

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**