

**BASE DE CÁLCULO PARA A COBRANÇA DO ICM NAS  
TRANSFERÊNCIAS DE MERCADORIAS DE ARMAZÉNS  
PARA AS FILIAIS DA MESMA EMPRESA NO ESTADO DO  
AMAZONAS**

Arnoldo Wald (\*)

**Ementa:** Somente em virtude do estabelecido no artigo 2, § 2.º do Decreto-lei n.º 406 é que podem ser tributadas com o ICM as transferências realizadas entre estabelecimentos pertencentes à mesma pessoa jurídica dentro do Estado.

A incidência, em tal hipótese, tem como base de cálculo 75% do valor das mercadorias, considerados os preços a varejo.

A norma federal se aplica a todos os casos de transferência para venda pelo estabelecimento destinatário na base de preços a varejo e, em tal situação, nenhuma discriminação há de ser feita entre os adquirentes particulares e os comerciantes, desde que não haja faturamento com base em preços por atacado.

Quando o estabelecimento remetente não fatura a terceiros por preços a varejo, a base de cálculo deve ser 75% do valor das vendas realizadas pelos estabelecimentos destinatários, no segundo mes anterior ao da remessa. Se, por motivos de ordem administrativa, tal cálculo se torna impossível, podem ser utilizados os preços vigentes no momento do faturamento, desde que, numa fase de inflação, não sejam inferiores aos preços constantes da lista do segundo mes anterior à remessa.

O Decreto-lei n. 406, sendo norma geral de direito financeiro de caráter imperativo, os Estados não podem deixar de admitir a base de cálculo nele fixada se pretenderem tributar as trans-

---

(\*) Advogado no Rio de Janeiro.

Professor Catedrático da Faculdade de Direito da Universidade do Estado da Guanabara.

ferências internas entre estabelecimentos, armazéns ou filiais pertencentes à mesma pessoa jurídica. A desobediência ao referido Decreto-lei, em virtude de omissão da lei estadual ou autuação por parte das autoridades administrativas, implica em lesão de direito, justificando a impetração de mandado de segurança, diante da existência, no caso, de direito líquido e certo da consulente.

Além da determinação expressa da norma federal, militam em favor da consulente as conclusões e os corolários que dela extrairam a maioria das legislações estaduais (do Rio Grande do Sul, Santa Catarina, Paraná, São Paulo, Pernambuco e Ceará), comprovando a *communis opinio* dos legisladores estaduais no sentido de acatar e interpretar literal e sistematicamente o Decreto-lei n.º 406.

A ausência de texto legislativo expresso no Estado do Amazonas não pode implicar, na hipótese, em discriminação odiosa e vedada em lei. O Estado do Amazonas deve cumprir a lei federal e seguir, no caso de omissão, de sua lei, a *analogia legis* e os princípios gerais do direito que são fontes subsidiárias da legislação fiscal.

Em virtude do que dispõe o Decreto-lei n.º 406 e do princípio constitucional da não discriminação entre mercadorias em razão de seu destino (art. 20, inciso III da Constituição Federal), o artigo 10 do Decreto estadual amazonense n.º 1.063, de . . . . 7.12.1967, deve ser interpretado como aplicável tanto nas transferências internas como nas interestaduais, reduzindo-se, em ambos os casos, para 75% a incidência tributária. A discriminação, na fixação de base de cálculo, entre operações internas e interestaduais, implica em violação da Constituição e das normas gerais de direito financeiro emanadas da União Federal.

O Estado do Amazonas também não pode estabelecer uma discriminação de caráter fiscal contra as empresas integradas verticalmente, quando a política do Governo Federal incentiva a concentração empresarial, as fusões e a criação de conglomerados econômicos mediante uma legislação elaborada com essa finalidade específica. O ICM sendo um imposto neutro não pode contrariar a política econômica do Governo Federal.

## I. CONSULTA

1. A Consulente, sediada no Ceará e operando nas regiões Norte e Nordeste do país, mantém, na cidade de Manaus, um armazém de distribuição encarregado do suprimento de mercado-

RCGERS, Porto Alegre, 2(2): 67-88, 1972

rias às suas diversas filiais localizadas no Estado do Amazonas. O armazém recebe as mercadorias dos fornecedores a preço de custo e as distribui às filiais, mediante uma simples transferência, não ocorrendo, na hipótese, venda e inexistindo, assim, qualquer preço convencionado que possa servir de base de cálculo para o ICM.

2. As filiais são estabelecimentos varejistas e a consulente só tem preços de vendas a varejo, não dispondo a empresa de qualquer departamento de vendas por atacado. Além de serem proporcionalmente ínfimas as vendas que realiza a contribuintes do ICM, os mesmos pagam o preço idêntico ao faturado ao não contribuinte, admitindo-se, tão somente, um desconto que nunca ultrapassa 10% no caso de vendas de vulto realizadas por qualquer tipo de comprador.

3. Até o final do ano passado a transferência de mercadorias do armazém de distribuição às filiais existentes no Estado era realizada consignando-se, como valor da operação, nas Notas Fiscais de transferências, o preço que viria a ser cobrado pelas filiais aos consumidores finais dos artigos remetidos. Tal critério acarretava, para o armazém, a obrigação de recolher vultosas quantias aos cofres estaduais, para o pagamento do ICM, enquanto as filiais, vendendo, sem qualquer aumento de valor, as mercadorias recebidas acumulavam créditos fiscais.

4. Para evitar que tal situação se agravasse, a consulente, baseada nas soluções dadas ao problema pela lei federal (artigo 2.º parágrafo 2.º do Decreto-lei n.º 406, de 31.12.1968) e por várias leis locais, como as de São Paulo, Paraná, Pernambuco e Ceará, passou a considerar, nas mencionadas transferências, como valor da operação e base de cálculo do ICM, 75% do preço final vigente nas suas listas de preço no momento do faturamento, sem atender ao disposto no § 3.º do artigo 2.º do Decreto-lei n.º 406, em virtude de impossibilidade material de fazê-lo.

5. As autoridades fiscais amazonenses impugnaram o novo critério, conforme se verifica pelo auto de infração de 12 de maio passado.

6. Assim sendo, indaga a consulente se o procedimento por ela adotado, atualmente, pode ser tido como correto nas transferências operadas pelo armazém de distribuição para as lojas ou, ainda, realizadas pelas filiais entre si e nas devoluções de mercadorias destas para o armazém.

RCGERS, Porto Alegre, 2(2): 67-88, 1972

## II. PARECER

7. O ICM, consagrado como tributo estadual pelo art. 23, inciso II da Constituição vigente, tem como fato gerador a realização de "operações relativas à circulação de mercadorias". Introduzido pela Emenda Constitucional n. 18 e regulamentado no art. 52 do Código Tributário, o novo tributo que substituiu o IVC assenta juridicamente "não sobre os produtos postos em circulação, mas sobre as operações por que esta se realiza..." (**Reforma da Discriminação Constitucional de Rendas**, Fundação Getúlio Vargas, vol. 6, 1965, pág. 31).

8. Os trabalhos preparatórios da Comissão Mista que elaborou a Emenda Constitucional n.º 18 esclarecem que se pretendeu substituir o critério jurídico anteriormente vigente, que considerava como fatos geradores os contratos de venda e de consignação, por um critério econômico, pelo qual far-se-ia incidir o tributo sobre a circulação econômica, qualquer que fôsse o motivo ou a forma jurídica que viesse a assumir. Os debates realizados, na mencionada comissão, em 16 de novembro de 1965, esclarecem que, na época, não se confundiu a circulação econômica com a circulação física. Efetivamente, suscitado o problema da eventual tributação de movimentação interna de mercadoria, quando transportada de um estabelecimento para outro da mesma pessoa jurídica pelo Deputado Ítalo Fitipaldi, o então Senador Mem de Sá, o Professor e Ministro Otávio Gouveia de Bulhões e o Deputado Raimundo Padilha, salientaram que o novo tributo não pode aplicar-se, evidentemente, a simples operação de transferência de um setor para outro da mesma pessoa jurídica, como ato preparatório da circulação, **definida em termos econômicos**, como é da essência do projeto. V. *Diário do Congresso Nacional*, de 24.11.1965, Seção II, pág. 4.290 e José Nabantino Ramos. **O Conceito de circulação**, in *Revista de Direito Público*, vol. 2, pág. 36 e seguintes).

9. Acresce que a intenção do legislador foi, na hipótese, de substituir uma definição jurídica do fato gerador por uma conceituação econômica, alegando-se, naquela ocasião, que a "causa principal dos defeitos por demais conhecidos para serem aqui lembrados pormenorizadamente, de que padece a atual discriminação de rendas (da Constituição de 1946) é o fato de o assunto ser tratado como problema jurídico e não econômico" (**Reforma da discriminação de rendas** já citado, pág. 5).

RCGERS, Porto Alegre, 2(2): 67-88, 1972

10. Reconheceu-se, pois, expressamente, que a circulação tributada não era a simples saída física da mercadoria, mas, sim, a "movimentação da riqueza", a transferência da posse ou da propriedade dos bens de uma pessoa para outra, o fluxo e refluxo de mercadoria passando de mãos em mãos, evocando-se as definições dos economistas quando conceituam a circulação como "o conjunto dos fenômenos econômicos que acompanham a transmissão e a permuta de bens".

11. Analisando a estrutura do novo tributo, o Professor José Nabantino Ramos, em excelente estudo, lembrou, oportunamente, que o ICM não era ISM, ou seja, que o imposto recaía sobre a circulação e não sobre a simples saída física de mercadorias, embora a saída pudesse ser eventual, mas não necessariamente, o sintoma de uma circulação. Concluiu que:

"A saída da mercadoria, para ser fato gerador do ICM, deve resultar de uma operação de circulação, tomada, porém, esta palavra em sua acepção econômica.

Para haver circulação, na acepção econômica, é preciso que haja transferência da propriedade ou da posse da mercadoria.

Transferências, dentro do Estado, de um para outro estabelecimento do mesmo proprietário, não constituem circulação" (artigo citado, pág. 36).

12. Concluiu o mencionado tributarista que "atenta contra a Constituição e o Código Tributário, a lei estadual que faz o ICM incidir sobre transferências de mercadorias de um para outro estabelecimento do mesmo dono situado no próprio Estado".

13. A tese de acordo com a qual o ICM não recai sobre a circulação física, mas, tão somente, sobre a circulação econômica mereceu, atualmente, a adesão não só da doutrina, como, ainda, da jurisprudência administrativa e da própria lei.

14. Efetivamente, Rubens Gomes de Souza, ao apreciar os requisitos da incidência do ICM, esclarece que para a ocorrência da tributação é imprescindível que a saída da mercadoria promovida por comerciante, industrial ou produtor, constitua ou configure "uma etapa do processo de circulação da mercadoria, assim entendido o complexo das sucessivas transferências desta,

RCGERS, Porto Alegre, 2(2): 67-88, 1972

desde o seu produtor, expressão que inclui o fabricante e o importador, até o seu consumidor final" (Rubens Gomes de Souza, **IVC, ICM e conferência de bens móveis ao capital de sociedades**, in *Revista de Direito Público*, vol. 2, pág. 144).

15. Os estudiosos do novo tributo também salientaram que "a perfeita compreensão dos textos normativos a ele referentes evidencia que toda a ênfase deve ser posta no termo "operações" mais do que no termo "circulação". A incidência é sobre as operações e não sobre o fenômeno da circulação. O fato gerador do tributo é a operação que causa a circulação e não esta" (Geraldo Ataliba, **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**, São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1968, pág. 246). Ponderou-se, pois, que o fato gerador, no caso, não é a simples circulação como situação física, mas, sim, a existência de uma operação comercial que enseja a transferência. A **contrario sensu**, a simples circulação que, não tenha como substrato ou causa uma operação econômica e comercial, não enseja a incidência do tributo.

16. Também no direito estrangeiro, prevaleceu este modo de conceituar o tributo e, na Alemanha, o ICM é denominado imposto sobre a circulação econômica (**Wirtschaftsverkehrssteuern**), justamente para que não se pretenda fazê-lo incidir sobre a simples circulação física. Ernst Bumenstein, mestre do direito tributário suíço, teve, por sua vez, o ensejo de afirmar que no imposto sobre a circulação "são tomados como objeto de imposto determinadas situações e eventos de circulação jurídica ou econômica" (Blumenstein, **Grundriss des Schweizerischen Steuerrechts**, Zurique, 1951, pág. 39 e seguintes). Partindo dessas premissas, a Suprema Corte Financeira alemã entendeu que, tendo-se em vista as finalidades da lei, o tributo não deve recair sobre as operações de transporte (V. Ezio Vanoni, **Natureza e Interpretação das Leis Tributárias**, tradução brasileira, Rio de Janeiro, Edições Financeiras, S. A., sem data, pág. 245).

17. Conclui, pois, a doutrina, que não se deve confundir nem identificar a **circulação econômica**, com a saída física, o transporte dentro da mesma empresa, mediante a remessa de armazém a filial ou de um para outro estabelecimento da firma com a transferência de bens para terceiros, pois **somente ocorre circulação quando a mercadoria é transferida, passando de um patrimônio para outro, qualquer que seja a motivação jurídica da operação**. Por esse motivo, o próprio Código Tributário Nacio-

RCGERS, Porto Alegre, 2(2): 67-88, 1972

nal exclui a incidência do ICM nos casos de comodato, de locação de móveis, de alienação fiduciária e de retirada de mercadoria depositada em armazém geral (art. 52 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966). Assim sendo, **impõe-se que a tributação estabelecida pela lei estadual se limite a incidir sobre "saídas que efetivamente configurem etapas da circulação de mercadorias... Do contrário, o ICM estará descaracterizado por não incidir sobre a circulação através de uma operação que a caracterize: E ENTÃO A LEI ESTADUAL OU O ATO ADMINISTRATIVO DE COBRANÇA SERÃO INCONSTITUCIONAIS"**. (Rubens Gomes de Souza, artigo citado, pág. 145).

18. O eminente Presidente do Egrégio Supremo Tribunal Federal, Professor Aliomar Baleeiro, com a independência que tem caracterizado a sua posição de magistrado e de estudioso do direito tributário, também reconhece que **sem transferência da posse ou da propriedade não se configura a operação de circulação que a incidência do tributo pressupõe**. Ensina o mestre de finanças da Guanabara que:

**"A saída das mercadorias para voltar (caso de reparos etc...) ou PARA OUTRO ESTABELECIMENTO DO DONO NO MESMO LOCAL, NÃO É OPERAÇÃO"**. (*Direito tributário brasileiro*, Rio, Forense, 1970, pág. 200).

19. Acrescenta ainda, o eminente magistrado, que, se a natureza específica, da operação realizada e sua qualificação jurídica são irrelevantes do ponto de vista fiscal, podendo incidir o tributo sobre qualquer contrato ou ato jurídico, ao contrário, não justifica a tributação pelo ICM o "fato material ou físico", concluindo que não enseja a incidência do imposto.

"a simples deslocação da mercadoria para fora do estabelecimento, permanecendo na propriedade e posse direta do contribuinte, seja para depósito, custódia, penhor, ou reparos. Se admitíssemos solução contrária, até o furto da mercadoria seria fato gerador do ICM" (Aliomar Baleeiro, *obra citada*, pág. 203).

20. De acordo com este entendimento, a Lei do Estado da Guanabara considera que não incide o ICM sobre

RCGERS, Porto Alegre, 2(2): 67-88, 1972

"a saída de mercadoria destinada a depósito ou formação do estoque em outro estabelecimento do contribuinte ou a depósito em armazém geral dentro do Estado" (art. 7, inciso IV da Lei n.º 1.165, de 13 de dezembro de 1966 do Estado da Guanabara).

21. Verificamos, assim, que, em tese, pela própria natureza do ICM e pela definição legal do seu fato gerador, que decorre de norma geral de direito financeiro emanada da União Federal, os Estados não poderiam tributar, com o referido imposto, a simples transferência de mercadorias de um para outro estabelecimento da mesma pessoa jurídica, se sobre a matéria não houvesse uma regra específica, que constitui exceção ao sistema.

22. Assim sendo, as leis locais não podem tributar a transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, a não ser nos casos expressos e na forma específica pela qual a lei federal equiparou, parcialmente, à saída a remessa ou simples transferência interna, fixando, para tal hipótese, uma base de cálculo própria, que é imperativa, constituindo um teto para a tributação pelos Estados e da qual não se podem afastar, sob pena de inconstitucionalidade das normas locais que elaborarem ou dos atos que vierem a praticar.

23. Efetivamente, em virtude do que estabelece o artigo 8, inciso XVII, letra c, da Constituição Federal vigente, compete à União legislar sobre normas gerais de direito financeiro, que podem ser fixadas na própria lei magna (artigo 23, inciso II), em lei complementar (artigo 23, § 4.º da Constituição), em resoluções do Senado (artigo 23, § 5.º) ou em leis ordinárias federais.

24. Assim sendo, a competência tributária dos Estados para legislar sobre os seus tributos encontra limite intransponível nos princípios fixados nas leis federais que estabelecem as normas gerais de direito financeiro. Somente no silêncio da legislação federal é que a norma estadual poderá fixar os comandos cabíveis na matéria, em virtude da competência supletiva que o artigo 8, parágrafo único, da Constituição Federal lhe atribui. Neste sentido é aplicável o artigo 6 do Código Tributário Nacional que reconhece aos Estados competência legislativa "ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis orgânicas do Distrito Federal e dos municípios e observado o disposto nesta lei".

RCGERS, Porto Alegre, 2(2): 67-88, 1972

25. A competência da União Federal, na matéria, visa garantir-lhe os poderes necessários para fixar a política econômica geral do país, em cujos moldes os Estados devem enquadrar a sua legislação tributária, a fim de não distorcer as metas governamentais. Neste sentido, pondera Maurice Duverger que

"... é somente no quadro nacional, efetivamente, que podem ser tomadas as decisões orientando a atividade econômica ou social em tal ou qual direção, não sendo admissível que a orientação financeira das coletividades locais (Estados ou Municípios) venha contrariar estas decisões nacionais". (Maurice Duverger, *Institutions Financières*, Paris, 1960, pág. 12).

26. A finalidade da reforma tributária implantada pela Revolução de 1964 consistiu, justamente, em substituir por uma "concepção do sistema tributário como integrado no plano econômico e jurídico nacional" o critério histórico, considerado de origem essencialmente política, "da coexistência de três sistemas tributários autônomos, federal, estadual e municipal" (*Primeiro relatório da Comissão da Reforma Tributária Nacional*, Rio, Edição da Fundação Getúlio Vargas, 1966, pág. 30).

27. Na realidade, a competência legislativa estadual, na fixação das normas sobre o ICM, não é plena, pois está condicionada pela lei federal no tocante ao fato gerador, às características do tributo e à base de cálculo. Ora, de acordo com a lei federal, só pode ser tributada a circulação econômica e não a simples saída física, não se admitindo, pois, que a lei estadual possa criar outro fato gerador, cabendo, no caso, com exclusividade, ao legislador nacional, estabelecer a tipicidade do tributo e os casos nos quais pode ocorrer a sua incidência. Sendo o fato gerador (*Steuertatbestand*, *fattispecie tributária* ou *hecho imponible*) definido como o conjunto de fatos a que o legislador vincula a obrigação jurídica de pagar um tributo, desde que a definição fato gerador do ICM conste em lei federal (artigo 52 e seguintes do Código Tributário Nacional) não se admite que possa ser modificada, ampliada ou estendida por lei local, que, para tanto, não tem competência. Se, como vimos, a competência estadual, no caso, é supletiva ou subsidiária, incompetente é a lei estadual em todas as matérias que se encontram regulamentadas nas normas gerais de direito financeiro baixadas pela União Federal.

RCGERS, Porto Alegre, 2(2): 67-88, 1972

28. As afirmações que acabamos de fazer nos levam a firmar os seguintes princípios:

a) A lei federal não admitia, em princípio, a incidência do ICM sobre a transferência de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica;

b) Assim sendo, a lei local não pode estabelecer tal incidência, a não ser em virtude de disposição da própria lei federal, que estabeleça uma equiparação da mencionada transferência a uma circulação, mas tal equiparação é o apanágio da lei federal não podendo decorrer de lei local;

c) Na hipótese de ser acolhida, pela lei local, a norma federal que admite tal imposição, deve o direito estadual integrar, no seu sistema, a disposição geral de direito financeiro emanada da União, na sua totalidade, não podendo cindí-la ou aceitá-la em parte ou somente em relação a algum ou alguns dos seus aspectos. A norma, constituindo um todo, não pode ser integrada na legislação local somente para fins de incidência do ICM e rejeitada no que se refere à base de cálculo que institui, ou estabelece para o caso específico. Em conclusão, não pode a lei local interpolar ou distorcer a norma federal para somente acatar parte da mesma e rejeitar ou repelir outra. Se a norma geral amplia o fato gerador, mas reduz, na hipótese, a base de cálculo, não é lícito à lei local, admitir e consagrar a ampliação do fato gerador e ignorar a redução da base de cálculo à qual ficou condicionada a equiparação da simples transferência à circulação econômica para fins de imposição tributária.

29. Na realidade, a lei federal admite a incidência do ICM sobre a transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, mas lhe dá um tratamento especial, que se impõe aos Estados se quiserem cobrar o referido tributo na hipótese. Efetivamente, já o Código Tributário Nacional no seu artigo 53, parágrafo 2.º, inciso II, estabeleceu que no caso de saída para outro Estado, a base de cálculo para a incidência do ICM no Estado de origem deveria corresponder a 80% do preço de venda do estabelecimento destinatário. Houve, assim, uma equiparação legal da simples transferência à circulação econômica, reduzindo-se, todavia, a base de cálculo para que o imposto re-

RCGERS, Porto Alegre, 2(2): 67-88, 1972

caisse, tão somente, sobre os 4/5 (80%) do valor venal final do produto. A norma acima referida, que já era aplicada em relação ao imposto de vendas e consignações, surgiu a fim de restabelecer o equilíbrio econômico entre Estados produtores e consumidores, implicando, para tanto, numa extensão excepcional do fato gerador definido pela lei federal. Pretendeu a lei evitar que os Estados industrializados se beneficiassem de um enriquecimento progressivo em detrimento dos produtores de matéria prima, ampliando-se, para tal fim, a conceituação do fato gerador, mas criando-se, para o mesmo, tratamento especial no tocante à base de cálculo.

30. Posteriormente, o Decreto-lei n.º 406, de 31 de dezembro de 1968, ampliou a exceção, modificando, outrossim, a repartição do tributo entre o Estado produtor e destinatário, a fim de atribuir 75% ao primeiro e 25% ao segundo.

31. O mencionado Decreto-lei tratou da matéria nos parágrafos 1.º, 2.º e 3.º do artigo 2.º. O parágrafo 1.º manteve a norma de direito interestadual já anteriormente consagrada no Código Tributário Nacional, modificando, apenas, as respectivas percentagens. O parágrafo segundo admitiu uma nova equiparação da simples transferência interna (dentro do Estado) à circulação econômica, determinando que, quando se tratasse de estabelecimentos que não realizassem vendas por atacado (a outros comerciantes ou industriais), o ICM seria pago sobre o valor correspondente a 75% do preço de venda final da mercadoria. Para obtenção do mencionado valor, mandou a lei, no parágrafo terceiro do artigo 2, que se adotasse, como base, a média ponderada dos preços efetivamente cobrados pelo estabelecimento remetente no segundo mês anterior ao da remessa.

32. Os parágrafos 1.º e 2.º do artigo 2 do Decreto-lei n.º 406 estabelecem, pois, uma norma excepcional equiparando, por motivos de ordem política, certas situações à circulação econômica de mercadorias e impondo, em tais hipóteses, o pagamento do ICM sobre 75% do valor da operação. Tratando-se de norma excepcional, não admite a mesma interpretação extensiva ou analógica, em virtude do princípio de hermenêutica que encontramos no artigo 6.º da antiga Lei de Introdução ao Código Civil, quando estabelece que "a lei que abre exceção a regras gerais ou restringe direitos só abrange os casos que especifica". Pelo exposto, antes do Decreto-lei n.º 406, a lei estadual não poderia admitir a incidência do ICM sobre as transferências entre

RCGERS, Porto Alegre, 2(2): 67-88, 1972

estabelecimentos da mesma pessoa jurídica existentes no mesmo Estado por contrariar a legislação federal então vigente e, após o referido diploma legal, tal incidência só se torna válida nos termos previstos pelo Decreto-lei n.º 406, ou seja, quando incidente o tributo sobre, tão somente, 75% do preço da mercadoria no estabelecimento destinatário.

33. A exegese do parágrafo 2.º do artigo 2, do Decreto-lei n.º 406, não oferece qualquer espécie de dúvida e não está o referido dispositivo legal condicionado, de qualquer forma, à existência de operação interestadual. A operação interestadual é objeto de regulamentação no artigo 2 parágrafo 1.º. Ao contrário, o parágrafo 2.º trata da remessa feita a estabelecimento destinatário pertencente à mesma pessoa jurídica, ensejando uma tributação com uma base de cálculo mitigada quando a venda é feita finalmente a preço de varejo, não se realizando a preço de atacado. A razão do parágrafo 1.º atende a uma política de equilíbrio econômico entre os Estados produtores e consumidores. No caso do parágrafo segundo, pretendeu o legislador não sobrecarregar com onus fiscal antecipado a empresa integrada que, realizando vendas por atacado e varejo, só deve pagar o imposto, adiantadamente, no estabelecimento comercial remetendo sobre 75% do valor final da mercadoria vendida a varejo, complementando-se o recolhimento do tributo no momento da venda efetiva da mercadoria pelo estabelecimento destinatário, ou seja, na ocasião em que ocorre a saída real da mercadoria, em virtude de operação de circulação econômica.

34. A interpretação literal e sistemática das mencionadas normas não dão ensejo a qualquer dúvida, tanto mais que, evidentemente, os vários parágrafos de um mesmo artigo contemplam hipóteses distintas e não se condicionam reciprocamente de acordo com a melhor técnica legislativa.

35. Os argumentos já expostos em relação aos vários processos de hermenêutica se robustecem ainda por considerações de ordem sociológica e política. Efetivamente, a orientação governamental é no sentido de realizar a curto prazo, inclusive graças a incentivos fiscais, a concentração de empresas com a criação de conglomerados, a fim de fortalecer as empresas nacionais. Uma legislação especial foi elaborada com essa finalidade, conforme se verifica pela leitura dos recentes Decretos-leis n.ºs 1.137, de 1970, 1.182 e 1.186, de 1971. Assim sendo, não se justificaria da parte do Governo uma penalização, com um tratamento discrimi-

natório contra as empresas que tivessem realizado uma integração vertical, abrangendo as vendas por atacado e a varejo. Efetivamente, se a remessa fosse venda realizada por uma firma atacadista a outra varejista implicaria, tão somente, no pagamento do ICM nas bases do preço do faturamento do atacadista ao varejista, devendo o ICM ser complementado para alcançar a percentagem legal sobre o preço a varejo por ocasião da sua venda pela empresa varejista. Seria injusto criar um adiantamento em bases mais altas quando se tratasse de remessa de atacadista a varejista entre empresas pertencentes à mesma pessoa jurídica.

36. A *ratio legis* ou razão de ser da redução da base de cálculo consiste, no caso, em garantir a igualdade de tratamento entre o atacadista que revende a firmas varejistas e a empresa integrada que utiliza os seus armazéns para redistribuir, em seguida, as mercadorias a filiais ou subfiliais, devendo, em ambos os casos, a tributação ser realizada em bases idênticas, a fim de não prejudicar as companhias que, fazendo uma integração vertical e/ou horizontal, atenderam à política governamental de concentrações e fusões.

37. Acresce que se reconhece, hoje, que o ICM é um imposto neutro de cunho exclusivamente fiscal, sem finalidade regulatória ou incentivadora, não lhe cabendo, pois, fomentar ou desencorajar atividades, nem devendo o referido tributo ter atuação extrafiscal, como já tivemos o ensejo de assinalar em parecer no qual apreciamos a inconstitucionalidade de determinados incentivos concedidos pela legislação gaúcha (V. Arnaldo Wald, *Os incentivos fiscais do ICM e a política econômica nacional*, in *Revista dos Tribunais*, vol. 426, abril de 1971, pág. 38 e, no mesmo sentido, Ruy Barbosa Nogueira, *Direito tributário — estudos de problemas e casos tributários*, vol. 1, São Paulo, José Bushatsky, Editor, 1969, pág. 61, e pág. 337).

38. Assim sendo, não poderia nunca o ICM ser um instrumento de desincentivação da criação de empresas integradas a *fortiori* quando tal política importa, como vimos, em contrariar frontalmente as metas governamentais federais que devem ser respeitadas pelos Estados e merecem a colaboração dos mesmos.

39. É verdade que a aplicação do parágrafo 2.º do artigo 2.º do Decreto-lei n.º 406, faz remissão ao parágrafo 3.º do mesmo artigo, pretendendo calcular os 75% sobre o valor dos preços efetivamente cobrados pelo remetente no segundo mes ante-

rior ao da remessa. Na hipótese, o remetente não faz vendas diretas e, assim sendo, não existiria a mencionada base para cálculo, mas nada impede que, atendendo ao espírito do referido parágrafo 3.º, se aplique a redução de 25% sobre os preços atuais de venda do estabelecimento destinatário, situação que, como salientado na consulta, somente beneficiaria o Fisco estadual por não ocorrer, no momento, reduções de preços e seria materialmente exequível para a consulente.

40. A exegese do artigo 2.º parágrafo 2.º nos leva, finalmente, à conclusão de que a mencionada norma se aplica sempre que os preços constantes das notas fiscais de transferência são **preços de varejo**, pois a distinção que o legislador pretendeu fazer não é de caráter subjetivo, mas sim objetivo. Ao determinar que o ICM incidisse sobre 75% do valor dos preços nas vendas feitas a particulares, não comerciantes, ou seja, não contribuintes do ICM, não visou o legislador criar um privilégio injustificável para determinada classe de compradores ou de vendedores, mas pensou em corrigir as eventuais distorções entre os preços por atacado e a varejo, considerando tal diferença arbitrariamente como representando 25%, ou seja, partindo da idéia que o preço por atacado seria da ordem de 25% menor do que o preço a varejo. Tendo determinado, a intenção do legislador e a razão da lei (**ratio legis**), concluímos que a norma federal, que é regra geral de direito financeiro, **se impõe com caráter imperativo aos Estados, que, assim sendo, não podem afastar a sua aplicação**, que é automática e de pleno direito, independentemente de qualquer providência complementar por parte do legislador local.

41. Efetivamente, as normas gerais de direito financeiro emanadas da União não dependem de qualquer medida das autoridades estaduais para entrarem em vigor e serem aplicadas em cada um dos Estados. Elas são auto-exequíveis e vinculam, desde logo, as autoridades administrativas estaduais e municipais de todo o país. Ocorre, pois, que, a partir da entrada em vigor do Decreto-lei n.º 406, a incidência do ICM nas remessas entre estabelecimentos do mesmo titular deve admitir, como base de cálculo, o valor correspondente a 75% do preço a varejo.

42. O silêncio da lei estadual amazonense não pode implicar, de modo oblíquo ou indireto, em inaplicabilidade do Decreto-lei n.º 406, pois trata-se de norma cogente e de ordem pública que a lei local não pode rejeitar nem ignorar, pois a ninguém — e muito menos aos Estados é lícito ignorar a lei. **Nemo censetur**

RCGERS, Porto Alegre, 2(2): 67-88, 1972

**ignore legem.** Acresce que somente em virtude do disposto no Decreto-lei n.º 406 é que o Estado pode tributar as transferências entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica dentro do Estado. Ora, a partir do momento em que o ICM onera tais operações, as mesmas só podem ser tributadas nos exatos termos estabelecidos no mencionado Decreto-lei. Temos, pois, para chegar à nossa conclusão dois argumentos básicos:

a) A disposição contida no parágrafo 2.º do artigo 2.º do Decreto-lei n.º 406 é auto-exequível e de ordem pública, impondo-se a sua aplicação nos Estados, sem necessidade de qualquer providência estadual complementar;

b) Mesmo que, **ad argumentandum**, assim não fosse, somente **ex vi** do referido Decreto-lei é que a incidência do ICM sobre as transferências internas dentro do mesmo Estado entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica se tornou suscetível de tributação e, assim sendo, ou aplica-se o referido Decreto-lei com a tributação na base de cálculo por ele prevista de 75% do valor ou não cabe qualquer incidência do ICM sobre tais operações.

43. Sendo anterior ao Decreto-lei n.º 406, a legislação tributária do Estado do Amazonas (Lei n.º 550, de 17 de dezembro de 1966 e Decreto n.º 1.063, de 7 de dezembro de 1967), não contempla a hipótese do artigo 2.º parágrafo 2.º do mencionado diploma federal e se limita a conter uma norma especial para as transferências interestaduais, esclarecendo o artigo 10 do Decreto estadual n.º 1.063, de 7 de dezembro de 1967 que:

“Nas saídas de mercadorias decorrentes de operações que se destinem a contribuintes localizados em outro Estado, serão observadas as seguintes normas:

I. ....  
II. ....

III. em se tratando de transferência para venda por estabelecimento do próprio remetente ou seu representante. A BASE DE CÁLCULO NÃO EXCEDE-  
RÁ a 80% (DO PREÇO) DE VENDA DO ESTABE-  
LECIMENTO DESTINATÁRIO, NO MOMENTO DA  
REMESSA, DEDUZIDAS AS DESPESAS DE FRETE  
E SEGURO”.

RCGERS, Porto Alegre, 2(2): 67-88, 1972

A percentagem contida no referido artigo passou *ex vi* do Decreto-lei n.º 406, a 75% e em virtude do mesmo diploma passou a ser também aplicável a referida base de cálculo às transferências realizadas dentro do Estado.

A Resolução n.º 2 da Secretaria da Fazenda do Estado do Amazonas, datada de 23 de fevereiro de 1969 e publicada no Diário Oficial do Estado em 26 do mesmo mes, que mandou aplicar no Estado o disposto no Decreto-lei Federal n.º 406, reduziu a base de cálculo nas operações interestaduais entre estabelecimentos pertencentes à mesma pessoa jurídica ou física a 75% (em vez de 80% como determinava a legislação anterior), mas não se referiu à base de cálculo para as operações internas na mesma hipótese.

44. Em virtude do Decreto-lei n.º 406, desapareceu a possibilidade de qualquer distinção, no regime das transferências entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica decorrente do caráter interestadual ou interno das mencionadas operações, pois a norma federal (Decreto-lei n.º 406) estabeleceu, em caráter imperativo, a uniformidade de tratamento para ambas as situações. Assim sendo, a lei local não pode distinguir entre situações que a lei federal equiparou em virtude de norma geral de direito financeiro.

45. A norma contida no artigo 10 do Decreto estadual n.º 1.063/67, deve, pois, ser interpretada em combinação com o disposto no Decreto-lei Federal n.º 406, a fim de se conceder regime idêntico a todas as operações de transferências entre filiais, armazens e depósitos da mesma empresa, sejam internas ou interestaduais.

46. Se a lei local estabelecer qualquer discriminação entre as operações internas e interestaduais que foram identificadas ou equiparadas pelo legislador federal, implicará tal tratamento discriminatório em inconstitucionalidade corrigível pelo Poder Judiciário, inclusive através de mandado de segurança.

47. Temos, aliás, dúvida quanto à possibilidade, em tese, de qualquer discriminação que modifique a base de cálculo de acordo com o caráter interno ou interestadual da operação. A neutralidade do ICM a que já aludimos não permite tais distorções. A respeito há unanimidade de pensamento e opiniões na doutrina e na jurisprudência pátrias que, seguindo a lição de Aliomar Baleiro, têm entendido que:

RCGERS, Porto Alegre, 2(2): 67-88, 1972

**“É inconstitucional qualquer discriminação de impostos locais por procedência e também POR DESTINO. Nenhum governo local pode valer-se de subterfúgios fiscais para cobrir-se da concorrência de habitante de outro...”**

Em consequência, o ICM não pode ser discriminado para isso ou com esse efeito” (Direito Tributário Brasileiro, já citado, pág. 98 *in fine*).

48. No caso, a tributação local beneficiária, no tocante à base de cálculo, a operação interestadual em detrimento da transferência interna, mas assim mesmo, ocorreria uma discriminação vedada expressamente pelo artigo 20 da Constituição Federal que impede às várias unidades da Federação de estabelecerem “diferenças tributárias entre bens de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino”.

49. O Supremo Tribunal Federal tem considerado como discriminação constitucionalmente vedada a fixação de bases de cálculo distintas para a incidência do tributo, conforme o destino das mercadorias, de acordo com o acórdão proferido no Recurso de Mandado de Segurança n.º 17.949, julgado pela Egrégia Segunda Turma, em 27 de agosto de 1968 (in *Revista Trimestral de Jurisprudência*, vol. 46, pág. 743 e seguintes) e pela própria Súmula n.º 124 do Excelso Pretório.

50. Finalmente, podemos afirmar que, além de determinação expressa do Decreto-lei n.º 406, a imposição das transferências na base de 75% do valor dos preços a varejo do destinatário está, hoje, consagrada pela analogia, constituindo, outrossim, um verdadeiro princípio geral do direito vigente na maioria dos Estados da Federação, que constitui fonte subsidiária do direito tributário. De fato, o artigo 108 do Código Tributário Nacional, determina que:

“Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente na ordem indicada:

I. a analogia;

II. os princípios gerais do direito

.....”

RCGERS, Porto Alegre, 2(2): 67-88, 1972

51. Ora, a analogia legis e a pesquisa dos princípios gerais do direito tributário nos revelam que, na maioria dos Estados, a legislação local, interpretando e aplicando o Decreto-lei Federal n.º 406, estabeleceu uma base de cálculo igual para as remessas internas e intrestaduais entre estabelecimentos pertencentes a uma mesma empresa, fixando, em ambos os casos, a base de cálculo em 75% do valor venal a varejo da mercadoria.

52. Na realidade, alguns Estados preferiram não tributar, desde logo, as transferências internas, não usando a faculdade decorrente do Decreto-lei n.º 406, pois o diploma federal, embora imperativo no teto que fixa, enseja, para as várias unidades da Federação, a possibilidade de cobrar ou não o ICM nas transferências internas entre estabelecimentos da mesma empresa, mas, se o cobrarem, deverão fazê-lo de acordo com as bases de cálculo mencionadas no diploma federal.

53. Assim já vimos que, tradicionalmente, o Estado da Guanabara não cobrava o ICM sobre tais transferências, ex vi do disposto no artigo 7, inciso IV da Lei estadual n.º 1.165, de 13 de dezembro de 1966.

54. Por sua vez, o Rio Grande do Sul concede, em relação a essas operações, um diferimento facultativo da incidência, que implica em reconhecer que somente com a circulação econômica real e efetiva deverá ser cobrado o ICM. Estabelece o artigo 7.º do Regulamento aprovado pelo Decreto estadual n.º 20.148, de 4 de fevereiro de 1970, que:

“Difere-se a incidência e o respectivo pagamento do imposto para a etapa posterior, nos casos de:

- I. ....
- II. ....
- III. remessa de mercadorias, a qualquer título, entre estabelecimentos pertencentes à mesma pessoa, localizados no Estado;  
.....”

Ao comentar a mencionada norma, a doutrina esclareceu que “ocorre aqui a simples saída física, desacompanhada de circulação econômica ou jurídica, motivo pelo qual entendemos que

RCGERS, Porto Alegre, 2(2): 67-88, 1972

estamos face a uma não incidência típica” (Irajá Andara Rodrigues, **O novo regulamento do ICM comentado**, Porto Alegre, Editora Itacema, 1970, pág. 360). Os comentadores do texto gaúcho ainda acrescentam que:

“Uma vez que os estabelecimentos de uma mesma pessoa, física ou jurídica, estejam localizados no Estado, poderão ser transferidas mercadorias de um para outro, com diferimento.

No entanto, **pode o estabelecimento que transferir as mercadorias, desistir do diferimento e transmitir o crédito ou parte dele**” (Antonio Augusto Vieira Falcão, **O imposto de circulação de mercadorias comentado**, São Paulo, Sulina, Porto Alegre, 1968, pág. 32).

A atual legislação gaúcha incorporou, no seu artigo 24 do Regulamento acima citado, as disposições do Decreto-lei n.º 406, de modo que também determina que, nas transferências entre filiais da mesma pessoa jurídica, a base do cálculo do imposto seja fixada em 75% do preço de venda no estabelecimento remetente se não houver vendas a outros comerciantes ou industriais (artigo 24, inciso IV do Regulamento citado)

55. No Estado de São Paulo, as normas do Decreto-lei federal n.º 406 foram acolhidas pelo Decreto estadual n.º 51.345, de 31 de janeiro de 1969, esclarecendo as respostas às consultas de n.ºs 1.532 de 1969 e 97 de 12 de março de 1971 que nós foram apresentadas que

“... cuidou o referido diploma legal de utilizar o preço efetivamente obtido em vendas realizadas pelo remetente diferenciando-o, entretanto, segundo a espécie de venda, ‘a varejo’ ou ‘a atacado’, determinável em função da qualidade do destinatário, conforme seja comerciante ou consumidor. INTUITIVA É A CONCLUSÃO DE QUE A PESSOA DO DESTINATÁRIO FOI EMPREGADA APENAS NO SENTIDO DE PERMITIR A FÁCIL AFERIÇÃO DO PREÇO CONSIDERADO, SE DE “VAREJO” OU SE DE “ATACADO”.

Assim, quando o remetente utilizar o “preço de varejo”, porque é estabelecimento varejista e, por isso, as suas vendas são normalmente realizadas a consumidor, adotará nas transferências aquele preço reduzido a 75%, mesmo que venda, desde que pelo mesmo valor, a comerciantes ou industriais”.

RCGERS, Porto Alegre, 2(2): 67-88, 1972

56. No Paraná, o artigo 6 do Decreto estadual n.º 14.082/69, também acolheu a norma contida do Decreto-lei n.º 406 e, na consulta protocolada sob o n.º 16.524/71, ficou esclarecido pelas autoridades competentes que, utilizando o preço de varejo, ou seja, de venda a consumidores para as transferências entre filiais no Estado e remessa para o Armazém Central de São Paulo, a consulente devia adotar, como base de cálculo, 75% desse preço, conforme se verifica pela decisão proferida em 2 de junho de 1971.

57. No Estado de Santa Catarina, a Comissão Técnica Permanente (COTEPE), através da Resolução n.º 11 mandou aplicar o Decreto-lei n.º 406, tanto nas operações interestaduais como nas internas, conforme se verifica no processo n.º 1.741, com informação datada de 4 de junho de 1971.

58. Em Pernambuco, o Decreto estadual n.º 1.894, de 27 de janeiro de 1970, regulamentou específica e expressamente "a base de cálculo do ICM nas transferências realizadas entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo contribuinte". No artigo 1.º do mencionado diploma, esclareceu-se que:

"Nas saídas de mercadorias destinadas a estabelecimentos pertencentes ao próprio remetente ou seu representante, **LOCALIZADOS NESTE OU EM OUTROS ESTADOS, A BASE DE CÁLCULO SERÁ:**

- I. ....
- II. ....
  - a) .....
  - b) se o remetente for comerciante o preço do estabelecimento comercial à vista em vendas a outros comerciantes e industriais;

Parágrafo único: Ocorrendo a hipótese prevista na letra "b" do item II deste artigo, se os estabelecimentos operarem exclusivamente com vendas a varejo, **A BASE DO CÁLCULO DO ICM SERÁ EQUIVALENTE A 75% DO PREÇO DE VENDA NO ESTABELECIMENTO REMETENTE".**

59. No Ceará, a Lei n.º 9.422, de 10 de novembro de 1970, dispõe no seu artigo 14, parágrafo 12, que:

RCGERS, Porto Alegre, 2(2): 67-88, 1972

"Nas transferências de mercadorias para outro estabelecimento do próprio remetente ou agente depositário, dentro do Estado, a base de cálculo será de 75% do preço de venda do estabelecimento destinatário".

60. Pela exposição do direito local de vários Estados, desde o Rio Grande do Sul até o Ceará, passando por Santa Catarina, Paraná, São Paulo e Pernambuco, chegamos à conclusão de que a tendência dominante em nosso direito é no sentido de aplicar a incidência com base de cálculo reduzida nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular nas operações, tanto internas (dentro do mesmo Estado) como interestaduais.

### III. CONCLUSÕES

61. Verificamos, pois, em conclusão, que:

I. Somente em virtude do Decreto-lei n.º 406 (artigo 2 parágrafo 2.º) é que foi possível ao Estado tributar a transferência entre os vários estabelecimentos pertencentes a uma pessoa jurídica no mesmo Estado;

II. A aplicação da referida norma é imperativa, fixando um teto para a base de cálculo que não pode ser ultrapassado pelos Estados;

III. Tratando-se de norma geral de direito financeiro é aplicável, desde logo, em todos os Estados, independentemente de qualquer regulamentação local;

IV. A maioria dos Estados brasileiros aplicam, mansa e pacificamente, a referida norma;

V. A omissão do Estado do Amazonas em baixar nova regulamentação da matéria, após a promulgação do Decreto-lei n.º 406, não pode implicar em afastar a aplicação da referida norma federal;

VI. Passando a serem equiparadas as transferências de estabelecimentos do mesmo titular quando localizados no mesmo Estado ou em Estados diferentes, o artigo 10, inciso III do Decreto n.º 1.063, de 7 de dezembro de 1967, do Estado do Amazonas, deve ser entendido como sendo aplicável não só às operações interestaduais, como, também, às transferências internas, realizadas dentro do Estado entre armazém e filiais ou entre filiais da mesma empresa;

VII. O Estado do Amazonas não pode discriminar no tratamento fiscal que concede às empresas atacadistas e às empre-

RCGERS, Porto Alegre, 2(2): 67-88, 1972

sas integradas que redistribuem as suas mercadorias pelas suas filiais; em ambos os casos o tributo pago na saída do armazém deve corresponder ao preço por atacado que *ex vi legis* é considerado como representando 75% do preço pago pelo usuário final. Obrigar as empresas de distribuição como a consulente a pagar antecipadamente o ICM na saída do armazém para as filiais, implicaria em discriminação odiosa e ilegal que ainda contrariaria a política federal de concentração e fusão das empresas.

VIII. O fato de haver vendas realizadas a comerciantes, não exclui a incidência do artigo 2, parágrafo 2.º do Decreto-lei n.º 406, desde que não haja preços de atacado, sendo as vendas feitas a todos os compradores pelos preços a varejo e inexistindo preços por atacado não sendo, outrossim, concedido qualquer desconto pela natureza do comprador, mas admitindo-se, tão somente, com caráter eventual, um desconto de 10% nas vendas de vulto, independentemente da qualidade do comprador (comerciante ou não comerciante);

IX. O cálculo determinado pelo parágrafo 3.º do artigo 2 do Decreto-lei n.º 406, pode ser feito, tendo em vista o preço da venda final pelo qual a mercadoria será vendida nas filiais, de acordo com os preços atuais que, numa conjuntura inflacionária, são sempre iguais ou superiores aos existentes anteriormente, não havendo, no caso, qualquer prejuízo que possa ser causado ao Estado ou alegado pela Fazenda.

62. Assim sendo, respondendo à consulta, podemos afirmar que o comportamento da consulente, descrito na sua consulta, é correto, tanto nas transferências do armazém para as filiais, como nas realizadas entre filiais ou entre essas e o armazém, não podendo, pois, prevalecer o auto de infração e sendo ilegítima a cobrança, do saldo do imposto que pretende o Estado do Amazonas.

63. Contra a pretensão ilegítima do Estado, cabe, além dos recursos administrativos próprios, a impetração de mandado de segurança, por evidenciar o comportamento da autoridade uma lesão de direito líquido e certo da consulente que encontra amparo no artigo 2, parágrafo 2.º do Decreto-lei n.º 406, para continuar com o procedimento que está adotando.

Rio de Janeiro, 30 de outubro de 1971.