seara tributária é chamado de contribuinte de fato, isto é, o real atingido pelo ônus financeiro do tributo.

Ademais, o comando constitucional que abriu a hipótese de incidência do ICMS consignou no inciso I § 2º, do artigo 155 um princípio fundamental em relação a este tributo: a não cumulatividade. Tal princípio preconiza que aquele cujo ônus tributário recair poderá se creditar do valor tributado e utilizar esse crédito em uma possível saída tributável da mercadoria ou do serviço prestado, isto é, poderá compensar o valor que pagou pelo tributo derivado da operação ou prestação em uma nova circulação.

A fim de exemplificar, imagine-se que João, comerciante de bebidas anteriormente citado, comprou 200 (duzentas) caixas de bebida de uma distribuidora com o valor de R\$ 20.000 (vinte mil reais), considerando que sobre essa operação incidirá uma alíquota de 15% é prudente perceber que o total da venda será de R\$ 23.000 (vinte e três mil reais), ao passo que a distribuidora adicionou o valor do ICMS que irá recolher ao Fisco.

Neste caso, por ter pago R\$3.000 reais de imposto, João poderá se creditar desta quantia e “descontá-la” em uma próxima operação. Suponha-se que ele repassou essas 200 caixas a um mercado próximo de sua casa por R\$ 30.000 (trinta mil reais), considerando a mesma alíquota de 15% sobre esta operação chegar-se-á a uma importância tributária de R\$4.500 (quatro mil e quinhentos reais) a ser paga por João. Ocorre, nesse caso, que ele poderá compensar esta última quantia com a realizada na 1ª operação (compra da distribuidora), à medida que ele deve ao Fisco apenas R\$1.500 (um mil e quinhentos reais).

Esta é a lógica constitucional da não-cumulatividade do ICMS, trazida a fim de evitar sobrestamento de cargas tributárias ao contribuinte, e, por conseguinte, ao consumidor final. Contudo, a própria *mater legis* consigna que não será hipótese de cumulação de crédito a saída isenta ou não tributável, ou seja, aquela sobre a qual não recair a obrigação tributária principal - seja por dispensa legal (isenção) ou pela simples não incidência (não tributável). Nestes dois casos caberá ao contribuinte estornar o crédito que recebeu em favor do Fisco se já tiver sido lançado, caso contrário, existirá a simples anulação da compensação.

É importante entender esse modo de ser da dinâmica do ICMS a fim de desvelar como os contribuintes, em sua maioria empresas, e a administração tributária regem suas relações tributárias em volta deste imposto. Como é percebido, a dinâmica da não cumulatividade urge um sistema constante de análise de créditos e débitos, assim como os possíveis casos de devolução.

Ademais, no que tange ao ICMS, é prudente tratar acerca da dinâmica que rege as alíquotas deste tributo, haja vista que o valor final destinado ao consumidor e a importância devida ao Fisco pelo contribuinte são vinculadas a ela. Por oportuno, é válido identificar como são definidas as alíquotas de ICMS, sejam elas a nível interno (dentro da mesma unidade da federação) ou externo.

A competência para definir as alíquotas internas de cada Estado-Membro pertence ao legislativo respectivo do ente, ao passo que a outorga constitucional do art. 115, II, declina as casas legislativas a atribuição de definir tal porcentagem. Já no âmbito das operações ou prestações interestaduais, a alíquota base é definida por resolução do Senado Federal (*vide* resolução nº 22/89) levando em consideração as alíquotas estaduais e equalizando as necessidades de cada ente.

3 A AÇÃO DE DECLARAÇÃO DE CONSTITUCIONALIDADE Nº 49

Esclarecida a dinâmica do ICMS na sistemática tributária nacional, faz-se necessário desnudar do julgamento da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 49, a qual trouxe mudanças significativas na seara tributária, sobretudo, em relação à sistemática deste tributo.

O julgamento da ADC 49 foi procedido no Supremo Tribunal Federal a partir de iniciativa do Estado do Rio Grande do Norte cujo intento principal era a declaração de constitucionalidade em favor dos artigos 11, § 3º, II, 12, I no trecho “ainda que para o estabelecimento do mesmo titular” e 13, § 4º, da Lei Complementar 87/90 (Lei Kandir).

Tal ação foi direcionada à Suprema Corte com o fito de resolver a controvérsia jurídica acerca da incidência ou não do ICMS nos deslocamentos de mercadorias para estabelecimentos do mesmo titular, ao passo que o diploma legal (Lei Kandir) preconiza que será caso de incidência, e a jurisprudência, por sua vez, consolidou que se não houver transferência de titularidade não há incidência do tributo.

Neste íterim, faz-se necessário entender que “estabelecimento”, para fins da Lei Complementar 87/96, “ é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiros, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias”.

Este esclarecimento é fundamental para que não haja confusão com a noção de estabelecimento preconizada pelo Direito Empresarial, a qual, nas palavras de Enedino (2020, p. 136), é “o conjunto de bens corpóreos e incorpóreos que compõem o acervo da empresa, servindo lhe para o alcance de sua finalidade produtiva e lucrativa, bem como servindo de garantia ao pagamento das obrigações empresariais”.

Seguido o entendimento, é evidente perceber que tal celeuma é um entrave para a administração tributária dos Estados membros, os quais recolhem os tributos das empresas que remetem mercadorias a outras filiais e, após a tramitação de um processo judicial movido pelo contribuinte, estornam o crédito tributário outrora válido, gerando um ambiente de insegurança jurídica e dando margens a erros na tributação - situação comum antes do julgamento da ADC 49.

Neste sentido, é claro entender que a predileção do Estado-membro ao propor a referida ação estaria na consignação dos devidos dispositivos, ao passo que é manifestamente benéfico à arrecadação tributária estadual a incidência do imposto sobre a circulação de mercadoria de estabelecimentos do mesmo contribuinte. Ao fazer isso ações como o processamento de uma mercadoria ou a pesagem de um produto serão tocados pelo *animus tributandi*. Percepção visível através dos argumentos trazidos na petição inicial, *in verbis*:

“Presumidamente constitucionais, as normas contidas nos artigos 11, Parágrafo 3º, II, 12, I, parte final, e 12, Parágrafo 4º, da LC nº 87/96 vinculam os agentes públicos fazendários em todos os Estados-Membros da Federação, os quais exigem dos contribuintes a observância da regra de incidência de ICMS nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica. ”

3.1 O JULGAMENTO

Coube à Suprema Corte Brasileira a análise da referida ação proposta pelo Rio Grande do Norte, ao passo que no dia 19/04/2021 finalizou o julgamento entendendo ser improcedente a pretensão do Estado-Membro e tornando, por conseguinte,

inconstitucionais os dispositivos outrora mencionados (artigos 11, § 3º, II, 12, I, e 13, § 4º, da Lei Complementar 87/96)³.

Ao consignar tal *razão* de decidir, o Supremo Tribunal consolidou o entendimento reiterado dos Tribunais Superiores Brasileiros visto anteriormente, ao passo que causou entre as administrações tributárias dos Estados e os núcleos de gestão fiscal das empresas uma celeuma sem precedentes à medida que considerou inexistente a tributação sobre deslocamento de mercadorias da mesma pessoa jurídica.

A partir desta Decisão, o Governo do Rio Grande do Norte, através de sua Procuradoria, ingressou com Embargos de Declaração com o fito de combater o entendimento exarado pelo STF, requerendo, em linhas gerais, a modulação dos efeitos da decisão a fim de que a projeção seja *ex nunc*, ao passo que alega haver um possível um ajuizamento em massa de contribuintes que pleitem o estorno de créditos.

Seguindo a argumentação, há de se analisar que a principal mudança trazida por esta decisão foi a declaração de inconstitucionalidade do trecho “é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular”, previsto no art. 13, § 3º, II da LC 87/96, ao passo que mitigou a autonomia dos estabelecimentos da mesma pessoa jurídica - filiais, por exemplo - em relação às demandas tributárias.

Em um primeiro momento, essa interpretação da Corte Constitucional apenas ratificou a jurisprudência anterior no sentido de não identificar a transmissão entre filiais como circulação jurídica, ocorre, todavia, que adotando a referida linha hermenêutica a decisão ensejou o entendimento de que os estabelecimentos da

³ 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, Tribunal Pleno, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, Julgamento 19/04/2021)

mesma pessoa jurídica são um único conjunto, responsáveis concomitantes pelas obrigações tributárias independentemente da localidade - fato este que trouxe significativas alterações jurídicas e administrativas na sistemática tributária brasileira.

3.2 REPERCUSSÕES DO JULGAMENTO DA ADC 49 NA SISTEMÁTICA TRIBUTÁRIA NACIONAL

Como visto anteriormente, a declaração de inconstitucionalidade por parte do STF de alguns dispositivos legais da LC 87/96 trouxe consigo significativos desdobramentos jurídicos e administrativos - leia-se na seara tributária -, haja vista que trouxe uma nova leitura ao relativizar a autonomia dos estabelecimentos da mesma pessoa jurídica.

É válido, ressaltar, sobretudo, que os efeitos produzidos por esta Decisão vão além da mera hermenêutica do texto atacado, alterando a *práxis* de empresas com diversas filiais espalhadas pelos entes da Federação e da Administração Fazendária destes, uma vez que versa sobre o imposto de maior incidência no dia-a-dia tributário.

3.2.1 RELATIVIZAÇÃO DA CAPACIDADE TRIBUTÁRIA ATIVAS NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS E REDUÇÃO DRÁSTICA NAS RECEITAS DERIVADAS

A primeira celeuma que derivou do julgamento da ADC 49 foi a relativização da capacidade tributária dos entes competentes, a saber, os Estados e o Distrito Federal, ao passo mitigou o *animus tributandi* destes nas operações interestaduais de estabelecimentos da mesma pessoa jurídica.

Em primeiro plano, é fundamental entender que a repartição da capacidade tributária ativa é uma máxima constitucional da efetivação da federação, ao passo que os estados autônomos, munidos da capacidade de auto-organização e autoadministração, passam a carrear sua organização financeira mediante receitas próprias, gerenciando os valores recebidos e aplicando nos segmentos pertinentes.

Este primado possibilita aos estados-membros da federação o pleno exercício para cobrar e fiscalizar os tributos pertinentes à sua administração, cristalizando a competência legislativa que lhe foi concedida para instituir a exação. Neste sentido escreveu o célebre professor Ricardo Alexandre (2016, p. 602) ao entender que:

a necessidade de um sistema constitucional de repartição de rendas decorre diretamente da forma federativa de Estado, caracterizada primordialmente pela autonomia dos entes que o compõem. Não há como se imaginar a autonomia de um ente que não tenha recursos materiais para o desempenho das competências que a Constituição lhe atribui.

Feitos estes esclarecimentos, é possível perceber que a capacidade tributária ativa de cada estado é a autorização para exigir o cumprimento das obrigações tributárias, sendo aquela repartida e gerenciada de forma autônoma por cada membro da federação.

No que se refere aos efeitos da ADC 49 sobre esta temática, é notável concluir que o entendimento de que os estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não são autônomos, ainda que localizados em estados diferentes, traz um colapso ao sistema federativo de repartição de capacidade tributária ativa, ao passo que uma mercadoria que circule por diversas filiais em estados diversos não poderá sofrer a incidência do tributo.

Tal efeito pode parecer em um primeiro momento irrelevante, todavia, há de se analisar que a circulação entre as filiais representava aos estados responsáveis pela tributação um cerne de arrecadação considerável, sendo uma base orçamentária fundamental para fazer frente aos gastos públicos.

Interessante notar, nesse patamar, os valores destacados pelo estado do Rio Grande do Norte nas entradas e saídas interestaduais nos últimos 5 exercícios financeiros (anexo I – figuras 2 e 3).

A partir da leitura desses dados é prudente perceber que o impacto financeiro sofrido pelos estados a partir da não incidência sobre as operações interestaduais entre filiais da mesma pessoa jurídica será substancial, haja vista que a praxis tributária já havia consignado a cobrança da exação. A despeito do gráfico constar todas as operações interestaduais para além das feitas entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, é evidente perceber que o dano beira a casa de milhões, afetando indelevelmente a organização orçamentária dos estados.

Noutro giro, outro dano causado pela *ratio decidendi* da ADC 49 é a relativização da capacidade tributária ativa dos estados, ao passo que um produto que divagava por diversas filiais gerando receita à máquina pública de diversos membros, passa agora a circular livre da exação.

Essa “circulação fantasma” é danosa a repartição constitucional de capacidade tributária ativa, uma vez que a mercadoria é direcionada ao território do estado, goza de serviços ofertados como estradas, fiscalização e segurança, sem, todavia, conceder nenhum benefício. Ou seja, o estado que recebe a mercadoria oferta inúmeros serviços para que aquele bem seja deslocado e não recebe em troca a retributividade financeira.

Em primeiro momento, é necessário entender a dinâmica das operações interestaduais concernentes ao ICMS, prevista constitucionalmente no art.155, VII, o qual preconiza que:

nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual.

Partindo deste entendimento, é percebido que as operações de mercadorias que ultrapassem os limites estaduais cuja incidência do ICMS recaia serão administradas pelos Estados competentes à tributação, isto é, aqueles envolvidos na destinação e recebimento - princípio máximo da repartição tributária constitucional.

Desta forma, levando em a legislação anterior ao julgamento da ADC 49, mormente o art.12, I, e a compreensão trazida acima, é factível perceber que a incidência sobre operações que destinem mercadorias a estabelecimentos de outros estados, ainda que da mesma pessoa jurídica, consubstanciam o princípio do pacto federativo, permitindo que tais operações recebam o *munus* público para assegurar a competência tributária dos Estados-membros.

Ocorre, todavia, que o entendimento exarado pelo STF no julgamento da ADC 49 desconsiderou esta afirmativa constitucional, declarando inconstitucional o trecho legal que assegurava a incidência sobre operações interestaduais para estabelecimento do mesmo contribuinte - conforme preconizou o ministro Edson Fachin (2021) em seu voto:

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.

Contudo, é prudente perceber que a Suprema Corte se ateve unicamente ao critério físico para decidir acerca da ocorrência do fato gerador, se utilizando de uma linha de raciocínio que padece de segurança, haja vista haver decisões exaradas pelo STF e STJ as quais a saída física de mercadoria de um centro de distribuição, por exemplo, é a manifestação do fato gerador do ICMS⁴.

Neste sentido, há de se compreender que a *ratio decidendi* trazida pela ADC 49 relativizou a competência dos Estados-membros de forma a causar insegurança jurídica nas operações interestaduais. O ente tributante competente que outrora recolhia o Imposto em operações interestaduais para estabelecimento da mesma pessoa jurídica (prática consolidada na *práxis* tributária) perde com esta decisão parte significativa da receita primária derivada que auferia, passando a reorganizar sua ação em níveis orçamentários, fiscalizatórios e administrativos.

Esse conglomerado de danos traz insegurança jurídica às relações tributárias concernentes ao ICMS, à medida que distorcem a interpretação sistemática do direito tributário e abre margem a um estorno de créditos em massa, ao passo que a decisão produz efeitos *ex tunc* e atinge os atos praticados preteritamente. Nestes termos, vários órgãos e organizações protestaram ante a decisão do STF, como a Federação das Indústrias do Rio Grande do Norte (FIERN) que através de Nota Pública (2021) demonstrou que:

Sem que estejam claras as consequências federativas, operacionais, econômicas e financeiras da decisão do Supremo Tribunal Federal, não se faz possível o cumprimento uniforme e padronizado por parte das empresas e estados e, além disso, pode ensejar distorções ainda maiores aquelas às quais a decisão propôs-se a solucionar.

⁴ TRIBUTÁRIO. I.C.M. MERCADORIAS VENDIDAS A CONSUMIDORES SITUADOS NUM ESTADO, POREM ORIUNDAS DE OUTRO ESTADO, ONDE FORAM FATURADAS E EMITIDAS AS NOTAS FISCAIS, E DE ONDE SAIRAM DIRETAMENTE PARA O CONSUMIDOR. INCIDENCIA DO TRIBUTO NO ESTADO ONDE SE DEU A TRANSMISSAO DA PROPRIEDADE E DE ONDE SAIU DIRETAMENTE PARA O CONSUMIDOR. DECISÃO QUE NÃO VULNEROU O ART-23, INC-II, DA CONSTITUIÇÃO, NEM TAMPOUCO O ART-3 DO DEC.-LEI N. 406/68, E ARTS. 97, III, 108, 113, PAR-1., 127, III, E 159 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. DISSIDIO JURISPRUDENCIAL NÃO COMPROVADO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO CONHECIDO. (STF - RE: 95981 MG, Relator: Min. DJACI FALCAO, Data de Julgamento: 12/11/1982, SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJ 25-02-1983 PP-01540 EMENT VOL-01284-02 PP-00461)

Além disso, seguindo este esteio, o Comitê dos Secretários de Fazenda dos Estados e do DF emitiu o ofício nº 185/2021 direcionado ao Supremo Tribunal Federal trazendo como pedido central a modulação dos efeitos da ADC 49 ante a insegurança jurídica trazida pela decisão, conforme trecho abaixo:

Outrossim, em atenção às peculiaridades da decisão da ADC em epígrafe insta lançar luzes ao fato de que enquanto pendente esclarecimento da decisão em relação aos pontos aduzidos há candente possibilidade de multiplicação do contencioso administrativo e judicial em torno da matéria, provocando celeuma dissonante ao princípio da eficiência (art. 8º, CPC).

Desta forma, é prudente perceber que a relativização da competência do ente tributante é uma brecha sem precedentes na sistemática tributária brasileira, trazendo reflexos jurídicos e administrativos na referida seara - tanto para o Fisco como para a gestão fiscal das empresas.

3.2.2 IMPACTOS NAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS DAS FILIAIS

Ato contínuo, percebe-se o quanto a decisão emanada através do julgamento da ADC 49 alterou substancialmente a dinâmica da gestão das obrigações acessórias das filiais, levando em consideração que elas não devem ser mais consideradas autônomas - entendimento preconizado a partir da supressão do inciso II, §3º, do art. 11 da LC 87.

Em primeiro lugar, faz-se necessário entender o que são obrigações acessórias e quais os liames práticos delas na dinâmica tributária. A definição precípua deste instituto é trazida no § 2º do art. 113 do CTN, a qual preconiza que obrigação acessória “decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”, ou seja, são as medidas exigidas do contribuinte que auxiliem no cumprimento da obrigação principal, qual seja, pagar o tributo.

Nas palavras do professor Ricardo Alexandre (2016, p. 260), é necessário entender que:

a relação de acessoriedade, em direito tributário, consiste no fato de que as obrigações acessórias existem no interesse da fiscalização ou arrecadação de tributos, ou seja, são criadas com o objetivo de facilitar o cumprimento da obrigação tributária principal, bem como de possibilitar a comprovação deste cumprimento (fiscalização).”

Em suma, as obrigações acessórias podem ser a emissão de nota fiscal, a emissão de guias para o recolhimento de tributo, a escrituração de livros fiscais - seja ela física ou digital -, as demonstrações contábeis do exercício financeiro, dentre muitas outras. É prudente entender que o escopo principal desta obrigação é auxiliar o recolhimento da importância tributária.

Feito este esclarecimento, é notável perceber que tanto a matriz como as filiais possuem um *munus* de obrigações principais e acessórias, devendo estas serem contabilizadas individualmente e geridas pelo núcleo contábil de cada unidade.

Ocorre, todavia, que a decisão emanada no julgamento da ADC 49 desconstituiu essa demanda territorial das filiais, ao passo que entendeu não ser autônomo cada estabelecimento do mesmo titular. A partir de agora, os núcleos de gestão tributária das empresas não têm clareza em relação a quem deve recolher o tributo, como serão realizados os aproveitamentos de créditos e escrituração de débitos.

Foi criado um cenário de incerteza e insegurança jurídica substancial, haja vista que a contabilidade de 1º etapa - responsável pela macrogestão da pessoa jurídica - passa agora a não somente se preocupar com a adequação de créditos e débitos a nível geral, mas de identificar e administrar operações a nível regional, uma vez que os estabelecimentos não devem ser considerados autônomos.

Neste esteio, é possível perceber, por exemplo, a incerteza em relação a gestão de créditos entre a matriz e as filiais, ao passo que a prática tributária permitia às empresas recolherem imposto ao transferirem mercadoria para uma filial e se creditavam desta operação, gerando uma dinâmica de aproveitamento de créditos. Ocorre, contudo, que a partir da inconstitucionalidade da autonomia do estabelecimento tal gestão foi inviabilizada, haja vista que as filiais passam agora a ser uma unidade jurídica da matriz, passando a ter um *munus* tributário único.

Para além desses danos, o entendimento preconizado a partir da ADC não considerou outros dispositivos elencados na Lei Complementar 87 que preconizam a autonomia do estabelecimento em relação às filiais. Dentre eles está o artigo 25 cuja redação aduz que “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”, isto é, cada filial deve gerir os créditos e débitos nascidos em sua localidade.

Ademais, os ajustes administrativos trazidos pelos instrumentos reguladores acessórios à legislação preconizam a necessidade de gestão autônoma das relações tributárias. Um exemplo destes regulamentos é a cláusula sexta do Ajuste SINIEF nº 2, a qual preconiza que:

O contribuinte que possuir mais de um estabelecimento, seja filial, sucursal, agência, depósito, fábrica ou outro qualquer, deverá prestar as informações relativas à EFD em arquivo digital individualizado por estabelecimento, ainda que a apuração dos impostos ou a escrituração contábil seja efetuada de forma centralizada (grifo próprio).

Além disso, o Guia Escrituração Fiscal Digital (EFD) ICMS/IPI traz um direcionamento às empresas para que administrem a escrituração fiscal de forma autônoma para cada filial, isto é, “o contribuinte deve gerar e manter uma EFD-ICMS/IPI para cada estabelecimento, devendo esta conter todas as informações referentes aos períodos de apuração do (s) imposto(s)”.

Há de se analisar, portanto, que a legislação brasileira concernente ao direito tributário traz uma linha interpretativa voltada à autonomia dos estabelecimentos em relação às obrigações tributárias do ICMS, ao passo que a gestão individual das demandas do imposto traz celeridade e um controle mais eficiente. Note-se, todavia, que após o julgamento da ADC 49 o cerne interpretativo em relação à autonomia foi alterado, trazendo insegurança jurídica e inconsistências, mormente em relação às obrigações acessórias das filiais.

3.2.3. CANCELAMENTO FÁTICO DE BENEFÍCIOS FISCAIS

Dando prosseguimento aos impactos trazidos pelo julgamento da ADC 49 na sistemática tributária, é prudente perceber que a lacuna exegética trazida pela decisão afetou drasticamente a dinâmica dos benefícios fiscais concedidos a empresas que possuam filiais, ao passo que pôs um entrave fático para o procedimento da benesse tributária.

Tal política de benefícios fiscais é regulamentada pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), o qual avalia a legitimidade dos benefícios em

assembleia com os estados a fim de evitar as denominadas guerras fiscais. Esse instituto visa alimentar a circulação de riqueza entre os membros e fomentar a economia, como afirma Paulsen (2020, p. 26) ao preconizar que “os Estados Membros e também os Municípios se utilizam da concessão de benefícios fiscais (isenções, créditos presumidos etc.) ou de alíquotas reduzidas para obterem vantagens competitivas perante os demais”.

Em linhas gerais, um benefício fiscal é quando um Estado oferta a determinada empresa um desencargo financeiro em relação ao tributo para que ela instale unidades no território deste Estado ou desenvolva de alguma forma a atividade econômica nesses limites.

Muitas são as formas de se aplicar um benefício fiscal, dentre elas talvez a mais aplicada nas práticas seja o benefício em forma de crédito presumido, a qual segundo definição do site Valor Consulting (2021) “é apenas uma presunção de crédito de ICMS sobre valores apurados com base nas operações dos efetuadas pelo contribuinte”, isto é, o estado oferta um crédito que ainda não foi constituído para que haja um saldo credor positivo em relação à empresa.

Tal dinâmica do benefício fiscal sob a forma de crédito presumido foi consignada na sistemática tributária tanto em relação às empresas como ao fisco, ocorre, todavia, que após a publicação da decisão exarada na ADC 49 tal forma de agir sofreu substanciais entraves práticos, sob os quais foi trazida uma inviabilização fática do gozo do benefício supracitado.

Suponha-se que em uma realidade anterior ao julgamento da ADC 49 determinada empresa com várias filiais dispostas por todo território nacional receba a proposta de um estado x para que estabeleça uma filial em seu território. Ao fazer isto receberá um benefício fiscal em forma de créditos presumidos, ou seja, obterá mensalmente um valor fixo de créditos a serem geridos independente dos advindos de operações reais.

Se tal empresa anuisse à proposta do estado x passaria a atuar mediante a dinâmica de créditos presumidos, gerindo seu saldo credor com um fator matemático positivo, gerando receita para o caixa próprio e recolhendo impostos ao estado - inclusive nas operações destinadas por outros estabelecimentos da mesma pessoa jurídica.

Contudo, trazendo a realidade pós ADC 49, é prudente perceber que essa dinâmica seria inviabilizada de forma prática, haja vista que o estado x não poderia

cobrar a exação dessa empresa nas operações destinadas a outras filiais da mesma pessoa jurídica, trazendo um desequilíbrio na gestão dos créditos à medida que o saldo mensal será diminuído - tanto em relação a créditos como a débitos.

Este entendimento foi trazido pelo Estado do Rio Grande do Norte nos embargos de declaração ofertados à decisão exarada na ADC 49, o qual preconiza que:

Não sendo a transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte passível de tributação de ICMS, não há como ser aplicado o crédito presumido concedido pela legislação estadual do Estado de origem, não havendo, de igual modo, qualquer imposição ao Estado destinatário para aceitação do benefício concedido por outra Unidade Federada, de forma que ocorrerá, na prática, a anulação dos efeitos do favor fiscal, em detrimento das finanças e do planejamento tributário do beneficiário.

Em vista disso, há de se analisar que o entendimento trazido no julgamento da ADC 49 a despeito de não alterar o arcabouço legal dos benefícios fiscais, traz consigo um entrave prático à dinâmica outrora consolidada, sobretudo no que diz respeito aos créditos presumidos, ao passo que inviabilizou a gestão tributária da benesse concedida e trouxe desequilíbrio ao saldo credor das empresas contempladas.

Para consignar isso de forma prática, é prudente analisar os valores concedidos a título de benefícios fiscal pelo Estado do Rio Grande do Norte nos últimos cinco exercícios financeiros, através dos quais será possível perceber o real impacto desse cancelamento fático (anexo I – figura 4).

Nota-se, então, que os valores atingem anualmente a casa dos R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais), e somados ultrapassam a casa dos R\$ 2.000.000,00 (dois milhões), valores vultuosos que após o julgamento da ADC 49 serão desconstituídos e inviabilizados praticamente, alterando a receita dos estados e das empresas contempladas a nível orçamentário e contábil.

3.2.4 ESTORNO DE DÉBITOS INDEVIDOS (AÇÕES DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO EM MASSA)

Para além dos impactos já mencionados, observa-se que as razões de decidir utilizadas na decisão da ADC 49 abriram uma margem perigosa em relação aos débitos constituídos antes do julgamento, ao passo que a decisão exarada através do

controle concentrado de constitucionalidade produz efeitos *ex tunc*, isto é, retroagirá temporalmente e atingirá os fatos antecedentes ao controle, tornando, *in casu*, os débitos constituídos na transferência entre filiais, indevidos.

Esta abertura de precedente enseja ao contribuinte tributado indevidamente o direito de ingressar judicialmente com uma ação de repetição de indébito, um instrumento jurídico forjado no intuito de reparar uma exação indevida ao se restaurar o valor cobrado. Esse instituto jurídico é baseado no princípio da vedação ao enriquecimento ilícito, preconizando que ninguém, inclusive a administração pública, aumente seu patrimônio em decorrência de verbas indevidas.

Neste sentido lecionou Ricardo Alexandre (2016, p. 393):

É cediço em direito que quem pagou o que não era devido possui direito à restituição. O fundamento da regra é o princípio da vedação ao enriquecimento sem causa, pois não é justo que alguém obtenha um aumento patrimonial sem que tenha concorrido para tanto, sendo apenas beneficiário de erro de outrem.

Há de se analisar, partindo desse pressuposto, que a cobrança de tributo sob as operações entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não deveria ter sido efetuada, haja vista o entendimento preconizado na ADC 49, facultando aos contribuintes o ingresso com a restituição judicial através da repetição do indébito.

Veja-se a celeuma que foi instaurada a partir deste cenário, a quantidade de milhares de operações - senão milhões - que passaram a ser tributadas indevidamente, possibilitando a cobrança judicial e o estorno mediante créditos. A quantidade de ações que podem ser dirigidas ao judiciário superlotando as varas especializadas, além da insegurança jurídica trazida mediante a divergência das leis estaduais e a decisão exarada no controle concentrado.

A fim de demonstrar de forma prática esta afirmativa, há de se analisar o julgamento de uma Apelação Cível procedida no Tribunal de Justiça do Amazonas sob o nº 0653132-05.2018.8.04.0001 AM 0653132-05.2018.8.04.0001, o qual constou em seu teor a inexistência da relação jurídico-tributária na transferência de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo titular e necessidade de repetição do indébito no caso concreto, exigindo do Estado-membro o ressarcimento dos valores nos últimos 5 anos. Veja-se um trecho do relatório:

Mediante aludida sentença, às fls. 284/289, o juízo de primeiro grau concedeu tutela de urgência e julgou procedentes os pedidos da inicial, declarando a inexistência de relação jurídico-tributária para incidência de ICMS no deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade, bem como determinou a repetição de indébito nos últimos 5 (cinco) anos.

Outrossim, afirmou o egrégio Tribunal ao manter a sentença atacada que:

Diante disso, estando a sentença em conformidade aos precedentes do STJ, ratificados pelo STF na ADC 49, a qual produz efeitos vinculantes para todos (*erga omnes*) e, via de regra, operando desde a edição da norma (efeito *ex tunc*), ela deve ser mantida em sua integralidade.

Tal julgado é sintomático, na medida em que ilustra um de tantos outros processos que poderão a partir da decisão sob análise da Suprema Corte, dada a possibilidade de os contribuintes ingressarem com a repetição de indébito e obterem valores pretéritos carreados aos cofres públicos. Tais medidas causarão graves danos à organização orçamentária dos Estados e à sistemática tributária nacional, ensejando falta de integração e insegurança jurídica das relações jurídico-tributárias já constituídas.

E isso é substancialmente danoso para a *práxis* tributária tanto em relação à administração tributária como às empresas, haja vista o cenário de incerteza quanto ao *status* dos débitos e créditos constituídos antes do julgamento da ADC 49, sendo objeto de divergência interpretativa e readequação nas mais diversas instâncias tributárias.

Em vista disso, percebe-se que, caso não haja a modulação dos efeitos da decisão e uma adequada manifestação acerca da temática dos débitos pré-constituídos, será dada uma largada para ações de repetição de indébito em massa, causando instabilidade jurídica e impossibilidade de uniformização da aplicação da sistemática tributária, ao passo que a que a incongruência entre a regulamentação e a prática tributária estão postas.

A solução para a insegurança jurídica é, pois, a modulação dos efeitos do julgamento da ADC 49, o que aqui se defende ser essencial para tratamento adequado e completo da matéria posta.

4 CONCLUSÃO

Diante dos fatos expostos, é possível perceber que as razões de decidir da Ação de Declaração de Constitucionalidade nº 49, sobretudo no tocante à desconstituição da autonomia do estabelecimento, trouxeram impactos significativos à sistemática tributária nacional à medida que desconsideraram o arcabouço jurídico estabelecido em relação à individualidade de cada filial.

Nesse sentido, a decisão exarada pela Suprema Corte tem um peso jurídico inegável para além da mera hermenêutica do texto, ao passo que anula materialmente a aplicação das normas no plano fático. Há de se entender, todavia, que o primado da divisão dos poderes enseja a harmonia entre eles, não a sobreposição, no intuito de que arbitrariedades ou inconsistências sejam vedadas no seio social.

A despeito desta carga principiológica, a decisão exarada no julgamento do controle concentrado não se ateve prudentemente ao *modus operandi* da sistemática tributária em relação à transferência entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, emitindo um entendimento que não exauriu as celeumas da temática e, de forma mais grave, abriu precedentes que causaram insegurança jurídica no dia-a-dia do operador do direito tributária.

Essa falha interpretativa deu cabo à impactos jurídicos, mormente na seara das legislações estaduais que passam agora a divergir da lei complementar federal, e administrativos, à medida que alterou práticas já consolidadas na *práxis* tributária - como a dinâmica dos benefícios fiscais sob a forma de créditos presumidos. Para além disso, criou brechas legais para que as relações jurídico-tributárias pretéritas ao julgamento sejam atacadas tanto por contribuintes como pelo fisco, haja vista que os efeitos *ex tunc* ensejam tal possibilidade.

Neste esteio de incertezas e divergências de interpretação, juristas e contribuintes anseiam pela modulação dos efeitos do referido julgamento - pedido realizado pelo Estado do Rio Grande do Norte nos Embargos de Declaração propostos à decisão -, no desiderato de que as alterações legislativas e práticas sejam procedidas de forma paulatina e participativa, construindo - ou reconstruindo - a sistemática tributária à luz da razoabilidade e da segurança jurídica.

Por fim, faz necessário compreender que a forma pertinente de alterar o *modus operandi* da dinâmica do ICMS em relação às transferências entre filiais deve ser procedida no Poder Legislativo, através da participação popular e dos estados-membros, principais envolvidos na querela suscitada.

Sem tal intervenção legislativa, haverá um interregno legal no qual cada um interpretará da forma que lhe beneficie e será proposto um estado de anomia sem precedentes, haja vista que a lei complementar federal aponta para um sentido, as legislações estaduais para outro, e o judiciário, por sua vez, diverge de ambas e abre lacunas na sistemática tributária nacional.

ANEXO I – FIGURAS E TABELAS

Operações	Indústria “Viva”	Revendedor João	Consumidor Final
Valor da Venda	10.000,00	30.000,00	50.000,00
Alíquota	18%	18%	18%
Valor a ser recolhido	1.800,00	5.400,00	9.000,00

(figura 1)



Governo do Estado do Rio Grande do Norte
Secretaria da Tributação

SIMULAÇÃO DE TRANSFERÊNCIAS : ICMS DESTACADO NAS OPERAÇÕES DE SAÍDAS INTERESTADUAIS DO RN - 2016 A 2020 (CRÉDITO FISCAL TRANSFERIDO A OUTRAS UF)

Mês	2016	2017	2018	2019	2020	Total
janeiro	R\$17.981.722	R\$17.706.836	R\$18.960.782	R\$18.173.370	R\$21.811.602	R\$94.634.312
fevereiro	R\$17.990.985	R\$15.650.677	R\$15.786.335	R\$19.191.685	R\$20.443.712	R\$89.063.395
março	R\$27.173.030	R\$20.229.759	R\$19.989.758	R\$21.204.695	R\$22.220.108	R\$110.817.349
abril	R\$18.961.463		R\$19.772.173	R\$21.431.716	R\$13.968.888	R\$74.134.240
maio	R\$22.251.934		R\$16.746.389	R\$22.118.774	R\$13.910.414	R\$75.027.511
junho	R\$20.087.541		R\$21.912.805	R\$22.783.390	R\$20.044.612	R\$84.828.348
julho	R\$19.968.301	R\$20.657.069	R\$22.557.280	R\$24.474.988	R\$25.974.936	R\$113.632.574
agosto	R\$18.935.320	R\$19.482.540	R\$21.339.349	R\$24.854.691	R\$21.925.230	R\$106.537.130
setembro	R\$18.120.055	R\$18.213.541	R\$20.592.471	R\$23.585.317	R\$26.968.136	R\$107.479.520
outubro	R\$19.846.125	R\$20.166.828	R\$22.900.894	R\$25.341.125	R\$26.829.980	R\$115.084.952
novembro	R\$24.109.766	R\$21.752.888	R\$23.791.182	R\$23.127.334	R\$28.545.420	R\$121.326.591
dezembro	R\$23.049.632	R\$24.172.007	R\$22.308.478	R\$29.822.071	R\$30.600.128	R\$129.952.316
Total	R\$248.475.873	R\$178.032.145	R\$246.657.895	R\$276.109.156	R\$273.243.166	R\$1.222.518.236

(figura 2)



SIMULAÇÃO DE TRANSFERÊNCIAS : VALOR DO ICMS DESTACADO NAS OPERAÇÕES DE ENTRADAS INTERESTADUAIS PARA O RN - 2016 A 2020 - (CRÉDITO FISCAL SUPOSTO NAS OPERAÇÕES)

Mês	2016	2017	2018	2019	2020	Total
janeiro	R\$35.682.076	R\$28.249.395	R\$32.842.981	R\$41.162.990	R\$39.358.289	R\$177.295.731
fevereiro	R\$40.803.794	R\$28.261.649	R\$31.756.280	R\$35.112.520	R\$34.061.862	R\$169.996.104
março	R\$29.075.969	R\$35.663.254	R\$36.826.836	R\$41.366.888	R\$36.029.803	R\$178.962.750
abril	R\$34.921.479	R\$26.681.928	R\$35.645.081	R\$38.258.892	R\$25.007.924	R\$160.515.304
maio	R\$29.967.324	R\$33.809.134	R\$29.998.828	R\$41.821.521	R\$34.289.447	R\$169.886.254
junho	R\$30.315.340	R\$34.633.618	R\$35.497.194	R\$33.613.781	R\$40.368.757	R\$174.428.689
julho	R\$28.844.547	R\$32.317.353	R\$35.443.703	R\$40.880.373	R\$37.956.932	R\$175.442.908
agosto	R\$32.799.909	R\$37.342.606	R\$43.650.351	R\$39.489.139	R\$45.629.012	R\$198.911.017
setembro	R\$29.380.882	R\$35.661.910	R\$41.168.481	R\$36.476.771	R\$46.193.624	R\$188.881.668
outubro	R\$34.094.069	R\$33.266.355	R\$39.078.986	R\$39.135.561	R\$50.433.643	R\$196.008.613
novembro	R\$36.151.274	R\$39.745.475	R\$41.577.940	R\$44.471.554	R\$51.831.416	R\$213.777.659
dezembro	R\$29.448.260	R\$36.313.719	R\$37.978.841	R\$40.026.532	R\$47.616.331	R\$191.383.683
Total	R\$391.484.921	R\$401.946.396	R\$441.465.502	R\$471.816.521	R\$488.777.041	R\$2.195.490.381

(figura 3)

INCENTIVOS CONCEDIDOS SOB A FORMA DE CRÉDITO PRESUMIDO NO RN

EXERCÍCIO	INCENTIVOS - R\$
2016	429.397.956
2017	379.329.843
2018	465.666.627
2019	505.175.023
2020	522.758.034
TOTAL =	2.302.327.484

(figura 4)

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 10ª edição. São Paulo: Forense, 2016.

BRASIL, **Ajuste SINIEF nº 2**. Brasília, DF. Disponível em < https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2009/AJ_002_09 > Acesso em: 20 nov. 2021.

BRASIL, **Constituição Federal de 1988**. Brasília, DF. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm > Acesso em 18 ago. 2021.

BRASIL, **Lei Complementar nº 87 (lei Kandir)**. Brasília, DF. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm > Acesso em 19 set.2021

BRASIL, **Lei nº 5.172 (Código Tributário Nacional)**. Brasília, DF. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm > Acesso em 15 ago. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 49**. Inexiste a ocorrência de fato gerador do ICMS em deslocamento físico de bens de um estabelecimento para outro de mesma titularidade. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, [2021]. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5257024> > Acesso em: 19 ago. 2021.

ENEDINO, Edilson. **Direito Empresarial Esquematizado**. 7ª edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

MAZZA, Alexandre. **Manual de Direito Tributário**. 6ª edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 11ª edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

ROCHA, André Ítalo. ICMS é tributo que mais contribui para os cofres públicos. *Jornal Exame*, 8 de julho de 2016. Disponível em < <https://exame.com/economia/icms-e-tributo-que-mais-contribui-para-cofres-publicos/> > Acesso em 19 set. 2021.

VALOR CONSULTING. **Crédito Presumido do ICMS: Hipóteses de Aplicação** (Área: ICMS São Paulo). Disponível em <<https://www.valor.srv.br/artigo.php?id=97&titulo=credito-presumido-do-icms-sp-hipoteses-de-aplicacao>>. Acesso em 18 nov. 2021