

PROCURADORIA TRIBUTÁRIA

Parecer nº 01/97 - Márcio Gomes Leal

ICMS. Operações interestaduais entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica. Descaracterização de transferência de ativo fixo. Aplicação do art. 155, VII, a, da CF.

1. A Empresa Xerox do Brasil Ltda, inscrição Estadual nº 805881886, foi atuada por ter deixado "debitar e recolher, no período de outubro/90 a dezembro/92, o ICMS devido pelas entradas de mercadorias provenientes de outra unidade da Federação, destinadas a consumo ou ativo fixo, lançadas no Registro de Entradas sob o Código 2.24 (transferência para utilização na prestação de serviços)".

Em sua defesa, sustentou a Atuada que a referida transferência de mercadorias não sofreria a incidência do ICMS, pois, no seu entender, a ela se aplicaria o disposto no inciso IX do art. 4º do Código Tributário do Estado do Espírito Santo, aprovado pelo Decreto nº 2.425/87, que, na prática, especifica a regra contida no inciso III do § 3º do Decreto-lei nº 406/68, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 834/69, segundo a qual:

"§ 3º - O imposto não incide:

III - sobre a saída de estabelecimento prestador de serviços a que se refere o artigo 8º, de mercadorias a serem ou que tenham sido utilizadas na prestação de tais serviços, ressalvados os casos de incidência previstos na lista de serviços tributados."

Realizadas as diligências de praxe, e após a manifestação da Fazenda, de fls. 26-31, a impugnação apresentada veio a ser julgada improcedente, basicamente, sob o argumento, de não se estar in **casu**

"diante de hipótese de saída de estabelecimento prestador de serviços de mercadorias a serem ou que tenham sido utilizadas na prestação de tais serviços. As mercadorias não saíram do estabelecimento remetente para a prestação de serviços, ocorrendo simples transferência para estabelecimento neste Estado, de onde, talvez, haja saída para prestação de serviço".

Inconformada, a Atuada interpôs o competente recurso voluntário, no qual repisou seus argumentos, e, que, uma vez distribuído à

2ª Câmara do Conselho de Contribuintes, veio a receber manifestação da representação da Fazenda pelo seu provimento.

Isto porque entendeu o ilustre Procurador do Estado em exercício junto ao Conselho de Contribuintes que a hipótese dos autos seria de uma mera transferência de bens do ativo fixo, e que, assim sendo, não se vislumbraria na mesma situação fática (circulação de mercadorias) ensejadora da incidência da norma tributária do ICMS.

Submetido pois o processo para julgamento, deliberou a 2ª Câmara do Conselho pelo encaminhamento do mesmo a esta Procuradoria para manifestação sobre o tema, razão pela qual passo a me pronunciar.

2. A solução da controvérsia passa, no meu entender, apenas por uma adequada compreensão dos fatos.

E, neste passo, parece-me que a circulação dos bens em questão neste processo não se fez para os fins narrados pela Autuada em sua defesa, a saber, o fornecimento de peças para prestação de serviços.

3. Em primeiro lugar, porque a legislação pelo contribuinte mencionada diz respeito a saídas de mercadorias a serem utilizadas pelo remetente na prestação de serviços por ele próprio realizados. E, como bem ressaltado pelo d. Representante da Fazenda em suas manifestações de fls. 59-70 - às quais me reporto -, diante do teor das notas fiscais de fls. 12-22, tiradas por amostragem, **não existe prova nestes autos de que as mercadorias estariam vinculadas a serviços a serem prestados pela matriz no Espírito Santo à filial no Rio de Janeiro.**

Em segundo lugar, porque o código lançado nas (2.24.) notas fiscais referem-se apenas à transferência para utilização na prestação de serviços de transporte e de comunicação que, ao que parece, não se relacionam com as atividades da Autuada.

4. Afastada, assim, a tese de defesa da Autuada, e diante da existência de uma circulação de bens entre dois estabelecimentos situados em Estados diferentes, no qual o destinatário é contribuinte do ICMS, parece-me que, realmente, não há como se deixar de vislumbrar **in casu** a hipótese de incidência daquele imposto, constitucionalmente prevista na letra **a** do inciso VII do § 2º do art. 155 do Texto Maior, **in verbis**:

“VII - Em relação às operações e prestações que destinem **bens** e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto”.

O teor do referido artigo é de conhecimento de todos. Todavia, sua transcrição neste parecer se faz apenas para efeito de destaque de sua dicção, especialmente, no que concerne à adoção pelo constituinte dos termos “bens” e “consumidor final”, que, certamente, vieram a inovar o cenário de atuação do ICMS.

5. Com efeito, desde a sua criação, o ICMS vem tendo o seu campo de incidência delimitado pela interpretação de conceitos como “operação”, “circulação” e “mercadoria”, que se encontram contidos na chamada norma padrão deste tributo (CF, art. 155, II). É por meio destes conceitos que inúmeras operações de circulação de bens vêm sendo excluídas da tributação do ICMS.

6. Ocorre que, mesmo aqueles doutrinadores que sustentam as teses mais restritivas quanto às hipóteses de incidência do ICMS, não puderam deixar de reconhecer que a nova ordem constitucional trouxe inovações que tornaram insustentáveis o enquadramento de tal tributo com base apenas nos conceitos tradicionais que vinham pautando seus entendimentos anteriores.

Assim ocorre, por exemplo, quando o constituinte expressamente dispôs que a importação de bens para o ativo fixo ou consumo final é passível de tributação pelo ICMS. O conceito de “mercadoria”, sustentado por muitos doutrinadores como sendo o de bens adquiridos com intenção de revenda, certamente, não se aplica a esta hipótese constitucional. Porém, a norma jurídica está lá, impondo uma necessária reavaliação de conceitos, ou pelo menos, um reconhecimento de exceções.

7. Na mesma situação estão as operações de circulação de bens interestaduais. E a essa conclusão se chega por via de uma simples interpretação das normas constitucionais que disciplinam a incidência do ICMS nestas hipóteses.

Como bem diz Luís Roberto Barroso, ilustre Procurador do Estado, em obra especializada sobre o tema de interpretação constitucional:

“O intérprete da Constituição deve partir da premissa de que todas as palavras do Texto Constitucional têm uma função e um sentido próprio. Não há palavras supérfluas na Constituição, nem se deve partir do pressuposto de que o constituinte incorreu em contradição ou obrou com má-técnica. Idealmente, ademais, deve o constituinte, na medida do possível, empregar as palavras com o mesmo sentido sempre que tenha de repeti-las em mais de uma passagem. De toda sorte, a eventual equivocidade do Texto deve ser remediada com a busca do espírito da norma e o recurso aos outros métodos

de interpretação." (in *Interpretação e Aplicação da Constituição*, São Paulo, Ed. Saraiva, 1996, p.123).

Logo, não há como se fechar os olhos ao fato de que o constituinte, ao disciplinar a tributação de circulações interestaduais, não adotou o conceito-padrão de mercadoria, para fins de qualificação da hipótese de incidência. Valeu-se de termos como "bens" e "consumidor final", deixando claro sua opção por um enfoque diferente neste tipo de operação, para fins de tributação. Interesses extrafiscais, envolvendo políticas de desenvolvimento econômico, prevaleceram, amenizando, de forma expressa, o rigor contido na regra padrão de incidência do ICMS.

A propósito destaca-se aqui a lição de ROQUE ANTÔNIO CARAZA, que bem reconheceu esta excepcionalidade quanto à forma de incidência do ICMS nas operações interestaduais:

"Há, porém, *uma exceção* a esta regra: *quando a mercadoria é transferida para estabelecimento do próprio remetente, mas situado no território de outra pessoa política (Estado ou Distrito Federal), nada impede, juridicamente, que a filial venha a ser considerada 'estabelecimento autônomo', para fins de tributação por via do ICMS. Assim é para que não se prejudique o Estado (ou o Distrito Federal) de onde sai a mercadoria.*

De fato, nas operações e prestações interestaduais com bens de consumo e ativo fixo, o remetente pagará, ao seu Estado, o ICMS, considerando a alíquota interestadual e, o destinatário, o mesmo tributo, (só que, agora, ao seu Estado), mas apurado pela diferença entre a alíquota interna e a interestadual." (in *ICMS*, Ed. Malheiros, 1994 p47 e 107 - destacou-se).

Percebe-se, pois, que diante da sistemática constitucional, não se exige, para fins de incidência do ICMS nas operações de transferências interestaduais, que os bens venham a ser qualificados como mercadorias. O constituinte, assim como na hipótese de importação de bens para integrar o ativo fixo, criou uma regra específica. Basta serem bens que estejam integrados ou venham a fazer parte de uma atividade econômica, que a possibilidade de sua tributação, em circulações interestaduais, se faz presente. O aspecto econômico da circulação nesta hipótese tributada prevalece.

8. Mas, diga-se, mesmo que se venha a sustentar que os conceitos tradicionais que informam o ICMS também devem pautar a interpretação do dispositivo constitucional que disciplina as circulações interestaduais, não vejo como deixar de reconhecer a procedência da atuação em tela neste processo.

Como é sabido, um dos motivos da Reforma Tributária instituída pelo Governo Castello Branco foi a ampliação da tributação da

circulação econômica dos bens móveis, de forma que esta não ficasse mais limitada a simples operações de venda e consignação. Tributáveis passaram, pois, a ser simples situações de fato relativas a circulação de mercadorias, e não apenas situações jurídicas. E é este o espírito que vem informando a tributação do ICMS desde então.

A respeito, destaque-se, aqui a lição de ALCIDES JORGE COSTA, que, em preciosa síntese, define o perfil do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias:

"Em suma, circulação é o encaminhamento da mercadoria em direção ao consumo, inclusive o chamado autoconsumo; este encaminhamento faz-se através de operações que tanto podem ocasionar a transferência de propriedade ou de posse, como não.

Para nós, e de modo coerente com o conceito de circulação que adotamos e que acima expusemos, a operação a que se refere a Constituição é qualquer ato voluntário que impulse mercadorias da fonte de produção até o consumo, tenha ou não a natureza de negócio jurídico."

Não foi por outra razão, alíás, que o próprio Decreto nº 406/68 previu expressamente a possibilidade jurídica de cada estabelecimento, de mesma pessoa jurídica, vir a ser considerado como contribuinte autônomo do ICMS. De fato, não há como se deixar de reconhecer que somente se acha sentido para tal norma, se se afasta o equivocado conceito de que a incidência do ICMS só pode ocorrer na hipótese de transferência de posse ou de propriedade.

9. Pois bem, a existência do encaminhamento de "mercadorias" entre o estabelecimento da Autuada no Espírito Santo e o do Rio de Janeiro é fato incontroverso no presente administrativo. Tanto que a própria Autuada afirma em sua defesa que "todas as mercadorias recebidas pela requerente, acobertadas pelas notas fiscais de transferência estavam gravadas por isenção ou não incidência do ICMS". Ressalvando-se o equívoco da tese, acima já demonstrado, destaque-se as palavras da Autuada: mercadorias.

E, de fato, de outra forma não podem ser classificados os bens objeto da transferência que deu margem a presente atuação. E, assim se afirma, diante de toda a sistemática da operação de transferência de bens em que se encontra envolvida a Autuada, através da qual há um constante - e assim se afirma dado o número de notas fiscais em questão nesta atuação - fornecimento de peças do estabelecimento situado no Espírito Santo para o Rio de Janeiro.

Como bem lembra ALCIDES JORGE COSTA, "ao nosso ver, para efeito do ICM, mercadoria é toda cousa móvel corpórea produzi-

da para ser colocada em circulação, ou recebida para ter curso no processo de circulação." E, acrescente-se, segundo entendimento já pacificado na doutrina, o conceito de mercadoria há de ser considerado em função do elemento subjetivo do fornecedor do produto.

10. Assim sendo, não há como se deixar de reconhecer que, **do ponto de vista do Estabelecimento do Espírito Santo**, os bens encaminhados ao estabelecimento do Rio de Janeiro, caracterizam-se como mercadorias. São bens móveis, que estão inseridos dentro de um processo de circulação, em direção a um estabelecimento contribuinte do ICMS, que os adquire para servir ao objetivo de suas atividades comerciais. E mais, **bens que, conforme apurado pela diligência fiscal, não se identificam com os necessários às atividades normais de seu estabelecimento**. Muito pelo contrário, são bens habitualmente importados já com o propósito de serem encaminhados aos demais estabelecimentos da Autuada, para que estes realizem suas operações comerciais.

Ou seja, é nítido na hipótese destes autos, a existência de uma etapa do processo de circulação das mercadorias, um ato através do qual o bem progride, no ciclo de comercialização, em direção ao consumo.

11. É por tal razão que, com a devida vênia, não posso concordar com o entendimento manifestado por meu ilustre colega a fls. 50-51 do presente administrativo, quando este opina pelo provimento do recurso voluntário, sob o entendimento de que a situação **in casu** seria de transferência de ativo fixo.

A uma, pois, nos termos da ação fiscal, a operação e circulação não era de venda de bens do ativo fixo. A duas, pois a própria Autuada em sua defesa qualificou os bens transferidos como mercadorias. A três, pois, como acima visto, a Constituição Federal em vigor foi expressa ao permitir a tributação de simples bens, quando de operações de circulação interestaduais.

12. Aliás, sequer se fazem presentes na situação ora sob exame os dois requisitos básicos que informam toda decisão que veda a tributação de vendas do ativo fixo, a saber, a **ausência** de (I) habitualidade e (II) de qualquer relação entre o bem transferido e o objeto da atividade comercial.

Com efeito, uma coisa é estabelecimento bancário, por exemplo, vender para terceiro um carro que compõe o seu ativo fixo. Nesta situação, percebe-se, claramente, que a venda efetivada não tem qualquer relação com um ciclo comercial, de encaminhamento de determinado bem para o consumo. Foge às atividades do vendedor a realização de tal ato, sendo o mesmo esporádico ou isolado. Outra coisa,

entretanto, é um estabelecimento comercial, habitualmente, enviar peças por ele importadas, para outro estabelecimento em outro Estado. Peças estas, ressalte-se, que intimamente se ligam à atividade comercial desenvolvida.

Em conclusão, portanto, opino pelo desprovimento do recurso voluntário interposto pela Autuada, mantendo-se, assim, a procedência da ação fiscal, uma vez que à hipótese dos autos aplica-se a regra contida na letra a, do inciso VII do § 2º do art. 155, da Constituição Federal.

Sub censura.

Rio de Janeiro, 10 de janeiro de 1997

Márcio Gomes Leal
Procurador do Estado

Senhor Procurador-Geral do Estado,

Encaminho o presente, acompanhado do Parecer nº 01/97-MGL, cujos termos aprovo integralmente, não só no que diz respeito à matéria fática, como no tocante ao aspecto jurídico da controvérsia.

Como ressaltado no bem elaborado pronunciamento, há que ser interpretado o disposto no inciso VII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal de 1988 e, ressalte-se, o tema é eminentemente constitucional, uma vez que deve ser perquirida a configuração do imposto na ordem jurídica instaurada pela referida Carta Magna.

Ora, o aludido dispositivo expressamente admite a tributação pelo ICMS na circulação de bens, assim não há que falar-se nos conceitos de operação, mercadoria e circulação na hipótese, apesar de serem eles inerentes à incidência do ICMS/ICM, em sua concepção clássica.

Por fim, tendo em vista a relevância da matéria e a qualidade do pronunciamento expendido pelo Procurador MÁRCIO GOMES LEAL, opino que seja dada ciência do conteúdo do parecer em análise ao Exmo. Sr. Secretário de Estado de Fazenda, bem como seja ele publicado na **Revista** desta Procuradoria Geral do Estado.

À consideração de V. Exa.

Vera Lúcia Kirdeiko
Procuradora-Chefe da Procuradoria Tributária

VISTO

Aprovo o lúcido parecer emitido pelo ilustre Procurador **MÁRCIO GOMES LEAL** (fls. 74-81), acolhido pelo Pronunciamento de fls. 73, exarado pela douta Procuradora-Chefe da Procuradoria Tributária, Procuradora **VERA LÚCIA KIRDEIKO**, avalizando também as providências sugeridas no sentido de que "dada a relevância da matéria e a qualidade do pronunciamento expandido", seja, do parecer, dada ciência ao Excelentíssimo Senhor Secretário de Estado de Fazenda, bem como oportuna seria a publicação do mesmo na **Revista** desta Procuradoria Geral.

Desta forma, cópias do parecer deverão ser remetidas ao Senhor Secretário, mediante ofício, e ao CEJUR, para os fins acima.

Em seguida, o processo será remetido ao Egrégio Conselho de Contribuintes, com vistas à sua 2ª Câmara, para ciência do opinamento desta Procuradoria Geral do Estado no sentido do desprovinamento do recurso interposto pela Autuada, mantendo-se assim a procedência da ação fiscal.

Em 12 de março de 1997

Luiz Carlos Guimarães Castro
Subprocurador-Geral do Estado

Proc. E-04327.074/93