



ESTADO DO ACRE  
Secretaria de Estado da Fazenda  
Tribunal Administrativo de Tributos Estaduais

ACÓRDÃO Nº	195/2024
PROCESSO Nº	2021/81/12033
RECORRENTE:	ARNALDO DE OLIVEIRA BARROS JÚNIOR
ADVOGADOS:	LAÉRCIO ALCÂNTARA DOS SANTOS – OAB/PR 27.332 E ISADORA MAIA VILELA BARROS – OAB/RO 12.106
RECORRIDO:	DIRETOR DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
PROCURADOR DO ESTADO:	LUIZ ROGÉRIO AMARAL COLTURATO
RELATOR:	ANTÔNIO RAIMUNDO SILVA DE ALMEIDA
DATA DE PUBLICAÇÃO:	

EMENTA

TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA REGRESSIVA OU DIFERIMENTO. ALICERCE CONSTITUCIONAL. PREVISÃO NA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96 – (LEI KANDIR). INSTITUÍDA PELA LEI COMPLEMENTAR ESTADUAL Nº 55/97. REGULAMENTADA PELO DECRETO ESTADUAL Nº 08/98 – RICMS/AC. OPERAÇÕES COM BOVINOS EM PÉ. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO DAS OPERAÇÕES ANTERIORES E INTERNAS. INAPLICABILIDADE DA SÚMULA Nº 166, DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA E DO TEMA 1.099, DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ENTENDIMENTO CONSOLIDADO NO ÂMBITO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO ACRE.

1. Inicialmente, convém anotar que há no ordenamento jurídico pátrio dois tipos de substituição tributária: a progressiva (para frente) e a regressiva ou diferimento (para trás), com alicerce na Constituição Federal de 1988 (art. 150, §7º).

2. O caso narrado nos autos trata da substituição tributária regressiva ou diferimento, com bovinos em pé.

3. A Lei Complementar Federal nº 87/1996 (Lei Kandir), editada com fulcro no art. 24, inciso I e §1º, conjugado com o art. 146 da Constituição da República, estabelece em seu art. 6º, *caput* e § 2º que a “Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário”, bem como a “atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado.”

4. Assim, o Estado do Acre normatizou o diferimento (substituição tributária regressiva) por intermédio da Lei Complementar Estadual n. 55/97 e regulamentou através do Decreto Estadual n. 08/98 (RICMS/AC).

5. No presente caso, o fato gerador do imposto trata das operações internas, em que o lançamento e o recolhimento do ICMS incidentes nas sucessivas operações internas com gado bovino em pé ficam diferidos para o momento em que ocorrer a saída para outra unidade federada, independentemente da operação posterior ser isenta ou não tributada, conforme determinação dos artigos 21, *caput*; 22, inciso II, alínea “b”, 23, inciso I e parágrafo único; 29, inciso I e § 1º, todos do Decreto Estadual nº 08/98, em conformidade com o art. 8º, § 1º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96.

6. Dessa forma, a exigência do ICMS das operações internas quando ocorreu o encerramento da cadeia tributária no âmbito do Estado do Acre, não se confunde com as operações interestaduais de transferências entre estabelecimentos do mesmo titular e, portanto, não tem aplicação a Súmula nº 166, do Superior Tribunal de Justiça e do Tema nº 1.099, do Supremo Tribunal Federal.

7. Quanto ao tema, é o atual e consolidado entendimento no âmbito do Tribunal de Justiça do Acre. Precedentes: Agravo de Instrumento n. 1000551-14.2019.8.01.0900, Relator Des. Roberto Barros, Segunda Câmara Cível, julgado: 23/07/2019, publicado: 23/07/2019; Apelação/Remessa Necessária nº 0701256-71.2021.8.01.0009, Relator Des. Roberto Barros, Primeira Câmara Cível, julgado: 30/11/2023; Apelação Cível nº 0707305-89.2020.8.01.0001, Relatora Desª Eva Evangelista, Primeira Câmara Cível, julgado: 25/08/2022, publicado: 26/09/2022; Apelação Cível nº 0700203-50.2020.8.01.0022, Relatora Desª Regina Ferrari, Segunda Turma, julgado: 20/05/2022; Agravo de Instrumento de nº 1000910-40.2022.8.01.0000, Relator Des. Luís Camolez, Primeira Câmara Cível, julgado: 27/10/2022, publicado: 20/05/2022; Apelação Cível de nº 0700633-92.2021.8.01.0013, Relator Des. Luís Camolez, Primeira Câmara Cível, julgado: 12/12/2022, publicado: 12/12/2022; Apelação Cível nº 0707324-95.2020.8.01.0001, Relator Des. Luís Camolez, Primeira Câmara Cível,

julgado: 10/07/2023, publicado: 18/07/2023; Apelação Cível de nº 0700415-82.2021.8.01.0007, Relator Des. Laudivon Nogueira, Primeira Câmara Cível, julgado: 17/08/2023, publicado: 23/08/2023; Remessa Necessária de nº 0700081-13.2019.8.01.0009, Relatora Olívia Ribeiro, Segunda Câmara Cível, julgado: 22/11/2023, publicado: 22/11/2023; Apelação Cível e Remessa Necessária de nº 0701256-71.2021.8.01.0009, Relator Des. Roberto Barros, Primeira Câmara Cível, julgado: 30/11/2023, publicado: 04/12/2023; Apelação Cível e Remessa Necessária de nº 0701255-86.2021.8.01.0009, Relator Laudivon Nogueira, Primeira Câmara Cível, julgado: 05/09/2024, publicado: 24/09/2024.

8. Recurso voluntário improvido. Decisão unânime.

### ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, em que é recorrente ARNALDO DE OLIVEIRA BARROS JÚNIOR, ACORDAM os membros do Tribunal Administrativo de Tributos Estaduais, por unanimidade de votos, decidem pelo improvimento do recurso voluntário, tudo nos termos do voto do Relator, que é parte integrante deste julgado. Participaram do julgamento os seguintes membros: Carlos Holberque Uchoa Sena (Presidente, em exercício), Antônio Raimundo Silva de Almeida (Relator), Antônio Carlos de Araújo Pereira, Marcos Antônio Maciel Rufino, Maira Vasconcelos da Silva, Hilton de Araújo Santos e Luiz Antônio Pontes Silva. Presente, ainda, o Procurador do Estado Luiz Rogério Amaral Colturato. Sala das Sessões, Rio Branco, Capital do Estado do Acre, 7 de novembro de 2024.

Carlos Holberque Uchoa Sena  
Presidente, em exercício

Antônio Raimundo Silva de Almeida  
Relator

Luiz Rogério Amaral Colturato  
Procurador do Estado



ESTADO DO ACRE  
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA  
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE TRIBUTOS ESTADUAIS

Processo Administrativo Tributário nº 2021/81/12033 - RECURSO VOLUNTÁRIO

**RECORRENTE** : ARNALDO DE OLIVEIRA BARROS JÚNIOR  
ADVOGADO: LAÉRCIO ALCÂNTARA DOS SANTOS – OAB/PR 27.332  
ADVOGADA: ISADORA MAIA VILELA BARROS – OAB/RO 12.106  
**RECORRIDO** : DIRETOR DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA  
PROCURADOR DO ESTADO: LUÍS RAFAEL MARQUES DE LIMA  
RELATOR: ANTÔNIO RAIMUNDO SILVA DE ALMEIDA

### RELATÓRIO

Trata o presente feito de recurso voluntário interposto pelo contribuinte **ARNALDO DE OLIVEIRA BARROS JÚNIOR**, já qualificado nos autos, contra a Decisão de nº 958/2021, da lavra da Diretoria de Administração Tributária, que julgou pela procedência do Auto de Infração e Notificação Fiscal de nº 13.163/2021, sob a seguinte acusação fiscal: *“deixar de recolher o ICMS referente ao ‘encerramento do diferimento’ com operação com bovinos em pé, conforme danfe de nº 026, de 08/02/2021.”*

O recorrente aduz, em síntese, o seguinte:

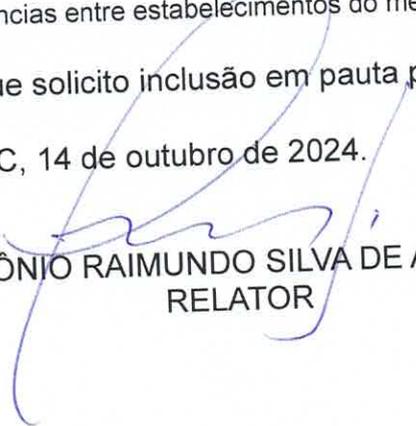
- a) falta do Termo de Início de Fiscalização;
- b) violação do contraditório e da ampla defesa;
- c) violação do princípio da legalidade – exigência de tributo por decreto;
- d) não incidência do ICMS – transferência entre propriedades;
- e) erro da base de cálculo do ICMS;
- f) erro da base da multa e excesso de exação – efeito confiscatório.

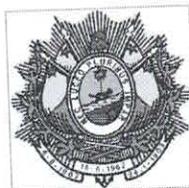
Na forma do disposto no Regimento Interno do antigo Conselho de Contribuintes do Estado do Acre, o Representante da Fazenda Estadual, na pessoa do Procurador do Estado Luís Rafael Marques de Lima, manifestou pela improcedência do recurso voluntário, por intermédio do Parecer PGE/PF de nº 0091/2023, assim ementado:

"ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POR OPERAÇÃO ANTECEDENTES. PREVISÃO NA LEI ESTADUAL, COM FULCRO NA LEI KANDIR. RESPONSABILIDADE DO PRODUTOR. TRANSFERÊNCIA DOS SEMOVENTES PARA OUTRA UNIDADE FEDERATIVA. HIPÓTESE DE ENCERRAMENTO. O Estado do Acre, com apoio da Lei Complementar n. 87/96, a fim de otimizar o sistema de fiscalização e arrecadação do ICMS, instituiu a substituição tributária por operação antecedente na venda de semoventes por produtor rural, para imputar ao destinatário a obrigação pelo recolhimento do imposto caso este transfira o gado adquirido para outra unidade federativa, caracterizando o encerramento do diferimento nas operações internas. Hipótese que não se confunde com a operação interestadual de transferência de semoventes, restando sua incidência autorizada, nos termos do artigo 8º, § 1º, inciso II, da Lei Complementar n. 87/96, ainda que a operação de saída seja isenta ou não tributada. Situação que não se confunde com o disposto na Súmula 166 ou com os precedentes que declaram a não incidência do ICMS nas operações de simples transferências entre estabelecimentos do mesmo titular."

É o relatório, que solicito inclusão em pauta para julgamento.

Rio Branco – AC, 14 de outubro de 2024.

  
ANTÔNIO RAIMUNDO SILVA DE ALMEIDA  
RELATOR



ESTADO DO ACRE  
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA  
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE TRIBUTOS ESTADUAIS

Processo Administrativo Tributário nº 2021/81/12033 - RECURSO VOLUNTÁRIO  
**RECORRENTE** : ARNALDO DE OLIVEIRA BARROS JÚNIOR  
ADVOGADO: LAÉRCIO ALCÂNTARA DOS SANTOS – OAB/PR 27.332  
ADVOGADA: ISADORA MAIA VILELA BARROS – OAB/RO 12.106  
**RECORRIDO** : DIRETOR DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA  
PROCURADOR DO ESTADO: LUÍS RAFAEL MARQUES DE LIMA  
RELATOR: ANTÔNIO RAIMUNDO SILVA DE ALMEIDA

**VOTO DO RELATOR**

Trata o presente feito de recurso voluntário interposto pelo contribuinte **ARNALDO DE OLIVEIRA BARROS JÚNIOR**, já qualificado nos autos, contra a Decisão de nº 958/2021, da lavra da Diretoria de Administração Tributária, que julgou pela procedência do Auto de Infração e Notificação Fiscal de nº 13.163/2021, esse com a seguinte acusação fiscal: *“deixar de recolher o ICMS referente ao ‘encerramento do diferimento’ com operação com bovinos em pé, conforme danfe de nº 026, de 08/02/2021.”*

Conheço do recurso voluntário, eis que presentes os requisitos de admissibilidade.

Diante da inexistência de preliminares, passo a análise do mérito.

O cerne da questão consiste em saber se o Fisco Estadual está exigindo o ICMS das operações interestaduais de transferências entre estabelecimentos do mesmo titular ou do encerramento da cadeia tributária no âmbito do Estado do Acre.

Para uma melhor análise, vejamos os termos da autuação fiscal.

O Auto de Infração e Notificação Fiscal de nº 13.163 (fl. 02) e o seu respectivo termo circunstanciado (fl. 03), trazem as seguintes informações:

No campo denominado “descrição do fato gerador da obrigação tributária”, informa o seguinte: **“deixar de recolher o ICMS referente ao ‘encerramento do diferimento’ com operação com bovinos em pé, conforme danfe de nº 026, de 08/02/2021.”** (destaque)

A alíquota aplicada no auto de infração foi a interna no percentual de 17% (dezesete por cento), na forma do art. 17, inciso I, do Decreto Estadual nº 08/98 – RICMS/AC e não a alíquota interestadual de 12% (doze por cento).

Vejamos o referido dispositivo:

“Art. 17. As alíquotas do imposto, seletivas em função da essencialidade das mercadorias e serviços são:  
I - nas operações e prestações internas com mercadorias e serviços de transportes, dezesete por cento;  
...” (redação vigente até 31 de março de 2023)

A legislação tributária aplicada no referido termo infracional, na parte que nos interessa, traz os seguintes artigos: 21, 22, inciso II, alínea “b”, 23, parágrafo único, 29, inciso I e § 1º, do Decreto Estadual nº 08/98 – RICMS.

Vejamos:

“Art. 21. Ocorre o diferimento, quando o lançamento e o pagamento do imposto incidente sobre a saída da mercadoria ou da prestação de serviços forem transferidos para a etapa ou etapas posteriores de sua circulação ou execução, ficando o recolhimento do imposto a cargo do contribuinte destinatário.

Parágrafo único. O diferimento previsto neste artigo não exclui a responsabilidade supletiva do contribuinte originário no caso de descumprimento, total ou parcial da obrigação pelo contribuinte destinatário.

Art. 22. O imposto incidente sobre os produtos, a seguir enumerados, fica diferido para o momento previsto neste artigo:

I - papel usado e aparas de papel, sucatas de metais, cacos de vidro, retalhos, fragmentos, resíduos de plásticos ou de tecidos, promovidas por qualquer estabelecimento, para o momento em que ocorrer:

a) a entrada dos produtos no estabelecimento industrial;  
b) a saída daquelas matérias primas destinadas a estabelecimentos localizados em outras unidades da Federação ou para o exterior;

II - gado em pé, promovido pelo produtor, para o momento em que ocorrer:

a) o seu abate ainda que efetuado em matadouro não pertencente ao produtor;

b) a sua saída para outra unidade da federação ou para o exterior;

Art. 23. Serão responsáveis pelo pagamento do imposto diferido:  
I - o industrial ou comerciante, na entrada do produto em seu estabelecimento;

II - os abatedores, na entrada de gado bovino para abates.

Parágrafo único. Encerradas as etapas de circulação contempladas pelo diferimento, será exigido o pagamento do imposto diferido, independentemente de qualquer ocorrência superveniente e ainda que a operação posterior não esteja sujeita ao pagamento do imposto.

...

Art. 29. Fica atribuída a responsabilidade, na condição de substituição tributária, ainda que situado em outra unidade federada, a:

I - industrial, comerciante, cooperativa ou outra categoria de contribuinte, pelo pagamento do imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações antecedentes.

...

§ 1º A responsabilidade de que trata este artigo é atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive o diferencial de alíquotas de que trata o art. 19." (destaquei)

Assim, com clareza solar, o caso trata da exigência do ICMS das operações internas quando ocorreu o encerramento da cadeia tributária no âmbito do Estado do Acre e não do ICMS das operações interestaduais de transferências entre estabelecimentos do mesmo titular e, portanto, não tem aplicação a Súmula nº 166, do Superior Tribunal de Justiça e do Tema nº 1.099, do Supremo Tribunal Federal.

Para uma melhor compreensão da matéria, convém anotar que há no ordenamento jurídico pátrio dois tipos de substituição tributária: a progressiva (para frente) e a regressiva ou diferimento (para trás).

A substituição tributária está expressamente prevista no artigo 150, §7º da CF/88, com a seguinte redação:

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

...

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido."

Já a Lei Complementar Federal nº 87/1996 (Lei Kandir), editada com fulcro no art. 24, inciso I e §1º, conjugado com art. 146 da Constituição da República, estabelece:

“Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

§1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado.

Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:  
I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;

...  
§1º Na hipótese de responsabilidade tributária em relação às operações ou prestações antecedentes, o imposto devido pelas referidas operações ou prestações será pago pelo responsável, quando:

I - da entrada ou recebimento da mercadoria, do bem ou do serviço;  
II - da saída subseqüente por ele promovida, AINDA QUE ISENTA OU NÃO TRIBUTADA;” – destaquei.

A respeito da responsabilidade tributária, prevê o artigo 128 do

CTN:

“Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.”

Por sua vez, o Estado do Acre normatizou o diferimento (substituição tributária para trás) por intermédio da Lei Complementar Estadual n. 55/97 e regulamentou através do Decreto Estadual n. 08/98 (RICMS/AC):

#### LEI COMPLEMENTAR ESTADUAL Nº 55/97

“Art. 5º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

...  
XIV - da entrada ou do recebimento de mercadoria, do bem ou do

serviço no estabelecimento do adquirente ou em outro por ele indicado, para efeito de exigência do imposto por substituição tributária;

...

Art. 6º A base de cálculo do imposto é:

...

VII - para fins de substituição tributária:

a) em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;

...

Art. 21. O local da operação ou da prestação, para os efeitos de cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

...

V - o do estabelecimento a que a lei atribui a responsabilidade pela retenção do imposto, no caso de mercadoria ou serviço sujeito ao regime de substituição tributária;

...

Art. 24. Fica atribuída a responsabilidade, na condição de substituto tributário, ainda que situado em outra unidade federada, a:

I - industrial, comerciante, cooperativa ou outra categoria de contribuinte, pelo pagamento do imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações antecedentes;

...

§ 1º A responsabilidade de que trata este artigo é atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive o diferencial de alíquotas de que trata o art. 20.

§ 2º A atribuição de responsabilidade por substituição tributária será implementada na forma do regulamento e:

I - poderá ser atribuída a qualquer das pessoas citadas neste artigo; e  
II - dar-se-á em relação às mercadorias relacionadas no Anexo Único desta lei, e nas seguintes hipóteses:

...

b) nas operações sujeitas ao regime de substituição tributária pelas operações anteriores;

c) nas prestações de serviços sujeitas aos regimes de substituição tributária e de antecipação de recolhimento do imposto com encerramento de tributação; e"

#### **DECRETO ESTADUAL N. 08/98 – RICMS/AC**

"Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

...

XIV - da entrada de mercadorias ou bem no estabelecimento do adquirente ou em outro por ele indicado, para efeito de exigência do imposto por substituição tributária;

...

Art. 5º A base de cálculo do imposto é:

...

VII - para fins de substituição tributária:

a) em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;

...

Art. 17. As alíquotas do imposto, seletivas em função da essencialidade das mercadorias e serviços são:

I - nas operações e prestações internas com mercadorias e serviços de transportes, dezessete por cento;

...

Art. 20. O local da operação ou da prestação, para os efeitos de cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

...  
V - o do estabelecimento a que a lei atribui a responsabilidade pela retenção do imposto, no caso de mercadoria ou serviço sujeito ao regime de substituição tributária;

**Art. 21. Ocorre o diferimento, quando o lançamento e o pagamento do imposto incidente sobre a saída da mercadoria ou da prestação de serviços forem transferidos para a etapa ou etapas posteriores de sua circulação ou execução, ficando o recolhimento do imposto a cargo do contribuinte destinatário.**

Parágrafo único. O diferimento previsto neste artigo não exclui a responsabilidade supletiva do contribuinte originário no caso de descumprimento, total ou parcial da obrigação pelo contribuinte destinatário.

**Art. 22. O imposto incidente sobre os produtos, a seguir enumerados, fica diferido para o momento previsto neste artigo:**

I - papel usado e aparas de papel, sucatas de metais, cacos de vidro, retalhos, fragmentos, resíduos de plásticos ou de tecidos, promovidas por qualquer estabelecimento, para o momento em que ocorrer:

- a) a entrada dos produtos no estabelecimento industrial;
- b) a saída daquelas matérias primas destinadas a estabelecimentos localizados em outras unidades da Federação ou para o exterior;

**II - gado em pé, promovido pelo produtor, para o momento em que ocorrer:**

- a) o seu abate ainda que efetuado em matadouro não pertencente ao produtor;
- b) a sua saída para outra Unidade da Federação ou para o exterior;**

Art. 23. Serão responsáveis pelo pagamento do imposto diferido:  
I - o industrial ou comerciante, na entrada do produto em seu estabelecimento;

II - os abatedores, na entrada de gado bovino para abates.

**Parágrafo único. Encerradas as etapas de circulação contempladas pelo diferimento, será exigido o pagamento do imposto diferido, independentemente de qualquer ocorrência superveniente e ainda que a operação posterior não esteja sujeita ao pagamento do imposto.**

Art. 29. Fica atribuída a responsabilidade, na condição de substituição tributária, ainda que situado em outra unidade federada, a:

I - industrial, comerciante, cooperativa ou outra categoria de contribuinte, pelo pagamento do imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações antecedentes

...  
§ 1º A responsabilidade de que trata este artigo é atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive o diferencial de alíquotas de que trata o art. 19." (destaquei)

Como visto acima, o diferimento (substituição tributária "para trás") tem alicerce na Constituição Federal de 1988 e na Lei Complementar nº 87/96, foi normatizado na Lei Complementar Estadual nº 55/97 e regulamentado pelo Decreto Estadual nº 08/98 – RICMS/AC e, assim, não há em que se falar em eventual inconstitucionalidade ou ilegalidade.

No presente caso, o fato gerador do imposto trata das operações internas, em que o lançamento e o recolhimento do ICMS incidentes nas sucessivas operações internas com gado bovino em pé ficam diferidos para o momento em que ocorrer a saída para outra unidade federada, independentemente da operação posterior ser isenta ou não tributada, conforme determinação dos artigos 21, *caput*; 22, inciso II, alínea "b", 23, inciso I e parágrafo único; 29, inciso I e § 1º, todos do Decreto Estadual nº 08/98, em conformidade com o art. 8º, § 1º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96.

Quanto ao tema, convém colacionar o atual e consolidado entendimento no âmbito do Tribunal de Justiça do Acre (Primeira Câmara Cível e Segunda Câmara Cível), conforme ementas abaixo:

#### PRIMEIRA CÂMARA CÍVEL

"Classe: Apelação/Remessa Necessária n. 0701256-71.2021.8.01.0009  
Foro de Origem : Senador Guiomard  
Órgão : Primeira Câmara Cível  
Relator : Des. Roberto Barros  
Remetente : Juízo de Direito da Vara Cível da Comarca de Senador Guiomard.  
Credor : Estado do Acre.  
Proc. Estado : Rafael Pinheiro Alves (OAB: 4200/AC).  
Proc. Estado : Thiago Torres de Almeida (OAB: 4199/AC).  
Devedor : Flavio Maia Cardoso.  
Advogado : Laércio Alcântara dos Santos (OAB: 27332/PR).  
Advogado : Bruno Watermann dos Santos (OAB: 58129/PR).  
Apelante : Estado do Acre.  
Proc. Estado : Rafael Pinheiro Alves (OAB: 4200/AC).  
Proc. Estado : Thiago Torres de Almeida (OAB: 4199/AC).  
Apelado : Flavio Maia Cardoso.  
Advogado : Laércio Alcântara dos Santos (OAB: 27332/PR).  
Advogado : Bruno Watermann dos Santos (OAB: 58129/PR).  
Assunto : Icms/ Imposto Sobre Circulação de Mercadorias

**APELAÇÃO CÍVEL. REMESSA NECESSÁRIA. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. ICMS. TRANSPORTE INTERESTADUAL DE GADO ENTRE PROPRIEDADES DO MESMO TITULAR. HIPÓTESE SUJEITA AO DIFERIMENTO. ENCERRAMENTO DO DIFERIMENTO COM A SAÍDA DOS SEMOVENTES PARA OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO. INCIDÊNCIA DA LCE Nº. 55/97 E DO DECRETO ESTADUAL Nº. 008/98 (RICMS). VALIDADE DA CDA. SENTENÇA REFORMADA. RECURSO PROVIDO.**

1. Diante do ordenamento jurídico vigente, em especial a Lei Complementar Estadual nº. 55/97 e o Decreto Estadual nº. 008/98 (RICMS), imperiosa a incidência do ICMS no transporte interestadual de gado entre os estabelecimentos do executado, ainda que a mercadoria não tenha sua titularidade transferida, haja vista o

encerramento do diferimento na espécie.

2. Hipótese em que não incide a Súmula nº. 166, do STJ, ou o Tema 1099 do STF, porquanto não há a tributação pelo simples fato da transferência interestadual de gado bovino, mas sim a configuração do ônus de recolher aquilo que já era pertinente ao tributo que havido sido diferido.

3. As decisões proferidas nos *mandamus* mencionados, em nenhum momento enfrentaram a tese da técnica do diferimento do ICMS, que é o fato ensejador da CDA discutida nos presentes autos. Ademais, o intuito da segurança outrora pleiteada, era permitir o livre trânsito de gado entre as propriedades do apelado, sem que fosse atuado e tivesse sua “mercadoria” apreendida em razão da cobrança de ICMS, porém na hipótese dos autos, além de não se configurar ofensa à coisa julgada, está a falar-se de notificações e autuações realizadas em procedimento fiscalizatório, que resultou na cobrança do imposto, de forma diferida, em razão das operações antecedentes, conforme previsto no art. 21, II, “b”, do Decreto 008/98.

4. Considerando a pertinência da cobrança do tributo diferido (onde há efetivamente incidência tributária) em virtude da ocorrência de uma das hipóteses previstas na legislação que encerra o diferimento, *in casu*, a saída da mercadoria para outra unidade da federação, não há, pois, que se falar em nulidade da CDA que instruiu o feito.

5. Recurso provido. Remessa necessária procedente. Sentença anulada.” (TJAC. Apelação/Remessa Necessária nº 0701256-71.2021.8.01.0009, Relator Des. Roberto Barros, Primeira Câmara Cível, julgado: 30/11/2023) – destacamos.

## SEGUNDA CÂMARA CÍVEL

“Acórdão n. : 7.609

Classe : Agravo de Instrumento n. 1000551-14.2019.8.01.0900

Foro de Origem : Senador Guiomard

Órgão : Segunda Câmara Cível

Relator : Des. Roberto Barros

Agravante : Estado do Acre

Proc. Estado : Luis Rafael Marques de Lima (OAB: 2813/AC)

Agravado : Raimundo Roberto de Souza

Advogado : Renato Bezerra de Almeida (OAB: 3577/AC)

Assunto : Direito Civil

**AGRAVO DE INSTRUMENTO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. TRANSPORTE INTERESTADUAL DE GADO ENTRE PROPRIEDADES RURAIS DO MESMO TITULAR. TUTELA DE URGÊNCIA. HIPÓTESE SUJEITA AO DIFERIMENTO. ENCERRAMENTO DO DIFERIMENTO COM A SAÍDA DOS SEMOVENTES PARA OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO. INCIDÊNCIA DA LCE Nº. 55/97 E DO DECRETO ESTADUAL Nº. 008/98 (RICMS). AUSÊNCIA DO FUNDAMENTO RELEVANTE. RECURSO PROVIDO.**

1. Diante do ordenamento jurídico vigente, em especial a a Lei Complementar Estadual nº. 55/97 e o Decreto Estadual nº. 008/98 (RICMS), imperiosa a incidência do ICMS no transporte interestadual de gado entre os estabelecimentos do impetrante, ainda que a mercadoria não tenha sua titularidade transferida, haja vista o encerramento do diferimento na espécie.

**2. Hipótese em que não incide a Súmula nº. 166, do STJ, porquanto não há a tributação pelo simples fato da transferência interestadual de gado bovino, mas sim a configuração do ônus de recolher aquilo que já era pertinente quanto às operações de circulação anteriores.**

3. Agravo de Instrumento provido.” (TJAC. Agravo de Instrumento n.

1000551-14.2019.8.01.0900, Relator Des. Roberto Barros, Segunda Câmara Cível, julgado: 23/07/2019, publicado: 23/07/2019) – destaquei.

Precedentes do mesmo Tribunal: **Apelação Cível nº 0707305-89.2020.8.01.0001**, Relatora Des<sup>a</sup> Eva Evangelista, Primeira Câmara Cível, julgado: 25/08/2022, publicado: 26/09/2022; **Apelação Cível nº 0700203-50.2020.8.01.0022**, Relatora Des<sup>a</sup> Regina Ferrari, Segunda Turma, julgado: 20/05/2022, publicado:; **Agravo de Instrumento de nº 1000910-40.2022.8.01.0000**, Relator Des. Luís Camolez, Primeira Câmara Cível, julgado: 27/10/2022, publicado: 20/05/2022; **Apelação Cível de nº 0700633-92.2021.8.01.0013**, Relator Des. Luís Camolez, Primeira Câmara Cível, julgado: 12/12/2022, publicado: 12/12/2022; **Apelação Cível nº 0707324-95.2020.8.01.0001**, Relator Des. Luís Camolez, Primeira Câmara Cível, julgado: 10/07/2023, publicado: 18/07/2023; **Apelação Cível de nº 0700415-82.2021.8.01.0007**, Relator Des. Laudivon Nogueira, Primeira Câmara Cível, julgado: 17/08/2023, publicado: 23/08/2023; **Remessa Necessária de nº 0700081-13.2019.8.01.0009**, Relatora Olívia Ribeiro, Segunda Câmara Cível, julgado: 22/11/2023, publicado: 22/11/2023; **Apelação Cível e Remessa Necessária de nº 0701256-71.2021.8.01.0009**, Relator Des. Roberto Barros, Primeira Câmara Cível, julgado: 30/11/2023, publicado: 04/12/2023; **Apelação Cível e Remessa Necessária de nº 0701255-86.2021.8.01.0009**, Relator Laudivon Nogueira, Primeira Câmara Cível, julgado: 05/09/2024, publicado: 24/09/2024.

Na mesma linha de entendimento, é a abalizada doutrina, a seguir reproduzidas:

“(O diferimento) constitui uma técnica impositiva de deslocamento da exigência do tributo para momento posterior à ocorrência do originário fato gerador, com a imputação da responsabilidade de seu recolhimento a terceiro.” (MELO, José Eduardo Soares de. ICMS: Teoria e Prática. 8ª ed. São Paulo: Dialética, 2005).

“O diferimento é a postergação (adiamento) do recolhimento do tributo para momento posterior à ocorrência do fato gerador. Assim, adia-se o pagamento do ICMS por mera conveniência da administração tributária, uma vez que o contribuinte substituído não dispõe de aparato fiscal ou contábil para efetuar-lo, razão pela qual o ônus tributário recai sobre o substituto legal tributário.” (Eduardo Sabbag in Elementos do Direito Tributário. 8ª Ed. São Paulo: Premier - Máxima. 2006. pág. 182).

Conforme visto acima, as operações internas com bovinos em pé, ora diferidas, estão no campo de incidência do ICMS e, portanto, acolher a pretensão do Recorrente seria conceder isenção ou remissão à revelia da lei, tendo em vista que somente a lei pode dispensar o pagamento de tributo legalmente devido, conforme inteligência dos artigos 97, VI e 172, ambos do Código Tributário Nacional, a seguir reproduzidos:

**“Art. 97. Somente a LEI pode estabelecer:**

...

**VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.**

...

Art. 172. A **LEI** pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo:

I - à situação econômica do sujeito passivo;

II - ao erro ou ignorância excusáveis do sujeito passivo, quanto a matéria de fato;

III - à diminuta importância do crédito tributário;

IV - a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso;

V - a condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante.” – destaquei.

Já com relação à alegação de erro na base de cálculo, também não merece prosperar, tendo em vista que nas operações internas, no caso de diferimento, a alíquota do ICMS é justamente 17% (dezesete por cento), na forma do art. 17, inciso I, do Decreto Estadual nº 08/98 – RICMS/AC:

“Art. 17. As alíquotas do imposto, seletivas em função da essencialidade das mercadorias e serviços são:

I - nas operações e prestações internas com mercadorias e serviços de transportes, dezesete por cento;

...”

Em relação a alegação de que a capitulação da infração tomou como base o decreto, violando assim o princípio da legalidade, também não merece prosperar o seu inconformismo, pois a Constituição Federal de 1988 (art. 155, inciso I), autorizou as unidades federadas a instituir o ICMS, que por sua vez, o Estado do Acre o instituiu-o por intermédio da Lei Complementar Estadual nº 55/97, sendo regulamentado pelo Decreto Estadual nº 008/98 e, assim, não viola o princípio da legalidade (art. 150, inciso I, CF/88), tendo em vista que o referido decreto também integra o gênero “legislação tributária”, na forma do art. 96, do Código Tributário Nacional.

Ademais, no presente caso, o enquadramento da INFRAÇÃO (e não da multa punitiva) utilizada no referido auto de infração por intermédio de Decreto Estadual nº 08/98 – RICMS/AC apenas reproduz as mesmas regras previstas na Lei Complementar Estadual nº 55/97, que em nada ofende o princípio da legalidade tributária, senão vejamos:

#### DECRETO ESTADUAL N. 08/98

“Art. 1º O imposto incide sobre:

I- operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em qualquer estabelecimento, incluídos os serviços prestados;

Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria, a qualquer título, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

Art. 5º A base de cálculo do imposto é:

...

VII - para fins de substituição tributária:

a) em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;

Art. 17. As alíquotas do imposto, seletivas em função da essencialidade das mercadorias e serviços são:

I - nas operações e prestações internas com mercadorias e serviços de transportes, dezessete por cento;

Art. 20. O local da operação ou da prestação, para os efeitos de cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

...

V - o do estabelecimento a que a lei atribui a responsabilidade pela retenção do imposto, no caso de mercadoria ou serviço sujeito ao regime de substituição tributária;

Art. 21. Ocorre o diferimento, quando o lançamento e o pagamento do imposto incidente sobre a saída da mercadoria ou da prestação de serviços forem transferidos para a etapa ou etapas posteriores de sua circulação ou execução, ficando o recolhimento do imposto a cargo do contribuinte destinatário.

Parágrafo único. O diferimento previsto neste artigo não exclui a responsabilidade supletiva do contribuinte originário no caso de descumprimento, total ou parcial da obrigação pelo contribuinte destinatário.

Art. 22. O imposto incidente sobre os produtos, a seguir enumerados, fica diferido para o momento previsto neste artigo:

II - gado em pé, promovido pelo produtor, para o momento em que ocorrer:

b) a sua saída para outra Unidade da Federação ou para o exterior;

Art. 23. Serão responsáveis pelo pagamento do imposto diferido:

...

Parágrafo único. Encerradas as etapas de circulação contempladas pelo diferimento, será exigido o pagamento do imposto diferido, independentemente de qualquer ocorrência superveniente e ainda que a operação posterior não esteja sujeita ao pagamento do imposto.

Art. 27. Contribuinte do imposto é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize operações, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no

exterior.

§ 1º É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:

I - importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade;

II - seja destinatário de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III - adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados; e

IV - adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

§ 2º A condição de contribuinte independe de encontrar-se a pessoa regularmente constituída ou estabelecida, inclusive para os efeitos do Art. 61, bastando que configure unidade econômica que pratique as operações ou prestações definidas neste Decreto como fatos geradores do imposto.

Art. 61, bastando que configure unidade econômica que pratique as operações ou prestações definidas neste Decreto como fatos geradores do imposto.

§ 3º Equipara-se a contribuinte, para efeitos do art. 19, qualquer pessoa não inscrita no cadastro do imposto que, com habitualidade, adquira bens, mercadorias ou serviços em outra unidade federada, com carga tributária correspondente à aplicação da alíquota interestadual.

Art. 28. Para efeitos deste Decreto, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte:

I - na impossibilidade de determinação do estabelecimento, considera-se como tal o local em que tenha sido efetuada a operação ou prestação, encontrada a mercadoria ou constatada a prestação de serviço;

II - é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular;

III - considera-se também estabelecimento autônomo o veículo empregado no comércio ambulante ou na captura de pescado;

IV - respondem pelo crédito tributário todos os estabelecimentos do mesmo titular.

Art. 29. Fica atribuída a responsabilidade, na condição de substituição tributária, ainda que situado em outra unidade federada, a:

I - industrial, comerciante, cooperativa ou outra categoria de contribuinte, pelo pagamento do imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações antecedentes;

...

§ 1º A responsabilidade de que trata este artigo é atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive o diferencial de alíquotas de que trata o art. 19.

Art. 49. O regime de apuração normal consiste no cálculo do montante do imposto, por período mensal, o qual resultará da diferença, a maior, entre o devido nas operações e prestações tributadas com mercadorias ou serviços e o cobrado, relativamente às operações e prestações anteriores.

Parágrafo único. O valor do imposto relativo ao período de apuração considerado será demonstrado e apurado em livros ou documentos fiscais próprios exigidos na legislação.

Art. 57. Salvo disposição regulamentar em contrário, fica atribuído ao contribuinte o dever de, sem prévio exame pela autoridade fiscal, efetuar o pagamento do imposto apurado.

Parágrafo único. O pagamento efetuado pelo contribuinte extingue o

crédito tributário respectivo, sob condição resolutória de posterior homologação.

Art. 58. ...

Parágrafo único. Constatada pela autoridade fiscal omissão ou erro no procedimento adotado pelo contribuinte, será negada a homologação e efetuado o lançamento complementar da diferença apurada, juntamente com seus acréscimos legais, o qual poderá ser feito na forma do Art. 56.

Art. 59. O imposto devido será pago na forma e nos prazos estabelecidos neste Regulamento.

§ 1º O imposto poderá, na forma deste Regulamento, ser exigido por antecipação, inclusive na hipótese de substituição tributária, fixando-se, quando for o caso, o valor da operação ou da prestação que deva ocorrer, considerada, no que couber, a margem de valor agregado de que trata o § 4º do art. 5º.

§ 2º Na hipótese de substituição tributária em relação às operações ou prestações antecedentes, o imposto devido pelas referidas operações ou prestações será pago pelo contribuinte substituto, dentre as seguintes situações, conforme indicado neste Regulamento.

I - entrada ou recebimento da mercadoria ou serviço;

II - saída subsequente por ele promovida, ainda que isenta ou não tributada, inclusive nas hipóteses dos §§6º e 7º do art. 29;

III - saída ou evento que impossibilite a ocorrência de fato determinante do pagamento do imposto; e

IV - saída de mercadoria ou de outra situação prevista neste Regulamento.”

#### **LEI COMPLEMENTAR ESTADUAL N. 55/97**

“Art. 2º - O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em qualquer estabelecimento, incluídos os serviços prestados;

Art. 5º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria, a qualquer título, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

Art. 6º A base de cálculo do imposto é:

...

VII - para fins de substituição tributária:

a) em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;

...

Art. 18. As alíquotas do imposto, seletivas em função da essencialidade das mercadorias e serviços são:

I - nas operações e prestações internas com mercadorias e serviços de transportes, dezessete por cento;

Art. 21. O local da operação ou da prestação, para os efeitos de cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

...

V - o do estabelecimento a que a lei atribui a responsabilidade pela retenção do imposto, no caso de mercadoria ou serviço sujeito ao regime de substituição tributária;

Art. 22. Contribuinte do imposto é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

...

Art. 23. Para efeitos desta Lei, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte:

...  
Art. 24. Fica atribuída a responsabilidade, na condição de substituto tributário, ainda que situado em outra unidade federada,  
a: I - industrial, comerciante, cooperativa ou outra categoria de contribuinte, pelo pagamento do imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações antecedentes;

...  
§ 1º A responsabilidade de que trata este artigo é atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive o diferencial de alíquotas de que trata o art. 20.

...  
Art. 36. O regime de apuração normal consiste no cálculo do montante do imposto, por período, o qual resultará da diferença, a maior, entre o devido nas operações e prestações tributadas com mercadorias ou serviços e o cobrado, relativamente às operações e prestações anteriores.

Parágrafo único. O valor do imposto relativo ao período de apuração considerado será demonstrado e apurado em livros ou documentos fiscais próprios exigidos na legislação.

Art. 44. Salvo disposição regulamentar em contrário, fica atribuído ao contribuinte o dever de, sem prévio exame pela autoridade fiscal, efetuar o pagamento do imposto apurado.

Parágrafo único. O pagamento efetuado pelo contribuinte extingue o crédito tributário respectivo, sob condição resolutória de posterior homologação.

Art. 45. ...

Parágrafo único. Constatada pela autoridade fiscal omissão ou erro no procedimento adotado pelo contribuinte, será negada a homologação e efetuado o lançamento complementar da diferença apurada, juntamente com seus acréscimos legais, o qual poderá ser feito na forma do art. 43.

Art. 46. O imposto devido será pago na forma e nos prazos estabelecidos no regulamento.

§ 1º O imposto poderá ser exigido por antecipação, nas seguintes hipóteses: I - substituição tributária ou antecipação com encerramento de tributação, fixando-se o valor da operação ou da prestação que deva ocorrer mediante a utilização de margem de valor agregado;

II - antecipação sem encerramento de tributação, nos percentuais estabelecidos em regulamento.

§ 2º Na hipótese de substituição tributária em relação às operações ou prestações antecedentes, o imposto devido pelas referidas operações ou prestações será pago pelo contribuinte substituto, dentre as seguintes situações, conforme indicado no regulamento:

I - entrada ou recebimento da mercadoria ou serviço;

II - saída subseqüente por ele promovida, ainda que isenta ou não tributada, inclusive nas hipóteses dos §§ 6º e 7º do art. 24;

III - saída ou evento que impossibilite a ocorrência de fato determinante do pagamento do imposto; e

IV - saída de mercadoria ou de outra situação prevista no regulamento."

Assim, conforme visto acima, todos os elementos do imposto estão definidos na Lei Complementar Estadual nº 55/97 (e reproduzidos no

regulamento do ICMS), quais sejam: fato gerador, base de cálculo, alíquota, sujeito passivo, etc., não havendo em que se falar em eventual ofensa ao princípio da legalidade tributária (art. 150, I, CF/88 e art. 97, CTN).

Neste sentido, é o entendimento do Tribunal de Justiça de Santa Catarina:

“Processo: 2004.022130-4  
Relator: Jaime Ramos  
Origem: Curitibaanos  
Orgão Julgador: Segunda Câmara de Direito Público  
Julgado em: 22/02/2005  
Juiz Prolator: Stephan Klaus Radloff  
Classe: Apelação Cível em Mandado de Segurança  
Apelação Cível em Mandado de Segurança n. 2004.022130-4, de Curitibaanos.

Relator: Des. Jaime Ramos.  
MANDADO DE SEGURANÇA - TRIBUTÁRIO - OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS NÃO SUBMETIDAS AO ICMS - AUSÊNCIA DE DOCUMENTOS FISCAIS E DE ESCRITURAÇÃO - NOTIFICAÇÕES FISCAIS - VÍCIO FORMAL INEXISTENTE - EXIGÊNCIA DO IMPOSTO COM BASE EM DECRETO - INOCORRÊNCIA - OFENSA AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE NÃO CARACTERIZADA - ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO COM A UTILIZAÇÃO DA ORDEM DE SERVIÇO NORMATIVA N. 01/71 PARA FIXAR O PERCENTUAL SOBRE O LUCRO BRUTO - ILEGALIDADE NÃO CONFIGURADA - ORDEM DENEGADA - SENTENÇA MANTIDA.  
Não há que falar em vício formal das notificações fiscais quando nelas constam a descrição da infração, os dispositivos legais infringidos, bem como a penalidade que se caracteriza pela exigência do imposto devido e os acréscimos legais.

**Autorizado que foi, pelo art. 155, I, da CF/88, o Estado de Santa Catarina instituiu o ICMS pela Lei Estadual n. 7.547/89, de 27/01/1989 (regulamentada pelo Decreto n. 3.017/89) e o manteve pela Lei Estadual n. 10.297/96 (regulamentada pelos Decretos n. 1.790/97 e 2.870/01). Por isso, o fato de a notificação fiscal ter se referido ao Decreto regulamentador (RICMS) não viola o princípio constitucional da legalidade (art. 150, I, da CF/88), sobretudo porque, segundo o art. 96, do CTN, o decreto também integra, como espécie, o gênero "legislação tributária".**

A teor do que dispõem os arts. 148, do CTN, 18 da LC n. 87/96 e 15, do Decreto Estadual n. 1.790/97 (RICMS/SC), é legítimo o arbitramento da base de cálculo do imposto, quando "forem omissos ou não mereçam fé as declarações ou esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado", não se mostrando ilegal a utilização da Ordem de Serviço Normativa n. 01/71, para fixar o percentual, eis que autorizada pelo art. 42, inciso II, da Lei n. 7.547/89.

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação Cível em Mandado de Segurança n. 2004.022130-4, da Comarca de Curitibaanos, em que é apelante D'Agostini Auto Peças Ltda., e apelado o Estado de Santa Catarina:

ACORDAM, em Segunda Câmara de Direito Público, por votação unânime, negar provimento ao recurso." (destaquei).

Deve, também, registrar que o Supremo Tribunal Federal entende que o princípio da legalidade tributária não é absoluto (como nenhuma outra norma constitucional), admitindo uma construção dinâmica em seu sentido e alcance. Assim decidiu o STF no Recurso Extraordinário (RE) n. 343.446, ao permitir a complementação do aspecto quantitativo da obrigação tributária por norma infralegal:

"... O fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de 'atividade preponderante' e 'grau de risco leve, médio e grave', não implica ofensa ao princípio da legalidade genérica, C.F., art. 5º, II, e da legalidade tributária, C.F., art. 150, I. IV. (...)." (STF, RE n. 343.446, Relator Min. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, julgado: 20.03.2003, publicado: 04/04/2003)

Deve anotar a doutrina de MACHADO (2004, p. 96):

"A regra de decreto, ou de regulamento, em matéria tributária só tem utilidade para a explicitação de textos legais, ou para o estabelecimento dos meios e formas de cumprimento das disposições de leis". (MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 25. ed., São Paulo: Malheiros, 2004, p. 96).

Vejamos, ainda, o ensinamento de BASTOS (1994, p. 18):

"O regulamento há de ater-se a viabilizar o cumprimento da lei e se exterioriza por meio de decreto. Pode introduzir aspectos não cogitados por aquela, desde que, logicamente, subordinados e instrumentalizados com vistas ao atingimento do fim último da lei. Ao regulamento não é dado estabelecer obrigações iniciais, ou seja, não pode ser a fonte direta da criação de um tributo, ou mesmo de uma multa ou sanção, uma vez que estaria subvertendo a sua função meramente executória e assumindo o lugar da própria lei, como fonte de todas as obrigações normativas do nosso Direito." (BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de direito administrativo. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 18).

Ademais, o conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas no Código Tributário Nacional (art. 99), *verbis*:

"Art. 99. O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei."

No tocante a alegação de efeito confiscatório da multa punitiva aplicada no percentual de 100% (cem por cento), melhor sorte não assiste ao Recorrente, tendo em vista o atual e pacificado entendimento do Supremo Tribunal Federal, conforme ementa a seguir:

“(…)

Considerando as peculiaridades do sistema constitucional brasileiro e o delicado embate que se processa entre o poder de tributar e as garantias constitucionais, entendo que o caráter pedagógico da multa é fundamental para incutir no contribuinte o sentimento de que não vale a pena articular uma burla contra a Administração fazendária. E nesse particular, parece-me adequado que um bom parâmetro seja o valor devido a título de obrigação principal. Com base em tais razões, entendo pertinente adotar como limites os montantes de 20% para multa moratória e 100% para multas punitivas.

(STF. Agravo Regimental em Agravo de Instrumento: 727.872/RS, Relator Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, julgado: 28/04/2015, publicado: 18/05/2015). Sem destaques no original

No que concerne a alegação de que a falta do termo de início de fiscalização é documento essencial para validade do feito, tomando como base o art. 71, do Decreto Estadual nº 08/98 – RICMS/AC, temos a dizer que melhor sorte não assiste ao Recorrente, pois o termo de início de fiscalização, além de outros documentos elencados no art. 14, do Decreto Estadual 462/87, tem a finalidade de excluir a espontaneidade do sujeito passivo, não sendo requisito de validade da autuação fiscal, senão vejamos:

“Art. 14. Considera-se iniciado o procedimento fiscal administrativo de apuração das infrações à Legislação Tributária Estadual, para o fim de excluir a espontaneidade da iniciativa do sujeito passivo:

**I - com a lavratura do termo de início de fiscalização ou intimação escrita para apresentar livros comerciais ou fiscais e outros documentos de interesse para a Fazenda Estadual;**

II - com a lavratura do termo de retenção de mercadorias, livros e outros documentos fiscais;

**III - com a lavratura do auto de infração; e.**

IV - com qualquer ato escrito do agente do Fisco, que caracterize o início dos procedimentos para apuração de infração fiscal de conhecimento prévio do fiscalizado.

Parágrafo único. Constitui, também, omissão, verificável por auto de infração, o não pagamento, nos prazos legais, de tributos ou multas cobrados pelo Estado.” (grifos nossos)

No mais, o art. 71, do Decreto Estadual 008/98, se aplica quando os agentes fiscais comparecem nos estabelecimentos dos contribuintes, conforme se ver na leitura do próprio dispositivo legal, *verbis*:

Art. 71. Os agentes fiscais quando no exercício de suas funções, comparecerem aos **estabelecimentos de contribuintes** lavrarão, obrigatoriamente, termos circunstanciados de inícios e de conclusão da verificação realizada nos quais consignarão o período fiscalizado, as datas inicial e final da execução dos trabalhos, a relação dos livros e documentos examinados, o histórico das infrações apuradas com indicações das medidas preventivas e repressivas adotadas e tudo

mais que seja de interesse da fiscalização.

Parágrafo único. Os termos a que se refere este artigo serão lavrados no livro de registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termo de Ocorrência, modelo 6 e quando lavrados, em separado, deles se entregará ao contribuinte, cópia autenticada pela autoridade a que se refere este artigo. (destaque nosso)

Aqui, o caso é totalmente diferente. A presente autuação fiscal está relacionada ao trânsito de mercadorias (posto fiscal) e não auditoria nas empresas (vide fls. 02/03).

Ademais, nos casos de lançamento de ofício, não há a necessidade de prévia intimação do sujeito passivo, quando o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário, conforme entendimento da Súmula CARF nº 46:

"Súmula CARF nº 46: O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação do sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário."

No tocante a alegação de violação dos princípios norteadores da ampla defesa e do contraditório, não deve prosperar tendo em vista que o contribuinte está impugnando toda a matéria, dentro do prazo legal, com os meios e recursos admitidos em Direito, no qual não restaram demonstrado, neste feito, quaisquer prejuízos à defesa do impugnante.

Aliás, o Recorrente apresentou sua defesa administrativa, em tempo hábil, por intermédio de advogados regularmente constituídos junto à Administração Tributária Estadual, rebatendo cada ponto da autuação fiscal.

Por oportuno, cumpre anotar que a decretação de nulidade do processo administrativo depende da efetiva demonstração do prejuízo sofrida pela parte, que no presente feito, não restou configurada.

Neste sentido, é o entendimento no âmbito do Superior Tribunal de Justiça:

"ADMINISTRATIVO. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3/STJ. PROCESSO ADMINISTRATIVO DISCIPLINAR. PERDA DE DELEGAÇÃO. ALEGAÇÃO DE INOCÊNCIA. INADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA. PROPORCIONALIDADE E RAZOABILIDADE NA APLICAÇÃO DA PENA. AUSÊNCIA DE DISCRICIONARIEDADE.

INDEFERIMENTO DE PROVAS INÚTEIS E PROTELATÓRIAS. POSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO À DEFESA. PAS DE NULLITÉ SANS GRIEF.

1. A via mandamental não é adequada para contraditar as provas recolhidas em processo administrativo disciplinar ou em inquérito administrativo, eis que exige dilação probatória. O direito líquido e certo deve ser comprovado de plano. Se há a necessidade de dilação probatória para a sua confirmação, o que é imprescindível quanto à alegação de inocência ou de inexistência de infrações disciplinares (ou de que essas foram culposas, e não dolosas), a via ordinária é a que deve ser utilizada pela parte impetrante. Precedentes.

2. "[...] caracterizada a conduta para a qual a lei estabelece, peremptoriamente, a aplicação de determinada penalidade, não há para o administrador discricionariedade a autorizar a aplicação de pena diversa" (MS 20.052/DF, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe 10/10/2016).

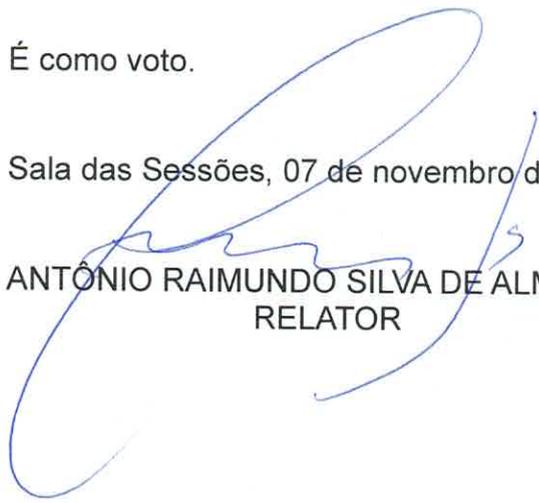
3. **A nulidade do processo administrativo disciplinar somente deve ser declarada quando evidente o prejuízo sofrido pela defesa", o que incorreu: Pas de nullité sans grief!**

4. Agravo interno não provido." (STJ. AgInt no RMS 53.758/PR, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 10/10/2017, DJe 17/10/2017) – sem grifos no original.

Com essas considerações, entendo que a decisão recorrida não merece quaisquer reparos e, assim, nego provimento ao recurso voluntário do contribuinte **ARNALDO DE OLIVEIRA BARROS JÚNIOR**, devendo-a ser mantida pelos seus próprios fundamentos.

É como voto.

Sala das Sessões, 07 de novembro de 2024.

  
ANTÔNIO RAIMUNDO SILVA DE ALMEIDA  
RELATOR