

Senhor Ministro Edson Fachin: Alegam os embargantes que a transferência de mercadorias entre estabelecimentos representaria uma “saída” para fins fiscais, adequando-se portanto a hipótese de não-incidência que contempla o estorno do crédito, haja vista o art. 155, §2º, II da Constituição Federal. (...)

Inicialmente, destaco que não há que se falar em omissão quanto a eventual possibilidade de estorno dos créditos até então adquiridos pelos contribuintes. A decisão, ora embargada, foi clara ao determinar a irrelevância da transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte para fins do ICMS. Nesse sentido, destaco dois trechos relevantes ao tema:

‘Sobre o tema, o Ministro Rafael Mayer já chegou a consignar que “os atos internos, os graus de processamento no interior do estabelecimento não podem ser elementos de circulação econômica e jurídica, pois **são simples atos físicos ou materiais do processo produtivo**”, **motivo pelo qual concluiu não serem esses atos atrativos do imposto** (Rp nº 1.181/PA, Tribunal Pleno, DJ de 8/11/84).

(...)

este **Supremo Tribunal Federal**, a que compete manter a unidade e a autoridade da Constituição Federal, **entende ser irrelevante que os estabelecimentos do mesmo contribuinte estejam no mesmo estado federado**’ (grifei)

À vista disso, fica evidente que devido a sua irrelevância jurídica para tributação, trata-se de hipótese integralmente alheia ao disposto no art.155, §2º, II da Constituição Federal. A transferência interestadual da mercadoria entre estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica equivale, portanto, a mera movimentação física.

Na perspectiva apresentada, a movimentação interestadual em discussão, por ser meramente física, seria equivalente a trocar a mercadoria de prateleira, o que configura, indiscutivelmente, hipótese estranha ao ICMS (DOC. 88, p.13).

A decisão proferida não afasta o direito ao crédito da operação anterior conforme jurisprudência deste E. STF (RE 1.141.756, Tribunal Pleno, relator Marco Aurélio, j.28.09.2020, DJ 10.11.2020) ao que, em respeito ao princípio da não-cumulatividade, restam mantidos os créditos da operação anterior.

Portanto, inviável o estorno do crédito pelos argumentos *suso* mencionados, passo agora a análise da alegação do embargante no que tange a omissão acerca da extensão da declaração de inconstitucionalidade do princípio da autonomia dos estabelecimentos previsto no art. 11, §3º, II da Lei Complementar Federal nº 87/96.

O artigo declarado inconstitucional por esta Suprema Corte estabelece que “é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular”. A partir da leitura literal desse dispositivo, depreende-se a existência de autonomia das filiais perante sua matriz, de maneira a poderem, inclusive, assumir obrigações próprias.

A Corte, por sua vez, declarou a inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, do referido dispositivo para fins de cobrança do ICMS na transferência de mercadorias entre estabelecimentos de titularidade da mesma pessoa jurídica, não repercutindo em deveres instrumentais.

Por fim, quanto ao pedido da modulação dos efeitos temporais da decisão considero que presentes razões de segurança jurídica e interesse social (art.27, da Lei n.9.868/1999) que justifiquem eficácia pró-futuro da decisão preservando-se as operações praticadas e estruturas negociais concebidas pelos contribuintes, sobretudo, aqueles beneficiários de incentivos fiscais de ICMS no âmbito das operações interestaduais.

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

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

Não é situação inédita, diante do reconhecimento de inconstitucionalidade de regras da legislação tributária de ICMS, considerando, sobretudo, a característica eminentemente nacional e neutra deste tributo, tenha este E. STF procedido à modulação dos efeitos temporais da decisão (ADI 5469, rel.Min.Dias Toffoli, j. em 24.02.2021; ADI 1945, rel. Min.Cármem Lúcia, j. em 18.02.2021).

Quando do reconhecimento da inconstitucionalidade do Convênio 110 /2007 que regulava, também, intrincada equação fiscal-federativa de ICMS este E. STF, por maioria de votos, modulou os efeitos da declaração de inconstitucionalidade com eficácia diferida por 6 (seis) meses após a publicação do acórdão; tempo suficiente para que os estados da federação resolvessem tal equação fiscal. (ADI 4171, rel.Min.Ellen Gracie, j.em 20.05.2015).

Quanto as demais questões suscitadas nos presentes declaratórios tem-se que não há que se falar em contradição, omissão ou obscuridade no acórdão embargado. Insta, ademais, registrar que não se prestam os embargos de declaração para o fim de se promover o rejuízo da causa. Nesse sentido, cito os seguintes precedentes: ARE nº 934.932/MG–AgRED, Primeira Turma, Rel. Min. Edson Fachin , DJe de 6/10/16; ARE nº 808.403/RJ–AgR-ED, Segunda Turma, Rel. Min. Celso de Mello , DJe de 19 /10/16.

No cenário de busca de segurança jurídica na tributação e equilíbrio do federalismo fiscal, julgo procedentes os presentes embargos para modular os efeitos da decisão a fim de que tenha eficácia pró-futuro a partir do próximo exercício financeiro(2023), ressalvados os processos administrativos e judiciais pendentes de conclusão até a data de publicação da ata de julgamento da decisão de mérito. Exaurido o prazo sem que os Estados disciplinem a transferência de créditos de ICMS entre estabelecimentos de mesmo titular, fica reconhecido o direito dos sujeitos passivos de transferirem tais créditos.

Embargos conhecidos e parcialmente providos para a declaração de inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, do art. 11, § 3º, II, da Lei Complementar nº87/1996, excluindo do seu âmbito de incidência apenas a hipótese de cobrança do ICMS sobre as transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular.

É como voto.

Plenário Virtual - minuta de voto - 29/04/2022 00:00

VOTO

O Senhor Ministro Luís Roberto Barroso:

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

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

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

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

4. Modulação dos efeitos da decisão, para que o acórdão de mérito proferido nesta ação tenha eficácia a partir do início do exercício financeiro de 2023, estando ressalvados os processos administrativos e judiciais pendentes de conclusão até a data de publicação da ata de julgamento da decisão de mérito. Exaurido o prazo sem que os Estados disciplinem a transferência de créditos de ICMS entre estabelecimentos de mesmo titular, fica reconhecido o direito dos sujeitos passivos de transferirem tais créditos.

5. Esclarecimento pontual do acórdão de mérito para afirmar a declaração de inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, do art. 11, § 3º, II, da Lei Complementar nº 87/1996, excluindo do seu âmbito de incidência apenas a hipótese de cobrança do ICMS sobre as transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular.

I. Relatório

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

Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996

Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é: [...]

§ 3º Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte: [...]

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

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

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

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

[...]

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

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

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

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

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

Ementa: DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE. ICMS. DESLOCAMENTO FÍSICO DE BENS DE UM ESTABELECIMENTO PARA OUTRO DE MESMA TITULARIDADE. INEXISTÊNCIA DE FATO GERADOR. PRECEDENTES DA CORTE. NECESSIDADE DE OPERAÇÃO JURÍDICA COM TRAMITAÇÃO DE POSSE E PROPRIEDADE DE BENS. AÇÃO JULGADA IMPROCEDENTE.

1. Enquanto o diploma em análise dispõe que incide o ICMS na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, o Judiciário possui entendimento no sentido de não incidência, situação esta que exemplifica, de pronto, evidente insegurança jurídica na seara tributária. Estão cumpridas, portanto, as exigências previstas pela Lei n. 9.868/1999 para processamento e julgamento da presente ADC.

2. O deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular não configura fato gerador da incidência de ICMS, ainda que se trate de circulação interestadual. Precedentes.

3. A hipótese de incidência do tributo é a operação jurídica praticada por comerciante que acarrete circulação de mercadoria e transmissão de sua titularidade ao consumidor final.

4. Ação declaratória julgada improcedente, declarando a inconstitucionalidade dos artigos 11, § 3º, II, 12, I, no trecho “ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”, e 13, § 4º, da Lei Complementar Federal n. 87, de 13 de setembro de 1996.

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

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

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

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

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

MANUTENÇÃO DO DIREITO DE CREDITAMENTO. (IN) CONSTITUCIONALIDADE DA AUTONOMIA DO ESTABELECIMENTO PARA FINS DE COBRANÇA. MODULAÇÃO DOS EFEITOS TEMPORAIS DA DECISÃO. OMISSÃO. PROVIMENTO PARCIAL. 1. Uma vez firmada a jurisprudência da Corte no sentido da inconstitucionalidade da incidência de ICMS na transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica (Tema 1099, RG) inequívoca decisão do acórdão proferido. 2. O reconhecimento da inconstitucionalidade da pretensão arrecadatória dos estados nas transferência de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica não corresponde a não-incidência prevista no art.155, § 2º, II, ao que mantido o direito de creditamento do contribuinte. 3. Em presentes razões de segurança jurídica e interesse social (art.27, da Lei 9868/1999) justificável a modulação dos efeitos temporais da decisão para o próximo exercício financeiro (2023) ressalvados os processos administrativos e judiciais pendentes de conclusão até a data de publicação da ata de julgamento da decisão de mérito. Exaurido o prazo sem que os Estados disciplinem a transferência de créditos de ICMS entre estabelecimentos de mesmo titular, fica reconhecido o direito dos sujeitos passivos de transferirem tais créditos. 4. Embargos declaratórios conhecidos e parcialmente providos para a declaração de inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, do art. 11, § 3º, II, da Lei Complementar nº87/1996, excluindo do seu âmbito de incidência apenas a hipótese de cobrança do ICMS sobre as transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular.

6. É o relatório. Passo a votar.

II. Mérito

7. O voto pode ser sintetizado da seguinte forma: (a) quanto à modulação dos efeitos da decisão de mérito, **acompanho** o eminente Relator; (b) quanto à extensão da declaração de inconstitucionalidade, também **acompanho** do ilustre Relator, para reconhecer, em linha com o decidido, a declaração parcial de inconstitucionalidade, sem redução de texto, do art. 11, § 3º, II, da Lei Complementar nº 87/1996.

I. 1. Modulação dos efeitos

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

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

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

11. De acordo com a Governadora do Estado do Rio Grande do Norte e os *amici curiae* que representam interesses dos contribuintes, os Estados, em manifesta contrariedade com o entendimento consolidado pelos Tribunais Superiores, mantiveram a cobrança do ICMS sobre as transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular. Diante disso, muitos contribuintes efetuaram o pagamento, sobretudo para possibilitar a transferência de créditos entre seus estabelecimentos, sem o risco de virem a ser anulados os relativos às operações anteriores, com base no art. 155, § 2º, II, *b*, da CF/1988. Outros contribuintes, diversamente, iniciaram demandas administrativas e judiciais, pretendendo afastar a referida cobrança. Esse cenário se protraiu no tempo e atingiu um estágio em que os Estados e alguns contribuintes buscam a modulação dos efeitos da decisão de mérito, com a atribuição de eficácia prospectiva, a contar do final do exercício financeiro de 2022. Procura-se, desse modo, conferir prazo

aos Estados para adaptar a legislação ao entendimento consolidado nesta ação, sem prejuízo das deliberações no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), especialmente para viabilizar a aludida transferência de créditos entre estabelecimentos de mesmo titular.

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

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

14. Em relação ao marco temporal a partir do qual essa decisão de mérito passa a ser eficaz, como visto, o ilustre Relator deste feito se posicionou pela concessão de eficácia prospectiva, a contar do final do exercício financeiro de 2022, sob o fundamento de que:

[...] considero que presentes razões de segurança jurídica e interesse social (art. 27, da Lei n. 9.868/1999) que justifiquem eficácia pró-futuro da decisão preservando as operações praticadas e estruturas negociais concebidas pelos contribuintes, sobretudo, aqueles beneficiários de incentivos fiscais de ICMS no âmbito das operações interestaduais.

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

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

15. Frente a tais argumentos, acompanho o entendimento do Min. Edson Fachin para atribuir eficácia *pro futuro* à decisão de mérito, a contar do início do exercício financeiro de 2023. Note-se que esse marco temporal visa a conferir prazo para que os Estados regulamentem a transferência de créditos entre estabelecimentos de mesmo titular, em atenção à não cumulatividade que rege o ICMS, nos termos do art. 155, § 2º, I, da CF/1988, tal como ocorria na sistemática anterior.

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

17. Observe-se que há uma situação bastante peculiar no caso em questão. Não restam dúvidas sobre a inconstitucionalidade da incidência do ICMS sobre as transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular. Ao mesmo tempo, essa declaração de inconstitucionalidade

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

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

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

20. Por todo o exposto, proponho a modulação dos efeitos da decisão, nos seguintes termos:

Modulação dos efeitos do acórdão de mérito proferido nesta ação, para que tenha eficácia a partir do início do exercício financeiro de 2023, estando ressalvados os processos administrativos e judiciais pendentes de conclusão até a data de publicação da ata de julgamento da decisão de mérito. Exaurido o prazo sem que os Estados disciplinem a transferência de créditos de ICMS entre estabelecimentos de mesmo titular, os sujeitos passivos têm o direito de transferir tais créditos.

I. 2. Limitação da declaração de inconstitucionalidade

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

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

22. Em conformidade com o próprio teor da decisão de mérito, entendo ser adequado elucidar que esta Corte não declarou a inconstitucionalidade total do art. 11, § 3º, II, da Lei Complementar nº 87/1996. O que fez foi apenas uma declaração de inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, apenas para excluir de seu âmbito de incidência a hipótese aqui debatida.

23. O art. 11, § 3º, II, da Lei Complementar nº 87/1996 possui conteúdo mais amplo do que a mera incidência do ICMS nas circunstâncias tratadas nesta ação. Estabelece, de modo geral, a autonomia de estabelecimentos de mesmo titular, no sentido de competir a cada um deles, isoladamente, o cumprimento das obrigações principais e acessórias, em consonância com a sistemática de apuração desse imposto. A autonomia dos estabelecimentos em si não é inconstitucional, mas tão somente a sua utilização como fundamento para a incidência do ICMS sobre as transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular. Impõe-se, por conseguinte, aclarar a decisão embargada, para afirmar a declaração de inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, do dispositivo legal, de modo a afastar a incidência do ICMS sobre as transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular.

III. Conclusão

24. Ante o exposto, dou provimento aos embargos de declaração para (a) modular os efeitos do acórdão de mérito proferido nesta ação para que tenha eficácia a partir do início do exercício financeiro de 2023, estando ressalvados os processos administrativos e judiciais pendentes de conclusão até a data de publicação da respectiva ata de julgamento. Exaurido o prazo sem que os Estados disciplinem a transferência de créditos de ICMS entre estabelecimentos de mesmo titular, fica reconhecido o direito dos sujeitos passivos de transferirem tais créditos; e (b) esclarecer pontualmente o acórdão de mérito para afirmar a declaração de inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, do art. 11, § 3º, II, da Lei Complementar nº 87 /1996, excluindo do seu âmbito de incidência apenas a hipótese de cobrança do ICMS sobre as transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular.

É como voto.

Plenário Virtual - minuta de voto

VOTO-VISTA

O Senhor Ministro Dias Toffoli:

Trata-se de embargos de declaração opostos pela Governadora do Estado do Rio Grande do Norte contra acórdão do Tribunal Pleno assim ementado:

“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”.

Aduz a embargante haver omissões no julgado embargado.

Alega que as normas declaradas inconstitucionais vinham, até então, sendo normalmente aplicadas e que a extirpação delas do ordenamento jurídico resultou em consequências indesejadas para os estados da federação e para os contribuintes. Quanto aos estados, disse que os efeitos mais evidentes estão relacionados com a distribuição federativa da arrecadação do ICMS. Quanto aos contribuintes, apontou que passaria a ser a eles aplicável a regra da impossibilidade de aproveitamento de créditos

anteriores à operação sobre a qual não incide o imposto. Afora isso, indicou que a decisão embargada poderia acarretar, em desfavor dos contribuintes, “súbita majoração da carga tributária de detentores de benefícios fiscais”. A embargante disse também que a decisão atacada demanda readequação de diversas normas para se compatibilizar as obrigações acessórias à nova sistemática de tributação.

Da óptica da embargante, é necessária a modulação dos efeitos da decisão. Destaca que, se não houver isso, “incontáveis operações” tributadas serão passíveis de revisão, dando ensejo a novas celeumas e a diversas ações judiciais. Nesse ponto, cita estudo realizado pela Secretaria de Estado da Tributação do Rio Grande do Norte, no qual se demonstra haver vultosas quantias de ICMS relacionadas com operações interestaduais. Aponta que a insegurança jurídica alcança também a “validade de benefícios fiscais concedidos sobre tributação até então incidentes nas saídas interestaduais para estabelecimentos do mesmo titular”. Nesse ponto, cita a existência de benefícios fiscais concedidos sob a modalidade de crédito presumido referente ao ICMS incidente nas saídas de mercadorias, sendo que parte dessas saídas ocorre justamente na forma de transferência de itens entre estabelecimentos do mesmo titular. Sustenta que deve ser conferido efeito prospectivo à decisão, concedendo-se, assim, prazo para que os estados readéquem suas legislações e uniformizem a interpretação e a aplicação das novas normas. Pede que seja resguardada a validade de todas as operações realizadas e não contestadas judicialmente à data do julgamento da ação (19/4/21).

Ademais, aponta a embargante existir omissão quanto à declaração de inconstitucionalidade do art. 11, § 3º, II, da LC nº 87/96. Consigna que, ao ser esse dispositivo extirpado do mundo jurídico, são gerados efeitos “muito mais amplos do que a mera vedação à incidência de ICMS em transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo titular”. Lembra, v.g., que, à luz de tal dispositivo, os fiscos exigem que o cumprimento de obrigações tributárias acessórias seja realizado separadamente por cada filial da mesma empresa. Nesse sentido, pede que seja adotado, em relação ao citado dispositivo, o método da declaração parcial de inconstitucionalidade sem redução de texto, para se afastar a incidência da norma “apenas da situação relativa à transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte”.

Por fim, requer a atribuição de efeito suspensivo a estes embargos de declaração.

Na sessão de 3/9 a 14/9/21, o Relator, Ministro **Edson Fachin**, votou pelo parcial provimento dos embargos de declaração “tão apenas para modular os efeitos da decisão a fim de que tenha eficácia pró-futuro a partir do próximo exercício financeiro”, no que foi acompanhado pelos Ministros **Cármem Lúcia** e Alexandre de Moraes. Pediu vista o Ministro **Roberto Barroso**.

Na sessão de 8/10 a 18/10/21, Sua Excelência inaugurou divergência, propondo a modulação dos efeitos da decisão em sentido ligeiramente distinto do sugerido pelo Relator, para que o acórdão de mérito tenha eficácia a partir do próximo exercício financeiro (2022), ficando ressalvados os processos administrativos e judiciais pendentes de conclusão até a data de publicação da ata de julgamento do mérito. Propôs também que, caso exaurido o prazo sem que os estados disciplinem a transferência de crédito de ICMS entre estabelecimentos de mesmo titular, fica reconhecido o direito dos sujeitos passivos de transferirem tais créditos. O Ministro **Roberto Barroso** ainda consignou a necessidade de se esclarecer que, no acórdão de mérito, houve a declaração de inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, do art. 11, § 3º, II, da LC nº 87/96, excluindo de seu âmbito de incidência apenas a hipótese de cobrança do ICMS sobre as transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular.

Pedi vista dos autos para melhor apreciar a controvérsia.

É o relatório.

No julgado embargado, a Corte assentou a impossibilidade da incidência do ICMS na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro estado, pertencente ao mesmo titular. Aplicou-se a mesma compreensão firmada no julgamento do Tema nº 1.099, de minha relatoria.

Com base nesse entendimento, foram declarados inconstitucionais alguns dispositivos da Lei Kandir, os quais vinham sendo aplicados, rotineiramente, pelos fiscos estaduais.

Surgiram, então, questionamentos e posicionamentos diversos a respeito da decisão, os quais serão debatidos nos próximos tópicos

Da manutenção do crédito de ICMS

Para alguns, como é o caso da ora embargante, se não incide o ICMS na saída, deve o contribuinte estornar o crédito do imposto relativo às

operações anteriores. Para outros, mormente para os contribuintes, o crédito não deve ser estornado, em respeito à não cumulatividade do tributo.

Em relação a esse assunto, acompanho o Relator, Ministro **Edson Fachin**, reconhecendo o direito de os contribuintes não estornarem o crédito de ICMS concernente às operações anteriores.

Como bem registrou Sua Excelência, a saída da mercadoria de um estabelecimento para outro do mesmo titular não possui relevância jurídica para fins de tributação pelo ICMS. Consiste essa saída em simples movimentação física da mercadoria, como transferir uma mercadoria de uma prateleira para outra. Como complemento, insta relembrar o que disse o Ministro **Roberto Barroso**: não têm os estados competência tributária para instituir o imposto na referida hipótese.

O quadro, portanto, **não se amolda** ao art. 155, § 2º, II, b, da Constituição Federal, o qual estipula que a isenção ou a não-incidência do imposto acarretará anulação do crédito relativo às operações anteriores.

Da competência do legislador complementar para tratar do assunto, por estar conectado com o regime de compensação do imposto

Não tendo o sujeito passivo o dever de estornar os créditos de ICMS em razão da saída de mercadoria de um estabelecimento para outro seu, surgiram dúvidas a respeito da possibilidade da transferência desses créditos entre esses estabelecimentos do mesmo titular, mormente quando localizados em estados distintos. Caso isso seja possível, quais parâmetros devem ser observados?

A questão é importantíssima, seja da perspectiva dos contribuintes (evidentemente que o resultado dessa discussão gera impactos econômicos e /ou financeiros para eles), seja da perspectiva dos estados (a depender de tal resultado, haverá consequências diferentes para o estado de origem e para o estado de destino quando os estabelecimentos estiverem em unidade federadas distintas – esse ponto será mais bem tratado a seguir), os quais ainda adotavam a tributação considerada inconstitucional no acórdão embargado.

Da óptica dos contribuintes, vale mencionar, **v . g .**, os memoriais da Via S/A (antiga Via Varejo S/A). Caso não seja possível a transferência desses créditos, o impacto será repassado ao consumidor final. Ademais,

“[p]ara grandes varejistas, com presença nacional, haverá a necessidade de redimensionamento das operações em cada Estado ou no Distrito Federal. Isso porque toda a operação atual dos varejistas é realizada por meio de centros de distribuição que estão estrategicamente instalados em diversos Estados ou no Distrito Federal, levando-se também em consideração as regras atuais que exigem a incidência do ICMS nas transferências entre estabelecimentos e a possibilidade do aproveitamento dos respectivos créditos”.

Note-se que **aqueles créditos são, ao cabo, utilizados para serem compensados com débitos do imposto**. Tenho, para mim, que, em primeiro lugar, compete ao legislador complementar federal tratar do assunto.

Com efeito, o art. 155, § 2º, XII, c, do texto constitucional estabelece **caber a lei complementar disciplinar o regime de compensação do imposto**. Julgo que essa compensação também abrange aquela do contexto acima, isso é, a que envolve o crédito de ICMS conectado com a mercadoria que sai de um estabelecimento para outro do mesmo titular, inclusive quando tais estabelecimentos estão localizados em diferentes estados.

Corroborar o entendimento da necessidade de se editar lei complementar tratando da questão o próprio fato de que, no julgamento do mérito, foram declaradas inconstitucionais disposições da Lei Kandir, a qual traz normas gerais que versam sobre o ICMS e que cumprem a função, em certa medida, de prevenir conflitos em matéria tributária, devendo estar previstas em lei complementar.

Nesse contexto, Leandro Paulsen nos lembra que, embora ainda não exista a lei complementar federal específica à qual se refere o art. 146, I, da Constituição Federal, “relativamente ao ISS e ao **ICMS**, existem a LC n. 116/2003 e a **LC n. 87/96 que cumprem também a função de prevenir conflitos, mas decorrem de previsões constitucionais específicas**, quais sejam, os arts. 156, III, e **155, § 2, XII, da CF**” (grifo nosso).

O parecer do professor Roque Antonio Carrazza, acostado aos autos, vai na mesma direção do entendimento de que é imprescindível a edição de lei complementar federal:

“I – conforme é de trivial sabença, cabe à lei complementar nacional, a que alude o art. 146 do Texto Magno, veicular ‘normas gerais em matéria de legislação tributária’.

Em matéria de ICMS também compete à lei complementar disciplinar o 'regime de compensação do imposto', conforme dispõe a alínea 'c', do inciso XII, do § 2º, do art. 155, da Constituição Federal.

A assertiva cresce de ponto nas hipóteses em que duas Unidades Federadas estão habilitadas a exigir o ICMS, de um mesmo contribuinte; é o que se dá nas operações mercantis interestaduais.

De fato, nessa hipótese, a utilidade da edição de uma lei complementar nacional salta aos olhos: evitar a "guerra fiscal", no que se refere ao aproveitamento dos créditos de ICMS de um mesmo contribuinte, que transfere mercadorias, entre seus estabelecimentos, localizados em unidades federadas distintas.

Para que tal não ocorra, a solução do potencial conflito foi atribuída pela Carta Magna ao legislador complementar nacional. Assim, de um lado, não se enfraquecerá a Federação, com os fatais embates entre as unidades federadas e, de outro, prevalecerá, em toda a latitude, o princípio da não cumulatividade do ICMS.

II- Impende destacar, a esse respeito, que, enquanto alguns Estados-membros firmaram entendimento no sentido de que é o estabelecimento de origem do contribuinte que poderá aproveitar os créditos de ICMS, outros, fazem empenho de que ele deve dar-se no estabelecimento de destino.

Só vislumbramos um caminho para preservar o harmonioso interrelacionamento das Unidades Federadas: a edição de uma lei complementar nacional, que dirimirá a controvérsia.

E nem se diga que, enquanto isso não se der, os Estados-membros poderão suprir a lacuna, com apoio no art. 24, § 3º, da Constituição Federal" (doc. eletrônico nº 159).

Já existem, nas casas legislativas, alguns projetos que versam sobre o tema.

Dos projetos de lei complementar versando sobre a transferência de créditos de ICMS entre estabelecimentos do mesmo contribuinte

No Senado Federal, tramita o PLS nº 332/18, em que se busca acrescentar o § 4º ao art. 12 da Lei Kandir, estabelecendo-se que "não se considera ocorrido o fato gerador do imposto na saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte para outro estabelecimento de mesmo titular", e revogar o § 4º do art. 13 da mesma lei.

Em 2019, foi apresentada a Emenda nº 1 – Plenário a esse projeto de lei complementar, sugerindo-se acrescer ao final do referido dispositivo a sentença “mantendo-se integralmente o crédito tributário em favor do contribuinte que decorre desta operação”.

Na Comissão de Assuntos Econômicos, o Relator, Senador Irajá, proferiu parecer sobre tal emenda assentando ser pertinente o acréscimo daquela disciplina, a qual evitaria a anulação a que se refere o art. 155, § 2º, II, b, da Constituição Federal dos créditos de ICMS relativo às operações em questão (em relação a esse ponto, destaco que, a rigor, à luz deste voto, do voto do Ministro **Edson Fachin** e do voto do Ministro **Roberto Barroso**, esse dispositivo não se aplica, sendo, assim, assegurada a manutenção do crédito).

Após, aduziu o Senador que, reanalisando a matéria, seria necessário se promover outro ajuste na proposta inicial, para permitir que o contribuinte, alternativamente ao disposto naquele parágrafo, faça a incidência do ICMS e efetue o destaque do imposto na saída da mercadoria de seu estabelecimento para outro de sua mesma titularidade. O objetivo dessa nova norma seria possibilitar a apropriação de crédito de ICMS pelo estabelecimento destinatário e evitar que os estabelecimentos de origem sejam prejudicados com a perda de benefícios fiscais.

Na Câmara dos Deputados, tramita o PLP nº 148/21, o qual possui o mesmo conteúdo da proposição, consideradas as citadas emendas, em curso no Senado Federal.

Eis o que consta do art. 2º desse projeto:

“Art. 2º O art. 12 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação:

Art.12. (...)

I – da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte;

(...)

§ 4º Não se considera ocorrido o fato gerador do imposto na saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte para outro estabelecimento de mesmo titular, mantendo-se integralmente o crédito tributário em favor do contribuinte que decorre desta operação.

§ 5º Alternativamente ao disposto no § 4º deste artigo, fica o contribuinte autorizado a fazer a incidência e o destaque do imposto na saída do seu estabelecimento para outro estabelecimento de mesmo

titular, hipótese em que o imposto destacado na saída será considerado crédito tributário pelo estabelecimento destinatário.' (NR)".

Interessante notar que, na justificativa desse projeto de lei complementar, citou-se o acórdão ora embargado e a necessidade de os estados adequarem suas legislações à orientação da Suprema Corte.

Aduziu-se terem sido poucos os que ingressaram com ação questionando a incidência do ICMS na transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, em razão do fato de tal incidência acarretar, ao cabo, transferência de crédito do imposto entre tais estabelecimentos, o que seria bom para muitos contribuintes. A lógica seria a seguinte: se não incidisse o tributo nessa transferência, o estabelecimento de destino não teria direito de apurar crédito, tendo de pagar, na venda da mercadoria, valor maior de ICMS; por sua vez, o estabelecimento de origem correria risco de ter de anular os créditos relativos às operações anteriores (entendimento que, como se viu, não se coaduna com o presente voto).

Na sequência, aduziu-se que, mesmo considerando o direito de o estabelecimento de origem manter o crédito de ICMS, haveria um grande problema, quando considerada a existência de estabelecimentos localizados em estados distintos: o estabelecimento de origem acumularia créditos de ICMS, ficando o estado de origem devedor do contribuinte e perdendo parte do que atualmente recolhido a seus cofres; por seu turno, o estabelecimento de destino ficaria mais devedor do estado de destino. Haveria, assim, alteração do pacto federativo na dimensão fiscal, considerada a partilha constitucional de ICMS nas operações interestaduais (na justificação, cita-se o art. 155, § 2º, incisos V a VII).

Outro assunto colocado na justificação do PLP nº 148/21 foi que a decisão ora embargada ainda impactaria regimes especiais já convalidados na forma da LC nº 160/17, "pois deixarão de produzir efeitos tais incentivos fiscais concedidos pelo Estado nas operações de transferência, principalmente, interestaduais para estabelecimentos seus em outros Estados".

As proposições legislativas a respeito do tema ainda estão em fase incipiente.

Muito ainda é preciso se debater, inclusive sobre os próprios benefícios fiscais que foram instituídos com base na premissa de que era legítima a

incidência (a qual foi considerada inconstitucional) do ICMS na saída de mercadorias de um estabelecimento para outro do mesmo titular, considerando-se, entre outros, os princípios da proteção da confiança e da boa-fé.

Outro ponto que tem grande possibilidade de ser mais discutido nas Casas legislativas é o atinente à possibilidade de ficar a critério do contribuinte, qualquer que seja a situação, fazer a incidência e o destaque do ICMS na saída de seu estabelecimento para outro estabelecimento de mesmo titular. Note-se que, nesse caso, a dinâmica da partilha do ICMS entre estados de origem e de destino muito dependerá da escolha feita pelo contribuinte. Talvez isso não seja interessante para algumas unidades federadas.

De mais a mais, ainda terá de ser bem discutido, mormente em face da não cumulatividade, se a transferência de créditos entre o estabelecimento de origem e o de destino do mesmo titular, especialmente quando localizados em estados diferentes, somente poderia ocorrer com a opção do sujeito passivo pela incidência e pelo destaque do ICMS na saída da mercadoria daquele estabelecimento.

Diante da complexidade das matérias e de outras com elas imbricadas, tenho, para mim, que o melhor lugar para se travar um debate aprofundado é o Congresso Nacional.

É certo, ainda, que, para além da lei complementar federal em alusão, surgirão legislações estaduais e, quem sabe, do CONFAZ versando sobre o presente tema, a fim de, v . g ., uniformizar procedimentos a serem observados pelos estados e pelo Distrito Federal.

Da modulação dos efeitos da decisão

Das considerações acima se nota que a orientação da Corte firmada no julgado embargado provocou efeito sistêmico, atingindo: a) disposições da Lei Kandir, que tratam de normas gerais sobre o ICMS; b) diversas normas estaduais que estavam amparadas nessas disposições; c) a partilha do tributo entre os estados da federação; d) benefícios fiscais que haviam sido concedidos tendo como premissa aquela tributação inválida. A tese ainda provocou intenso debate acerca de como os contribuintes poderão se utilizar dos créditos de ICMS relativos às operações anteriores à saída da mercadoria de um estabelecimento para outro de mesma titularidade, especialmente quando localizados em estados distintos.

Considerando a segurança jurídica e o interesse social, julgo ser o caso de se conferir prazo razoável para que a lei complementar federal já citada seja editada em harmonia com a tese fixada pelo Supremo Tribunal Federal.

Entendo, contudo, ser muito exíguo o prazo até o final do ano de 2021 para que advenha a nova legislação. A temática é deveras complexa, envolve diversos interesses em conflito e pode gerar grandes impactos tanto na economia privada como na economia pública.

Tenho, para mim, ser mais adequado se estabelecer o prazo de 18 (dezoito) meses, contados a partir da data de publicação da ata de julgamento destes embargos de declaração, para que seja editada a lei complementar federal já apontada e as demais legislações pertinentes.

De outro giro, considero ser o caso de se ressalvarem da modulação dos efeitos da decisão as ações judiciais propostas até a data de publicação da ata de julgamento do mérito, caso os sujeitos passivos optem ou já tenham optado por não destacar e recolher, tal como a sistemática anterior permitia, o ICMS nas operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade.

Destaco que essa solução é apenas a título de modulação dos efeitos da decisão, não importando antecipação da análise, **v . g .**, da constitucionalidade do PLP nº 148/21 (mormente da redação sugerida para o § 5º do art. 12 da LC nº 87/96, acima transcrito), do PLS nº 332/18 ou das normas que decorrerem desses projetos ou de outros análogos a eles.

Do vácuo normativo

Estabelecido o prazo acima (o de 18 meses), pode ocorrer que ele transcorra sem que, ao final, seja editada a lei complementar federal já apontada.

Da ótica do Ministro **Roberto Barroso**, que propõe modulação dos efeitos de decisão distinta, mas estabelece prazo para que os estados disciplinem a transferência de créditos entre estabelecimentos do mesmo titular, se o prazo transcorrer **in albis**, deve a Corte, desde logo reconhecer que “os sujeitos passivos têm o direito de transferir tais créditos, tal como a sistemática anterior permitia”.

Peço vênias a Sua Excelência para não adotar esse tipo de formulação, mesmo considerando a modulação dos efeitos e o prazo por mim sugeridos.

Em primeiro lugar, a meu ver, a adoção de tal tipo de formulação importaria retirada da eficácia da própria decisão embargada, fazendo com que ela se aproxime bastante de uma declaração de inconstitucionalidade sem pronúncia de nulidade. Em termos práticos, a sistemática anterior continuaria a ser aplicada, em grande medida, como de costume. Nesse ponto, cumpre recordar trecho da justificação do PLP nº 148/21: foram poucos os que ingressaram com ação questionando a incidência do ICMS na transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular.

Em segundo lugar, tenho, para mim, que, considerando-se a já mencionada complexidade do assunto, é muito prematuro a Corte estabelecer, neste julgamento, qual será a consequência caso não advenha a lei complementar em questão; isso é, qual será a consequência caso a omissão inconstitucional, a qual ainda não se perpetrou, venha a ocorrer .

Nesse contexto, insta realçar que, caso se efetive a omissão inconstitucional (isso é, aquele prazo decorra sem que seja editada a lei complementar federal), poderão os legitimados se valer dos meios processuais previstos no ordenamento jurídico, como a ação direta de inconstitucionalidade por omissão.

Em suma, entendo ser mais adequado, considerando as particularidades deste feito, apenas se estabelecer que a decisão de mérito tenha eficácia após 18 (dezoito) meses, contados da data de publicação da ata de julgamento dos presentes embargos de declaração, sem estipular, por ora, qual será a consequência na hipótese de não ser editada a lei complementar federal pertinente.

Da declaração de inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, do art. 11, § 3º, II, da Lei Kandir

Como asseverou a parte embargante, o art. 11, § 3º, II, da LC nº 87/96 trata da autonomia dos estabelecimentos para fins de ICMS. Essa autonomia se aplica para diversas questões relacionadas com o tributo, e não apenas em relação à incidência, declarada inconstitucional, do imposto na saída da mercadoria de um estabelecimento para outro do mesmo titular.

Nesse sentido, cumpre esclarecer que a norma constante do citado dispositivo legal reconhecida como inconstitucional foi apenas a atinente a tal incidência tributária, restando válido o princípio da autonomia dos estabelecimentos quanto a outras questões.

Em relação a esse ponto, portanto, acompanho o Ministro **Roberto Barroso**, esclarecendo a decisão embargada “para afirmar a declaração de inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, do dispositivo legal, de modo a afastar a incidência do ICMS sobre as transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular”.

Dispositivo

Ante o exposto, acolho os embargos de declaração para propor, a título de modulação de efeitos, que a decisão de mérito tenha eficácia após o prazo de 18 (dezoito) meses, contados da data de publicação da ata de julgamento dos presentes embargos de declaração.

Ficam ressalvadas as ações judiciais propostas até a data de publicação da ata de julgamento do mérito caso os sujeitos passivos partes dessas ações optem ou já tenham optado por não destacar e recolher o ICMS nas operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade, tal como a sistemática anterior permitia.

Faz-se esclarecimento pontual do acórdão de mérito para afirmar a declaração de inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, do art. 11, § 3º, II, da Lei Complementar nº 87/1996, excluindo de seu âmbito de incidência apenas a hipótese de cobrança do ICMS sobre as transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular.

É como voto.