

**PARECER**



**ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS  
ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA  
EMPRESA SITUADOS EM DIFERENTES  
UNIDADES DA FEDERAÇÃO. BASE DE CÁLCULO.  
LEI COMPLEMENTAR N. 87/96, ART. 13, § 4º,  
I. CONCEITO DE VALOR DA ENTRADA MAIS  
RECENTE – 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 uma filial, sediada em outro Estado, a qual adquire mercadorias junto aos fornecedores sediados nos estados do Sul e Sudeste, e, em seguida, realiza a transferência das mesmas para o seu Centro de Distribuição localizado no Estado da Bahia. A filial Capixaba, ao efetuar a transferência para o CD Baiano, utiliza sistematicamente como base de cálculo do ICMS o valor da entrada mais recente da mercadoria, fazendo ainda constar no documento fiscal de transferência por ela emitido, no campo de informações complementares, o número do documento fiscal que originou a aquisição daquela mercadoria pelo estabelecimento Capixaba (remetente).

O fisco baiano autuou a consulente com a seguinte alegação:  
- nos exercícios de 2007 e 2008- A base de cálculo do ICMS nas operações de transferências interestaduais deve ser o valor corres-

pondente à entrada mais recente da mercadoria, que é o valor equivalente ao custo de aquisição das mercadorias no caso sob análise. Esse valor está superior ao previsto no inciso I do § 4º do Art. 13 da LC 87/96, pois a base de cálculo não é igual ao valor correspondente ao da entrada mais recente das mercadorias, trata-se, portanto, de operações de saídas de outros estados em transferência interestadual para entradas na filial situada na Bahia com o creditamento de valor de ICMS acima do permitido no ordenamento legal.

Assim sendo, neste auto de infração faz-se a cobrança do ICMS creditado a maior no livro de entradas da autuada, pois houve a ilegal apuração do imposto, com subsequente pagamento, pela filial baiana, de valor menor que o devido (menos que o previsto em Lei) ao Estado da Bahia.

Neste sentido, a Lei Complementar n. 87/96, e seu art. 13, § 4º, I, prescreve que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, deve corresponder ao VALOR DA ENTRADA MAIS RECENTE. Define como “entrada mais recente” o equivalente ao “custo de aquisição”, e esclarecem que “**entendemos ser equivalente ao CUSTO DE AQUISIÇÃO da mesma, baseado no que está disciplinado na Ciência Contábil e nos fundamentos expostos adiante.**”

Agora adentrando um pouco na própria Auditoria Fiscal-contábil, ressalte-se que a presente autuação foi baseada nos arquivos dos SINTEGRA entregues e/ou fornecidos pelo contribuinte em meio eletrônico, e apresentados pela própria empresa, portanto (vide fls., indicadas no índice).

Assim sendo, por força e em consonância com reiteradas decisões do CONSEF/BA, a exemplo das transcritas logo a seguir, utilizamos como fundamento para a lavratura desta infração o disposto no art. 13, § 4º, inciso I da LC 87/96, isto é, o **VALOR DA ENTRADA MAIS RECENTE DA MERCADORIA, QUE CORRESPONDE À DATA IMEDIATAMENTE ANTERIOR À DA DATA DA SAÍDA EM TRANSFERÊNCIA** para a filial localizada Na Bahia, sendo que , quando da ocorrência de mais de uma entrada na mesma data, adotou-se a entrada de MAIOR valor, pois mais benéfico para o contribuinte.

**Para tanto, retirou-se o ICMS e o PIS/COFINS da operação da última ENTRADA( pois se referem a tributos recuperáveis) e incluiu-se o ICMS à alíquota de interestadual 12% (doze por cento), a exemplo das operações de SAÍDAS De Outro ESTADO destinadas a ENTRADAS em TRANSFERÊNCIAS NA FILIAL SITUADA NO ESTADO DA BAHIA, tudo de acordo com os demonstrativos analíticos anexos (vide índice acostado a este processo) e com o ITEM 11 do Pronunciamento Técnico CPC (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS) 16 (RI), estoques disponível [http://www.cpc.org.br/pdf/cpc\\_16\\_r1.pdf](http://www.cpc.org.br/pdf/cpc_16_r1.pdf) e também com a doutrina predominante que assim dispõem.**

ITEM do CPC - ESTOQUES- 11. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço da compra, os impostos de importação e outros tributos( exceto os recuperáveis junto ao fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis às aquisições de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição ( NR) (Nova redação dada pela Revisão CPC n. 1, de 08.01.2010. ( grifos nossos).

Portanto, a teor do art. 3º. do CTN sendo a atividade da fiscalização/autuante plenamente vinculada não poderia ela pretender deixar de aplicar a legislação do Estado de origem, no qual ocorreu o fato gerador do ICMS, que se quer pretender desconsiderar, até mesmo porque segundo o art. 97, IV do CTN a Lei 7000/2001 e seus arts. 11, §1º, inc. I e §4º, inc. I, já estabelecem de forma suficiente a base de cálculo do ICMS cujo fato gerador ocorreu dentro das fronteiras daquele Estado, a teor inclusive do princípio da territorialidade, já que não prevista a ressalva respectiva, a teor do que estabelece o art. 102 do CTN.

Como se pode verificar no corpo do auto de infração, para encontrarem o valor da ENTRADA MAIS RECENTE na filial da autuada no Estado, cujas mercadorias foram transferidas para a filial do Estado da Bahia, os autuantes utilizaram o seguinte método:  
a) tomaram o valor da aquisição da mercadoria efetuado pelo estabelecimento sediado no Estado, que corresponde ao valor da última entrada;

b) desse valor, **retiraram o valor do ICMS do PIS e da COFINS**  
c) **em seguida adicionaram o valor do ICMS incidente sobre a operação de saída do estabelecimento Capixaba.**

Juntaram ao PAF dois demonstrativos:

1- Demonstrativo de apuração da base de cálculo nas transferências interestaduais - Art. 13 § 4º, I da LC 87/96- VALOR DA ENTRADA MAIS RECENTE -VEMR- 2007 a 2008.

2- Demonstrativo da Apuração do ICMS creditado a maior nas operações de entradas em Transferências Interestaduais- 2007 a 2008- ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO.

No entendimento da Consulente, para encontrarem o valor da ENTRADA MAIS RECENTE, os agentes fiscais criaram uma metodologia completamente equivocada, que não encontra amparo no Art. 13 § 4º, I da LC 87/96 - VALOR DA ENTRADA MAIS RECENTE -VEMR-

Para melhor compreensão, juntamos, a título de exemplo, alguns dos documentos mencionados nos demonstrativos elaborados pelos autuantes.

Fls. 562

#### **Aquisição de mercadoria no Estabelecimento sediado noutrro Estado**

aquisição de **118 refrigeradores** efetuada à Electrolux do Brasil S.A

Valor total dos produtos R\$ 57.224,10 NF 877419

Valor do frete 4.583,59 CNH 018941

Valor do IPI 8.583,62 Nf. 877419

**Total 70.391,31**

**Segundo os autuantes, para apurar o valor da entrada mais recente da mercadoria, excluíram do valor da aquisição os impostos recuperáveis, tais como:**

**ICMS s/produtos 4.005,69-**

**(destacado na nota de compra)**

**ICMS s/ frete 320,85- (destacado no CNH )**

**PIS 1,65% 1.019,83- (57.224,10+4.683,59x1,65%)**

**COFINS 7,60% 4.697,38- (57.224,10+4.683,59 x 7,60%)**

**TOTAL DAS EXCLUSÕES 10.043,75-**

**Valor líquido 60.347,56**

Em seguida, dividiram pela quantidade da mercadoria recebida (118 unidades), encontrando um valor unitário de R\$511,42, ao qual adicionaram o valor do ICMS devido nas saídas da filial Capixaba, calculado pela alíquota interestadual de 12%. Ou seja, tomaram o valor de R\$511,42 ÷ 88%, o que resultou em R\$ 581,15. Partindo desse valor apurado (R\$ 581,15), que, segundo os autuantes, seria o valor correto que o estabelecimento sediado no Estado deveria assumir **como preço da entrada mais recente**, fizeram a comparação com o valor constante da nota fiscal (nf. 001.169 R\$596,53) ( R\$70.391,31 ÷ 118= 596,53) de transferência do estabelecimento sediado no Estado para o estabelecimento autuado. Encontrando uma diferença, os agentes concluíram que foi praticado, a título de valor da entrada mais recente, um valor superior ao que deveria ter sido praticado.

Tomando essa diferença, (R\$596,53-R\$581,15=R\$15,38) ela foi multiplicada pelas 118 unidades, o que resultou no valor de R\$1.814,84, considerado como crédito indevido, devendo ser esornado ( vide docs. 01 a 04 anexo) sob a alegação de que o estabelecimento Capixaba teria utilizado, como preço de transferência, um valor maior que a entrada mais recente.

Diante dos fatos acima apresentados, deseja saber a Consulente:

1. O método utilizado pelo fisco baiano para encontrar o valor pelo qual o estabelecimento Capixaba deveria ter efetuado efetuar a transferência da mercadoria para o CD localizado na Bahia, que consistiu em tomar o valor da compra efetuada pelo estabelecimento Capixaba, dele excluir o valor dos impostos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) e em seguida dividir por .88% ( 100-12% alíquota interestadual do ES), está correto?
2. O valor da entrada mais recente da mercadoria para fins de encontrar a base de cálculo nas transferências para outro estabelecimento do mesmo contribuinte é o correspondente a última entrada?

## 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.<sup>1</sup>

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;

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

---

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.*

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.

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.<sup>2</sup>

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.

---

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.

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

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 alguns serviços, 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 guardasse uniformidade em todo o território nacional. Assim, além de se submeter às normas gerais do Código Tributário Nacional, a legislação ordinária das várias uni-

dades 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 instaurada com a Constituição de 1988, 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 e 122/06.

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 serem erigi-

das, pela legislação ordinária, em fatos geradores ou hipóteses de incidência do imposto. Todas elas estão previstas na Lei Complementar 87/96, a saber:

- Operações relativas à circulação de mercadorias;
- Prestação de Serviços de transporte interestaduais e intermunicipais, ainda que iniciados no exterior;
- Prestação de serviços de comunicação

Interessa-nos, aqui, tão somente o aspecto material atinente às **Operações relativas à circulação de mercadorias**, que tem, 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.<sup>3</sup> e <sup>4</sup>

**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 empresarial<sup>5</sup>.

**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 jurídica”, representada pela transferência da posse ou da propriedade da mercadoria.**<sup>6</sup>

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.*

---

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.

6. RTJ 58/360.

Na sua primeira parte, a norma trata da saída que ocorre em virtude de negócio jurídico, mediante o qual a posse ou a propriedade é transferida entre dois sujeitos. 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 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 intelecção é que terminou prevalecendo, tanto que o STF decidiu que:

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 movimenta 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 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, mas **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.

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, **em que se dá a transferência da mercadoria entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, situados em diferentes Estados da Federação: no Estado, em que se encontra o estabelecimento remetente, e na Bahia, em que se encontra 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 para definir a participação de cada Estado no imposto incidente sobre o trecho do ciclo econômico (de impulsionamento da mercadoria da fonte de produção ao consumo), ocorrido dentro de seus respectivos territórios.

Teçamos, agora, algumas considerações acerca da base de cálculo, que é o critério escolhido pelo legislador como apto a mensurar o fato gerador, para o fim de quantificar o tributo.

No dizer de **PAULO DE BARROS CARVALHO**<sup>7</sup>:

Uma das duas funções da base de cálculo é medir a intensidade do núcleo do fato imponible, 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 fáctica. 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.

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 imponible 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.<sup>8</sup>

---

7. *Curso de Direito Tributário, 4ª Ed, São Paulo, Saraiva p.345-346.*

8. *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 el*

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.

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*

---

*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.*

*importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição.*

O art. 13, I, da Lei Complementar n. 87/96 estabelece que, na saída de mercadoria do estabelecimento do contribuinte, 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 estabe-

lecimento 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.*

Não obstante a clareza do dispositivo, alguns fiscos estaduais passaram a dar-lhe uma interpretação manifestamente divorciada de sua letra e de seu sentido, a partir do entendimento de que “o valor da última entrada” (art. 13, § 4º, I) só poderia ser utilizado como base de cálculo da transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, se a operação que ensejou essa última entrada fosse, efetivamente, uma operação mercantil, e não mera transferência entre o estabelecimento industrial e outro estabelecimento da mesma pessoa jurídica, dentro de um mesmo Estado. Isso porque, na legislação de alguns estados a transferência interna da mercadoria entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica pode ser realizada por qualquer valor, desde que não inferior ao custo.

Nesses casos, argumentam as Fazendas, deve ser aplicável o art. 13, § 4º, II, que preconiza o custo de produção como base de cálculo da transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular.

**ADOLPHO BERGAMINI**<sup>9</sup> sustenta que as razões desse entendimento residem em suposto prejuízo para os estados destinatários, e analisa a pretensa inconsistência, partindo do exame da legislação paulista:

Tomemos como exemplo uma pessoa jurídica que tem dois estabelecimentos no Estado de São Paulo – um fabricante e outro distribuidor – e um outro estabelecimento no Estado do Rio Grande do Sul. Para fins meramente didáticos, o estabelecimento fabricante ser doravante designado apenas como “A”, o estabelecimento distribuidor como “B” e o estabelecimento do Rio Grande do Sul como “C”.

Muito bem. Segundo a legislação paulista (art. 38, § 3º, do RICMS/SP), a base de cálculo na operação interna de transferência de mercadorias pode ser qualquer valor, desde que não inferior ao custo. Em cumprimento a esta disposição paulista, após produzir a mercadoria (suponhamos que o custo de produção é de R\$ 100,00), “A” a transfere para “B” por valor próximo ao preço de venda ao consumidor final (R\$ 200,00), afinal, pela legislação paulista, “A” não está impedido de assim proceder, já que a única vedação é a transferência por valor inferior ao custo. E seguido o art. 13, § 4º, I, da Lei Complementar nº 87/96, “B” dá saída da mercadoria a “C” pelo valor de R\$ 200,00 (última entrada), aplica a alíquota interestadual de 12% e, conseqüentemente o ICMS destacado na Nota Fiscal é de R\$ 24,00, que será apropriado como crédito por “C”. “C” por sua vez, vende a mercadoria a R\$ 250,00, aplicando sobre este valor a alíquota interna do Rio Grande do Sul de 17%, o que gera o débito do imposto de R\$ 42,50. Mas, como possui crédito de R\$ 24,00, “C” recolhe efetivamente ao Erário Gaúcho a quantia de R\$ 18,50.

Ocorre que, se “B” transferisse a “C” a mercadoria pelo custo de produção (R\$ 100,00), o crédito do imposto escriturado “C” seria

---

9. *Comentários à Lei Complementar n. 87/96 de Advogados para Advogados – Adolpho Bergamini, MP Editora, 2008 – p. 226-229).*

de R\$ 12,00 (não R\$ 24,00). Em decorrência, levando-se em conta que do débito de R\$ 42,50 seria descontado o crédito de R\$ 12,00, o imposto a pagar para a Fazenda Pública do Rio Grande do Sul seria no valor de R\$ 30,50 (não R\$ 18,50).

Em razão dessa diferença a menor do imposto recolhido aos cofres públicos no estado destinatário, o Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais do Rio Grande do Sul, no Processo n. 13263-14.00/03.0, sustentou o entendimento de que, nesses casos, independente da atividade a que se dedica o estabelecimento remetente, deve ser aplicável o art. 13, § 4º, II, que preconiza o custo de produção como base de cálculo da transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular.

No mesmo sentido a Resposta à Consulta n. 27/2007, da SEFAZ/MG.

Sublinhando que o tema ainda não foi suficientemente discutido pela doutrina e que se apresenta polêmico, na jurisprudência Judicial e administrativa, o autor supracitado salienta que, mesmo se o art. 13, §4º não fizesse distinção clara sobre quando deve ser utilizado o valor da última entrada e o valor do custo da produção (a nosso ver, a distinção é claríssima), a conclusão haveria de ser pela insubsistência dessa interpretação, que distingue entre as saídas internas promovidas por estabelecimentos do mesmo contribuinte:

A nós, afigura-se bem claro que o intérprete não pode ir além do que dispõem as normas jurídicas, que são as reais fontes do direito. E por não haver distinção clara na legislação sobre quando deve ser utilizado o valor da última entrada e quando deve ser utilizado o custo da produção, o contribuinte não pode ser apenado por escolher o meio que melhor se adapta à forma como seus negócios são conduzidos porque, em razão do princípio constitucional da livre iniciativa, não podem sofrer quaisquer ingerências pelos entes públicos.

Não é só. Em nosso exemplo, “B” (o distribuidor) é um estabelecimento autônomo para fins de apuração do ICMS por ele devido, nos termos do art. 25 da Lei Complementar n. 87/96, independentemente de ser ou não uma filial, industrial ou comercial.

E, sendo assim, as operações realizadas junto a “b”, ainda que a título de transferências, obrigam-no a registrar débitos e créditos de ICMS à apuração do quantum devido, porquanto o art. 2, I, da Lei Complementar n. 87/96, determina que o fato gerador do ICMS ocorre também na saída de mercadoria, a qualquer título, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular.

Ora, Interpretando-se referidos dispositivos de acordo com o princípio da não cumulatividade, se a saída de uma mercadoria a qualquer título, inclusive para outro estabelecimento do mesmo titular, constitui débito de ICMS, é evidente que a entrada dessa mesma mercadoria gera direto ao crédito para aquele que a receber.

Por essas linhas conclui-se que, para efeitos de apuração do ICMS, consideram-se entradas tanto transferências entre estabelecimentos industrial e comercial do mesmo titular, como aquisições ou compras contratadas com terceiros, de modo que qualquer uma dessas operações gera a “C” o direito ao crédito do imposto destacado na Nota Fiscal.

Mais ainda: mesmo que se superem todos os argumentos acima delineados, há ainda um outro – o art. 13, § 4º, incisos I e II, da Lei Complementar n.87/96, apenas dispõem as hipóteses em que será considerado um valor ou outro, mas não veiculam normas, sancionatórias prescrevendo o estorno/glosa dos créditos caso se adote uma base de cálculo em detrimento da outra. **E as legislações estaduais, em sua grande maioria, não contêm normas nesse sentido, razão pela qual a glosa dos créditos imposta pela fiscalização em Autos de Infração carece de um fundamento básico: legalidade.**

É, efetivamente, o que ocorre em relação à Lei 7014/96, que instituiu o ICMS no Estado da Bahia, o qual reproduz, “ipsis literis”, a disposição contida no art. 13, §4º da Lei Complementar 87/96, sem agasalhar tal distinção. O mesmo se diga do Decreto 6284/97, que a

regulamentou, no art. 56, V, e da Lei 70001/01, que regula o imposto no Estado.

De qualquer forma, na situação objeto da consulta, não é possível vislumbrar a distorção apontada pelo autor, no texto transcrito, de vez que **a última entrada da mercadoria, que antecedeu a transferência interestadual para o CD da Consulente, não foi uma transferência interna entre estabelecimentos da Consulente, mas uma aquisição mercantil, celebrada entre o estabelecimento remetente e terceiros.**

Por outro lado, dúvida não há de 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 Estado, 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 que se trata do valor pelo qual o estabelecimento remetente tenha recebido, em data mais recente, mercadorias da mesma espécie da que é objeto da transferência<sup>10</sup> - que no caso da Consulta, decorreu de uma operação mercantil.**

---

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.

Foi esse, efetivamente, o critério que a Consulente praticou, nas operações a que se refere o auto de infração n. 206891.0007/12-8. Daí a razão pela qual **o trabalho fiscal, ao impugná-lo, apresenta-se manifestamente contrário a lei**

Com efeito, concluiu o agente fiscal que, nos exercícios de 2007 e 2008, nas operações de transferências interestaduais praticadas pela Consulente – a saber, as operações de transferência de mercadorias de sua filiar Capixaba para o CD situado na Bahia -, a base de cálculo, ou seja, **o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, haveria de ter sido o valor equivalente ao “custo de aquisição das mercadorias”.**

Para definir esse “custo de aquisição”, a fiscalização concebeu a seguinte fórmula:

- a) tomou o valor pelo qual o estabelecimento do Estado adquiriu a mercadoria em data mais recente que corresponderia ao valor da última entrada;
- b) desse valor, **retirou o valor do ICMS do PIS e da COFINS**
- c) **em seguida adicionou o valor do ICMS incidente sobre a operação de saída do estabelecimento Capixaba.**

À evidência, o Senhor Agente, leu na lei aquilo que gostaria que nela estivesse escrito, mas que dela não consta, nem expressa, nem implicitamente. Adotou, portanto, procedimento que não encontra guarida quer na Lei 87/96, quer na legislação ordinária baiana.

Tanto é assim, que os agentes fiscais não indicam a norma que estaria dando respaldo à “metodologia” por eles adotada. O mesmo se diga da decisão de 1ª instância administrativa que, para manter a autuação, fundamenta-se, exclusivamente, em respostas da Diretoria de Tributação da SEFAZ/BA, destinada a padronizar procedimentos

nas Auditorias Fiscais-contábeis, **ato administrativo insuscetível de sobrepor-se à lei ordinária e à lei complementar.**<sup>11</sup>

Veja-se o seguinte trecho dessa decisão, que à guisa de cumprir o disposto no art. 13, §4, I da LC 87/96, na verdade viola-o flagrantemente e atesta a ilegalidade da sistemática adotada pela fiscalização, ao concluir:

Em suma, nas operações de transferência de mercadorias entre o estabelecimento distribuidor e sua filial, no Estado da Bahia, a base de cálculo deve ser o valor correspondente ao valor da entrada mais recente da mercadoria, segundo dispõe o inciso I do §4º do art. 13 da LC87/96. Tal regra de tributação não pode ser desprezada em função de imposição de outros diplomas legislativos, sob pena de se ver descaracterizada toda a sistemática sobre a qual foi montado o modelo do imposto estadual.

Cumprir observar que a fiscalização na apuração da base de cálculo levou em conta o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, expurgando do (sic) ICMS o PIS e o COFINS.(...)

Portanto, considerando que o comando contido no art. 13, §4º, inciso I da LC 87/96, é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo de produção, tais rubricas contábeis não podem integrar a base de cálculo prevista no citado dispositivo legal, sem (sic) correto não considerá-los, como fizeram os autuantes, na composição da base de cálculo nas transferências para filiais localizadas neste Estado.(...)

Ressalto que os autuantes, para adotar o seu procedimento fiscal constante nas planilhas acima especificadas, ou seja, para determinar o valor mais recente da mercadoria na forma prevista na

---

11. Para Paulo de Barros Carvalho, “A vinculação do ato administrativo, que, no fundo, é a vinculação do procedimento aos termos estritos da lei, assume as proporções de um limite objetivo a que deverá estar atrelado o agente da administração, mas que realiza, imediatamente, o valor da segurança jurídica. Se a vinculação não é, em si mesma, nesse hemisfério do direito, um valor, persegue-o de perto (...)” *Curso de Direito Tributário*, Editora Saraiva, 14ª edição, p. 372.

legislação tributária acima citada, efetuaram consulta à Diretoria de Tributação da SEFAZ/BA, objetivando a padronização de procedimentos nas Auditorias Fiscais-contábeis, cujo posicionamento do citado órgão é no sentido de que a base de cálculo do ICMS nas operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos comerciais (que não produziram as mercadorias ou produtos) deve ser constituída pelo VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE DA MERCADORIA, EXCLUINDO-SE da mesma (BASE DE CÁLCULO) OS TRIBUTOS RECUPERÁVEIS (no presente caso, PIS e COFINS). Por isso considero correto o procedimento da fiscalização em expurgar valores que não compõe (sic) o custo da mercadoria porquanto se tratam de tributos recuperáveis.

Ora, é de se indagar: onde na lei se encontra disposição determinando que, para encontrar o valor da entrada mais recente da mercadoria, devam ser expurgados o PIS e a COFINS? Em lugar algum!

Ademais, “custo de aquisição” não é base de cálculo de nenhuma das hipóteses de transferências entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica sediados em Estados diferentes. O inciso II fala em “*custo da mercadoria produzida*”, quando a atividade do estabelecimento remete-se for **industrial**, o que não é o caso.

Em se tratando de estabelecimento comercial – como é a filial Capixaba da Consulente – a base de cálculo, nos termos do art. 13, §4º da LC 87/96 é “a entrada mais recente” (inc. I), expressão que se refere ao valor das operações pelo qual o estabelecimento do Estado de titularidade da Consulente comprou, em época mais recente, as mercadorias ou mercadorias da mesma espécie, transferidas ao CD da Bahia, também de sua titularidade.<sup>12</sup>

---

12. *Criticando a redação do inciso II do art. 155 da CF* observa um dos signatários deste parecer: “*Continua o constituinte a incidir na mesma terminologia incorreta do Texto anterior. A compensação não se dá por força do imposto cobrado na operação anterior, mas do*

A interpretação esposada pelas dignas autoridades atuantes é, portanto, contrária à ordem jurídica e geradora de insegurança tributária, realidade que tem, ultimamente, afastado investidores do País <sup>13</sup>.

No momento em que o governo busca reformular, para os próximos dois anos, sua política de atração de investimentos procedimentos fiscais como o retratado na consulta, em nada colaboram para sustentar esse objetivo.

Na presidência do Conselho Superior de Direito da Fecomercio de São Paulo e participando do Conselho Superior de especialistas da CNC, denominado de Conselho Técnico, em inúmeros contatos com investidores estrangeiros, os signatários deste parecer têm percebido que muitos desistem de vir para o País, por força da complexidade do sistema tributário, da alta carga e da falta de segurança jurídica <sup>14</sup>.

---

*imposto incidente. O imposto poderá nunca ser cobrado, mas gerará direito a crédito, posto que a incidência é aquela determinadora do crédito, como bem já decidiu o Supremo Tribunal Federal nas questões que lhe foram levadas ou como já demonstrei em parecer sobre a matéria” (Ives Gandra da Silva Martins; Comentários à Constituição do Brasil, 6º vol., tomo I, Ed. Saraiva, 2ª. ed., 2001, p. 439).*

13. *Em encontro realizado na Fecomercio de São Paulo, no dia 20/08/2012 sob o título “Competitividade: o calcanhar de Aquiles do Brasil – Fragilidade e Superação” seus participantes (José Pastore, Antonio Corrêa Lacerda, Clemente Ganz Lúcio e o autor deste parecer realçaram a questão tributária como um dos fatores de afastamento de investidores (Revista Conselhos da Fecomercio-São Paulo, Ano 3, Edição 15, p. 46/51).*

14. *Paulo Rabello de Castro escreve: “Veneno mata. Fertilizante faz crescer e multiplicar. Qual dos dois desejamos espalhar pelo solo da economia brasileira? A reforma tributária deve ter como objetivo primordial responder a esta pergunta. Não existem duas questões, nem três. A decisão a ser enfrentada pela opinião pública e pelos representantes políticos da sociedade é uma só: fertilizante ou veneno? Continuaremos a intoxicar as atividades econômicas deste País com a carga tributária possivelmente mais distorcida do planeta? Ou, finalmente, haveremos de enfrentar com coragem e clareza a questão mais importante da cidadania?” (O direito tributário no Brasil – reflexão sobre o sistema tributário realizada por juristas e economistas, 2ª. ed., coordenação Ives Gandra Martins, Paulo Rabello de Castro e Rogério Gandra Martins, ob. cit. p. 301).*

À evidência, em momento em que se quer ofertar confiança aos investidores, interpretação como a estampada nos autos de infração lavrados contra a Consulente, apresentam-se não só equivocadas, como desinteressantes para o País, de vez que estão na contramão do novo projeto governamental, cujas metas prioritárias são simplificação, segurança jurídica e redução do nível de imposição.<sup>15</sup>

Igualmente insubsistente a conclusão dos Agentes fiscais, de que o valor utilizado pela Consulente “estaria superior ao previsto no inciso I do § 4º do Art. 13 da LC 87/96”, e que a transferência interestadual do estabelecimento do Estado, teria gerado, no CD situado na Bahia, creditamento de ICMS em valor acima do permitido no ordenamento legal.<sup>16</sup>

---

15. **RE 166772-9/RS, DJ 16.12.94, Rel. E. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno: EMENTA:** “INTERPRETAÇÃO – CARGA CONSTRUTIVA – EXTENSÃO. *Se é certo que toda interpretação traz em si carga construtiva, não menos correta escorai a vinculação à ordem jurídico-constitucional. O fenômeno ocorre a partir das normas em vigor, variando de acordo com a conformação profissional e humanística do intérprete. No exercício gratificante da arte de interpretar descabe ‘inserir na regra de direito o próprio juízo – por mais sensato que seja – sobre a finalidade que ‘conviria’ fosse ela perseguida’* Celso Antônio Bandeira de Mello – em parecer inédito. Sendo o Direito uma ciência, o meio justifica o fim, mas não este àquele”.

16. **Alexandre de Moraes lembra o seguinte: “Cálculo do ICMS e respeito ao princípio da não cumulatividade:** STF - “O sistema de créditos e débitos, por meio do qual se apura o ICMS devido, tem por base valores certos, correspondentes ao tributo incidente sobre as diversas operações mercantis, ativas e passivas, realizadas no período considerado, razão pela qual tais valores, justamente com vista à observância do princípio da não cumulatividade, são insuscetíveis de alteração em face de quaisquer fatores econômicos ou financeiros. De ter-se em conta, ainda, que não há que falar, no caso, em aplicação do princípio da isonomia, posto não configurar obrigação do Estado, muito menos sujeita a efeitos moratórios, eventual saldo escritural favorável ao contribuinte, situação reveladora, tão somente, de ausência de débito fiscal, este sim, sujeito a juros e correção monetária, em caso de não-recolhimento no prazo estabelecido” (STF - 19 T. - REextr. nº 195.902/SP - Rel. Min. Ilmar Galvão, Diário da Justiça, Seção I, 20 novo 1998, p. 13). **Conferir, no mesmo sentido:** STF – 1a. T. - REextr. nº 195.643/RS – Rel. Min. Ilmar Galvão, Diário da Justiça, Seção I, 21 ago. 1998, p. 16” (Constituição do Brasil Interpretada, Ed. Atlas, 2002, p. 1745).

O crédito lançado pela Consulente em sua filial Capixaba corresponde rigorosamente ao imposto incidente na etapa anterior, como previsto no art. 155, §2º, I da CF e art. 19 da LC 87/96, e nas normas da legislação ordinária que regulam a não cumulatividade do imposto.<sup>17</sup>

Em consequência do manifesto comprometimento da base de cálculo, o trabalho fiscal é inválido, por desatender ao princípio da legalidade, consagrado nos arts. 150, I e 37 da CF, “*verbis*”:

Art. 150 – Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;  
(...)”

Art. 37 – A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também ao seguinte:

(...)

---

17. *Ives Gandra da Silva Martins, distingue “princípio” de “técnica”: “A não cumulatividade pode ser vista como princípio e também como técnica. É um princípio, quando enunciada de forma genérica, como está na Constituição no dispositivo que se reporta ao IPI dizendo que esse imposto “será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”. 5 Ou como está no dispositivo que se reporta ao ICMS dizendo que esse imposto “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”. Em tais enunciados, embora já esteja de certa forma definido o que se deva entender por não-cumulatividade, não se estabelece exaustivamente o modo pelo qual esta será efetivada. Não se estabelece a técnica. Tem-se simplesmente o princípio. A técnica da não cumulatividade, a seu turno, é o modo pelo qual se realiza o princípio. Técnica é “maneira ou habilidade especial de executar algo”. Assim, a técnica da não cumulatividade é o modo pelo qual se executa ou se efetiva o princípio” (Pesquisas Tributárias – Nova Série 10, ob. cit. p. 72).*

bem como ao art. 97 do CTN, segundo o qual a base de cálculo deve estar prevista em lei, **e não em meros atos emanados pela autoridade administrativa, a pretexto de padronizar procedimentos de auditorias.**

É que a ilegalidade da base de cálculo atinge os requisitos essenciais do lançamento, tornando imprestável, inválido.

A propósito desse que é o mais importante ato tributário, prevê o art. 142 do CTN:

Art.142 – Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, **determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido** identificar-se o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. (grifamos)

O dispositivo em comento indica os **elementos essenciais** que o lançamento, na condição de ato administrativo, deve preencher, para se reputar **válido**.

Muito se discutiu, na doutrina, se o auto de infração poderia ser considerado lançamento. Não obstante a existência de posições doutrinárias divergentes, fixou-se o entendimento de que sim, desde que nele estejam englobados todos os elementos indicados no art. 142 do CTN.

Daí resulta que a **ausência de um desses elementos ou a sua incompatibilidade com a verdade material, contamina de vício insanável o ato administrativo, que não pode ter outro desfecho senão a anulação.**

Nesse sentido é firme a doutrina, como se vê da manifestação de **ALBERTO XAVIER:**

*“A anulação é o ato pelo qual a Administração fiscal revoga, total ou parcialmente, o lançamento que, em virtude de erro de fato, erro de direito ou omissão, **tenha definido uma prestação tributária individual superior à que decorre diretamente da lei.** Ao invés do que sucede na figura do lançamento provisório excessivo (ou infundado) que deixa de produzir os seus efeitos por caducidade da providência em que se traduz, o lançamento definitivo excessivo (ou infundado) padece de um vício em sentido próprio, de uma nulidade: os efeitos cessam de se produzir mercê de um ato jurídico que os constata e que conseqüentemente os destrói retroativamente”<sup>18</sup>*

No caso em exame, o lançamento nasceu eivado de vícios insanáveis, por ter tomado como base de cálculo critério não previsto em lei, daí defluindo a imprestabilidade do lançamento, sendo indevidos os **tributos e multas por ele exigidos.**

A jurisprudência do CARF é firme em reconhecer que o auto é nulo, sempre que se apoiar em base de cálculo imprestável, como se vê da ementa do Acórdão 2402-01319, da 4ª Câmara/ 2ª Turma Ordinária, cuja ementa, na parte que interessa a este parecer, dispõe:

....

ERRO NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO MONTANTE AUTUADO. USO INDEVIDO DE AFERIÇÃO INDIRETA. VÍCIO MATERIAL. OCORRÊNCIA.

O cálculo do montante devido constitui elemento material/intrínseco do lançamento, nos termos do art. 142 do CTN. A adoção de base de cálculo equivocada altera os elementos essenciais do

---

18. *Do lançamento no Direito Tributário Brasileiro – São Paulo, Ed. Resenha Tributária, 1977, p. 90.*

lançamento, motivo pelo qual deve ser reconhecida sua nulidade por vício material.

É, precisamente, o que ocorre na situação objeto da consulta.

Nem se argumente que a metodologia utilizada pela fiscalização encontraria apoio na jurisprudência, mais precisamente no que restou decidido pelo STJ, no REsp. 1.109.298 - processo que, por coincidência, encontra-se sob o patrocínio dos signatários deste parecer - a que os agentes fiscais fazem expressa referência no auto de infração.

É que essa decisão – que sequer transitou em julgado, em virtude de contradição que motivou a interposição de embargos declaratórios – **foi proferida em situação fática e jurídica absolutamente distinta da que é retratada nesta consulta.**

Nesse Acórdão, o Tribunal manifesta sua concordância de que o critério para definir a forma de cálculo a ser utilizada, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo contribuinte situados em Estados diferentes, nos termos do art. 13, §4º, **é o tipo de atividade exercida pelo estabelecimento remetente**, como se vê do seguinte trecho do voto do Relator, Ministro **CASTRO MEIRA**:

Como se percebe, o cerne da controvérsia refere-se à base de cálculo do ICMS na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado do mesmo titular – no caso, saída do centro de Distribuição e entrada na Filial-RS – o que demanda interpretação do artigo 13, § 13, § 4º, da LC 87/96, com a seguinte redação:

(...)

Em estudo específico sobre o tema, Fátima Fernandes Rodrigues de Souza elucida que esse rol se dá porque “(...) em tais operações incorre transferência da titularidade jurídica de posse ou de propriedade da mercadoria, já que a pessoa jurídica é a mesma, inexistente o critério ‘preço’, a partir do qual normalmente se estrutu-

ra o valor da operação” (Curso de Direito Tributário, coord. Ives Gandra da Silva Martins, São Paulo:Saraiva, 10 ed. 2008, p.770) Nota-se, pois, que a interpretação da norma deve ser restritiva, sob pena de alargarem-se as exceções já que a norma estabeleceu bases de cálculo a serem adotadas em situações excepcionais, estratificando o quantum.

**Em segundo lugar**, os incisos do § 4º remetem-se à atividade desenvolvida pelo sujeito passivo: no inciso I, mercantil, no II, a industrial e, no III, a relativa a produtos primários. No caso, a atividade realizada pelo sujeito passivo é a industrial, aplicando-se o inciso II.

Deve observar-se, **em terceiro**, que um dos objetivos da norma é evitar o conflito entre os entes da federação em decorrência da arrecadação do imposto. Como a transferência é interestadual, o enrijecimento da base de cálculo nessas operações acaba por fixar o montante de imposto a ser recolhido para cada sujeito ativo, evitando que se estabeleça litígio.

Porém, na situação analisada, **o estabelecimento remetente era de natureza industrial, e o CD foi considerado seu prolongamento, o que caracterizou a transferência promovida, não como a do inciso I, mas como a do inciso II do §4º do art. 13 da LC 87/96.**

Melhor explicando: naquele processo, a transferência interestadual ocorrida foi precedida de transferência interna entre um estabelecimento fabril e o CD da mesma pessoa jurídica, situados em São Paulo. Tendo o Tribunal entendido que o CD era um prolongamento do estabelecimento fabril, não poderia ter deixado de concluir que a base de cálculo da transferência da mercadoria para outro estabelecimento do mesmo sujeito passivo situado no Rio Grande do Sul, seria aquela prevista no inciso II do §4º, do art. 13 da Lei 87/96, devendo levar em conta os custos incorridos no estabelecimento industrial - e também aqueles incorridos no CD, considerado seu prolongamento, a teor dos aclaratórios ofertados.

Veja-se, naquilo que interessa à questão aqui discutida o trecho da ementa desse julgado:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS.BASE DE CÁLCULO. ESTABELECIMENTOS. MESMO TITULAR. TRANSFERÊNCIA ENTRE FÁBRICA E CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO. ARTIGO 13, §4º, DA LC 87/96.

1. Discute-se a base de cálculo do ICMS em operações efetuadas pela recorrente entre a Fábrica (SP), o Centro de Distribuição (SP) e a Filial situada no Rio Grande do Sul. Precisamente, a controvérsia refere-se à base de cálculo adotada na saída de produtos do centro de Distribuição com destino ao estado gaúcho, o que demanda a interpretação do artigo 13, § 4º, da LC 87/96.

(...)

6. Na espécie, por diversas razões a base de cálculo do ICMS deve ser o custo da mercadoria produzida nos termos do art. 13, §4º da LC 87/96 (e não a entrada mais recente).(...)

sendo de se destacar o trecho do voto do relator, o Ministro **CAS-  
TRO MEIRA**, em que **equipara o CD a estabelecimento industrial,  
ao considerá-lo prolongamento do estabelecimento fabril:**

No caso, a recorrente, diante da magnitude da atividade desenvolvida e com a finalidade de aumentar sua eficiência, desmembrou do núcleo fabril o setor de distribuição de mercadorias entre suas unidades, criando o Centro de Distribuição, localizado em São Bernardo do Campo- SP. Se não fosse esse desmembramento, não haveria dúvida de que a base de cálculo do ICMS na transferência da mercadoria entre São Paulo e Rio Grande do Sul (sic) aquela prevista no inciso II “o custo da mercadoria produzida, assim entendia a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento”, já estaria diretamente atrelada ao caráter industrial da atividade exercida pela recorrente. (...)

Ora, se o mero desmembramento dessa atividade pudesse alterar a base de cálculo do tributo, haveria insegurança jurídica (...)

Como se percebe, nesse julgado foi considerado aplicável o inciso II do §4º do art. 13, da LC 87/96, porque se deu ao CD a mesma natureza do estabelecimento fabril que lhe transferira a mercadoria, dentro do Estado de São Paulo.

Ora, **no caso presente, o estabelecimento que transferiu a mercadoria ao CD foi um estabelecimento comercial**. Assim, ainda que se considerasse o CD localizado na Bahia prolongamento do estabelecimento **comercial** situado no Estado, **seria de rigor concluir que a norma aplicável é a do inciso I do mesmo dispositivo legal, que prevê como base de cálculo o valor da entrada mais recente**.

Finalmente, em nenhum momento nesse julgado ou em qualquer outro, foi preconizada a utilização da sistemática da qual a fiscalização lançou mão, para formular a base de cálculo que, a seu juízo, a Consulente deveria ter utilizado as operações descritas no auto.

Quer dizer, nenhum texto legal estabelece que, para a fixação do valor da entrada mais recente se deva expurgar o PIS e a COFINS, como consta da autuação.

Assim, a metodologia adotada pelos agentes fiscais, na lavratura do auto contra a Consulente, não encontra respaldo nem na lei, nem na jurisprudência, mas apenas em ato administrativo, sem forças para definir a base de cálculo da obrigação tributária, matéria reservada à lei em sentido formal e material.

Com base nessas considerações, passamos a responder objetivamente às questões formuladas:

1. O método utilizado pelo fisco baiano para encontrar o valor pelo qual o estabelecimento Capixaba deveria ter efetuado efetuar a transferência da mercadoria para o CD localizado na Bahia, que consistiu em tomar o valor da compra efetuada pelo estabelecimento Capixaba, dele excluir o valor dos impostos recuperáveis (ICMS,

PIS e COFINS) e em seguida dividir por 88% ( 100-12% alíquota interestadual do ES), está correto?

O “método” utilizado pela fiscalização baiana não tem respaldo legal. Sendo a atividade do estabelecimento capixaba remetente da mercadoria, uma atividade puramente comercial, a base de cálculo para a transferência da mercadoria para o estabelecimento baiano era aquela prevista no art. 13, §4º, I da Lei 87/96, ou seja, o valor da entrada mais recente, no estabelecimento remetente, de mercadoria similar ou da própria mercadoria remetida, tal como praticado pela Consulente. Nem a Lei complementar 87/96, nem a legislação ordinária dos Estados do Estado da filial e da Bahia prevêm a “metodologia” utilizada pela fiscalização, de forma que a “base de cálculo” “apurada” é manifestamente ilegal. Com isso, a autuação é inválida, por violar o princípio da legalidade (art. 150, I da CF) e os arts. 97 e 142 do CTN.

2. O valor da entrada mais recente da mercadoria para fins de encontrar a base de cálculo nas transferências para outro estabelecimento do mesmo contribuinte é o correspondente a última entrada?

Por “valor da entrada mais recente” **há de se entender o valor pelo qual o estabelecimento remetente tenha recebido, em data mais recente, mercadorias da mesma espécie ou a própria mercadoria remetida. Como relatado na consulta, essa entrada mais recente no estabelecimento remetente decorreu de uma operação de compra e venda feita pela Consulente no mercado, gerando o consequente crédito do imposto incidente nessa operação no estabelecimento Capixaba, nos termos dos dispositivos legais que regem o princípio da não cumulatividade próprio do ICMS.**

É o parecer,

S.M.J.

São Paulo, 26 de junho de 2013.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

FÁTIMA F. RODRIGUES DE SOUZA

