

RECURSO DE REVISÃO: APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS INCIDENTE NOS SERVIÇOS DE TRANSPORTE VINCULADOS ÀS SAÍDAS DE MERCADORIAS DESTINADAS À ZONA FRANCA DE MANAUS

Ariana Garrett Alcântara

Procuradora do Estado de Goiás, Especialista em Direito Processual Civil pela PUC/GO e Pós-Graduada em Direito Tributário pela PUC/MG

Ao final de doze disciplinas cursadas na Especialização em Direito Tributário – EAD da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, informou-se aos pós-graduandos que o Trabalho de Conclusão de Curso seria a elaboração de um recurso administrativo, de cunho prático e aplicado, de caráter interdisciplinar, como forma de possibilitar ao aluno a análise de diversas áreas estudadas durante o curso.

Assim, foram disponibilizadas algumas alternativas de trabalho, dentre as quais, o tema escolhido por esta pós-graduanda: aproveitamento indevido de créditos de ICMS referente a prestações de serviços de transporte vinculadas às saídas de mercadorias amparadas pela isenção do imposto.

No caso prático, a autuação fiscal exigia do contribuinte mineiro imposto, multa de revalidação e multa isolada, realizada em razão de aproveitamento indevido de créditos de ICMS, relacionados a prestações de serviços de transporte vinculadas às saídas de mercadorias amparadas pela isenção do imposto, a saber: vendas para a Zona Franca de Manaus, vendas destinadas ao aproveitamento de energia eólica e vendas destinadas à indústria naval.

Apresentada impugnação administrativa pela contribuinte, a 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Contribuintes do estado de Minas Gerais julgou, pelo voto de qualidade, parcialmente procedente o lançamento¹ para excluir as exigências relativas aos créditos das prestações de serviços de transporte referentes à Zona Franca de Manaus, sob o argumento de que a remessa de mercadorias para a Zona Franca de Manaus equipara-se à exportação brasileira para o exterior, nos moldes do artigo 155, §2º, X, 'a', da Constituição Federal², bem como do Decreto Federal nº 288/67³.

A esse ponto, restringiu-se a irresignação recursal administrativa elaborada, ocupando-se a posição da Fazenda Pública do estado de Minas Gerais, via recurso de revisão, disciplinado pelos artigos 163, II⁴ e 165⁵,

¹ 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.

² Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
(...)

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

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;

³ Altera as disposições da Lei número 3.173 de 6 de junho de 1957 e regula a Zona Franca de Manaus.

⁴ Art. 163. Das decisões da Câmara de Julgamento cabe Recurso de Revisão para a Câmara Especial, no prazo de dez dias contados da intimação do acórdão, mediante publicação da decisão no Diário Eletrônico da Secretaria de Estado de Fazenda, nas seguintes hipóteses:
(...)

II - no caso de PTA submetido ao rito ordinário, quando a decisão recorrida seja divergente, quanto à aplicação da legislação tributária, de outra proferida por câmara do Conselho de Contribuintes.

⁵ Art. 165. Relativamente ao Recurso de Revisão interposto com fundamento no art. 163, II, será observado o seguinte:

I - a petição indicará de forma precisa a decisão divergente, cujo acórdão tenha sido publicado no máximo há 5 (cinco) anos da data da publicação da decisão recorrida, sob pena de ser declarado deserto;

II - não será conhecido se versar, exclusivamente, sobre:

a) questão iterativamente decidida ou sumulada pelo Conselho de Contribuintes ou solucionada em decorrência de ato normativo;

b) incompetência do órgão julgador para conhecimento da pretensão;

c) decisão tomada com fundamento no art. 112 do CTN;

do Decreto Estadual mineiro nº 44.747/2008 – Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, que dispõem acerca do manejo recursal em casos de aplicação divergente da legislação tributária por outra câmara do Conselho de Contribuintes.

A divergência quanto à aplicação da legislação tributária foi indicada apresentando-se dois paradigmas oriundos da 1ª Câmara de Julgamento do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais, em que se entendeu pela impossibilidade de aproveitamento do imposto estadual incidente sobre o serviço de transporte, relacionado às operações isentas ou não tributadas, sob pena de violar-se o art. 70, IV, 'c', do Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002 – Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviço de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – RICMS 2002, além do disposto na cláusula primeira no Convênio ICM 65/88, que isenta do ICMS as remessas de produtos industrializados de origem nacional para comercialização ou industrialização na Zona Franca de Manaus.

Os citados dispositivos assim preveem:

RICMS 2002

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;

CONVÊNIO ICM 65/88

Cláusula primeira: Ficam isentas do imposto às saídas de produtos industrializados de origem nacional para

III - manifestar-se-á em relação ao recurso servidor diverso daquele que já se tenha manifestado na fase de impugnação.

comercialização ou industrialização na Zona Franca de Manaus, desde que o estabelecimento destinatário tenha domicílio no Município de Manaus.

Note-se que tanto a legislação mineira quanto o Convênio ICM 65/88 disciplinam que as remessas de mercadorias para a Zona Franca de Manaus são consideradas operações isentas do ICMS, não podendo o contribuinte aproveitar-se de tais créditos.

Sobre o assunto, a Constituição Federal, no art. 155, §2º, II, 'b', estabelece que a isenção ou não incidência do ICMS acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores.

No mesmo sentido, o art. 20 da LC n. 87/96 dispõe:

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

A conclusão mais consentânea levantada no bojo do recurso de revisão foi a aplicação do princípio da legalidade com vistas a manter o lançamento tributário em sua integralidade.

Inclusive, aventou-se no recurso que, ainda que se argumentasse a possível inconstitucionalidade da lei mineira, no âmbito administrativo não existe a possibilidade de se discutir questões afetas à constitucionalidade ou negativa de aplicação de normas.

Hugo de Brito Machado Segundo, em artigo intitulado “Impossibilidade de Declaração de Inconstitucionalidade de Lei pela Autoridade Administrativa de Julgamento”⁶⁶, tece os seguintes comentários:

“Ao considerar inválido um ato administrativo contrário à lei, a Administração está exercendo a autotutela, ainda que esse ato se funde em Decreto, Portaria, Instrução Normativa, ou qualquer outra norma infralegal. Isso porque, caso a ilegalidade esteja presente no Decreto, na Portaria, ou na Instrução Normativa, a própria Administração que editou tais normas pode – no âmbito da autotutela, através dos órgãos competentes para tanto – considerá-las inválidas. Estará, em qualquer caso, revendo atos por ela própria emitidos, anulando-os, reformando-os, etc. O mesmo ocorre quando o ato administrativo impugnado, conquanto aparentemente fundado em normas cuja validade não se discute, malfez diretamente a Constituição (exemplo do fiscal que viola o domicílio).

Entretanto, quando a Administração, para considerar inválido o ato administrativo impugnado (um lançamento de COFINS, por exemplo), tiver de declarar a inconstitucionalidade de uma lei, já não será mais da autotutela que se estará cogitando, mas sim do controle sobre a validade de um ato normativo editado por outro Poder. Nesse caso, insista-se, a Administração não estará simplesmente revendo um ato seu, mas julgando a validade de um ato do Poder Legislativo, o que não tem, nem pode ter, fundamento no princípio da legalidade, nem muito menos no exercício da autotutela administrativa que dele decorre. Assim, se o processo administrativo existe para instrumentalizar o exercício da autotutela, e essa autotutela não autoriza julgamentos sobre atos praticados por outros poderes, não é possível à autoridade administrativa de julgamento declarar a inconstitucionalidade de uma lei.”

Passando adiante, argumentou o recorrente que não se pode equiparar as vendas para contribuintes estabelecidos na Zona Franca de Manaus às exportações de mercadorias para o exterior por três motivos principais.

Primeiro, ao caso em exame não se aplica do Decreto nº 288/67, que em seu art. 4º equipara a exportação de mercadorias de origem

⁶⁶ www.qis.com.br/hugosegundo

nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus às exportações brasileiras ao estrangeiro.

Isso porque, a Constituição Federal é clara ao dispor no art. 155, § 2º, XII, 'g', que cabe à Lei Complementar "*regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados*".

Assim, foi recepcionada a Lei Complementar n. 24/75, que dispõe que as isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal.

Daí, em obediência ao disposto na LC n. 24/75 foi celebrado entre os Estados-Membros e o Distrito Federal o Convênio nº 65/88, já citado, que isenta do ICMS as saídas de produtos industrializados de origem nacional para comercialização ou industrialização na Zona Franca de Manaus.

Existindo o Convênio, vê-se a incompatibilidade de se aplicar o Decreto-Lei Federal nº 288/67 ao ICMS, sob pena de admitir-se a possibilidade de isenção heterônoma, expressamente vedada pelo texto constitucional no art. 151, III⁷.

Segundo, a saída de mercadoria para a Zona Franca de Manaus não se enquadra na definição de exportação. A esse respeito, Leandro Paulsen⁸, leciona:

"Exportação é o envio de produto para fora do território nacional.
(...)

Nacionais são os produtos produzidos no território nacional, enquanto nacionalizados são os produtos que tenham sido produzidos fora, mas importados para o território nacional para uso industrial, comercial ou consumo."

⁷ Art. 151. É vedado à União:
[...]

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

⁸ Curso de Direito Tributário Completo, 8ª ed., Ed. Saraiva, 2017, p. 416.

A própria Constituição, quando constou em seu art. 153, II, a expressão pleonástica "*exportação para o exterior*", objetivou aclarar a impossibilidade de cobrança do imposto de exportação quando produtos produzidos em um estado-membro forem vendidos a destinatários situados em outro estado-membro. Não pode, pois, o ente tributante modificar o conceito da forma que lhe aprouver.

Por outro lado, não se pode falar em exportação ficta. Sobre a matéria Josué A Silva, em seu artigo "Exportação Ficta – Uma alternativa para enfrentar a concorrência internacional", explica que exportação ficta "*é a operação de venda de produtos nacionais a empresas sediadas no exterior, sem que ocorra sua saída do território brasileiro, contra pagamento em moeda estrangeira, produzindo todos os efeitos fiscais e cambiais de uma exportação*".

Não restam dúvidas de que as saídas de mercadorias do Estado de Minas Gerais destinadas à Zona Franca de Manaus não podem ser equiparadas às exportações, sejam elas reais ou fictas.

Terceiro, o art. 40 do ADCT não equiparou as operações destinadas à Zona Franca de Manaus à exportação, firmando suposta ficção jurídica precedente. O dispositivo tratou, apenas, de manter a "*Zona Franca de Manaus, com suas características de área de livre comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição*".

Em conclusão, a Fazenda Pública recorrente pugnou pela correção da decisão proferida pela 2ª Câmara do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, para manter o lançamento em sua integralidade.

O trabalho de conclusão de curso foi levado à Banca Examinadora da PUC-Minas, de forma virtual, para exposição oral dos argumentos lançados no recurso administrativo e aprovado.