

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

Acórdão: 21.820/18/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000936333-33  
Impugnação: 40.010145258-10  
Impugnante: Usinas Siderúrgicas de Minas Gerais S/A. Usiminas  
IE: 313002022.01-20  
Proc. S. Passivo: Rodolfo de Lima Gropen/Outro(s)  
Origem: DF/Ipatinga

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – OPERAÇÃO SUBSEQUENTE NÃO TRIBUTADA – PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE.** Constatou-se o aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a prestações de serviços de transporte vinculadas a saídas de mercadorias ocorridas sob o amparo da isenção ou da não incidência do imposto. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75. Entretanto devem ser excluídas as exigências fiscais relativas aos créditos das prestações de transporte, referentes às remessas para a Zona Franca de Manaus. Mantidas as exigências fiscais remanescentes.

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre o aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de janeiro de 2013 a setembro de 2017, relativos a prestações de serviços de transporte vinculadas a saídas de mercadorias ocorridas sob o amparo da isenção do imposto (vendas para a Zona Franca de Manaus, vendas destinadas ao aproveitamento de energia eólica e vendas destinadas à indústria naval).

Instruem o presente lançamento, dentre outros, os seguintes documentos: AIAF nº 10.000.024.467.12 (fls. 08), Auto de Infração (fls. 02/07), Relatório Fiscal (Anexo 1, fls. 11/14) e os Anexos 2 a 8 (fls. 15/191). Os Anexos 2 a 5 encontram-se em mídia eletrônica (CD de fls. 191).

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

**Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 199/217 e requer, ao final, a procedência da impugnação.

**Da Manifestação Fiscal**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Fiscalização, em manifestação de fls. 270/283, refuta as alegações da Defesa e requer, portanto, a procedência do lançamento.

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 291/300, opina, pela procedência do lançamento.

Em sessão realizada em 03/05/18, acorda a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em deferir o pedido de vista formulado pelo Conselheiro Marcelo Nogueira de Moraes, nos termos da Portaria nº 04, de 16/02/01, marcando-se extrapauta para o dia 10/05/18, ficando proferidos os votos dos Conselheiros Marco Túlio da Silva (Relator) e Cindy Andrade Moraes que julgavam procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. João Manoel Martins Vieira Rolla e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Mariane Ribeiro Bueno, (fls.305)

### **DECISÃO**

Conforme relatado, a autuação versa sobre o aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de janeiro de 2013 a setembro de 2017, relativos a prestações de serviços de transporte vinculadas a saídas de mercadorias ocorridas sob o amparo da isenção do imposto (vendas para a Zona Franca de Manaus, vendas destinadas ao aproveitamento de energia eólica e vendas destinadas à indústria naval), nos termos do art. 70, inciso IV, alínea “c” do RICMS/02.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

O trabalho foi desenvolvido com base na análise dos documentos fiscais e arquivos eletrônicos de envio obrigatório ao Fisco.

A Fiscalização demonstra a vinculação entre os conhecimentos de transporte em que houve o aproveitamento indevido, notas fiscais de saída a eles vinculadas e livros fiscais em que os conhecimentos de transporte foram escriturados.

O cerne da discussão reside no fato de que a Impugnante entende cabível o aproveitamento dos créditos relativos às prestações de serviço de transporte por ela tomadas, ainda que relacionadas a operações isentas ou não tributadas, argumentando, em síntese:

1) no caso da comercialização de bens destinados à indústria naval, tais operações sujeitam-se, nos termos da legislação federal, à mesma disciplina legal das operações de exportação. Afirma que o estado de Minas Gerais adotou a conduta de outorgar aos contribuintes mineiros regimes especiais de tributação (RET) para contemplá-los com idêntico benefício, caso do RET concedido à Autuada, no seu entendimento;

2) em relação às vendas destinadas ao aproveitamento de energia eólica, há norma específica da legislação estipulando a preservação do crédito em discussão, qual seja, o Convênio ICMS nº 101/97, Cláusula Segunda, e o item 98 da Parte 1, do Anexo I do RICMS/02;

3) no caso das remessas destinadas à Zona Franca de Manaus, tais operações sujeitam-se, também, à mesma disciplina legal das exportações de mercadorias para o exterior. Considera que tais operações se equiparam, para fins fiscais, como exportações, embora fictas, o que reclamaria a aplicação da imunidade constitucional, com a correspondente manutenção do direito ao crédito.

Cita, a propósito, doutrina e jurisprudência que entende corroborarem com seu entendimento.

Não obstante os argumentos apresentados, verifica-se que o ICMS incidente na prestação do serviço de transporte, no caso dos autos, não pode ser aproveitado.

Cabe assinalar, em primeiro lugar, que a referida vedação encontra-se expressamente prevista no art. 70, inciso IV, alínea “c”, do RICMS/02, *in verbis*:

Art. 70. Fica vedado o aproveitamento de imposto, a título de crédito, quando:

(...)

IV - os serviços de transporte ou de comunicação recebidos pelo tomador:

(...)

c) estiverem vinculados à saída de mercadoria ou bem isenta ou não tributada, promovida pelo tomador, ressalvado o disposto no inciso III do caput e no § 1º, ambos do artigo 5º deste Regulamento;

A Defesa discorda da aplicabilidade desse dispositivo na comercialização de bens destinados à indústria naval, por entender que tais operações sujeitam-se à mesma disciplina legal das operações de exportação, nos termos da legislação federal, e que a Contribuinte está contemplada pelo benefício, no estado de Minas Gerais, por meio do regime especial de tributação acostado às fls. 238/244.

Entretanto, da análise do referido RET, observa-se, inicialmente, que tratava-se de garantia de “*crédito presumido de valor equivalente ao imposto devido na operação de saída das mercadorias...*”. O parágrafo único do art. 1º assegura “*o direito à manutenção do crédito relacionado com as operações beneficiadas com o crédito presumido*”.

Posteriormente, em dezembro de 2013, o tratamento tributário foi alterado concedendo a isenção das “*saídas de mercadorias de sua produção destinadas à construção, conservação, modernização e reparo de embarcações...*” e não se exigindo o “*estorno do crédito do imposto relativo às mercadorias beneficiadas com a isenção...*” mencionada.

Entretanto, a dispensa do estorno de créditos prevista no referido RET não se aplica à prestação de serviços de transporte vinculadas às saídas isentas.

De início, registra-se que, conforme argumenta a Fiscalização, não houve nenhum estorno de crédito vinculado a saídas com crédito presumido, apenas a saídas isentas.

Nota-se que o texto da alteração do RET é claro ao dizer que “*não se exigirá o estorno do crédito do imposto relativo às mercadorias beneficiadas com a isenção prevista no item anterior*”.

Claro está, portanto, que, ao dispensar o “estorno do crédito”, o legislador está se referindo tão somente às entradas de mercadorias que foram objeto de operações isentas posteriores, e não a prestações que ocorrem simultaneamente à operação, mesmo porque, esse crédito é vedado por força do art. 70, inciso IV, alínea “c” do RICMS/02 supra transcrito.

Como bem lembrou a própria Autuada, a norma que trata de isenção, em virtude do disposto no art. 111 do Código Tributário Nacional - CTN, deve ser interpretada literalmente. Portanto, não pode ser outra a interpretação senão a de que o estorno de crédito dispensado é o referente às operações anteriores com as mercadorias contempladas.

Veja-se que, conforme previsto na Constituição da República de 1988 (CR/88), no art. 155, §2º, inciso II, alínea “b”, a isenção concedida a uma operação acarreta a anulação do crédito relativo às operações anteriores, confira-se:

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;

(...)

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

(...)

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

Portanto, repita-se, ao dispensar o “estorno do crédito”, o legislador do Regime Especial de Tributação-RET está se referindo tão somente às entradas de mercadorias que foram objeto de operações isentas posteriores, e não a prestações que ocorrem simultaneamente à operação, mesmo porque, esse crédito é vedado por força do art. 70, inciso IV, alínea “c” do RICMS/02.

Também convém lembrar que a legislação tributária, em todos os seus níveis hierárquicos, sempre diferenciou os termos “prestação” e “operação”. Assim, o argumento da Impugnante de que o valor do serviço de transporte incorpora o custo do bem e que, por esta razão, a operação de saída e o frete devem ser considerados igualmente parte integrante da mesma operação não merece prosperar, pelo menos não para fins de aplicação da norma tributária.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, para que houvesse dispensa do cumprimento da norma esculpida no art. 70, inciso IV, alínea “c”, do RICMS/02, seria necessária disposição expressa nesse sentido, o que não ocorre no caso dos autos.

Registra-se, ainda, que a Solução de Consulta da Secretaria de Fazenda do estado do Paraná, citada pela Impugnante, não pode ser analisada e aplicada ao presente trabalho fiscal por ser originária de administração tributária de outra unidade da Federação, não contando com qualquer normatividade no território mineiro.

Registra-se que a Superintendência de Tributação da SEF/MG (SUTRI), na Consulta de Contribuinte nº 009/2001, manifestou o entendimento de que “*com relação ao aproveitamento, a título de crédito, do valor do imposto relativo ao serviço de transporte (...) conforme determina o ARTS 70, inciso IV do RICMS/96, é vedado o aproveitamento do crédito do imposto do serviço de transporte que não esteja vinculado a operação normalmente tributada pelo ICMS*”, caso dos autos.

A Fiscalização assim conclui em sua manifestação fiscal:

Caso as referidas operações possam se equiparar a exportações, ainda assim não haveria que se falar em aproveitamento de créditos, uma vez que a própria prestação de serviço de transporte gozaria de imunidade constitucional, nos termos do art. 155, §2º, X, “a” da Constituição Federal.

Nessa hipótese, a empresa transportadora teria incorrido em erro ao destacar o imposto nessas prestações, e o tomador do serviço não poderia aproveitar o crédito, nos termos do art. 30, §1º da Lei 6763/1975.

(...)

Como, no entender da Autuada, a prestação estaria imune, o valor correto do ICMS destacado seria zero, não havendo, de qualquer forma, imposto a apropriar.

Em relação às vendas destinadas ao aproveitamento de energia eólica, a Impugnante defende que há norma específica da legislação estipulando a preservação do crédito em discussão, qual seja, o Convênio ICMS nº 101/97, Cláusula Segunda, e o item 98 da Parte 1, do Anexo I do RICMS/02.

A Cláusula Segunda do Convênio ICMS nº 101/97 prevê a manutenção dos créditos do imposto nas operações destinadas ao aproveitamento de energia eólica. Em Minas Gerais, a questão foi regulada no item 98 do Anexo I do RICMS/2002, que assim dispõe:

98- Saída, em operação interna ou interestadual, com equipamentos ou componentes relacionados na Parte 11, deste Anexo, destinados ao aproveitamento de energia solar ou eólica.

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

98.2 Fica dispensado o estorno do crédito na saída de mercadoria beneficiada com a isenção prevista neste item.

Entretanto, pelos mesmos motivos expostos no item anterior, a dispensa do estorno de créditos prevista no subitem 98.2 não se aplica à prestação de serviços de transporte vinculada às saídas isentas, por vedação expressa do art. 70, inciso IV, alínea “c” do RICMS/02.

Quanto ao Acórdão nº 21.821/15/3ª trazido pela Impugnante, verifica-se que trata de importação de equipamentos e componentes para geração de energia solar ou eólica, não apresentando relação com o caso dos autos que trata de aproveitamento indevido de créditos de ICMS, relativos a prestações de serviços de transporte.

No que tange às remessas destinadas à Zona Franca de Manaus, argumenta a Impugnante que tais operações se equiparam, da mesma forma, para fins fiscais, como exportações, embora fictas, o que reclamaria a aplicação da imunidade constitucional, com a correspondente manutenção do direito ao crédito.

O Decreto nº 288/67, que regula a Zona Franca de Manaus, equipara o envio de mercadorias a Zona Franca de Manaus, com exportação brasileira para o estrangeiro, conforme estabelece o art. 4º:

### Decreto nº 288/67

Art. 4º A exportação de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, ou reexportação para o estrangeiro, será para todos os efeitos fiscais, constantes da legislação em vigor, equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro.

Segundo o disposto no decreto supracitado, resta patente que o legislador estipulou um procedimento especial para a remessa de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, equiparando-a a uma exportação brasileira para o estrangeiro.

Esse posicionamento consta no voto vencido proferido no Acórdão nº 21.517/14/1ª da lavra do Conselheiro Carlos Alberto Moreira Alves no Conselho de Contribuintes de Minas Gerais.

Ainda, o Tribunal de Justiça de Minas Gerais, também já enfrentou o tema e proferiu a seguinte decisão:

REMESSA OFICIAL E APELAÇÃO CÍVEL VOLUNTÁRIA. AÇÃO DECLARATÓRIA. INTERESSE DE AGIR PRESENTE. ICMS SOBRE FRETES CONTRATADOS. TRANSPORTE DE MERCADORIAS DESTINADAS À EXPORTAÇÃO E À ZONA FRANCA DE MANAUS. LEI COMPLEMENTAR Nº 87, DE 1996, ATO COMPLEMENTAR Nº 35, DE 1967, DECRETO-LEI Nº 288, DE 1969 E DECRETO ESTADUAL Nº 43.080, DE 2002. NÃO INCIDÊNCIA. SENTENÇA CONFIRMADA.

1. O INTERESSE DE AGIR POR MEIO DE AÇÃO DECLARATÓRIA CONSISTE NA CONCRETA NECESSIDADE DE ELIMINAR OU RESOLVER A INCERTEZA DO DIREITO OU DA RELAÇÃO JURÍDICA.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PRESENTE À NECESSIDADE RESTA CARACTERIZADO O INTERESSE DE AGIR.

2. A LEI COMPLEMENTAR Nº 87, DE 1996, ESTABELECE NORMAS GERAIS SOBRE O ICMS APLICÁVEIS A TODOS OS ESTADOS E AO DISTRITO FEDERAL E, EM SEU ART. 3º, II CONCEDE ISENÇÃO DO ICMS SOBRE OPERAÇÃO COM MERCADORIAS DESTINADAS À EXPORTAÇÃO.

3. POR FORÇA DAS DISPOSIÇÕES CONTIDAS NO ART. 7º, § 2º, II, DO ATO COMPLEMENTAR Nº 35, DE 1967, E NO ART. 4º DO DECRETO-LEI Nº 288, DE 1969, AS MERCADORIAS REMETIDAS PARA A ZONA FRANCA DE MANAUS SE EQUIVALEM A EXPORTAÇÃO PARA O EXTERIOR.

4. O ITEM 126, DO ANEXO I, DO REGULAMENTO DO ICMS, APROVADO PELO DECRETO ESTADUAL Nº 43.080, DE 2002, PREVÊ A NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS PARA OS SERVIÇOS DE TRANSPORTE DE MERCADORIAS DESTINADAS AO EXTERIOR E À ZONA FRANCA DE MANAUS.

5. REMESSA OFICIAL E APELAÇÃO CÍVEL VOLUNTÁRIA CONHECIDAS.

7. SENTENÇA QUE ACOLHEU A PRETENSÃO INICIAL CONFIRMADA EM REEXAME, PREJUDICADO O RECURSO VOLUNTÁRIO E REJEITADA UMA PRELIMINAR. (AP CÍVEL/REEX NECESSÁRIO 1.0024.08.247653-2/003. DATA DA PUBLICAÇÃO DA SÚMULA 19/11/2012) (GRIFOU-SE).

Também o Superior Tribunal de Justiça, em reiteradas decisões vem aplicando o disposto no Decreto nº 288/67, manifestando no sentido de que a remessa de mercadorias de origem nacional para a Zona Franca de Manaus equivale a uma exportação para o estrangeiro:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ADICIONAL AO FRETE PARA RENOVAÇÃO DA MARINHA MERCANTE - AFRMM. LEGITIMIDADE ATIVA. SAÍDA DE MERCADORIAS DOS PORTOS NACIONAIS PARA ZONA FRANCA DE MANAUS. ISENÇÃO.

1. A REMESSA DE MERCADORIAS DE ORIGEM NACIONAL PARA A ZONA FRANCA DE MANAUS EQUIVALE A UMA EXPORTAÇÃO PARA O ESTRANGEIRO, NÃO SE JUSTIFICANDO A EXIGÊNCIA DE COBRANÇA DO ADICIONAL AO FRETE PARA RENOVAÇÃO DA MARINHA MERCANTE - AFRMM, EM FACE DO PREVISTO NO ART. 4º, DO DECRETO-LEI Nº 288/67 E ART. 54 DA LEI Nº 5.025/66, COLIGADA AO DECRETO-LEI Nº 1.142/70. (GRIFOU-SE).

2. O ARTIGO 4º, DO DECRETO-LEI Nº 288, DE 28 DE FEVEREIRO DE 1967, DETERMINA QUE "A EXPORTAÇÃO DE MERCADORIAS DE ORIGEM NACIONAL PARA CONSUMO OU INDUSTRIALIZAÇÃO NA ZONA FRANCA DE MANAUS, OU REEXPORTAÇÃO PARA O ESTRANGEIRO, SERÁ PARA TODOS OS EFEITOS FISCAIS, CONSTANTES DA LEGISLAÇÃO EM VIGOR, EQUIVALENTE A UMA EXPORTAÇÃO BRASILEIRA PARA O ESTRANGEIRO".

3. POR SEU TURNO, A LEI N º 5.025, DE 10 DE JUNHO DE 1966, ASSIM DETERMINOU NO ARTIGO 54: "ART.54 - COM EXCEÇÃO DO IMPOSTO DE EXPORTAÇÃO, REGULADO POR LEI ESPECIAL, FICAM EXTINTOS TODOS OS IMPOSTOS, TAXAS, QUOTAS, EMOLUMENTOS E CONTRIBUIÇÕES QUE INCIDEM ESPECIFICAMENTE SOBRE QUALQUER MERCADORIA DESTINADA À EXPORTAÇÃO DESPACHADA EM QUALQUER DIA, HORA E VIA. § 1º - AS ISENÇÕES PREVISTAS NESTE ARTIGO ABRANGEM, TAMBÉM, NA EXPORTAÇÃO: A) OS REGISTROS, CONTRATOS, GUIAS, CERTIFICADOS, LICENÇAS, DECLARAÇÕES E OUTROS PAPÉIS; B) AS CONTRIBUIÇÕES E TAXAS ESPECÍFICAS DE CARÁTER ADICIONAL, SOBRE OPERAÇÕES PORTUÁRIAS, FRETES E TRANSPORTES; (...)"

4. O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL CONSOLIDOU A JURISPRUDÊNCIA NO SENTIDO DE QUE "O AFRMM ERA, EM FACE DO DISPOSTO NO INCISO I DO §2º, DO ARTIGO 21 DA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 01/69, UMA NOVA ESPÉCIE DO GÊNERO TRIBUTO (CONTRIBUIÇÃO PARAFISCAL ESPECÍFICA, DESTINADA A INCREMENTAR O DESENVOLVIMENTO DA INICIATIVA PRIVADA). SENDO TRIBUTO, E ESTANDO A REMESSA DE MERCADORIAS PARA A ZONA FRANCA DE MANAUS EQUIPARADA, PARA TODOS OS EFEITOS FISCAIS, À EXPORTAÇÃO (QUE NÃO ESTÁ SUJEITA AO AFRMM, MAS, APENAS, AO IMPOSTO DE EXPORTAÇÃO), O REFERIDO ADICIONAL NÃO INCIDE SOBRE ESSA REMESSA, NOS TERMOS DO ARTIGO 4º, DO DECRETO-LEI 288/67, COMBINADO COM O ARTIGO 54 DA LEI 5025/64 E COM O ARTIGO 3º, § 5º, LETRA "D" DO DECRETO-LEI 1.142/70" - EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA NO RE Nº 89413-RJ, JULGADO EM 09.05.1979, RELATOR MINISTRO MOREIRA ALVES.

5. PRECEDENTES DO STF: RE 94553, RELATOR(A): MIN. NÉRI DA SILVEIRA, PRIMEIRA TURMA, JULGADO EM 13/04/1982, DJ 02-12-1983 PP-19038 EMENT VOL-01319-03 PP-00627 RTJ VOL-00108-03 PP-01141; RE 91584, RELATOR(A): MIN. MOREIRA ALVES, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 02/10/1979, DJ 07-12-1979 PP-09212 EMENT VOL-01156-03 PP-00917; RE 91481, RELATOR(A): MIN. CORDEIRO GUERRA, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 21/09/1979, DJ 15-10-1979 PP-07659 EMENT VOL-01148-03 PP-01135; RE 87206 EMBARGOS, RELATOR(A): MIN. CORDEIRO GUERRA, TRIBUNAL PLENO, JULGADO EM 29/06/1979, EMENT VOL-01141-02 PP-00423; RE 87193, RELATOR(A): MIN. SOARES MUNOZ, PRIMEIRA TURMA, JULGADO EM 26/09/1978, DJ 16-10-1978 PP-08022 EMENT VOL-01111-02 PP-00605 RTJ VOL-00090-01 PP-00229; RE 93210, RELATOR(A): MIN. RAFAEL MAYER, PRIMEIRA TURMA, JULGADO EM 09/06/1981, DJ 03-07-1981 PP-06650 EMENT VOL-01219-03 PP-00836.

6. O ARMADOR RECEBE DO CONTRIBUINTE OS VALORES RELATIVOS AO FRETE E AO ADICIONAL AO FRETE PARA RENOVAÇÃO DA MARINHA MERCANTE - AFRMM, FICANDO RESPONSÁVEL PELO REPASSE DA EXAÇÃO AO FISCO NA



CONDIÇÃO DE FIEL DEPOSITÁRIO DA QUANTIA RECEBIDA, POR ISSO QUE NÃO É O CONTRIBUINTE DO TRIBUTO, CONFORME A REDAÇÃO DOS ARTIGOS 3º E 15º, DO DECRETO-LEI Nº 1.142/70, MANTIDO PELO DECRETO-LEI Nº 1.801/80. 7. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO. (RESP 1012494 / SP RECURSO ESPECIAL 2007/0283101-1. DATA DA PUBLICAÇÃO/FONTE DJE 18/11/2010).

Denota-se que a legislação prevê que a remessa de mercadorias para a Zona Franca de Manaus equipara-se à exportação brasileira para o exterior.

Por decorrência lógica, é possível fazer uma vinculação do caso em exame com o disposto no art. 155, inciso X alínea “a” da Constituição da República de 1988 e com o art. 3º da Lei Complementar (LC) nº 87/96, com o que não é devido tributo nestas operações, *in verbis*:

**CR/88**

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

X - não incidirá:

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores;

**LC 87/96**

Art. 3º. O imposto não incide sobre:

(...)

II. operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semielaborados, ou serviços;

(...)

Parágrafo único. Equipara-se às operações de que trata o inciso II a saída de mercadoria realizada com o fim específico de exportação para o exterior, destinada a:

I. - empresa comercial exportadora, inclusive tradings ou outro estabelecimento da mesma empresa;

II. - armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro.

Sendo equiparada a exportação, e, portanto, imune, é permitido à Impugnante o direito de manutenção dos respectivos créditos provenientes das operações antecedentes, conforme ao teor do art. 155, §2º, inciso X, alínea “a” da CR/88 e art. 21, §2º, da LC nº 87/96, examine-se:

**LC nº 87/96.**

Art. 21.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

§ 2º Não se estornam créditos referentes a mercadorias e serviços que venham a ser objeto de operações ou prestações destinadas ao exterior ou de operações com o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos. (Grifou-se).

Isto posto, devem ser considerados os créditos das prestações de serviços de transporte, referentes as remessas à Zona Franca de Manaus.

Relativamente às multas aplicadas, não cabe razão à Defesa, que aduz não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa no caso dos autos, entendendo que se apropriar de crédito em desacordo com a legislação tributária faz parte da obrigação principal.

Entretanto, razão não lhe assiste.

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor de ICMS efetuado pela Autuada. Já a multa capitulada no art. 55, inciso XXVI, da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória.

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória, que não se confundem.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também foi considerada lícita pelo Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0079.11.016674-5/003, de 04/08/16, ementada da seguinte forma:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA - SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO - POSSIBILIDADE - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS - INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE - PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE. (...) É POSSÍVEL A CUMULAÇÃO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, POR TEREM SIDO APLICADAS EM RAZÃO DE INFRAÇÕES DISTINTAS. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003 COMARCA DE CONTAGEM. APELANTE(S): BRF BRASIL FOODS S/A. APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER (RELATOR)(GRIFOU-SE)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste estado.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense efeito confiscatório da multa, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do RPTA), *in verbis*:

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

(...)

Com relação à afronta ao princípio do não confisco, assim foi o voto da Ministra Carmen Lúcia em decisão do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: “NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUO QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...). AG .REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Por sua vez, a cobrança dos juros de mora encontra-se disciplinada pela Resolução da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais nº 2.880 de 13/10/97, que determina que os créditos tributários, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, serão acrescidos de multa e juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), estabelecida pelo Banco Central do Brasil:

RESOLUÇÃO Nº 2.880, DE 13 DE OUTUBRO DE 1997

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(MG de 14/10/97)

Art. 1º Os créditos tributários, cujos vencimentos ocorrerão a partir de 1º de janeiro de 1998, serão expressos em reais e, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, acrescidos de multa e de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), estabelecida pelo Banco Central do Brasil.

(...)

Art. 2º Os juros de mora incidirão tanto sobre a parcela do tributo, quanto sobre a de multa, inclusive a de mora, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento do débito até a data do efetivo pagamento, observando-se:

I - quando as multas forem pagas com redução, considera-se, para efeitos de cobrança dos juros moratórios, o valor efetivamente pago;

II - tratando-se de multa isolada, o termo inicial para a cobrança dos juros de mora será o primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração (AI). (Grifou-se)

Observa-se que, somente em relação à multa isolada, há ressalva no tocante ao termo inicial para cobrança dos juros de mora, de acordo com o inciso II do art. 2º da citada Resolução.

Portanto, não cabe razão a Impugnante em sua alegação e não carece de qualquer reparo a cobrança dos juros de mora incidentes sobre a multa de revalidação.

Diante disso, observada a exclusão das exigências relativas aos créditos das prestações de serviços de transporte referente as remessas à Zona Franca de Manaus, verifica-se que restou caracterizada a infringência à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências remanescentes constantes do Auto de Infração em comento.

Em razão da aplicação da Portaria nº 04, de 16/02/01, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 03/05/18. ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir as exigências relativas aos créditos das prestações de serviços de transporte, referentes as remessas à Zona Franca de Manaus. Vencidos, em parte, os Conselheiros Marco Túlio da Silva (Relator) e Cindy Andrade Moraes que o julgavam procedente, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Designado relator o Conselheiro Sauro Henrique de Almeida (Revisor). Conforme art. 163, § 2º do

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

RPTA, esta decisão estará sujeita a Recurso de Revisão, interposto de ofício pela Câmara, ressalvado o disposto no § 4º do mesmo artigo. Participou do julgamento, além do signatário e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro Marcelo Nogueira de Moraes.

**Sala das Sessões, 10 de maio de 2018.**

**Sauro Henrique de Almeida  
Presidente / Relator designado**

CS/T  
CC/MG

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

---

Acórdão:	21.820/18/2ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000936333-33	
Impugnação:	40.010145258-10	
Impugnante:	Usinas Siderúrgicas de Minas Gerais S/A. Usiminas	
	IE: 313002022.01-20	
Proc. S. Passivo:	Rodolfo de Lima Gropen/Outro(s)	
Origem:	DF/Ipatinga	

---

Voto proferido pela Conselheira Cindy Andrade Moraes, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

O cerne da discordância diz respeito ao entendimento de que é devido o aproveitamento de créditos de ICMS relativos a prestações de serviços de transporte, vinculados a saídas de mercadorias ocorridas ao amparo da isenção do imposto, nas vendas para a Zona Franca de Manaus, sob o argumento de que a referida isenção se equipara à exportação, concluindo que, desta forma, as prestações ocorreriam com a imunidade do imposto, sendo permitido, assim, o aproveitamento do crédito das operações/prestações antecedentes, por força do art. 155, § 2º, inciso X, alínea a da CF/88 e art. 21, § 2º da LC 87/96.

Contudo, a pretendida equiparação da remessa para Zona Franca de Manaus à exportação para o exterior, dando àquela os efeitos da imunidade estabelecida para esta última, não é albergada pela legislação mineira, que prevê a **isenção** na operação interestadual.

Ressalte-se que tal benesse está acordada pelas unidades da Federação, por meio do Convênio ICMS nº 65/88 e, atualmente, estabelecida em Minas Gerais no item 50, da Parte 1, do Anexo I do RICMS/02.

**RICMS/02**

Art. 6º - São isentas do imposto as operações e as prestações relacionadas no Anexo I.

(...)

**Anexo I - RICMS/02**

**PARTE 1 - DAS HIPÓTESES DE ISENÇÃO**

(a que se refere o artigo 6º deste Regulamento)

Item: 50

Saída de produto industrializado de origem nacional, observadas as condições estabelecidas

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

nos artigos 268 a 281 da Parte 1 do Anexo IX, com destino a estabelecimento de contribuinte do imposto localizado nos seguintes Municípios:

a) Brasiléia, Epitaciolândia ou Cruzeiro do Sul, no Estado do Acre; Macapá ou Santana, no Estado do Amapá; Tabatinga, no Estado do Amazonas; Guajaramirim, no Estado de Rondônia, e Bonfim ou Boa Vista, no Estado de Roraima, para comercialização ou industrialização nas respectivas Áreas de Livre Comércio;

b) Manaus, Rio Preto da Eva ou Presidente Figueiredo, no Estado do Amazonas, para comercialização ou industrialização na Zona Franca de Manaus.

### **Anexo IX - RICMS/02**

Das Operações Relativas à Saída de Produtos Industrializados com Destino às Áreas de Livre Comércio e à Zona Franca de Manaus.

Art. 268 - É isenta do imposto a saída de produtos industrializados de origem nacional com destino a estabelecimento de contribuinte localizado nos seguintes Municípios:

I - Brasiléia, Epitaciolândia e Cruzeiro do Sul, no Estado do Acre; Macapá e Santana, no Estado do Amapá; Tabatinga, no Estado do Amazonas; Guajaramirim, no Estado de Rondônia, e Bonfim ou Boa Vista, no Estado de Roraima, para comercialização ou industrialização nas respectivas Áreas de Livre Comércio;

II - Manaus, Rio Preto da Eva e Presidente Figueiredo, no Estado do Amazonas, para comercialização ou industrialização na Zona Franca de Manaus.

### **CONVÊNIO ICM n° 65/88**

Isenta do ICM as remessas de produtos industrializados de origem nacional para comercialização ou industrialização na Zona Franca de Manaus, nas condições que especifica.

Cláusula primeira: Ficam isentas do imposto às saídas de produtos industrializados de origem nacional para comercialização ou industrialização na Zona Franca de Manaus, desde que o estabelecimento destinatário tenha domicílio no Município de Manaus.

Com a devida vênia, o conceito correto de exportação, a meu ver, envolve operações de saída para um país estrangeiro, portanto, reputam-se inválidas as premissas adotadas na decisão vencedora.

Conforme De Plácido e Silva (*SILVA, De Plácido e. Vocabulário jurídico. 22. ed. versão eletrônica 3.0. Rio de Janeiro: Forense/Jurid Publicações Eletrônicas, 2003*):

“EXPORTAÇÃO Derivado do latim exportatio, de exportare (levar para fora), indica, na terminologia comercial e jurídica, todo ato de remessa de uma mercadoria ou produto para o exterior, isto é, para fora do país em que foi produzida. Tecnicamente, pois, o vocábulo exportação envolve, simples e puramente, o sentido da saída de mercadoria para país estrangeiro. Desse modo, não se entende exportação a circulação ou trânsito da mercadoria dentro de um país, isto é, em seus limites territoriais, pois que exportar é mandar para fora. E, juridicamente, para fora quer significar para outro país ou para país estrangeiro. Opõe-se, assim, à importação, que é a mercadoria ou o produto trazido para o interior de um país. É o ato de trazer, para consumo interno, a mercadoria estrangeira. Nesta razão é que, na terminologia fiscal, direitos ou impostos de exportação, entendem-se direitos ou impostos de saída da mercadoria para o estrangeiro.”

As saídas de Minas Gerais ou de qualquer outra unidade da Federação, não se enquadram neste conceito de exportação, já que lhe faltam exatamente a característica essencial: a saída do produto do território nacional. São, portanto, exportações fictas, advindas de uma ficção jurídica.

A já citada obra de De Plácido e Silva, assim define ficção jurídica:

“FICÇÃO Do latim fictio, de fingere (imaginar, criar), é aplicado na técnica jurídica para indicar o fato ou a situação jurídica, tidos como reais por um artifício da lei. E semelhante ficção diz-se, propriamente, ficção legal, porque é representada por coisa ou fato criados imaginariamente ou tendo corpo imaginário, como se fora real por força ou determinação de lei.”

Na mesma linha de raciocínio, a Doutora Maria Rita Ferragut (*FERRAGUT, Maria Rita. Presunções no direito tributário. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005*), assim conceitua ficções jurídicas:

“As ficções jurídicas são regras de direito material que, propositadamente, criam uma verdade legal contrária à verdade natural, fenomênica. Alteram a representação da realidade ao criar uma verdade jurídica que não lhe corresponde, e produzem efeitos jurídicos prescindindo da existência empírica dos fatos típicos que originalmente ensejariam tais efeitos.”

O renomado tributarista José Eduardo Soares de Melo (*MELO, José Eduardo Soares de. ICMS: teoria e prática. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2004*), também se manifesta, mais especificamente, sobre o tema:

“A ficção jurídica é a instrumentalização (criação legal) de uma situação inverídica (falsa), de forma a impor uma certeza jurídica, consagrando uma realidade,



ainda que não guarde consonância com a natureza das coisas, ou mesmo que altere títulos e categorias do direito, como se dá com o preceito legal que equipara à exportação a remessa de bens à Zona Franca de Manaus, para efeito de não-incidência tributária, modificando o conceito natural de exportação (saída para o estrangeiro).”

Resta claro, portanto, que o art. 4º do Decreto-Lei nº 288/67, cuidara de uma exportação ficta:

Art. 4º A exportação de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, ou reexportação para o estrangeiro, será para todos os efeitos fiscais, constantes da legislação em vigor, equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro.

Admitir a equiparação entre a exportação e a remessa de mercadorias à Zona Franca de Manaus, seria criar uma ficção, que foi implementada antes do sistema tributário constitucional vigente, não podendo, ainda, um decreto-lei federal, tratar de matéria de ICMS, que é reservada à lei estadual.

Assim, a Constituição Federal de 1988, mediante o art. 40 do ADCT, não convalidou os benefícios fiscais relativos à Zona Franca de Manaus, nem recepcionou as ficções jurídicas correlatas preexistentes.

Ela cuidou, tão-somente, de estabelecer a manutenção da Zona Franca de Manaus, com suas características de área de livre comércio e de incentivos fiscais.

Portanto, consentir outros efeitos tributários, relativos ao ICMS, à ficção implementada pelo art. 4º do Decreto-Lei nº 288/67, caracterizaria uma concessão, pela União, de uma isenção heterônoma de um tributo estadual, sem a lei complementar exigida para tal fim.

Sobre este tema, assim dispõe a Constituição Federal de 1998:

**CF**

Art. 151. É vedado à União:

(...)

III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios. (...)

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

(...)

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

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a".

Nota-se, portanto, a regra constitucional de vedação à isenção heterônoma.

A exceção a esta regra, em matéria de ICMS, está condicionada à existência de lei complementar concessiva do benefício.

Portanto, à luz da legislação estadual, as vendas para a Zona Franca de Manaus são consideradas operações isentas do imposto, e, dessa forma, não é possível admitir a manutenção dos créditos reclamados pela Impugnante, uma vez que contraria o disposto no art. 70, inciso IV, alínea "c", do RICMS/02.

**Sala das Sessões, 10 de maio de 2018.**

**Cindy Andrade Moraes  
Conselheira**