

ICMS SOBRE TRANSFERÊNCIA DE GADO E A JURISPRUDÊNCIA DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ACRE

ICMS ON CATTLE TRANSFERENCE AND THE JURISPRUDENCE OF THE COURT OF JUSTICE OF ACRE

Allan Nunes Callado¹

RESUMO

O presente estudo da área tributária visa à análise evolutiva dos precedentes do Tribunal de Justiça do Estado do Acre a respeito da incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) na transferência de gado bovino entre estabelecimentos e especificamente a respeito da questão da cessação do diferimento das operações internas com a saída do gado em pé. O artigo tem como método de abordagem o método indutivo e como método de procedimento o método monográfico por meio da pesquisa bibliográfica na doutrina tributária contemporânea e pesquisa documental, incluindo consultas ao repositório de jurisprudência da Corte de Justiça do Estado do Acre. Como resultados, verificou-se que o Tribunal de Justiça do Acre tem posição firme quanto à inconstitucionalidade de incidência do ICMS sobre a transferência de gado para estabelecimentos do mesmo proprietário. Porém, quanto à cobrança do tributo na cessação do diferimento pela saída em pé de gado bovino, os precedentes sobre o assunto são escassos e o entendimento ainda é incipiente, sendo possível concluir que o tema merece maior atenção dos pretores acreanos.

Palavras-chave: Tribunal de Justiça do Estado do Acre; jurisprudência; ICMS; transferência; gado.

ABSTRACT

The present study of the tax area aims at the evolutionary analysis of the precedents of the Court of Justice of the State of Acre regarding the incidence of the tax on the Circulation of Goods and Provision of Interstate and Intermunicipal Transport and Communication Services (ICMS) on the transfer of cattle between establishments and specifically with regard to the question of the cessation of the deferral of internal operations with the departure of standing cattle. The article has as its method of approach the inductive method and as a method of procedure the monographic method through bibliographic research on contemporary tax doctrine and documentary research, including consultations to the jurisprudence repository of the Court of Justice of the State of Acre. As a result, it was found that the Court of Justice of Acre has a firm position on the unconstitutionality of ICMS incidence on the transfer of cattle to establishments of the same owner. However, regarding the collection of the tax in the cessation of the deferral

¹ Graduado em Direito, Especialistas em Filosofia do Direito (PUC/MG) e em Direito Processual Civil (Anhanguera). Analista Judiciário do Tribunal Regional Federal da 1ª Região e Professor Substituto do Curso de Direito da Universidade Federal do Acre. E-mail: allancallado@gmail.com

for the departure of cattle on foot, the precedents on the subject are scarce and the understanding is still incipient, being possible to conclude that the subject deserves greater attention of the acrean praetors.

Keywords: Court of Justice of the State of Acre; jurisprudence; ICMS; transference; cattle.

1 INTRODUÇÃO

Ao longo da história, os tributos tornaram-se a principal forma de arrecadação dos entes federados para a satisfação das necessidades coletivas, de modo que o fenômeno tributário vem se tornando cada vez mais objeto de amplas discussões doutrinárias e jurisprudenciais, sobretudo quando incidente em operações de grande importância econômica para o Estado e para o empresariado.

Nesse sentido, pesquisas realizadas no Estado do Acre informam que sistemas de produção agropecuários têm participação predominante na economia do setor primário, sendo, também as atividades de maior impacto social e ambiental no meio rural do Estado (VALENTIM, 2006, p. 1).

Desse modo, referida atividade econômica possui grande potencial para ser tributada como manifestação de riqueza por meio de impostos. Não por menos, há incidência de Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) na circulação específica dessa mercadoria no Estado do Acre e para fora de seus limites territoriais.

Não obstante os regramentos da Constituição Federal, leis federais, leis e decretos estaduais e convênios, a doutrina e a jurisprudência deparam-se com diversos questionamentos sobre a incidência do ICMS nas operações com gado bovino.

Por esse motivo, a pesquisa que se segue objetiva à análise evolutiva da jurisprudência do Tribunal de Justiça do Estado do Acre a respeito da incidência ou não de ICMS na transferência de gado, abrangendo a transferência de gado bovino entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.

O artigo tem como método de abordagem o método indutivo e como método de procedimento o método monográfico por meio da pesquisa bibliográfica na doutrina tributária contemporânea e pesquisa documental, incluindo consultas ao repositório de jurisprudência da Corte de Justiça do Estado do Acre.

No primeiro tópico, analisa-se o panorama normativo da incidência de ICMS sobre a transferência de gado bovino. Em momento seguinte, aborda-se a questão específica da não incidência do ICMS na transferência de gado entre estabelecimentos do mesmo contribuinte. Por fim, adentra-se ao ponto fulcral da pesquisa e realiza-se uma análise da jurisprudência do Tribunal de Justiça do Estado do Acre sobre o assunto.

Não se objetiva, com o presente estudo, esgotar o conteúdo sobre matéria tão abrangente, mas tão somente contribuir com a sistematização da jurisprudência local sobre a tributação de atividade tão importante para a economia do Estado do Acre.

2 INCIDÊNCIA DE ICMS SOBRE A TRANSFERÊNCIA DE GADO BOVINO

A autonomia dos entes federados somente pode ser mantida dentro do pacto federativo por meio do seu autofinanciamento, o que se dá, em regra, pelo exercício do poder de tributar e, excepcionalmente, pelo exercício da atividade econômica estatal (MACHADO, 2010, p. 29).

Dentre outros tributos da competência estadual, o ICMS exerce um importante papel na arrecadação de receitas tributárias que farão frente às despesas públicas. Previsto no artigo 155 da Constituição Federal, tem suas balizas normativas delineadas por lei complementar, nos termos do artigo 146, inciso III, da Carta Constitucional, de modo que foi a Lei Complementar n.º 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir) que estabeleceu as normas gerais sobre esse tributo, sem prejuízo da aplicação subsidiária do Código Tributário Nacional (Lei n.º 5.172, de 1966) na matéria não conflitante.

O artigo 1º da Lei Kandir estabelece que:

Art. 1º Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (BRASIL, 1996).

No caso do Estado do Acre, o exercício do seu poder-dever de tributar a circulação de mercadorias deu-se com a elaboração da Lei Complementar n.º 55, de 1997, que instituiu o ICMS nas hipóteses que prevê em seu artigo 2º, estabelecendo, ainda, os demais elementos da hipótese de incidência (elementos pessoal, material, quantitativo, temporal e espacial). Outras questões mais específicas foram regulamentadas pelo denominado Regulamento do ICMS do Estado do Acre, aprovado pelo Decreto Estadual n.º 8, de 1998.

Por sua vez, a “deliberação sobre a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais de ICMS é realizada mediante convênios entre as Fazendas de tais entes políticos, firmados no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz).” (PAULSEN, 2020, p. 269).

Embora seja um único imposto, o ICMS revela-se em diversas hipóteses de incidência: o imposto sobre as operações relativas à circulação de mercadorias; imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; o imposto sobre serviços de comunicação; o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais. São cinco impostos diferentes justamente porque têm hipóteses de incidência e bases de cálculo diferentes.

Com efeito, o que distingue um tributo do outro não é o nome que possui, nem a destinação do seu produto de arrecadação, mas a hipótese de incidência, confirmada por sua base de cálculo, nos termos do artigo 4º, do CTN.

Dentro da sistemática tributária, os princípios e regras de tributação aplicam-se no geral (por exemplo, a legalidade, a irretroatividade, a anterioridade) ou de modo específico a alguns tributos ou somente a alguns de uma espécie tributária (por exemplo, o princípio da capacidade contributiva). No caso do ICMS, convém mencionar a aplicação do princípio (e técnica de tributação) da não cumulatividade. Segundo a doutrina de Leandro Paulsen:

“A não cumulatividade é uma técnica de tributação que visa impedir que incidências sucessivas nas diversas operações de uma cadeia econômica de produção ou comercialização de um produto impliquem ônus tributário muito elevado, decorrente da tributação da mesma riqueza diversas vezes. Em outras palavras, a não cumulatividade consiste em fazer com que os tributos não onerem em cascata o mesmo produto.” (PAULSEN, 2020, p. 228)

Colocado o panorama normativo do ICMS, importa a análise da principal hipótese de incidência, qual seja, a hipótese relativa às operações de circulação de mercadorias.

Conquanto pareça intuitiva a interpretação dessa hipótese de incidência, muitas são as divergências apontadas principalmente pela doutrina a respeito de cada um dos termos que compõem seu âmbito de abrangência, isto é, os termos “operação”, “circulação” e “mercadoria”.

Mauro Luís Rocha Lopes aponta qual seria o sentido do termo “mercadoria”:

“Mercadoria é expressão que há de ser entendida a partir do sentido próprio que lhe atribuiu o Código Comercial, vigente à época da promulgação da Constituição de 1988. De fato, o intérprete da lei tributária não pode modificar a definição, o sentido e o alcance de instituto de direito privado, quando este tenha sido utilizado expressamente pela Constituição para definir competência tributária (CTN, art. 110). Da redação do art. 191 da Lei 556/1950, vigente em 1988, extrai-se que o conceito de mercadoria engloba bens móveis e semoventes enquanto objeto de circulação econômica, ou seja, envolvidos em atividade mercantil.” (LOPES, 2010, p. 410)

Por sua vez, Leandro Paulsen cita Paulo de Barros Carvalho para esclarecer o conceito de “operação”:

“Operações, no contexto, exprime o sentido de atos ou negócios hábeis para provocar a circulação de mercadorias. Adquire, neste momento, a acepção de toda e qualquer atividade, regulada pelo Direito, e que tenha a virtude de realizar aquele evento.”. (CARVALHO, 1981, p. 170 *apud* PAULSEN, 2013, p. 330)

Por fim, temos o conceito de “circulação”, que para doutrina e jurisprudências remansosas, possui o sentido jurídico de efetiva transmissão dos direitos de disposição sobre a mercadoria, passando-se a titularidade a alguém com poderes jurídicos sobre a coisa, ainda que não seja necessariamente o proprietário (PAULSEN, 2013, p. 331).

Com base nesses parâmetros interpretativos, os Tribunais Superiores fixaram diversos precedentes sobre a incidência ou não incidência do ICMS.

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal já decidiu: sobre a incidência de ICMS nas operações de *leasing* internacional (RE 206.069/SP, Rel. Min. Ellen Gracie, DJ 13.09.2005); sobre a não incidência de ICMS sobre alienação de salvados de sinistro pelas seguradoras (Súmula Vinculante n.º 32); que na entrada de mercadoria importada do exterior, é legítima a cobrança do ICMS por ocasião do desembaraço aduaneiro (Súmula Vinculante n.º 48); que não constitui fato gerador do imposto de circulação de mercadorias (ICMS) a saída física de máquinas, utensílios e implementos a título de comodato (Súmula 573, do STF); e que é legítima a incidência do ICMS na comercialização de exemplares de obras cinematográficas, gravados em fitas de videocassete (Súmula 662, do STF).

Por sua vez, é da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça os entendimentos de que: o fornecimento de mercadorias com a simultânea prestação de serviços em bares, restaurantes e estabelecimentos similares constitui fato gerador do ICMS a incidir sobre o valor total da operação (Súmula 163, do STJ); não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte (Súmula 166, do STJ); o ICMS não incide sobre o serviço de habilitação de telefone celular

(Súmula 350, do STJ); as empresas de construção civil não estão obrigadas a pagar ICMS sobre mercadorias adquiridas como insumos em operações interestaduais (Súmula 432, do STJ).

No que se refere especificamente às operações de circulação de gado bovino, aplica-se a regra geral do artigo 2º, da Lei Complementar Estadual n.º 55, de 9 de julho de 1997:

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; (ACRE, 1997)

Assim, a transferência interna ou interestadual de gado configura circulação de mercadoria, incidindo o imposto com as respectivas alíquotas e base de cálculo: nas operações internas, 17% (dezesete por cento) do valor da operação (artigo 18, inciso I e artigo 6º, inciso I, alínea “a”, da Lei Complementar Estadual n.º 55, de 1997) e nas operações interestaduais, 12% (doze por cento) do valor da operação (artigo 18, inciso II e artigo 6º, inciso I, alínea “a”, da Lei Complementar Estadual n.º 55, de 1997).

3 TRANSFERÊNCIA DE GADO ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO CONTRIBUINTE

A lei complementar estadual estabeleceu em seu artigo 5º que se considera ocorrido o fato gerador no momento da saída da mercadoria, a qualquer título, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular.

Ocorre que, para os Tribunais Superiores, o simples deslocamento entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte, sem negócio jurídico, não enseja a incidência do ICMS, pois não há a chamada circulação jurídica (BRASIL, 2022d). Desse modo, o comando normativo acima citado afigura-se inconstitucional.

Tal entendimento se tornou tão reiterado no conjunto dos precedentes pátrios que o Superior Tribunal de Justiça o consolidou no enunciado sumular n.º 166:

“Súmula 166/STJ. Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.” (BRASIL, 1996)

Já o Supremo Tribunal Federal, por ocasião do Julgamento do Agravo no Recurso Extraordinário n.º 1.255.885, em sede de Repercussão Geral (Tema 1.099), reafirmou a jurisprudência da corte no sentido da não incidência do ICMS, do qual se colaciona a ementa:

“EMENTA Recurso extraordinário com agravo. Direito Tributário. Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Deslocamento de mercadorias. Estabelecimentos de mesma titularidade localizados em unidades federadas distintas. Ausência de transferência de propriedade ou ato mercantil. Circulação jurídica de mercadoria. Existência de matéria constitucional e de repercussão geral. Reafirmação da jurisprudência da Corte sobre o tema. Agravo provido para conhecer em parte do recurso extraordinário e, na parte conhecida, dar-lhe provimento de modo a conceder a segurança. Firmada a seguinte tese de repercussão geral: Não incide ICMS no deslocamento de bens de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte localizados em estados distintos, visto não haver a transferência da titularidade ou a realização de ato de mercancia.

(ARE 1255885 RG, Relator(a): MINISTRO PRESIDENTE, Tribunal Pleno, julgado em 14/08/2020, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-228 DIVULG 14-09-2020 PUBLIC 15-09-2020)” (BRASIL, 2020)

Por fim, em julgado mais recente, a Corte Constitucional brasileira declarou a inconstitucionalidade dos artigos 11, §3º, II, 12, I, no trecho “ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”, e 13, §4º, da Lei Complementar Federal n. 87, de 13 de setembro de 1996. Vejamos a ementa do julgado da Ação Declaratória de Constitucionalidade n.º 49:

“Ementa: DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE. ICMS. DESLOCAMENTO FÍSICO DE BENS DE UM ESTABELECIMENTO PARA OUTRO DE MESMA TITULARIDADE. INEXISTÊNCIA DE FATO GERADOR. PRECEDENTES DA CORTE. NECESSIDADE DE OPERAÇÃO JURÍDICA COM TRAMITAÇÃO DE POSSE E PROPRIEDADE DE BENS. AÇÃO JULGADA IMPROCEDENTE. 1. Enquanto o diploma em análise dispõe que incide o ICMS na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, o Judiciário possui entendimento no sentido de não incidência, situação esta que exemplifica, de pronto, evidente insegurança jurídica na seara tributária. Estão cumpridas, portanto, as exigências previstas pela Lei n. 9.868/1999 para processamento e julgamento da presente ADC. 2. O deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular não configura fato gerador da incidência de ICMS, ainda que se trate de circulação interestadual. Precedentes. 3. A hipótese de incidência do tributo é a operação jurídica praticada por comerciante que acarrete circulação de mercadoria e transmissão de sua titularidade ao consumidor final. 4. Ação declaratória julgada improcedente, declarando a inconstitucionalidade dos artigos 11, §3º, II, 12, I, no trecho “ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”, e 13, §4º, da Lei Complementar Federal n. 87, de 13 de setembro de 1996. (ADC 49, Relator(a): EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 19/04/2021, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-084 DIVULG 03-05-2021 PUBLIC 04-05-2021)” (BRASIL, 2021)

De todos os julgados mencionados, destaca-se o julgamento da ADC 49 no qual o Tribunal Constitucional decidiu, por unanimidade, a improcedência dos pedidos formulados, declarando a inconstitucionalidade dos artigos 11, §3º, II, 12, I, no trecho “ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”, e 13, §4º, da Lei Complementar Federal n. 87, de 13 de setembro de 1996, nos termos do voto do Relator.

Em suas razões de decidir, o Ministro Relator Edson Fachin decidiu que a interpretação do termo “circulação” que melhor se adequa à Constituição Federal é a de

circulação jurídica, ou seja, aquela em que há transmissão da titularidade ao consumidor final, no que restou seguido pelos demais ministros da Suprema Corte. Vejamos:

“(…)

Há anos os julgamentos que discorrem sobre fato gerador do ICMS se dão no sentido de que a circulação física de uma mercadoria não gera incidência do imposto, visto que não há transmissão de posse ou propriedade de bens.

(…)

Em consequência a esta conclusão, este Supremo Tribunal Federal, a que compete manter a unidade e a autoridade da Constituição Federal, entende ser irrelevante que os estabelecimentos do mesmo contribuinte estejam no mesmo estado federado, ou seja, não configura como fato gerador de ICMS o deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular em unidades federativas diferentes:

(…)

Dessa forma, interpretando-se segundo a Constituição da República, a circulação de mercadorias que gera incidência de ICMS é a jurídica. Entendo, assim, que o mero deslocamento entre estabelecimentos do mesmo titular, na mesma unidade federada ou em unidades diferentes, não é fato gerador de ICMS, sendo este o entendimento consolidado nesta Corte, guardiã da Constituição, que o aplica há anos e até os dias atuais.

Ainda que algumas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular possam gerar reflexos tributários, a interpretação de que a circulação meramente física ou econômica de mercadorias gera obrigação tributária é inconstitucional. Ao elaborar os dispositivos aqui discutidos houve, portanto, excesso por parte do legislador.

Ademais, tem-se ainda, que recentemente, o Tribunal Pleno ratificou a sua jurisprudência no ARE n 1.255.885/MS, Rel. Min. Dias Toffoli (Presidente), firmando a seguinte tese de repercussão geral para o Tema 1099: “Não incide ICMS no deslocamento de bens de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte localizados em estados distintos, visto não haver a transferência da titularidade ou a realização de ato de mercancia.”.

É necessário, pois, que os tribunais brasileiros decidam em conformidade ao entendimento desta Suprema Corte, a fim de que reconheçam a força vinculante da Constituição e observem a sistemáticas de precedentes vinculantes em matéria tributária; conseqüência dos princípios da segurança jurídica, da isonomia e da confiabilidade.

Ante o exposto, julgo improcedente o pedido da presente ação, declarando a inconstitucionalidade dos artigos 11, §3º, II, 12, I, no trecho “ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”, e 13, §4º, da Lei Complementar Federal n. 87, de 13 de setembro de 1996.” (BRASIL, 2021)

Desse modo, é possível notar a consolidação do posicionamento dos tribunais superiores quanto à forma de interpretação do termo “circulação” que caracteriza a incidência de ICMS, entendimento totalmente aplicável às operações de transferência de gado bovino entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, ainda que em unidades da Federação distintas.

4 A JURISPRUDÊNCIA DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO ACRE

Sistematizado o cenário da jurisprudência nacional, cabe adentrar de modo mais aprofundado no objeto da presente pesquisa, qual seja, o entendimento do Tribunal de Justiça do Estado do Acre a respeito da transferência de gado bovino, incluindo diversas situações, sobretudo a transferência entre estabelecimentos do mesmo contribuinte e a mais novel

manifestação pretoriana sobre a cessação do diferimento previsto nos artigos 21 e 22, do RICMS/AC (Decreto Estadual n.º 008/1998).

Em pesquisas realizadas no sítio eletrônico do Tribunal de Justiça do Estado do Acre (consulta completa de jurisprudência) com a utilização dos termos “ICMS”, “transferência”, “gado” e “bovino”, a consulta retorna 18 (dezoito) precedentes. Em triagem desses documentos, verificou-se que apenas 13 (treze) dos processos analisaram, no mérito, a questão da legitimidade da cobrança do ICMS sobre o gado bovino, todas referindo-se à situação de transferência entre propriedades do mesmo contribuinte.

Na análise da fundamentação jurídica das decisões, percebeu-se que os Desembargadores vêm se atentando à jurisprudência vinculante dos Tribunais Superiores, especificamente à mencionada Súmula n.º 166, do STJ e ao Tema 1.099 da Repercussão Geral do STF. Vejamos os dois precedentes mais recentes nesse sentido:

“REMESSA NECESSÁRIA. DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE SEMOVENTES ENTRE FAZENDAS DO MESMO TITULAR. AUSÊNCIA DE MODIFICAÇÃO DA TITULARIDADE DAS MERCADORIAS. NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO. PRECEDENTES OBRIGATÓRIOS DO STJ E STF. SENTENÇA MANTIDA. 1. Consoante pacífico entendimento do Superior Tribunal de Justiça, fixado em súmula (enunciado n.º 166) e recurso repetitivo, “o deslocamento de bens ou mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, por si, não se subsume à hipótese de incidência do ICMS, porquanto, para a ocorrência do fato imponible é imprescindível a circulação jurídica da mercadoria com a transferência da propriedade. (...) A circulação de mercadorias versada no [art. 155, II, da Constituição Federal] refere-se à circulação jurídica, que pressupõe efetivo ato de mercancia, para o qual concorrem a finalidade de obtenção de lucro e a transferência de titularidade”. (REsp Repetitivo n.º 1125133/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, j. 25.8.2010). 2. Idêntico é o entendimento do Supremo Tribunal Federal, estatuído em tese de repercussão geral, segundo a qual: “não incide ICMS no deslocamento de bens de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte localizados em estados distintos, visto não haver a transferência da titularidade ou a realização de ato de mercancia” (ARE 1255885 RG, Rel. Min Dias Toffoli. J. 14.8.2020). 3. Caso dos autos: impugnação, em mandado de segurança preventivo, de possíveis lançamentos de ICMS em razão da transferência interestadual de gado bovino entre fazendas do mesmo titular, sem transferência da propriedade dos semoventes. 4. A transferência interestadual de gado bovino entre fazendas do mesmo titular, sem demonstração da transferência da propriedade dos semoventes, subsume-se perfeitamente à ratio decidendi dos precedentes que formaram o enunciado STJ n.º 166, bem assim do REsp 1125133/SP e do ARE 1255885 RG. 5. Digno de nota que o caso concreto julgado pelo STF no ARE 1255885 RG versou sobre controvérsia fática idêntica à veiculada neste processo: contribuinte proprietário de fazendas em mais de um estado da federação, com risco de cobrança de ICMS em razão da movimentação de gado entre suas propriedades, sem modificação da titularidade dos semoventes. 6. Remessa necessária improcedente. (Relator (a): Des. Laudivon Nogueira; Comarca: Rio Branco; Número do Processo: 0700660-14.2021.8.01.0001; Órgão julgador: Primeira Câmara Cível; Data do julgamento: 24/02/2022; Data de registro: 24/02/2022) Cível 1ª Vara da Fazenda Pública” (ACRE, 2022a).

“DIREITO TRIBUTÁRIO. REMESSA NECESSÁRIA. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE SEMOVENTES ENTRE FAZENDAS DO MESMO TITULAR. AUSÊNCIA DE MODIFICAÇÃO DA TITULARIDADE DAS MERCADORIAS. NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO. PRECEDENTES OBRIGATÓRIOS DO STJ E STF. SENTENÇA MANTIDA. 1. Consoante pacífico entendimento do Superior Tribunal de Justiça, fixado na Súmula n. 166 e em sede de recurso repetitivo, "não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte". De acordo com a Corte Superior, a circulação de mercadorias versada no art. 155, II, da CF/1988 refere-se à circulação jurídica, que pressupõe efetivo ato de mercancia, para o qual concorrem a finalidade de obtenção de lucro e a transferência de titularidade, o que não ocorre na espécie. 2. Idêntico é o entendimento do Supremo Tribunal Federal, firmado em tese de repercussão geral, segundo a qual "não incide ICMS no deslocamento de bens de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte localizados em estados distintos, visto não haver a transferência da titularidade ou a realização de ato de mercancia" (ARE 1255885 RG, Rel. Min Dias Toffoli. Julgado em 14/08/2020). Precedentes desta Corte de Justiça. 3. Remessa Necessária improcedente. (Relator (a): Des. Luís Camolez; Comarca: Rio Branco; Número do Processo: 0700031-19.2021.8.01.0008; Órgão julgador: Primeira Câmara Cível; Data do julgamento: 16/02/2022; Data de registro: 16/02/2022) Cível 1ª Vara da Fazenda Pública” (ACRE, 2022b)

Nesse sentido, é importante lembrar que o Código de Processo Civil (Lei n.º 13.105/2015) estabeleceu algumas hipóteses de jurisprudência vinculante. Em seu artigo 927, incisos II e IV, restam assinalados os julgados do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade e os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional.

Do mesmo modo, o diploma processual definiu em seu artigo 926 que os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente. Trata-se da influência que sofreu o Código de Processo Civil pela teoria do direito como integridade, de Ronald Dworkin, que em sua lógica interpretativista-constitutivista concebe o direito – visto sob a melhor luz – como um conjunto íntegro e coerente de regras e princípios aptos a legitimar o uso da coerção na regulação do convívio social (DWORKIN, 2007).

É o que busca fazer o egrégio Tribunal de Justiça do Estado do Acre, mantendo a coerência de suas decisões com a jurisprudência já consolidada dos Tribunais Superiores e com o seu próprio histórico jurisdicional.

Por outro lado, ainda no campo da pesquisa realizada, há um único precedente que salta aos olhos: trata-se do acórdão do Agravo de Instrumento n.º 1000551-14.2019.8.01.0900. Nesse caso específico, o Tribunal de Justiça do Estado do Acre reconheceu a incidência do ICMS uma vez que a transferência de gado entre propriedades do mesmo contribuinte não configurou o fato gerador, mas tão somente o momento de cessação do

diferimento concedido pelo Regimento do ICMS/AC (Decreto Estadual n.º 008/1998). Vejamos o citado precedente:

“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. (Relator (a): Des. Roberto Barros; Comarca: Senador Guiomard;Número do Processo:1000551-14.2019.8.01.0900;Órgão julgador: Segunda Câmara Cível;Data do julgamento: 23/07/2019; Data de registro: 23/07/2019)” (ACRE, 2019)

Verifica-se que, no caso, o Estado do Acre passou a fundamentar seus autos de infração nos artigos 21 e 22, do RICMS/AC (Decreto Estadual n.º 008/1998), que preveem:

“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;
(...)” (ACRE, 1998)

O diferimento refere-se a uma postergação do pagamento do tributo para momento mais oportuno para a Administração Fazendária. Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo aponta que:

“No âmbito do ICMS é muito comum a instituição da substituição tributária acompanhada da figura da “antecipação do fato gerador”, quando há a exigência antecipada do imposto antes da concretização do seu fato gerador, a chamada substituição tributária para frente ou progressiva. Outrossim, também se verifica a instituição da substituição tributária acompanhada do diferimento do pagamento do

tributo, ou seja, da postergação do pagamento do ICMS para uma etapa posterior da cadeia de incidência do tributo, chamada substituição tributária para trás ou regressiva.” (FIGUEIREDO, 2018, p. 35)

Porém, ainda que feito o *distinguishing*, percebe-se da leitura do voto da decisão do agravo que os julgadores não adentraram em outras questões a respeito do referido diferimento, sobretudo no aspecto material da hipótese de incidência, ou seja, quais foram os fatos geradores cujo pagamento foram postergados.

Com efeito, o regramento estadual também não deixa claro quais são as operações cujo pagamento é diferido, situação que pode gerar, inclusive, a tributação da transferência de gado entre propriedades do mesmo contribuinte de modo simulado pelo Fisco Estadual, ou seja, tributa-se como se diferimento fosse quando na verdade se está tributando a situação proibida pela jurisprudência nacional e do próprio Tribunal de Justiça do Estado do Acre.

Assim, em que pese esteja consolidada a inconstitucionalidade da incidência de ICMS sobre a transferência de gado entre propriedades do mesmo contribuinte, a jurisprudência sobre o diferimento ainda se encontra incipiente, inicial, e merece a submissão de novos questionamentos que poderão esclarecer questões importantes sobre essa nova forma de tributar a transferência de gado no Acre.

5 CONCLUSÃO

De toda a análise realizada, verificou-se que não há precedentes sobre a incidência do imposto nas operações entre estabelecimentos de contribuintes diversos ou ainda para o consumidor final em outra unidade da Federação, sobretudo porque a legislação é clara que nessa situação incide o imposto.

Por sua vez, o Tribunal de Justiça do Estado do Acre, seguindo a jurisprudência vinculante e obrigatória do STF e do STJ estabeleceu que não haverá a incidência quando a circulação ocorre entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, ainda que localizados em unidades da Federação distintas.

Por fim, percebeu-se que a Fazenda Estadual criou hipótese de substituição tributária na qual posterga para frente o pagamento de operações com o gado, determinando que o momento da cobrança é a saída do gado bovino em pé para outro Estado da Federação.

Porém, não restou definido nem na legislação e nem na jurisprudência que operações seriam essas.

Sobre esse último assunto, a jurisprudência do Tribunal de Justiça do Estado do Acre ainda é incipiente, tendo caráter, *a priori*, de manter a incidência do tributo. No entanto, é preciso considerar diversos fatores, como a possibilidade de que tal prática pode configurar a tributação sem circulação jurídica de mercadoria, a qual já foi declarada ilegal e inconstitucional pelos tribunais superiores.

REFERÊNCIAS

ACRE. *Decreto Estadual n.º 008, de 26 de janeiro 1998*. Regimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=250372>>. Acesso em 11 mar. 2022.

ACRE. *Lei Complementar Estadual n.º 55, de 9 de julho 1997*. Dispõe quanto ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.al.ac.leg.br/leis/wp-content/uploads/2014/09/LeiComp55.pdf>>. Acesso em 11 mar. 2022.

ACRE. Tribunal de Justiça do Estado do Acre. Agravo de Instrumento. *Processo n.º 1000551-14.2019.8.01.0900*. 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. Órgão julgador: Segunda Câmara Cível. Comarca: Senador Guiomard. Relator Des. Roberto Barros. Data do julgamento: 23/07/2019. Data de registro: 23/07/2019. Disponível em: <<https://esaj.tjac.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=97338&cdForo=0>>. Acesso em 11 mar. 2022.

ACRE. Tribunal de Justiça do Estado do Acre. Apelação em Mandado de Segurança. *Processo n.º 0700660-14.2021.8.01.0001*. REMESSA NECESSÁRIA. DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE SEMOVENTES ENTRE FAZENDAS DO MESMO TITULAR. AUSÊNCIA DE MODIFICAÇÃO DA TITULARIDADE DAS MERCADORIAS. NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO. PRECEDENTES OBRIGATÓRIOS DO STJ E STF. SENTENÇA MANTIDA. Órgão julgador: Primeira Câmara Cível. Comarca: Rio Branco. Relator Des. Laudivon Nogueira. Data do julgamento: 24/02/2022. Data de registro: 24/02/2022. Disponível em: <<https://esaj.tjac.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=2441977&cdForo=0>>. Acesso em: 11 mar. 2022.

ACRE. Tribunal de Justiça do Estado do Acre. Apelação em Mandado de Segurança. *Processo n.º 0700031-19.2021.8.01.0008*. REMESSA NECESSÁRIA. DIREITO TRIBUTÁRIO.

ICMS. TRANSFERÊNCIA DE SEMOVENTES ENTRE FAZENDAS DO MESMO TITULAR. AUSÊNCIA DE MODIFICAÇÃO DA TITULARIDADE DAS MERCADORIAS. NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO. PRECEDENTES OBRIGATÓRIOS DO STJ E STF. SENTENÇA MANTIDA. Órgão julgador: Primeira Câmara Cível. Comarca: Rio Branco. Relator Des. Luís Camolez. Data do julgamento: 16/02/2022. Data de registro: 16/02/2022. Disponível em: <<https://esaj.tjac.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=2441775&cdForo=0>>. Acesso em: 11 mar. 2022.

BRASIL. *Lei Complementar n.º 87, de 13 de setembro de 1996*. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em: 11 mar. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Enunciado 166*. Súmula. Primeira Seção, em 14.08.1996. DJ 23.08.1996, p. 29.382. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2010_12_capSumula166.pdf>. Acesso em: 11 mar. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Declaratória de Constitucionalidade 49 / RN*. Inteiro Teor. Relator Min. Edson Fachin. Requerente: Governador do Estado do Rio Grande do Norte. Interessado: Presidente da República. Interessado: Congresso Nacional. Processo Eletrônico. DJe-084. Divulgação: 03-05-2021. Publicação: 04-05-2021. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755741172>>. Acesso em: 11 mar. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ICMS não incide sobre deslocamento interestadual de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo titular*. Brasília. 25 ago. 2020. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=450285&ori=1#:~:text=Circula%C3%A7%C3%A3o%20de%20mercadorias,-O%20ministro%20Dias&text=Segundo%20o%20presidente%20do%20STF,o%20fato%20geador%20de%20ICMS.>>. Acesso em: 11 mar. 2022.

DWORKIN, Ronald. *O império do direito*. Trad. Jefferson Luiz Camargo. 2 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

FIGUEIREDO, Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo. *Substituição tributária para frente e antecipação do pagamento de tributos – limites constitucionais*. 128 f. 2018. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2018.

LOPES, Mauro Luís Rocha. *Direito tributário brasileiro*. 2. ed. Niterói: Impetus, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

PAULSEN, L. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 15. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora Esmafe, 2013.

VALENTIM, Judson Ferreira. *Produção e potencial para a agropecuária no Acre*. Comunicado técnico. Recomendações técnicas. Programa Estadual de Zoneamento Econômico-Ecológico

do Estado do Acre - Fase II, 2006. Disponível em:
<<https://ainfo.cnptia.embrapa.br/digital/bitstream/item/125911/1/25688.pdf>>. Acesso em: 11
mar. 2022.