



Processo nº.: 92198/2016-1 SET
Interessado: FELIPE PEDRO DE ARAÚJO (**LEILOEIRO PÚBLICO OFICIAL**)
Mat. JUCERN nº. 029/11
CPF nº.: 059.857.374-70
Endereço: Av. Miguel Castro, 1133, Lagoa Nova – CEP 59.075.740 - Natal/RN
Assunto: **CONSULTA**
DECISÃO Nº 06/2017 – COJUP

EMENTA: Incide o ICMS nas alienações transcorridas em licitações na modalidade leilão para venda de bens do patrimônio da Administração Pública considerados antieconômicos e inservíveis, em leilões cometidos por meio de Leiloeiro Público Oficial, que vinculado às determinações do Comitente realize a venda do material ofertado ao público interessado em ofertar a melhor proposta. Inteligência das normas contidas no Artigo 1º, inciso I; Artigo 2º, inciso XIX; Artigo 146, *caput* todos do RICMS/RN.

O RELATÓRIO

O consultante, supra qualificada, informa que nos termos do Art. 136 do Regulamento de Procedimentos e de Processo Administrativo Tributário deste Estado, aprovado pelo Decreto 13.796, de 16 de fevereiro de 1998 – RPPAT/RN, não incide em nenhuma das hipóteses impeditivas para a realização de consulta, formulada perante esta Administração Tributária.

Afirma que é sediada em Natal, Capital do Estado do Rio Grande do Norte, desenvolvendo atividade de Leiloeiro Público Oficial – Matrícula JUCERN nº 029/11, apresentado a este Órgão Colegiado consulta sobre a incidência do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), nos termos do Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), aprovado pelo Decreto n.º 13.640, de 13 de novembro de 1997 – RICMS/RN.

Esclarece que os *Órgãos e Entidades da Administração Pública realiza licitações na modalidade leilão para venda do seu patrimônio considerado antieconômico e inservível.*



Esses leilões são cometidos por meio de Leiloeiro Público Oficial, no qual vinculado às determinações do Comitente realiza a venda do material ofertado ao público interessado em ofertar a melhor proposta.

Após a realização desses leilões, os leiloeiros emitem nota fiscal afim de arrecadar os valores destinados a cada lote pertencente àquele leilão.

Em seguida o leiloeiro responsável pelo leilão dirige-se até a 1ª URT/SET/RN para requerer a emissão das guias de recolhimento instantâneo e efetuar o recolhimento do ICMS sobre a licitação realizada.

Ocorre que no mês de novembro do ano de 2015, o Requerente após ter realizado 02 leilões, 1º batalhão de Engenharia de Construção – 1º BEC e EMATER/RN, dirigiu-se até aquela unidade de tributação afim de recolher o ICMS.

Naquela oportunidade a Auditora Fiscal Sra. Ana Paula Siebra Moreira, atendente responsável pela emissão das guias de recolhimento do ICMS, através de seu parecer, informou que não seria possível incluir a cobrança do ICMS referente as notas fiscais emitidas, nas quais referem-se aos leilões do 1º BEC e EMATER, “visto que não ocorreu fato gerador para tal cobrança, pois os bens desses Leilões não se referem a bens apreendidos ou abandonados.” Posteriormente o parecer foi devidamente homologado pela Sra. Flávia Rocha Silva – Subdiretora da 1ª URT (fls. 04 a 06).

Face ao Exposto o Consultante, apresenta o seu pedido:

Em relação ao parecer ofertado, fica necessário que seja emitido através deste Colegiado qual o entendimento deverá prevalecer para a incidência ou não do ICMS nos leilões de material inservível ou antieconômico promovidos pela Administração Pública para que nos próximos leilões dos entes classificados como não contribuintes, sejam definidos a regulamentação tributária e se é necessário a emissão de documento fiscal pelo leiloeiro a cada lote arrematado.

Nas folhas 04 a 06 do presente processo de Consulta consta o parecer de lavra da Auditora Fiscal Ana Paula Siebra Moreira, o qual passamos a reproduzir.

Começa sua análise afirmando que conforme estabelece o art. 4º, parágrafo único, III, da LC 87/1996 e o art. 17, parágrafo único, III, da Lei 6.968/1996, contribuinte é a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade, adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados, conforme estabelecem o art. 4º, parágrafo único, III, da LC 87/1996 e o art. 17, parágrafo único, III, da Lei nº 6.968/1996.

Ou seja, qualquer pessoa que adquira em licitação essas mercadorias ou bens é contribuinte do imposto. Não importa a condição do antigo proprietário da mercadoria ou bem, mas apenas o fato de a mercadoria ou bem objeto da licitação ter sido apreendido ou abandonado. (Grifos no original).

Em seguida, apresenta a legislação de regência:



LC 87/1996:

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002).

[...]

III – adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002).

Lei nº 6.968/1996

Art. 17. Contribuinte do imposto é qualquer pessoa, física ou jurídica, que, tendo relação pessoal e direta com a situação que constitua fato gerador da obrigação, realize com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:

[...]

III – adquiria em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados;

(Grifos no original)

Vejamos a redação do art. 12, XI, da LC. 87/1996, que estabelece o momento da ocorrência do fato gerador do imposto:

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

[...]

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

(Grifos no original)

IV – DA CONCLUSÃO

A análise do presente processo foi prejudicada pela perda do objeto, ou seja, não há como incluir a cobrança do ICMS referente às notas fiscais emitidas na sequência 000066 a 00072; 00074 a 00140; 000143 a 000148; 000150; 000152 a 000164; 000166 a 000169, visto que não ocorreu fato gerador para tal cobrança, pois os bens desses Leilões não se referem a bens apreendidos ou abandonados.



Assim sendo, diante dos fatos, remeto o p.p. para homologação da Subdiretora da 1ª URT, Flávia Rocha Silva.

O referido parecer foi homologado pela Diretora da 1ª URT em data de 27 de novembro de 2015 (fl. 07).

É o que importa Relatar.

O JUÍZO DE ADMISSIBILIDADE

O Art. 134 do RPPAT/RN elucida que a consulta tem por objeto a edição de ato administrativo, emanado de autoridade competente, destinado a prestar ao consulente a orientação oficial sobre questões legais de interesse do sujeito passivo, com vistas ao cumprimento da legislação tributária, em inteiro teor:

Art. 134. A consulta tem por objeto a edição de ato administrativo, emanado de autoridade competente, destinado a prestar ao consulente a orientação oficial sobre questões legais de interesse do sujeito passivo, com vistas ao cumprimento da legislação tributária.

Por seu turno o Art. 139, inciso I, do mesmo Diploma Legal assevera que podem formular consulta o sujeito passivo, observado quanto ao substituto tributário o disposto no parágrafo único deste artigo, *in verbis*:

Art. 139. Podem formular consulta:

I - o sujeito passivo, observado quanto ao substituto tributário o disposto no parágrafo único deste artigo;

Destarte, quando compulsamos o Código tributário Nacional em seu Art. 121, parágrafo único, incisos I e II, vislumbramos nas normas neles contidas que sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Diz mais o CTN ao afirmar que o sujeito passivo da obrigação principal diz-se: (i) contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; (ii) responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei. *Ei-los verbi gratia*:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Pois bem, a Consulta foi apresentada por sujeito passivo na qualidade de responsável, na dicção da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.



Ademais a Consulta atende aos requisitos prescritos nos Arts. 135 e 136 do nosso Regulamento de Procedimentos e de Processos Administrativos Tributários, estando, portanto, apta para análise do mérito e decisão.

O MÉRITO

A presente consulta versa sobre a incidência do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), quando os Órgãos e Entidades da Administração Pública realiza licitações na modalidade leilão para venda do seu patrimônio considerado antieconômico e inservível, ocorridos sob a responsabilidade de Leiloeiro Público Oficial, no qual vinculado às determinações do Comitente realiza a venda do material ofertado ao público interessado em ofertar a melhor proposta, tudo nos termos do Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), aprovado pelo Decreto n.º 13.640, de 13 de novembro de 1997 – RICMS/RN.

É de observar-se que sobre esta matéria já discorreu a Auditora Fiscal Ana Paula Siebra Moreira, fazendo uma lúcida apreciação sobre a temática envolvida.

Dai não decorre, porém, que este Julgador não deva se debruçar sobre o tema buscando outras perspectivas ou horizontes de análises.

E é o que farei.

Reputo de suma importância no estudo do presente caso que atente-se ao critério material da norma tributária, pois é ele que espelha a descrição objetiva do fato. Nesse sentido Paulo de Barros Carvalho alerta:

Critério material do fato ou objetivo da hipótese de incidência tributária resume-se, como dissemos, no **comportamento de alguém** (pessoa física ou jurídica), consistente num ser, num dar ou num fazer e obtido mediante processo de abstração da hipótese tributária, vale dizer, sem considerados os condicionantes de tempo e de lugar (critério temporal e espacial).¹ (Grifamos).

Sob esta perspectiva, Eliud José Pinto da Costa esclarece:

O critério material contém a **descrição dos principais elementos que dão suporte à hipótese de incidência**. Dele extraem-se informações capazes de esclarecer qual a espécie e subespécie do tributo que se pretende analisar, por se tratar do substrato do tributo.² (Grifamos).

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 3ª ed. São Paulo: Max Limonad, 1998. p. 129-130.

² COSTA, Eliud José Pinto da. *ICMS Mercantil*, São Paulo: Quatier Latin, 2008. p. 135.



Continua Eliud José Pinto da Costa o *critério material é o próprio negócio jurídico ou a situação mediante a qual alguém se sujeita ao pagamento do tributo: importar, exportar, auferir renda, industrializar, ser proprietário, herdar, vender mercadorias, doar, prestar serviços, realizar obra pública, etc.*³

Consoante estes ensinamentos podemos perceber que é mister aquilatar com o rigor necessário qual o critério material do fato que estamos estudando, qual seja, a venda mediante licitação, na espécie leilão de bens inservíveis para a Administração Pública considerados antieconômicos, sob a responsabilidade de Leiloeiro Oficial, o qual vinculado às determinações do Comitente realiza a venda do material ao público interessado em ofertar a melhor proposta.

No Parecer acostado aos autos (fl. 04/07) a Auditora que analisou o caso na 1ª URT focou toda a sua pesquisa na pessoa do anterior proprietário e de relance enfoca também a figura do momento no qual ocorre o fato gerador.

Toda a sua dissecção aborda a figura do Contribuinte com amparo em uma mesma norma, veiculada em diversos dispositivos legais, todas com enforque na pessoa do proprietário alienante, a Administração Pública; e, reportando-se à licitação na modalidade leilão de bens apreendidos ou abandonados.

Senão vejamos o seguinte trecho extraído do parecer da Auditora: "*ou seja, qualquer pessoa que adquira em licitação essas mercadorias ou bens é contribuinte do imposto. Não importa a condição do antigo proprietário ou bem, mas apenas o fato de a mercadoria ou bem objeto da licitação ter sido apreendido ou abandonado*". (fl.05).

E conclui "*visto que não ocorreu fato gerador para tal cobrança, pois os bens objetos desses Leilões não se referem a bens apreendidos ou abandonados*".

Ora, é nesse instante que entra em cena a análise do critério material do fato para melhor aquilatar-se a verificação ou não da ocorrência do fato gerador no caso em comento.

Parece-nos natural e razoável deduzir que quando a Auditora, ao se debruçar sobre o caso, afirma que "não importa a condição do antigo proprietário ou bem", fez uma análise unilateral pelo lado da venda. Esclareço: os bens antieconômicos e inservíveis para a Administração Pública, são alienados pela própria Administração, na qualidade de comitente e passam à responsabilidade de um Leiloeiro Oficial, resta claro, portanto, que ambos os envolvidos comitente e leiloeiro não são contribuintes do ICMS e a venda que desta operação decorre não se reveste do manto da mercancia, do intuito de lucro.

Esta foi a conclusão da auditora que analisou o caso.

Não obstante, neste concerto exsurge a figura do contrato de compra e venda esculpida no Art. 481 do Código Civil segundo o qual "pelo contrato de compra e venda, um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro, a pagar-lhe certo preço em dinheiro."

³ Id Ibid.



Dai decorre que compra e venda são faces de uma mesma moeda. Tem-se em um canto o vendedor, em outro o comprador. Em razão dessa interconexão De Plácido e Silva demonstra que

Tal a dependência existente entre os atos de compra e os atos de venda, que não podem, juridicamente, ser compreendidos senão em conjunto. Essa é a razão por que formam a composição da expressão compra e venda, indicativa do contrato na sua feição integral. A compra resulta da venda. E **não se pode admitir venda sem compra.**⁴ (Grifamos).

Ademais, nossa perspectiva nos remete a questão de a Constituição de 1988 ao se reportar ao ICMS no Art. 155, inciso II, prescreve que o ICMS incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias e não a venda de mercadorias.

Em outras palavras, se estamos falando de operações relativas à circulação de mercadorias, em operações de compra e venda, não podemos focar apenas na pessoa do comitente, a Administração pública, nem tão só na origem do bem, se apreendidos ou abandonados.

E isto decorre, de forma natural, da estrutura da norma tributária e do critério material da norma tributária, vejamos, pois, as considerações que a este respeito tece Sacha Calmon Navarro Coêlho, segundo o qual a expressão pessoal corrobora na determinação da extensão espaço-temporais e na explicitação objetiva do fato material em sua tessitura íntima.

Sobre este tema, assim se manifesta:

(...) ao lado dos aspectos material, temporal e espacial, acrescentamos ao fato jurígeno, na hipótese da endonorma, um **aspecto pessoal**. É que **o fato jurígeno** (um "ser", "ter", "estar" ou "fazer") **está sempre ligado a uma pessoa e, às vezes, os atributos ou qualificações dessa pessoa são importantes para a delimitação da hipótese de incidência.** (...) Com efeito, não basta haver circulação. É mister que a pessoa promotora da circulação seja industrial, comerciante, produtor agropecuário ou equiparado.

O aspecto pessoal que emerge do fato descrito na hipótese de incidência com intensidade quando, por exemplo, se cogita do intrigante fenômeno da sujeição passiva substitutiva. Sem a menção do aspecto pessoal da hipótese, seria realmente mais complicado explicar porque "A" é o sujeito do dever previsto no mandamento da norma, embora "não tenha realizado a hipótese de incidência".⁵ (Grifamos).

Com efeito, apreciar o presente caso apenas pelo lado da pessoa que vende, pois a Auditora se reporta textualmente "*a condição do antigo proprietário da mercadoria ou bem*", deixando de lado a apreciação da figura do comprador, levaria a uma análise que nos encaminharia para o equívoco de olhar a norma tributária por apenas um dos lados da moeda.

⁴ SILVA, de Plácido e. *Vocabulário jurídico*. Rio de Janeiro: Forense, 1980. p. 453.

⁵ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*. São Paulo: RT, 1982. p. 93-94



Equivaleria também a um estudo do caso, à luz de praticamente duas normas, o que redundaria na carência de uma interpretação sistêmica, quando o fato concreto é visto sob outras angulações mais condizentes com a sua inserção no ordenamento justributário.

Em assim sendo, é mister clarificar que as operações com o ICMS englobam diversas espécies, pode-se ressaltar: venda, compra, troca, dação em pagamento, importação e as prestações de serviços de transporte intermunicipal, interestadual e comunicação por quaisquer meios.

Impende que a análise da materialidade do caso perpassasse por seus elementos estruturantes, sob pena de enleiar o estudo do caso confundindo-se a parte pelo todo, não podemos esquecer que estamos lidando com "*entidades lógicas, dentro das quais é admissível abstrair em repetidas e elevadas gradações. (...) Ora, a descrição objetiva do fato é o que se obtém da compostura integral da hipótese tributária, enquanto o critério material é um dos seus componentes lógicos*".⁶

Ora, a descrição objetiva do fato, na abalizada opinião de Paulo de Barros Carvalho dar-nos a composição integral da hipótese tributária, a qual não pode prescindir da figura do adquirente das mercadorias levadas a leilão pela Administração Pública, quando da alienação de bens considerados antieconômicos e inservíveis.

Dai resulta que se o adquirente, pessoa física ou jurídica, compra os bens objeto da presente análise com o intuito de mercancia, deduz-se de forma natural e razoável que ele é contribuinte do ICMS, com fulcro no mesmo Art. 4º, *caput*, da Lei Complementar 87/1996, já invocada pela Auditora que concedeu o Parecer (fl. 04 a 06), confira-se:

Art. 4º Contribuinte é **qualquer pessoa, física ou jurídica**, que realize, com **habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação**, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. (Grifamos).

Veja-se que a norma tributária fala em "operações de circulação de mercadoria" e não em venda de mercadorias, mesmo porque ontologicamente estas "entidades" encontram-se imbrincadas conforme já dissemos consoante a disciplina do Art. 481 do Código Civil Brasileiro.

No limite o que o parágrafo único do Artigo 4º da Lei Complementar 87/1996 faz é excetuar algumas situações nas quais por expressa determinação legal considera-se contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial realize qualquer daquelas atividades elencadas nos seus incisos de I a IV.

Conseqüentemente, a norma primordial de regência, para o presente caso, encontra-se contida no *caput* do Artigo, e não nas situações excepcionais ditadas nos incisos de I a IV do seu parágrafo único.

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 16. Ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 250.



Poderíamos citar ainda o Artigo 17 da Lei Complementar 6.968/1996, que é a Lei instituidora do ICMS em nosso Estado, não obstante, consideramos desnecessário, porque a aludida norma apenas repete textualmente o Artigo 4º da LC 87/1996.

Do exposto resulta que se o adquirente das mercadorias for pessoa física ou jurídica que adquira em leilão bens alienados pela Administração Pública com habitualidade ou em volume que caracterize o intuito comercial, será ele Contribuinte do ICMS e este será devido por expressa determinação legal.

Em assim sendo, as normas adequadas que se aplicam ao caso objeto desta Consulta são aquelas contidas no Art. 1º, inciso I do RICMS/RN, textualmente:

Art. 1º O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), de que tratam o art. 155, inciso II, §§ 2º e 3º da Constituição da República Federativa do Brasil, a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 e a Lei Estadual nº 6.968 de 30 de dezembro de 1996, incide sobre:

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

Quanto ao ato gerador considera-se ocorrido no momento da saída decorrente da desincorporação de bem do ativo permanente, ressalvadas as disposições em contrário, Artigo 2º, inciso XIX da norma regulamentar, *ipsis litteris*:

Art. 2º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

(...)

XIX- da saída decorrente da desincorporação de bem do ativo permanente, ressalvadas as disposições expressas em contrário.

Esclareça-se que a efetiva desincorporação se dá com a transferência da titularidade realizada mediante processo licitatório na modalidade de leilão.

Ressalte-se, uma vez mais, que o Contribuinte do Imposto é o adquirente dos bens em comento, pessoa física ou jurídica que os adquira com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, Artigo 146 do RICMS/RN.

Face ao exposto, segue-se a Decisão.

A DECISÃO

Com supedâneo nas normas legais e regulamentares informa-se ao Consulente, na ordem na qual os quesitos foram formulados, que:

Incide o ICMS quando a Administração Pública e suas Entidades aliena bens considerados antieconômicos e inservíveis, através de licitação, na espécie leilão por meio de Leiloeiro



Público Oficial, quando o comprador, pessoa física ou jurídica, adquira-os com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial.

Respondidos o questionamento apresentado, ressaltamos que o Consulente deverá acatar o entendimento estabelecido na resposta à presente consulta, ajustando-se à orientação recebida e, se for o caso, efetuar o pagamento das quantias porventura devidas, dentro do prazo de 10 (dez) dias após a ciência desta Decisão, nos termos do Art. 141 do RPPAT/RN.

Encaminhe-se o presente processo ao Protocolo geral desta Secretaria para ciência a interessada, entregando-lhe cópia-recibo desta decisão.

Remeta-se cópia desta decisão à 1ª URT, a COFIS e a CAT para conhecimento.

Coordenadoria de Julgamento de Processos Fiscais, 06 de março de 2017.


Jefferson Franklin de Melo
Julgador Fiscal – Mat. 158.666-1