

OPERAÇÕES DE REMESSA DE MERCADORIAS DA ZONA FRANCA DE MANAUS PARA AS ÁREAS DE LIVRE COMÉRCIO: HIPÓTESES DE EXIGÊNCIA DO ESTORNO DO CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS

Ernesto Rocha

1. Introdução

O constituinte brasileiro de 1988, repetindo a Constituição de 1967 com a Emenda Constitucional de 1969, confirmou o ICMS como sendo um imposto com a característica de não cumulatividade, a qual nasce junto com o tributo, conforme o disposto no art. 155, § 2º, inciso I da CF/88. É verdade que o texto constitucional contém imprecisão técnica quando diz que o imposto “será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante **cobrado...**”, pois não há necessidade de o imposto ter sido cobrado, para gerar o crédito fiscal, sendo a cobrança de tributo uma função administrativa vinculada do ente tributante. Bastaria ao constituinte ter dito que a compensação seria feita com o imposto incidente na operação anterior.

De qualquer forma, a não cumulatividade é uma técnica de tributação moderna, reconhecida pela doutrina e pela jurisprudência como elemento redutor da carga tributária, com ensina Aliomar Baleeiro: “para evitar-se essa superposição do mesmo imposto sobre o imposto antes pago, concebeu-se a técnica designada pelos franceses de *valeur ajoutée*, ou *value-added* dos americanos, *mehrwertsteuer* dos alemães: o contribuinte terá o direito de abater o imposto já pago pelos componentes do produto final. Ou sobre ela mesma no caso de revenda comercial”.¹

1. BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. atual. por DERZI, Misabel Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 352.

No entanto, o que a Constituição de 1988 inovou para pior em relação à não cumulatividade foi manter o § 2º do art. 155 para tornar o ICMS cumulativo em algumas operações com a técnica equivocada de não reconhecer o direito ao crédito fiscal nas operações isentas ou não incidentes, além de exigir o estorno de crédito nas situações em que o contribuinte se creditara previamente de operações que no futuro se tornariam isentas ou sem incidência. É a inteligência do art. 155, § 2º, inciso II da CF/88², que diz:

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

- a) **não implicará crédito para compensação** com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;
- b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores; (grifou-se).

A impropriedade do texto constitucional é que nas operações sem incidência não há que falar-se em apropriação de crédito fiscal. O que não incide não faz nascer o fato gerador e por isso mesmo não há possibilidade de creditamento em operações subsequentes.

O pensamento de José Souto Maior Borges³, analisando o fenômeno jurídico da não incidência, esclarece com maior rigor essa incongruência constitucional:

Não incidência é conceito correlacionado com o de incidência. Ocorre incidência da lei tributária quando determinada pessoa ou coisa se encontra *dentro* do campo coberto pela tributação; dá-se não incidência, diversamente, quando determinada pessoa ou coisa se encontra *fora* do campo de incidência da regra jurídica de tributação. (Destques presentes no original).

O constituinte brasileiro misturou não incidência com isenção e ainda com o agravante de exigir o estorno de crédito nas operações anteriores. Traduzindo-se operacionalmente o que o texto quis dizer entende-se que essa exigibilidade de estorno de crédito se

2. Esse texto é a reprodução da Emenda Constitucional 23 de 1º de dezembro de 1983.

3. BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 184.

aplicará quando o contribuinte adquirir mercadoria, apropriando-se normalmente do crédito fiscal; se, posteriormente tal mercadoria for beneficiada com isenção, esse contribuinte estará obrigado a estornar o crédito fiscal decorrente da aquisição da mercadoria antes tributada.

Ives Gandra Martins⁴ dá a sua contribuição para o entendimento dessa impropriedade quando diz:

O constituinte, em sua teimosia em manter impropriedades jurídicas e não corrigi-las, insiste, por outro lado, em que a “não incidência”, salvo determinação em contrário, não gerará crédito fiscal.

O dispositivo se aplica em relação à isenção. Como, quando há isenção, há o nascimento da obrigação tributária, mas não o do crédito, entendeu o constituinte que, nessa hipótese, o ICMS não seria “não-cumulativo”, mas “cumulativo”. Abre exceção negativa ao princípio da “não-cumulatividade”, tornando – para esses efeitos –, salvo disposição em contrário, cumulativo o imposto.

Neste artigo, considerando-se a supramencionada restrição ao princípio da não cumulatividade do ICMS, será abordado o tema da validade jurídica da exigência, pelo Estado do Amazonas, do estorno do crédito presumido do ICMS, disciplinado pelo artigo 24 do Regulamento do ICMS em decorrência da autorização da Cláusula Quarta do Convênio ICM 65/88 e do mandamento do art. 49 do Decreto-Lei 288/67, ainda que as operações subsequentes gozem de isenção por se destinarem às Áreas de Livre Comércio.

2. Colocação do problema

As operações de remessa de mercadorias oriundas do Distrito Federal e de outros estados-membros, desde que atendam às condições previstas no Convênio 65/88, isto é, trate-se de mercadorias nacionais e industrializadas cuja destinação à Zona Franca de Manaus, seja para comercialização ou industrialização, gozam de isen-

4. MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 40.

ção do ICMS. A renúncia fiscal é do Estado remetente que concede a isenção, permitindo ao remetente, se industrial, manter os créditos fiscais na origem.

Por seu turno, o Estado do Amazonas, em obediência à norma atual que disciplina a matéria (Convênio ICM 65/88⁵), concede o crédito presumido com o valor idêntico ao ICMS que deixou de incidir na origem.

Tanto a isenção como o crédito presumido são concedidos sob condição de uso e comercialização dos bens na Zona Franca de Manaus.

O problema surge quando o contribuinte realiza uma operação de remessa da mercadoria recebida com a isenção da ZFM, para outra unidade da federação, sem que a mercadoria tenha sofrido qualquer processo industrial, e a remessa se destine a uma área de livre comércio.

Em relação ao cancelamento da isenção do ICMS tendo como consequências o recolhimento do imposto em favor da unidade federada de origem da mercadoria e o estorno do crédito presumido em favor do Estado do Amazonas é possível identificar-se, pelo menos, três correntes interpretativas:

- a) as áreas de livre comércio, por terem a mesma natureza jurídica da Zona Franca de Manaus (áreas de exceção fiscal), estariam na abrangência de áreas incentivadas e, portanto, na saída isenta; o crédito presumido poderia ser mantido pelo contribuinte do Amazonas e tampouco seria necessário fazer o recolhimento do ICMS da isenção concedida, em favor da unidade da federação de origem da mercadoria;
- b) por se tratar de uma operação isenta, nas remessas para Áreas de Livre Comércio, seria exigido tão somente o estorno do crédito presumido em favor do Estado do Amazonas, pois afinal, se a unidade federada de origem remetesse a mercadoria diretamente para a área de livre comércio o faria com isenção, não tendo por que haver o recolhimento da

5. Há uma discussão doutrinária sobre a vigência do art. 4º do Decreto-Lei 288/67 que trata a matéria de isenção do ICMS com maior abrangência que o Convênio ICM 65/88. A análise dessa matéria refoge ao escopo deste artigo.

isenção originariamente concedida ao contribuinte localizado no Estado do Amazonas;

c) a condição exigida para a fruição da isenção não foi cumprida, pois a mercadoria foi remetida para outra unidade da federação, sendo irrelevante se foi uma operação tributada ou isenta. Nessa circunstância deverão ser exigidos os estornos do crédito presumido em favor do Estado do Amazonas e também o ICMS correspondente ao valor da isenção, concedida pela unidade federada de origem da mercadoria.

Para uma abordagem correta desse tema, será necessário examinar-se, ainda que superficialmente, a natureza jurídica da área de livre comércio, da Zona Franca de Manaus e a questão da não cumulatividade combinada com créditos outorgados, para afinal obter-se uma solução juridicamente válida.

3. Análise do problema

A Zona Franca de Manaus é um modelo de promoção de desenvolvimento econômico, em que o Poder Público, com a finalidade de atrair investimentos privados para uma região com sérias desvantagens comparativas, criou diversas vantagens fiscais em que são combinados isenção do IPI, isenção e redução da base de cálculo do Imposto de Importação, alíquotas diferenciadas para o PIS e COFINS e dois incentivos para o ICMS, um nacional em que a renúncia fiscal é da unidade federada remetente para a Zona Franca de Manaus e outro interno, decorrente da política de incentivos fiscais do Estado do Amazonas.

Esse modelo, embora formalmente instituído pelo Decreto-Lei 288/67, o que implica dizer que não foi votado pelo Congresso Nacional e sim aprovado por decurso de prazo, foi recepcionado pela Constituição de 1988, mantendo incólumes os seus institutos conforme preceitua o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias em seus artigos 40 e 92.

A natureza jurídica das áreas de livre comércio, em relação à tributação do ICMS é semelhante ao da Zona Franca de Manaus. É uma área de isenção fiscal com a aplicação dos benefícios e das condições

impostas pelo Convênio ICM 65/88, conforme a dicção do Convênio ICMS 52/92.

O fato de o benefício do ICMS das áreas de livre comércio estar disciplinado por convênios celebrados no âmbito do CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária –, em que houve aprovação unânime pelos Estados e Distrito Federal, obedece ao disposto na Lei Complementar 24/75, também recepcionado pela Constituição de 1988.

Há, no entanto, uma significativa diferença entre os dois modelos: enquanto na legislação da Zona Franca de Manaus, em se tratando de contribuinte industrial, há um dispositivo expresse permitindo a manutenção dos créditos fiscais na origem, nas áreas de livre comércio, ao contrário, a legislação veda a manutenção dos créditos, conforme a disciplina do parágrafo único da cláusula primeira do Convênio 52/92, que diz “Não será permitida a manutenção dos créditos na origem”.

Esse aspecto diferencial será determinante na elucidação da questão da exigibilidade do estorno de crédito pelo Estado do Amazonas nas operações interestaduais com as áreas de livre comércio.

Então, examinando-se a primeira hipótese de interpretação, descrita na colocação do problema como corrente interpretativa “a”, que defende o não recolhimento do ICMS em favor da unidade de origem e a manutenção do crédito presumido do ICMS concedido pelo Estado do Amazonas, na ocorrência de uma operação interestadual de remessa de mercadoria da ZFM para uma ALC, verifica-se que há elementos suficientes para refutar a sua aplicabilidade.

É verdade que remetente e adquirente estão situados em área de exceção fiscal em que vigora a isenção do ICMS nas remessas de mercadorias efetuadas por outras unidades da federação. Aliás, essa isenção é reconhecida e operacionalizada pelo contribuinte remetente, que emite o documento fiscal reconhecendo a isenção do ICMS. No entanto, a questão essencial é o não cumprimento da condição. A isenção recebida pelo contribuinte adquirente original da mercadoria situado na Zona Franca de Manaus somente é válida se a mercadoria for industrializada ou consumida na Zona Franca de Manaus. Essa condição está presente tanto no Convênio ICM 65/88 quanto no art. 4º do Decreto-Lei 288/67.

A realização de uma operação interestadual da mercadoria recebida de outra unidade da federação com isenção do ICMS sem que tenha ocorrido qualquer processo de industrialização, revoga a isenção exigindo a restauração da condição tributária anterior, com o recolhimento em favor da unidade federada de origem do ICMS que deixou de ser recolhido com a aplicação da isenção. É a inteligência da cláusula quinta do Convênio ICM 65/88, a seguir transcrita:

Cláusula quinta As mercadorias beneficiadas pela isenção prevista neste Convênio, quando saírem do município de Manaus e de outros em relação aos quais seja estendido o benefício, **perderão o direito àquela isenção**, hipótese em que o imposto devido será cobrado, com os acréscimos legais cabíveis, pelo Estado de origem, salvo se o produto tiver sido objeto de industrialização naquela zona. (Grifou-se).

Em relação ao crédito presumido concedido pelo Estado do Amazonas, este deverá ser estornado pelo contribuinte remetente, porque a sua concessão é também sob a condição de que a mercadoria adquirida com isenção seja comercializada ou industrializada na Zona Franca de Manaus. Nada impede que a unidade federada em que estiver localizada a área de livre comércio conceda ao contribuinte de seu Estado um crédito presumido equivalente à isenção. Textualmente, o parágrafo único da cláusula quinta do Convênio 65/88, que disciplina essa matéria: “O disposto nesta cláusula aplica-se também ao crédito presumido de que trata a cláusula anterior, hipótese em que o valor será pago ao Estado do Amazonas”.

Analisando a segunda possibilidade de interpretação descrita como corrente interpretativa “b” que advoga, na hipótese da operação sob comento, qual seja, remessa interestadual de mercadorias da ZFM para ALC, será exigível apenas o estorno de crédito em favor do Estado do Amazonas podendo ser mantida a isenção original, em razão da área de livre comércio ser mera extensão da Zona Franca de Manaus; traz argumentos de alguma razoabilidade, pois, de fato, ambos os modelos fiscais são áreas de isenção do ICMS.

Entretanto, essa interpretação também não é juridicamente válida, porque as áreas de livre comércio não são exatamente a Zona Franca de Manaus, apesar de os dois modelos de incentivos, sob o enfoque da tributação do ICMS, conterem mais pontos de semelhança do que diferenças.

Haverá sim, exigência do recolhimento do ICMS, correspondente à isenção anteriormente concedida, com os acréscimos legais calculados desde a data da remessa, de acordo com a legislação da unidade federada de origem, além de estorno de crédito em favor do Estado do Amazonas.

Valem também para essa interpretação os argumentos elencados que rechaçam a primeira corrente interpretativa.

4. Solução do problema

Pela lógica da exclusão das hipóteses “a” e “b”, apenas a corrente de interpretação “c” é aceitável e juridicamente válida, pois prevê a exigência tanto do recolhimento do ICMS equivalente à renúncia fiscal decorrente da isenção concedida pela unidade federada de origem como o estorno do crédito presumido concedido pelo Estado do Amazonas.

O estorno do crédito presumido em favor do Estado do Amazonas se justifica por vários dispositivos legais. No âmbito operacional dos convênios temos: a) o parágrafo único da cláusula quinta do Convênio ICM 65/88, que determina o estorno do crédito e o parágrafo único da cláusula primeira do Convênio ICMS 52/92, que veda expressamente a manutenção do crédito na origem, em se tratando de operações destinadas às áreas de livre comércio.

Justifica-se também o estorno de crédito presumido, concedido pelo Estado do Amazonas, pela exegese do art. 155, § 2º, inciso II, “b” da Constituição de 1988, que explicita a anulação de crédito, salvo disposição legislativa em contrário, nas operações isentas.

É verdade que não se pode reduzir de tal maneira o princípio da não cumulatividade do ICMS, que se pretenda, pela aplicabilidade literal do texto constitucional, recuar ou avançar no tempo para excluir de todas as etapas econômicas passadas e futuras as parcelas anteriores ou posteriores objeto de crédito fiscal. O correto é aplicar-se o princípio da razoabilidade, aproveitando-se a lição de Kiyoshi Harada⁶, quando diz:

6. HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. São Paulo: Atlas, 1996. p. 199.

A legislação ordinária, ao implementar esse dispositivo constitucional, não poderá ferir o princípio basilar e maior do ICMS que é a não-cumulatividade. Havendo isenção ou não incidência legalmente qualificada, de permeio, na quarta etapa de circulação da mercadoria, por exemplo, poderá a lei exigir estornos dos créditos da terceira, bem como proibir o crédito na etapa imediatamente posterior, ou seja, na quinta etapa. Não poderá abranger todas as etapas anteriores à isenção, nem todas as etapas subsequentes à isenção ou não incidência, sob pena de se produzirem cumulatividade por comportas e barragens, aumentando a arrecadação do imposto, pelo emprego do instituto da isenção, invertendo e pervertendo o efeito que lhe é próprio.

No exemplo específico da solução que é dada ao problema levantado, o estorno de crédito que é exigido é o da operação imediatamente anterior.

Entende-se que se a operação subsequente realizada pelo contribuinte do Estado do Amazonas, após receber uma mercadoria isenta por força do Convênio ICM 65/88, se tratasse de uma operação tributada e este contribuinte realizasse a devolução do ICMS decorrente da isenção em favor do Estado de origem, poder-se-ia admitir o não estorno do crédito presumido, porque, nessa hipótese, o crédito presumido teria se transformado em crédito real pelo recolhimento do imposto.

Define-se, portanto que, em se tratando de uma saída isenta, não há como manter-se o crédito presumido, mesmo na hipótese de o contribuinte recolher o imposto objeto da isenção em favor da unidade federada de origem.

Referências

AMAZONAS (Estado). Decreto 20.686/99 de 28.12.1999. Disponível em: > http://www.sefaz.am.gov.br/Areas/OpcaoSistemas/SILT/Normas/Legislação%20Estadual/Decreto%20Estadual/Ano%201999/Arquivo/DE_20686_99.htm> (acesso em 26.10.2010).

BALEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. atual. por DERZI, Misabel Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2005. 1063 p.

BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. 399 p.

BRASIL. CONFAZ. Convênio ICM 65/88 de 09.12.1988. Disponível em: < http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/Convenios/ICMS/1988/CV065_88.htm> (acesso em 24.10.2010).

_____. CONFAZ. Convênio ICMS 52/92 de 29.06.1992. Disponível em: < http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/Convenios/ICMS/1992/CV052_92.htm> (acesso em 24.10.2010).

_____. Congresso Nacional. Constituição (1988) Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Promulgada em 05 de outubro de 1988 Disponível em : < www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm > (acesso em 25.10.2010).

_____. Emenda Constitucional n. 1 de 17 de outubro de 1969. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc01-69.htm (acesso em 25.10.2010).

HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. São Paulo: Atlas, 1996. 330 p.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2001. 897 p.