

PARECER

ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA SITUADOS EM DIFERENTES UNIDADES DA FEDERAÇÃO. FATO GERADOR DO IMPOSTO. AUTONOMIA DOS ESTABELECIMENTOS. BASE DE CÁLCULO. LEI COMPLEMENTAR N. 87/96, ART. 13, § 4º, I. CONCEITO DE VALOR DA ENTRADA MAIS RECENTE. NECESSIDADE DE SEREM AGREGADOS. ASPECTOS PECULIARES DA OPERAÇÃO INTERESTADUAL. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE INTERESTADUAL. IMPOSTO PAGO PELO ESTABELECIMENTO REMETENTE. TRANSFERÊNCIA DO ICMS INCIDENTE PARA APROVEITAMENTO NO ESTADO DE DESTINO -- PARECER.

Ives Gandra da Silva Martins

Fátima Fernandes Rodrigues de Souza

Consulta

Honra-nos a empresa, por seu advogado, **Dr. JÚLIO NOGUEIRA**, com a seguinte consulta:

A consulente possui um Centro de Distribuição (CD) sediado no estado do Espírito Santo QUE ao efetuar transferência de mercadorias para o CD localizado na Bahia, efetuou a transferência tomando

como base de cálculo do ICMS, o valor da entrada mais recente de conformidade com o previsto no I do § 4º do Art. 13 da LC 87/96.

§ 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 á entrada mais recente da mercadoria.

Para transportar as mercadorias, o estabelecimento capixaba contratou transportadores não inscritos no cadastro de contribuintes do estado do Espírito Santo. Como esses transportadores não podiam emitir o conhecimento de transporte no local onde se deu o início da prestação de serviço de transporte -local onde ocorre o fato gerador do imposto-, o estabelecimento Capixaba fez constar, no corpo da nota fiscal emitida, no campo “valor do frete”, o valor do serviço de transporte, fazendo observar, no campo de informações complementares do documento fiscal, que o documento fiscal emitido substituí o conhecimento de transporte de conformidade com previsto no Convênio ICMS 25/90:

Cláusula segunda Na Prestação de serviço de transporte de carga por transportador autônomo ou por empresa transportadora de outra unidade da Federação não inscrita no cadastro de contribuintes do Estado de início da prestação, a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido poderá ser atribuída:

I - ao alienante ou remetente da mercadoria, exceto se microempreendedor individual ou produtor rural.

§ 1º Nas hipóteses desta Cláusula, o transportador autônomo e a empresa transportadora de outra unidade da Federação não inscrita no cadastro de contribuintes do Estado do início da prestação ficam dispensados da emissão de conhecimento de transporte, desde que na emissão da Nota Fiscal que acobertar o transporte da mercadoria sejam indicados, além dos requisitos exigidos, os seguintes dados relativos à prestação do serviço:

1. o preço;

2. a base de cálculo do imposto;
3. a alíquota aplicável;
4. o valor do imposto;
5. identificação do responsável pelo pagamento do imposto.

Em substituição ao procedimento acima, a cláusula terceira do mencionado Convênio prevê o pagamento do imposto devido sobre o serviço de transporte através de documento de arrecadação no estado do início da prestação do serviço de transporte, conforme abaixo demonstrado.

Cláusula terceira Excetuadas as hipóteses previstas nas Cláusulas anteriores, na prestação de serviço de transporte por transportador autônomo ou empresa transportadora de outra unidade da Federação não inscrita no cadastro de contribuintes do Estado de início da prestação, o pagamento do imposto será efetuado pelo contribuinte antes do início da prestação de serviço.

§ 1º O documento de arrecadação acompanhará o transporte, podendo ser dispensada a emissão de conhecimento de transporte.

§ 2º O documento de arrecadação deverá conter, além dos requisitos exigidos, as seguintes informações, ainda que no verso:

1. o nome da empresa transportadora contratante do serviço, se for o caso;
2. a placa do veículo e a unidade da Federação, no caso de transporte rodoviário, ou outro elemento identificativo, nos demais casos;
3. o preço do serviço, a base de cálculo do imposto e a alíquota aplicável;
4. o número, série e subsérie do documento fiscal que acobertar a operação, ou identificação do bem, quando for o caso;
5. o local de início e final da prestação do serviço, nos casos em que não seja exigido o documento fiscal.

Apesar de existir uma previsão no Convênio para que se fizesse o pagamento do imposto através de documento de arrecadação, - opção essa que eximia o emitente de fazer constar no corpo do documento fiscal o valor do frete -, a consulente, visando a facilitar o processo

operacional, optou por assumir o ônus do pagamento do imposto, fazendo constar no documento fiscal o valor do serviço de transporte, tudo de conformidade com o mencionado Convênio.

Para melhor entendimento do fato relatado, a consultante elaborou o exemplo abaixo:

a) Compra pela filial Capixaba de 100 unidades de uma determinada mercadoria ao preço unitário de R\$1.000,00 cada unidade, totalizando R\$100.000,00

b) A filial Capixaba transferiu para o Centro de Distribuição localizado na Bahia as 100 unidades ao preço unitário de R\$1.000,00 totalizando R\$100.000,00

c) A filial Capixaba contratou uma empresa transportadora para efetuar o serviço de transporte, que não era inscrita no cadastro de contribuintes do ICMS no Estado do Espírito Santo.

d) Levando-se em conta que a transportadora era impedida de emitir o conhecimento de transporte no local do início da prestação do serviço de transporte, por não possuir inscrição naquele estado, a Consultante assumiu o ônus pelo recolhimento do tributo incidente na operação, fazendo constar, no corpo da nota fiscal que acobertou a operação de transferência da mercadoria da filial Capixaba para o Centro de Distribuição baiano, o valor do serviço de transporte e o valor do ICMS incidente sobre essa operação, observando que a nota fiscal substituiu o conhecimento de transporte, de conformidade com as normas do supracitado Convênio.

e) O estabelecimento da consultante sediado na Bahia, registrou o documento fiscal composto de dois valores: um valor referente a transferência da mercadoria R\$100.000,00 e o segundo valor referente ao serviço de transporte de R\$1.000,00, totalizando o documento fiscal R\$101.000,00, sendo destacado o ICMS sobre as duas bases de cálculo. O estabelecimento baiano registrou, em sua escrita fis-

cal, o valor de R\$101.000,00 tomando o crédito fiscal de 12% sobre ambos valores.

Quando da fiscalização do estabelecimento baiano, pela Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, o auditor fiscal entendeu que a consulente utilizou crédito fiscal de ICMS indevido em operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada.

Vale dizer: de conformidade com o I do § 4º do Art. 13 da LC 87/96 a saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é: o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria

§ 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 á entrada mais recente da mercadoria.

No entanto, o auditor fiscal entendeu que o estabelecimento baiano só poderia utilizar o crédito fiscal calculado sobre a entrada mais recente da mercadoria no estabelecimento capixaba - ou seja o equivalente a 12% sobre R\$100.000,00 , desconsiderando o ICMS destacado no documento fiscal sobre o serviço de transporte calculado sobre R\$1.000,00.

Entende a Consulente que, no caso acima apresentado, ocorreram duas operações sujeitas à tributação do ICMS, sendo a primeira, referente a circulação de mercadorias prevista a incidência no Inciso I do Art. 2º da LC 87/96, e, a segunda, operação referente à prestação de serviços de transporte interestadual, cuja incidência é prevista no Inciso II do Art. 2º da LC 87/96.

Art. 2º O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores; Entende, também, a Consulente que, no caso apresentado, ocorreram as duas situações de ocorrência de fato gerador do ICMS, previstas nos incisos I e V do Art. 12 da LC 87/96.

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;

V - do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza;

Já o fiscal baiano, entendendo que a LC 87/96 só permite o aproveitamento do crédito do ICMS calculado sobre o preço da última entrada ocorrida no estabelecimento remetente, glosou o crédito fiscal incidente sobre o valor do serviço de transporte, desconsiderando a segunda operação existente, que foi o transporte da mercadoria.

Diante disso, indaga:

- 1) Há vícios ou ilegalidades no auto de infração lavrado e nas decisões administrativas subseqüentes?
- 2) Poderia o estabelecimento baiano aproveitar o crédito do ICMS sobre o serviço de transporte mencionado no mesmo documento fiscal pelo qual se deu a transferência da mercadoria?
- 3) Se o estabelecimento da consulente sediado no Espírito Santo tivesse contratado para efetuar o transporte uma transportadora sediada naquele estado e essa transportadora tivesse emitido o conhecimento de transporte, poderia o estabelecimento baiano aproveitar o crédito fiscal destacado no conhecimento de transporte?

Resposta

A resposta às questões formuladas passa, preliminarmente, por relembrarmos alguns conceitos da propedêutica do direito tributário e do ICMS.

Para partilhar a competência tributária entre as diversas pessoas políticas que compõem a Federação, a Constituição da República adotou o **critério material**, descrevendo os fatos que podem ser adotados pela legislação ordinária de cada um dos entes da Federação, para instituir e cobrar imposto em seus respectivos territórios.¹

Visando a uniformidade da tributação em nosso país - de dimensões continentais -, previu, no art. 146, as matérias que devem ser reguladas por **lei nacional**, ou seja, lei complementar, cuja aprovação dependente de quorum especial.

Reza, efetivamente, o art. 146 da CF:

Art. 146 – Cabe à lei complementar:

I – dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

.....

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores bases de cálculo e contribuintes;

obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
(...)

As normas gerais, por excelência, no âmbito do direito tributário, estão previstas no Código Tributário Nacional, que, embora tendo surgido como lei ordinária, adquiriu o status de lei complementar desde a EC 1/69.

1. *A União também poderá instituir esse imposto, se algum dia voltarem a existir Territórios no Brasil, a teor do que estabelece o art. 147 da CF.*

O art. 97 desse estatuto, especialmente o seu inciso III, em perfeita sintonia com o inciso III do art. 146 da CF, prevê que :

Art. 97- Somente a lei pode estabelecer:

I a instituição de tributos, ou a sua extinção;

(...)

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do art. 52, e do seu sujeito passivo;

(...)

A definição de fato gerador da obrigação tributária implica a definição se seus elementos constitutivos, a saber: a materialidade, o sujeito passivo, o sujeito ativo, a base de cálculo e a alíquota, que tirante as hipóteses expressamente excluídas pela Constituição, devem ser instituídas por lei.²

Em face do regime estabelecido pela Lei Maior, a competência privativa para instituir e cobrar determinados impostos só será validamente exercida pelos entes tributantes, se a legislação ordinária respeitar a materialidade prevista na Constituição e estiver em perfeita sintonia com a lei complementar, que estabelece as normas gerais.

Entre os impostos cuja competência foi atribuída a Estados e Distrito Federal, a Constituição, no seu art. 155, II, estabelece que lhes cabe:

2. Segundo Yonne Dolácio de Oliveira, “o princípio da reserva absoluta, adotado no sistema tributário brasileiro, implica reservar exclusivamente à lei a definição dos elementos ou notas características do tipo legal tributário”. E conclui, “obviamente esse tipo é cerrado, exige a subsunção do fato à norma legal, vez que a decisão do legislador é exaustiva e definitiva, vedando que o aplicador do Direito substitua o legislador, inclusive pelo emprego da analogia.” *Princípio da legalidade e da tipicidade*, in *Curso de direito Tributário*, Cejup, 1993, p.155.

Art. 155 – Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

.....

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

...

De todos os impostos de competência estadual, o mais importante é, efetivamente, o **imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços interestadual e intermunicipal e de comunicações - ICMS**, responsável pela maior parte da receita derivada, auferida pelos Estados e Distrito Federal.

A estrutura desse imposto é, em grande parte, a do antigo ICM – o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, da Constituição passada-, ao qual **a Carta de 1988 agregou os serviços de transporte interestadual e intermunicipal**, e de comunicações, antes incluídos na competência dos municípios ou da União, e as operações outrora sujeitas ao imposto único sobre minerais, combustíveis, energia elétrica, que também estavam, no regime anterior, na competência tributária da União.

Embora se trate de imposto que possui vocação nacional, o constituinte, ao mesmo tempo em que optou por mantê-lo na competência de Estados e Distrito Federal, procurou estabelecer mecanismos para assegurar que sua instituição e cobrança guardassem uniformidade em todo o território nacional. Assim, além de se submeter às normas gerais do Código Tributário Nacional, a legislação ordinária das várias unidades da federação deve adequar-se à lei complementar específica desse imposto.

Tendo em vista que, na Carta de 1988, a estrutura do ICMS é muito semelhante à do antigo ICM, as normas gerais que, na ordem constitucional anterior, se encontravam previstas no DL 406/68, foram, num

primeiro momento, recepcionadas pela nova ordem jurídica, nos termos do art. 34 § 5º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Além disso, o § 8º desse mesmo dispositivo, estabeleceu que, se, dentro de 60 dias contados da promulgação da Constituição, não fosse promulgada lei complementar regulando o imposto no seu novo perfil, os Estados e o Distrito Federal poderiam estabelecer, por Convênio celebrado por seus Secretários da Fazenda, as normas gerais necessárias para a sua instituição e cobrança.

Como a lei complementar não foi promulgada dentro desse prazo, foi celebrado o Convênio 66/88 com base no qual foram editadas as leis que instituíram o ICMS nos Estados e no Distrito Federal.

Finalmente, em 13 de setembro de 1996, foi promulgada a Lei Complementar n. 87, que veio a estabelecer as normas gerais do imposto de competência estadual previsto no art. 155, II, da CF, sofrendo posteriormente alterações pelas LC n. 92/97, 99/99 e 102/2000, 114/02; 115/02, 120/05 122/06 e 138/10.

Para efeito deste parecer, analisaremos as normas gerais relativas ao fato gerador e à base de cálculo do imposto traçadas pela Lei Complementar n. 87/96, contrastando-as com a legislação ordinária do Estado da Bahia para ver se se encontram em harmonia, como exige o art. 146 da CF.

A definição do objeto do ICMS, tal como contida no art. 155 da CF, engloba uma multiplicidade de situações passíveis de ser erigidas, pela legislação ordinária, em fatos geradores ou hipóteses de incidência do imposto. Todas elas estão previstas na Lei Complementar 87/96, interessando-nos inicialmente a pertinente a **operações relativas à circulação de mercadorias, que têm, como pressuposto de fato, um ciclo econômico, composto de um conjunto encadeado de operações mercantis, que vão desde a produção do bem até a sua entrega ao consumidor final.**

O fato gerador do tributo é cada uma das operações que compõem esse ciclo econômico e que têm “mercadorias” como objeto.

De longa data, a doutrina e a jurisprudência têm procurado definir o conteúdo e o alcance desse conceito, a partir da definição de cada palavra que compõe a expressão - o que é bem difícil, pois o sentido de um termo acaba, na verdade, sendo determinado pelos demais.

Operação, por exemplo, é um termo plurívoco, podendo ser compreendido no seu sentido físico, econômico ou jurídico. Porém, tratando-se da interpretação de uma norma jurídica, a doutrina enfatiza que o sentido que interessa é o jurídico, ainda que possua também um substrato econômico. O fato é que, haurindo o termo seu significado dos demais termos, doutrina e jurisprudência fixaram-se no entendimento de que, **na expressão “operações relativas à circulação de mercadorias”, “operações” encerra o significado de “negócio jurídico” ou “ato jurídico” capaz de impulsionar a mercadoria da fonte de produção ao consumo.**^{3 e 4}

Mercadorias são coisas móveis adquiridas ou produzidas pelo contribuinte com a finalidade de comercialização. São, portanto, bens objetos da mercancia, exercida pelo contribuinte com habitualidade, como atividade empresarial⁵.

Circulação, da mesma forma que o termo “operações”, comporta diversos significados. Porém, posto que o vocábulo “operações” significa atos ou negócios jurídicos, conforme definido pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, **o conceito que interessa é o de “circulação**

3. RTJ 64/538

4. *Assim também entende a maior parte dos doutrinadores, como Souto Maior Borges, Geraldo Ataliba, Roque Antonio Carrazza, Paulo de Barros Filho, Cléber Giardino e um dos signatários deste parecer.*

5. *AI 131.941-1. Rel. Min. Marco Aurélio. DJU 19.4.91, p. 4583. RTJ 78/215; 104/284.*

jurídica”, representada pela transferência da posse ou da propriedade da mercadoria.⁶

A circulação se exterioriza de várias formas indicadas na lei complementar, sendo, a principal delas, a *saída* da mercadoria do estabelecimento do contribuinte.

O art. 2º, da LC 87/96, arrola as hipóteses em que se configuram as operações relativas à circulação de mercadorias, nos itens: I, IV, V, §1º, I e III, às quais a legislação se refere como *fato geradores* do imposto, indicando a saída como o *momento* em que se reputa ocorrida a incidência.

A alínea “a” do art. 2º, alude à ***saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular.***

Na sua primeira parte, a norma trata da saída que ocorre em virtude de negócio jurídico celebrado entre dois sujeitos, mediante o qual a posse ou a propriedade é transferida de um para outro.

Porém, a seguir, acrescenta: “ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”, situação em que não há mudança de titularidade da mercadoria e que, **ocorrida no território do mesmo estado**, equivale à mera movimentação da mercadoria dentro do estoque da mesma empresa.

Essa previsão, que já existia no regime anterior à Constituição de 1988, gerou intensos debates para saber se a mera saída física da mercadoria seria suficiente para caracterizar o fato gerador do imposto, ou se a incidência só se reputava ocorrida com transferência de sua titularidade.

Essa última inteligência é que terminou prevalecendo, tanto que o STF decidiu que:

6. RTJ 58/360.

O simples deslocamento de coisas de um estabelecimento para outro, sem transferência de propriedade não gera direito à cobrança de ICMS. O emprego da expressão “operações” bem como a designação do imposto, no que consagra o vocábulo “mercadoria” são conducentes à premissa de que deve haver o envolvimento de ato mercantil e este não corre quando o produtor simplesmente movimentar frangos.

A jurisprudência do STJ consolidou-se no mesmo sentido, a teor da Súmula 166, assim firmada:

Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.

No entanto, importa observar que a mera circulação física da mercadoria só não é suficiente para caracterizar a incidência do imposto, quando a transferência se dá entre estabelecimentos da pessoa jurídica, **situados na mesma unidade da federação.**

Já quando as transferências ocorrem entre estabelecimentos do mesmo contribuinte **situados em Estados diferentes**, a circulação física assume relevância para configuração da incidência do imposto, a fim de que não se verifiquem distorções na arrecadação das diversas entidades da federação.⁷

7. *Um dos signatários deste parecer, acerca da sistemática adotada pela legislação positiva para o regime do imposto estadual, frente às opções adotadas em outros países, observa: “Uma outra questão é saber se o princípio da não-cumulatividade resistiria à adoção do regime de destino, dentro do país. Tal regime já existe na União Européia, mas apenas nas operações entre países que adotam o IVA (uma centena aproximadamente). No Brasil o regime de destino também existe, pois o ICMS é cobrado, no Estado, quando da importação das mercadorias e prestação de serviços. Só há duas formas de se adotá-lo. Ou se cobra tudo no destino, transformando-se o imposto num tax on sale” ou sale’s tax”, como nos Estados Unidos, ou se cobra na origem, remetendo-se o valor recolhido para o Estado destinatário, e instaurado, entre os Estados, uma Câmara de Compensações, com a remessa, apenas, do*

É que, nessas situações, se não tributada a mercadoria no estado de situação do estabelecimento remetente, toda a arrecadação ocorreria no estado de destino, prejudicando o estado produtor.

Assim, a única hipótese em que o fato gerador efetivamente se configura entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, é quando esses estabelecimentos estão situados em Estados diferentes, para que cada um dos sujeitos ativos da obrigação tributária (ou seja, os Estados envolvidos) possa perceber a parcela do imposto que lhe cabe pela circulação ocorrida dentro de seu território.

É, precisamente, a hipótese objeto da consulta: **transferência da mercadoria entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, situados em diferentes Estados da Federação: no Espírito Santo, onde se encontra o estabelecimento remetente, e na Bahia, onde está sediado o Centro de Distribuição da Consulente.**

Nesse caso, como vimos, embora não haja *negócio jurídico* nem *transferência de titularidade da mercadoria* – que permanece pertencendo à mesma pessoa jurídica – a circulação física torna-se importante, como salientado, para definir a participação de cada Estado no imposto incidente sobre o trecho do ciclo econômico (de impulsionamento da

diferencial para o Estado “importador líquido”, pelo “Estado exportador líquido”. Entre países, a União Européia, que sugeriu o sistema a partir do Tratado de Maastrich, ainda não o adotou. No Brasil, a adoção do regime de destino seria um desastre, visto que não haveria mecanismo suficientemente eficaz para permitir uma justa compensação fiscalizações adequadas se não houver qualquer benefício para o Estado fiscalizador, devendo o Estado destinatário ficar sujeito à boa vontade do Estado de origem, na arrecadação e fiscalização do tributo. Todos os mecanismos sugeridos são vulneráveis, inclusive o de permitir aquela fiscalização do Estado destinatário, nas empresas do Estado de origem, o que levaria a um brutal encarecimento do custo administrativo dos tributos para a empresa que enviasse mercadorias ou prestasse os serviços elencados para outros Estados”. Ives Gandra da Silva Martins, O Princípio Da Não-Cumulatividade, Pesquisas Tributárias, “Dificuldades do princípio não-cumulativo regionalizado”, Nova Série-10, co-edição Centro de Extensão Universitária Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 2004, pg.59/60)

mercadoria da fonte de produção ao consumo), ocorrido dentro de seus respectivos territórios.

De modo geral, em se tratando de operações relativas à circulação de mercadorias, a base de cálculo⁸, isto é, o critério escolhido pelo legislador como apto a mensurar o fato gerador, para o fim de quantificar o tributo, é o valor da operação.

A doutrina é enfática em destacar a importância desse elemento componente da regra de incidência, que, ao mesmo tempo em que se presta a medir as proporções do fato impositivo para o fim de determinar o valor da obrigação tributária, presta-se, ainda, a descortinar a real natureza da exação, revelando o verdadeiro aspecto material da incidência, que pode vir oculto na norma tributária.⁹

8. *No dizer de Paulo de Barros Carvalho: “Uma das duas funções da base de cálculo é medir a intensidade do núcleo do fato impositivo, que se consubstancia num comportamento de uma pessoa. Este atributo, além, da característica mensuradora, é fator de enorme significação, pois revela ao estudioso precisamente aquilo que está sendo dimensionado, equivale a dizer, firma e declara, com solidez e exatidão, a natureza do fato que está sendo avaliado na sua magnitude. Pode ser utilizado, com ótimas perspectivas, para confirmar, infirmar ou afirmar, o verdadeiro critério material das hipóteses tributárias. Confirmar, sempre que a grandeza eleita for apta para medir o núcleo que o legislador declara como a medula da previsão fática. Infirmar, quando a medida for incompatível com o critério material enunciado pela lei. E afirmar, na eventualidade de ser obscura a formulação legal, fixando-se, então, como critério material da hipótese, a ação-tipo que está sendo dimensionada.”*

9. *Como demonstrado por Alfredo Augusto Becker: “Deve haver, pois, uma perfeita sintonia entre a base de cálculo e a hipótese de incidência do tributo; do contrário ele se descaracteriza, como bem demonstrou Alfredo Augusto Becker:”O critério de investigação da natureza jurídica do tributo, que se demonstrará ser o único verdadeiramente objetivo e jurídico, parte da base de cálculo para chegar ao conceito do tributo. Este só poderá ter uma única base de cálculo. A sua conversão em cifra é que poderá variar de método: ou peso e/ou medida e/ou valor. Quando o método é o valor, surge facilmente o perigo de se procurar atingir este valor mediante a valorização de outro elemento que constituirá, logicamente, outra base de cálculo e com isto, “ipso facto”, desvirtuou-se o pretendido gênero jurídico do tributo. Haverá tantos distintos gêneros jurídicos de tributo, quantas diferentes bases de cálculo existirem”. (...) Teoria Geral do Direito Tributário, São Paulo, Saraiva, 1963, 339.*

No caso do ICMS, tratando-se da espécie tributária *imposto*, a base de cálculo, por força do art. 146, III, *a*, da CF, há de estar prevista em lei complementar.

Assim, os arts. 3º a 13 da Lei Complementar n. 87/96 apontam qual deve ser, em cada uma das situações definidas como fato gerador, a base de cálculo do imposto, identificando-a, na maioria dos casos, com o “valor da operação” - ou com “o preço do serviço”.

Os §§ 1º e 2º do art. 13 indicam, expressamente, os elementos que devem e os que não devem integrar a base de cálculo do ICMS.

O inciso I do § 1º do art. 13 estabelece que, compõem a base de cálculo do ICMS, *o montante do próprio imposto*, constituindo o respectivo destaque efetuado na nota fiscal, mera indicação para fins de controle. Pelo fato de o montante do imposto integrar sua própria base de cálculo é que se diz que o ICMS, ao contrário do IPI, é um imposto calculado “por dentro”, sistemática já considerada constitucional pelo Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE 212.209-RS, tendo a EC 33/ 01 eliminado todas as dúvidas que pudessem existir quanto à validade dessa sistemática, ao dizer, na alínea “i”, do inciso XII, do art. 155, que “cabe à lei complementar fixar a base de cálculo do imposto, de modo que o montante a integre *também* na importação do exterior do bem, mercadoria ou serviço”. Esse preceito foi incorporado à lei complementar 87/96 pela lei complementar 114/02, que alterou o parágrafo 1º do art. 13 daquele diploma.

O inciso II, *a*, do § 1º do art. 13 dispõe que integram a base de cálculo do ICMS os valores correspondentes a *seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição*.

E, finalmente, também entra na composição do valor da operação o valor do *frete*, caso o transporte da mercadoria seja feito pelo próprio remetente ou por terceiro, por sua conta e ordem, e seja cobrado em separado.

Em se tratando de saída em decorrência de um negócio jurídico, caso o vendedor tenha se obrigando a entregar a mercadoria no estabelecimento ou domicílio do comprador, o valor da operação há de refletir o negócio jurídico na sua real densidade econômica, ou seja, com inclusão do frete, quer seja o transporte realizado pelo próprio vendedor, quer por terceiro por sua conta e ordem, hipótese em que, na qualidade de tomador do serviço, poderá creditar-se do ICMS incidente sobre ele, desde que a saída da mercadoria seja tributada.

O art. 13, I, da Lei Complementar n. 87/96 estabelece, ainda, que, na saída de mercadoria do estabelecimento, ainda que para outro estabelecimento do mesmo contribuinte, a base de cálculo é o valor da operação.

Esse conceito “valor da operação” não oferece dificuldades, quando a saída ocorre em decorrência de um negócio jurídico, de uma operação implicando a transferência jurídica da titularidade da mercadoria de um para outro sujeito, pois, nessas hipóteses, ela equivale ao preço, critério apto a mensurar o negócio jurídico celebrado, que representa o pressuposto de fato da incidência do ICMS, em toda a sua complexidade e dimensão econômica.

Se, entretanto, a transferência se dá entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica situados em diferentes Estados da Federação, em que ocorre a incidência do imposto como forma de atribuir a cada um deles o montante do imposto gerado pela circulação ocorrida em seu território, inexistente o critério preço, a partir do qual normalmente se estrutura o valor da operação.

Para essas hipóteses, o § 4º do art. 13 prevê que 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.

Como se vê, o dispositivo estabelece bases de cálculo específicas para cada uma das situações de saída de mercadoria destinada a estabelecimento pertencente ao mesmo titular, situado em outro Estado, tendo em vista a **atividade desenvolvida pelo sujeito passivo, ou seja, pelo estabelecimento remetente.**

O inciso I, em que a base de cálculo é *o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria*, aplica-se quando a atividade desenvolvida pelo remetente é **mercantil**; o inciso II, em que a base de cálculo é *o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento*, aplica-se quando o estabelecimento remetente é **industrial**; e o inciso III, tratando-se de mercadorias não industrializadas, ou seja, **produto primário**, *a base de cálculo é o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.*

No caso da consulta o critério aplicável é o do inciso I, uma vez que a atividade do estabelecimento remetente é mercantil, razão pela qual, a base de cálculo prevista em lei é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria.

A lei complementar 87, não estabelece, nem no art. 13, nem em qualquer outro artigo, um conceito específico para “valor da entrada”. Tampouco o fazem as legislações ordinárias do Estado da Bahia e do Espírito Santo, que, aliás, estão – como haveriam mesmo de estar - perfeitamente afinadas com as normas gerais da lei complementar, sob pena de violação ao art. 146 da CF.

No entanto, a jurisprudência tem considerado que, por “valor da entrada mais recente” **há de se entender o valor pelo qual o estabeleci-**

mento remetente tenha recebido, em data mais recente, mercadorias da mesma espécie da que é objeto da transferência¹⁰ - que no caso da Consulta, decorreu de uma operação mercantil.

Foi esse, efetivamente, o critério que a Consultante praticou, nas operações a que se refere o auto de infração n. 206891.0027/11-0.

Ocorre que, concomitantemente a essa operação caracterizadora da incidência do ICMS, **outra foi praticada, que também é tributada por esse imposto estadual, ou seja, a prestação de serviço de transporte interestadual.**

Com efeito, além das operações relativas à circulação de mercadorias, estabelece o inciso II do art. 155 da CF, que se inclui na competência estadual a **prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal**, ainda que se iniciem no exterior.

Os serviços de transporte local, ou seja, aqueles que se desenvolvem dentro do território de um único município, não são tributados pelo Estado, e sim pelo Município. Dessa forma, só pode ser colhida pelo ICMS a prestação de serviços de transporte que se desenvolva entre municípios ou entre Estados.

Nos termos do art. 146 da CF, cumpre à lei complementar estabelecer as normas gerais contemplando as peculiaridades dessa hipótese de incidência, para que o imposto possa ser instituído de maneira uniforme nas várias unidades da Federação, sobre essas modalidades de transporte.

Nesse sentido, o art. 12 da LC 87/96 estabelece que se considera ocorrido o fato gerador na prestação de serviços intermunicipal ou interestadual:

10. Segundo Hugo de Brito Machado: “evidentemente, a expressão “entrada mais recente da mercadoria” há de ser tomada em atenção aos casos nos quais em mais de uma data estejam registradas entradas de mercadoria da mesma espécie, ou em que a mercadoria que está sendo transferida tenha, ela mesma, ingressado no estabelecimento remetente em mais de uma data.” *Aspectos Fundamentais do ICMS, Dialética, São Paulo, pag.83.*

- a) no início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal de qualquer natureza.(V)
- b) no ato final do transporte iniciado no exterior.(VI)
- c) na utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente (XIII)

Já o art. 11 da LC 87/96 estabelece que se considera-se local da prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual:

- a) onde tenha tido início a prestação
- b) onde se encontre o transportador, quando em situação irregular pela falta de documentação fiscal ou quando acompanhada de documentação inidônea, nos termos da legislação tributária.
- c) o do estabelecimento destinatário do serviço, na hipótese de transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém-geral ou em depósito fechado, no Estado do transmitente; e na utilização por contribuinte de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a prestação subsequente.

Para esse aspecto material da hipótese de incidência, a base de cálculo é o preço dos serviços (art. 13, III).

A inclusão das despesas de frete na base de cálculo do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, de longa data – desde o tempo do ICM – tem sido considerada cabível apenas nas operações a título oneroso, na medida em que se configura um componente do custo, refletido no preço e, portanto, no valor da operação.

Sob essa ótica, segundo alguns, nas operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa situados em diferentes Estados da Federação, a base de cálculo, em se tratando de estabelecimento comercial, é aquela constante do art. 13, §4º, I da LC 87/96, não podendo ser debitado o valor do frete, pois o destinatário (estabele-

cimento do mesmo titular) não seria o “comprador” da mercadoria, e sim estabelecimento pertencente à mesma pessoa jurídica que o remetente.

A nota fiscal de transferência deveria, portanto, conter, tão somente, a indicação do valor do frete para controle interno do contribuinte, visando a sua cobrança na posterior operação de venda da mercadoria ao consumidor.

Nesse sentido, julgado do TIT de São Paulo:

FRETE – Indevida inclusão na base de cálculo do ICM para efeito de creditamento por estabelecimento filial paulista, nas transferências promovidas pela matriz situada em outra unidade da Federação. (Proc. DRT 1 5430/81 – Boletim TIT 196)

Também nesse sentido são as decisões do STF:

ICM Transferência de mercadorias para filial em outro Estado. Não deduzidas da base de cálculo, ao ser pago o imposto no Estado de origem, as despesas de frete e seguro, era ilegítimo o crédito fiscal correspondente, junto ao Estado de destino. Recurso Extraordinário 82937/CE Primeira Turma DJ 12/11/76.

ICM – Transferência de mercadorias para filial em outro Estado, no regime do art. 53 par. 2, II do Código Tributário Nacional, alterado pelo ato complementar n. 34/67. Não deduzidas da base de cálculo, as despesas de frete e seguro, era ilegítimo o crédito fiscal correspondente, junto ao Estado de destino. Recurso Extraordinário não conhecido” RE 78168/CE 2ª. Turma DJ 17/5/74.

Mais recentemente, o Tribunal de Justiça de São Paulo, no Processo n. 9133701-65.2004.8.26.0000 decidiu na mesma linha:

Trata-se de embargos à execução fiscal, referente ao suposto creditamento indevido de ICM referente à circulação de mercadoria – cimento – da matriz, situada no Estado de Minas Gerais, para

sua filial em São Paulo. Alega a apelada que houve creditamento a maior, vez que após consulta feita junto ao Chefe de Departamento da Diretoria da Receita Estadual de Minas Gerais, concluiu-se pela possibilidade de incluir na base de cálculo do ICM o valor do frete. Contudo, contrapondo tais argumentos, sustenta a Fazenda Paulista que o que de fato ocorreu não foi a inclusão do frete na base de cálculo do imposto, mas sim, o aumento do valor da mercadoria na praça mineira e o conseqüente recolhimento a menor ao Estado de São Paulo.

Em primeiro lugar, necessário destacar que estamos diante de exceção à regra geral. Isso porque, apenas do ICM (sic) somente incidir quando há transferência de titularidade, ou seja, quando a mercadoria passa de um titular para outro, neste caso – circulação de mercadorias entre estabelecimentos pertencentes a uma mesma empresa – apesar da inexistência de titularidade, há a incidência tributária.

...

O segundo aspecto que deve ser analisado refere-se à possibilidade de inclusão do frete na base de cálculo do ICM,

Apesar da consulta feita pela contribuinte ao Chefe do Departamento de Legislação da Diretoria da Receita Federal de Minas Gerais, duas considerações devem ser feitas. A primeira é que nenhuma consulta foi feita a um órgão da Receita Estadual Paulista, onde sabidamente recolher-se-ia o ICM,

E a segunda, é que combinando o artigo 2º, inciso III, do Decreto-lei no. 406/68, e 27 do RICM, conclui-se que, nas operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, a base de cálculo do ICM é a média ponderada dos preços de cada tipo de cimento e embalagem, praticados no segundo mês superior à remessa.

Dessa forma, por não se tratar de operação a título oneroso, não há que se falar na inclusão do frete na base de cálculo do imposto em questão.

Logo, se houve ou não a cobrança de frete, de qualquer maneira, sua inclusão na base de cálculo do ICM seria indevida, de vez que não haveria recebimento ou débito pelo remetente, que era também o receptor das mercadorias.

Ainda que tenha ocorrido um recolhimento a maior no Estado de Minas Gerais, o recolhimento feito a São Paulo foi menor do que o devido, estando a razão com a Fazenda do Estado de São Paulo.

Como se pode constatar, todos esses julgados apreciam questões ligadas ao ICM, e não ao ICMS, onde a situação jurídica apresenta-se inteiramente diferente, pois, **sob esse imposto, a prestação de serviços de transporte interestadual também caracteriza fato gerador.**

Sob a égide do ICMS, o Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial 740.900 da Relatoria da Ministra Eliana Calmon, a questão mereceu tratamento distinto dos precedentes do tempo do ICM. Veja-se:

...

5. Hipótese que não se confunde com a outra relação tributária mencionada no especial e que decorre da prestação de serviço de transporte interestadual de mercadorias, que, por força do art. 155, II da CF/88 e do art. 2º, II da LC 87/96, constitui fato gerador do ICMS. Trata-se do serviço prestado por empresa transportadora à concessionária pelo transporte de veículos desde a montadora até sua sede ou filial. Tal relação tributária se dá entre o fisco e a transportadora, contribuinte direto do imposto (muito embora o ônus seja transferido para o tomador do serviço, no caso a concessionária) e é autônoma em relação à operação de comercialização dos mesmos veículos, praticada entre a montadora e a concessionária e, posteriormente, entre esta e o consumidor final.

6. Legalidade da inclusão do valor do frete pago pela concessionária na base de cálculo do ICMS incidente sobre a venda do veículo (art. 8º da LC 87/96)

7. Recurso especial parcialmente conhecido e, no mérito, improvido.

Esse julgado concluiu pela inclusão do valor do frete na base de cálculo do ICMS **nos casos de substituição tributária**, nos termos do Convênio 132/92 Cláusula Terceira §3º.

Veja-se o trecho:

Pois bem, a recorrente é concessionária de veículos e sustenta ser ela quem suporta o ônus do frete do veículo a montadora até sua sede, fazendo-o mediante terceirização do serviço através de empresa transportadora, a qual já paga o ICMS sobre o serviço de transporte destacado na nota fiscal do CTRC (Conhecimento de Transporte), e cujo valor lhe é repassado no custo do serviço. Desta forma, afirma que não é mais devida qualquer parcela a título de ICMS sobre o frete, ora em razão do art. 13, § 1º, II, “b” da LC 87/96, ora do art. 128 do CTN.

Equivoca-se, não obstante.

Como já salientado, há duas hipóteses de incidência de ICMS distintas no ciclo de circulação de mercadoria no qual está envolvida a recorrente: uma em decorrência do serviço de transporte interestadual e, outra, em razão da circulação propriamente dita da mercadoria, decorrente da sua comercialização em regime de substituição tributária para frente. Ambas são devidas, mas por causa de fatos geradores diversos. Na primeira, a recorrente figura como contribuinte indireto do tributo, sendo contribuinte direto a empresa transportadora, e na segunda, é, ao mesmo tempo, substituído tributário e contribuinte direto, sendo contribuinte indireto o consumidor final. Em outras palavras, o frete é, ao mesmo tempo fato gerador do ICMS do serviço de transporte interestadual e componente da base de cálculo do ICMS incidente nas operações subseqüentes da substituição tributária na relação comercial entre o fabricante, o revendedor e o consumidor final.

Veja-se que na segunda hipótese de incidência, a sistemática de cálculo do ICMS para as operações subseqüentes prevê não apenas a inclusão da estimativa dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes (no caso, pela concessionária ao consumidor final), mas também a contabilização do próprio tributo sobre a operação realizada pelo substituto tributário (item “a” do inciso II do art. 8º - Cálculo “por dentro”), e a margem de lucro agregada.

Ainda que na relação comercial entabulada entre o substituto tributário (o fabricante) e o substituído (o revendedor) tenham as partes acordado que o frete fique a cargo do segundo, será devida a inclusão do seu valor na base de cálculo do ICMS incidente sobre a

mercadoria relativamente às operações subseqüentes, e antecipadas para recolhimento pelo substituto tributário no momento da saída do veículo da fábrica, porque assim previu expressamente o art. 8º da LC 87/96.

Nessa hipótese, pode surgir, inclusive, eventual conflito federativo entre os entes tributantes (Estados Federados) a respeito do recolhimento da parcela faltante. Como não foi incluído na base de cálculo pelo fabricante no montante de ICMS recolhido ao Estado onde sediado, a quem caberia o recolhimento: ao Estado onde situada a concessionária ou naquele outro onde realizada a primeira operação pelo substituto tributário?

Entretanto, a solução é dada pelo Convênio ICMS 132/92, em sua Cláusula Terceira, § 3º, havendo previsão expressa de que o imposto deverá ser complementado pelo destinatário, no caso o revendedor. Veja-se o teor da norma:

“Cláusula terceira: A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária será:

I – em relação aos veículos saídos, real ou simbolicamente, das montadoras ou de suas concessionárias com destino a outra unidade da Federação, o valor correspondente ao preço de venda a consumidor constante de tabela estabelecida por órgão competente (ou sugerido ao público) ou, na falta desta, a tabela sugerida pelo fabricante, acrescido do valor do frete, do IPI e dos acessórios a que se refere o § 2º da cláusula primeira.

II – em relação às demais situações, o preço máximo ou único de venda utilizado pelo contribuinte substituído, fixado pela autoridade competente, ou, na falta desse preço, o valor da operação praticado pelo substituto, incluídos os valores correspondentes a frete, carroto, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ao varejista, acrescido do valor resultante da aplicação do percentual de 30% (trinta por cento) de margem de lucro.

(..)

§ 3º - Na impossibilidade de inclusão do valor do frete na composição da base de cálculo, o recolhimento do imposto correspondente será efetuado pelo estabelecimento destinatário.”

Assim, conclui-se que o valor do frete sempre deverá ser incluído na base de cálculo do ICMS na substituição tributária em tela, sendo desinfluyente se o transporte é realizado pela própria montadora ou por empresa terceirizada, contratada pelo revendedor.

Na situação descrita na consulta, em que a responsabilidade do recolhimento do imposto também é transferida para o estabelecimento remetente, o mesmo raciocínio é de ser aplicado, embora por outros fundamentos.

Não se pode cogitar de a transferência entre estabelecimentos do mesmo contribuinte situados em Estados diferentes se revele uma operação despida de onerosidade, se existe a ocorrência de um segundo fato gerador (prestação de serviço de transporte interestadual) cuja responsabilidade pelo recolhimento do ICMS é transferida ao estabelecimento remetente.

É que, da mesma forma que na situação descrita no julgado supratranscrito, dá-se a ocorrência de **dois fatos geradores autônomos, que devem ser refletidos na nota fiscal que acompanhou a mercadoria e que geraram créditos e débitos em cada um dos estabelecimentos envolvidos.**

O primeiro deles é a saída representada pela transferência interestadual de mercadorias do estabelecimento capixaba para o estabelecimento baiano. Nesse caso, o estabelecimento remetente é o contribuinte direto e a base de cálculo do imposto incidente é regida pela norma do art. 13, § 1º, II, “b”, da LC 87/96 – que inclui o frete relativamente à entrada mais recente.

O segundo, é a prestação de serviços de transporte interestadual, pela transportadora ao estabelecimento remetente. Nesse caso, contribuinte direto é a transportadora, mas a lei transfere a responsabilidade pelo pagamento do tributo ao estabelecimento remetente, consoante o disposto no Convênio 25/90, cuja cláusula 2ª dispõe que:

Cláusula segunda Na prestação de serviço de transporte de carga por transportador autônomo ou por empresa transportadora de outra unidade da Federação não inscrita no cadastro de contribuintes do Estado de início da prestação, a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido poderá ser atribuída:

I - ao alienante ou remetente da mercadoria, exceto se micro empreendedor individual ou produtor rural.

§ 1º Nas hipóteses desta Cláusula, o transportador autônomo e a empresa transportadora de outra unidade da Federação não inscrita no cadastro de contribuintes do Estado do início da prestação ficam dispensados da emissão de conhecimento de transporte, desde que na emissão da Nota Fiscal que acobertar o transporte da mercadoria sejam indicados, além dos requisitos exigidos, os seguintes dados relativos à prestação do serviço:

1. o preço;
2. a base de cálculo do imposto;
3. a alíquota aplicável;
4. o valor do imposto;
5. identificação do responsável pelo pagamento do imposto.

Se, a teor do Convênio 25/90, **a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido é atribuída ao remetente da mercadoria**, este efetuará o recolhimento do imposto, **no início da prestação do serviço**, a teor do art. 12, V da LC 87/96, gerando débito em favor do estado do Espírito Santo. Em seguida, creditar-se-á do respectivo valor - já que a saída interestadual entre estabelecimentos do mesmo contribuinte **é tributada**. E, como a transportadora não pode emitir o conhecimento de transporte por não ter sede no Espírito Santo, o estabelecimento remetente emitirá a nota fiscal, em substituição àquele documento, com os requisitos do Convênio 25/90. Essa nota fiscal acompanhará o transporte da mercadoria até o destino final, com aproveitamento do crédito no estabelecimento de destino, por força do princípio da não-cumulatividade,

segundo o qual todo o imposto incidente sobre o ciclo circulatório deve ser transferido para o consumidor final.

Aliás, o mesmo ocorreria se o imposto incidente sobre o transporte interestadual tivesse sido recolhido pela própria transportadora e suportado pelo estabelecimento remetente, como tomador do serviço.¹¹

É importante destacar que a LC 87/96 em seu art. 11, §3º, II consagra a **autonomia de cada estabelecimento do contribuinte**, inclusive para efeito dos lançamentos de créditos e débitos do imposto, consoante art. 25 do mesmo diploma, com a redação que lhe deu a LC102/00:

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 tem-

11. *Em substituição ao procedimento previsto na Clausula 2ª, a cláusula terceira do mencionado Convênio prevê o pagamento do imposto devido sobre o serviço de transporte através de documento de arrecadação emitido pelo próprio transportador no estado do início da prestação do serviço de transporte, antes do início da prestação de serviços, conforme cláusula 3ª, do Convênio: **Cláusula terceira** Excetuadas as hipóteses previstas nas Cláusulas anteriores, na prestação de serviço de transporte por transportador autônomo ou empresa transportadora de outra unidade da Federação não inscrita no cadastro de contribuintes do Estado de início da prestação, o pagamento do imposto será efetuado pelo contribuinte antes do início da prestação de serviço.*

§ 1º O documento de arrecadação acompanhará o transporte, podendo ser dispensada a emissão de conhecimento de transporte.

§ 2º O documento de arrecadação deverá conter, além dos requisitos exigidos, as seguintes informações, ainda que no verso:

1. o nome da empresa transportadora contratante do serviço, se for o caso;
2. a placa do veículo e a unidade da Federação, no caso de transporte rodoviário, ou outro elemento identificativo, nos demais casos;
3. o preço do serviço, a base de cálculo do imposto e a alíquota aplicável;
4. o número, série e subsérie do documento fiscal que acobertar a operação, ou identificação do bem, quando for o caso;
5. o local de início e final da prestação do serviço, nos casos em que não seja exigido o documento fiscal.

porário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte:

I - ...

II - é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular;

Art. 24. A legislação tributária estadual disporá sobre o período de apuração do imposto. As obrigações consideram-se vencidas na data em que termina o período de apuração e são liquidadas por compensação ou mediante pagamento em dinheiro como disposto neste artigo:

I - as obrigações consideram-se liquidadas por compensação até o montante dos créditos escriturados no mesmo período mais o saldo credor de período ou períodos anteriores, se for o caso;

II - se o montante dos débitos do período superar o dos créditos, a diferença será liquidada dentro do prazo fixado pelo Estado;

III - se o montante dos créditos superar os dos débitos, a diferença será transportada para o período seguinte.

Art. 25. **Para efeito de aplicação do disposto no art. 24, os débitos e créditos devem ser apurados em cada estabelecimento, compensando-se os saldos credores e devedores entre os estabelecimentos do mesmo sujeito passivo localizados no Estado. (...).**
(grifamos)

É mediante essa sistemática de débitos e créditos que se realiza o princípio da não-cumulatividade.

No entanto, entendeu a fiscalização autuante que a base de cálculo do ICMS nas transferências realizadas entre o CD do Espírito Santo e o CD de Minas Gerais, teria que levar em conta exclusivamente o valor da última entrada no estabelecimento remetente (art. 13, §4º, I da LC 87/96).

Note-se que a Administração reconhece a dualidade de fatos geradores, bem como que a Consulente adotou corretamente a base de cálculo prevista no art. 13, §4º, I da LC 87/96, como se vê do Acórdão da 3ª JFJ no, 0049-03/12, no seguinte trecho do voto do relator:

...conforme atesta o recorrente, o valor unitário e a base de cálculo da mercadoria, objeto da transferência, foram devidamente apurados nos termos da lei, sendo o cerne da questão saber se o contribuinte poderia ou não, para efeito de destaque do ICMS, acrescentar à base de cálculo da mercadoria o valor do frete sobre o serviço de transporte das operações de transferências.

Realmente, concordo com o apelante de que se trata de operações de natureza jurídica diversas (sic) entre si, pois uma incidência do imposto se reporta à operação de transferência de mercadoria, com base de cálculo prevista e regulada no citado dispositivo legal, enquanto a outra se refere à prestação de serviço de transporte.

Apesar disso, conclui, contraditoriamente com as premissas adotadas:

Contudo, apesar da natureza jurídica distintas (sic), o fato é que, efetivamente, a base de cálculo do ICMS no documento fiscal foi inflada do valor da operação das mercadorias e do valor da prestação de serviço de transporte, cujo ICMS foi destacado a mais do que o legalmente previsto para a operação, não cabendo a arguição da nulidade do recorrente, por se tratar de uma questão de mérito, na qual devem ser analisadas as repercussões desses fatos geradores.

A obscuridade desse trecho é explicitada logo abaixo, identificando-se a razão do improvimento do recurso da Consulente:

Vislumbro que tanto para a cláusula CIF (Cost Insurance Freight), quanto para a FOB (Free on Board) o destinatário final, dentro de uma operações mercantil normal, salvo as exceções, se credita do ICMS incidente sobre o frete, em respeito ao princípio da não cumulatividade do imposto.

No primeiro caso, cláusula CIF, o fato das (sic) despesas de frete e seguro já constarem do preço e, conseqüentemente, da base de cálculo do ICMS, o adquirente irá se apropriar do crédito fiscal do ICMS sobre o frete, sendo que quando existe duplicidade do débito do ICMS sobre o frete, através do documento fiscal da operação e

da prestação do serviço de transporte, o remetente, contratante do serviço também se credita do ICMS sobre o frete, de forma a anular a duplicidade do débito.

Já na segunda hipótese, o destinatário, tomador do serviço, terá o documento fiscal da prestação do serviço emitido em seu nome, constituindo o direito ao respectivo crédito fiscal.

Conforme previsto no parágrafo único do artigo 645 do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto no, 6.284/97, então vigente, entende-se por preço FOB aquele em que as despesas de frete e seguro corram por conta do destinatário da mercadoria, ou que sejam pagas antecipadamente pelo remetente e incluídas em destaque, no documento fiscal, integrando o valor da operação, para fins de reembolso, pelo destinatário ao remetente, do valor correspondente. Já o parágrafo único do artigo 646 do RICMS/BA, entende por preço CIF aquele em que sejam incluídas no preço da mercadoria as despesas de frete e seguro.

Por sua vez, o art. 94, I, "b" do citado RICMS, previa que, tratando-se de operação tributada, sendo o transporte efetuado por transportador autônomo, nas operações efetuadas a preço FOB (art. 645) poderão ser utilizadas pelo destinatário, como crédito fiscal, tanto o valor do imposto relativo à operação, como o relativo à prestação. Já o artigo 95, I, "b" do RICMS/BA, determinava para a mesma hipótese de operação tributada e transporte efetuado por autônomo, sob cláusula CIF (art. 646), a utilização do crédito fiscal para o estabelecimento remetente, a ser escriturado no Regime de Apuração do ICMS como "Outros Créditos", fazendo-se referência, no campo "Observações" à nota fiscal que o originou. Neste caso, por se tratar de cláusula CIF, na qual, conforme já dito, as despesas de frete e seguro já estão inclusas no preço da mercadoria, e o fato de o remetente ser responsável, também, pela retenção e recolhimento do ICMS sobre o frete, cujo ônus do transporte foi do remetente (CIF), cabe o crédito do ICMS sobre o frete, de forma a anular a duplicidade do débito sobre a prestação de serviço arcado pelo remetente das mercadorias. Contudo, como também já frisado, o destinatário ao se creditar do ICMS destacado no documento fiscal da operação

mercantil, na qual está incluso no preço de venda o valor do frete, também estará se creditando do ICMS sobre o frete.

Feito (sic) essas considerações, no caso concreto, verifica-se que, em suas diversas notas fiscais, às fls. (...) dos autos, inerentes às operações de transferência do estabelecimento situado no Estado do Espírito Santo para o estabelecimento autuado, localizado no estado da Bahia, o próprio contribuinte informou no campo dos dados relativos ao “TRANSPORTADOR”, o código “1”, inerente ao FRETE P/ POR CONTA DO EMITENTE”, o que caracteriza cláusula CIF, inserindo o valor do frete à base de cálculo das mercadorias transferidas, cuja apuração decorreu do valor da entrada mais recente, conforme preceitua o art. 13, §4º, I da LC 87/96, consoante foi comprovado pelos autuantes.(...)

Entretanto, me alinho ao entendimento dos autuantes, à fl.3 do PAF, de que juridicamente falando, as cláusulas CIF ou FOB são inaplicáveis às transferências, pois inexistem as figuras do “vendedor” e do “comprador”, tratando-se da mesma pessoa jurídica que arca com as despesas do frete. Encontrando-se este VALOR nenhuma parcela deve ser adicionada ao mesmo para fins de formação da BASE DE CÁLCULO nas operações de transferência interestadual. Apenas deve ser feita a incorporação do ICMS ao VALOR DA ENTRADA MAIS RECENTE, aplicando-se a respectiva alíquota interestadual (pois o ICMS integra sua própria base de cálculo)”, sob pena de distorcer o previsto na Lei Complementar.

Logo, em que pese tratar-se de operações com natureza jurídica diversas (sic) entre si, por ser a prestação de serviço de transporte um fato secundário vinculado à operação interestadual de transferência de mercadorias, esta sim fato principal da existência da anterior, e sendo a base de cálculo do ICMS restrita á entrada mais recente, para efeito de utilização do crédito fiscal a ser apropriado pelo adquirente, por determinação da norma complementar, não deverá o ICMS sobre o frete ser incluído à base de cálculo e nem sequer creditado, sob pena de contrariar a previsão legal. (...)

A decisão apresenta-se em dissintonia sintonia com os fatos, com a lei complementar e com a legislação ordinária.

Em primeiro lugar, porque, embora, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, haja apenas uma pessoa jurídica, como visto acima, a LC 87/96, em seu art. 11, §3º, II consagra a autonomia de cada estabelecimento, inclusive para efeito dos lançamentos de créditos e débitos do imposto, consoante art. 25 do mesmo diploma.

Se esse conceito de autonomia dos estabelecimentos é relevante para fins de fiscalização e administração do tributo, ele assume particular grande relevância nas transferências interestaduais entre os estabelecimentos do contribuinte situados em diferentes unidades da federação, não só para promover a observância do princípio da não cumulatividade, mas também para assegurar a cada um dos Estados partícipes dessas operações a parte que lhe cabe na arrecadação do tributo até o consumo.

Bem por isso embora, como ressaltado na parte inicial deste parecer, à falta de dois sujeitos protagonizando a transferência jurídica de titularidade da mercadoria, sequer se pudesse cogitar da ocorrência de fato gerador do ICMS, nas transferências entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, se esses estabelecimentos estão situados em diferentes unidades da federação, a incidência se configura, a fim de que cada sujeito ativo receba a parcela do tributo correspondente à etapa circulatória ocorrida em seu território.

Interessante notar que a administração pública - sempre pronta a defender a autonomia dos estabelecimentos do contribuinte, para efeito de considerar ocorrido o fato gerador até mesmo nas transferências internas entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo contribuinte - venha agora a desconsiderar essa autonomia, relativamente à responsabilidade sobre o frete, como fez a autoridade julgadora, ao sustentar a impossibilidade da utilização das cláusulas CIF e FOB entre estabelecimentos do mesmo contribuinte situados em diferentes estados da federação e as suas conseqüências jurídicas.

Na verdade, essas siglas CIF e FOB – que fazem parte dos termos internacionais de comércio (INCOTERMS), criados pela Câmara de Comércio Internacional - apenas representam uma forma simplificada de explicitar qual das partes de uma operação é responsável pelo pagamento do frete.

Embora as transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa não se possa falar propriamente de “partes” da operação, na situação da consulta, tendo em conta a autonomia dos estabelecimentos situados no Espírito Santo e na Bahia, resta nítido que **a responsabilidade coube ao estabelecimento remetente**, devendo o imposto incidente ser creditado e transferido ao estabelecimento de destino, para integrar o preço final da mercadoria, no instante da saída para consumo.

Em segundo lugar, em nenhum texto da legislação do ICMS se classifica a operação de transferência interestadual de mercadorias como “principal” e a prestação de serviços de transporte como “acessória”, de forma a autorizar o aproveitamento do crédito na primeira, negando-o na segunda, como pretendeu a autoridade julgadora.

A incidência do imposto respeita a **verdade material**. Se foram praticadas duas operações previstas na lei como fatos geradores do imposto, **ambas devem ser retratadas na documentação fiscal e refletidas na sistemática incumulativa**.

Em terceiro lugar, é certo que a LC87/96, estabeleceu, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, bases de cálculo específicas, conforme previsto nos incisos do §4º, aplicando-se, no caso da consulta, o inciso I “valor da última entrada” da mercadoria no estabelecimento remetente - o que, a teor do que reconhece a autoridade administrativa, foi observado pela Consulente.

No entanto, a norma legal há de ser interpretada com razoabilidade, valendo relembrar a advertência de Carlos Maximiliano¹² de que:

Deve o direito ser interpretado inteligentemente: não de modo que a ordem legal envolva um absurdo, prescreva inconveniências, vá ter a conclusões inconsistentes ao impossíveis.

O fato de a norma legal indicar como base de cálculo para esse tipo de operações o valor da última estrada da mercadoria no estabelecimento remetente, **não significa que se deva deixar de levar em conta tanto as peculiaridades da operação de transferência interestadual, como outras circunstâncias, que venham a ocorrer concomitantemente.**

Aliás, a própria autoridade julgadora reconhece isso, ao admitir que:

...deve ser feita a incorporação do ICMS ao VALOR DA ENTRADA MAIS RECENTE, aplicando-se a respectiva alíquota interestadual (pois o ICMS integra sua própria base de cálculo)”, sob pena de distorcer o previsto na Lei Complementar...

Ora, se é assim, ou seja, se, ao valor da entrada mais recente, deve ser incorporado o valor do ICMS à alíquota interestadual, (peculiaridade da operação interestadual), porque o ICMS integra sua própria base de cálculo, também deve ser incorporado o imposto incidente sobre a prestação de serviços de transporte, suportado pelo remetente, para seu aproveitamento no estabelecimento de destino, refletindo-se no preço final.¹³

12. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 10ª edição, Rio de Janeiro, Forense, p.166.

13. *Adverte Sacha Calmon Navarro Coelho que: “É importante notar que tanto o ICMS quanto o IPI não são impostos que devam ser suportados, economicamente, pelo contribuinte de direito (o comerciante ou industrial). São, a rigor, impostos sobre o consumo, não devendo onerar a produção ou o comércio, como alerta Klaus Tipke. Disso resulta que, numa operação entre empresas, cada uma delas pode se livrar, basicamente, através da dedução do imposto anterior, do imposto dela cobrado pela outra e transferir, na etapa de circulação, o ônus do imposto devido ao adquirente, e assim sucessivamente, até o consumidor final. Será justo, se um empresário não conseguir a transferência, por motivo de equidade,*

De outra forma, restará distorcido o previsto na Lei Complementar e na própria Constituição, no que toca ao princípio da não-cumulatividade, descrito no art. 155, II, §2º, I, nos seguintes termos:

§2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I – será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços **com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;** (grifamos)

Com efeito, a prevalecer o entendimento fiscal, o imposto incidente sobre a prestação de serviço de transporte, pago pelo estabelecimento capixaba da Consulente, jamais será compensado, tornando-se o imposto cumulativo, ao arpejo da prescrição constitucional, em face da qual não prevalecem disposições em contrário decorrentes da lei ou de atos administrativos.

AIRES FERNANDINO BARRETO¹⁴, fazendo remissão ao pensamento de **MISABEL DERZI**, no que toca ao princípio da não-cumulatividade, observa:

que ele seja beneficiado pela isenção do imposto. É a Billigkeitserlass, como reiteradamente menciona Tipke (cf.op.cit., p.410). Aliás um dos fundamentos mais importantes para a adoção do princípio da não-cumulatividade repousa na neutralidade da concorrência, argumento que sensibiliza a Corte Constitucional alemã (BVerfG). Pela mesma razão, acrescida da necessidade de uma exata compensação de fronteira entre países membros diferentes, a Comunidade Européia adotou o princípio da não-cumulatividade como passo essencial à harmonização do imposto.

Tais tributos não oneram a força econômica do empresário que compra e vende ou industrializa, porém a força econômica do consumidor, segundo ensina Herting. Com base nisso, de forma quase universal, como vimos, consagra-se o princípio da não-cumulatividade, inclusive na Constituição brasileira, onde se permite compensar, com o imposto devido, o imposto cobrado nas operações anteriores.” O Princípio Da Não Cumulatividade “O ICMS e o IPI são impostos que somente devem onerar o consumo”, Nova Série-10, co-edição Centro de Extensão Universitária e Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 2004, pg.109.

14. *Pesquisas Tributárias, Nova Série – 10; O Princípio da Não-Cumulatividade, co-edição Centro de Extensão Universitária e Revista dos Tribunais, p.187.*

Como agudamente preleciona a Professora Misabel Derzi, o princípio da não-cumulatividade “não é clausula vaga e imprecisa, pois a Constituição fez opções deliberadas e claras, determinando, de forma ampla, a compensação do tributo devido com o montante cobrado nas operações anteriores – portanto, concedendo créditos financeiros amplos e irrestritos”.

O princípio é claro: toda vez que houver operação tributável incidirá o tributo, produzindo dois efeitos: (i) fazer nascer para o Estado o direito de haver o ICMS, e (ii) fazer nascer para o contribuinte que receber a mercadoria – em cujo preço embute-se o tributo – o respectivo crédito de ICMS.

Este (crédito de ICMS) é um montante que será oferecido para compensação com futuros débitos de ICMS do contribuinte adquirente da mercadoria. Com isso realiza-se a não-cumulatividade que – por determinação constitucional – caracteriza o mecanismo normativo de imposição desse tributo e, por isso mesmo, é determinante na sua interpretação, inclusive pelo legislador ordinário.

Note-se que o direito à compensação está presente, independente da origem dos créditos de ICMS. Em outras palavras: o princípio da não-cumulatividade, verdadeiramente, **não vincula os créditos relativos às etapas anteriores, aos débitos gerados por operações ou prestação de serviços da mesma natureza**, sendo possível utilizar créditos provenientes do imposto pago pela prestação de serviço de transporte interestadual, para pagar parte do imposto incidente sobre a operação relativa à circulação de mercadorias.

Trata-se, portanto de direito incondicional, como sublinha **MISABEL DERZI**:

(...) é incondicional o direito de abatimento do crédito. A Constituição Federal não admite restrições na matéria, que amesquinhem o princípio da não cumulatividade, como, por exemplo, a “idoneidade” da documentação emitida pelo promotor da operação na etapa anterior ou escrituração feita sob certa condição ou prazo (...) É que o imposto que deve incidir na etapa anterior, ensejando o direito

à compensação, não decorre do cumprimento de formalidade, do acerto na emissão de documentos ou do erro da escrituração. O direito à compensação é mandamento constitucional que nasce com a ocorrência dos pressupostos legais do tributo, exigível na operação anterior.¹⁵

Bem por isso, **ROQUE CARRAZZA** ressalta o limitado âmbito da lei complementar, nesse aspecto, em face de o regime desse imposto estar tão detalhado no texto supremo, sendo em concluir que **nem a lei – ordinária ou complementar –, nem os atos da Administração podem cercear esse direito, que só encontra limites no regime do imposto esculpido no texto constitucional:**

... nem mesmo a lei complementar pode criar obstáculos ou, de alguma maneira, inovar na regulação deste direito, que foi exaustivamente disciplinado pelo próprio Texto Magno.

Noutros termos, a lei complementar, ao “disciplinar o regime de compensação do imposto”, não pode interferir no conteúdo e no alcance do princípio da não-cumulatividade do ICMS. Deve, apenas operacionalizar um sistema de escrituração e que, considerado certo lapso de tempo, é registrado, de um lado, o imposto devido e, de outro, a expressão financeira do abatimento correspondente.

No mesmo sentido o magistério de Heron Arzua: “Ora, o conteúdo do princípio da não-cumulatividade está posto, rigidamente, na Constituição. A mesma Lei Maior, entretentes, incumbiu à lei complementar tão-só a fixação do mecanismo, do método, da forma pela qual se implementa o regime da compensação (período considerado, soma algébrica de fatos geradores ocorrido em um período, v.g.)”

É útil repisarmos que a eficácia do sistema de compensação de que aqui se cogita independe da edição de lei complementar, cujo alcance (evidentemente adjetivo) não pode interferir nos aspectos substanciais do “direito de abater”. A única condição para que o princípio da

15. *ICMS Misabel Derzi, pag.416, 2009.*

não-cumulatividade irradie efeitos é a ocorrência dos pressupostos constitucionais pertinentes.

Portanto, a lei complementar, na melhor das hipóteses, disciplinará o procedimento de constituição, registro e utilização do crédito do ICMS,

Aprofundando o raciocínio, ela só pode cuidar da forma de execução do regime de compensação. A Constituição não lhe atribuiu a possibilidade de vedar a apropriação de créditos. Voltamos a insistir que as vedações são apenas as referidas no art. 155, § 2º, ii, “a” e “b”, da CF, que a legislação poderá atenuar ou, mesmo, ilidir, nunca ampliar.¹⁶

Assim, ocorrido o fato gerador, o contribuinte faz jus ao direito de compensar, como insiste **ROQUE CARRAZZA**:

... o direito de compensação (em favor do contribuinte) só depende, para nascer, da ocorrência, no mundo fenomênico, de um dos fatos impositivos do ICMS. Aceitar que a lei ou o Fisco é que vão disciplinar o gozo desse direito implica reconhecer, equivocadamente, que o Legislativo ou a Administração Pública podem, a seu critério, estreitar ou, mesmo, esvaziar o princípio da não-cumulatividade do ICMS, que os Estados e o Distrito Federal são obrigados, pela Constituição, a obedecer. Ora, parece-nos evidente que um direito concedido de maneira tão irrestrita pela Carta Constitucional não pode navegar ao agrado da vontade do Legislador ou do Fisco.

Em resumo, o princípio da não-cumulatividade exige venha deduzido, do montante a pagar, todo o ICMS recolhido nas aquisições - inclusive de insumos, produtos intermediários e bens do ativo fixo - efetuados pelo contribuinte. A carga econômica do imposto, longe de onerar o sujeito passivo, deve obrigatoriamente repercutir no pa-

16. *O Princípio da Não Cumulatividade*, Roque Antonio Carrazza, 2009, 14ª ed., pg. 409.

trimônio do consumidor final – e isto sem necessidade da intervenção da Fazenda Pública, ou, mesmo, do Poder Judiciário.¹⁷

É ainda esse autor quem ressalta que o consumidor final tem **direito constitucional subjetivo de ver embutido no preço da mercadoria ou do serviço que adquire, o mesmo montante de ICMS que seria devido, caso tivesse ocorrido uma única operação ou prestação**,¹⁸ o que é assegurado pelo princípio não-cumulativo, que também se presta a prover a partilha da arrecadação entre os Estados que participam do ciclo circulatório:

A “não-cumulatividade” do ICMS, é, como vimos, inalterável seja pelo Legislativo, que não pode afrontar a Constituição, seja pelo Executivo, que deve limitar-se a cumprir as leis (constitucionais). Nem mesmo a lei complementar prevista no art. 155, § 2º, XII, “c, da CF é competente para alterar o alcance da não-cumulatividade. Reafirmamos que, se a lei integrativa reproduz as normas contidas no art. 155, § 2º, I e II, da CF, é inócua; se as amplia ou restringe, inconstitucional. Por esse motivo, é de capital importância extrair destes dispositivos constitucionais todas as conseqüências, mesmo quando elas não transpareçam ao primeiro súbito de vista. Graças ao princípio da não-cumulatividade, a carga econômica do ICMS deve ser repartida entre todos quantos (produtores, industriais, comerciantes, prestadores de serviços etc.) levem, com suas

17. *Ob cit* pg.414.

18. Para Ricardo Lobo Torres “O princípio constitucional da repercussão obrigatória, do qual a não-cumulatividade é um subprincípio, sinaliza no sentido de que a carga econômica do ICMS deve repercutir sobre o contribuinte de fato. Essa translação obrigatória, na observação de Tipke, é que transforma o imposto sobre o valor acrescido em um tributo sobre o consumo, intimamente vinculado às idéias de justiça fiscal e capacidade contributiva; os adeptos da classificação do IVA como imposto sobre o tráfico vão chegar à conclusão de que tem função meramente arrecadatória, afastada das preocupações com a justiça”. (Ricardo Lobo Torres, *O Princípio Da Não-Cumulatividade*, Pesquisas Tributárias, “O princípio da repercussão legal obrigatória”, Nova Série-10, co-edição Centro de Extensão Universitária e Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 2004, pg. 163)

atividades típicas, o bem ou o serviço ao consumidor final. Este tem o direito constitucional subjetivo de ver embutido no preço da mercadoria ou do serviço que adquire o mesmo montante de ICMS que seria devido caso tivesse ocorrido uma única operação ou prestação (e.g. 18% o valor da operação mercantil realizada).¹⁹

No caso presente, a não cumulatividade assegura, portanto, à Consulente, o direito de recuperar, no seu estabelecimento baiano, mediante o aproveitamento do crédito, o imposto que foi suportado por seu estabelecimento capixaba, remetente da mercadoria, relativamente ao imposto incidente sobre a prestação de serviço de transporte, com o que esse custo poderá ser transferido para o preço final da mercadoria.

Nesse sentido, afirma **JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO**:

(...) mediante a aquisição de um bem industrial, comercial ou determinado tipo de serviço, em regra nasce para o empresário o direito à não-cumulatividade tributária, operacionalizada por um crédito fiscal.

Concretizando tal negócio jurídico, corporificado em nota fiscal, o adquirente pode escriturar os respectivos créditos de IPI e ICMS, independente da situação empresarial em que se encontra o fornecedor de bens e serviços.

O que importa considerar é se a transação foi realizada com pessoa inscrita na repartição fiscal (justificada pela exibição da respectiva ficha cadastral) e se existe amparo documental, de conformidade com os princípios norteadores da teoria da aparência.²⁰

Por tudo se verifica que a Consulente não violou o disposto no art. 13, §4º, I da LC 87, segundo o qual, nas transferências interestaduais en-

19. *Ob. cit.*, pg. 418.

20. "A vedação de créditos de ICMS e IPI face à declaração de inidoneidade de outra empresa, *separata da RDT Tributário*, setembro/1992, p.63.

tre estabelecimentos do mesmo contribuinte, a base de cálculo é o valor da entrada mais recente da mercadoria.

A Consulente provou cabalmente que essa norma foi rigorosamente respeitada, ao apresentar todos os documentos comprovadores de que o valor da entrada mais recente da mercadoria no estabelecimento remetente (Espírito Santo) corresponde perfeitamente àquele praticado quando a mercadoria foi remetida ao estabelecimento baiano, apenas fazendo refletir as peculiaridades da operação interestadual, tais como: a alíquota pertinente a essa modalidade de transferência e o imposto incidente sobre outra operação - a prestação de serviço de transporte da mercadoria entre o Espírito Santo e a Bahia – tendo em vista a ocorrência concomitante de dois fatos geradores.

Como reconhece a própria autoridade administrativa julgadora, a essa base de cálculo estabelecida na lei complementar, hão de ser agregadas as peculiaridades da operação, para que a lei seja devidamente cumprida.

Baseados nessas razões, passamos a responder objetivamente as questões formuladas.

1) Há vícios ou ilegalidades no auto de infração lavrado e nas decisões administrativas subseqüentes?

Sim, uma vez que desconsideraram a verdade material – existência de dois fatos geradores; o princípio da autonomia dos estabelecimentos, cuja observância é imprescindível na transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica; e o princípio da não-cumulatividade, que assegura à Consulente o direito de creditar-se, no estabelecimento capixaba, do imposto que suportou, incidente sobre a prestação de serviço de transporte interestadual, e transferir o ônus para o estabelecimento baiano, para sua integração ao preço final da mercadoria.

2) Poderia o estabelecimento baiano aproveitar o crédito do ICMS sobre o serviço de transporte mencionado no mesmo documento fiscal pelo qual se deu a transferência da mercadoria?

Não só poderia, como deveria, em face da legislação, a fim de realizar o princípio da não-cumulatividade, transferindo para o consumidor final todo o ICMS incidente ao longo do processo circulatório.

3) Se o estabelecimento da consulente sediado no Espírito Santo tivesse contratado para efetuar o transporte uma transportadora sediada naquele estado e essa transportadora tivesse emitido o conhecimento de transporte, poderia o estabelecimento baiano aproveitar o crédito fiscal destacado no conhecimento de transporte?

Sim, razão pela qual não se justifica que não possa fazer o mesmo, apenas porque, nos termos do Convênio 25, a Consulente recolheu o tributo, informando o valor do tributo na nota fiscal que acompanhou o transporte da mercadoria, não sendo legítimo considerar que, assim procedendo, tenha ferido o disposto no art. 13, §4º, I da LC 87/96.

É o parecer,
S.M.J.

São Paulo, 16 de julho de 2013.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

FÁTIMA F. RODRIGUES DE SOUZA

