

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.202/22/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.002124579-91
Impugnação: 40.010153504-79
Impugnante: Usinas Siderúrgicas de Minas Gerais S/A. Usiminas
IE: 313002022.01-20
Proc. S. Passivo: André Mendes Moreira
Origem: DF/Ipatinga

EMENTA

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO/CARGA - CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – PRESTAÇÃO SUBSEQUENTE ISENTA OU NÃO TRIBUTADA. Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a prestações de serviços de transporte, contrariando o disposto no art. 70, inciso IV, alínea “c”, do RICMS/02, uma vez que tais prestações estão vinculadas a saídas de mercadorias ocorridas sob o amparo da isenção do imposto. Corretas as exigências do ICMS apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada capituladas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

Versa a presente autuação sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a prestações de serviços de transporte, no período de 01/10/17 a 31/12/20, contrariando o disposto no art. 70, inciso IV, alínea “c” do RICMS/02, uma vez que tais prestações estão vinculadas a saídas de mercadorias ocorridas sob o amparo da isenção do imposto (saídas para a Zona Franca de Manaus, saídas destinadas ao aproveitamento de energia eólica e saídas destinadas à indústria naval).

As exigências referem-se ao ICMS apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada capituladas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 108/124, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às fls. 189/199.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 200/230, opina pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CCMG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão.

Conforme relatado, versa a presente autuação sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a prestações de serviços de transporte, no período de 01/10/17 a 31/12/20, contrariando o disposto no art. 70, inciso IV, alínea “c” do RICMS/02, uma vez que tais prestações estão vinculadas a saídas de mercadorias ocorridas sob o amparo da isenção do imposto (saídas para a Zona Franca de Manaus, saídas destinadas ao aproveitamento de energia eólica e saídas destinadas à indústria naval).

As exigências referem-se ao ICMS apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada capituladas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente.

Contraopondo-se ao feito fiscal, a Impugnante relata, inicialmente, que *“atua no setor siderúrgico, produzindo e comercializando aços planos em escala nacional. No exercício cotidiano de seu objeto social, contrata serviços de transporte para viabilizar o envio do aço produzidos a diversos clientes localizados nas mais diversas regiões do país”*.

Informa que *“a modalidade do transporte contratado é o CIF (Cost, Insurance and Freight), cujo frete é de inteira responsabilidade do vendedor/remetente das mercadorias, no caso, a Usiminas (v. cópias dos CTes – Conhecimentos de Transporte Eletrônico no Anexo 07 do auto de infração)”*.

Afirma que, *“nos termos do art. 66, I, do RICMS/2002, a Impugnante, como tomadora dos serviços de transportes, tem direito ao abatimento, sob a forma de crédito, do ICMS incidente sobre as prestações, desde que **vinculadas a operações tributadas pelo imposto**. Isso porque o custo do transporte, nessa situação, é sempre incorporado ao preço da mercadoria transportada”,* ou seja, *“a prestação de serviço de transporte está, neste caso, **vinculada a operação de venda que lhe deu origem**, de forma que o tratamento tributário dispensado a esta surtirá efeitos imediatos no tratamento a ser dado àquela, principalmente no que se refere à sistemática de débitos e créditos do ICMS (não-cumulatividade), já que ambas as operações, mesmo que distintas, estão inseridas em **uma mesma circulação jurídica de mercadorias**”*.

Exemplifica que, *“se determinada venda não vier a ser tributada, por ser equiparada às exportações, as operações de transporte vinculadas a essa remessa terão, também, o mesmo tratamento tributário equivalente, resultando na **manutenção dos créditos relacionados a operações anteriores**, nos termos do art. 155, § 2º, X, ‘a’, da CRFB e do art. 21, § 2º, da LC nº 87/1996”*.

A seu ver, *“o mesmo raciocínio vale para aquelas operações de venda que, apesar de isentas, a legislação concede o **benefício da manutenção dos créditos do ICMS**, a incluir, por óbvio, os créditos originados dos fretes que viabilizam essas operações”*.

A seguir, a Impugnante subdivide os seus argumentos contrários ao feito fiscal, utilizando os seguintes tópicos, que foram analisados na ordem em que apresentados:

- **Quanto às vendas destinadas à Zona Franca de Manaus - Alegação de “equiparação a exportações, para todos os fins legais e fiscais”.**

Com relação à matéria em epígrafe, a Autuada pontua que “*a parcela dos créditos de ICMS autuados diz respeito a serviços de transporte contratados pela Impugnante para viabilizar o envio de mercadorias a seus clientes situados na Zona Franca de Manaus*”.

Destaca, nesse sentido, que “*o Decreto-lei nº 288/1967, que instituiu a Zona Franca de Manaus, equipara às exportações, para todos os fins, as vendas interestaduais de mercadorias para essa região, quer se trate de matérias-primas a serem industrializadas ali, quer se trate de produtos prontos, destinados ao simples consumo na área incentivada*”.

Decreto-lei 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.** (Grifos da Impugnante)

Argumenta que, “*ao equiparar às exportações as vendas interestaduais destinadas à Zona Franca de Manaus, o Decreto-lei nº 288/1967 – diploma federal – claramente se imiscuía na disciplina de imposto estadual, o que, àquela época, era autorizado pelo art. 20, § 2º, da Constituição Federal de 1967*”, acrescentando que “*o Decreto-lei nº 288/67 não tinha o status de lei complementar, mas de simples lei ordinária, o que foi superado pela expressa convalidação da regra de seu art. 4º pelo art. 5º da Lei Complementar nº 04/1969*”, *in verbis*:

Art. 5º. Continuam em vigor **o art. 4º do Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967**, e legislação posterior pertinente à matéria nele tratada; o art. 5º do Decreto-Lei nº 244, de 28 de fevereiro de 1967, e o art. 2.º do Decreto Lei nº 932, de 10 de outubro de 1969. (Grifos da Impugnante)

Sustenta, nessa linha, que “*a equiparação a exportações das remessas interestaduais de quaisquer produtos (industrializados ou a industrializar) com destino à Zona Franca de Manaus estava em plena vigência quando do advento da Constituição de 1988, que convalidou expressamente todos os incentivos preexistentes relativos àquela área*”, conforme art. 40 do seu ADCT:

Art. 40. É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, **de exportação e importação, e de incentivos fiscais**, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Parágrafo único. Somente por lei federal podem ser modificados os critérios que disciplinaram ou venham a disciplinar a aprovação dos projetos na Zona Franca de Manaus. (Grifos da Impugnante)

Por esse motivo, segundo a Impugnante, *“a doutrina e a jurisprudência são unânimes em estender às operações interestaduais com destino à Zona Franca de Manaus o tratamento fiscal aplicável às exportações, sem quaisquer ressalvas”*, sendo essa *“a razão pela qual não incide ICMS sobre as operações que destinam mercadorias à Zona Franca de Manaus, pois imunes – exatamente o caso dos autos”*, oportunidade em que transcreve decisão do TJ/MG nesse sentido.

Ressalta, nesse sentido, *“que o eg. Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADI nº 310/DF – ajuizada com o intuito de afastar do ordenamento jurídico os Convênios ICMS nº 01, 02 e 06/1990 –, consignou que o art. 40 do ADCT deve ser interpretado como hipótese de imunidade tributária, impossibilitando os Estados e Distrito Federal de definirem, a seu critério, outro alcance do regime de incentivos fiscais da Zona Franca de Manaus”*.

Conclui, dessa forma, que *“não se trata de remessas isentas, como aduz a Fiscalização mineira no auto de infração ora objurgado, mas sim de remessas imunes, por expressa equivalência às exportações, razão pela qual a manutenção dos créditos deve ser reconhecida”*.

Para sustentar sua conclusão, a Impugnante apresenta, inicialmente, um resumo das *“alterações legais que versaram sobre direito ao crédito fiscal dos exportadores desde 1968 até os dias de hoje, considerando que cada uma das regras que se sucederam na matéria foi, a seu tempo, aplicável aos remetentes de mercadorias à Zona Franca de Manaus”*, a começar pelo Decreto-lei nº 406/68, que assim dispunha:

Art.1º.

(...)

§ 3º O imposto não incide:

I - sobre a saída de produtos industrializados destinados ao exterior;

(...)

Art. 3º.

(...)

§ 3º. **Não se exigirá o estorno do imposto relativo às mercadorias entradas** para utilização, como matéria-prima ou material secundário, na fabricação e embalagem dos produtos de que tratam o § 3º, inciso I e o § 4º, inciso III, do artigo

1º. O disposto neste parágrafo não se aplica, salvo disposição da lei estadual em contrário, às matérias-primas de origem animal ou vegetal que representem, individualmente, mais de 50% do valor do produto resultante de sua industrialização. (Grifos da Impugnante)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Observa que, “no início, os exportadores só tinham reconhecido o direito à manutenção de créditos relativos à aquisição de matéria-prima ou ao material secundário utilizado na fabricação ou na embalagem dos produtos exportados, sendo devido o estorno dos créditos oriundos da aquisição de mercadorias acabadas adquiridas para exportação”.

Em seguida, prossegue a Impugnante, sobreveio o Convênio ICM nº 65/88, cuja cláusula terceira era simples reprodução do dispositivo acima citado:

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.

(...)

Cláusula terceira: Fica assegurado ao estabelecimento industrial que promover a saída mencionada na cláusula primeira a **manutenção dos créditos relativos às matérias primas, materiais secundários e materiais de embalagens utilizados na produção dos bens objeto daquela isenção.**

(Grifos da Impugnante)

Aduz que, “na sequência, a cláusula terceira do Convênio ICM nº 65/1988 foi revogada pelo Convênio ICMS nº 06/1990, por sua vez suspenso pelo eg. STF em liminar concedida na ADI nº 310/DF, mencionada acima”, frisando que “essa decisão foi confirmada pelo eg. STF em sessão de 19.02.2014, na qual foi julgada procedente a ADI nº 310/DF para declarar a inconstitucionalidade dos Convênios ICMS nº 01, 02 e 06/1990”.

Relata que, em 13/09/96, “foi editada a Lei Complementar nº 87 (Lei Kandir), que, ao mesmo tempo em que afastou toda incidência de ICMS nas exportações (inclusive de produtos primários e semielaborados), **generalizou também o direito à manutenção dos créditos aos exportadores**, admitindo sua manutenção quanto a **todas as entradas** (inclusive de produtos acabados), e não somente – como se admitia até então – em relação às entradas de matéria-prima e material secundário utilizados na produção ou na embalagem da mercadoria exportada”.

Art. 20.

(...)

§ 3º É vedado o crédito relativo à mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

(...)

II - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, **exceto as destinadas ao exterior.**

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 21. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

(...)

§ 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. (Grifos da Impugnante)

Afirma que, “por fim, com a edição da EC nº 42/2003, o mencionado direito passou a gozar de **status constitucional**, passando a constar expressamente no art. 155, § 2º, X, “a”, da CRFB”.

Art. 155.

(...)

§ 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**. (Grifos da Impugnante).

No seu entender, “como o direito ao crédito é garantido aos exportadores, igualmente o é para quem promove saídas com destino à Zona Franca de Manaus, cujos benefícios fiscais são expressamente equiparados à exportação, de forma que a restrição ao crédito contida no art. 70, IV, ‘c’, do RICMS/2002 e no art. 20, §1º, I, da LC nº 87/1996, citada pela Fiscalização como fundamento da presente glosa, não é aplicável ao caso vertente”, mesmo porque “a desoneração tributária na aquisição, ao longo da cadeia exportadora, não decorre da aplicação da regra da isenção, tampouco da técnica da não cumulatividade, mas sim de autêntica **imunidade tributária**; logo, ausente qualquer poder de tributar, torna-se inadequada a negativa de créditos, de forma a onerar as exportações brasileiras”.

Acrescenta que “a mencionada regra constitucional foi concretizada também pela legislação tributária estadual, constando, no que respeita aos créditos escriturais havidos de aquisições de serviços de transporte, como exceção à hipótese do art. 70, IV, ‘c’, do Regulamento do ICMS mineiro” (c/c art. 5º, inciso III e § 1º do RICMS/02), 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.** (Grifos da Impugnante).

Art. 5º O imposto não incide sobre:

(...)

III - **a operação que destine ao exterior mercadoria**, inclusive produto primário e produto industrializado semielaborado, bem como sobre a prestação de serviços para o exterior, observado o disposto nos §§ 1º a 4º deste artigo e no item 126 da Parte 1 do Anexo I. (Grifos da Impugnante)

De acordo com o seu entendimento, *“a aparente vedação ao direito de creditamento de ICMS incidente no transporte de mercadorias comercializadas para a Zona Franca de Manaus, sustentada pelo Fisco mineiro, não está em consonância com as disposições constitucionais e legais aplicáveis à matéria. Disposições estas, inclusive, que não podem ser deturpadas por norma de hierarquia inferior”*, isso porque *“a equiparação das saídas para a ZFM às exportações não decorre da iniciativa do Estado de Minas Gerais, mas sim de norma originária do Decreto-Lei nº 288/1967, recepcionada pela Constituição em vigor (art. 40 da ADCT), heterônoma e vinculante de todos os entes políticos da Federação”*.

Complementa afirmando que *“o art. 70, IV, ‘c’, do RICMS/2002 deve ser interpretado conforme o regime constitucional e legal das saídas para a área incentivada, assegurando-se ao contribuinte o direito de se apropriar dos créditos de ICMS na aquisição de serviços de transporte nas saídas de mercadorias com destino à Zona Franca de Manaus, sob pena de ilegalidade e inconstitucionalidade, com extravasamento, pela Administração, dos limites materiais de seu poder regulamentar”*.

Conclui, uma vez mais, ser inaplicável a *“restrição do crédito sobre os serviços de transporte adquiridos no caso, tendo em vista que a Constituição e a Lei Complementar nº 87/1996 garantem o direito ao crédito pelas entradas de quaisquer produtos ou prestações de serviço que sejam, depois, exportados (ou vendidos para a ZFM, pois o regime fiscal é o mesmo)”*.

No entanto, ao contrário de suas alegações, o procedimento adotado pela Impugnante não encontra respaldo na legislação vigente.

Há que se destacar, inicialmente, que a glosa dos créditos promovida pelo Fisco se refere aos serviços de transporte tomados pela Impugnante referentes às saídas de mercadorias com destino à Zona Franca de Manaus (ZFM), não tendo, pois, qualquer relação com os créditos oriundos de serviços de transporte inerentes às aquisições de insumos de produção (matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem) utilizados na industrialização dos produtos remetidos à ZFM,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ou seja, a glosa em discussão não está atrelada às prestações anteriores, e sim àquelas concomitantes com as saídas de mercadorias com destino à ZFM.

Há que se destacar, ainda, que os argumentos da Impugnante revelam-se contraditórios, pois, admitindo-se, apenas por hipótese, que as remessas de mercadorias para a ZFM fossem legalmente equiparadas a uma exportação para o exterior, então os próprios serviços de transporte a elas vinculados também estariam amparados pela não incidência do ICMS ou pela isenção do imposto, na hipótese prevista no item 126 do Anexo I do RICMS/02, de forma que a Impugnante não teria qualquer crédito a apropriar, uma vez que não haveria destaque do imposto nos respectivos conhecimentos de transporte.

Feita essa observação, passou-se à análise das normas legais que regem a matéria, a começar pelo art. 155, § 2º, incisos X, alínea “a” e XII, alínea “e” da Constituição Federal (CF/88), que assim estabelecem:

CF/88

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; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

[...]

§ 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;

(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

[...]

XII - **cabe à lei complementar:**

[...]

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

(Destacou-se)

Como se vê, a imunidade constitucionalmente qualificada se refere a operações de exportação de mercadorias para o exterior.

O conceito correto de exportação, contrariamente à pretensão da Impugnante, envolve operações de saída para um país estrangeiro, conforme ensinamentos de De Plácido e Silva (SILVA, De Plácido e. Vocabulário jurídico. 22. ed. versão eletrônica 3.0. Rio de Janeiro: Forense/Jurid Publicações Eletrônicas, 2003), *verbis*:

“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 estranho.

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.”

(Grifou-se).

Assim, as saídas de mercadorias de Minas Gerais com destino à ZFM não se enquadram nesse conceito de exportação, já que lhe faltam exatamente a característica essencial: a saída do produto do território nacional.

Lado outro, como visto acima, por determinação constitucional, compete exclusivamente à Lei Complementar “*excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, ‘a’*”.

De plano, verifica-se que o comando constitucional faz referência a exportações para o exterior, o que não é o caso dos autos, conforme acima explicitado.

Nessa linha, os arts. 3º, inciso II e 32, inciso I da Lei Complementar nº 87/96 (LC nº 87/96) assim disciplinam a matéria:

LC nº 87/96

Art. 3º **O imposto não incide sobre:**

[...]

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - **operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços.** (Grifou-se)

Art. 32. A partir da data de publicação desta Lei Complementar:

I - **o imposto não incidirá sobre operações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, bem como sobre prestações de serviços para o exterior;** (Destacou-se)

Assim, a LC nº 87/96 estabeleceu a não incidência do imposto somente em relação às exportações de mercadorias e às prestações de serviços para o exterior.

Como não poderia deixar de ser, tal disciplina foi incorporada na legislação mineira, por meio de seus arts. 7º, inciso II da Lei nº 6.763/75 e 5º, inciso III do RICMS/02.

Lei nº 6.763/75

Art. 7º **O imposto não incide sobre:**

[...]

II - **a operação que destine ao exterior mercadoria, inclusive produto primário e produto industrializado semi-elaborado, bem como sobre prestação de serviço para o exterior,** observado o disposto no § 2º deste artigo; (Grifou-se)

RICMS/02

Art. 5º **O imposto não incide sobre:**

[...]

III - **a operação que destine ao exterior mercadoria, inclusive produto primário e produto industrializado semi-elaborado, bem como sobre a prestação de serviços para o exterior,** observado o disposto nos §§ 1º a 4º deste artigo e no item 126 da Parte 1 do Anexo I; (Destacou-se)

Como se vê, inexiste imunidade constitucionalmente qualificada ou não incidência do ICMS legalmente estabelecida, para operações que destinem mercadorias para a ZFM, restando afastada a alegação da Impugnante de que essas operações são equiparadas a exportação de mercadorias para o exterior.

Admitir a equiparação entre a exportação e a remessa de mercadorias à ZFM, como defende a Impugnante, com base no 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, contrariando a vedação contida no art. 151, inciso III da CF/88.

CF/88

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 151. É vedado à União:

[...]

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

Assim sendo, o Decreto-Lei nº 288/67, por não se tratar de lei complementar, não se reveste do caráter ontológico-formal exigido pela CF/88, em seu art. 155, § 2º, inciso XII, alínea 'e', novamente reproduzido abaixo, para, validamente, conceder isenção ou desoneração do ICMS, motivo pelo qual é absolutamente inapto para qualificar-se dentre as exceções admitidas à proibição de isenção heterônoma.

CF/88

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:

[...]

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

O art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) da CF/88 cuidou, tão-somente, de estabelecer a manutenção da Zona Franca de Manaus, com suas características de área de livre comércio e de incentivos fiscais, não tendo feito qualquer equiparação de remessas de mercadorias para essa área à exportação para o exterior.

Art. 40. É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição.

Não obstante, o legislador mineiro concedeu o benefício da isenção para as saídas de mercadorias com destino à ZFM, nos termos do art. 50 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/02.

Anexo 1 - RICMS/02

DAS HIPÓTESES DE ISENÇÃO

Item 50:

Saída de produto industrializado de origem nacional, observadas as condições estabelecidas nos artigos 268 a 281 da Parte 1 do Anexo IX, com destino a estabelecimento de contribuinte do imposto localizado nos seguintes Municípios:

[...]

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Apesar dessa isenção, o art. 269 do Anexo IX do RICMS/02 garante a manutenção dos créditos relativos às entradas de matérias-primas, material secundário e de embalagem empregados na fabricação dos produtos destinados à ZFM.

Art. 269. Até o dia 31 de dezembro de 2032, não será exigido o estorno do crédito relativo à entrada de matéria-prima, material secundário e de embalagem empregados na fabricação dos produtos cuja saída se der com destino a estabelecimento de contribuinte do imposto localizado nos Municípios de Manaus, Rio Preto da Eva e Presidente Figueiredo, no Estado do Amazonas, salvo se:

Efeitos de 15/12/2002 a 31/12/2018 - Redação original:

"Art. 269. Não será exigido o estorno do crédito relativo à entrada de matéria-prima, material secundário e de embalagem empregados na fabricação dos produtos cuja saída se der com destino a estabelecimento de contribuinte do imposto localizado nos Municípios de Manaus, Rio Preto da Eva e Presidente Figueiredo, no Estado do Amazonas, salvo se:"

Porém, os créditos relativos aos serviços de transporte vinculados a essas operações são expressamente vedados pela legislação vigente, nos termos do art. 70, inciso IV, alínea "c", do RICMS/02, o qual se encontra em perfeita sintonia com o art. 31, inciso II da Lei nº 6.763/75.

RICMS/02

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; (Grifou-se)

Lei nº 6.763/75

Art. 31. Não implicará crédito para compensação com o imposto devido nas operações ou nas prestações subsequentes:

[...]

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - o imposto relativo à operação ou à prestação, quando a operação ou a prestação subsequente, com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante, inclusive a utilizada na produção, na geração ou na extração, estiverem beneficiadas por isenção ou não-incidência, exceto, observado o disposto no § 3º do artigo 32, quando destinada a exportação para o exterior;

Reitere-se que a glosa dos créditos promovida pelo Fisco se refere aos serviços de transporte tomados pela Impugnante referentes às saídas de mercadorias com destino à Zona Franca de Manaus (ZFM), não tendo, pois, qualquer relação com os créditos oriundos de serviços de transporte inerentes às aquisições de insumos de produção (matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem) utilizados na industrialização dos produtos remetidos à ZFM, ou seja, a glosa em discussão não está atrelada às prestações anteriores, e sim àquelas concomitantes com as saídas de mercadorias com destino à ZFM.

Esclareça-se que os dispositivos citados pela Impugnante, com o intuito de legitimar os créditos por ela apropriados, não se aplicam ao caso dos autos, uma vez que, como já demonstrado, as remessas de mercadorias para a ZFM não se equiparam a exportações de mercadorias para o exterior.

O entendimento acima exposto é corroborado pela solução dada à Consulta de Contribuinte nº 031/2018, bem como por diversas decisões deste E. Conselho, podendo ser citada, a título de exemplo, a relativa ao Acórdão nº 21.058/16/2ª, dentre outros citados pelo Fisco em sua manifestação, estes envolvendo o próprio Sujeito Passivo do presente processo, *in verbis*:

Consulta de Contribuinte nº 031/2018

PTA Nº: 45.000014798-06

CONSULENTE: Arcelormittal Brasil S.A.

ORIGEM: Belo Horizonte – MG

CONSULTA INEPTA – De acordo com o inciso I do art. 43 do RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/2008, declara-se inepta a presente consulta por versar sobre disposição claramente expressa na legislação tributária, deixando a mesma de produzir os efeitos que lhe são próprios.

Exposição:

[...]

Consulta:

É correto afirmar que a Consulente faz jus ao direito de manter na escrita fiscal de seus estabelecimentos industriais localizados em Minas Gerais e elencados nesta consulta, o crédito do ICMS relativo ao serviço de transporte na modalidade CIF, quando realizar operações de

comercialização/transferência de produtos amparados pela isenção prevista nas alíneas “a” e “b” do item 50 da Parte 1 do Anexo I c/c art. 269 e 269-A da Parte 1 do Anexo IX, ambos do RICMS/2002, os quais admitem a manutenção dos créditos do ICMS relativo à entrada de matéria-prima, material secundário e de embalagem empregados nos produtos comercializados com a Zona Franca de Manaus e Área de Livre Comércio?

Resposta:

De acordo com o inciso I do art. 43 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/2008, Declara-se INEPTA a presente consulta por versar sobre disposição claramente expressa na legislação tributária, deixando a mesma de produzir os efeitos que lhe são próprios.

Saliente-se que a matéria abordada encontra disciplina expressa nos próprios dispositivos legais citados pela consulente.

A título de orientação, responde-se ao questionamento formulado.

Preliminarmente, **ressalte-se que é inaplicável, sob o enfoque tributário, o entendimento da Consulente quanto à equiparação das operações de saídas para a Zona Franca de Manaus ou Área de Livre Comércio com exportação**, bem como o pressuposto de que a prestação de serviço é operação acessória à saída de mercadoria, por se tratar de fatos geradores distintos.

Dito isto, **a previsão contida na alínea “c” do inciso IV do art. 70 do RICMS/2002, citada pela Consulente, claramente prevê a vedação ao aproveitamento de crédito referente a serviços de transportes recebidos pelo tomador:**

[...]

Por outro lado, o art. 269 e 269-A da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/2002, também citados pela Consulente, prevê a não exigência do estorno do crédito relativo à entrada de matéria-prima, material secundário e de embalagem empregados na fabricação dos produtos, nas condições ali expostas, bem como no regime especial. Ou seja, o serviço de transporte tomado pela Consulente não se insere nesta previsão.

Sendo assim, a Consulente não faz jus ao direito de apropriar na escrita fiscal de seus estabelecimentos industriais, localizados em Minas

Gerais, o crédito do ICMS relativo ao serviço de transporte na modalidade CIF, quando realizar operações de comercialização ou transferência de produtos amparados pela isenção prevista nas alíneas “a” e “b” do item 50 da Parte 1 do Anexo I c/c art. 269 e 269-A da Parte 1 do Anexo IX, ambos do RICMS/2002.” (Grifou-se)

ACÓRDÃO Nº 21.058/16/2ª

“... ATO CONTÍNUO, SUSCITA A HIPÓTESE DE EQUIPARAÇÃO DAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DESTINADAS A CONTRIBUINTES ESTABELECIDOS EM MANAUS/AM A OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO. NESTE SENTIDO, DEFENDE A TESE DE QUE AS OPERAÇÕES QUE PROMOVEU, DESTINADAS A CONTRIBUINTES ESTABELECIDOS EM MANAUS E AS PRESTAÇÕES DE SERVIÇO DE TRANSPORTE A ELAS INERENTES SÃO ISENTAS/IMUNES DE ICMS E, POR EXTENSÃO, SERIA POSSÍVEL A MANUTENÇÃO DOS CRÉDITOS DE ICMS RELATIVOS ÀS OPERAÇÕES E PRESTAÇÕES ANTERIORES.

CONTUDO, A **PRETENDIDA EQUIPARAÇÃO DA REMESSA PARA ZONA FRANCA DE MANAUS A UMA EXPORTAÇÃO PARA O EXTERIOR, DANDO ÀQUELA OS EFEITOS DA IMUNIDADE ESTABELECIDADA PARA ESTA ÚLTIMA, NÃO É ALBERGADA PELA LEGISLAÇÃO MINEIRA, QUE PREVÊ A ISENÇÃO NA OPERAÇÃO INTERESTADUAL, SENDO QUE TAL BENESSE ESTÁ ACORDADA PELAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO POR MEIO DO CONVÊNIO ICMS Nº 65/88 E, ATUALMENTE, ESTABELECIDADA EM MINAS GERAIS NO ITEM 50, DA PARTE 1, DO ANEXO I DO RICMS/02.**

O ART. 40 DO ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS – ADCT DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 NÃO TEVE A PECHA DE CONVALIDAR TODOS OS INCENTIVOS FISCAIS ATÉ ENTÃO EXISTENTES RELATIVOS À ZONA FRANCA DE MANAUS.

TAL DIPLOMA CONSTITUCIONAL CUIDOU, TÃO-SOMENTE, DE ESTABELECEER A MANUTENÇÃO DA ZONA FRANCA DE MANAUS, COM SUAS CARACTERÍSTICAS DE ÁREA DE LIVRE COMÉRCIO E DE INCENTIVOS FISCAIS. VEJA-SE:

[...]

O CONCEITO CORRETO DE EXPORTAÇÃO ENVOLVE OPERAÇÕES DE SAÍDA PARA UM PAÍS ESTRANGEIRO E, PORTANTO, INVÁLIDAS AS PREMISSAS ADOTADAS PELA IMPUGNANTE.

[...]

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, SEGUNDO O QUAL NÃO

PODE 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 ESTABELECEER A MANUTENÇÃO DA ZONA FRANCA DE MANAUS, COM SUAS CARACTERÍSTICAS DE ÁREA DE LIVRE COMÉRCIO E DE INCENTIVOS FISCAIS.

PORTANTO, CONSENTIR EFEITOS TRIBUTÁRIOS RELATIVOS AO ICMS À FICÇÃO IMPLEMENTADA PELO ART. 4º DO DECRETO-LEI 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:

[...]

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.

ASSIM SENDO, O DECRETO-LEI Nº 288/67, POR NÃO SE TRATAR DE LEI COMPLEMENTAR, NÃO SE REVESTE DO CARÁTER ONTOLÓGICO-FORMAL EXIGIDO PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988, EM SEU ART. 155, § 2º, INCISO XII, ALÍNEA 'E', PARA, VALIDAMENTE, CONCEDER ISENÇÃO OU DESONERAÇÃO DO ICMS, MOTIVO PELO QUAL É ABSOLUTAMENTE INAPTO PARA QUALIFICAR-SE DENTRE AS EXCEÇÕES ADMITIDAS À PROIBIÇÃO DE ISENÇÃO HETERÔNOMA.

A LEI COMPLEMENTAR 87/96, NORMA GERAL QUE TRATA DE ICMS, NOS TERMOS DO INCISO I DO SEU ART. 32, PREVIOU QUE A PARTIR DA SUA PUBLICAÇÃO, O IMPOSTO NÃO INCIDIRIA SOBRE OPERAÇÕES QUE DESTINASSEM AO EXTERIOR MERCADORIAS, INCLUSIVE PRODUTOS PRIMÁRIOS E PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS SEMIELABORADOS, NEM SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS PARA O EXTERIOR.

DESSA FORMA, TEM-SE QUE AS OPERAÇÕES E PRESTAÇÕES QUE DESTINEM AO EXTERIOR MERCADORIAS OU SERVIÇOS, ESTÃO AO ABRIGO DA NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO, CONFORME DISPOSTO NO INCISO II DO ART. 3º DA LEI COMPLEMENTAR 87/96 E NO INCISO III, DO ART. 5º DO RICMS/02.

CONFORME PRECEITUA O INCISO I DO § 1º DO REFERIDO ART. 5º, A NÃO INCIDÊNCIA EM REFERÊNCIA ALCANÇA A OPERAÇÃO QUE DESTINE MERCADORIA DIRETAMENTE A DEPÓSITO EM RECINTO ALFANDEGADO OU EM RECINTO ESPECIAL PARA DESPACHO ADUANEIRO DE EXPORTAÇÃO - REDEX, COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO, POR CONTA E ORDEM DE EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA, INCLUSIVE TRADING COMPANY,

OBSERVADO O DISPOSTO NOS ARTS. 243 A 253 DA PARTE 1 DO ANEXO IX DO RICMS/02. EXAMINE-SE:

[...]

RESSALTE-SE QUE O ALCANCE DA NÃO INCIDÊNCIA EM COMENTO NÃO SE ESTENDE ÀS OPERAÇÕES E PRESTAÇÕES DESTINADAS À ZONA FRANCA DE MANAUS, NEM ÀS PRESTAÇÕES DE SERVIÇO DE TRANSPORTE INTERESTADUAL DE MERCADORIA A SER DESTINADA À EXPORTAÇÃO, JÁ QUE NÃO HÁ PREVISÃO NA LEGISLAÇÃO NESSE SENTIDO.

POR OUTRO LADO, DE ACORDO COM O ITEM 126 DA PARTE 1 DO ANEXO I DO RICMS/02, É AMPARADA PELA ISENÇÃO DO IMPOSTO A PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE DE MERCADORIA DESTINADA AO EXTERIOR, NA FORMA PREVISTA NO INCISO III E § 1º DO ART. 5º DO MESMO REGULAMENTO.

ASSIM, INFERE-SE QUE NA OPERAÇÃO DE SAÍDA DE MERCADORIA A SER DESTINADA AO EXTERIOR, NOS TERMOS DO INCISO III DO ART. 5º DO RICMS/02, NÃO HÁ INCIDÊNCIA DE ICMS, AO PASSO QUE A PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE INTERESTADUAL VINCULADA À OPERAÇÃO OCORRE AO ABRIGO DA ISENÇÃO DO IMPOSTO.

NO QUE TANGE ÀS REMESSAS DE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS DE ORIGEM NACIONAL PARA COMERCIALIZAÇÃO OU INDUSTRIALIZAÇÃO NA ZONA FRANCA DE MANAUS, O CONVÊNIO ICMS Nº 65/88 ESTABELECE A ISENÇÃO DO IMPOSTO NESSAS OPERAÇÕES, NAS CONDIÇÕES QUE ESPECIFICA.

SEGUINDO O CONVÊNIO SUPRAMENCIONADO, O ITEM 50 DA PARTE 1 DO ANEXO I DO RICMS/02 DISPÕE SOBRE A ISENÇÃO DO IMPOSTO NA SAÍDA DE PRODUTO INDUSTRIALIZADO DE ORIGEM NACIONAL PARA COMERCIALIZAÇÃO OU INDUSTRIALIZAÇÃO NA ZONA FRANCA DE MANAUS, OBSERVADAS AS CONDIÇÕES ESTABELECIDAS NESSE DISPOSITIVO E NOS ARTS. 268 A 281 DA PARTE 1 DO ANEXO IX DO REFERIDO REGULAMENTO.

[...]

IMPORTANTE FRISAR QUE A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA QUE DISPÕE SOBRE OUTORGA DE ISENÇÃO DEVE SER INTERPRETADA DE FORMA LITERAL, NOS TERMOS DO INCISO II DO ART. 111 DO CTN.

ASSIM, A ISENÇÃO EM COMENTO ALCANÇA TÃO-SOMENTE A SAÍDA DA MERCADORIA COM DESTINO À ZONA FRANCA DE MANAUS, NAS CONDIÇÕES ESTABELECIDAS, NÃO PODENDO SER ESTENDIDA À PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE RELACIONADA À OPERAÇÃO.

ANTE TODO O EXPOSTO, HÁ INCIDÊNCIA DE ICMS SOBRE A PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE DE MERCADORIA DESTINADA À ZONA FRANCA DE MANAUS.

VALE OBSERVAR QUE A ISENÇÃO PRATICADA PELA IMPUGNANTE NAS OPERAÇÕES ACOBERTADAS PELAS NOTAS FISCAIS RELACIONADAS NO ANEXO 3 NÃO É QUESTIONADA PELA FISCALIZAÇÃO, NEM TAMPOUCO OS CRÉDITOS RELATIVOS ÀS ENTRADAS DE MATÉRIA-PRIMA, MATERIAL SECUNDÁRIO E DE EMBALAGEM EMPREGADOS NA FABRICAÇÃO DAS MERCADORIAS QUE SEGUIRAM PARA MANAUS.

NO MESMO SENTIDO, OS DIVERSOS TRANSPORTADORES EMITENTES DOS CONHECIMENTOS DE TRANSPORTE RELACIONADOS NO ANEXO 4 DO AUTO DE INFRAÇÃO AGIRAM CORRETAMENTE AO TRIBUTAR SUAS PRESTAÇÕES, INTERPRETANDO LITERALMENTE A LEGISLAÇÃO QUE OUTORGOU A ISENÇÃO, SEGUINDO O ART. 111, INCISO II DO CTN.

O ÚNICO FOCO DO AUTO DE INFRAÇÃO SÃO OS CRÉDITOS APROVEITADOS REFERENTES A ESTAS PRESTAÇÕES DE SERVIÇO DE TRANSPORTE, UMA VEZ QUE ELAS SÃO VINCULADAS A SAÍDAS DE BENS ISENTAS.

A VEDAÇÃO AO APROVEITAMENTO DESTES CRÉDITOS É CLARA, NÍTIDA, CRISTALINA. ESTÁ EXPRESSA NO ART. 70, INCISO IV, ALÍNEA “C” DO RICMS/02:

[...]

A DESOBEDIÊNCIA AO RICMS/02 RESTOU COMPROVADA. POR CONSEQUENTE, O FISCO AGIU CORRETAMENTE AO ESTORNAR OS CRÉDITOS, EXIGINDO O IMPOSTO E AS PENALIDADES CABÍVEIS ...” (GRIFOU-SE)

A título de complementação, seguem abaixo excertos da manifestação fiscal, que refutam com muita propriedade os argumentos da Impugnante, *verbis*:

“... A Autuação se baseou na regra contida no art. 70, IV, “c”, da Parte Geral do RICMS/2002, que veda o aproveitamento de créditos referentes aos serviços de transporte quando estes estiverem vinculados a saídas isentas ou não tributadas. Segue a transcrição do dispositivo:

[...]

Com relação à alegação de que as normas que concedem as isenções em questão permitem o aproveitamento de créditos, observamos que a regra geral é que a isenção concedida a uma operação acarreta a anulação do crédito relativo às operações anteriores, conforme previsto na Constituição Federal, em seu art. 155, §2º, II, “b”, *in verbis*:

[...]

A Lei Estadual 6.763/1975, por sua vez, dispôs sobre este tema nos arts. 31, II e 32, I, a conferir:

[...]

Para que esses créditos possam ser mantidos, é necessário que a própria norma instituidora do benefício assim preveja (com exceção das operações para o exterior, cujos créditos são mantidos por disposição constitucional).

No caso das isenções aqui tratadas, as normas preveem que fica dispensado o estorno do crédito na saída de mercadoria beneficiada com a isenção prevista.

Nessa situação, quando se fala em estorno de crédito, nos termos do já transcrito art. 32, I da Lei 6763/1975, pressupõe-se que houve anteriormente uma entrada de mercadoria ou uma prestação de serviço a ela relativa e que, por não se saber de antemão que essa mercadoria viria a ser objeto de uma operação isenta, houve também o aproveitamento desse crédito.

No caso do serviço de transporte em discussão, não haveria que se falar em estorno, uma vez que a prestação ocorre concomitantemente à saída de mercadoria, já se sabendo, de pronto, que, por força do art. 70, IV, “c” do RICMS/2002, o crédito é vedado.

Claro está, portanto, que, ao dispensar o “estorno do crédito”, o legislador está se referindo tão somente a entradas que foram objeto de operações isentas posteriores, e não a prestações que ocorrem simultaneamente à operação.

A norma que trata de isenção, em virtude do disposto no art. 111 do 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, até porque todos os dispositivos legais mencionados tratam da vedação de créditos referentes a entradas anteriores.

Também convém lembrar que a legislação tributária, em todos os seus níveis hierárquicos, sempre diferenciou os termos “prestação” e “operação”. Assim, o argumento da Autuada 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 interpretação da norma tributária.

Conclui-se, então, que, para que houvesse dispensa do cumprimento da norma esculpida no art. 70, IV, “c”, do RICMS/2002, seria necessária disposição expressa nesse sentido, o que não ocorre nos casos em tela.

Merece destaque, por fim, que tema semelhante já foi objeto de apreciação pelo Conselho de Contribuintes, conforme Acórdãos 22.326/16/1ª e 4.715/17/CE, referentes ao AI 01.000.435.010-34; Acórdãos 21.814/18/2ª e 5.094/18/CE referentes ao AI 01.000.936.259-00 e Acórdãos 21.820/18/2ª e 5.107/18/CE, referentes ao AI 01.000.936.333-33, que tiveram como sujeito passivo a própria Autuada ...”

Corretas, portanto, a glosa dos créditos efetuada pelo Fisco e as respectivas exigências fiscais.

• **Alegação de “direito à manutenção dos créditos nas vendas destinadas ao aproveitamento da energia eólica, conforme item 98.2, Parte 1, do Anexo I do RICMS/2002”:**

A Impugnante relata que *“parcela das operações autuadas também diz respeito à glosa de créditos de ICMS incidente sobre serviços de frete contratados para transporte de aço vendido para produção de torres eólicas. Os CTes anexados exemplificativamente a este PTA (Anexo 07), referentes a essas operações, não deixam dúvidas quanto à finalidade dos aços industrializados”*.

Reconhece que, *“de fato, há expressa previsão de isenção do ICMS nessas operações, nos termos do § 2º do inciso XIV da cláusula primeira do Convênio ICMS nº 101/1997 e do item 98, Parte 1, do Anexo I do RICMS/2002”*.

Salienta, porém, que *“nesses mesmos atos normativos, há, também, disposição específica estipulando, justamente, a preservação do crédito em discussão. É ver a redação da Cláusula 2ª do Convênio ICMS nº 101/1997, que autoriza os Estados a concederem referida manutenção, e do item 98.2, Parte 1, do Anexo I do Regulamento Mineiro”*.

Convênio ICMS nº 101/97

Cláusula segunda Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a conceder a manutenção dos créditos do imposto nas operações a que se refere a cláusula anterior.

RICMS/02

98.2 Fica **dispensado o estorno do crédito** na saída de mercadoria beneficiada com a isenção prevista neste item. (Grifos da Impugnante)

Ressalta que *“a norma mineira cita, de forma abrangente e sem distinção, o termo ‘dispensado o estorno do crédito’. Isso significa que, em todas as operações que normalmente resultariam no dever de estorno – **incluído o transporte** –, os créditos de ICMS devem ser conservados”*.

Acrescenta que, *“como aduzido inicialmente, por tratar-se de parcela igualmente incorporada à operação (custo da mercadoria), o ICMS incidente sobre o transporte contratado deve ter o mesmo tratamento que teria o imposto cobrado nas operações de entrada de mercadorias anteriores, **por simples lógica jurídica da***

sistemática da não cumulatividade”, ou seja, “a partir do momento em que determinada operação é beneficiada também por intermédio da manutenção de créditos de ICMS, como é o caso, tal benefício engloba toda a circulação da mercadoria, o que inclui o crédito relativo ao frete”.

Conclui, nesses termos, que, “diante das previsões normativas acima mencionadas, não há como se chegar a outra conclusão senão a de que o crédito de ICMS referente aos serviços de frete contratados pela Impugnante para acobertar essas operações deve ser preservado”.

No entanto, em que pesem os seus argumentos, verifica-se não assistir razão à Impugnante.

Como visto acima, a própria Impugnante reconhece que, “de fato, há expressa previsão de isenção do ICMS nessas operações, nos termos do § 2º do inciso XIV da cláusula primeira do Convênio ICMS nº 101/1997 e do item 98, Parte 1, do Anexo I do RICMS/2002”.

Nesse sentido, cabe lembrar que o art. 111 do Código Tributário Nacional (CTN) estabelece que deve ser interpretada literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção.

CTN

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

[...]

II - outorga de isenção;

Isso posto, verifica-se que a cláusula primeira do Convênio ICMS nº 101/97 estabelece a isenção do ICMS nas operações com os produtos nele relacionados, autorizando aos Estados a concederem a manutenção dos créditos do imposto relativos a essas operações.

Convênio ICMS nº 101/97

Cláusula primeira - **Ficam isentas do ICMS as operações com os produtos a seguir indicados** e respectivas classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul - Sistema Harmonizado - NCM/SH:

Cláusula segunda - Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a conceder a **manutenção dos créditos do imposto nas operações** a que se refere a cláusula anterior. (Destacou-se)

Também convém lembrar que a legislação tributária, em todos os seus níveis hierárquicos, sempre diferenciou os termos “prestação” e “operação”.

Assim, a manutenção do crédito não é ampla (“incluído o transporte”), como defende a Impugnante, pois o mencionado convênio em momento algum faz referência às “operações e prestações”, mas somente às operações com os produtos nele relacionados.

Ademais, o termo “manutenção dos créditos” não tem o condão de legitimar a apropriação de crédito vedado pela legislação, que no caso se refere aos serviços de

transporte concomitantes com as saídas de mercadorias destinadas ao aproveitamento da energia eólica, devendo-se reiterar que a glosa dos créditos promovida pelo Fisco se restringe àqueles vinculados a esses serviços de transporte (vinculado às saídas das mercadorias beneficiadas com a isenção ora em análise).

Além disso, o subitem “98.2” do Anexo I do RICMS/02 é absolutamente claro ao dispensar o estorno do crédito na saída de mercadoria beneficiada com a isenção, *verbis*:

Anexo 1- RICMS/02

Das Hipóteses de Isenções

Efeitos a partir de 27/11/21

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

Efeitos de 23/12/2015 a 11/11/2021

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.

98.2 Fica **dispensado o estorno do crédito na saída de mercadoria beneficiada com a isenção** prevista neste item. (Destacou-se)

Assim, a dispensa do estorno de créditos prevista no subitem 98.2 não se aplica à prestação de serviços de transporte vinculada às saídas isentas.

Correta, portanto, a glosa dos créditos promovida pelo Fisco, nos termos do art. 70, inciso IV, alínea “c” do RICMS/02, cuja única ressalva à vedação do crédito se refere às prestações de serviços vinculados às exportações de mercadorias para o exterior (observada a isenção estabelecida para os serviços de transporte, na hipótese prevista no item 126 do Anexo I do mesmo diploma legal), o que não é o caso dos autos.

RICMS/02

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; (Destacou-se)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Entendimento acima externado é ratificado pelo Acórdão nº 5.094/18/CE, que aprovou as exigências fiscais, ao analisar matéria idêntica, envolvendo o mesmo Sujeito passivo, *verbis*:

ACÓRDÃO: 5.094/18/CE

PTA/AI: 01.000936259-00

RECURSO DE REVISÃO: 40.060146075-35

RECORRENTE: 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO

RECORRIDO: USINAS SIDERÚRGICAS DE MINAS GERAIS S/A – USIMINAS

EMENTA:

“CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA. NOS TERMOS DO ART. 173, INCISO I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, O PRAZO DECADENCIAL APLICÁVEL AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO É DE 5 (CINCO) ANOS CONTADOS A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA SER EFETUADO. NO CASO DOS AUTOS NÃO SE ENCONTRA DECAÍDO O DIREITO DA FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL DE CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. **REFORMADA A DECISÃO ANTERIOR.**

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - OPERAÇÃO SUBSEQUENTE NÃO TRIBUTADA - PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE. CONSTATADO 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 DO IMPOSTO. EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 56, INCISO II E MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO XXVI, AMBOS DA LEI Nº 6.763/75. **REFORMADA A DECISÃO ANTERIOR PARA RESTABELECEM AS EXIGÊNCIAS FISCAIS.** RECURSO DE REVISÃO CONHECIDO À UNANIMIDADE E PROVIDO POR MAIORIA DE VOTOS.” (GRIFOU-SE)

DECISÃO:

“... RELATIVAMENTE AO MÉRITO DA ACUSAÇÃO FISCAL, É IMPERIOSO RESSALTAR, QUE A AUTUAÇÃO SE ENCONTRA ALICERÇADA NO ESTABELECIDO NO ART. 31, INCISO I DA LEI Nº 6.763/75 C/C O REGRAMENTO DISPOSTO NO ART. 70, INCISO IV, ALÍNEA “C”, DA PARTE GERAL DO RICMS/02, QUE VEDA O APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS REFERENTES AOS SERVIÇOS DE TRANSPORTE QUANDO ESTES ESTIVEREM VINCULADOS ÀS SAÍDAS DE MERCADORIAS ISENTAS OU NÃO TRIBUTADAS. COMO SEGUE:

[...]

CONFORME A LEGISLAÇÃO POSTA, É VEDADO O APROVEITAMENTO DO CRÉDITO DO ICMS INCIDENTE SOBRE OS SERVIÇOS DE TRANSPORTE RECEBIDOS PELO TOMADOR,

QUANDO ESTES ESTIVEREM VINCULADOS À SAÍDA DE MERCADORIAS ISENTAS.

E É EXATAMENTE ESTE O CASO EM ESTUDO. A RECORRIDA PROMOVEU A SAÍDA DE EQUIPAMENTOS E COMPONENTES, DESTINADOS AO APROVEITAMENTO DE ENERGIA EÓLICA, AO ABRIGO DA ISENÇÃO DO ICMS PREVISTA NO ITEM 98 DO ANEXO I DO RICMS/02.

EM SEDE DE IMPUGNAÇÃO, **ALEGA A RECORRIDA A DISPENSA DO ESTORNO DO CRÉDITO** NA SAÍDA DA MERCADORIA, UMA VEZ 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 SUBITEM 98.2 DO DISPOSITIVO RETRO CITADO, CONSUBSTANCIADO DA LITERALIDADE ESTABELECIDADA PARA OS CASOS DE ISENÇÕES, NO ART. 111 DO CTN.

COMO BEM DESTACADO, 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:

[...]

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/02, QUE ASSIM DISPÕE:

[...]

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.**

TAMBÉM CONVÉM LEMBRAR QUE A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA, EM TODOS OS SEUS NÍVEIS HIERÁRQUICOS, SEMPRE DIFERENCIOU OS TERMOS “PRESTAÇÃO” E “OPERAÇÃO”. ASSIM, O ARGUMENTO 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.

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 QUE A SUPERINTENDÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO DA SEF/MG (SUTRI), NA CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 009/01, 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.

ASSIM, 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 ...” (GRIFOU-SE)

• **Alegação de “expressa equiparação às exportações das vendas destinadas à indústria naval, conforme art. 11, § 9º, da Lei nº 9.432/1997”:**

A Impugnante registra, inicialmente, “*que, por questão de política fiscal, a União Federal, por intermédio da Lei nº 9.432/1997, buscou fomentar o desenvolvimento da marinha mercante nacional, instituindo o Registro Especial Brasileiro – REB e concedendo a esse segmento da indústria diversos benefícios*”, sendo que “*um deles está no art. 11, § 9º, de mencionada lei, que equiparou, para todos os efeitos legais e fiscais, as operações relacionadas à construção, conservação, modernização e reparo de embarcações submetidas ao REB a operações de exportação*”.

Art. 11. É instituído o Registro Especial Brasileiro – REB, no qual poderão ser registradas embarcações brasileiras, operadas por empresas brasileiras de navegação.

§ 9º A construção, a conservação, a modernização e o reparo de embarcações pré-registradas ou registradas no REB serão, **para todos os efeitos legais e fiscais**, equiparadas à **operação de exportação**. (Grifos da Impugnante)

Quanto ao alcance de referida norma, a Impugnante realça que “*é preciso compreender que não se trata apenas de um incentivo fiscal, mas de uma operação de exportação definida por meio de uma ficção jurídica estabelecida em lei, assim como fora feito para as vendas destinadas à Zona Franca de Manaus*”.

Salienta que “o art. 22, VIII, da CRFB é claro ao dispor que cabe apenas à União legislar sobre comércio exterior. Logo, todas as figuras jurídicas relacionadas à exportação devem ficar a cargo da União, tendo em vista que são operações de interesse nacional”.

Destaca que “a inserção do trecho ‘para todos os efeitos legais e fiscais’ apenas reitera que, no caso, todos os benefícios relacionados à exportação serão aplicáveis às operações destinadas à indústria naval, como a desoneração tributária de toda a cadeia exportadora – o que inclui, por óbvio, **a manutenção dos créditos de ICMS relacionados às operações anteriores**, como autoriza o art. 155, § 2º, X, ‘a’, da CRFB e o art. 21, § 2º, da LC nº 87/1996”.

Ressalta que “não se trata, aqui, de uma isenção heterônoma. Isto é, não está a União isentando impostos municipais e estaduais, mas apenas definindo a natureza dessas operações, equiparando-as à exportação, sendo que, pelo princípio da unidade do ordenamento jurídico, deve ser tratada como se esta última fosse e, por isso, abrangida por todas as disposições legais e constitucionais pertinentes”.

Acrescenta que “o Estado de Minas Gerais, apesar de não tratar as operações de vendas destinadas à indústria naval como se exportação fosse, incorporou em sua legislação disposições no sentido de desonerar (ainda que sob a forma de isenção) saída de mercadorias a serem empregadas nas mesmíssimas finalidades previstas no art. 11, § 9º, Lei nº 9.432/1997”, conforme do art. 13 do Capítulo V do Anexo XVI do RICMS/2002, cujo § 2º é expresso “ao **preservar o direito creditório** relativo às mercadorias beneficiadas”.

Art. 13. Até o dia 31 de dezembro de 2032, **fica isenta do ICMS**, a saída interestadual promovida pelo industrial fabricante deste Estado de equipamentos, máquinas, acessórios, aparelhos, peças, partes e componentes para emprego:

I - na fabricação, montagem, reparo, conserto, reconstrução, modernização, transformação e conservação de **embarcações**;

§ 2º **Não se exigirá o estorno do crédito do imposto** relativo às mercadorias beneficiadas com a isenção prevista neste artigo. (Grifos da Impugnante).

Assim, a seu ver, “ainda que este c. Conselho não entenda pela equiparação dessas operações às exportações, como defendido no item acima, é certo que o direito à manutenção do crédito ora glosado deve ser reconhecido por **expressa autorização pela legislação mineira**”, ou seja, considerando-se que “o art. 13, § 2º, Capítulo V, do Anexo XVI do RICMS/2002 autoriza o não estorno dos créditos de ICMS relacionados à operação de venda da mercadoria destinada à indústria naval, por óbvio **devem ser também preservados os créditos originados do frete que acompanhou essa mercadoria**”.

Na sua ótica, “caso não preservada esta parcela do crédito (frete), haveria a assunção do custo correspondente pela Impugnante, eliminando, ainda que em parte, o efeito da própria isenção concedida pelo Estado de Minas Gerais”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conclui, nessa linha, que “*não há como negar à Impugnante o direito ao crédito relativo ao frete contratado decorrente da saída de mercadorias ocorridas sob o amparo da isenção prevista no art. 13, Capítulo V, do Anexo XVI, do RICMS/2002*”.

Contudo, o entendimento exposto pela Impugnante não encontra respaldo na legislação vigente.

Conforme já esclarecido no primeiro tópico acima, assim como nas operações com a ZFM, inexiste imunidade constitucionalmente qualificada ou não incidência do ICMS legalmente estabelecida, para operações interestaduais que destinem mercadorias à indústria naval, restando afastada a alegação da Impugnante de que essas operações são equiparadas a exportação de mercadorias para o exterior.

Tal conclusão, como já demonstrado, advém das disposições contidas no ordenamento jurídico vigente, a saber: art. 155, § 2º, inciso X, alínea “a” e inciso XII, alínea “e”, da CF/88; arts. 3º, inciso II e 32, inciso I da LC nº 87/96; art. 7º, inciso II, da Lei nº 6.763/75 e art. 5º, inciso III do RICMS/02.

Já foi afirmado, também, que os argumentos da Impugnante revelam-se contraditórios, pois, admitindo-se, apenas por hipótese, que as vendas de mercadorias, em operações interestaduais, destinadas à indústria naval, fossem legalmente equiparadas a uma exportação para o exterior, então os próprios serviços de transporte a elas vinculados também estariam amparados pela não incidência do ICMS ou pela isenção do imposto, na hipótese prevista no item 126 do Anexo I do RICMS/02, de forma que a Impugnante não teria qualquer crédito a apropriar, uma vez que não haveria destaque do imposto nos respectivos conhecimentos de transporte (se destaque houvesse, este seria indevido, assim como o próprio crédito).

Lado outro, como bem reconhece a Impugnante, tais operações (vendas interestaduais de mercadorias com destinado à indústria naval) são beneficiadas com a isenção do ICMS, nos termos do art. 13 do Anexo XI do RICMS/02.

Da Isenção

Anexo XVI do RICMS/02

Art. 13. Até o dia 31 de dezembro de 2032, fica isenta do ICMS, a saída interestadual promovida pelo industrial fabricante deste Estado de equipamentos, máquinas, acessórios, aparelhos, peças, partes e componentes para emprego:

Efeitos de 20/12/14 a 31/12/18

“Art. 13. Fica isenta do ICMS a saída interestadual promovida pelo industrial fabricante deste Estado de equipamentos, máquinas, acessórios, aparelhos, peças, partes e componentes para emprego:”

[...]

§ 2º Até o dia 31 de dezembro de 2032, **não se exigirá o estorno do crédito do imposto relativo às mercadorias beneficiadas com a isenção prevista neste artigo.**

Efeitos de 26/06/14 a 31/12/18

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

"§ 2º Não se exigirá o estorno do crédito do imposto relativo às mercadorias beneficiadas com a isenção prevista neste artigo."

(Destacou-se)

Como se vê, assim como no tópico anterior, o dispositivo legal acima é absolutamente claro ao dispensar o estorno do crédito somente em relação à mercadoria beneficiada com a isenção, ou seja, a dispensa do estorno de créditos não se aplica à prestação de serviços de transporte vinculada às saídas isentas, especialmente em função da interpretação literal determinada pelo art. 111 do CTN.

Correta, portanto, a glosa dos créditos promovida pelo Fisco, nos termos do art. 70, inciso IV, alínea "c", do RICMS/02, cuja única ressalva à vedação do crédito se refere às prestações de serviços vinculados às exportações de mercadorias para o exterior (observada a isenção estabelecida para os serviços de transporte, na hipótese prevista no item 126 do Anexo I do mesmo diploma legal), o que não é o caso dos autos.

RICMS/02

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; (Destacou-se)

Ressalte-se que o Acórdão nº 5.107/18/CE, embora tenha examinado normas previstas em Regime Especial de Tributação, aprovou lançamento sobre matéria idêntica, envolvendo o mesmo Sujeito passivo do presente processo, corroborando o entendimento acima exposto, *verbis*:

ACÓRDÃO: 5.107/18/CE

PTA/AI: 01.000936333-33

RECURSO DE REVISÃO: 40.060146101-70, 40.060146042-34

RECORRENTE: 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO

USINAS SIDERÚRGICAS DE MINAS GERAIS S/A -
USIMINAS

IE: 313002022.01-20

RECORRIDA: USINAS SIDERÚRGICAS DE MINAS GERAIS S/A -
USIMINAS

FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL

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. **REFORMADA A DECISÃO ANTERIOR PARA RESTABELECEM AS EXIGÊNCIAS FISCAIS. RECURSO DE REVISÃO 40.060146042-34 CONHECIDO E NÃO PROVIDO À UNANIMIDADE. RECURSO DE REVISÃO 40.060146101-70 CONHECIDO À UNANIMIDADE E PROVIDO PELO VOTO DE QUALIDADE.**” (GRIFOU-SE)

DECISÃO:

“... 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:

[...]

A DEFESA DISCORDA DA APLICABILIDADE DESSE DISPOSITIVO NA COMERCIALIZAÇÃO DE BENS DESTINADOS À INDÚSTRIA NAVAL, POR ENTENDER QUE TAIS OPERAÇÕES SE SUJEITAM 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, MEDIANTE REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO ACOSTADO ÀS FLS. 238/244.

ENTRETANTO, DA ANÁLISE DO REFERIDO RET, OBSERVA-SE, INICIALMENTE, QUE SE TRATAVA 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 HOUE 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** ACIMA 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 FEDERAL/88 (CF/88), EM SEU ART. 155, § 2º, INCISO II, ALÍNEA “B”, A ISENÇÃO CONCEDIDA A UMA OPERAÇÃO ACARRETA A ANULAÇÃO DO CRÉDITO RELATIVO ÀS OPERAÇÕES ANTERIORES:

[...]

PORTANTO, REPITA-SE, AO DISPENSAR O “ESTORNO DO CRÉDITO”, O LEGISLADOR DO 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”**. LOGO, O ARGUMENTO DA AUTUADA 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.

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 QUE A SUPERINTENDÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO DA SEF/MG (SUTRI), NA CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 009/01, 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...” (GRIFOU-SE)

• **Arguição de “ilegitimidade da cobrança de juros moratórios sobre a multa”:**

Também não assiste razão à Impugnante quando argui a impossibilidade de incidência de juros de mora sobre os valores relativos às multas exigidas.

Com efeito, a Resolução nº 2.880/97, editada com fulcro nos arts. 127 e 226 da Lei nº 6.763/75, disciplina a cobrança de juros de mora incidentes sobre os créditos tributários do Estado, nos seguintes termos:

RESOLUÇÃO Nº 2.880, DE 13 DE OUTUBRO DE 1997 (MG de 14/10/1997)

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.

[...]

§ 3º A taxa SELIC será divulgada, mensalmente, mediante Comunicado da Superintendência de Arrecadação e Informações Fiscais, relativamente ao mês anterior, no Diário Oficial de Minas Gerais.

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)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Vê-se, pois, que os juros de mora cobrados pelo Estado, equivalentes à Taxa SELIC, incidem, por determinação legal, tanto sobre a parcela do tributo, quanto sobre a de multas.

A ressalva contida no inciso II do art. 2º da referida resolução aplica-se exclusivamente à multa isolada, pois sobre esta os juros incidem somente a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração.

Deve ser rejeitada, portanto, a arguição da Impugnante, pois os juros exigidos estão devidamente respaldados na Lei nº 6.763/75 c/c Resolução nº 2.880/97.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em determinar à representante da Autuada, a juntada de Substabelecimento no prazo de 48 horas. No mérito, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Vencida a Conselheira Flávia Sales Campos Vale (Relatora), que o julgava parcialmente procedente, para excluir as exigências relativas aos créditos das prestações de serviço de transporte vinculadas às remessas destinadas à Zona Franca de Manaus. Designado relator o Conselheiro Wertson Brasil de Souza (Revisor). Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Ana Laura de Paula Lana Souza e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Shirley Daniel de Carvalho. Participou do julgamento, além dos signatários e da Conselheira vencida, o Conselheiro Edwaldo Pereira de Salles.

Sala das Sessões, 10 de agosto de 2022.

Wertson Brasil de Souza
Relator designado

André Barros de Moura
Presidente

D

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	23.202/22/2ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.002124579-91	
Impugnação:	40.010153504-79	
Impugnante:	Usinas Siderúrgicas de Minas Gerais S/A. Usiminas	
	IE: 313002022.01-20	
Proc. S. Passivo:	André Mendes Moreira	
Origem:	DF/Ipatinga	

Voto proferido pela Conselheira Flávia Sales Campos Vale, nos termos do art. 83 do Regimento Interno do CCMG.

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

Conforme relatado, versa a presente autuação sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a prestações de serviços de transporte, no período de 01/10/17 a 31/12/20, contrariando o disposto no art. 70, inciso IV, alínea “c”, do RICMS/02, uma vez que tais prestações estão vinculadas a saídas de mercadorias ocorridas sob o amparo da isenção do imposto (saídas para a Zona Franca de Manaus, saídas destinadas ao aproveitamento de energia eólica e saídas destinadas à indústria naval).

As exigências referem-se ao ICMS apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada capituladas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente.

Em relação ao aproveitamento de créditos de serviços de transporte vinculados a vendas destinadas à Zona Franca de Manaus, equivocado o entendimento adotado pela fiscalização e acompanhado pela Assessoria.

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.

Destaque-se que 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, equiparando-a a uma exportação brasileira para o estrangeiro.

Destaque-se, ainda, que 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

21.820/18/2ª 7

DISPONIBILIZADO NO DIÁRIO ELETRÔNICO EM 29/06/2018 - CÓPIA WEB

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PRELIMINAR. (AP CÍVEL/REEX NECESSÁRIO 1.0024.08.247653-2/003. DATA DA PUBLICAÇÃO DA SÚMULA 19/11/2012) (GRIFOU-SE).

Na mesma linha, o Superior Tribunal de Justiça, em várias 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 N º 288/67 E ART. 54 DA LEI Nº 5.025/66, COLIGADA AO DECRETO-LEI N º 1.142/70. (GRIFOU-SE).

2. O ARTIGO 4º, DO DECRETO-LEI N º 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".

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

21.820/18/2ª 8

DISPONIBILIZADO NO DIÁRIO ELETRÔNICO EM 29/06/2018 - CÓPIA WEB

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

21.820/18/2ª 9

DISPONIBILIZADO NO DIÁRIO ELETRÔNICO EM 29/06/2018 -
CÓPIA WEB

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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).

Por consequência, verifica-se que a legislação prevê que a remessa de mercadorias para a Zona Franca de Manaus equipara-se à exportação brasileira para o exterior. Dessa maneira, é possível fazer uma vinculação do caso em análise com o disposto no art. 155, inciso X alínea “a” da Constituição Federal c/c 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.

Assim, 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 21.

(...)

§ 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).

Desse modo, devem ser considerados os créditos das prestações de serviços de transporte, referentes as remessas à Zona Franca de Manaus. Esse posicionamento consta no voto proferido no Acordão nº 21.820/18/2ª da lavra do Conselheiro Sauro Henrique de Almeida.

Destarte, ante todo o exposto, julgo 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.

Sala das Sessões, 10 de agosto de 2022.

**Flávia Sales Campos Vale
Conselheira**