

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.239/26/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.004784112-68
Impugnação: 40.010161139-26
Impugnante: Usinas Siderúrgicas de Minas Gerais S/A. Usiminas
IE: 313002022.01-20
Proc. S. Passivo: Rodolfo de Lima Gropen/Outro(s)
Origem: DF/Ipatinga

EMENTA

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 e art. 39, inciso IV, alínea “c” do RICMS/23, 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 da 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.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre o aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de abril de 2021 a dezembro de 2024, relativos a prestações de serviços de transporte vinculadas a saídas de mercadorias ocorridas sob o amparo da isenção do imposto (vendas para a Zona Franca de Manaus, vendas destinadas à indústria naval e vendas destinadas à indústria de petróleo e gás natural).

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.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação ao presente e-PTA e requer, ao final, a procedência da impugnação.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em sede de manifestação fiscal, refuta as alegações da Defesa e requer, portanto, a procedência do lançamento.

Do Parecer da Assessoria

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 89/108, 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, salvo pequenas alterações.

Conforme relatado, a autuação versa sobre o aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de abril de 2021 a dezembro de 2024, relativos a prestações de serviços de transporte vinculadas a saídas de mercadorias ocorridas sob o amparo da isenção do imposto (vendas para a Zona Franca de Manaus, vendas destinadas à indústria naval e vendas destinadas à indústria de petróleo e gás natural), nos termos do art. 70, inciso IV, alínea “c”, do RICMS/02 (correspondente ao art. 39, inciso IV, alínea “c” do RICMS/23).

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

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

A Fiscalização deixou registrado, no Relatório Fiscal Complementar, as seguintes informações, relativas à apuração da irregularidade constatada e metodologia de apuração do crédito tributário:

A glosa de créditos efetuada pelo Fisco refere-se exclusivamente aos serviços de transporte tomados pela Impugnante relacionados às saídas de mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus (ZFM). Não há, portanto, qualquer vinculação com créditos decorrentes de serviços de transporte associados às aquisições de insumos de produção, tais como matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem utilizados na industrialização dos produtos remetidos à ZFM. Em outras palavras, a glosa em análise não se refere às prestações anteriores, mas sim àquelas que ocorrem concomitantemente às saídas de mercadorias com destino à ZFM.

É válido ressaltar que a empresa realizou o estorno dos créditos referentes as operações beneficiadas conforme a metodologia indicada nos artigos 21 a 23 do Regime Especial, vigência a partir de 03 de junho de 2023. Deste modo, para o compute do montante devido, foram deduzidos da glosa dos créditos indevidamente apropriados os valores já estornados pelo contribuinte, conforme índices informados pela empresa no Anexo 5, sendo os cálculos expostos nos Anexos 2, 3 e 4.

No tocante aos cálculos efetuados, destaca-se que foi realizado um rateio do ICMS creditado indevidamente, tomando-se como base a proporção dos valores das NF-e isentas ou não tributadas vinculadas a cada CT-e. Esse procedimento teve por finalidade desconsiderar, na composição do crédito indevido, a parcela correspondente às NF-e regularmente tributadas.

Os Anexos 6, 7 e 8 apresentam exemplares de CT-e e NF-e, representados pelos respectivos DACTE e DANFE, correspondentes a cada uma das situações objeto da autuação. Para cada hipótese de aproveitamento indevido de créditos de prestação de serviço de transporte, vinculadas às vendas destinadas à Zona Franca de Manaus, às vendas destinadas à indústria de petróleo e gás natural e às vendas destinadas à indústria naval, foi selecionado um exemplo por ano analisado. Cada conjunto contém o DACTE e a DANFE correspondente, permitindo a verificação da coerência documental e a comprovação material das operações enquadradas na irregularidade apontada.

O Demonstrativo do Crédito Tributário consta do Anexo 1 do Auto de Infração.

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

No que tange às remessas destinadas à Zona Franca de Manaus, pontua a Impugnante que o regime jurídico diferenciado do ICMS, em tais operações, tem origem no Convênio Confaz nº 65/88, que prevê a isenção do imposto e, também, hipótese restrita de manutenção de créditos, antes mesmo da entrada em vigor do Sistema Tributário previsto na atual Constituição, mas a sobredita desoneração, nascida como um benefício fiscal sob a ótica pretérita à Constituição de 1988, deve ser aquilatado em face da recepção, por esta, do arcabouço normativo existente até então.

Afirma que o fenômeno da recepção, *in casu*, deriva do texto literal do art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT, ordenando que “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”.

Destaca que o art. 4º do Decreto-Lei nº 288/67 teria conferido às remessas de produtos para a Zona Franca de Manaus o mesmo regime aplicável às exportações de mercadorias, concluindo, assim, que a Constituição da República de 1988 - CR/88, por intermédio do ADCT, manteve os incentivos da Zona Franca de Manaus até o ano de 2.023, albergando, assim, a regra segundo a qual a remessa de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus seria, para todos os efeitos fiscais, equivalente a uma exportação.

Aduz que o legislador constitucional retirou da competência dos entes a tributação destas operações. Por esta razão, a regra de isenção estadual a respeito destas mesmas operações (vendas para a ZFM) teria aplicabilidade meramente residual, fora das hipóteses em que a desoneração constitucional (imunidade) opera, sobretudo quando atingido o seu termo final e discorre sobre a distinção de isenção e imunidade.

Argumenta que não há “*incompatibilidade entre a adoção da tese ora defendida e a legislação estadual, eis que tal atitude não enseja recusa de aplicação desta última*” e, mesmo que houvesse a retratada incompatibilidade, deveria prevalecer a disposição do ADCT, dada a supremacia inerente às normas constitucionais.

No seu entendimento, cuidando-se de operação constitucionalmente equiparada à exportação e, portanto, imune, lhe é aplicável todo o regramento inerente a essa situação (imunidade), sobretudo a imperativa manutenção dos créditos do ICMS oriundos tanto das operações quanto das prestações antecedentes, sem qualquer restrição.

Nesse sentido, defende que o frete na venda é, indiscutivelmente, uma prestação referente e vinculada à mercadoria objeto de operações tais, portanto, dada a equiparação destas a uma exportação, o direito de crédito correspondente é consequência lógica do sistema idealizado na Constituição e na legislação complementar.

Conclui que não há dúvidas quanto ao direito de tal crédito do imposto, “*surgido em prestações anteriores às saídas destinadas à ZFM*”, vez que o legislador complementar assegurou a higidez dos benefícios relacionados à Zona Franca de Manaus, conforme o art. 15 da LC nº 24/75, norma esta que, por expressa delegação constitucional prevista na CR/88, é soberana na disciplina da forma e modo como os entes federados disporão sobre benefícios fiscais relacionados ao ICMS e que tal circunstância revelaria a intenção de não se prejudicar ou limitar incentivos atrelados ao desenvolvimento daquela região.

Cita legislações, jurisprudências e doutrinas que entende corroborarem o seu entendimento.

No entanto, ao contrário de suas alegações, o procedimento adotado pela Autuada 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 Autuada 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, conforme detalhado no Relatório Fiscal Complementar.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 (item 107 do Anexo X, do RICMS/23), de forma que a Autuada não teria qualquer crédito a apropriar, uma vez que não haveria destaque do imposto nos respectivos conhecimentos de transporte.

Feita essas considerações, passa-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 da República de 1988 – CR/88), que assim estabelecem:

CR/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";

(...)

(Grifou-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 estrangeiro.

Desse modo, não se entende exportação a circulação ou trânsito da mercadoria dentro de um país, isto é, em seus limites territoriais, pois que exportar é mandar para fora. E, juridicamente, para fora quer significar para outro país ou para país estrangeiro.

Opõe-se, assim, à importação, que é a mercadoria ou o produto trazido para o interior de um país. É o ato de trazer, para consumo interno, a mercadoria estrangeira.

Nesta razão é que, na terminologia fiscal, direitos ou impostos de exportação, entendem-se direitos ou impostos de saída da mercadoria para o estrangeiro.”

(...) (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:

(...)

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

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

(...)

(Grifou-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 (art. 153, inciso III do RICMS/23):

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;

(...)

(Grifou-se)

RICMS/23

Art. 153 - 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 e no item 107 da Parte 1 do Anexo X;

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 CR/88.

CR/88

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 CR/88, em seu art. 155, § 2º, inciso XII, alínea 'e', supratranscrito, 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.

O art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) da CR/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 (item 48 da Parte 1 do Anexo X do RICMS/23):

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.

(...)

Anexo X - RICMS/23

DAS HIPÓTESES DE ISENÇÃO

Item 48: Operação de saída de produto industrializado de origem nacional, observadas as condições estabelecidas nos arts. 186 a 201 da Parte 1 do Anexo VIII, com destino a estabelecimento de contribuinte do imposto localizado nos seguintes Municípios:

(...)

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 e art. 187 do Anexo VIII do RICMS/23 garante a manutenção dos créditos relativos às entradas de matérias-primas, material secundário e de embalagem empregados na fabricação dos produtos destinados à ZFM.

RICMS/02 - Anexo IX

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:

(...)

RICMS/23 - Anexo VIII

Art. 187 - 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:

(...)

Porém, os créditos relativos aos serviços de transporte vinculados a essas operações são expressamente vedados pela legislação vigente, nos termos do art. 70,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

inciso IV, alínea “c”, do RICMS/02 (art. 39, inciso IV, alínea “c”, do RICMS/23), os quais se encontram 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)

RICMS 23

Art. 39 - 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 art. 153 deste regulamento;

(...)

Lei nº 6.763/75

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

(...)

II - o imposto relativo à operação ou à prestação, quando a operação ou a prestação subseqüente, 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;

(...)

Portanto, à luz da legislação estadual, as vendas para a Zona Franca de Manaus são consideradas operações isentas do imposto, e, dessa forma, não é possível

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

admitir a manutenção dos créditos reclamados pela Autuada, uma vez que contraria o disposto no art. 70, inciso IV, alínea “c”, do RICMS/02 (art. 39, inciso IV, alínea “c”, do RICMS/23).

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:

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)

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

Noutra toada, a Defesa discorre sobre as operações de saídas (e o correspondente direito de crédito, pelo frete, no seu entendimento) de bens destinados à indústria naval, quer seja para manutenção e modernização, quer seja para construção de embarcações.

Diz que a Lei Federal nº 9.432/97, no mesmo sentido das operações de saídas destinadas à ZFM, equiparou as vendas para a indústria naval a exportações e que tal tratamento jurídico é coerente com a premissa de fomentar a competitividade da indústria nacional, situando as embarcações em construção e/ou reparo em um contexto internacional, ou seja, facultando que elas sejam tratadas excepcionalmente como situadas no exterior.

Entende que a equiparação das vendas a estaleiros a exportações seria um imperativo legal a ser observado pelos estados, pois fruto de legítima competência legislante da união, situando as embarcações em território estrangeiro, para fins fiscais.

Aduz que não se trata de se impor aos estados e ao Distrito Federal uma isenção dita heterônoma. A hipótese seria que a união definiu requisitos para que determinadas operações sejam classificadas como inerentes ao comércio exterior, e a partir de então há a inegável atração dos preceitos da Constituição e da Lei Complementar nº 87/96 que garantem a manutenção do crédito derivado do transporte.

Cita o art. 13, inciso I, e § 2º, do Anexo XVI, do RICMS/02 e art. 17, inciso I, § 2º da Parte 2, do Anexo VIII, do RICMS/23, afirmando que sob a ótica das normas do estado de Minas Gerais subsistiria, também, sólido fundamento para manutenção dos créditos, uma vez que a expressão “crédito do imposto relativo às mercadorias beneficiadas” atingiria os créditos pertinentes ao serviço de transporte tomado pela remetente e vinculado às saídas desoneradas.

Acrescenta que a norma não efetuou qualquer distinção ou ressalva quanto à origem dos créditos, se oriundos de prestação ou de operação vinculadas e que “a *exegese defendida é a única que se compatibiliza com a própria lógica de incentivo mediante a desoneração das saídas, em questão*”.

Menciona o art. 111 do Código Tributário Nacional -CTN para afirmar que interpretar literalmente equivale a se ater, apenas, ao texto legal segundo seu alcance meramente etimológico e gramatical, de forma a não ampliar para além do que está escrito, literalmente, razão pela qual se não há restrição expressa quanto à origem (do crédito), não se pode interpretar a norma como se existisse.

Afirma que “*para fins do ICMS, as operações não se confundem com as prestações, isto é, a desoneração de uma - e suas consequências normativas - não implica, per se, a de outra. Sucede que, se estamos diante de saída de mercadoria*

atrelada ao serviço de transporte desta, o montante do imposto incidente na prestação passa a incorporar o custo do bem, sendo, ao cabo, suportado pelo adquirente”.

Ressalta que, autorizada a manutenção do crédito relacionado com as operações beneficiadas, esta permissão também deve albergar a parcela do ICMS recolhido em decorrência do frete contratado. Caso contrário, a desoneração seria parcialmente reduzida, pois o custo do transporte teria de ser agregado ao preço da mercadoria. Cita Consulta de Contribuinte do estado do Paraná que entende corroborar seu entendimento.

Conclui que na lógica de formação dos preços, o frete está contido no valor da operação, como também estará o ônus fiscal que sobre ele recair e, *“caso não preservada esta parcela do crédito (frete), haveria a assunção do custo correspondente pelo adquirente, eliminando, ainda que em parte, o efeito da isenção”.*

Em relação às vendas destinadas à indústria de petróleo e gás natural, a Impugnante defende que *“lhe aplicam as mesmas premissas abordadas no Título anterior, haja vista que o benefício fiscal (isenção) possui o mesmo fundamento legal, a saber, o art. 17, II e III, Parte 2, do Anexo VIII, do Regulamento de 2023”.*

Nesse sentido, a Impugnante apresenta os mesmos argumentos para contestar o estorno de crédito das prestações do serviço de transporte vinculadas às vendas destinadas à indústria naval e à indústria de petróleo e gás natural, uma vez que, conforme afirma em sua peça de defesa, *“o benefício fiscal (isenção) possui o mesmo fundamento legal, a saber, o art. 17, II e III, Parte 2, do Anexo VIII, do Regulamento de 2023”* e *“por força do § 2º, deste permissivo, subsiste norma especial que admite manutenção do crédito atrelado às mercadorias, inclusive o transporte prestado ao remetente, conforme a interpretação que homenageia não só a sua literalidade (dada a ausência de limitação aos créditos fruto de operações), mas também a finalidade precípua da isenção, em si.”*

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

Conforme já esclarecido anteriormente, assim como nas operações com a ZFM, inexistente imunidade constitucionalmente qualificada ou não incidência do ICMS legalmente estabelecida, para operações interestaduais que destinem mercadorias à indústria naval e à indústria de petróleo e gás natural, 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 (art. 153, inciso III do RICMS/23).

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 e à indústria de petróleo e gás natural, fossem legalmente equiparadas a uma exportação para o exterior, então os próprios serviços de transporte a elas vinculados também estariam amparados pela não

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

incidência do ICMS ou pela isenção do imposto, de forma que a Autuada 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 e à indústria de petróleo e gás natural) são beneficiadas com a isenção do ICMS, nos termos do art. 13 do Anexo XVI do RICMS/02 (art. 17 do Anexo VIII do RICMS/23):

RICMS/02 - Anexo XVI

Art. 13 - Até o dia 31 de dezembro de 2032, fica isenta do ICMS, a saída interestadual promovida pelo industrial fabricante deste Estado habilitado a um ou mais dos regimes aduaneiros a que se refere o inciso V do § 1º do art. 9º, de equipamentos, máquinas, acessórios, aparelhos, peças, partes e componentes para emprego:

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

II - na pesquisa, exploração e produção de petróleo e de gás natural;

III - na construção e montagem, desde que processados, industrializados ou montados em unidades industriais, de:

- a) sistemas flutuantes;
- b) sistemas de produção ou de perfuração submersíveis ou semissubmersíveis;
- c) plataformas para produção ou perfuração;
- d) unidades modulares.

(...)

§ 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.

(...)

(Grifou-se)

RICMS/23 - Anexo VIII

Art. 17 - Até o dia 31 de dezembro de 2032, fica isenta do ICMS, a saída interestadual promovida pelo industrial fabricante deste Estado habilitado a um ou mais dos regimes aduaneiros a que se refere o inciso V do § 1º do art. 8º desta parte, de equipamentos, máquinas, acessórios, aparelhos, peças, partes e componentes para emprego:

CONSELHO DE CONTRIBUENTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

II - na pesquisa, exploração e produção de petróleo e de gás natural;

III - na construção e montagem, desde que processados, industrializados ou montados em unidades industriais, de:

a) sistemas flutuantes;

b) sistemas de produção ou de perfuração submersíveis ou semissubmersíveis;

c) plataformas para produção ou perfuração;

d) unidades modulares.

(...)

§ 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.

(...)

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.

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 montante do imposto incidente na prestação de 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 (art. 39, inciso IV, alínea “c”, do RICMS/23), seria necessária disposição expressa nesse sentido, o que não ocorre no caso dos autos.

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

Destaca-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.

Correta, portanto, a glosa dos créditos promovida pelo Fisco, nos termos do art. 70, inciso IV, alínea “c”, do RICMS/02 (art. 39, inciso IV, alínea “c”, do RICMS/23), 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 RICMS/02 e item 107 do Anexo X, do RICMS/23), o que não é o caso dos autos.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA).

Cumpram-se mencionar que esta matéria esteve em análise do CC/MG em diversos PTAs, da própria Impugnante, com aprovação das exigências fiscais, como se pode verificar, a título de exemplos, nos Acórdãos nºs 23.202/22/2ª, 5.107/18/CE, 5.094/18/CE, 22.240/16/1ª, 22.326/16/1ª e 21.058/16/2ª.

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

A glosa promovida pela fiscalização restringe-se, portanto, aos créditos indevidamente apropriados em relação aos serviços de transporte tomados pela contribuinte e diretamente relacionados às saídas isentas, não alcançando créditos relativos a etapas anteriores da cadeia produtiva.

(...)

No que concerne à alegação de que as normas que concedem as isenções permitiriam o aproveitamento dos créditos, observa-se que a regra geral do sistema é no sentido de que a isenção de determinada operação implica a anulação dos créditos relativos às operações anteriores, conforme disposto no art. 155, § 2º, inciso II, alínea “b”, da Constituição Federal, *in verbis*:

(...)

A Lei Estadual nº 6.763/1975 consagra esse mesmo entendimento em seus arts. 31, inciso II, e 32, inciso I, ao estabelecer que não gera direito a crédito o imposto relativo a operações ou prestações subsequentes alcançadas por isenção ou não incidência, bem como impõe a obrigação de estorno do crédito quando a mercadoria ou o serviço estiver vinculado a operação posterior isenta ou não tributada, a conferir:

(...)

Para que haja manutenção de créditos nessas hipóteses, faz-se necessária previsão expressa na própria norma instituidora do benefício, ressalvadas as

operações destinadas ao exterior, cuja manutenção decorre diretamente de previsão constitucional.

Nos casos em análise, as normas de isenção limitam-se a dispor acerca da dispensa de estorno do crédito relativo às mercadorias beneficiadas. Tal dispensa, à luz do art. 32, inciso I, da Lei nº 6.763/1975, pressupõe a existência de crédito anteriormente apropriado em razão de entrada de mercadoria ou de prestação a ela relacionada, em momento no qual ainda não se sabia que a saída subsequente seria isenta.

Diversamente, no que se refere às prestações de serviço de transporte objeto da autuação, não há que se falar em estorno de crédito. Isso porque tais prestações ocorrem simultaneamente à saída da mercadoria, sendo desde logo conhecida a natureza isenta da operação, o que atrai, de forma imediata, a vedação ao crédito prevista no art. 39, IV, “c”, do RICMS/2023.

Dessa forma, ao dispor sobre a dispensa de estorno, o legislador refere-se exclusivamente aos créditos relacionados a operações anteriores e não às prestações que ocorrem concomitantemente à saída da mercadoria.

Cumprе salientar, ainda, que as normas que concedem isenção devem ser interpretadas literalmente, nos termos do art. 111 do CTN. Assim, a dispensa de estorno não pode ser ampliada para alcançar hipóteses não expressamente previstas, limitando-se aos créditos oriundos de operações anteriores, conforme estabelecido pela legislação.

Cabe destacar, igualmente, que a legislação tributária distingue, de forma sistemática, os conceitos de “operação” e “prestação”. Nesse contexto, não procede a argumentação da Autuada no sentido de que o custo do transporte se incorpora ao valor da mercadoria e, por isso, deveria receber o mesmo tratamento tributário da operação de saída, ao menos para fins de aplicação das normas tributárias.

Conclui-se, portanto, que, para afastar a vedação ao crédito prevista no art. 39, IV, “c”, do RICMS/2023, seria necessária previsão expressa nesse sentido, inexistente nos casos em análise.

(...)

Corretas, portanto, as 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Relativamente às multas aplicadas, não cabe razão à Defesa, que aduz não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa no caso dos autos, em atenção ao princípio da consunção, uma vez que, no seu entendimento, a multa isolada encontra-se abarcada na multa de revalidação, devendo ser cancelada.

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

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

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

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

(GRIFOU-SE)

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

Registra-se que referida Penalidade Isolada já foi exigida no percentual de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto incidente na operação ou prestação, respeitando o disposto no inciso I do § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75, com a redação dada pelo art. 5º da Lei nº 25.378, de 23/07/25:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Lei nº 6.763/75

Efeitos a partir de 1º/08/25

Art. 55 (...)

Efeitos a partir de 1º/08/2025 - Redação dada pelo art. 5º e vigência estabelecida pelo art. 18, II, ambos da Lei nº 25.378, de 23/07/2025.

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

I - ficam limitadas a 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto incidente na operação ou prestação;

(...)

Dessa forma, as irregularidades fiscais restaram devidamente comprovadas, o lançamento foi realizado com a plena observância da legislação tributária e, não tendo a Impugnante apresentado nenhuma prova capaz de elidir o feito fiscal, legítimo é o lançamento em exame.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Joao Manoel Martins Vieira Rolla e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Thiago Elias Mauad Abreu. Participaram do julgamento, além das signatárias, os Conselheiros Vinicius Lombardi (Revisor) e Wertson Brasil de Souza.

Sala das Sessões, 29 de julho de 2026.

Gislana da Silva Carlos
Relatora

Shirley Alexandra Ferreira
Presidente