

**FACULDADES INTEGRADAS
“ANTÔNIO EUFRÁSIO DE TOLEDO”**

CENTRO DE PÓS GRADUAÇÃO, PESQUISA E EXTENSÃO DAS
FACULDADES INTEGRADAS “ANTÔNIO EUFRÁSIO DE TOLEDO” DE
PRESIDENTE PRUDENTE/SP

**INCIDÊNCIA OU NÃO DO ICMS NAS OPERAÇÕES ENTRE MATRIZ E
FILIAL NOS ESTADOS DE SÃO PAULO E MATO GROSSO DO SUL
COM ATIVO IMOBILIZADO**

Michel Aparecido de Melo

Presidente Prudente/SP

2012

**FACULDADES INTEGRADAS
“ANTÔNIO EUFRÁSIO DE TOLEDO”**

CENTRO DE PÓS GRADUAÇÃO, PESQUISA E EXTENSÃO DAS
FACULDADES INTEGRADAS “ANTÔNIO EUFRÁSIO DE TOLEDO” DE
PRESIDENTE PRUDENTE/SP

**INCIDÊNCIA OU NÃO DO ICMS NAS OPERAÇÕES ENTRE MATRIZ E
FILIAL NOS ESTADOS DE SÃO PAULO E MATO GROSSO DO SUL
COM ATIVO IMOBILIZADO**

Michel Aparecido de Melo

Monografia apresentada como
requisito parcial de Conclusão de Curso
para obtenção do Grau de Especialista em
Direito Empresarial e Tributário, sob
orientação do Prof. Ms. Edson Roberto
Milani.

Presidente Prudente/SP

2012

**INCIDÊNCIA OU NÃO DO ICMS NAS OPERAÇÕES ENTRE MATRIZ E
FILIAL NOS ESTADOS DE SÃO PAULO E MATO GROSSO DO SUL
COM ATIVO IMOBILIZADO**

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado como
requisito parcial para obtenção do Grau de
Especialista em Direito Empresarial e Tributário

EDSON ROBERTO MILANI

Orientador

NOME

Examinador

NOME

Examinador

Presidente Prudente/SP, __ de ____ de 2012.

Pouco conhecimento faz com que as pessoas se sintam orgulhosas. Muito conhecimento, que se sintam humildes.

Leonardo Da Vinci

AGRADECIMENTOS

"A cada vitória reconheço e louvo ao meu Deus, pois só Ele é digno de toda honra, glória e louvor". Senhor, obrigado pelo fim de mais essa etapa.

À minha família, pelo amor e apoio de sempre. Meus pais, meus irmãos e minha esposa.

Obrigado aos meus colegas de trabalho, pela oportunidade e pela credibilidade.

Ao meu mestre e amigo, Edson Roberto Milani, muito obrigado pelo conhecimento, pelo apoio e pela amizade.

Por ultimo, e não menos importante, obrigado aos meus amigos: Nilton e Zilda, sem vocês nada disso seria possível.

RESUMO

Este trabalho monográfico objetiva demonstrar se há incidência ou não do Imposto sobre Operações Relativo à Circulação de Mercadoria e sobre Prestação de Serviços de transportes Interestaduais e Intermunicipais e de Comunicação - ICMS nas operações de transferência de bens do ativo imobilizado entre matriz e filial em Unidades Federativas diferentes, em face da previsão contida na Constituição Federal, Lei Complementar 87/96 e nas Legislações Estaduais, decorrente de cobranças do imposto pelos Estados. Buscamos ser imparciais no desenvolvimento do tema proposto, considerando sempre a melhor interpretação da legislação e sua melhor aplicação, tendo em vista haver 27 legislações diferentes, porém foram estudadas somente as dos Estados de São Paulo e Mato Grosso do Sul, fato estes que tornam o ICMS um imposto com muitas peculiaridades e cheio de complexidade, porém fascinante de ser estudado. Para tanto são apresentados os princípios do direito tributário, as competências tributárias descritas na Constituição Federal, às hipóteses de incidência e não incidência do ICMS, tanto na lei básica quanto nas leis estaduais e seus regulamentos e as jurisprudências.

Palavras Chaves: ICMS. Incidência. Não incidência. Ativo imobilizado.

ABSTRACT

This monograph aims to demonstrate whether or not there is an incidence of the tax on circulation of goods and on Provision of Services and Intercity Interstate transport and communication - ICMS transfer of fixed assets between parent and subsidiary in Federal Units different, due to the provision contained in the Federal Constitution, Complementary Law 87/96 and the state legislation, arising from charges imposed by the states. We seek to be impartial in the development of theme, always considering the best interpretation of legislation and better enforcement in order to have 27 different laws, but were only studied the states of São Paulo and Mato Grosso do Sul, a fact that they make ICMS tax with a lot of quirks and full of complexity, however fascinating to study. For that set out the principles of tax law, tax skills described in the Federal Constitution, the chance of incidence and not ICMS, both in law and in the basic state laws and regulations and jurisprudence.

Key Words: ICMS. Incidence. No Incidence. Permanent assets.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	10
2	NOÇÕES DE DIREITO TRIBUTÁRIO.....	12
2.1	Princípios de Direito Tributário	14
2.1.1	Princípio da legalidade	14
2.1.2	Princípio da irretroatividade e da anterioridade da lei.....	14
2.1.3	Princípio da igualdade ou da isonomia.....	15
2.1.4	Princípio do direito à proteção jurisdicional	15
2.1.5	Princípio do direito penal tributário	15
2.1.6	Princípio da uniformidade	16
2.2	Definição de Tributo.....	16
2.2.1	Impostos.....	17
2.2.2	Taxas.....	17
2.2.3	Contribuições de melhorias	17
2.2.4	Contribuições sociais/outras contribuições.....	18
2.3	Competência Tributária	18
2.3.1	Impostos da União.....	19
2.3.2	Impostos dos Estados e do Distrito Federal	19
2.3.3	Impostos dos Municípios	20
2.4	Classificação dos Impostos	20
2.4.1	Diretos	21
2.4.2	Indiretos.....	21
3	ASPECTOS BÁSICOS DO IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVO A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA E SOBRE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTES INTERESTADUAIS E INTERMUNICIPAIS E DE COMUNICAÇÃO - ICMS.....	22
3.1	Fato Gerador	23
3.2	Base de Cálculo.....	27
4	INCIDÊNCIA OU NÃO DO ICMS NAS OPERAÇÕES ENTRE MATRIZ E FILIAL NOS ESTADOS DE SÃO PAULO E MATO GROSSO DO SUL COM ATIVO IMOBILIZADO.....	30

4.1	Incidência do ICMS no Estado de São Paulo	30
4.1.1	Do fato gerador do ICMS no Estado de São Paulo	31
4.1.2	Da não incidência do ICMS no Estado de São Paulo.....	32
4.2	Incidência do ICMS no Estado de Mato Grosso do Sul.....	33
4.2.1	Do momento de incidência do ICMS no Estado de Mato Grosso do Sul.....	35
4.2.2	Da não incidência do ICMS no Estado do Mato Grosso do Sul.....	36
4.3	Posição da Jurisprudência Atual	38
4.4	Observações Finais	39
5	INCIDÊNCIA DO ICMS NA TRANSFERÊNCIA DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO ENTRE MATRIZ E FILIAL NA ATIVIDADE DA CONSTRUÇÃO CIVIL NOS ESTADOS DE SÃO PAULO E MATO GROSSO DO SUL	42
5.1	Empresa de Construção Civil na Visão do Fisco	42
5.1.1	No Estado de São Paulo	42
5.1.2	No Estado do Mato Grosso do Sul	45
5.2	Diferencial de Alíquota.....	47
5.3	Posição da Jurisprudência Atual	49
5.4	Observações Finais	53
6	CONCLUSÃO.....	55
	BIBLIOGRAFIA	58

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem o propósito de melhor compreender o sistema tributário nacional, mais restritivamente no campo do Imposto sobre Operações Relativo à Circulação de Mercadoria e sobre Prestação de Serviços de Transportes Interestaduais e Intermunicipais e de Comunicação - ICMS, enfatizando-se para situações mais específicas, quais sejam, há incidência do ICMS nas operações de transferência de bens do ativo imobilizado entre matriz e filial em Unidades Federativas diferentes, em nosso trabalho os Estados de São Paulo e Mato Grosso do Sul.

Com o intuito de analisar e de investigar se há ou não incidência de ICMS nas operações de transferência de bens do ativo imobilizado entre matriz e filial em Unidades Federativas diferentes, já que em se tratando de bens do ativo imobilizado já exige uma qualificação imprescindível para a aplicação das normas do ICMS que é o de “mercadoria”.

Assim, o trabalho foi organizado em seis capítulos, a fim de propiciar melhor compreensão. Dessa forma, o primeiro capítulo traz a introdução do trabalho, o segundo capítulo recebeu o título de “Noções de Direito Tributário”, nada mais justo, eis que visa elucidar as peculiaridades desse tão complexo ramo do direito.

Em seguida temos o terceiro capítulo, o qual será intitulado sob a denominação de “Aspectos básicos do Imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços”. Para melhor explicar, estudaremos o ICMS, que entendemos ser, dentre todos os tributos nacionais, o mais complexo juridicamente falando, o de maior relevância no sentido econômico, e que mais oferece elementos inexplorados a quem o estuda, causando enorme paixão e entusiasmo à sua análise.

Posteriormente o quarto capítulo que trata da “Incidência ou não do ICMS nas operações entre matriz e filial nos Estados de São Paulo e Mato Grosso do Sul com ativo imobilizado”, trazendo a legislação de cada um dos Estados, as controvérsias e as jurisprudências que abarcam a discussão.

O quinto capítulo trata da mesma situação anterior, porém com ênfase nas empresas de construção civil, neste capítulo apresentamos as peculiaridades da atividade de construção civil, bem como se segundo as normas constitucionais deve

haver a incidência ou não do ICMS para as empresas de construção civil, tendo ela o status de “não contribuinte” do ICMS, e o sexto capítulo traz a conclusão dos trabalhos.

Em suma, a pretensão do presente trabalho consiste em desvendar se há ou não, incidência de ICMS nas operações com bens do ativo imobilizado entre matriz e filial estabelecidas em diferentes unidades da federação nas empresas comerciais, industriais e produtores rurais e empresas de construção civil.

2 NOÇÕES DE DIREITO TRIBUTÁRIO

O estudo do Direito Tributário pode se dividir em dois ramos, que são o Direito Público e Privado. O primeiro cuida dos interesses gerais da sociedade e o segundo cuida dos interesses de cada pessoa. Machado (2009, p. 51) entende que o Direito Tributário trata-se de um ramo do Direito Público, qualquer que seja o critério utilizado para formular a distinção entre Direito Público e Direito Privado. Na verdade, o titular do direito regulado é o Estado, o interesse protegido é o da coletividade e suas normas são cogentes.

Machado (2009, p. 50) entende que, o direito tributário pode ser conceituado “como o ramo do Direito que se ocupa das relações entre o fisco e as pessoas sujeitas a imposições tributárias de qualquer espécie, limitando o poder de tributar e protegendo o cidadão contra os abusos desse poder”. Um outro conceito que podemos atribuir ao Direito Tributário é ele que disciplina a relação entre o fisco e contribuinte, o segundo em sentido amplo, abrangendo qualquer pessoa obrigada a uma prestação tributaria, de qualquer espécie, resultante da imposição, arrecadação e fiscalização dos tributos.

Pode-se dizer então que por se ocupar das relações entre fisco e contribuintes, o direito tributário possui normas e regras de instituição, arrecadação e fiscalização de tributos. Machado (2009, p. 50) entende que o Direito Tributário tem como objeto promover o equilíbrio nas relações entre os que têm e os que não têm o poder, salvaguardando os contribuintes contra o arbítrio dos entes públicos. Celso Ribeiro Bastos (1995, p. 95) entende que "o Direito Tributário é um conjunto de normas e princípios enucleados pelo conceito de tributo".

A fim de contextualizar de acordo com os atuais conceitos, é relevante trazer as contribuições de Baleeiro (1991, p. 26-29) que discute a autonomia do direito tributário. Segundo Baleeiro, a autonomia do direito tributário se revela quando nos deparamos com a complexidade das relações do fisco com os indivíduos, em que os problemas não são apenas a determinação do sujeito passivo da obrigação tributária, mas a organização da administração fazendária, nascimento e extinção da obrigação tributária. Para este autor há conteúdo específico em

qualquer que seja a parcela do direito financeiro, aquela relativa às receitas coativas, os tributos, as penas pecuniárias, os empréstimos forçados.

Neste sentido, entendemos que direito tributário é um ramo autônomo do direito, que objetiva a regulação de relações entre o fisco e o contribuinte destinadas a obtenção de recursos necessários à manutenção da máquina pública.

No direito tributário é importante que se observe os atos editados pelos entes tributantes a fim de legislar (Leis, Decretos, Portarias, Instruções Normativas etc.), os quais devem obedecer a uma hierarquia, instituindo o que denomina fonte do direito.

A hierarquia das leis é representada da seguinte forma:

- Constituição Federal
- Emenda Constitucional
- Leis Complementares
- Leis Ordinárias
- Medidas Provisórias aprovadas pelo Congresso
- Resoluções no Senado Federal
- Tratados e Convenções Internacionais
- Convênios Firmados
- Atos Normativos

Assim, em obediência a hierarquia: a Lei pode criar um tributo, o Decreto o regulamenta e as Portarias, Instruções Normativas e as Resoluções etc., o complementam.

Seguindo a hierarquia das Leis, o Estado utiliza de seu poder para cobrar e exigir tributos. Em matéria de tributação o Estado exige como obrigação principal dos indivíduos o pagamento de forma incontestada do que lhe é devido, apesar de não ter o retorno em forma de melhoria da qualidade de vida equivalente ao tributo pago.

2.1 Princípios do Direito Tributário

O Direito Tributário está embasado em princípios, princípios estes que elencados abaixo.

2.1.1 Princípio da legalidade

É considerado o princípio fundamental do sistema tributário, pois, não há tributo que não seja instituído por lei formal e material, que descreva a hipótese da incidência, a base de cálculo etc., com a identificação do sujeito ativo e passivo. A legalidade desse princípio encontra-se descrito no artigo 150, parágrafo I, da CF/88, que diz o seguinte: "sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I – “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

2.1.2 Princípio da irretroatividade e da anterioridade da lei

O princípio da irretroatividade não permite que a criação de tributos seja retroativa a data da promulgação e o princípio da anterioridade não permite a criação de tributos, com validade, no mesmo exercício financeiro da publicação da lei, por ferir um princípio do direito adquirido, entretanto, se for para beneficiar os indivíduos, sua aplicação pode retroagir, desde que não fira os direitos de terceiro.

2.1.3 Princípio da igualdade ou da isonomia

É o princípio basilar, pois, os tributos criados são pagos por todos de forma uniforme e proporcional a riqueza gerada decorrente de rendimentos, patrimônio e atividades econômicas do contribuinte, isentando-se apenas os contribuintes que não possuem rendimento suficiente para o seu sustento, capacidade econômica ou impossibilidade de pagamento, evitando o tratamento desigual entre os contribuintes que se encontrem em situação equivalente.

2.1.4 Princípio do direito à proteção jurisdicional

É o direito dado aos indivíduos de buscar o Poder Judiciário, quando houver a criação de algum tributo que contrarie algum fundamento constitucional, ou então, ache o tributo indevido, ilegal ou arbitrário. Também é consagrado o direito de ampla defesa, para comprovar as licitudes dos atos tributários.

2.1.5 Princípio do direito penal tributário

São os enquadramentos e a tipificação dos crimes relativos ao Direito Tributário, como a sonegação fiscal, apropriação indébita de tributos etc., a personalidade da pena e seus desdobramentos como: a perda dos bens, multa, privação ou restrição da liberdade, suspensão ou interdição de direitos etc.

2.1.6 Princípio da uniformidade

Proibição da cobrança de tributos com distinção ou preferência em favor de qualquer pessoa jurídica de direito público, como também em razão da sua procedência ou destino.

2.2 Definição de Tributo

A classificação e definição de tributo não advêm da Lei, pois não é sua função, é uma tarefa que cabe a doutrina, porém o Código Tributário Nacional define tributo da seguinte forma em seu artigo 3º:

Tributo é toda a prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em Lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

A União, Estados, Municípios e o Distrito Federal, podem por Lei, instituir os tributos de sua competência.

Os tributos são divididos em 4 espécies: Impostos, Taxas, Contribuições de Melhoria e Contribuições Sociais/Outras Contribuições.

2.2.1 Impostos

É o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte. Serve para atender as necessidades gerais da coletividade. O benefício não é individual, e sim para a toda a comunidade.

2.2.2 Taxas

É o tributo que tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial de serviço público específico e divisível prestado ao contribuinte. São utilizadas para retribuir o ônus inerente ao exercício regular do poder de polícia e os serviços específicos e divisíveis (coleta de lixo, licenciamento de veículos, taxa de inspeção sanitária, etc).

2.2.3. Contribuições de melhoria

É o tributo cuja obrigação tem como fato gerador a valorização de imóveis decorrente de obra pública. São aquelas instituídas em razão de valorização do particular, em função da realização de uma obra pública.

2.2.4 Contribuições sociais e outras contribuições

São instituídas com o objetivo a regulamentação da economia, os interesses de categorias profissionais e o custeio da seguridade social e educacional.

A União, os Estados e Distrito Federal e os Municípios, devem utilizar os recursos arrecadados pelos tributos de forma transparente e conforme rege a lei de responsabilidade fiscal.

2.3 Competência Tributária

A Constituição Federal atribui à competência tributária, de forma delimitada aos poderes da União, dos Estados e Distrito Federal e dos Municípios na edição de leis que instituem tributos. A Constituição Federal não cria tributos, apenas outorga poderes para que os entes estatais instituem-os, desde que os tributos estejam previstos em seu texto. Sendo assim, a Constituição reparte o Poder de Tributar (característico do Estado) entre os vários entes políticos. O poder de criar tributos é repartido, de modo que cada ente estatal tem competência para impor prestações tributárias, dentro dos limites assinalados na Constituição.

A Constituição Federal atribui competência para cada ente da federação para instituir os impostos, os quais são distribuídos da seguinte forma:

2.3.1 Impostos da União

Artigo 153 (CF/88) Compete a União instituir impostos sobre:

- I) Importação de produtos estrangeiros;
- II) Exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
- III) Renda e proveniente de qualquer natureza;
- IV) Produtos industrializados;
- V) Operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
- VI) Propriedade territorial rural;
- VII) Grandes fortunas, nos termos de Lei Complementar.

Artigo 154 (CF/88) A União poderá instituir:

- I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;
- II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

2.3.2 Impostos dos Estados e do Distrito Federal

Artigo 155 (CF/88) Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

- I) Transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos;
- II) Operações relativo à circulação de mercadoria e sobre prestação de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
- III) Propriedade de veículo automotores;

2.3.3 Impostos dos Municípios

Artigo 156 (CF/88) Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

- I) Propriedade predial e territorial urbano;
- II) Transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;
- III) Serviços de qualquer natureza.

Com base nas competências tributárias descritas na CF, cada ente federativo legisla sobre os impostos a qual ficou sobre sua responsabilidade, de forma que todos os indivíduos e pessoas jurídicas saibam quais são os deveres com o Estado.

O direito impõe limitações à competência tributária, ora no interesse do cidadão, ou da comunidade, ora no interesse do relacionamento entre as próprias pessoas jurídicas titulares de competência tributária, assegurando assim que um ente não tente entrar na esfera tributária do outro, por exemplo, o Estado querendo cobrar tributos que estão na esfera Municipal.

2.4 Classificação dos Impostos

Os impostos são classificados de duas formas: Diretos e Indiretos

2.4.1 Diretos

São aqueles em que o valor econômico da obrigação tributária é suportado exclusivamente pelo contribuinte sem que o ônus seja repassado para terceiros. Os impostos diretos incidem sobre o patrimônio e a renda, e são considerados tributos de responsabilidade pessoal. Exemplo: IRPF, IRPJ, IPTU, ITR, IPVA etc.

2.4.2 Indiretos

São aqueles em que a carga financeira decorrente da obrigação tributária é transferida para terceiros ficando sujeito passivo obrigado a recolher o respectivo valor, mas o ônus fica transferido para outrem. Os impostos indiretos são aqueles que incidem sobre a produção e a circulação de bens e serviços e são repassados para o preço, pelo produtor, vendedor ou prestador de serviço. Exemplo: IPI, ICMS, ISS, COFINS etc.

3 ASPECTOS BASICOS DO IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVO À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTES INTERESTADUAIS E INTERMUNICIPAIS E DE COMUNICAÇÃO - ICMS

O ICMS esta previsto no artigo 155, inciso II, da CF/88¹, na lei Complementar nº 87/1996, nas Leis Estaduais e no RICMS dos Estados e do Distrito Federal. É a principal fonte de arrecadação dos Estados e do Distrito Federal, sua função é predominantemente fiscal. O ICMS é um imposto não cumulativo nos dias de hoje, em cada operação compensa-se o que for devido na operação anterior relativa à circulação de mercadoria ou prestação de serviços (de transportes interestaduais e intermunicipais e de comunicação), pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal (artigo 155, § 2º, inciso I, da CF/88). Quando ele surgiu no Brasil na época do regime militar ele tinha o nome de ICM, que veio para substituir o Imposto Sobre Vendas e Consignações - IVC, que era cumulativo, o que impedia o desenvolvimento da Federação.

A Assembleia Nacional Constituinte almejando autonomia e independência financeira dos Estados membros, faz em 1988 surgir o ICMS, maior conglomerado tributário da historia do Brasil. A rigor o ICMS é um conglomerado de seis impostos, quais sejam o [1] ICM, mais três impostos únicos federais: [2] energia elétrica, [3] combustíveis líquidos e gasosos, e [4] minerais, e ainda [5] serviço de transporte e [6] serviços de comunicação em geral. Roque Antonio Carrazza, (2011, p. 37), ensina que a sigla ICMS abrange ao menos cinco impostos diferentes com núcleos diferentes de incidência, contudo embora não se confundam, possuem um “núcleo central comum”, o que permite o seu estudo em conjunto. Carrazza

¹ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

II - 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

[...]

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

[...]

complementa aduzindo que o imposto sobre operações mercantis é de todos os cinco o economicamente mais importante, pois é ele que envolve maiores quantias de dinheiro. Seu núcleo de incidência se dá sobre as circulações jurídicas de mercadorias, que pressupõe a transferência da posse ou da propriedade da mercadoria.

Desse modo sejam seis ou sejam cinco núcleos/impostos diversos, como queira, o relevante é a inegável existência do imposto sobre circulação de mercadorias, pois é de todos o mais importante, e é onde se concentra o foco do presente estudo.

Classifica-se como contribuinte do ICMS em regra geral a pessoa física ou jurídica que pratica de forma habitual a circulação de mercadoria, bem como a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

O ICMS é de caráter obrigatório às empresas comerciais, industriais, produtores rurais e prestadoras de serviços de transportes, interestadual e intermunicipal e de comunicação.

3.1 Fato Gerador

Para fins de gerar o ICMS, os conceitos de “operação”, “circulação” e “mercadorias” tem que se interligarem e complementarem, de modo que se os três não se apresentarem, no fato gerador, não há como se falar em incidência do ICMS. Roque Antonio Carraza (2011, p.39) esclarece que tal circulação só pode ser jurídica (e não meramente física). Ressalta ainda que a circulação de mercadorias apta a desencadear a tributação por meio do ICMS demanda a existência de uma operação (negócio jurídico) onerosa, envolvendo um alienante e um adquirente.

A Lei Complementar nº 87/1996 destaca-se o fato gerador do imposto como sendo a operação de circulação física e econômica com transferência de

titularidade, uma questão que não é pacífica, sendo o seguinte o entendimento do professor Roque Antônio Carrazza (2011, p. 43):

Por outro lado, o imposto em tela incide sobre operações com mercadorias (e não sobre a simples circulação de mercadorias). Só a passagem de mercadoria de uma pessoa para outra, por força da prática de um negócio jurídico, é que abre espaço à tributação por meio do ICMS.

Neste sentido, encampamos a velha lição de Geraldo Ataliba²:

A sua perfeita compreensão e a exegese dos textos normativos a ele referentes evidência prontamente que toda a ênfase deve ser posta no termo 'operação' mais do que no termo 'circulação'. A incidência é sobre operações e não sobre o fenômeno da circulação.

O fato gerador do tributo é a operação que causa a circulação e não esta.

Em resumo, considera-se fato gerador do ICMS, a saída de mercadoria do estabelecimento comercial, industrial e produtor rural a qualquer título. No que tange o artigo 12 da Lei Complementar nº 87/1996:

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

II - do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento;

III - da transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, no Estado do transmitente;

IV - da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente;

V - do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza;

² Sistema Constitucional Tributário Brasileiro, 1ª ed., São Paulo, Ed. RT, 1966, p. 246

VI - do ato final do transporte iniciado no exterior;

VII - das prestações onerosas de serviços de comunicação, feita por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

VIII - do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços:

a) não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

b) compreendidos na competência tributária dos Municípios e com indicação expressa de incidência do imposto de competência estadual, como definido na lei complementar aplicável;

IX – do desembaraço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior;

X - do recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado no exterior;

XI – da aquisição em licitação pública de mercadorias ou bens importados do exterior e apreendidos ou abandonados;

XII – da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização;

XIII - da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente.

§ 1º Na hipótese do inciso VII, quando o serviço for prestado mediante pagamento em ficha, cartão ou assemelhados, considera-se ocorrido o fato gerador do imposto quando do fornecimento desses instrumentos ao usuário.

§ 2º Na hipótese do inciso IX, após o desembaraço aduaneiro, a entrega, pelo depositário, de mercadoria ou bem importados do exterior deverá ser autorizada pelo órgão responsável pelo seu desembaraço, que somente se fará mediante a exibição do comprovante de pagamento do imposto incidente no ato do despacho aduaneiro, salvo disposição em contrário.

§ 3º Na hipótese de entrega de mercadoria ou bem importados do exterior antes do desembaraço aduaneiro, considera-se ocorrido o fato gerador

neste momento, devendo a autoridade responsável, salvo disposição em contrário, exigir a comprovação do pagamento do imposto.

A fim de complementar o fato gerador do imposto, falaremos da pessoa que pode fazer ocorrer o fato gerador do ICMS, o Sujeito Passivo. Quem seria o sujeito passivo? Roque Antonio Carrazza (2.011, p 40), entende que só o produtor, o industrial ou o comerciante. Isso não quer dizer que somente as pessoas dotadas de personalidade jurídica de comerciante, industrial ou produtor sejam os únicos sujeitos passivos, também pode ser alcançado por este imposto pessoas que exerçam habitualmente o exercício do comércio, ou seja, compra e venda de mercadorias, mesmo não estando regular tal operação, essa seria um fato gerador do imposto e a pessoa seria o sujeito passivo. O artigo 126 do Código Tributário Nacional estipula que “a capacidade passiva independe: I- da capacidade civil das pessoas naturais; II- de achar-se a pessoa natural sujeita à medida que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios; III- de estar à pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.

Assim para fins de tributação do ICMS, o conceito de produtor, industrial e comerciante adquire uma dimensão maior do que a dada pelo direito civil ou pelo direito comercial. A fim de delimitar todo o entendimento, e para que não seja considerado sujeito passivo toda e qualquer habitualidade de comércio, segundo Roque Antonio Carrazza (2.011, p. 42) só poderá ser contribuinte do ICMS quem está coligado com a regra-matriz deste tributo, é dizer, pode praticar (e efetivamente pratica) operações mercantis. Salienta-se que o artigo 4º da Lei Complementar nº 87/1996, acertadamente, estipula ser contribuinte do ICMS a pessoa que “realize com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadorias (...) ainda que as operações (...) se iniciem no exterior”.

3.2 Base de Cálculo

A base de cálculo é o aspecto quantitativo do fato gerador, é o valor atribuído pela legislação, em que será aplicado à alíquota correspondente ao produto, como regra geral, a base de cálculo do ICMS é o valor da operação, porém não se confunde e nem sempre são as mesmas. É sobre esse valor que será aplicado a alíquota (percentual) que resultara no imposto devido.

Nos ensinamentos do Professor Roque Antonio Carraza, (ICMS, p. 89), "Base de Cálculo é dimensão da materialidade do tributo. É ela que dá critérios para mensurar o fato imponible tributário".

A Lei Complementar nº 87/1996, traz em seus artigos 13 a 16 o que corresponde a base de cálculo do imposto:

Artigo 13. A base de cálculo do imposto é:

I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação;

II - na hipótese do inciso II do art. 12, o valor da operação, compreendendo mercadoria e serviço;

III - na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço;

IV - no fornecimento de que trata o inciso VIII do art. 12;

a) o valor da operação, na hipótese da alínea a;

b) o preço corrente da mercadoria fornecida ou empregada, na hipótese da alínea b;

V - na hipótese do inciso IX do art. 12, a soma das seguintes parcelas:

a) o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação, observado o disposto no art. 14;

b) imposto de importação;

c) imposto sobre produtos industrializados;

d) imposto sobre operações de câmbio;

e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras;

VI - na hipótese do inciso X do art. 12, o valor da prestação do serviço, acrescido, se for o caso, de todos os encargos relacionados com a sua utilização;

VII - no caso do inciso XI do art. 12, o valor da operação acrescido do valor dos impostos de importação e sobre produtos industrializados e de todas as despesas cobradas ou debitadas ao adquirente;

VIII - na hipótese do inciso XII do art. 12, o valor da operação de que decorrer a entrada;

IX - na hipótese do inciso XIII do art. 12, o valor da prestação no Estado de origem.

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do **caput** deste artigo:

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

II - o valor correspondente a:

a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;

b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.

§ 2º Não integra a base de cálculo do imposto o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configurar fato gerador de ambos os impostos.

§ 3º No caso do inciso IX, o imposto a pagar será o valor resultante da aplicação do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sobre o valor ali previsto.

§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;

III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

§ 5º Nas operações e prestações interestaduais entre estabelecimentos de contribuintes diferentes, caso haja reajuste do valor depois da remessa ou da prestação, a diferença fica sujeita ao imposto no estabelecimento do remetente ou do prestador.

Artigo 14. O preço de importação expresso em moeda estrangeira será convertido em moeda nacional pela mesma taxa de câmbio utilizada no cálculo do imposto de importação, sem qualquer acréscimo ou devolução posterior se houver variação da taxa de câmbio até o pagamento efetivo do preço.

Parágrafo único. O valor fixado pela autoridade aduaneira para base de cálculo do imposto de importação, nos termos da lei aplicável, substituirá o preço declarado.

Artigo 15. Na falta do valor a que se referem os incisos I e VIII do art. 13, a base de cálculo do imposto é:

I - o preço corrente da mercadoria, ou de seu similar, no mercado atacadista do local da operação ou, na sua falta, no mercado atacadista regional, caso o remetente seja produtor, extrator ou gerador, inclusive de energia;

II - o preço FOB estabelecimento industrial à vista, caso o remetente seja industrial;

III - o preço FOB estabelecimento comercial à vista, na venda a outros comerciantes ou industriais, caso o remetente seja comerciante.

§ 1º Para aplicação dos incisos II e III do caput, adotar-se-á sucessivamente:

I - o preço efetivamente cobrado pelo estabelecimento remetente na operação mais recente;

II - caso o remetente não tenha efetuado venda de mercadoria, o preço corrente da mercadoria ou de seu similar no mercado atacadista do local da operação ou, na falta deste, no mercado atacadista regional.

§ 2º Na hipótese do inciso III do caput, se o estabelecimento remetente não efetue vendas a outros comerciantes ou industriais ou, em qualquer caso, se não houver mercadoria similar, a base de cálculo será equivalente a setenta e cinco por cento do preço de venda corrente no varejo.

Artigo 16. Nas prestações sem preço determinado, a base de cálculo do imposto é o valor corrente do serviço, no local da prestação.

A legislação tenta de todas as maneiras elencar todas as hipóteses de base de cálculo.

4 INCIDÊNCIA OU NÃO DO ICMS NAS OPERAÇÕES ENTRE MATRIZ E FILIAL NOS ESTADOS DE SÃO PAULO E MATO GROSSO DO SUL COM ATIVO IMOBILIZADO

Vejamos agora o que os legislações do ICMS dos Estados estudados nos trazem sobre a incidência ou não do imposto nas operações entre matriz e filial com ativo imobilizado.

No Estado de São Paulo o ICMS é regulado pela Lei 6.374/89 e pelo Decreto nº 45.490 aprovado em 30/11/2000 e no Estado do Mato Grosso do Sul pela Lei 1.810/97 e pelo Decreto nº 9.203 aprovado em 18/09/1998.

Essas legislações têm o condão de tratar, seguindo as regras da Lei Complementar nº 87/1996, do ICMS em seus Estados.

4.1 Incidência do ICMS no Estado de São Paulo

O artigo 1º do RICMS/SP (Decreto 45.490/2000) traz as hipóteses de incidência:

Artigo. 1º. O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) incide sobre:

I - operação relativa à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias em qualquer estabelecimento;

II - prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via;

III - prestação onerosa de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços:

a) não compreendidos na competência tributária dos municípios;

b) compreendidos na competência tributária dos municípios, mas que, por indicação expressa de lei complementar, sujeitem-se à incidência do imposto de competência estadual;

V - entrada de mercadoria ou bem, importados do exterior por pessoa física ou jurídica, qualquer que seja a sua finalidade;

VI - o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

VII - a entrada, no território paulista, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrente de operações interestaduais;

VIII - a venda do bem ao arrendatário, na operação de arrendamento mercantil.

Parágrafo único - O disposto no inciso V aplica-se, também, em relação ao bem destinado a consumo ou ativo permanente do importador.

De modo geral, em se tratando de mercadoria, a legislação paulista, traz que qualquer tipo de circulação de mercadoria esta no campo de incidência do ICMS, conforme Inciso I, do artigo 1º do RICMS, já os ensinamentos de Roque Antonio Carraza (2011, p. 40), versa que para uma circulação de mercadoria estar apta a desencadear a tributação por meio do ICMS, esta deve ser onerosa, envolvendo um alienante e um adquirente.

4.1.1 Do fato gerador do ICMS no Estado de São Paulo

O RICMS/SP traz em seu artigo 2º o momento em que ocorre o fato gerador do imposto, na qual destacamos o inciso VI:

Artigo 2º - Ocorre o fato gerador do Imposto:

[...]

VI – na entrada, em estabelecimento de contribuinte, de mercadoria oriunda de outro Estado destinada a uso ou consumo ou ao ativo permanente;

[...]

O referido artigo trata que na entrada de mercadorias oriundas de outros Estados que tenham destinação ao uso ou consumo ou ativo permanente é fato gerador do imposto.

4.1.2 Da não incidência do ICMS no Estado de São Paulo

Expostas acima as hipóteses de incidência do ICMS regrado pelo regulamento no Estado de São Paulo. Vejamos agora o artigo 7º do RICMS/SP, ele trata das hipóteses de não incidência, na qual esta incluída a saída de bens do ativo permanente e de materiais de uso ou consumo entre estabelecimentos da mesma empresa.

Artigo 7º. O imposto não incide sobre:

[...]

VIII - a saída, de estabelecimento prestador de serviço de qualquer natureza definido em lei complementar como de competência tributária do município, de mercadoria a ser ou que tenha sido utilizada na prestação de tal serviço, ressalvadas as hipóteses previstas na alínea "b" do inciso III do artigo 2º;

[...]

XIV - a saída de bem do ativo permanente;

XV - a saída, com destino a outro estabelecimento do mesmo titular, de material de uso ou consumo;

[...]

Vê-se que sobre incidência o Regulamento versa generalizado sobre o fato da circulação de mercadoria, em tese toda e qualquer circulação de mercadoria para fins de aplicação da incidência do imposto na ótica do Regulamento é fato gerador do imposto, já sobre os casos de não incidência ele traz limitações onde transcrevi acima os de operações que podem envolver matriz e filial.

4.2 Incidência do ICMS no Estado de Mato Grosso do Sul

O artigo 1º do RICMS/MS (Decreto nº 9.203/1998) traz as hipóteses de incidência:

Artigo 1º O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS incide sobre:

I - as operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

II - as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

III - as prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

IV - o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços de qualquer natureza, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à sua incidência;

VI - a aquisição, em outro Estado, por contribuinte, de mercadoria ou bem destinados a uso, consumo ou ativo fixo (grifo nosso);

VII - a utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente alcançada pela incidência do ICMS.

§ 1º O ICMS incide também sobre:

I - a importação de mercadoria do exterior, realizada por pessoa física ou jurídica, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo, uso ou ativo fixo do estabelecimento;

II - a aquisição em licitação pública de mercadoria ou bem importados do exterior e apreendidos ou abandonados;

III - o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

IV - a aquisição, em outro Estado, por pessoa física ou jurídica domiciliadas nesta unidade da Federação, de petróleo, inclusive lubrificantes e

combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados a comercialização ou industrialização.

§ 2º Considera-se realizada a operação relativa à circulação de mercadoria quando ocorrer:

I - o encerramento da atividade do estabelecimento, quanto às mercadorias constantes no estoque final;

II - o abate de animais em matadouros públicos ou particulares não pertencentes ao abatedor, relativamente à carne e aos produtos e subprodutos resultantes do abate;

III - o trânsito ou a entrada em estabelecimento de contribuinte ou de terceiros, de mercadoria ou bem importado desacompanhados de documentos fiscais ou acompanhados de documentação inidônea;

IV - o consumo ou a integração no ativo fixo de mercadoria adquirida para industrialização ou comercialização.

§ 3º A incidência do ICMS independe:

I - da natureza jurídica da:

a) operação, ainda que esta se inicie no exterior;

b) prestação de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação, ainda que iniciadas no exterior;

II - do título jurídico pelo qual a mercadoria efetivamente saída do estabelecimento estava na posse do respectivo titular.

§ 4º A presunção de ocorrência de operações ou prestações sujeitas à incidência do ICMS, ressalvado prova em contrário, pode ser estabelecida em face da comprovação dos seguintes fatos:

I - ocorrência de saldo credor na conta caixa do contribuinte;

II - aquisição de mercadoria sem registro fiscal relativo à sua entrada, física ou simbólica, no estabelecimento;

III - existência de conta do passivo exigível onerada indevidamente por valor inexistente;

IV - existência de registros contábeis ou saldos em contas contábeis, fundada ou resultante de fatos que caracterizam a auferição de receita, sem prova de sua origem;

V - declaração de nascimento ou de morte de animais em quantidade inferior ou superior, respectivamente, à resultante da aplicação dos índices admitidos na legislação;

V-A - informação prestada ao Fisco por administradoras de cartão de crédito ou de débito ou estabelecimentos similares, de valor de operações de crédito ou débito superior ao valor das operações e ou prestações declarado ao Fisco pelo respectivo estabelecimento, incidindo a presunção sobre o valor excedente, sem prejuízo de presunção fundamentada em outros fatos;

VI - ocorrência de fatos não enquadrados nos incisos anteriores, caracterizadores de auferição de receita sem prova de sua origem.

§ 5º Presume-se que a comercialização da mercadoria ocorreu no território deste Estado, no caso em que a sua passagem pelo Posto Fiscal de entrada no Estado ocorra com documentação fiscal que indique destinatário localizado em outra unidade da Federação ou no exterior e não seja comprovada, na forma do Regulamento, a sua saída do território deste Estado.

O RICMS/MS vislumbra uma série de hipóteses de incidência, dentre elas a que grifamos em sendo de modo geral, qualquer aquisição de mercadoria ou bem destinado a uso, consumo ou ativo fixo, efetuada por contribuinte, deve ser tributada.

4.2.1 Do momento da incidência do ICMS no Estado do Mato Grosso do Sul

O Regulamento do ICMS do Estado de Mato Grosso do Sul, delimita como sendo o fato gerador do imposto, em seu artigo 9º.

Artigo 9º O ICMS incide no momento:

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

[...]

XIII - da entrada no território do Estado de mercadoria ou bem, oriundos de outro Estado e destinados a estabelecimento de *contribuinte*, para uso, consumo ou ativo fixo;

[...]

Vê-se que o RICMS/MS traz no seu artigo 1º, inciso VI, que incide o ICMS na aquisição de mercadoria ou bem por contribuinte oriunda de outro estado, já em seu artigo 9º, inciso XIII ele trata do momento da incidência.

4.2.2 Da não incidência do ICMS no Estado do Mato Grosso do Sul

Em se tratando de não incidência, podemos notar mais uma vez a diferença que temos entre os itens em que se tem incidência e os que não têm, como fica fácil legislar para cobrar o imposto. O artigo 3º do RICMS/MS traz as hipóteses em que não haverá incidência do ICMS, porém, em nenhum momento ela trata da transferência de bens e ou mercadorias entre matriz e filial, o que nos leva a ter que tributar a mercadoria seja ela na movimentação dentro ou fora deste Estado.

Artigo 3º do RICMS/MS:

Artigo 3º O ICMS não incide sobre:

I - a remessa de mercadoria destinada a Armazém Geral localizado neste Estado, para depósito em nome do remetente;

II - a remessa de mercadoria destinada a Depósito Fechado do próprio contribuinte, situado neste Estado;

III - o retorno da mercadoria dos estabelecimentos referidos nos incisos anteriores ao estabelecimento remetente;

IV - a remessa de máquina, equipamento, ferramenta e objeto de uso do contribuinte, bem como de suas partes e peças, destinados a outro estabelecimento, para lubrificação, limpeza, revisão, conserto, restauração ou recondição, ou ainda, para empréstimo ou locação, desde que retornem ao estabelecimento de origem, nos seguintes prazos, contados da data de remessa:

a) de 120 dias, nos casos de locação ou de empréstimo, desde que realizados mediante contrato entre as partes;

b) de 60 dias, nos demais casos;

V - a movimentação de gado oriunda de parceria pecuária, mesmo que traga a denominação de arrendamento, desde que o respectivo contrato seja previamente registrado no Cartório de Registro de Títulos e Documentos e desde que a movimentação seja documentada por Nota Fiscal de Produtor emitida pela Agência Fazendária do domicílio fiscal do remetente;

VI - a operação com mercadoria objeto de alienação fiduciária em garantia, compreendendo a:

a) transmissão do domínio feita pelo devedor fiduciante em favor do credor fiduciário;

b) transferência da posse, em favor do credor fiduciário, decorrente da inadimplência do devedor fiduciante;

c) transmissão do domínio do credor para o devedor, em virtude da extinção, pelo pagamento, da garantia;

VII - a remessa de mercadoria efetuada pelo estabelecimento prestador de serviços, para utilização na prestação de serviços constantes na Lista definida por Lei Complementar nacional, ressalvados os casos de incidência do ICMS expressamente referidos naquela Lista;

VIII - a entrada e a saída de estabelecimento de empresa de transporte, ou de depósito, por conta e ordem desta, de:

a) mercadoria de terceiro;

b) mercadoria ou bem de terceiro, importados do exterior;

IX - transporte de carga própria, em veículo próprio;

X - a operação de qualquer natureza decorrente de transferência de propriedade de estabelecimento industrial, comercial ou de outra espécie;

XI - a operação de qualquer natureza decorrente de transferência de bem móvel salvo de sinistro para companhia seguradora;

XII - a operação de arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário;

XIII - a movimentação de bens por decorrência de contrato de comodato.

§ 1º Para efeito do que dispõe o inciso IX, considera-se veículo próprio, além do que se encontrar registrado em nome da pessoa, aquele por ela utilizado em regime de locação.

§ 2º É considerado Depósito Fechado o estabelecimento mantido pelo contribuinte para o armazenamento de suas mercadorias ou bens.

§ 3º Para efeito do disposto nos incisos I e III, Armazém Geral é o estabelecimento cuja atividade seja disciplinada pela legislação federal pertinente.

§ 4º O disposto no inciso V do caput deste artigo somente se aplica à movimentação de gado em que os estabelecimentos remetente e destinatário estejam localizados no território do Estado

§ 5º No caso de exportação para conserto, a não incidência do ICMS prevista no inciso IV somente se aplicará em relação à reimportação da máquina, equipamento, ferramenta e objeto de uso do contribuinte, bem como de suas partes e peças objeto da remessa para conserto, mediante autorização prévia do Superintendente de Administração Tributária, a pedido do contribuinte, instruído com os documentos da exportação e da reimportação, desde que:

I - não tenha havido contratação de câmbio, comprovada por documento expedido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil;

II - a operação não tenha sido onerada pelo Imposto de Importação e objeto de agregação de valor, comparativamente ao valor da exportação, condições a serem comprovadas mediante documento expedido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

6º Na hipótese da reimportação de que trata o § 5º, o ICMS incide sobre o valor agregado, bem como sobre a importação dos materiais acaso empregados no conserto.

No caso do RICMS/MS, não é tratado como na legislação paulista, sobre o caso de transferência ou de saída de ativo imobilizado, devendo o contribuinte seguir a legislação, e em não se tratando do assunto, entende-se dever tributar a operação de saída de ativo imobilizado.

4.3 Posição da Jurisprudência Atual

A jurisprudência vem dando ganho a todo recurso fundamentado na sumula 166 do STJ, na qual, trata da não incidência do ICMS nas operações entre matriz e filial, abaixo citamos algumas jurisprudências.

9180073-96.2009.8.26.0000 Apelação / Reexame Necessário / ICMS/ Imposto sobre Circulação de Mercadorias

Relator(a): Magalhães Coelho

Comarca: Paulo de Faria

Órgão julgador: 3ª Câmara de Direito Público

Data do julgamento: 16/03/2010

Data de registro: 08/04/2010

Outros números: 0996635.5/5-00, 994.09.314583-6

Ementa: AÇÃO DECLARATÓRIA - ICMS - Transferência de mercadoria entre matriz e filial - Inocorrência de fato gerador - Súmula nº 166 do STJ - Manutenção da sentença que julgou procedentes os embargos à execução - Recursos oficial e voluntário não providos.

Mandado de Segurança - N. 2011.005887-8/0000-00 - Capital.

Relator - Exmo. Sr. Des. Sérgio Fernandes Martins.

Impetrante - Delta Construções S.A. e outro.

Advogado - Eney Curado Brom.

Impetrado - Secretário (a) de Estado de Fazenda de Mato Grosso do Sul.

Proc. Est. - Fernando Cezar C. Zanele.

E M E N T A: MANDADO DE SEGURANÇA. PRELIMINARES DE INADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA E DE TUTELA JUDICIAL COM EFEITOS NORMATIVOS FUTUROS ANALISADAS COM O MÉRITO. PREVISÃO LEGAL DE INCIDÊNCIA DE ICMS SOBRE TRANSFERÊNCIA DE BENS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO TITULAR. INEXISTÊNCIA DE OPERAÇÃO MERCANTIL. INOCORRÊNCIA DA TRANSFERÊNCIA DE

PROPRIEDADE DA MERCADORIA. NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS. SÚMULA 166 DO STJ. SEGURANÇA PARCIALMENTE CONCEDIDA.

Inexiste fato gerador do ICMS sem que ocorra a prática de negócio jurídico mercantil.

A cobrança de ICMS só deve incidir sobre operação relativa à circulação de mercadoria efetivamente realizada e não sobre a mera saída presumida de mercadorias.

Quando há apenas transferência de bens de um estabelecimento para outro do mesmo titular, sem que ocorra circulação econômica, não se pode exigir o ICMS, vez que incoorreu o fato gerador do tributo.

A C Ó R D Ã O

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os juízes da Primeira Seção Cível do Tribunal de Justiça, na conformidade da ata de julgamentos e das notas taquigráficas, por unanimidade e com o parecer, conceder parcialmente a segurança.

Campo Grande, 5 de setembro de 2011.

Des. Sérgio Fernandes Martins – Relator

4.4 Observações Finais

As transferências de ativo entre empresas matriz e filial, por tratar-se de situação muito especial e por ser uma operação de cunho gerencial e estrutural das empresas, passa uma visão ao fisco de manobra de evasão, porém ela serve para reagitar o tema das transferências interestaduais, entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, de bens componentes de seu ativo permanente, em face do ICMS.

O fato de não estar legislado sobre esse assunto em um dos Estados estudados faz com que as discussões surjam, trazendo muitas vezes prejuízo aos contribuintes, que na maioria das vezes são leigos no assunto e acabam pagando um imposto que pela sua própria criação não considera como fato gerador a transferência de bens entre empresas matriz e filial.

Quando uma pessoa jurídica adquirir um bem para seu imobilizado, nessa operação não tem por definição e até intuitivamente, a qualidade de

mercadoria, pois não é objeto de mercancia, não foi adquirido com o fito de ser revendido, mas para servir como instrumento empregado na realização da atividade fim do negócio, seja industrial, seja comercial.

Sendo assim, não é e nem de longe é possível caracterizá-lo como mercadoria, a sua transferência, ou seja, o mero deslocamento físico da matriz para a filial (estabelecimento do mesmo sujeito passivo), estabelecidos na mesma ou em outra unidade federativa, não pode ficar sujeita à incidência do ICMS, mesmo que se aceitasse, só pelo prazer do argumento, a constitucionalidade do artigo 12, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96.

Artigo 12, inciso I, como segue:

Artigo 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

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

Ora, existe compatibilidade entre a regra da legislação complementar com o modelo constitucional do tributo? O termo mercadorias, se aplica a bens do ativo imobilizado?

A resposta, da primeira, é negativa, na medida em que a saída de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte, por não acarretar a circulação jurídica da mesma, nem mesmo sua circulação econômica (pois que a mercadoria permanece no mesmo estágio do ciclo econômico), traduz sua simples movimentação física, não se amoldando aos parâmetros da regra matriz de incidência do ICMS. A resposta da segunda também vem de encontro com a primeira fugindo da regra matriz de incidência, pois a circulação tem que ser de “mercadoria” e não de bens, e tem que ser onerosa, que não é o caso das transferências entre matriz e filial.

Para o devido cumprimento desta tarefa constitucional, deve o legislador do Estado adotar máxima discriminação na disciplina das hipóteses de incidência dos impostos, por toda a sua importância para a matéria. Isto porque, ao descrever geral e abstratamente, dá margem a inúmeras interpretações, portanto ao

delimitar o fato gerador da obrigação tributária deve fazê-lo de forma completa e perfeita, ou, na expressão do artigo 114 do CTN³, com os seus elementos suficientes e necessários para posterior caracterização, não deixando dúvidas ao aplicador e ao intérprete da compreensão dos fatos àquela norma.

É tão verdadeira essa afirmação, que o atual Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo (Decreto nº 45.490/2000), estabelece, no seu artigo 7º, inciso XIV, que não incide ICMS na saída de bem do ativo permanente.

Está descrito bem claro, e não deixa espaço para questionamentos: toda e qualquer saída de bem integrado ao ativo permanente do contribuinte paulista, inclusive as transferências para outros seus estabelecimentos, em São Paulo ou fora dele, constituem eventos que se acham fora do campo de incidência do ICMS.

Vale ressaltar que a Lei Complementar nº 87/96, em seu artigo 3º, não arrola entre as possíveis situações que estão fora do campus de abrangência do ICMS as saídas de bens do ativo permanente, e mesmo assim São Paulo descreveu em seu Regulamento esta não incidência.

A impressão é que estamos à mercê do critério do legislador infraconstitucional, que mostra que não é repetido por quem construiu a norma paulista, que preferiu deixar explícita a não incidência do imposto nas saídas de bens do imobilizado das empresas.

Embora a jurisprudência traga a Sumula 166, vale ressaltar que este não é o entendimento doutrinário dominante, mas vem sendo acatado pela justiça, mesmo tendo em vista que nas operações interestaduais, deve-se partir da premissa da divisão do ICMS entre os Estados de origem e de destino.

A intributabilidade, pelo ICMS, das saídas de bens do ativo permanente, nos termos da legislação paulista, não advêm de mera isenção, mas representa caso típico de não incidência em sentido estrito.

Cabe ao legislador acabar com tal discrepância, devendo eles legislar de forma clara, a fim de elucidar qualquer dúvida sobre a sua aplicação e interpretação.

³ Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

5 INCIDÊNCIA DO ICMS NA TRANSFERÊNCIA DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO ENTRE MATRIZ E FILIAL NA ATIVIDADE DA CONSTRUÇÃO CIVIL NOS ESTADOS DE SÃO PAULO E MATO GROSSO DO SUL

5.1 – Empresa de Construção Civil na Visão do Fisco

A definição de empresa de construção civil não é facilmente encontrada, as legislações tributárias dão conceitos e tentam definir em sua ótica o que são as empresas de construção civil.

A Lei Complementar 116/2003, Lei essa que regula o Imposto Sobre o Serviço – ISS, estando elencado em sua lista de serviços, os serviços de construção civil. Estando nesta lista, fica vedado ao Estado cobrar imposto sobre esses serviços, porém, pela peculiaridade dessa atividade, além das empresas que a exercem estarem obrigatoriamente inscrita no órgão municipal (prefeitura), devem elas também se inscrever no Estado, por definição em Lei e por transitarem com mercadorias que tem destinação certa e final e também com ativos immobilizados, sejam eles equipamentos, maquinas ou veículos.

Para entendermos a situação de incidência ou não do ICMS nos nas transferências de ativo immobilizado nas empresas de construção civil, precisamos entender o que a legislação entende e considera como sendo tais empresas.

5.1.1 No Estado de São Paulo

Em se tratando de empresa de construção civil, o RICMS/SP traz em seu anexo XI, o conceito e as obrigações fiscais e acessórias que as empresas de construção civil devem seguir.

Artigo 1º do Anexo XI, do RICMS/SP.

Artigo 1º Considera-se empresa de construção civil, para fins de inscrição e cumprimento das demais obrigações fiscais previstas neste regulamento, toda pessoa, natural ou jurídica, que executar obras de construção civil, promovendo a circulação de mercadorias em seu próprio nome ou no de terceiro.

§ 1º - Entende-se por obras de construção civil, dentre outras, as adiante relacionadas, quando decorrentes de obras de engenharia civil:

1 - construção, demolição, reforma ou reparação de prédios ou de outras edificações;

2 - construção e reparação de estradas de ferro ou de rodagem, incluindo os trabalhos concernentes às estruturas inferior e superior de estradas e obras de arte;

3 - construção e reparação de pontes, viadutos, logradouros públicos e outras obras de urbanismo;

4 - construção de sistemas de abastecimento de água e de saneamento;

5 - obras de terraplenagem, de pavimentação em geral;

6 - obras hidráulicas, marítimas ou fluviais;

7 - obras destinadas a geração e transmissão de energia, inclusive gás;

8 - obras de montagem e construção de estruturas em geral.

§ 2º - O disposto neste anexo aplica-se também aos empreiteiros e subempreiteiros, responsáveis pela execução de obra, no todo ou em parte.

Exclusivamente na legislação paulista, existe a previsão específica no caso da Construção Civil em que o imposto não incide conforme artigo 2º, Anexo XI, do RICMS/SP.

Artigo 2º O imposto não incide sobre:

I - a execução de obra por administração sem fornecimento de material;

II - o fornecimento de material adquirido de terceiro pelo empreiteiro ou subempreiteiro para aplicação na obra;

III - a movimentação de material a que se refere o inciso anterior entre estabelecimentos do mesmo titular, entre estes e a obra ou de uma para outra obra;

IV - a saída de máquina, veículo, ferramenta ou utensílio para prestação de serviço em obra, desde que deva retornar ao estabelecimento do remetente.

Observando os fatores de consideração das empresas de construção civil, e os tipos de não incidência do imposto em suas operações a empresa fica obrigada a se inscrever no Cadastro do ICMS, conforme artigo 3º, Anexo XI do RICMS/SP, conforme abaixo:

Artigo 3º A empresa de construção civil inscrever-se-á no Cadastro de Contribuintes do ICMS antes de iniciar suas atividades.

§ 1º - A empresa que mantiver mais de um estabelecimento, ainda que simples depósito, deverá inscrever-se em relação a cada um deles.

§ 2º - Não está sujeita à inscrição:

1 - a empresa que se dedicar a atividades profissionais relacionadas com a construção civil, para prestação de serviços técnicos tais como elaboração de plantas, projetos, estudos, cálculos, sondagens do solo e assemelhados;

2 - a empresa que se dedicar à exclusiva prestação de serviços em obras de construção civil, mediante contrato de administração, fiscalização, empreitada ou subempreitada, sem fornecimento de materiais.

§ 3º - A empresa, mencionada no parágrafo anterior, quando realizar operação relativa à circulação de mercadoria, em nome próprio ou no de terceiro, em decorrência de execução de obra de construção civil, fica obrigada à inscrição e ao cumprimento das demais obrigações previstas neste regulamento.

§ 4º - Não será considerado estabelecimento o local de cada obra, podendo ser autorizada a inscrição facultativa, tanto da obra como de empresa referida no § 2º.

Além da inscrição e observação da incidência ou não incidência do imposto nos casos da construção civil, a empresa fica sujeita ao cumprimento das demais obrigações acessórias junto ao Estado de São Paulo, assim como a emissão de notas fiscais e entrega das declarações obrigatórias.

5.1.2 No Estado do Mato Grosso do Sul

Para o cumprimento de todas as obrigações fiscais previstas no RICMS/MS, toda pessoa, natural ou jurídica, que executar obras de construção civil, conforme determina o artigo 227 do RICMS/MS, e que promova a circulação de mercadorias em seu próprio nome ou de terceiros tem que se inscrever no Estado antes de iniciarem suas atividades:

Artigo 227 do RICMS/MS:

Artigo 227. Entendem-se por obras de construção civil, quando decorrentes de obras de engenharia civil:

- I) a construção, a demolição, a reforma ou a reparação de prédios ou de outras edificações;
- II) a construção e a reparação de estradas de ferro e rodagem, inclusive os trabalhos concernentes às estruturas inferior e superior de estradas e obras de arte;
- III) a construção e a reparação de pontes, viadutos, logradouros públicos e outras obras de urbanismo;
- IV) a construção de sistemas de abastecimento de água e saneamento;
- V) a execução de obras de terraplanagem, de pavimentação em geral, hidráulica, marítima ou fluvial;
- VI) a execução de obras elétricas e hidrelétricas;
- VII) a execução de obras de montagem e a construção de estruturas em geral.

No caso em que as empresas que se dediquem à exclusiva prestação de serviços em obra de construção civil mediante contrato de administração, fiscalização, empreitada ou subempreitada, com fornecimento de materiais, mesmo não sendo contribuinte do ICMS, estão obrigadas à referida inscrição, porém não obterão o status de contribuinte.

Nas operações realizadas por empresa de construção civil ou de recebimento de serviços, o ICMS incide, dentre outras hipóteses, no momento:

Artigo 228, RICMS/MS:

I) da saída de materiais, inclusive sobras e resíduos decorrentes da obra executada, ou de demolição, quando destinados a terceiros;

II) da saída de material de fabricação própria, industrializado no seu estabelecimento;

III) do desembaraço aduaneiro de mercadoria ou bem importados do exterior;

IV) da entrada, no território do Estado, de mercadoria oriunda de outra unidade da Federação e destinada a consumo ou a ativo fixo, momento esse que é devido o diferencial de alíquota (grifo nosso);

V) da utilização, pela empresa, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outra unidade da Federação e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente alcançada pela incidência do ICMS;

VI) da saída de mercadoria adquirida de terceiros e destinada a obras que não se enquadrem na definição de obras de construção civil prevista no artigo 227, § 1º, I a VII.

[...]

§ 2º Nos casos dos incisos IV e V, a obrigação da empresa consiste em pagar o ICMS correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas hipóteses em que a operação de que decorra a entrada (inciso IV) ou a prestação (inciso V) estejam tributadas à alíquota interestadual, em face da sua condição de contribuinte deste Estado, comprovada mediante a apresentação do Atestado de Condição de Contribuinte do ICMS.

[...]

O legislador sul mato-grossense eximiu do pagamento do imposto, conforme o § 2º do artigo 228 do RICMS/MS, as empresas que são exclusivamente prestadoras de serviço e não possuem o status de contribuinte do pagamento do imposto.

5.2 Diferencial de Alíquotas

Constante nos incisos VII e VIII, do § 2º do artigo 155, da Constituição Federal⁴, é devido o diferencial de alíquota nas aquisições interestaduais de mercadorias, bens e produtos destinados ao uso, consumo ou ativo fixo do estabelecimento adquirente, quando os mesmos forem contribuintes do imposto.

Assim, na entrada, no território do Estado, de mercadoria oriunda de outra unidade da Federação e destinada a consumo ou ativo fixo, bem como na utilização, pela empresa, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outra unidade da Federação e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente alcançada pela incidência do ICMS, é devido o ICMS. É instrumento de compensação para os Estados que na medida em que a mercadoria adquirida de outro estado o ICMS da operação fica somente ao Estado remetente, assim, cobrando o diferencial de alíquotas acautela suas finanças já que partilha o ICMS que incidiu na operação.

A empresa fica obrigada a pagar o ICMS correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas hipóteses em que a operação seja decorrente de uma a entrada ou a prestação de serviços que estejam tributadas à alíquota interestadual.

Vejamos o seguinte, os Estados criaram a obrigação de que as empresas de construção civil devem se inscrever nos referidos cadastros de contribuintes dos mesmos, para fins de cumprimento das obrigações fiscais, pois as mesmas transitam com materiais, maquinas e bens de seu ativo imobilizado para a devida prestação dos serviços a que foram contratadas.

⁴ 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;

Em São Paulo a legislação é privilegiada de informação, pois contém expressamente em seu Regulamento os fatores de não incidência do imposto, conforme citado anteriormente, e no artigo 56-A do RICMS/SP⁵, exige que nas operações interestaduais com empresas da construção civil, seja utilizada a alíquota interna do Estado.

No estado do Mato Grosso do Sul, o tratamento da empresa de construção civil tem suas particularidades. É obrigatória a inscrição da empresa de construção civil no Estado, assim como em São Paulo, porém, na maioria das vezes essas empresas são consideradas indevidamente como contribuintes do imposto, através do Certificado de Contribuinte.

Se a empresa de construção civil não possuir Atestado de Condição de Contribuinte do ICMS, ela fica obrigada a exigir do remetente, nas aquisições interestaduais, o destaque do ICMS à alíquota interna vigente na unidade federada do remetente, assim como trata o artigo 42-A do RICMS/MS⁶.

No caso específico da construção civil, o ICMS não incide sobre:

Artigo 229 do RICMS/MS:

- I) a execução de obras por administração, sem fornecimento de material;
- II) o fornecimento, a preço de custo, de material adquirido de terceiros, quando efetuado em decorrência de contrato de empreitada ou de subempreitada;

⁵ **Artigo 56-A** - Na operação que destine mercadorias a empresa de construção civil localizada em outra unidade da Federação, deverá ser aplicada a alíquota interna

§ 1º - Para os fins deste artigo:

1 - aplica-se o conceito de empresa de construção civil constante no artigo 1º do Anexo XI;

2 - o documento relativo à inscrição no cadastro de contribuintes do ICMS não faz prova da condição de contribuinte.

⁶ **Art. 42-A.** Nas operações de saída destinando mercadorias a empresa de construção civil localizada em outra unidade da Federação aplica-se a alíquota:

I - interestadual, na hipótese em que a empresa de construção civil destinatária forneça ao remetente cópia reprográfica devidamente autenticada do Atestado de Condição de Contribuinte do ICMS emitido pelo fisco da unidade Federada de destino, no modelo constante no Anexo único ao Convênio ICMS n. 137, de 13 de dezembro de 2002;

II - interna, na hipótese em que a empresa de construção civil destinatária não forneça ao remetente o documento a que se refere o inciso anterior

III) a remessa de máquinas, veículos, ferramentas e utensílios para prestação de serviços nas obras, condicionada ao seu retorno ao estabelecimento do remetente;

IV) a movimentação de material a que se refere o inciso II, em operações internas, quando realizada entre estabelecimentos do mesmo titular, entre estes e as obras, ou de uma para a outra.

Diante do exposto, a não incidência prevista acima não obsta a incidência e a cobrança do diferencial de alíquotas a que se refere o artigo 228, inciso IV e § 2º do RICMS/MS, na entrada de material adquirido de terceiros em operações interestaduais, ou seja, é exigido da empresa de construção civil portadora do Atestado de Contribuinte.

5.3 Posição da Jurisprudência Atual

Elencamos abaixo algumas das jurisprudências que tratam da não incidência do diferencial de alíquotas tanto nos Estados de São Paulo quanto em Mato Grosso do Sul, todas as decisões estão amparadas na Sumula do STJ 166, que veio para sanar e acabar com a festividade de autos de infração e cobranças equivocadas do imposto.

PUBLICADA NO D.O.E. 7.822, EM 09.11.2010, PÁG. 3.
ACÓRDÃO N. 162/2010 – PROCESSO N. 11/061391/2006 (ALIM n. 0010848-E/2006) – RECURSO: Voluntário n. 274/2008 – RECORRENTE: ACF Engenharia e Comércio Ltda. – CCE N. 28.267.147-1 – Campo Grande-MS – ADVOGADO: Décio Mansano Rosa (OAB/MS 7.776) - RECORRIDA: Fazenda Pública Estadual – AUTUANTE: Suely Rita dos Santos Silveira – JULGADOR SINGULAR: Antonio de Oliveira Mendes – DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA: Procedente – RELATOR: Cons. Hamilton Crivelini.

EMENTA: ICMS. EMPRESA DE CONSTRUÇÃO CIVIL – AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO – DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA – NÃO INCIDÊNCIA. RECURSO PROVIDO.

As empresas de construção civil não são contribuintes do ICMS, salvo nas hipóteses em que comercializarem os materiais de construção adquiridos ou produzirem bens e com eles praticarem atos de mercancia diferentes dos da sua atividade específica, e observado, nas aquisições ocorridas após 14 de julho de 2003, o disposto no art. 44, § 4º, da Lei n. 1.810/97.

Por esse motivo, não estavam obrigadas, na época dos fatos, ao pagamento do diferencial de alíquota do ICMS, em relação às aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao consumo ou à integração ao seu ativo imobilizado.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos do Recurso Voluntário n. 274/2008, acordam os membros do Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Mato Grosso do Sul, de acordo com a Ata e o Termo de Julgamento, à unanimidade de votos, contrariando o parecer, pelo conhecimento e provimento do recurso voluntário, para reformar a decisão singular.

Campo Grande-MS, 4 de novembro de 2010.

Cons. Lygia Maria Ferreira de Brito – Presidenta

Cons. Hamilton Crivelini – Relator

Tomaram parte no julgamento, na sessão de 27.10.2010, os Conselheiros Neuza Maria Mecatti, Josafá José Ferreira do Carmo (Suplente), Cid Eduardo Brown da Silva, Valter Rodrigues Mariano e Roberto Tarashigue Oshiro Júnior. Presente o representante da PGE, Dr. Rômulo Augustus Sugihara Miranda.

PUBLICADO NO D.O.E. 8.046, EM 05.10.2011, PÁG. 9.

ACÓRDÃO N. 150/2011 – PROCESSO N. 11/068064/2005 (ALIM n. 6767-E/2005) – RECURSO: Recurso Voluntário n. 91/2007 – RECORRENTE: Organizações Unidas Ltda.– I.E. N. 28.310.164-4 – Três Lagoas-MS – ADVOGADOS: Vanderlei José da Silva (OAB/MS 7598) e outra – RECORRIDA: Fazenda Pública Estadual – AUTUANTE: Paulo Ferreira de Medeiros – JULGADOR SINGULAR: Carlos Afonso Lima Ranieri – DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA: Procedente – RELATORA: Cons. Ana Lucia Hargreaves Calabria – REDATOR: Flávio Nogueira Cavalcante.

EMENTA: ICMS. EMPRESA DE CONSTRUÇÃO CIVIL – CONSTRUÇÃO – ATIVIDADE ÚNICA – INEXISTÊNCIA DE ATESTADO DE CONDIÇÃO DE CONTRIBUINTE – DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA – INEXIGIBILIDADE. RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.

A empresa que, por meio de um mesmo estabelecimento, atua unicamente na atividade de construção civil e não seja, em relação a ele, portadora do atestado de condição de contribuinte previsto na legislação, não está obrigada ao pagamento do ICMS diferencial de alíquota em relação às aquisições interestaduais de mercadorias para consumo ou integração ao seu ativo fixo, feitas por meio do referido estabelecimento.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos do Recurso Voluntário n. 91/2007, acordam os membros do Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Mato Grosso do Sul, de acordo com a Ata e o Termo de Julgamento, por

maioria de votos, contrariando o parecer, pelo conhecimento e provimento do recurso voluntário, para reformar a decisão singular. Vencidos a Cons. relatora e o Cons. João de Campos Corrêa.

Campo Grande-MS, 27 de setembro de 2011.

Cons. Lygia Maria Ferreira de Brito – Presidente

Cons. Ana Lucia Hargreaves Calabria – Relatora

Cons. Flávio Nogueira Cavalcanti – Redator

Tomaram parte no julgamento, na sessão de 20.09.2011, os Conselheiros João de Campos Corrêa, Josafá José Ferreira do Carmo, Flávio Nogueira Cavalcanti, Gérson Mardine Fraulob, Marilda Rodrigues dos Santos, Julio Cesar Borges e Daniel Castro Gomes da Costa. Presente o representante da PGE, Dr. Jaime Caldeira Jhunyor.

PUBLICADO NO D.O.E. 7.746, EM 14.07.2010, PÁG. 2.

ACÓRDÃO N. 77/2010 – PROCESSO N. 11/061392/2006 (ALIM n. 0010817-E/2006) – RECURSO: Voluntário n. 91/2008 – RECORRENTE: Construtel Projetos Construções Ltda. – CCE N. 28.259.580-5 – Campo Grande-MS – RECORRIDA: Fazenda Pública Estadual – AUTUANTE: Suely Rita dos Santos Silveira – JULGADORA SINGULAR: Gigliola Lilian Decarli – DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA: Procedente – RELATOR: Cons. Flávio Nogueira Cavalcanti.

EMENTA: ICMS. DECADÊNCIA – NÃO CARACTERIZAÇÃO – PREJUDICIAL DE MÉRITO REJEITADA. EMPRESA DE CONSTRUÇÃO CIVIL – ATIVIDADE ÚNICA – DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA – INEXIGIBILIDADE. RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.

TRATANDO-SE DE TRIBUTO SUJEITO AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, COMO É O CASO DO ICMS, CABE AO SUJEITO PASSIVO CUMPRIR O DEVER INSTRUMENTAL DE REALIZAR A APURAÇÃO DA DÍVIDA E ANTECIPAR O PAGAMENTO DO VALOR APURADO, HIPÓTESE EM QUE, QUANTO À EVENTUAL DIFERENÇA, O PRAZO DECADENCIAL DE CINCO ANOS TEM INÍCIO NO DIA SEGUINTE AO DA OCORRÊNCIA DO EVENTO TRIBUTÁVEL. DESCUMPRIDO ESSE DEVER, CABE À ADMINISTRAÇÃO ATIVA O DEVER DE CELEBRAR O ATO ADMINISTRATIVO DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO PARA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, DESLOCANDO-SE, NESSA HIPÓTESE, O DIES A QUO DO PRAZO DECADENCIAL DO ART. 150, §4º, PARA O ART. 173, I, AMBOS DO CTN. REALIZADA A NOTIFICAÇÃO DENTRO DO PRAZO DE CINCO ANOS, NÃO HÁ QUE SE FALAR EM DECADÊNCIA.

A EMPRESA QUE ATUA UNICAMENTE NA ATIVIDADE DE CONSTRUÇÃO CIVIL NÃO ESTÁ OBRIGADA AO PAGAMENTO DO ICMS-DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA EM RELAÇÃO ÀS AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA CONSUMO OU INTEGRAÇÃO AO SEU ATIVO FIXO, FEITAS POR MEIO DO REFERIDO ESTABELECIMENTO, BEM COMO NAS TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS DE BENS INTEGRANTES DO SEU ATIVO FIXO PARA UTILIZAÇÃO EM OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL DE SUA RESPONSABILIDADE.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos do Recurso Voluntário n. 91/2008, acordam os membros do Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Mato Grosso do Sul, de acordo com a Ata e o Termo de Julgamento, à unanimidade de votos, contrariando o parecer, pelo conhecimento e provimento do recurso voluntário, para reformar a decisão singular e julgar improcedente o ALIM.

Campo Grande-MS, 8 de julho de 2010.

Cons. Lygia Maria Ferreira de Brito – Presidenta

Cons. Flávio Nogueira Cavalcanti – Relator

Tomaram parte no julgamento, na sessão de 23.6.2010, os Conselheiros Neuza Maria Mecatti, Cid Eduardo Brown da Silva, Valter Rodrigues Mariano, Roberto Tarashigue Oshiro Júnior, Hamilton Crivelini, Marcelo Barbosa Alves Vieira (Suplente) e Josafá José Ferreira do Carmo (Suplente). Presente o representante da PGE, Dr. Jaime Caldeira Jhunyor.

"TRIBUTÁRIO. ICMS. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. ART. 545, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA. EMPRESAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL. MERCADORIAS ADQUIRIDAS. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. NAO INCIDÊNCIA. JURISPRUDÊNCIA CONSAGRADA NO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. (...) 2. É assente na Corte que "as empresas de construção civil não são contribuintes do ICMS, salvo nas situações que produzam bens e com eles pratiquem atos de mercancia diferentes da sua real atividade, como a pura venda desses bens a terceiros; nunca quando adquirem mercadorias e as utilizam como insumos em suas obras. Há de se qualificar a construção civil como atividade de pertinência exclusiva a serviços, pelo que 'as pessoas (naturais ou jurídicas) que promoverem a sua execução sujeitar-se-ão exclusivamente à incidência de ISS, em razão de que quaisquer bens necessários a essa atividade (como máquinas, equipamentos, ativo fixo, materiais, peças, etc.) não devem ser tipificados como mercadorias sujeitas a tributo estadual' (José Eduardo Soares de Melo, in Construção Civil - ISS ou ICMS? in RDT 69, pg. 253, Malheiros)"(ERESP 149946/MS, Rel. Min. José Delgado, DJ 20/03/2000). 3. Conseqüentemente, é inadmissível a retenção, pelos Estados, do diferencial de alíquotas relativo à operações interestaduais efetuadas por empresa de construção civil para aquisição de mercadorias sem objetivo de comercialização. 4. Agravo Regimental desprovido." (AgRg no Ag 687.218/MA, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 04.05.2006, DJ 18.05.2006)

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. EMPRESA DE CONSTRUÇÃO CIVIL. LEI COMPLEMENTAR 87/96. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS. NAO INCIDÊNCIA. ATIVIDADES REALIZADA PELA EMPRESA AGRAVADA NAO SUJEITAS AO ICMS. INCIDÊNCIA DA SÚM. 7/STJ. PRECEDENTES. 1. As empresas de construção civil não se sujeitam à tributação do ICMS na aquisição de mercadorias em operações interestaduais para utilização nas obras que executam. 2. Para se chegar à conclusão contrária a que chegou o Tribunal a quo, no tocante a atividade realizada pela empresa agravada, faz-se necessário incursionar no contexto fático-probatório da demanda, o que é inviável em sede de recurso especial

(Súmula 7/STJ). 3. Agravo regimental não provido."(AgRg no Ag 1070809/RR, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 03.03.2009, DJe 02.04.2009)

Com base nas jurisprudências, vimos o quanto é discutido o assunto, sua importância e o impacto que pode gerar tal tributação.

5.4 Observações Finais

O que seria dos contribuintes se não fosse a justiça. As legislações tão difícil de entender e às vezes omissas, nos levam a discutir se as cobranças dos fiscos estão corretas.

No caso, quando da vigência do Decreto-Lei nº 406/68, que estabelecia as normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, encontrava-se pacificada em termos jurisprudenciais que não era fato gerador do ICMS as transferências de bens entre matriz e filial, como se vê pela sumula do Superior Tribunal de Justiça:

Súmula 166 não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.

DJ DATA:23/08/1996 PG:29382

RSTJ VOL.:00086 PG:00423

RT VOL.:00731 PG:00196

Além da Sumula 166 do STJ que já ampararia as empresas de construção civil, o mesmo STJ publicou a Sumula 432 que pacifica esse entendimento no caso de construção civil.

Súmula 432 As empresas de construção civil não estão obrigadas a pagar ICMS sobre mercadorias adquiridas como insumos em operações interestaduais

DJ DATA:13/05/2010

RSTJ VOL.:218 PG:700

Em virtude dessas omissões é melhor ter a redundância do legislador paulista do que a tentativa de cobrar impostos que pela regra matriz não deveria existir, por não ter seu objeto.

É certo que a não incidência acoberta todas as situações da realidade para as quais se destina, não podendo servir como ferramenta de manobras evasivas.

A ausência de normas objetivas e claras na legislação complementar nacional, é que propaga espaço para a absurda diferença normativa dispensada pelas Unidades da Federação, fazendo com que a aplicação de um imposto com mais de 40 (quarenta) anos de existência ainda esteja, causando tantas dúvidas e sujeita as perplexidades do gênero (um Estado aborda de forma clara, outro não), que atrai conflitos e infla de discussões os tribunais de impostos e o judiciário.

Sem dúvida, já esta mais do que na hora de se repensar esse modelo de legislação, e de se vislumbrar uma harmonização da legislação, para a fim de alcançar uma tributação mais unânime, de igualdade, em todos os Estados.

6 CONCLUSÃO

O presente trabalho surgiu do objetivo de demonstrar as peculiaridades do ICMS, tendo por base a análise da legislação, doutrina e jurisprudência, dando enfoque a sua aplicabilidade nas operações de transferência de bens do ativo imobilizado entre matriz e filial em Unidades Federativas diferentes (São Paulo e Mato Grosso do Sul). Inicialmente analisamos o ramo do direito tributário de onde extraímos conceitos e métodos que nortearam o estudo. No segundo capítulo vimos que um dos mais importantes princípios do direito tributário é o princípio da legalidade, segundo ele só a lei pode criar, exigir, ou aumentar tributo. Em relação ao ICMS, vimos que foi inquestionavelmente instituído por lei.

O centro do estudo consiste em saber se transferência de bens do ativo imobilizado entre matriz e filial em Unidades Federativas diferentes (São Paulo e Mato Grosso do Sul) é ou não fato gerador do ICMS, tal dúvida existe porque nem todas as legislações estaduais definem se há incidência ou não nessas operações. Na transferência de bens não a circulação de mercadoria, e sim mera transferência de domicílio, pois continuam sendo da mesma pessoa, o que não caracteriza mercancia.

Pois bem, vimos que em matéria tributária existem casos que a princípio são nítidas as ocorrências de fatos geradores, contudo podemos estar diante de hipóteses que retiram o caráter da tributabilidade do referido fato, tais hipóteses são a imunidade que é conferida pela constituição, a isenção e as hipóteses de não incidência são conferidas por lei. A hipótese de não-incidência deriva da idéia de que o legislador deve escolher apenas fatos economicamente relevantes. No caso da transferência de ativo imobilizado, vimos tratar-se de hipótese de não-incidência, nesse caso não incidência do ICMS, por fatores presentes somente na venda destes bens.

Devemos lembrar que ativo imobilizado é o bem destinado a manutenção das atividades do estabelecimento comercial, industrial ou de serviços. A ocorrência da venda de bem do ativo imobilizado, via de regra não é economicamente relevante, e nem por isso deve caracterizar-se como mercancia,

pois uma das características do ativo imobilizado é a depreciação, o desgaste e a desvalorização do bem. O ativo imobilizado, tem destinação certa, apoiar a atividade da empresa que gera a riqueza, essa sim fato gerador do ICMS.

Vejamos como o CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis) em seu Pronunciamento Técnico CPC 27, item 6, conceitua o bens do ativo imobilizado:

6. Os seguintes termos são usados neste Pronunciamento, com os significados especificados:

[...]

Ativo imobilizado é o item tangível que:

(a) é mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos; e

(b) se espera utilizar por mais de um período.

Correspondem aos direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da entidade ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram a ela os benefícios, os riscos e o controle desses bens.

Podemos dizer também que o ativo imobilizado é formado pelo conjunto de bens e direitos necessários à manutenção das atividades da empresa, como máquinas, veículos, edifícios, etc., creio que somente de analisarmos o conceito de ativo imobilizado para a contabilidade, já traria uma segurança jurídica para as transferências ou ate mesmo a sua venda, não devendo gerar débito de ICMS, pois não é fato gerador do mesmo.

Mais obstante ainda, esta o fisco de Mato Grosso do Sul que tende e continua a insistir em cobrar de seus “contribuintes” o ICMS diferencial de alíquotas das empresas de construção civil que simplesmente estão obrigadas a se inscrever no Estado para efetuar as devidas movimentações de seus bens e materiais para a sua prestação de serviços, sendo que a própria legislação já os trata como “não contribuintes”.

Ora, se a empresa é “não contribuinte”, como quer cobrar o ICMS diferencial de alíquotas, se nem a classificação como sujeito passivo ela tem, pois nas duas legislações é tratado como sujeito passivo o “contribuinte”, e mais, a própria Constituição Federal\ traz que no caso da operação interestadual ser com

“não contribuinte”, deve ser cobrada a alíquota interna do Estado de origem, não dando margem a cobrança do diferencial de alíquotas.

Falta, sensibilidade, domínio das regras e corroboração dos Direito Tributário e Privado, mesmo sendo um voltado para a coletividade, deve o mesmo perquirir com o Direito Privado.

Mas enfim, vimos o quanto incerto é a situação apreciada, não pretendemos aqui esgotarmos o estudo, mas podemos concluir, salvo outro, ou melhor, juízo, que via de regra nas operações de transferência de bens do ativo imobilizado entre matriz e filial, independente de estarem na mesma ou em outra UF, não devem ser tributadas pelo ICMS e sendo assim não há o que se falar do diferencial de alíquotas. Tais operações não possuem o condão de ser fato gerador do ICMS, o que as deixam de fora do campo de incidência do ICMS.

Assim acreditamos ter sido alcançado o objetivo do presente estudo.

BIBLIOGRAFIA

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 10ª ed. Revista e atualizada por Flávio Bauer Novelli. – Rio de Janeiro: Forense: 1991.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Financeiro e Direito Tributário**. 4ª ed. São Paulo, Saraiva, 1995.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 28 nov. 2011.

_____. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988. Atualizada. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%27ao.htm>. Acesso em: 28 nov. 2011.

_____. Lei Complementar nº 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: 28 Nov. 2011.

_____. Lei Complementar nº 116, de 31 de Julho de 2003 Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp116.htm>. Acesso em: 28 Nov. 2011.

_____. Comitê de Pronunciamentos Contábeis. **Pronunciamento Técnico CPC 27**. Ativo Imobilizado. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/pdf/CPC%2027.pdf>>. Acesso em: 28 nov. 2011.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Súmula n.º 166**. Não constitui fato gerado do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte. Disponível em: <http://www.stj.gov.br/SCON/sumulas/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&processo=166&b=SUMU>. Acesso em: 28 nov. 2011.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Súmula n.º 432**. As empresas de construção civil não estão obrigadas a pagar ICMS sobre insumos adquiridos em operações interestaduais. Disponível em:<
http://www.stj.gov.br/SCON/sumulas/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&livre=432&b=SUMU>. Acesso em: 28 nov. 2011.

CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 15ª ed. São Paulo, Malheiros, 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30ª ed. São Paulo, Malheiros, 2009.

MATO GROSSO DO SUL. Secretaria da Fazenda. **Regulamento do ICMS** aprovado pelo Decreto nº 9.203/1998. Mato Grosso do Sul, MS: 1998. Disponível em:<<http://www.icmstransparente.ms.gov.br/index.aspx?sf=http://arq.sefaz.ms.gov.br/inicio/legislacao.asp>>. Acesso em: 28 nov.2011.

MATO GROSSO DO SUL. Tribunal de Justiça. **E M E N T A: MANDADO DE SEGURANÇA**. Preliminares de inadequação da via eleita e de tutela judicial com efeitos normativos futuros analisadas com mérito. Previsão legal de incidência de ICMS sobre transferência de bens entre estabelecimentos do mesmo titular. Inexistência de operação mercantil. Inocorrência da transferência de propriedade da mercadoria. Não incidência do ICMS: Sumula 166 do STJ. Segurança parcialmente. Disponível em:<
<http://www.tjms.jus.br/cjosg/pcjoDecisao.jsp?OrdemCodigo=0&tpClasse=J>>. Acesso em: 28 nov. 2011.

SÃO PAULO. Secretaria de Estado da Fazenda. **Regulamento do ICMS** aprovado pelo Decreto nº 45.490/2000. São Paulo, SP: 2000. Disponível em:<http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut>. Acesso em: 28 nov. 2011.

SÃO PAULO. Tribunal de Justiça. **Ementa: AÇÃO DECLARATÓRIA - ICMS - Transferência de mercadoria entre matriz e filial - Inocorrência de fato gerador - Súmula nº 166 do STJ - Manutenção da sentença que julgou procedentes os embargos à execução - Recursos oficial e voluntário não providos**. Disponível em:<
<https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=4397347>>. Acesso em: 28 nov. 2011.