



325

PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE PERNAMBUCO
GABINETE DES. FRANCISCO BANDEIRA DE MELLO
2ª CÂMARA DE DIREITO PÚBLICO

APELAÇÃO CÍVEL Nº: 0334800-1

APELANTE: PR Distribuidora de Bebidas e Alimentos Ltda.

APELADO: Estado de Pernambuco

RELATOR: Des. Francisco Bandeira de Mello

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL. ICMS. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO DO ESTABELECIMENTO. CONTRIBUINTE DE ICMS. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA. EXIGIBILIDADE. APELO IMPROVIDO. 1. A solução da controvérsia consiste em definir se é devido o ICMS complementar relativamente às operações interestaduais de aquisição de mercadorias destinadas ao ativo fixo realizadas por contribuinte de ICMS. 2. De início, cumpre ressaltar que carece de fundamento a alegação do impetrante/apelante no sentido de que a Lei Estadual nº. 11.408/96 seria inconstitucional, ante a ausência de previsão da cobrança de diferencial de alíquota nas operações interestaduais de aquisição de bens destinados ao ativo fixo na LC nº. 87/96. 3. De fato, a operação de compra e venda de bem móvel durável para fins de integração ao *ativo fixo* do adquirente configura *hipótese de incidência clássica de ICMS*, na medida em que dito bem, *até o exato momento em que sai do processo de circulação* (por integração ao ativo fixo), *permanece revestido da qualidade de mercadoria*. 4. Em termos jurídicos, a *saída do processo de circulação* para fins de *integração ao ativo fixo* enseja a incidência do ICMS, em face da inequívoca ocorrência de operação de circulação de mercadoria. 5. Todavia, a responsabilidade tributária pelo pagamento do imposto respectivo depende de fatores diversos (*v.g.* operação interna ou interestadual; operação interestadual entre contribuintes do imposto e consumidores finais). 6. No caso vertente, o substrato fático subjacente, tal como posto na inicial, diz respeito a operações interestaduais de aquisição de mercadorias destinadas ao *ativo fixo*, realizadas *entre contribuintes de ICMS*. 7. A LC nº. 87/96 (art. 6º, §1º) e a Lei Estadual nº. 11.408/96 (art. 4º, I, "j" e art. 6º, IX) reproduziram em seus âmbitos o regime de incidência de ICMS em operações interestaduais previsto constitucionalmente no art. 155, §2º, VII e VIII. 8. Com efeito, o regime de incidência do ICMS em operações interestaduais delineado pela Constituição Federal faz referência a "operações" e "prestações" sujeitas à incidência do imposto, não havendo qualquer espécie de distinção em relação às operações interestaduais que envolvem a circulação de bens destinados ao ativo fixo do adquirente. 9. Não seria sequer admissível a existência de alguma norma no ordenamento jurídico brasileiro que autorizasse a incidência do ICMS *unicamente à alíquota interestadual* nas operações interestaduais que envolvem a circulação de bens destinados ao ativo fixo do adquirente. 10. Impõe-se, desse modo, a interpretação dos referidos dispositivos normativos *em conformidade com o regime de incidência do ICMS em operações interestaduais delineado pela Constituição Federal*. 11. Em verdade, tal sistemática situa-se no plano da política constitucional de divisão, entre os diversos Estados-membros, das receitas tributárias derivadas das operações interestaduais (o que já *pressupõe*, por óbvio, tratar-se de *operações tributáveis pelo ICMS*). 12. Sob essa perspectiva, estabeleceu-se, em 1988, que, nas operações interestaduais, em que o adquirente for contribuinte do imposto, aplicar-se-á, nessa operação, a alíquota interestadual (menor), cabendo a diferença entre a alíquota interna (maior) e a interestadual (menor) ao Estado de destino. 13. *In casu*, o argumento utilizado

Ap 0334800-1



326

PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE PERNAMBUCO
GABINETE DES. FRANCISCO BANDEIRA DE MELLO
2ª CÂMARA DE DIREITO PÚBLICO

pelo impetrante/apelante para afastar a cobrança do ICMS complementar (*rectius*: a diferença entre a alíquota interna e a interestadual) consiste na *destinação dos bens* (ativo fixo) adquiridos nas operações interestaduais. **14.** Nesse sentido, sustenta o impetrante/apelante que, em relação às aquisições de bens destinados ao ativo fixo não ocorreria a *circulação de mercadorias* descrita na hipótese de incidência do ICMS. **15.** Todavia, é certo que a *circulação ocorre* (em direção à *integração ao ativo fixo*). **16.** Somente em momento posterior (*depois de integrados ao ativo fixo*), é possível dizer que tais bens *deixam* de constituir *mercadorias* (em termos jurídicos), porquanto *saem* do processo de circulação. **17.** No entanto, é cediço que o ICMS incide sobre *operações de circulação de mercadorias* (hipótese de incidência constitucionalmente suficiente) e não sobre *operações de circulação de mercadorias que sejam necessariamente seguidas de novas operações de circulação*. **18.** Sendo assim, constata-se que a *última* operação de circulação, apesar de encerrar o ciclo, consubstancia a hipótese de incidência do tributo, *nos precisos termos da regra geral*. **19.** No caso dos autos, o próprio impetrante/apelante reconhece a sua condição de contribuinte de ICMS (Inscrição no CACEPE nº. 18.1.900.0261949-8). **20.** Por outro lado, o Auto de Lançamento sem Penalidade constante dos autos informa que as operações de aquisição de bens destinados ao ativo fixo do impetrante/apelante foram tributadas *apenas com a alíquota interestadual* (menor). **21.** Além disso, corroborando tal conclusão, as notas fiscais juntadas aos autos pelo impetrante/apelante indicam que as operações interestaduais em exame foram tributadas à alíquota de 7%. **22.** Diante disso, verifica-se que é devido o diferencial de alíquota referente ao ICMS complementar impugnado nesses autos. **23.** Apelo improvido, à unanimidade.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos da Apelação Cível nº 0334800-1, acima referenciados, acordam os Desembargadores integrantes da 2ª Câmara de Direito Público deste Tribunal de Justiça, por unanimidade, em negar provimento ao recurso de apelação, nos termos do voto do Relator, que integra o acórdão.

Recife, 1ª de junho de 2013 (data do julgamento)

Des. Francisco Bandeira de Mello
Relator



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE PERNAMBUCO
GABINETE DO DES. FRANCISCO BANDEIRA DE MELLO
2ª CÂMARA DE DIREITO PÚBLICO

APELAÇÃO CÍVEL Nº 0334800-1

APELANTE: PR Distribuidora de Bebidas e Alimentos Ltda.

APELADO: Estado de Pernambuco

RELATOR: Des. Francisco Bandeira de Mello

RELATÓRIO

Trata-se de **apelação cível** interposta por **PR Distribuidora de Bebidas e Alimentos Ltda.** contra sentença proferida pelo Juízo de Direito da 2ª Vara da Fazenda Pública da Comarca da Capital que, nos autos do Mandado de Segurança Preventivo nº 0044522-86.2008.8.17.0001, denegou a segurança ali deduzida em face do **Estado de Pernambuco**, nos seguintes termos:

“(…) De fato, a **Impetrante**, consoante se observa no seu contrato social anexo, tem como atividade principal o comércio atacadista de cervejas, chope e refrigerantes e como atividade secundária o comércio varejista de bebidas, logo, é contribuinte do ICMS. Tanto é verdade que a mesma é inscrita no Cadastro de Contribuinte do Estado de Pernambuco, conforme se observa nos documentos de fls. 35/38 dos autos. Assim, por se tratar de aquisição feita por contribuinte do ICMS, conforme faturas constantes dos autos, em outros Estados da Federação, estará sujeita à alíquota (reduzida) interestadual do imposto, devendo agora recolher a complementação de alíquota ao Estado de destino, conforme preceito contido no art. 155, §2, VII, da Constituição Federal, o qual prevê exatamente a hipótese descrita nesses autos.

(…)

Quanto ao argumento de que não existe norma infraconstitucional a regular o diferencial de alíquota, entendo que a matéria encontra-se enfrentada pela LC 87/96, a teor do seu art. 6, §1º, com redação dada pela Lei Complementar nº 114/2002.

(…)

Ante a legislação aplicável à espécie, e, em sendo a Empresa Impetrante contribuinte de ICMS, deverá a mesma recolher ao Estado de origem valor referente à aplicação da alíquota interestadual na saída da mercadoria do estabelecimento, e, posteriormente, deverá recolher o diferencial de alíquota devido ao Estado destinatário dos bens.

Em retrospecto, verifica-se dos autos que o impetrante/apelante impetrou o referido Mandado de Segurança preventivo objetivando afastar a cobrança do ICMS complementar incidente sobre bens oriundos de outras Unidades da Federação destinados ao ativo fixo de seu estabelecimento.

Nesse sentido, sustenta o impetrante/apelante que o art. 155, §2º, VIII, da Constituição Federal não seria autoaplicável e que, por força do art. 146, III, “a”, da Constituição Federal, seria necessária a previsão em lei complementar “para que os Estados possam instituir o ICMS nas suas diversas modalidades, inclusive no tocante ao diferencial de alíquotas”.



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE PERNAMBUCO
GABINETE DO DES. FRANCISCO BANDEIRA DE MELLO
2ª CÂMARA DE DIREITO PÚBLICO

Todavia, o impetrante/apelante afirma que a LC nº. 87/96 teria ab-rogado o Convênio ICMS nº. 66/88 e instituído uma nova disciplina à matéria, mantendo apenas a exigência de diferencial de alíquota no que tange às prestações de serviços de transporte e de comunicação.

Segundo o impetrante/apelante, *"a norma derogadora não trouxe qualquer disposição no sentido de se permitir a exigência de diferencial de alíquotas nas operações e prestações interestaduais com bens destinados ao ativo fixo ou ao uso e consumo do destinatário"*.

Diante disso, o impetrante/apelante alega que *"o Estado de Pernambuco, ao editar a Lei Ordinária nº 11.408/96, sob o suposto de estar adaptando a legislação estadual do ICMS às regras introduzidas pela Lei Complementar nº 87/96, inovou ao estabelecer fato gerador e base de cálculo não previstos na Lei Complementar Nacional. Em assim agindo, malferiu a Constituição Federal com relação aos artigos 146, III, "a" e 155, 2º, XII, além do artigo 68, §1º, devendo tal inconstitucionalidade formal ser reconhecida, incidenter tantum, no âmbito da presente impetração"*.

Além disso, sustenta que, embora seja contribuinte de ICMS, seria indevida a cobrança da diferença de alíquota relativamente a tais bens, já que quanto a esses não se configuraria a prática de mercancia.

Nesse sentido, afirma que *"o fato de ter que arcar com o ICMS complementar - diferencial de alíquotas, com relação a aquisição de veículos para o ativo fixo, converte-se em efetivo prejuízo financeiro, que não pode ser compensado (já que a empresa não está obrigada a apurar o ICMS), nem repassado às operações subsequentes, quebrando-se assim a regra da não cumulatividade do ICMS"*.

Por outro lado, a Fazenda Estadual/apelado alega que o impetrante/apelante é contribuinte de ICMS e, como tal, ao adquirir bens de qualquer natureza em outras Unidades da Federação, suporta apenas a alíquota interestadual (menor), devendo, pois, complementar o ICMS até o limite da alíquota interna vigente no Estado de Pernambuco.

Com efeito, a Fazenda Estadual/apelado defende a legitimidade da atuação fiscal, tendo em vista que *"havendo a circulação de mercadorias com repercussão econômica, não há porque na incidir o ICMS, já que esta constitui fato gerador do imposto"*.

Para a Fazenda Estadual/apelado, a cobrança do diferencial de alíquota nas operações interestaduais de aquisição de bens destinados ao ativo fixo teria sede constitucional, além de previsão em lei complementar nacional (art. 6º, §1º, c/c art. 13, IX e §3º, da LC nº. 87/96) e na legislação tributária estadual (art. 23, §3º, da Lei Estadual nº. 10.259/96, no art. 5º, XII, da Lei Estadual nº. 11.408/96, e no art. 3º, XII, do Decreto Estadual nº. 14.876/91).





PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE PERNAMBUCO
GABINETE DO DES. FRANCISCO BANDEIRA DE MELLO
2ª CÂMARA DE DIREITO PÚBLICO

A Procuradoria de Justiça opinou (fls. 308-316) pelo improvimento do apelo.

É o relatório.

Inclua-se em pauta para julgamento oportuno.

Recife, 02 de junho de 2014.


Des. Francisco Bandeira de Mello
Relator

327



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE PERNAMBUCO
GABINETE DO DES. FRANCISCO BANDEIRA DE MELLO
2ª CÂMARA DE DIREITO PÚBLICO

APELAÇÃO CÍVEL Nº 0334800-1

APELANTE: PR Distribuidora de Bebidas e Alimentos Ltda.

APELADO: Estado de Pernambuco

RELATOR: Des. Francisco Bandeira de Mello

VOTO

A solução da controvérsia consiste em definir se é devido o ICMS complementar relativamente às operações interestaduais de aquisição de mercadorias destinadas ao ativo fixo realizadas por contribuinte de ICMS.

De início, cumpre ressaltar que carece de fundamento a alegação do impetrante/apelante no sentido de que a Lei Estadual nº. 11.408/96 seria inconstitucional, ante a ausência de previsão da cobrança de diferencial de alíquota nas operações interestaduais de aquisição de bens destinados ao ativo fixo na LC nº. 87/96.

Para bem enfrentar a questão, é necessário destacar, por primeiro, que a operação de compra e venda de bem móvel durável para fins de integração ao *ativo fixo* do adquirente configura *hipótese de incidência clássica de ICMS*, na medida em que dito bem, *até o exato momento em que sai do processo de circulação* (por integração ao ativo fixo), *permanece revestido da qualidade de mercadoria*.

Bem se percebe, assim, que, em termos jurídicos, a *saída do processo de circulação* para fins de *integração ao ativo fixo* enseja a incidência do ICMS, em face da inequívoca ocorrência de operação de circulação de mercadoria.

Todavia, a responsabilidade tributária pelo pagamento do imposto respectivo depende de fatores diversos (*v.g.* operação interna ou interestadual; operação interestadual entre contribuintes do imposto e consumidores finais).

No caso vertente, o substrato fático subjacente, tal como posto na inicial, diz respeito a operações interestaduais de aquisição de mercadorias destinadas ao *ativo fixo*, realizadas *entre contribuintes de ICMS*.

Vale a pena, aqui, fazer uma pequena digressão sobre o regime de incidência de ICMS em operações interestaduais.

A Constituição assim regula a matéria (art. 155, § 2º, VII e VIII):

“Art. 155. (...)

§ 2º (...)



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE PERNAMBUCO
GABINETE DO DES. FRANCISCO BANDEIRA DE MELLO
2ª CÂMARA DE DIREITO PÚBLICO

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;

(b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele.

VIII – Na hipótese da alínea 'a' do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual”.

Por sua vez, a LC nº. 87/96 (art. 6º, §1º) e a Lei Estadual nº. 11.408/96 (art. 4º, I, “j” e art. 6º, IX) reproduziram em seus âmbitos o regime de incidência de ICMS em operações interestaduais previsto constitucionalmente. Senão, veja-se:

LC nº. 87/96

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.

Lei Estadual nº. 11.408/96

Art. 4º O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

I - tratando-se de mercadoria ou bem:

j) o do estabelecimento destinatário da mercadoria adquirida em outro Estado, destinada a integrar o respectivo ativo permanente ou ao seu próprio uso ou consumo, para efeito do pagamento do diferencial de alíquota, nos termos do art. 6º, IX;

(...)

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

IX - na hipótese de utilização de serviços com prestação iniciada em outro Estado, que não esteja vinculada a operação ou prestação subseqüente, e de aquisição de mercadoria, também em outro Estado, para o ativo permanente ou uso ou consumo do próprio adquirente, o valor da prestação ou da operação no Estado de origem, sendo o imposto a pagar o valor resultante



329

PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE PERNAMBUCO
GABINETE DO DES. FRANCISCO BANDEIRA DE MELLO
2ª CÂMARA DE DIREITO PÚBLICO

da aplicação do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual sobre o mencionado valor;

De fato, o regime de incidência do ICMS em operações interestaduais delineado pela Constituição Federal faz referência a “operações” e “prestações” sujeitas à incidência do imposto, não havendo previsão de qualquer espécie de distinção em relação às operações interestaduais que envolvem a circulação de bens destinados ao ativo fixo do adquirente.

Não seria sequer admissível a existência de alguma norma no ordenamento jurídico brasileiro que autorizasse a incidência do ICMS *unicamente à alíquota interestadual* nas operações interestaduais que envolvem a circulação de bens destinados ao ativo fixo do adquirente.

Impõe-se, desse modo, a interpretação dos referidos dispositivos normativos *em conformidade com o regime de incidência do ICMS em operações interestaduais delineado pela Constituição Federal*.

Em verdade, tal sistemática situa-se no plano da política constitucional de **divisão**, entre os diversos Estados-membros, **das receitas tributárias derivadas das operações interestaduais** (o que já *pressupõe*, por óbvio, tratar-se de *operações tributáveis pelo ICMS*).

Isso porque o ICMS é um imposto do tipo “indireto”, que vem a ser suportado, na prática, pelo consumidor final, que paga o imposto embutido no preço da mercadoria.

Assim, em uma compra interestadual, se não fosse estabelecida alguma forma de repartição do imposto entre os estados fornecedores e os consumidores, os estados consumidores restariam por suportar, de fato, toda a carga tributária, cujos recursos, todavia, seriam arrecadados pelos estados fornecedores.

Ora, como os estados fornecedores são, via de regra, justamente os mais ricos, a arrecadação do ICMS terminaria por drenar riqueza, dos estados pobres para os ricos, em solução manifestamente incompatível com postulado da igualdade entre as regiões preconizado pela própria Constituição Federal.

Nessa perspectiva, aliás, está em discussão no Congresso Nacional, há anos, proposta de transferência da arrecadação do ICMS integralmente para o Estado de destino da mercadoria, mesmo que o adquirente não seja contribuinte do imposto, proposta essa que tem encontrado a resistência natural dos estados exportadores de mercadorias, que reivindicam compensação financeira da União para aquiescer com tal modificação.

De todo modo, estabeleceu-se, em 1988, que, nas operações interestaduais, em que o adquirente for contribuinte do imposto, aplicar-se-á, nessa operação, a alíquota





330

PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE PERNAMBUCO
GABINETE DO DES. FRANCISCO BANDEIRA DE MELLO
2ª CÂMARA DE DIREITO PÚBLICO

interestadual (menor), cabendo a diferença entre a alíquota interna (maior) e a interestadual (menor) ao Estado de destino.

Garante-se, com isso, que os Estados importadores e/ou consumidores fiquem com pelo menos uma parte do ICMS gerado nas operações interestaduais.

Vale notar que a sistemática em tela parte do princípio de que, em qualquer caso, a alíquota global resultante será a **mesma**, de maneira a manter a **neutralidade** tributária entre as operações internas e as interestaduais.

Por exemplo: (i) vendedor em São Paulo que vende um caminhão a uma usina agroindustrial em São Paulo pratica operação interna, tributável à alíquota interna (v.g. 17%), recolhido integralmente a São Paulo; (ii) vendedor em São Paulo que vende um caminhão diretamente a consumidor final em Pernambuco pratica operação interestadual, porém tributável à alíquota interna (v.g. 17%), recolhido integralmente a São Paulo; e (iii) vendedor em São Paulo que vende um caminhão a uma usina agroindustrial em Pernambuco pratica operação interestadual, tributável, para o fornecedor, à alíquota interestadual (v.g. 7%), cujo montante é recolhido a São Paulo, sendo certo que essa operação **também é tributável pelo Estado de destino**, na alíquota resultante da diferença (v.g. 10%) entre as alíquotas interna (maior) e a interestadual (menor).

Em todas essas hipóteses, a carga tributável **total é a mesma** (v.g. 17%), não importando nem o caráter interno ou interestadual da operação, nem tampouco a condição de contribuinte ou não-contribuinte do adquirente da mercadoria.

In casu, o argumento utilizado pelo impetrante/apelante para afastar a cobrança do ICMS complementar (*rectius*: a diferença entre a alíquota interna e a interestadual) consiste na *destinação dos bens* (ativo fixo) adquiridos nas operações interestaduais.

Nesse sentido, sustenta o impetrante/apelante que, em relação às aquisições de bens destinados ao ativo fixo não ocorreria a *circulação de mercadorias* descrita na hipótese de incidência do ICMS.

Ora, conforme antevisto, em verdade a *circulação ocorre* (em direção à *integração ao ativo fixo*).

É certo que *depois de integrados* ao ativo fixo, tais bens obviamente *deixam* de constituir *mercadorias* (em termos jurídicos), porquanto *saem* do processo de circulação.

No entanto, o ICMS incide sobre *operações de circulação de mercadorias* (hipótese de incidência constitucionalmente *suficiente*) e não sobre *operações de circulação de mercadorias que sejam necessariamente seguidas de novas operações de circulação*.



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE PERNAMBUCO
GABINETE DO DES. FRANCISCO BANDEIRA DE MELLO
2ª CÂMARA DE DIREITO PÚBLICO

Ou seja, a *última* operação de circulação, apesar de encerrar o ciclo, consubstancia a hipótese de incidência do tributo, *nos precisos termos da regra geral*.

Visto isso, constata-se que **a aquisição de mercadoria em operação interestadual, por contribuinte de ICMS para integração ao ativo fixo está sujeita à diferença de alíquota.**


No caso dos autos, **o próprio impetrante/apelante reconhece a sua condição de contribuinte de ICMS (Inscrição no CACEPE nº. 18.1.900.0261949-8).**

Por outro lado, o Auto de Lançamento sem Penalidade constante dos autos (fls. 255) informa que as operações de aquisição de bens destinados ao ativo fixo do impetrante/apelante foram tributadas *apenas com a alíquota interestadual* (menor).

Corroborando tal conclusão, as notas fiscais juntadas aos autos pelo impetrante/apelante (fls. 49-141) indicam que as operações interestaduais em exame foram tributadas à alíquota de 7%.

Diante disso, verifica-se que é devido o diferencial de alíquota referente ao ICMS complementar impugnado nesses autos.

Com esses fundamentos, **nego provimento ao apelo**, mantendo a sentença recorrida em todos os seus termos.

Recife, 18 de *junho* de 2014.

Des. Francisco Bandeira de Mello
Relator