



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

ACÓRDÃO Nº	200/2024
PROCESSO Nº	2021/81/06021
RECORRENTE:	GUILHERME SALMAZO
ADVOGADOS:	MARCELO FEITOSA ZAMORA – OAB/AC 4.711 E OZEIAS JÚNIOR MOREIRA DA COSTA – OAB/AC 5.805
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.

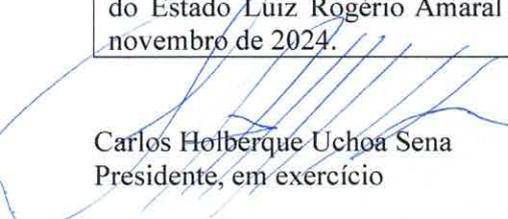
1. Inicialmente, convém anotar que há no ordenamento jurídico pátrio dois tipos de substituição tributária: a progressiva (para frente) e a regressiva ou diferimento (para trás), com alicerce na Constituição Federal de 1988 (art. 150, §7º).
2. O caso narrado nos autos trata da substituição tributária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

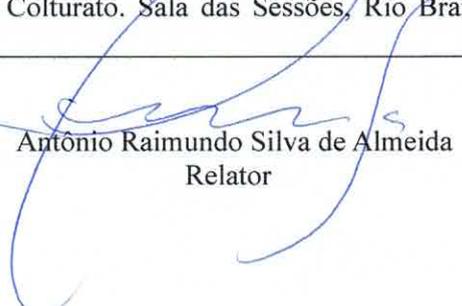
julgado: 10/07/2023, publicado: 18/07/2023; Apelação Cível de nº 0700415-82.2021.8.01.0007, Relator Des. Laudivon Nogueira, Primeira Câmara Cível, julgado: 17/08/2023, publicado: 23/08/2023; Remessa Necessária de nº 0700081-13.2019.8.01.0009, Relatora Olívia Ribeiro, Segunda Câmara Cível, julgado: 22/11/2023, 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.

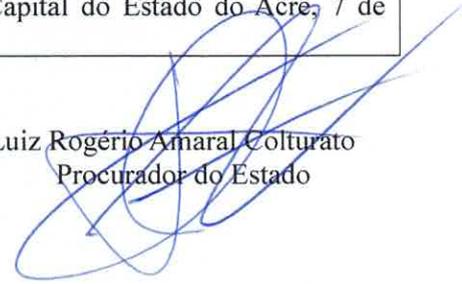
8. Recurso voluntário improvido. Decisão unânime.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, em que é recorrente GUILHERME SALMAZO, 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 2021/81/06021 - RECURSO VOLUNTÁRIO

RECORRENTE : GUILHERME SALMAZO

ADVOGADO: MARCELO F. ZAMORA – OAB/AC 4.711

ADVOGADO: THALES R. BORDIGNON – OAB/AC 2.160

ADVOGADO: OZEIAS JÚNIOR MOREIRA DA COSTA – OAB/AC 5.805

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 **GUILHERME SALMAZO**, já qualificado nos autos, contra a Decisão de nº 769/2021, da lavra da Diretoria de Administração Tributária, que julgou pela procedência do Auto de Infração e Notificação Fiscal de nº 13.092/2021, sob a seguinte acusação fiscal: *“por deixar de recolher o ICMS DIFERIDO com operação com bovinos em pé, provocado pela saída para outra unidade da federação, conforme planilha de apuração anexa. OS nº 21/2020.”*

O recorrente aduz, em síntese, o seguinte:

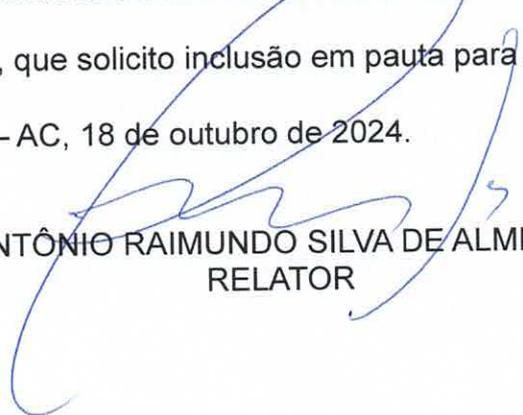
- a) Aplicação da coisa julgada material. Do diferimento. Da não caracterização de fato gerador de ICMS na transferência para o mesmo proprietário;
- b) Da não incidência de ICMS sobre transferências de bens e mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular.

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 0082/2023, 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, 18 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 2021/81/06021 - RECURSO VOLUNTÁRIO

RECORRENTE : GUILHERME SALMAZO

ADVOGADO: MARCELO F. ZAMORA – OAB/AC 4.711

ADVOGADO: THALES R. BORDIGNON – OAB/AC 2.160

ADVOGADO: OZEIAS JÚNIOR MOREIRA DA COSTA – OAB/AC 5.805

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 **GUILHERME SALMAZO**, já qualificado nos autos, contra a Decisão de nº 769/2021, da lavra da Diretoria de Administração Tributária, que julgou pela procedência do Auto de Infração e Notificação Fiscal de nº 13.092/2021, esse com a seguinte acusação fiscal: *“por deixar de recolher o ICMS DIFERIDO com operação com bovinos em pé, provocado pela saída para outra unidade da federação, conforme planilha de apuração anexa. OS nº 21/2020.”*

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.

Assinatura manuscrita em azul, localizada no canto inferior direito da página.

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

O Auto de Infração e Notificação Fiscal de nº 13.092/2021 (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: *“por deixar de recolher o ICMS DIFERIDO com operação com bovinos em pé, provocado pela saída para outra unidade da federação, conforme planilha de apuração anexa. OS nº 21/2020.”* (destaquei)

A alíquota aplicada no auto de infração foi a interna no percentual de 17% (dezessete 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, dezessete 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)

Vejamos, ainda, trechos do Termo Circunstanciado de fl. 03 (que é parte integrante da referida autuação fiscal):

"Em cumprimento a determinação contida na Ordem de Serviço DIFIS- Nº 21/2020, da Diretoria de Administração Tributária, foi instaurado procedimento de verificação fiscal visando apurar a regularidade das obrigações tributárias principal e acessórias, em desfavor de GUILHERME SALMAZO, inscrito no CPF sob o nº 357.707.118-41 e Inscrição Estadual nº 01.046.206/001-00, com endereço na Rodovia AC-40 - KM 58 - Ramal da Dilurdes - Zona Rural - município de Plácido de Castro. Após consulta ao Sistema de Administração Tributária - SIAT restou constatada a inexistência do recolhimento do ICMS DIFERIDO das operações internas, com bovinos em pé, em que ocorreu o encerramento do diferimento, provocado pela saída para outra unidade da federação, na forma 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 (Regulamento do ICMS do Estado do Acre). Diante de tal fato, foi constituído o lançamento tributário de ofício, exigindo o ICMS da operações anteriores ao encerramento do diferimento, devidamente atualizado, nos termos do art. 62-A, da Lei Complementar Estadual nº 55/97, bem como a aplicação da multa nos termos do Art. 61, inciso III, alínea "L" da Lei Complementar Estadual nº 55/97, conforme apurado em planilha anexa, do período de 01/01/2020 a 31/12/2020. ..." (grifei)

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 subsequente 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 subsequentes, 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 autuado 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, publicado: 04/12/2023) – 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 : Luís 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^a Eva Evangelista, Primeira Câmara Cível, julgado: 25/08/2022, publicado: 26/09/2022; **Apelação Cível nº 0700203-50.2020.8.01.0022**, Relatora Des^a 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 reproduzida:

“(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).

Para melhor exemplificar, vejamos o exemplo de Luís Eduardo Shoueri (2017, pág. 589) citado por Cícero Costa no artigo intitulado Diferimento tributário: O que é e como ocorre sua aplicação no ICMS?, a seguir reproduzido:

“Assim, por exemplo, quando a legislação prevê que o comerciante de ferro-velho será o substituto, no ICMS, do vendedor de sucata, tem-se que o último, ao dar saída da mercadoria, é o contribuinte; o legislador, no entanto, reconhecendo a informalidade dos sucateiros, haverá por bem fiscalizar e exigir o tributo do comerciante estabelecido; esse, por outro lado, está diretamente vinculado ao fato jurídico tributário (já que é o comprador) e pode, já no momento da compra, assegurar--se de que o valor do tributo seja computado adequadamente no preço final.” (disponível no seguinte endereço: <https://www.migalhas.com.br/depeso/357025/diferimento-tributario-o-que-e-e-como-ocorre-sua-aplicacao-no-icms>. Acesso em 23 de outubro de 2024) – Destaquei.

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, ou

seja, 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.”

No tocante a alegação de que o Estado do Acre está descumprindo decisões judiciais com trânsito em julgado prolatada nas ações judiciais de ns. 0601995-18.2019.8.01.0070 e 0602588-47.2019.8.01.0070, não deve prosperar tendo em vista que as referidas decisões judiciais tratam tão somente de operações interestaduais de transferência de mercadorias da mesma titularidade, contudo, em momento algum, vedou a Fazenda Pública Estadual de cobrar o imposto das operações internas ou de quaisquer outras operações tributáveis pelo ICMS.

Quanto à matéria, convém colacionar o entendimento do Tribunal de Justiça do Acre:

“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.

Com essas considerações, entendo que a decisão recorrida não merece quaisquer reparos e, assim, nego provimento ao recurso voluntário do contribuinte **GUILHERME SALMAZO**, 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