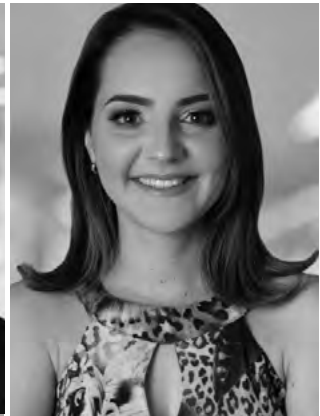


# APONTAMENTOS SOBRE A CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA

*Ricieri Gabriel Calixto\**

*Guilherme Gabriel Cesco\*\**

*Karina Neves Gonçalves da Cruz\*\*\**



## 1. Introdução

É de conhecimento geral que o ICMS incide, dentre outros, sobre a circulação de mercadorias, todavia, há diferença entre circulação econômica e circulação jurídica. Para a incidência do imposto é imprescindível a circulação jurídica da mercadoria, que pressupõe a transferência da propriedade, sendo o fato físico “saída”, por si só, é irrelevante para fins de tributação, ainda que ocorra agregação de valor à mercadoria ou a sua transformação.

Nesta toada, o presente artigo versa sobre a não incidência do ICMS no mero deslocamento de bens entre estabelecimentos de uma mesma empresa, as chamadas transferências entre matriz e suas filiais. Discussão esta que perdura no judiciário há mais de 3 décadas, e que recentemente recuperou notoriedade, tendo em vista nova decisão do STF.

Por incrível que pareça, apesar do extenso lapso temporal, o assunto ainda não foi esgotado, pairando diversas dúvidas sobre a aplicabilidade prática da não incidência de ICMS nas transferências. Sobre tudo, em relação ao impacto em casos de regimes especiais e benefícios fiscais de ICMS e a necessidade ou não de estorno de créditos.

## **2. Precedentes Judiciais do TJPR e a Súmula 166 do STJ**

O Tribunal de Justiça do Estado do Paraná tem entendimento consolidado de que não pode ser considerada hipótese de incidência do ICMS o mero deslocamento de bens de um estabelecimento para outro, pertencentes ao mesmo contribuinte, mesmo que entre diferentes Estados, pois, neste caso, não ocorre a circulação jurídica. Este entendimento pode ser extraído dos recentes julgados realizados nos autos nº 0004388-49.2019.8.16.0004 (23.03.2020), 0051105-26.2018.8.16.0014 (03.09.2019), 0001334-12.2018.8.16.0004 (13.08.2019) e 0005359-05.2017.8.16.0004 (15.02.2019), cujas íntegras seguem anexas (anexo 5).

O Superior Tribunal de Justiça, por sua vez, já tem sumulado desde 1996, consoante enunciado da Súmula nº 166, que “não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadorias de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”. Portanto,

enquanto tribunal que uniformiza a jurisprudência, a questão deveria estar sedimentada.

Todavia, logo após a edição da Súmula 166 pelo STJ, foi editada a LC 87/1996 (Lei Kandir) que estabelece situação diversa da prevista na Constituição Federal e na própria jurisprudência dos tribunais, ao prever em seu art. 12, inciso I, que se considera ocorrido o fato gerador do imposto no momento da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular.

Tal legislação foi replicada pelos estados da federação, dentre eles o Paraná, na Lei Orgânica (Lei nº 11.580/1996), em seu art. 5º, inciso I, estabelece que constitui fato gerador do ICMS o fato da mercadoria sair do estabelecimento do contribuinte ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular.

Sendo assim, os estados insistem até os dias atuais em cobrar o ICMS nas transferências, muito embora a Súmula 166 do STJ fosse aplicada pacificamente nos tribunais brasileiros, inclusive em recentíssimas decisões do E. TJPR, ou seja, mesmo com a edição das referidas Legislações, a Súmula 166 do STJ não foi cancelada, e o entendimento jurisprudencial permaneceu inalterado.

No mesmo sentido (não incidência do ICMS nas transferências entre filiais), se encaminha o Poder Legislativo, estando em trâmite o Projeto de Lei do Senado nº 332/2018, que visa alterar justamente o art. 12, I da Lei Kandir. Na justificção, o Senador Fernando Bezerra Coelho sustenta que a proposição visa a consolidar na legislação a interpretação já consolidada do Poder Judiciário, incluídos o STJ e STF.

O projeto já teve o relatório aprovado pela comissão de assuntos econômicos – CAE, que passou a constituir parecer favorável ao projeto, tendo sido ainda aprovada emenda ao projeto, em novembro de 2019, com vista a prever, na parte final do § 4º do art. 12, da Lei Complementar nº 87, de 1996 (Lei Kandir), na forma do art. 1º do

projeto, a manutenção do crédito tributário em favor do contribuinte (ponto que será aprofundado mais adiante).

### **3. Ação Declaratória de Constitucionalidade Nº 49 do STF**

O Supremo Tribunal Federal também já havia fixado entendimento no sentido de que o mero deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos comerciais do mesmo titular não caracteriza fato gerador do ICMS, ainda que estejam localizados em diferentes unidades federativas.

Neste sentido, pode-se citar os seguintes precedentes das Turmas ARE 756636 AgR/RS (29/04/2014), RE 422051 AgR/MG (08/06/2010), RE 267599 AgR/MG (24/11/2009). Inclusive, monocraticamente, há julgado favorável realizado em 30.04.2020, do Min. Edson Fachin (ARE 1258398/MS).

Não obstante, em 16 de abril de 2021, a Corte Suprema reaceendeu os holofotes sobre a matéria, ao julgar a Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 49 do STF, no sentido de declarar inconstitucionais os artigos 11, §3º, II, 12, I, no trecho “ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”, e 13, §4º, da Lei Complementar Federal 87/1996 (Lei Kandir).

O relator, ministro Edson Fachin, entendeu que o deslocamento entre estabelecimentos do mesmo titular, seja no mesmo estado ou em estados diferentes, não é fato gerador de ICMS. “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”. Todos os ministros acompanharam o relator, portanto, a decisão foi unânime.

Ocorre que, como já dito, esta definição traz incertezas aos contribuintes, pois o STF não se preocupou em esclarecer sobre a aplicabilidade prática da não incidência de ICMS nas transferências, sobretudo em relação ao impacto em casos de regimes especiais e benefícios fiscais de ICMS, e a necessidade ou não de estorno de créditos.

#### **4. Impacto nos Regimes Especiais e Benefícios Fiscais**

Apesar do grande lapso temporal, de mais de 3 décadas de discussão da tese, a maior parte das empresas não se insurgia contra a cobrança do ICMS nas transferências, pois o princípio da não cumulatividade do ICMS permite aproveitar o crédito de ICMS pela entrada, nas filiais. Ou seja, apesar de haver um efeito negativo no fluxo de caixa, no final das contas, o custo não é afetado.

Todavia, alguns segmentos da economia, como o de restaurantes, por exemplo, que usufruem de benefícios fiscais com relação à saída para consumidor final, em diversas formas de regimes especiais. Uma característica comum, em quase todos, é a vedação do crédito do ICMS pela entrada da mercadoria.

Ou seja, o estado concede uma alíquota menor na saída, porém, para usufruir do benefício, o contribuinte deve renunciar ao seu direito de apropriar os créditos pela entrada de mercadoria, todas as entradas incluindo as entradas recebidas em transferência. E, nestes casos, o ICMS pago nas transferências acaba virando um custo para a empresa.

Por outro lado, caso as transferências não sejam tributadas pelo ICMS, ou seja, ocorrendo saídas não tributadas, também pode haver impacto em benefícios como o diferimento de ICMS e crédito presu-

mido de ICMS. Desta forma, são inúmeras as incertezas sobre os reflexos desta não tributação.

## 5. (Des)Necessidade de Estorno de Créditos das Entradas

Outro ponto que é acobertado de incertezas é sobre a tendência do Fisco Estadual do Paraná (e também de outros estados), de vedar o aproveitamento dos créditos sobre a aquisição de insumos, quando posteriormente ocorrem saídas não tributadas.

O artigo 45 do RICMS/PR trata da exigência do estorno nas hipóteses onde a saída é não tributada ou é isenta:

*Art. 45. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou bem entrados no estabelecimento (art. 29 da Lei n° 11.580, de 14 de novembro de 1996):*

*I - for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou bem ou da utilização do serviço;*

*(...)*

*§ 2° O não creditamento ou o estorno a que se referem os incisos II e III do “caput” do art. 44 deste Regulamento e os incisos I, II, III e V do “caput” deste artigo, não impedem a utilização dos mesmos créditos em operações posteriores, sujeitas ao imposto, com a mesma mercadoria.*

Neste viés, os contribuintes não poderiam simplesmente parar de destacar o ICMS nas transferências, pois teriam também que realizar o estorno de créditos das entradas, ainda que o planejamento tributário seja lastreado na súmula 166 do STJ ou ADC 49 do STF.

No próprio caso da ADC 49 do STF, o governo do Rio Grande do Norte afirma que a decisão terá impactos nas receitas tributárias entre entes federados e também aos próprios contribuintes. A não incidência do ICMS na saída acarretaria o estorno dos créditos decorrentes da entrada da mercadoria, com base na previsão constitucional que dispõe que, no caso de isenção ou não incidência, haverá a anulação de créditos anteriores à operação (artigo 155, § 2º, II, “b”, da Constituição Federal).

Todavia, ousamos discordar, já que a remessa de tais mercadorias ocorreria no âmbito de uma mesma empresa, apenas havendo o deslocamento físico, e, portanto, não se trataria de uma saída de mercadoria para terceiro ou uma operação isenta propriamente dita. Portanto, o crédito que a matriz teria na entrada continua subsistindo, mesmo que tal produto seja deslocado do ponto A para o ponto B, sendo certo que será tributado ao final da cadeia na concretização da venda pela filial, por exemplo.

E, havendo uma saída tributada no final da cadeia de produção, não há que se falar em estorno de eventuais créditos de insumos, sob pena de ofensa ao princípio da não cumulatividade do ICMS previsto no art. 155, §2º, I, da CF). Vejamos o desenho da operação exemplificativa a seguir colacionado:

Figura 1. Cadeia de Produção



Fonte: os autores (2021)

Neste mesmo sentido, vem concluindo o Poder Judiciário de alguns estados da federação como, por exemplo, o E. TJMG, que, nos autos 1002411.31 7690-3/002 da 5ª Câmara Cível, determinou a manutenção dos créditos em favor do contribuinte, quando a saída subsequente do produto não é a transferência de propriedade, mas mera movimentação de mercadoria.

## 6. Conclusão

Em linhas gerais, pode-se concluir que a aplicabilidade da decisão pelo STF não é simples. Não se trata apenas de emitir a Nota Fiscal Eletrônica sem o destaque do ICMS. Há repercussões sobretudo em relação ao impacto em casos de regimes especiais e benefícios fiscais de ICMS, e a necessidade ou não de estorno de créditos.

Na falta de esclarecimentos pelos Estados ou pelo STF, pode-se até cogitar a propositura de Mandado de Segurança preventivo, para questionar tais incertezas e, sendo bem-sucedida a demanda, colocar em prática a não tributação que, por hora, só se encontra no papel.

*\*Bacharel em Direito pela UEPG. Especialista em Contabilidade e Finanças pela UFPR, Especialista em Direito Internacional e Econômico pela UEL e pós-graduado em Direito Tributário pela Anhanguera. Professor do MBA de Gestão Tributária do SantaPós. Membro do Instituto de Direito Tributário do Paraná. Membro Fundador do Comitê Tributário da ACIPG.*

*\*\*Bacharel em Direito pela UEPG; Pós-Graduado em Direito Processual Civil pela UEPG e pós-graduado em Direito Tributário pela Estácio.*



***\*\*\*Bacharel em Ciências Contábeis pela UEPG. Especialização em Inovação e Gestão estratégica do Agronegócio pela Universidade Positivo. Especialista em Direito Tributário pela Faculdade União.***

## REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição (1988). Constituição [da] República Federativa do Brasil. Brasília: Senado Federal, 1988.

BRASIL. LEI COMPLEMENTAR Nº 87, DE 13 DE SETEMBRO DE 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Diário Oficial, Brasília, DF, 13 de setembro de 1996. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm). Acesso em 15 jun. 2021.

BRASIL. Senado Federal. Projeto de Lei do Senado nº 332, de 2018. Altera a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, para vedar a incidência do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação nos casos de transferência de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo contribuinte. Brasília, DF: Senado Federal, 2018. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/133899>. Acesso em 15 jun. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal Federal (pleno). Ação Declaratória de Constitucionalidade 49. Requerente: Governador do Estado do Rio Grande do Norte. Requerido(s): Presidente da República; Congresso Nacional. Relator: Edson Fachin. Distrito Federal, 04 de maio de 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 166. Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte. Brasília, DF: Tribunal de Justiça, 1996. Disponível em: [https://www.stj.jus.br/docs\\_internet/revista/electronica/stj-revista-sumulas-2010\\_12\\_capSumula166.pdf](https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/electronica/stj-revista-sumulas-2010_12_capSumula166.pdf). Acesso em 15 jun. 2021.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais. Apelação Cível nº 1.0024.11.317690-3/002. Apelante Estado de Minas Gerais. Apelado Cooperativa Agropecuária do Vale do Rio Grande LTDA. Relator Carlos Levenhagen. Belo Horizonte, 22 de julho de 2014.

PARANÁ (Estado). DECRETO Nº 7.871, DE 29 DE NOVEMBRO DE 2017. Regulamento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação do Estado do Paraná RICMS/PR. Diário Oficial do Estado, Curitiba, PR 03 de outubro de 2017. Disponível em: <https://www.sefanet.pr.gov.br/dados/SEFADOCUMENTOS/106201707871.pdf>. Acesso em 15 jun. 2021.

PARANÁ (estado). LEI ESTADUAL Nº 11.580, DE 14 DE NOVEMBRO DE 1996. Dispõe sobre o ICMS com base no art. 155, inc. II, §§ 2º e 3º, da Constituição Federal e na Lei

Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 e adota outras providências. Diário Oficial do Estado, Curitiba, PR, 14 de novembro de 1996. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=143004>. Acesso em 15 jun. 2021.