



SEMANA DA
**CONSCIENTIZAÇÃO
TRIBUTÁRIA**

Na busca de um (E)estado de igualdade social

**ICMS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS
PRINCIPAIS CONTROVÉRSIAS**

Michelle Heloise Akel

Transferências entre estabelecimentos

NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS - OPERAÇÕES DE TRANSFERÊNCIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA

- ICMS incide: “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”.
- Incidência: circulação jurídica. Não basta a circulação física da mercadoria, é essencial a transferência, de uma pessoa para outra, da posse ou propriedade da mercadoria.

FUNDAMENTOS CENTRAIS:

- INCONSTITUCIONALIDADE: afronta ao previsto no art. 155, inc. II, da Constituição Federal
- ILEGALIDADE: infringência ao art. 2º, inc. I, da LC 87/96.

Transferências entre estabelecimentos

HISTÓRICO JUDICIAL:

- **SÚMULA STJ 166:** *“Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”*. (Decreto-lei nº. 406/68)
- Orientação mantida pelo STJ sob a égide da LC 87/96
- STF: 30.05.2014, 1ª Turma: *“e o mero deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos comerciais do mesmo titular não caracteriza fato gerador do ICMS, ainda que estejam localizados em diferentes unidades federativas”* (ARE 756636 AgR, Relator: Min. Dias Toffoli, Primeira Turma, publicado em 30/05/2014).
- No mesmo sentido: AI 618.947-AgR/MG, rel. Min. Celso de Mello, 2ª Turma, DJe 26.03.2010; RE 577.898-AgR/RJ, rel. Min. Ayres Britto, 1ª Turma, DJe 26.6.2009; AI 481.584-AgR/MG, rel. Min. Cármen Lúcia, 1ª Turma, DJe 21.8.2009; e RE 596.983-AgR/MT, rel. Min. Eros Grau, 2ª Turma, DJe 29.5.2009.

Transferências entre estabelecimentos

AGOSTO/2020:

→ Recurso Extraordinário com Agravo (ARE) nº 1.255.885, com repercussão geral reconhecida ([Tema 1099](#))

- Plenário do STF reafirmou a jurisprudência da Corte e declarou a não incidência do ICMS sobre o deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte localizados em estados distintos.

- Entendimento de que o tributo apenas incide nos casos em que a circulação de mercadoria configurar ato mercantil ou transferência da titularidade do bem.

Tese: “Não incide ICMS no deslocamento de bens de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte localizados em estados distintos, visto não haver a transferência da titularidade ou a realização de ato de mercancia”.

➤ **REPERCUSSÃO NA ORIGEM: ESTORNO DOS CRÉDITOS** (art. 155, parágrafo 2º, inciso II, alínea "b", da Constituição Federal)

Transferências entre estabelecimentos: A Controvérsia Quanto à Base de Cálculo

➤ LC 87/96 - §4º:

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

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

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

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

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

• 3 HIPÓTESES:

1ª) Mercadorias não-industrializadas: “preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente”.

2ª) Mercadorias produzida (pelo remetente): “custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento”.

3ª) Mercadoria pronta transf. entre estabelecimentos comerciais: “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”.

Transferências entre estabelecimentos: A Controvérsia Quanto à Base de Cálculo

→ IMPRESSÕES:

- Cada uma das hipóteses do §4º, do art. 13, da LC 87/96, se dirige a uma situação específica e somente a segunda (inc. II) se remete a “**custo**” da mercadoria.
- ❖ O inc. II, do §4º, do art. 13, da LC 87/96 **restringe** o conceito, prevendo que deve ser entendido como a “*soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento*”.
- ❖ Considera-se custo das mercadorias vendidas todos os gastos incorridos com a referida mercadoria até que ela esteja no ponto de venda. Assim, o **valor** da compra da mercadoria, o **frete** do local da produção até o local da venda, o **seguro** contratado no transporte e outros **gastos necessários** até que a mercadoria esteja disponível à venda são denominados de custos. Ainda no conceito de custo, inserem-se **despesas** administrativas, tributárias, financeiras.
- ❖ Quando se adquire mercadorias para revenda, no seu valor estão embutidos tributos, como o ICMS e as contribuições para o PIS e a COFINS. Tais tributos, excluem-se da composição do **custo** das mercadorias por serem **recuperáveis** (geram créditos passíveis de aproveitamento na etapa seguinte de circulação, no caso do PIS/COFINS, dependendo do regime de tributação).

Transferências entre estabelecimentos: A Controvérsia Quanto à Base de Cálculo

- MERCADORIA INDUSTRIALIZADA PRONTA: O “valor da entrada mais recente”, critério específico do inc. I, que não se confunde com o “custo da mercadoria”.

❖ *QUESTÃO DA INCLUSÃO NA B.C. DOS TRIBUTOS RECUPERÁVEIS:*

- **Não há como se confundir o conceito de “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria” com o custo da mercadoria.**
- **Considera-se o “preço” - para fins de determinação da b.c. – aquele constante do documento fiscal, estando nele incluídos os valores do ICMS, PIS e COFINS (sem os expurgos os tributos recuperáveis, portanto).**

Transferências entre estabelecimentos: A Controvérsia Quanto à Base de Cálculo

Resp 1.109.298-RS

- Discutiu situação referente à base de cálculo do ICMS em operações efetuadas pela empresa (Nestlé) entre a Fábrica (SP), o Centro de Distribuição (SP) e a Filial situada no Rio Grande do Sul.
- O STJ entendeu que deveria ser considerada a operação como um todo, aplicando-se a regra do artigo 13, § 4º, II, da LC 87/96.
- Não houve uma análise detida quanto ao inc. I, §4º, do art. 13, da LC 87/96.

Transferências entre estabelecimentos: A Controvérsia Quanto à Base de Cálculo

SETOR CONSULTIVO SEFA/PR:

Consulta SEFA PR nº 42/2008 - considera que compõe o “valor da entrada mais recente”: o valor total dos produtos, impostos incidentes, custo do transporte, custo do seguro, despesas aduaneiras e/ou outras incorridas e demais dispêndios.

- **Obs.** A regra legal não define o “custo” como base de cálculo do ICMS, no inc. I, §4º, do art. 13, da LC 87/96 e, se assim o fosse, seria necessário excluir os tributos recuperáveis.

Transferências entre estabelecimentos: A Controvérsia Quanto à Base de Cálculo

SETOR CONSULTIVO SEFAZ/SC:

Consulta SEFA/SC nº 84/2014:

“(...) Visto isso, resta analisar o alcance da expressão ‘valor da entrada mais recente’. Este é o valor pelo qual o estabelecimento remetente tenha adquirido, em data mais recente, mercadorias da mesma espécie e qualidade daquela que será transferida.

Ora, o ‘valor da entrada mais recente’ não é sinônimo de ‘custo de aquisição da mercadoria’. Para as empresas mercantis, o ICMS é tributo recuperável e o IPI é custo. As contribuições sociais ao PIS e à COFINS podem ou não ser recuperáveis em função da forma de tributação do lucro da empresa e demais variáveis previstas em legislação própria. Note-se que o valor da entrada é constante para qualquer empresa valor de aquisição da mercadoria. Já o custo de aquisição é variável, dependendo da forma de recuperação do ICMS, IPI, PIS e COFINS de cada pessoa jurídica. Assim, o valor da entrada é diferente do custo de aquisição, daí a impropriedade de se querer atribuir similaridade a conceitos diferentes.

*“(...) Pelo fato de o estabelecimento remetente de mercadoria em transferência para filial situada em outro Estado da Federação ser mercantil, não resta dúvida que deve utilizar como base de cálculo dessa operação o valor da entrada mais recente previsto no inciso I do artigo 10 do Regulamento do ICMS catarinense, e que **o valor da entrada mais recente é aquele pelo qual a mercadoria foi adquirida em data mais recente, sem expurgo do ICMS e dos demais tributos recuperáveis, por ser o ‘valor da entrada’ termo distinto de ‘custo de aquisição da mercadoria’.**(...)”*

Transferências entre estabelecimentos: A Controvérsia Quanto à Base de Cálculo

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

BASE DE CÁLCULO - TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL - VALOR INFERIOR À ENTRADA MAIS RECENTE. Constatada a emissão de documentos fiscais de transferências interestaduais de mercadorias com utilização de base de cálculo inferior ao valor das entradas mais recentes das mercadorias, contrariando o disposto no art. 13, § 8º, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75 c/c art. 43, inciso IV, alínea “b.1”, do RICMS/02. Corretas as exigências das diferenças de ICMS, acrescidas da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada. Lançamento procedente. Decisão unânime.

(Acórdão: 22.407/17/3ª Rito: Ordinário. PTA/AI: 01.000495509-16. Impugnante: Wal Mart Brasil Ltda)

- IGUAL SENTIDO: Decisão de 2020: Acórdão: 23.538/20/3ª ICMS

- *“... a metodologia utilizada pela Contribuinte de expurgar o valor do ICMS e os demais tributos recuperáveis incidentes na operação de aquisição e de adotar, como base de cálculo do ICMS, o custo contábil da mercadoria adquirida não encontra respaldo na legislação que rege a matéria. (...) No caso dos autos, por se tratar de transferências interestaduais realizadas pela Autuada, a base de cálculo a ser utilizada deve ser o valor correspondente à **entrada mais recente da mercadoria, sem expurgo do ICMS e dos demais tributos recuperáveis**, uma vez que a norma que trata da matéria não autoriza tal procedimento (expurgo do ICMS incidente na operação anterior). O termo “o valor correspondente à entrada mais recente” deve ser entendido como sendo o **preço de aquisição mais recente**”.*

Transferências entre estabelecimentos: A Controvérsia Quanto à Base de Cálculo

SEFAZ/BA:

❖ **Instrução Normativa nº 52/2013**, que no item 2:

2. Na transferência interestadual de mercadoria industrializada por terceiros, destinada a estabelecimento da mesma empresa localizado no Estado da Bahia, para efeito de apuração do valor do crédito a ser apropriado pelo estabelecimento destinatário, deverá ser observado o seguinte:

2.1. na formação da base de cálculo o remetente não deverá computar a carga de tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) incidente na entrada mais recente da respectiva mercadoria no estabelecimento, decorrente da aquisição originada de estabelecimento industrial ou comercial de outro titular, devendo, porém, acrescer o ICMS incidente na transferência, que integra a base de cálculo do imposto;

2.2. na hipótese da entrada mais recente ter sido originada de outro estabelecimento comercial do mesmo titular, deverá ser considerado o valor da aquisição junto a estabelecimento industrial ou comercial de outro titular.

2.3. o valor correspondente à entrada mais recente deve ser o valor da última entrada da mercadoria no estoque do estabelecimento, ocorrida até o dia da saída da mercadoria em transferência para destinatário localizado neste Estado.”

Transferências entre estabelecimentos: A Controvérsia Quanto à Base de Cálculo

SETOR CONSULTIVO SEFAZ/SP

CONSULTA TRIBUTÁRIA 13132/2016, de 13 de Dezembro de 2016:

- “... Portanto, nas transferências que destinem mercadorias à filial paranaense o valor da operação (base de cálculo para o ICMS) deverá ser:

(i) no caso de mercadoria, o valor de aquisição correspondente à entrada mais recente da mesma mercadoria na matriz paulista, que promoverá a transferência, ou seja, **o valor constante no documento fiscal que acobertou a operação de aquisição mais recente da mercadoria a ser transferida.** Ressalta-se que, no caso de mercadoria importada do exterior que se enquadrar no disposto na

Resolução do Senado Federal nº 13/2013, devem ser observadas também as regras da Portaria CAT 64/2013;

(ii) no caso de produção pela matriz paulista, o custo da mercadoria produzida, obtido pela soma dos custos dos fatores componentes do produto (matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, etc.) submetidos à atualização monetária na data do fato gerador (saída)”.

9. Por sua vez o artigo 49 do RICMS/SP (conforme artigo 13, § 1º, inciso I, da Lei Complementar Federal nº 87/1996) define que o montante do ICMS integra a sua própria base de cálculo, alcançando todas as operações e prestações sujeitas à tributação pelo ICMS, dentre as quais se incluem as operações de saída em decorrência de transferência.

10. Desse modo, observado o disposto nos artigos 39 e 49 do RICMS/SP, a base de cálculo na transferência interestadual deve ser formada pelo valor da entrada dos produtos (ou custo de produção conforme o caso), excluindo-se os impostos recuperáveis, inclusive ICMS creditado quando da entrada da mercadoria ou insumo, acrescentando-se o ICMS próprio a ser debitado na operação de transferência a ser efetuada.”

DIFAL – EC 87/2015

- ADI 5469

FUNDAMENTAÇÃO CENTRAL:

➤ Necessidade Lei Complementar

HISTÓRICO JUDICIAL: NÃO FOI CONCEDIDA LIMINAR

DIFAL – EC 87/2015

- ADI 5464 - SIMPLES NACIONAL - Min. Rel DIAS TOFOLI – liminar concedida

FUNDAMENTAÇÃO CENTRAL:

- Necessidade Lei Complementar
- Violação ao Princípio da Não-cumulatividade
- Afronta ao tratamento diferenciado das empresas no Regime do Simples

HISTÓRICO JUDICIAL:

“Em sede de cognição sumária, concluo que a Cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/2015 invade campo de lei complementar. Por essas razões, tenho que se encontra presente a fumaça do bom direito, apta a autorizar a concessão de liminar.”

PARANÁ: PARCELA DA PARTILHA – RECOLHIMENTO DESVINCULADO DA CONTA-GRÁFICA

FUNDAMENTAÇÃO CENTRAL:

- **Violação ao Princípio da Não-cumulatividade**
- **Violação ao Princípio da Legalidade:** Ausência de previsão expressa em lei.
 - Inexiste na Lei nº. 11.580/96 qualquer previsão que autorize ou obrigue o contribuinte a promover o recolhimento da parcela da partilha do DIFAL desvinculado da conta-gráfica.
 - **Art. 25, §2º, inc. II, da Lei nº. 11.580/96**, aduz que – no total do débito a ser lançado em cada período – devem ser inseridas as importâncias pertinentes a “*outros débitos*”, no que se enquadra o DIFAL e parcela da partilha no período de transição – até por ausência de previsão em contrário específica.

❖ PRECEDENTES TJ/PR PELA ILEGALIDADE

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO PARANÁ

“APELAÇÃO CÍVEL. MANDADO DE SEGURANÇA. COMPENSAÇÃO EM CONTA GRÁFICA DE ICMS CORRESPONDENTE AO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS INTERNA E INTERESTADUAL. SEGURANÇA CONCEDIDA. FORMAL INCONFORMISMO. INVIABILIDADE DE COMPENSAÇÃO ANTE PREVISÃO DO ART. 327-H, PARÁGRAFO ÚNICO, III DO DECRETO ESTADUAL Nº 3.208/2015. IMPERTINÊNCIA. VIOLAÇÃO A DISPOSITIVOS DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96, DA LEI ESTADUAL Nº 11.580/1996, DO RICMS E DO CONVÊNIO 93/15. SENTENÇA MANTIDA. RECURSO NÃO PROVIDO. REEXAME NECESSÁRIO. SENTENÇA MANTIDA”.

(TJPR - 2ª C.Cível - 0002103-88.2016.8.16.0004 - Curitiba - Rel.: Desembargador Guimarães da Costa - J. **15.02.2019**)

DO VOTO:

*“Ressalte-se que o Decreto nº 3.208/2015 não pode dispor em sentido contrário às leis federal e estadual no que pertine ao ICMS, por ofensa ao princípio da hierarquia das normas e, assim, **a restrição imposta no art. 327-H, III do RICMS, contraria as normas aplicáveis à hipótese dos autos**”.*

“APELAÇÃO CÍVEL – MANDADO DE SEGURANÇA – ICMS – ART. 327-H, PARÁGRAFO ÚNICO, III, DO DECRETO ESTADUAL Nº: 3.208/2015 - VEDAÇÃO À COMPENSAÇÃO COM CRÉDITOS DE OPERAÇÕES ANTERIORES OU ACUMULADOS EM CONTA GRÁFICA – VIOLAÇÃO AO ARTS. 19 E 20, DA LEI COMPLEMENTAR Nº: 87/96 E 23, DA LEI ESTADUAL Nº: 11.580/1996 – **ILEGALIDADE DO ATO REGULAMENTAR** – INEXISTÊNCIA DE OFENSA À CONSTITUIÇÃO FEDERAL – DESNECESSIDADE DE SUBMISSÃO AO ÓRGÃO ESPECIAL DESTA CORTE – (ART. 97, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL) – SENTENÇA MANTIDA – RECURSO DESPROVIDO.”

(TJPR - 2ª C.Cível - 0001854-40.2016.8.16.0004 - Curitiba - Rel.: Desembargador Antônio Renato Strapasson - J. **10.10.2018**)

DO VOTO:

“(…) Acontece, porém, que a **vedação prevista no Decreto supratranscrito ofende os arts. 20, da Lei Complementar nº: 87/96 e 23, da Lei Estadual nº: 11.580/1996**, in verbis:(…) Dessa forma, considerando que o Decreto é ato regulamentar e secundário, **não poderia o mesmo dispor de forma contrária ao que dizem as leis federal e estadual referente ao ICMS. Denota-se, assim, que o decreto extrapolou, neste ponto, a sua função regulamentadora e infringiu a prévia legislação federal e estadual**”.



SEMANA DA

**CONSCIENTIZAÇÃO
TRIBUTÁRIA**

Na busca de um (E)estado de igualdade social

DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS – EC 87/2015

MUITO OBRIGADA!!

Contato: michelle@prolik.com.br