



ROGÉRIO MARGARIDO DUARTE

**ICMS NAS TRANSFERÊNCIAS DE MERCADORIAS:
UM ESTUDO DE CASO EM UMA EMPRESA DO SETOR
ALIMENTÍCIO**

Trabalho apresentado ao curso MBA em Gestão Estratégica de Empresas, Pós-Graduação *lato sensu*, Nível de Especialização, do Programa FGV Management da Fundação Getúlio Vargas, como pré-requisito para a obtenção do Título de Especialista.

José Carlos Franco de Abreu Filho
Coordenador Acadêmico Executivo

Theodomiro S. M. Delpim
Orientador

Londrina – PR
2017

FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS
PROGRAMA FGV MANAGEMENT

MBA EM GESTÃO ESTRATÉGICA DE EMPRESAS

O Trabalho de Conclusão de Curso

ICMS nas transferências de mercadorias: Um estudo de caso em uma empresa do setor alimentício

elaborado por Rogério Margarido Duarte e aprovado pela Coordenação Acadêmica, foi aceito como pré-requisito para a obtenção do certificado do Curso de Pós-Graduação *lato sensu* MBA em Gestão Estratégica de Empresas, Nível de Especialização, do Programa FGV Management.

Data da Aprovação: Londrina, 20 de abril de 2017.

José Carlos Franco de Abreu Filho

Coordenador Acadêmico Executivo

Theodomiro S. M. Delpim

Orientador

TERMO DE COMPROMISSO

O aluno Rogério Margarido Duarte, abaixo assinado, do curso de MBA em Gestão Estratégica de Empresas, Turma GEE-Londrina (01/2015), do Programa FGV *Management*, realizado nas dependências da instituição conveniada ISAE, no período de Abril/2015 a Abril/2017, declara que o conteúdo do Trabalho de Conclusão de Curso intitulado ICMS nas transferências de mercadorias: Um estudo de caso em uma empresa do setor alimentício, é autêntico e original.

Londrina, 10 de abril de 2017.



Rogério Margarido Duarte

RESUMO

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) é um tributo de competência dos Estados e do Distrito Federal, regulado pela Lei Complementar nº 87/96, que incide sobre a movimentação de mercadorias em geral, o que inclui produtos dos mais variados segmentos como eletrodomésticos, alimentos, cosméticos, e sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Dentre as mais importantes operações encontradas estão a aquisição de mercadorias em geral, a prestação de serviços de telecomunicação, os serviços de transporte entre estados ou municípios e também a importação de mercadorias. Todas as operações relacionadas com a comercialização e circulação de livros e jornais, o envio de mercadoria ao exterior, todas as operações relacionadas com energia elétrica, petróleo e combustíveis, as operações com ouro, as operações com arrendamento mercantil, os hortifrutigranjeiros, os insumos agrícolas, a aquisição de veículos adaptados para pessoas que são portadoras de síndromes ou deficiências físicas. Entretanto, o presente trabalho terá como foco à exigência do ICMS sobre as operações relativas à circulação de mercadorias, mais especificamente no que tange à incidência de ICMS sobre as operações de transferência de bens entre estabelecimentos próprios pertencentes ao mesmo titular. Há uma dicotomia entre o entendimento e posicionamento das administrações tributárias dos Estados e dos Tribunais Superiores de Justiça no que tange à hipótese de incidência ou não incidência do ICMS nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos próprios pertencentes ao mesmo titular, e os efeitos e impactos nas operações das empresas são díspares nas duas hipóteses. Neste sentido, será analisado as transferências de mercadorias entre as filiais de uma empresa do setor alimentício, e de forma específica, identificar e analisar o posicionamento dos Tribunais Superiores de Justiça acerca da incidência do ICMS nas transferências de mercadorias entre filiais, analisar a legislação vigente e pertinente ao tema, e, por fim, comparar os impactos da incidência e não incidência do ICMS nas transferências de mercadorias da empresa em questão.

Palavras Chave: ICMS. Incidência. Transferência. Filial.

ABSTRACT

The Tax on the Circulation of Goods and Services (ICMS) is a tribute of competence of the States and the Federal District, regulated by Complementary Law No. 87/96, which focuses on the movement of merchandise in general, which includes products of the most varied segments Such as appliances, food, cosmetics, and interstate and inter-municipal transportation and communication services. Among the most important operations are the acquisition of goods in general, the provision of telecommunication services, transportation services between states or municipalities and also the importation of goods. All operations related to the marketing and circulation of books and newspapers, the sending of merchandise abroad, all operations related to electricity, oil and fuel, gold operations, leasing operations, horticultural products, agricultural inputs, The purchase of vehicles adapted for people who are suffering from syndromes or physical disabilities. However, the present work will focus on the ICMS requirement on operations related to the movement of goods, specifically regarding the incidence of ICMS on the transfer of goods between own establishments belonging to the same holder. There is a dichotomy between the understanding and positioning of the tax administrations of the States and the Superior Courts of Justice regarding the hypothesis of incidence or non-incidence of ICMS on transfers of goods between own establishments belonging to the same holder, and the effects and impacts on operations Of companies are different in both cases. In this sense, it will be analyzed the transfer of goods between the subsidiaries of a food company, and specifically, identify and analyze the position of the High Courts of Justice on the incidence of ICMS on transfers of goods between subsidiaries, analyze the legislation in force And, finally, to compare the impact of the incidence and non-incidence of ICMS on the transfer of goods of the company in question.

Key Words: ICMS. Incidence. Transfer. Branch.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

| | |
|--------|--|
| COFINS | Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social |
| CONFAZ | Conselho Nacional de Política Fazendária |
| GIA | Guia de Informação e Apuração |
| ICMS | Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços |
| PIS | Programa de Integração Social |
| SPED | Sistema Público de Escrituração Digital |
| STF | Supremo Tribunal Federal |
| STJ | Superior Tribunal de Justiça |

SUMÁRIO

| | |
|---|----|
| 1. INTRODUÇÃO..... | 10 |
| 2. REFERENCIAL TEÓRICO..... | 12 |
| 3. METODOLOGIA..... | 17 |
| 4. APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS..... | 19 |
| 4.1 EFEITOS DA CONCESSÃO DA SEGURANÇA | 20 |
| 4.1.1 Simplificação do Processo de Compra | 20 |
| 4.1.2 Simplificação do Processo de Transferências | 22 |
| 4.1.3 Fluxo de Caixa..... | 23 |
| 4.1.4 Custo das Mercadorias..... | 24 |
| 4.1.5 Diminuição do passivo fiscal..... | 27 |
| 4.1.6 Vedação ao Crédito do ICMS..... | 28 |
| 5. ANÁLISE DOS RESULTADOS | 29 |
| 6. RECOMENDAÇÕES E SUGESTÕES | 32 |
| 7. CONCLUSÕES | 33 |
| 8. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS | 34 |
| 9. ANEXOS | 35 |

1. INTRODUÇÃO

O Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Prestação de Serviço (ICMS) contempla consigo termos essenciais reveladores de sua natureza que possibilitam entender o verdadeiro alcance das situações que se permitem subsumir a regra de exigência deste imposto.

A despeito do ICMS ser exigido em hipóteses diversas, contemplando, por exemplo, exigência de recolhimento tributário sobre as situações de prestação de serviço de transporte intermunicipal/interestadual, bem como prestação de serviço de comunicação, o presente trabalho irá se adstringir à exigência do ICMS sobre as operações relativas à circulação de mercadorias, mais especificamente no que tange à incidência de ICMS sobre as operações de transferência de bens entre estabelecimentos próprios pertencentes ao mesmo titular.

Os elementos “operações”, “circulação” e “mercadoria” são fundamentais para a compreensão das hipóteses que autorizam os agentes fiscais cobrarem das empresas o recolhimento do ICMS. Dessarte, levando a cabo o conceito legal de “operação”, não há como fugir da incumbência de se tratar de negócio jurídico, no mesmo norte que “circulação” exprime o significado de transferência de bens entre sujeito de direito, na forma de um título jurídico, mas não qualquer circulação, sendo tão somente as que envolvam mercadorias, que é tudo aquilo susceptível de ser objeto de mercancia.

Em linhas finais, o direito subjetivo do estado de exigir ICMS das empresas, depende de ocorrência de um negócio jurídico que incumbe na transferência de titularidade de um produto destinado as relações mercantis (LZADV, 2014).

Operações de transferências de mercadorias de um estabelecimento, por exemplo, a matriz, para suas filiais ou ainda entre filiais são operações absolutamente comuns, corriqueiras e, muitas vezes, necessárias. Cumpre observar, por relevante, que neste tipo de transferência não se caracteriza a venda, visto que as mercadorias continuam a ser de propriedade da empresa.

Tendo em vista que a natureza da operação é a de transferência de produtos entre estabelecimentos de mesma propriedade, não há que se falar em circulação de mercadorias, muito menos transferência de titularidade do bem. Dessa forma, sendo a transferência de titularidade do bem requisito necessário à caracterização do ICMS, é correta a obrigatoriedade de se recolher o imposto na simples circulação da mercadoria imposta pelas administrações tributárias dos Estados?

Neste sentido, o objetivo geral do estudo é analisar as transferências de mercadorias entre as filiais de uma empresa do setor alimentício, e de forma específica, identificar e analisar o posicionamento dos Tribunais Superiores de Justiça acerca da incidência do ICMS nas transferências de mercadorias entre filiais, analisar a legislação vigente e pertinente ao tema, e, por fim, comparar os impactos da incidência e não incidência do ICMS nas transferências de mercadorias da empresa em questão.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Com a alta carga tributária brasileira, decorrente de grandes mudanças que ocorrem diariamente, dificultando a sua compreensão, e a crescente competitividade de mercado, as empresas veem-se obrigadas a recorrer ao planejamento tributário para diminuir ou, quiçá, extinguir custos.

Para David (2013), o “planejamento tributário é a metodologia para se obter um menor ônus fiscal sobre operações ou produtos, utilizando-se meios legais”. Para realizar tal planejamento, é necessário conhecimento sobre a legislação vigente, noções de direito tributário e ciência das atividades da empresa.

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) foi instituído pela reforma tributária da Emenda Constitucional nº 18/65, cuja instituição compete aos Estados e ao Distrito Federal, consoante estabelece o art. 155, II, da Constituição Federal, e representa cerca de 80% da arrecadação dos Estados.

Segundo o art. 2º da referida lei, o imposto incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares; prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza; fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios; fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual. (BRASIL, 1996).

O artigo constitucional que prevê o ICMS, ao definir a regra matriz de incidência do tributo, apresentou três importantes elementos, cuja definição é imprescindível para a identificação da materialidade da hipótese de incidência do ICMS. Eles são: (i) operações; (ii) circulação e (iii) mercadorias.

Embora, de forma ampla, a mercadoria seja definida como qualquer coisa que constitua objeto de uma venda, a Constituição Federal define mercadoria, implicitamente, por seu sentido estrito, qual seja a junção do produto mais o intuito de mercancia. Dessa forma, mercadoria é todo bem ou coisa móvel destinada ao comércio. (SABBAG, 2003, p. 271)

José Eduardo Soares de Melo também dá a sua definição de mercadoria, diferenciando-a dos bens que compõem o ativo permanente de uma empresa:

“Mercadoria, tradicionalmente, é bem corpóreo da atividade empresarial do produtor, industrial e comerciante, tendo por objeto a sua distribuição para consumo, compreendendo-se no estoque da empresa, distinguindo-se das coisas que tenham qualificação diversa, segundo a ciência contábil, como é o caso do ativo permanente”. (MELO, 2001, p. 18)

Contudo, não é qualquer circulação de mercadoria que será capaz de provocar a incidência do ICMS, não basta que a mercadoria seja deslocada de um lugar para outro. Deve ocorrer real circulação jurídica da mercadoria, sendo necessário, para tal, que a operação realizada tenha caráter mercantil e que, em decorrência dela, haja mudança de titularidade do bem objeto do negócio jurídico.

Sabbag (2003, p. 270/271), a fim de demonstrar o quão imprescindível é a transferência da propriedade da mercadoria para a caracterização da obrigação tributária, define o próprio termo circulação como mudança de titularidade jurídica do bem. Frisa o autor que a circulação, no caso do ICMS, não pode ser entendida como “mera circulação ‘física’, mas circulação ‘jurídica’ do bem”, que sai da titularidade de um sujeito, passando à titularidade definitiva de outro.

Outro elemento para incidência do ICMS que merece delimitação são as operações, que estão identificadas como fato gerador do ICMS no art. 155, II da CF.

A Lei Complementar nº 87/1996, em seus arts. 13, I, e 15, I, determina, como regra geral, que a base de cálculo do ICMS deve ser o valor da operação realizada, uma vez que o imposto incide, não sobre a circulação propriamente dita, ou sobre a saída de mercadorias, mas sobre o negócio jurídico celebrado que acarrete a circulação dessas mercadorias.

Geraldo Ataliba esclarece:

“É a operação – e apenas esta – o fato tributado pelo ICMS. A circulação e a mercadoria são consequências e meros aspectos adjetivos da operação tributada. Prestam-se, tão só a qualificar – dentro do universo possível das operações mercantis realizáveis – aquelas que ficam sujeitas ao tributo, *ex vi* de uma eficaz qualificação legislativa. Não é qualquer operação realizada que se sujeita ao ICMS. Destas, apenas poderão ser tributadas as que digam respeito à circulação atinente a uma especial categoria de bens: as mercadorias” (ATALIBA *apud* MELO, 2002, p. 15).

Em síntese, ao analisar os principais elementos da regra matriz de incidência do ICMS descrita pelo art. 155, II da CF, conclui-se que o fato gerador do imposto em questão somente

será consumado com a realização de operações mercantis (negócios jurídicos), que impliquem na circulação (transmissão de propriedade) de bens destinados ao comércio (mercadorias).

A legislação infraconstitucional, contudo, reputa ocorrido o fato gerador do ICMS no caso de transferências de mercadorias realizadas entre estabelecimentos do mesmo titular. Consoante se infere do art. 2º da Lei nº 6.374/89, o legislador decidiu considerar como autônomos cada um dos estabelecimentos pertencentes a um mesmo titular, *in verbis*:

Art. 2º - Ocorre o fato gerador do imposto:
I - na saída de mercadoria, a qualquer título, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

A Lei Complementar nº 87/96 e o Decreto nº 45.490/2000 também contêm disposições no mesmo sentido:

Lei Complementar nº 87/96

Art. 11.

(...)

§ 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;

Decreto 45.490/00

Art. 2º - Ocorre o fato gerador do imposto:

I - na saída de mercadoria, a qualquer título, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

Parte minoritária da doutrina, contrariando, inclusive, o entendimento majoritário dos Tribunais Superiores, adota essa posição, sustentando que as operações de circulação de mercadorias não precisam, necessariamente, serem negócios jurídicos que impliquem na mudança de titularidade das mercadorias transmitidas, porém qualquer ação que impulse esses bens da fonte de produção até o consumo:

Na transferência entre estabelecimentos da mesma empresa, desde que a mercadoria sai do estoque de um para compor o estoque do outro, onde se destina à comercialização, ocorre uma verdadeira operação relativa à circulação de mercadoria, que a impulsiona no caminho que há de percorrer da fonte produtora até o consumidor. Configura-se, pois, o fato gerador do ICMS (COSTA, 1979, p. 91).

No entanto, a doutrina majoritária, em consonância com entendimento dos Tribunais Superiores, sustenta que a movimentação de mercadorias sem alteração de patrimônio deve ser considerada juridicamente irrelevante para fins de tributação pelo ICMS.

Neste sentido, Eliud José Pinto da Costa (2008, p. 112/113) assevera:

Em primeiro lugar, a definição jurídica de circulação deve ser identificada como um negócio jurídico. Vale dizer, deve ser realizado por duas pessoas, jamais por uma única pessoa como nos casos das transferências de matrizes para filiais, por exemplo. (...)
Não é a simples transferência da posse de mercadoria de uma pessoa para outra que motiva a incidência do imposto, mas a transferência da propriedade.

“A remessa de mercadoria de um estabelecimento para outro, de uma mesma empresa, configura simples transporte e, por isso mesmo, é intributável por meio de ICMS” (CARRAZZA, 2007, p. 55). O autor não deixa nenhuma dúvida ao afirmar que, no caso de deslocamentos de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo titular, não ocorre a transmissão de mercadoria e, conseqüentemente, também não se concretiza a circulação jurídica necessária para a caracterização do fato gerador do tributo, que só ocorrerá quando uma operação for realizada entre duas pessoas distintas.

Dessa forma, entende o doutrinador serem inconstitucionais todas as disposições normativas, constantes de leis complementares, ordinárias ou decretos, que equiparem filiais de uma mesma empresa a terceiros, uma vez que, ao assim disporem, deturpam a regra matriz do ICMS prevista na Constituição, ferindo o direito conferido “aos contribuintes de só pagar este imposto quando realmente se configura uma operação mercantil” (CARRAZZA, 2007, p. 56).

Como dito alhures, os Tribunais Superiores, diante das numerosas ações promovidas pelas empresas visando discutir a não incidência do ICMS nas transferências de mercadorias entre seus estabelecimentos, têm firmado posicionamento, desde 1996, pela não incidência deste imposto nessas operações.

O STJ editou a Súmula 166, pacificando as discussões sobre o assunto: “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”.

O STJ consolidou entendimento de que na operação de transferência de produtos entre estabelecimentos de mesma propriedade não há circulação de mercadorias, muito menos transferência de titularidade do bem, requisito este necessário à caracterização do ICMS.

A Corte Superior deixa claro que para a ocorrência do fato imponible é imprescindível a circulação jurídica da mercadoria com a transferência da propriedade.

O STF ratificou o entendimento do STJ, desde 2010, em um julgado proferido em 30/04/2010 pela Segunda Turma, de relatoria da Ministra Ellen Gracie no RE 267.599-AgR-ED/MG, manifestando-se de forma favorável aos contribuintes, reafirmando o entendimento no sentido de que a mera saída física do bem para outro estabelecimento do mesmo titular, quando ausente a efetiva transferência de sua titularidade, não configura operação de circulação sujeita à incidência do ICMS, ainda que ocorra agregação de valor à mercadoria ou a sua transformação.

Embora o tema continue a gerar discussões, tendo em vista que os Tribunais Administrativos, bem como os Tribunais de Justiça, de primeira e segunda instância, insistam em proferir decisões, com base em normas infraconstitucional acerca do tema, firmando entendimento no sentido de que devem ser tributadas todas as saídas de mercadorias de um estabelecimento contribuinte, ainda que se destinem a outro estabelecimento do mesmo proprietário, o STF voltou a se manifestar sobre o assunto de forma favorável aos contribuintes, por meio de um julgado proferido em 03/12/2015 pela Segunda Turma, de relatoria do Ministro Celso de Mello, no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo (ARE 797975 AgR/RS).

Dessa forma, em que pese a discussão deva perdurar por mais algum tempo, até que o STF se manifeste definitivamente, de forma que a norma seja julgada inconstitucional e tenha aplicabilidade para todos os contribuintes, as recentes decisões desta Corte Suprema 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, e mesmo quando há agregação de valor à mercadoria ou sua transformação, pode sinalizar que o entendimento provavelmente será mantido nesse Tribunal.

3. METODOLOGIA

O presente trabalho foi desenvolvido por meio de pesquisas bibliográficas em livros, revistas, artigos, legislação e jurisprudências tanto dos Tribunais Administrativos quanto dos Tribunais de Justiça Superiores que tratam da não incidência do ICMS nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos comerciais do mesmo titular, objetivando reunir maiores informações sobre o assunto em tela, visando o estabelecimento de critérios a serem adotados, técnicas e métodos.

De acordo com Müller (2001, p. 01), “o conhecimento científico surge dos diferentes modos de produção do conhecimento e do uso que se faz dele”. A finalidade de qualquer atividade científica não é somente exprimir ideias, mas sim comunicá-las.

Segundo Yin (2001, p. 21) “O estudo de caso permite uma investigação para se preservar as características holísticas e significativas dos eventos da vida real - tais como ciclos de vida individuais, processos organizacionais e administrativos (...)”.

Foi realizado um estudo de caso em uma empresa do ramo de atividade de fornecimento de refeições coletivas, que tem sua matriz operacional localizada na cidade de Apucarana, Estado do Paraná, e mantém atividades em 150 restaurantes, aproximadamente, denominados filiais, em 11 Estados brasileiros, incluindo o Paraná.

O estudo restringiu-se em analisar tão somente os impactos da não incidência do ICMS nas transferências de mercadorias da “empresa X” em questão, entre a matriz e os 150 restaurantes, aproximadamente, localizados nos seguintes Estados: São Paulo, Minas Gerais, Paraná, Bahia, Santa Catarina, Rio Grande do Sul, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Goiás, Pernambuco, Paraíba.

De início, foi realizada revisão literária por meio de pesquisa bibliográfica sobre ICMS, visando ampliar os conhecimentos e embasamento teórico sobre o que é e se há ou não incidência do ICMS nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos comerciais do mesmo titular.

Em seguida, foi realizada a coleta de dados da empresa em estudo, onde houve o acesso ao Mandado de Segurança utilizado pela empresa para acobertar suas operações de transferência de mercadoria entre suas filiais, bem como acesso às informações de quais são as

mercadorias movimentadas, operações realizadas e práticas da área fiscal, e também a listagem das obrigações relativas ao ICMS à qual está submetida.

De posse dessas informações, foram feitas análises comparativas entre a hipótese incidência e não incidência do ICMS, a fim de apontar a complexidade ou simplicidade da operação, o impacto no custo da mercadoria, a necessidade de profissional capacitado, especializado na área fiscal, o reflexo no passivo fiscal e a possibilidade de manutenção do crédito.

4. APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

O grande volume de obrigações, a burocracia, os diversos e elevados impostos e encargos, e a enorme dificuldade e insegurança são alguns dos ingredientes que uma empresa de fornecimento de refeições coletivas suporta e enfrenta no âmbito tributário, tentando, ainda, manter-se competitiva e auferir lucro, preservando a regularidade de suas atividades perante aos diversos órgãos fiscalizadores

Notadamente, no caso da “empresa X” em estudo, percebe-se que a não incidência do ICMS nas transferências de suas mercadorias entre a matriz operacional, localizada na cidade de Apucarana, Estado do Paraná, e os 150 restaurantes (filiais), aproximadamente, que estão dispersados em 11 Estado do território nacional, trouxe-lhe melhoras e ganhos diretos operacionais e financeiros, ganhos indiretos em relação à mão de obra, e, especialmente, diminuição do passivo fiscal, neste aspecto, relacionado diretamente com a diminuição risco de tributação incorreta ou até indevida de itens em transferência.

A “empresa X” possuía um Centro Logístico para Armazenagem e Distribuição de suas mercadorias, localizado no interior do Estado de São Paulo. Todavia, com o intuito de reduzir custo, melhorar e otimizar o processo logístico, aumentar o controle de estoque, entre outros, a “empresa X” transferiu o Centro Logístico de Armazenagem e Distribuição para o Estado do Paraná.

Ocorre que o Governo do Estado do Paraná, por meio do Decreto nº 6.080/12, definiu que a transferência de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo titular é fato gerador do ICMS.

Diante desta situação, e com a certeza de que o STJ e STF já haviam pacificado entendimento uníssono de que o simples deslocamento de mercadorias de um para outro estabelecimento da mesma empresa, sem que haja transferência da propriedade, não caracteriza hipótese de incidência de ICMS, a “empresa X” impetrou o Mandado de Segurança, remédio jurídico devido para os casos de violação do direito líquido e certo, sob o nº 1.260.035-6 contra o Decreto nº 6.080/12, o qual foi concedida a segurança, determinando que não há incidência de ICMS na operação de deslocamento de mercadorias entre filiais da “empresa X”.

4.1 EFEITOS DA CONCESSÃO DA SEGURANÇA

Analisando o quadro comparativo acima, observa-se que a não incidência do ICMS na operação praticada pela “empresa X” resulta na simplificação do processo de compra, na simplificação do processo de transferência das mercadorias, no melhor fluxo de caixa, e na redução do passivo fiscal. Registra-se, ainda, em relação ao custo da mercadoria, é indiferente a variação no custo da aquisição visto que as transferências são realizadas com o valor do custo de aquisição.

4.1.1 Simplificação do Processo de Compra

Conforme se depreende do quadro comparativo, a não incidência do ICMS resulta numa grande simplificação no processo de compra da “empresa X”, a começar pela mão de obra, que não necessita possuir grande experiência, conhecimentos específicos e nem aprofundado no âmbito fiscal, visto que diversas análises de caráter tributário são dispensáveis.

Cumpram-se, todavia, que se assim não fosse, o profissional de compras, para não causar prejuízos à empresa, teria que possuir profundo conhecimento na área fiscal para realizar uma complexa e minuciosa análise da tributação incidente na operação de compra.

Em linhas gerais, o comprador teria que verificar a legislação tributária para analisar a correta hipótese de incidência, de não incidência, de isenção, de suspensão, de diferimento, de não tributação, de redução da Base de Cálculo, de redução do valor do imposto, e da aplicação da alíquota correta de cada mercadoria, pois são todos estes fatores que impreterivelmente influenciam no custo da mercadoria.

Registra-se, ainda, que havendo a incidência do ICMS o comprador teria que obter todas as informações possíveis em relação à procedência da mercadoria. Isto é, teria que analisar, conjuntamente, a origem (Estado) da mercadoria, qual o tipo de fornecedor ele estaria comprando, ou seja, se é de uma indústria, de um atacado ou varejo.

Cumpram-se, por relevante, que a decisão favorável obtida pela empresa por meio do Mandado de Segurança nº 1.260.035-6 tem validade e gera efeitos exclusivamente para o Estado do Paraná. Nessa esteira, somente as transferências de mercadorias entre as filiais da “empresa X” em que a origem seja no Estado do Paraná não configura hipótese de incidência

do ICMS, pois, no sentido inverso, onde a origem da transferência seja de outro Estado, prevalecerá a legislação de origem, podendo, assim, ocorrer a incidência do ICMS.

Posta assim a questão, é de se dizer que a “empresa X” terá que analisar a possibilidade de ocorrer a Substituição Tributária do ICMS¹ no processo de compra das mercadorias. Nesse ponto, necessário se faz tecer algumas considerações importantes, a fim de esclarecer o motivo pelo qual a “empresa X” deve realizar tal análise.

Sendo o ICMS um imposto de caráter Estadual, ou seja, cuja instituição compete aos Estados, conforme dispõe o art. 155, II da CF, é preciso não olvidar que, exceto o Paraná, em virtude da segurança obtida por meio do MS nº 1.260.035-6, os demais Estados de destino poderão definir que a transferência de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo titular é fato gerador do ICMS, e assim, o imposto incidirá nas operações de transferência.

Assim, a “empresa X” deverá verificar, mesmo considerando a não incidência do ICMS nas operações de transferência, a existência de Convênios² ou Protocolos³ entre a origem e destino da mercadoria, ou até mesmo a Substituição Tributária Interna⁴ no destino, pois a segurança não abrange as hipóteses de exigibilidade do ICMS Substituição Tributária, pois neste caso a responsabilidade pelo recolhimento do imposto é atribuído ao destinatário, que neste caso, é a própria “empresa X”. De outro lado, poderá, com base na Súmula nº 166 do STJ e no entendimento reiterado do STF no sentido de que o simples deslocamento de mercadorias de um para outro estabelecimento da mesma empresa, sem que haja transferência da propriedade, não caracteriza hipótese de incidência de ICMS, ingressar com uma ação contra o

¹ O regime de substituição tributária do ICMS atinge a qualquer contribuinte do ICMS e está previsto no art. 150, § 7º da CF, o qual estabelece que a lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. Em outras palavras, a lei elege uma terceira pessoa para cumprimento da obrigação tributária, em lugar do contribuinte natural.

Para um melhor entendimento, pode-se dizer que este regime consiste, basicamente, na cobrança do imposto devido em operações subsequentes, antes da ocorrência do fato gerador. Ou seja, antes de uma posterior saída ou circulação da mercadoria, o imposto correspondente deve ser retido e recolhido.

Este tipo de regime é comumente chamado de substituição tributária para frente.

Os produtos sujeitos ao regime de substituição tributária são relacionados em Convênios, Protocolos e legislações estaduais.

² Acordo celebrado com a participação de todos os Estados, juntamente com o CONFAZ, onde posteriormente cada Estado deverá ratificar, por meio de norma interna, informando que concorda com as disposições contidas no Convênio.

³ Semelhante ao Convênio, porém instituídos apenas entre dois ou mais Estados, tendo efeito apenas para os Estados envolvidos.

⁴ Realizadas no âmbito estadual e que não estão inseridas em Convênios ou Protocolos.

Estado que está cobrando o ICMS Substituição Tributária, a fim de obter o provimento jurisdicional no sentido de que tal operação não se subsume a hipótese de incidência de ICMS.

Por outro enfoque, importante destacar que havendo a incidência do ICMS faz-se necessário observar o enquadramento do fornecedor optante ou não do Simples Nacional porque, em regra, o fornecedor optante do Simples Nacional, na maioria dos casos, não concede direito a crédito. Nas hipóteses em que há o direito ao crédito, este é reduzido comparado ao não optante do Simples Nacional.

No caso da não incidência do ICMS não se faz necessário a análise do enquadramento do fornecedor por não haver o direito ao crédito.

4.1.2 Simplificação do Processo de Transferências

A simplificação no processo de transferência de mercadorias é fato, de sorte que muitas regras (legislação) e variáveis (origem e destino, finalidade da mercadoria – se é para ‘comercialização’, ‘uso e consumo’, ‘ativo imobilizado’), que devem ser observados pela área fiscal/faturamento, em especial se houver a incidência do ICMS, pois se alguma das regras ou variável não for observada poderá trazer transtornos e até prejuízos à empresa.

Nessa senda, assim como já mencionado, todas as análises de hipótese de incidência, de não incidência, de isenção, de suspensão, de diferimento, de não tributação, de redução da Base de Cálculo, de redução do valor do imposto, e da aplicação da alíquota correta de cada mercadoria, e a possibilidade de ocorrer a Substituição Tributária do ICMS devem ser realizadas para a hipótese de incidência do ICMS, o qual requer mais e melhores profissionais competentes, capacitados e especializados, e por conseguinte, mais caro, refletindo, assim, num custo indireto maior na mercadoria.

Cumpramos observar, ainda, que a incidência do ICMS nas transferências de mercadorias entre filiais trará à empresa o direito ao crédito do ICMS relativo à compra da mercadoria a ser transferida, o que, num primeiro momento, aparentemente, demonstra ser um ganho financeiro. Contudo, para que ocorra o real ganho financeiro, será necessário manter uma equipe de profissionais capacitados e especializados para acompanhar constantemente a legislação tributária, bem como promover a correta aplicação da legislação vigente, o que, ao final, pode não trazer o resultado financeiro esperado.

Por outro lado, não havendo a incidência do ICMS nas operações de transferência de mercadorias entre as filiais, há a simplificação direta e imediata no processo de transferência, uma vez que todas essas análises são desnecessárias, exceto naquilo que tange à Substituição Tributária do ICMS, onde prevalecerá a legislação interna do Estado de destino da mercadoria, consoante relatado acima.

4.1.3 Fluxo de Caixa

No caso de haver a incidência do ICMS, estar-se-á diante da sistemática chamada de “débito e crédito”. Isto é, nas operações de entrada de mercadoria, existe a hipótese de crédito do ICMS e nas operações de saída de mercadoria existe a hipótese de débito de ICMS.

Existe periodicidade mensal, quinzenal, decencial etc. de apuração do ICMS. No caso da “empresa X”, é realizada a apuração mensal, onde são confrontados os totais de créditos e débitos, apurando um saldo final (credor, devedor ou zero).

Historicamente, nas operações da “empresa X” verifica-se que as apurações do ICMS sempre resultam em saldo devedor de valores expressivos por abranger a movimentação do mês, o que acarretaria, por consequência, se houvesse a incidência do ICMS nas transferências de mercadorias entre filiais, no desembolso financeiro por conta do recolhimento do ICMS, refletindo e até mesmo comprometendo diretamente no fluxo de caixa da empresa.

Não havendo a incidência do ICMS, a apuração do ICMS ocorrerá na mesma periodicidade, entretanto, não haverá a sistemática de débito e crédito em relação às operações de transferência, exclusivamente, visto que as saídas em transferência não tem incidência de ICMS, e, por sua vez, as respectivas compras não darão direito ao crédito.

Dessa forma, a sistemática de débito e crédito resultará em um saldo final zero, não acarretando, assim, no desembolso financeiro por conta de não haver o recolhimento do ICMS, não refletindo nem comprometendo, assim, o fluxo de caixa da empresa.

4.1.4 Custo das Mercadorias

As tabelas a seguir têm o escopo precípuo de demonstrar o impacto no custo tanto na aquisição quanto nas saídas em transferências das mercadorias considerando a hipótese de incidência e não incidência do ICMS. Frisa-se que não serão realizados os apontamentos pormenorizados em relação a outros fatores que podem, também, influenciar no custo de aquisição das mercadorias, tais como: ICMS Substituição Tributária, Diferencial de Alíquotas, PIS/COFINS, entre outros, por não ser objeto deste estudo.

Vale mencionar que as mercadorias destacadas nas tabelas a serem apresentadas são os que representam o maior volume de compra da empresa, sendo suficientes para demonstrar a enorme diferença que a incidência do ICMS representa no custo das mercadorias.

TABELA 1: Impacto no Custo de Aquisição das Mercadorias

| | IMPACTO NO CUSTO DE AQUISIÇÃO DAS MERCADORIAS | | | | | |
|----------------------|---|-----------------|-----------------|------------------------|-----------------|-----------------|
| | COM INCIDÊNCIA NORMAL DO ICMS | | | SEM INCIDÊNCIA DO ICMS | | |
| | PREÇO COMPRA | CRÉDITO ICMS | CUSTO COMPRA | PREÇO COMPRA | CRÉDITO ICMS | CUSTO COMPRA |
| ARROZ (5kg) | R\$ 9,80 | R\$ 0,68 | R\$ 9,12 | R\$ 9,80 | R\$ - | R\$ 9,80 |
| FEIJÃO (1kg) | R\$ 4,50 | R\$ 0,31 | R\$ 4,19 | R\$ 4,50 | R\$ - | R\$ 4,50 |
| CARNE BOVINA (kg) | R\$ 15,50 | R\$ 1,08 | R\$ 14,42 | R\$ 15,50 | R\$ - | R\$ 15,50 |
| LINGUIÇA (kg) | R\$ 11,90 | R\$ 2,14 | R\$ 9,76 | R\$ 11,90 | R\$ - | R\$ 11,90 |
| MACARRÃO (500gr) | R\$ 3,50 | R\$ 0,42 | R\$ 3,08 | R\$ 3,50 | R\$ - | R\$ 3,50 |
| ÓLEO DE SOJA (900ml) | R\$ 2,80 | R\$ 0,19 | R\$ 2,61 | R\$ 2,80 | R\$ - | R\$ 2,80 |

Considerando a incidência do ICMS, ou seja, tributando normalmente as operações, nota-se, de acordo com a Tabela 1, que o valor do crédito do ICMS interfere diretamente no valor de custo de aquisição das mercadorias, pois, sendo o ICMS um imposto recuperável, ele é abatido do preço de aquisição.

Por sua vez, levando-se em conta a não incidência do ICMS, nota-se que por não haver crédito do ICMS a interferência no custo é nula.

TABELA 2: Impacto no Custo de Saída de Transferências das Mercadorias

| IMPACTO NO CUSTO DE SAÍDAS EM TRANSFERÊNCIAS DAS MERCADORIAS | | | | | | |
|--|-------------------------------|-------------|-------------|------------------------|-------------|-------------|
| | COM INCIDÊNCIA NORMAL DO ICMS | | | SEM INCIDÊNCIA DO ICMS | | |
| | PREÇO SAÍDA | DÉBITO ICMS | CUSTO SAÍDA | PREÇO SAÍDA | DÉBITO ICMS | CUSTO SAÍDA |
| ARROZ (5kg) | R\$ 9,80 | R\$ 0,68 | R\$ 10,48 | R\$ 9,80 | R\$ - | R\$ 9,80 |
| FEIJÃO (1kg) | R\$ 4,50 | R\$ 0,31 | R\$ 4,81 | R\$ 4,50 | R\$ - | R\$ 4,50 |
| CARNE BOVINA (kg) | R\$ 15,50 | R\$ 1,08 | R\$ 16,58 | R\$ 15,50 | R\$ - | R\$ 15,50 |
| LINGUIÇA (kg) | R\$ 11,90 | R\$ 2,14 | R\$ 14,04 | R\$ 11,90 | R\$ - | R\$ 11,90 |
| MACARRÃO (500gr) | R\$ 3,50 | R\$ 0,42 | R\$ 3,92 | R\$ 3,50 | R\$ - | R\$ 3,50 |
| ÓLEO DE SOJA (900ml) | R\$ 2,80 | R\$ 0,19 | R\$ 2,99 | R\$ 2,80 | R\$ - | R\$ 2,80 |

Pela detida análise da Tabela 2, considerando a incidência do ICMS, ou seja, tributando normalmente as operações de saídas em transferência, verifica-se que o valor do débito do ICMS é considerado um acréscimo no custo de saída da mercadoria, pois, além do valor da própria mercadoria há que se fazer o recolhimento do ICMS calculado sobre a operação.

Por sua vez, ao considerar a hipótese de não incidência do ICMS sobre as operações de saídas em transferência, nota-se que não há impacto no custo, pois não há desembolso financeiro por conta de não haver valores de ICMS a serem recolhidos.

TABELA 3: Demonstrativo de Crédito do ICMS com Incidência

| COM INCIDÊNCIA DO ICMS | | | | |
|------------------------|-----------------|------------------|----------------------------|-------------------------|
| PRODUTO | Preço de Compra | Alíquota do ICMS | Redução de Base de Cálculo | Crédito Efetivo do ICMS |
| ARROZ (5KG) | 100,00 | 12% | 41,67% | 7% |
| FEIJÃO (1KG) | 100,00 | 12% | 41,67% | 7% |
| CARNE BOVINA (KG) | 100,00 | 12% | 41,67% | 7% |
| LINGUIÇA (KG) | 100,00 | 18% | 61,11% | 7% |
| MACARRÃO (500GR) | 100,00 | 12% | - | 12% |
| OLEO DE SOJA (900ML) | 100,00 | 18% | 61,11% | 7% |

Na Tabela 3 acima utilizou-se como referência compras de mercadorias efetuadas de fornecedores estabelecidos dentro do Estado do Paraná, não optantes pelo Simples Nacional, sendo que o destino considerado foi o Centro de Distribuição também localizado no Paraná. Nesse cenário, foi considerada a hipótese de incidência do ICMS. Nota-se, portanto, que deverá

haver preocupação por parte da “empresa X” em identificar corretamente qual é a alíquota do ICMS incidente, se há previsão de redução na base de cálculo e, por fim, qual é o crédito efetivo do ICMS, visto que este irá impactar no custo de aquisição do produto. De igual forma, a mesma análise efetuada para as compras também deverá ser realizada para as saídas em transferências, pois deverá observar a aplicação correta das alíquotas incidentes, bem como situações de previsão de redução de base de cálculo ou redução no valor do imposto.

TABELA 4: Demonstrativo de Crédito do ICMS sem Incidência

| SEM INCIDÊNCIA DO ICMS | | | | |
|------------------------|-----------------|------------------|----------------------------|-------------------------|
| PRODUTO | Preço de Compra | Alíquota do ICMS | Redução de Base de Cálculo | Crédito Efetivo do ICMS |
| ARROZ (5KG) | 100,00 | - | - | 0% |
| FEIJÃO (1KG) | 100,00 | - | - | 0% |
| CARNE BOVINA (KG) | 100,00 | - | - | 0% |
| LINGUIÇA (KG) | 100,00 | - | - | 0% |
| MACARRÃO (500GR) | 100,00 | - | - | 0% |
| OLEO DE SOJA (900ML) | 100,00 | - | - | 0% |

Utilizou-se como referência na Tabela 4 compras de mercadorias efetuadas de fornecedores estabelecidos dentro do Paraná. Neste caso, diferentemente da tabela anterior, considera-se a hipótese de não incidência do ICMS nas operações. Dessarte, as análises necessárias tornam-se mais simples, visto que por não ser permitido o crédito do ICMS pelas entradas de mercadorias e por não haver débitos do ICMS pelas saídas, os cuidados com correta aplicação de alíquotas, redução de base de cálculo e crédito ou débito efetivo são dispensáveis, tendo em vista que, seja qual for a operação praticada (compra ou saída em transferência), não haverá a incidência do ICMS.

Observa-se que quando se tem a incidência do imposto o valor de custo da mercadoria tende a ser menor. Contudo, avaliando especificamente as operações de transferência de mercadorias da “empresa X” é importante observar que as transferências são sempre realizadas com o valor do custo de aquisição, não sendo acrescentado nenhuma margem de contribuição no valor dos produtos. Portanto, para efeito das transferências entre as filiais da “empresa X” é indiferente a variação no custo da aquisição.

Sem contar que, considerando a hipótese de incidência do ICMS, conforme já mencionado anteriormente, é importante lembrar que existe o custo indireto com mão de obra melhor qualificada, e por consequência, mais caras, que se faz necessária para correta manutenção e atualização das regras de tributação do ICMS (portarias, decretos, leis, instruções normativas, convênios, protocolos, soluções de consulta etc.), que, conforme é notório, são inúmeras e que sofrem constantes alterações, o que dificulta a operacionalização destas atividades.

4.1.5 Diminuição do Passivo Fiscal

As obrigações que as empresas têm que cumprir em relação ao ICMS são das mais diversas, burocráticas e complexas, podendo citar, à guisa de exemplo, o recolhimento do imposto, a entrega da GIA e do Sped Fiscal, entre outros.

Posta assim a questão, e considerando a incidência do ICMS nas transferências de mercadorias da “empresa X”, o passivo fiscal seria praticamente inevitável no caso de ocorrer erros e/ou falhas na operacionalização, tais como: recebimento ou emissão de nota fiscal inconsistente ou incorreta, falha no processo de escrituração fiscal dos documentos, e falha na apuração do ICMS, entre outros, que, quando observado pela própria empresa ou pelo Fisco, certamente implicarão, no mínimo, em retrabalho para a empresa, na medida em que deve realizar a correção das falhas cometidas, podendo resultar, inclusive, caso estas falhas sejam observadas pelo Fisco, em penalidades (multas, juros, correção monetária) ou, ainda, penalidades que trazem maiores transtornos e limitações à empresa do que a própria penalidade pecuniária, como, por exemplo, o bloqueio ou a suspensão da inscrição estadual, a retenção e apreensão de mercadorias, a interdição do estabelecimento, entre outros, gerando, desta forma, um passivo fiscal.

Noutro prisma, a não incidência do ICMS traz uma simplificação no processo de transferência das mercadorias entre as filiais, não acarretando prejuízos pecuniários à empresa, e por consequência, a diminuição do passivo fiscal, pois o valor a ser apurado do imposto será sempre zero, e, portanto, não há que se falar em recolhimento incorreto do imposto.

4.1.6 Vedação ao Crédito do ICMS

O sistema de crédito ou de não cumulatividade do ICMS permite que haja compensação do imposto, isto é, garante ao sujeito passivo ou àquele que recebe as mercadorias ou produtos o direito de se creditar do imposto que foi anteriormente cobrado em operações envolvendo a entrada de mercadorias.

Importante ressaltar que, conforme já mencionado alhures, por ser o ICMS um imposto de competência de cada Estado, especificamente o Estado do Paraná impõe restrições ao crédito de ICMS, inclusive restrições no tocante à destinação dada à mercadoria.

Logo, em regra, a manutenção do crédito, ou seja, a faculdade do contribuinte utilizar ou não o crédito que lhe é de direito, fica condicionada a uma saída posterior que seja tributada.

No caso da “empresa X”, onde não há incidência do ICMS nas saídas de transferências de mercadorias entre filiais, o creditamento do ICMS relativo a estas mercadorias está vedado por não haver previsão legal para sua manutenção.

5. ANÁLISE DOS RESULTADOS

Em relação ao entendimento do STJ e STF, observa-se que estes Tribunais vêm manifestando o entendimento no sentido de que o fato gerador do ICMS é a combinação da saída física da mercadoria (circulação) e o negócio jurídico que provoca a transmissão da propriedade dessa mercadoria.

Dessa forma, por entenderem que não há circulação de mercadorias nem transferência de titularidade do bem, requisito este necessário à caracterização do imposto, os Tribunais têm entendimento unívoco de que não incide ICMS na operação de transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.

Em virtude disso, o STJ pacificou entendimento, por intermédio da Súmula nº 166, no sentido de que não constitui fato gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte. Do mesmo modo, o STF, em consonância com o entendimento do STJ, vem decidindo de forma reiterada pela não incidência do ICMS nos simples deslocamentos de mercadorias.

Por sua vez, as administrações tributárias dos Estados relutam em aceitar esse entendimento e continuam mantendo nas legislações estaduais a obrigatoriedade de se recolher o imposto na simples circulação da mercadoria. Remessas a qualquer título sofrem a tributação do imposto estadual.

A Súmula nº 166 do STJ, todavia, vem sendo ignorada pelas unidades da Federação que se amparam na Lei Complementar 87/96 para exigir o ICMS nas transferências de mercadorias destinadas a futuras comercializações pelo destinatário, fazendo, inclusive, os contribuintes observarem o preço de transferência que servirá de base de cálculo do imposto, definidos pelo § 4º do art. 13 da Lei Complementar 87/96.

No entanto, a referida Súmula do STJ é conclusiva. Ademais, nas transferências de bens do ativo permanente ou de mercadorias para uso e consumo, por não ser objeto de futuras comercializações, não ocorre o problema de falta de débito para uma unidade da Federação com a falta do crédito contra a unidade da Federação destinatária caso a não incidência do ICMS fosse implementada pelos Estados.

E foi com base na Súmula nº 166 do STJ e nas decisões reiteradas do STF que o TJPR, no MS nº 1.260.035-6, julgado em 21/10/2014, pela 3ª Câmara Cível, de relatoria do Des.

Vicente Del Prete Misurelli, concedeu a segurança à “empresa X”, ratificando o entendimento de que nas transferências de mercadorias de mesma empresa inexistem ato de mercancia nem a transferência de titularidade, e, por conseguinte, não há incidência de ICMS nesta operação.

Apresentados os conceitos e o entendimento dos Tribunais Superiores no que tange às operações de transferência de mercadorias entre filiais da “empresa X”, buscou-se entender os ganhos efetivos nas operações de transferência de mercadorias entre as filiais da “empresa X”. Considerando a não incidência do ICMS nas operações de transferência entre as filiais, não obstante o resultado geral tenha sido positivo ao identificar que há simplificação do processo de compra, simplificação do processo de transferência das mercadorias, melhor fluxo de caixa, redução do passivo fiscal, e a indiferença existente em relação à variação no custo da aquisição, observou-se que ainda assim cabe a “empresa X” a análise conclusiva das operações de transferência de suas mercadorias para verificar se é mais vantajoso a incidência ou a não incidência do ICMS.

A não incidência do ICMS resulta na simplificação do processo de compra, que não necessita de profissional com grande experiência, conhecimentos específicos e nem aprofundado no âmbito fiscal, pois as análises de caráter tributário são dispensáveis, independente a procedência da mercadoria, o tipo do fornecedor. Além disso, não havendo a incidência do ICMS desnecessário observar o enquadramento do fornecedor, se é optante ou não do Simples Nacional, pois não há, neste caso, o direito ao crédito.

Ao analisar o processo de transferência de mercadorias, nota-se a necessidade de realizar diversas e minuciosas análises das regras e variáveis tributárias inerentes à operação, o que acarreta em riscos e custos maiores para a empresa. A necessidade de contratar uma equipe de profissionais especializada e dedicada a realizar a meticulosa análise das regras e variáveis tributárias intrínsecas à operação de transferência traria um aumento no custo indireto da mercadoria, pois, além de numerosa, esta equipe contaria com profissionais especialistas e experientes, e, por conseguinte, mais caros. Cumpre enfatizar, por relevante, que, ainda assim, haveria riscos para a empresa, na medida em que não estaria descartada a possibilidade de ocorrer erros e/ou falhas nas análises realizadas. Por outro lado, não havendo a incidência do ICMS nas operações de transferência de mercadorias entre as filiais, há a simplificação direta e imediata no processo de transferência, visto que todas essas análises são desnecessárias, exceto em relação à Substituição Tributária do ICMS, onde prevalecerá a legislação interna do Estado de destino da mercadoria.

Examinando-se o período de apuração do ICMS da “empresa X”, nota-se que a apuração é realizada mensalmente, resultando num saldo devedor, o que acarretaria, se houvesse a incidência do ICMS nas transferências de mercadorias entre filiais, no desembolso financeiro por conta do recolhimento do ICMS, e desse modo, poderia comprometer o fluxo de caixa da empresa. Todavia, a não incidência do ICMS, não obstante ocorra a apuração do ICMS na mesma periodicidade, a sistemática de débito e crédito resultará num saldo final zero, e assim não acarreta no desembolso financeiro por conta de não haver o recolhimento do ICMS, não refletindo nem comprometendo o fluxo de caixa da empresa, o que pode ser uma vantagem competitiva para a “empresa X”, ou então, dá a ela a possibilidade de realizar maiores investimentos em seu negócio.

Por sua vez, ao analisar a probabilidade de existir passivo fiscal na hipótese de incidência do ICMS nas transferências de mercadorias entre as filiais da “empresa X”, este se demonstra quase inevitável, tendo em vista a quantidade e a complexidade de obrigações a serem cumpridas em relação ao ICMS, e a grande possibilidade de ocorrer erros e/ou falhas na operacionalização, mesmo que haja uma equipe de profissionais especialistas e dedicados. Pode-se verificar que tais erros e/ou falhas implicam no retrabalho, e podem resultar em penalidades pecuniária ou de cunho não pecuniário, que suscita enormes transtornos e limitações à empresa, o que não ocorre, porém, no caso de não incidência do ICMS, que acarreta numa simplificação no processo de transferência das mercadorias entre as filiais, e por consequência, resulta na diminuição do passivo fiscal.

Finalmente, apresentado o sistema de crédito ou de não cumulatividade do ICMS, nota-se que no caso da “empresa X”, onde não há incidência do ICMS nas saídas de transferências de mercadorias entre filiais, o creditamento do ICMS relativo a estas mercadorias está vedado por não haver previsão legal para sua manutenção.

6. RECOMENDAÇÕES E SUGESTÕES

Embora o entendimento dos Tribunais Superiores de Justiça seja unívoco ao asseverarem que não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte, considerando que o ICMS é um imposto instituído por cada Estado, diante do entendimento em sentido contrário das administrações tributárias dos Estados, que continuam mantendo nas legislações estaduais a obrigatoriedade de se recolher o imposto na simples circulação da mercadoria, e tendo em vista que as transferências de mercadorias em que a origem seja no Estado do Paraná não configura hipótese de incidência do ICMS, recomenda-se a análise das transferências que tenham origem em Estados diversos do Paraná, pois no sentido inverso prevalecerá a legislação de origem, podendo, assim, ocorrer a incidência do ICMS. Além disso, sugere-se o contínuo acompanhamento das decisões dos Tribunais acerca do tema, pois, a discussão ainda irá perdurar por mais algum tempo, até que o STF se manifeste definitivamente e julgue a norma inconstitucional, ressalvando que no caso deste Tribunal decidir de forma definitiva no sentido de que há incidência do ICMS nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos comerciais do mesmo titular, gerará o direito dos Estados de cobrar, inclusive o que deixou de receber nos últimos 5 anos.

7. CONCLUSÕES

A Constituição Federal e a lei infraconstitucional (Lei Complementar nº 87/96) não deixam dúvida acerca da competência dos Estados para instituir o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal, não havendo espaço, portanto, para questionar a hipótese de incidência do ICMS. Contudo, verificou-se que não é qualquer circulação de mercadoria que será capaz de provocar a incidência do ICMS. Necessário que a operação realizada tenha caráter mercantil e que, em decorrência dela, haja mudança de titularidade do bem objeto do negócio jurídico.

Os Tribunais Superiores de Justiça pacificaram entendimento de que a não incidência do imposto deriva da inexistência de operação ou negócio mercantil, havendo tão somente o deslocamento de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo contribuinte. Ao passo que as administrações tributárias dos Estados relutam em aceitar esse entendimento e continuam mantendo nas legislações estaduais a obrigatoriedade de se recolher o imposto na simples circulação da mercadoria.

Os resultados apresentados apontam que a não incidência do ICMS nas transferências de mercadorias entre as filiais da empresa em estudo traz a simplificação no processo de compra, no processo de transferência das mercadorias, menor risco, redução de custos indiretos, redução do passivo fiscal, fluxo de caixa menos comprometido. Por outro lado, nota-se a imprescindibilidade de se analisar as transferências que tenham origem em Estados diversos do Paraná, pois no sentido inverso prevalecerá a legislação de origem, podendo, assim, ocorrer a incidência do ICMS.

Por todo o exposto, conclui-se que a obrigatoriedade de se recolher o imposto na simples circulação da mercadoria imposta pelas administrações tributárias dos Estados deve ser refutada de vez pelo STF, que continuamente vem mantendo o entendimento de que não há incidência do ICMS nos simples deslocamentos de mercadorias entre estabelecimentos comerciais do mesmo titular.

8. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL (Estado). Constituição (1996). Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Brasília, DF.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. São Paulo: Ed. Malheiros, 6ª edição, 2000.

_____. **ICMS**. São Paulo: Ed. Malheiros, 12ª edição, 2007.

COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na Lei Complementar**. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1979.

COSTA, Eliud José Pinto da. **ICMS Mercantil**. São Paulo: Ed. Quartier Latin do Brasil, 2008.

LOBO & VAZ ADVOGADOS ASSOCIADOS. **Tributação do ICMS na transferência de mercadoria entre matriz e filial**. Disponível em: <<http://www.lzadv.com.br/artigos/DIREITO%20TRIBUT%C3%81RIO/ESTADUAIS/ICMS/TRIBUTA%C3%87%C3%83O%20DO%20ICMS%20NA%20TRANSFER%C3%8ANCIA%20DE%20MERCADORIA%20ENTRE%20MATRIZ%20E%20FILIAL.pdf>>. Acesso em: 14 abr. 2017

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. São Paulo: Ed. Dialética, 2002.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito Tributário**. São Paulo: Ed. Siciliano Jurídico, 2003.

9. ANEXOS

DECISÃO: ACORDAM os Desembargadores da 3ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná em conceder a segurança. EMENTA: MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. INCIDÊNCIA. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS. MESMA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE. TRIBUTAÇÃO QUE PRESSUPÕE TRANSFÊNCIA DE TITULARIDADE. ATO DE MERCÂNCIA. NÃO CARACTERIZADO. SÚMULA 166 DO STJ. PRECEDENTES STJ E STF. DIREITO LÍQUIDO E CERTO. OCORRÊNCIA. SEGURANÇA CONCEDIDA. (TJPR - MS: 12600356 PR 1260035-6 (Acórdão), Relator: Vicente Del Prete Misurelli, Data de Julgamento: 21/10/2014, 3ª Câmara Cível em Composição Integral, Data de Publicação: DJ: 1443 29/10/2014)

Decisão: Vistos. Trata-se de agravo contra a decisão que não admitiu recurso extraordinário no qual se alega contrariedade aos artigos 146, III, e 155, II, § 2º, I, VI e VII, da Constituição Federal. Insurge-se contra decisão proferida pelo Tribunal de origem que firmou entendimento no sentido de que a transferência de mercadorias de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte, ainda que para Estado diferente, não é fato gerador de ICMS. Decido. A irresignação não merece prosperar. No que se refere aos artigos 146, III, e 155, § 2º, I, VI e VII, da Constituição Federal Constituição Federal, apontados como violados, carecem do necessário prequestionamento, sendo certo que não foram opostos embargos de declaração para sanar eventual omissão no acórdão recorrido. Incidem na espécie as Súmulas nºs 282 e 356 desta Corte. Ademais, a decisão proferida pelo Tribunal de origem encontra-se em consonância com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, conforme se verifica dos precedentes a seguir: TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. ICMS. MERA SAÍDA FÍSICA DO BEM. AUSÊNCIA DE TRANSFERÊNCIA EFETIVA DA TITULARIDADE DO BEM. NÃO INCIDÊNCIA DE ICMS. PRECEDENTES. ALEGADA VIOLAÇÃO AO ART. 97 DA CONSTITUIÇÃO. INOVAÇÃO DE TESE. IMPOSSIBILIDADE. AGRAVO IMPROVIDO. I - O acórdão recorrido encontra-se em harmonia com a jurisprudência da Corte no sentido de que a mera saída física do bem, sem que ocorra a transferência efetiva de sua titularidade, não configura operação de circulação sujeita à incidência do ICMS. Precedentes. II A controvérsia referente à suposta violação ao art. 97 da Constituição não foi examinada no acórdão atacada, tampouco foi sustentada no recurso

extraordinário, configurando, portanto, inovação em relação ao pedido inicial. Precedentes. III Agravo regimental improvido (AI nº 784.280/AgR-RJ, Primeira Turma, Relator o Ministro Ricardo Lewandowski, DJe de 16/11/10). AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. ICMS. SIMPLES DESLOCAMENTO DE MERCADORIAS SEM TRANSFERÊNCIA DE TITULARIDADE. INOCORRÊNCIA. PRECEDENTES. 1. Não incide ICMS sobre o deslocamento de mercadoria de um estabelecimento para outro da mesma empresa, sem a transferência da titularidade. Agravo regimental a que se nega provimento (AI nº 682.680/AgR-RJ, Segunda Turma, Relator o Ministro Eros Grau, DJe de 6/6/08). Ante o exposto, conheço do agravo para negar seguimento ao recurso extraordinário. Publique-se. Brasília, 24 de março de 2014. Ministro Dias Toffoli Relator Documento assinado digitalmente. (STF - ARE: 756636 RS, Relator: Min. DIAS TOFFOLI, Data de Julgamento: 24/03/2014, Data de Publicação: DJe-066 DIVULG 02/04/2014 PUBLIC 03/04/2014)

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO (LEI Nº 12.322/2010) – DECISÃO QUE SE AJUSTA À JURISPRUDÊNCIA PREVALECENTE NO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – CONSEQUENTE INVIABILIDADE DO RECURSO QUE A IMPUGNA – SUBSISTÊNCIA DOS FUNDAMENTOS QUE DÃO SUPORTE À DECISÃO RECORRIDA – RECURSO DE AGRAVO IMPROVIDO. (ARE 797975 AgR, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 20/10/2015, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-244 DIVULG 02-12-2015 PUBLIC 03-12-2015)

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO. AMEAÇA CONCRETA. CABIMENTO. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA DE MATRIZ PARA FILIAL DA MESMA EMPRESA. SÚMULA 166/STJ. RECURSO REPETITIVO RESP 1.125.133/SP. A natureza da operação é a de transferência de produtos entre "estabelecimentos" de mesma propriedade, ou seja, não há circulação de mercadorias, muito menos transferência de titularidade do bem, requisito este necessário à caracterização do imposto, conforme determina a Súmula 166 do STJ. Incidência da Súmula 83/STJ. Agravo regimental improvido. (AgRg no AREsp 69.931/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/02/2012, DJe 13/02/2012)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA DE MATRIZ PARA FILIAL DA MESMA EMPRESA. INOCORRÊNCIA DO FATO GERADOR PELA INEXISTÊNCIA DE ATO DE MERCANCIA. SÚMULA 166/STJ. RESP 1.125.133/SP, JULGADO PELA SISTEMÁTICA DO ART. 543-C, DO CPC. 1. Não há que se falar em violação ao artigo 535 do CPC, se o Tribunal de origem examinou e decidiu as questões atinentes à lide, declinando os fundamentos em que apoiou as conclusões assumidas. 2. A jurisprudência pacífica deste Sodalício consolidada no julgamento o REsp 1.125.133/SP, julgado pela sistemática prevista no art. 543-C do CPC, é no sentido de que não incide ICMS na operação de transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, por não constituir fato gerador do imposto, consoante disposto no enunciado da Súmula 166/STJ. 3. Agravo regimental não provido. (AgRg no Ag 1208170/RJ, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 12/04/2011, DJe 15/04/2011)

MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO. AMEAÇA CONCRETA. CABIMENTO. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA DE MATRIZ PARA FILIAL DA MESMA EMPRESA. SÚMULA 166/STJ. RECURSO REPETITIVO RESP 1.125.133/SP. 1. É cabível o mandado de segurança preventivo com a finalidade de se resguardar de autuações pelo não pagamento do ICMS sobre as operações de transferência de bens de ativo imobilizado entre estabelecimentos de mesma empresa. 2. Nos termos da Súmula 166/STJ, "não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte". 3. No mesmo sentido, o recurso especial repetitivo 957.469/DF: "o deslocamento de bens ou mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, por si, não se subsume à hipótese de incidência do ICMS, porquanto, para a ocorrência do fato imponible é imprescindível a circulação jurídica da mercadoria com a transferência da propriedade." (REsp 1.125.133/SP, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 10.9.2010, julgado nos termos do art. 543-C, do CPC). Agravo regimental improvido. (AgRg no AgRg no RMS 30.616/AC, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/11/2010, DJe 29/11/2010)