

UNIFORMIDADE DA APURAÇÃO DE ICMS PARA AS TRANSPORTADORAS

*Fábio Voigt**

*Luiza Ceccato***

*Tatianne Assunção Miranda de Andrade****



1. Introdução

As empresas dedicadas à atividade de transporte de cargas e passageiros, especialmente, no estado de Minas Gerais, vêm enfrentando autuações em razão da escolha pelo regime de apuração do ICMS.

Isso se deve ao fato de que, para o Fisco mineiro, a apuração em conta gráfica, isto é, débito e crédito, demandaria por parte do contribuinte um pedido de regime especial e o respectivo pagamento da chamada taxa de controle e manutenção de regime especial.

Por outro lado, referidas exigências são inconstitucionais, na medida em que o regime de apuração débito e crédito é regra, por se tratar do princípio da não-cumulatividade constitucionalmente garantido a todo e qualquer contribuinte, independente de outros requisitos exigidos em normativas infraconstitucionais.

A sistemática de apuração pelo crédito presumido, no entanto, constitui mera opção colocada às transportadoras, concedida com base no Convênio ICMS 106/96, que, por sua vez, determinou que a opção pelo crédito presumido deverá alcançar todos os estabelecimentos do contribuinte localizados no território nacional, instituindo, assim, a uniformidade nacional na apuração do ICMS.

2. A Não-Cumulatividade do ICMS

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS está previsto no artigo 155, inciso II da Constituição Federal, onde foi estabelecida a competência para os Estados e ao Distrito Federal instituírem imposto sobre as 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.

O ICMS é um imposto plurifásico, incidente em todas as etapas da cadeia de produção, distribuição de bens e serviços até chegada ao consumidor final. Deste modo, para que a carga tributária não seja excessiva, a apuração do tributo respeita a sistemática da não-cumulatividade.

Esta sistemática de apuração trata-se da regra constitucional da não-cumulatividade do ICMS, prevista no artigo 155, § 2º, I, da Constituição Federal, que dispõe que o ICMS será não-cumulativo, com-

pensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.

Regra constitucional reproduzida no artigo 19 da Lei Complementar n. 87/1996 (Lei Kandir), que traça as normas gerais em matéria de ICMS, in verbis:

Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

O regime normal de apuração, não-cumulatividade, também conhecido como sistemática crédito/débito, funciona pelo raciocínio do crédito (entradas) e débito (saídas) permitindo que seja feita a compensação do imposto, fazendo com que o contribuinte recolha aos cofres públicos somente o montante do tributo referente a parcela agregada pela sua atividade.

Segundo o STF, o objetivo da não-cumulatividade é permitir que o imposto incidente sobre a mercadoria o final do ciclo produção, distribuição e consumo, não ultrapasse em sua soma percentual superior a alíquota máxima prevista em lei.

Nessa linha, a apuração pela sistemática do crédito/débito pode ser assim resumida

I. As entradas de mercadorias e serviços tributadas pelo ICMS, devem ser registradas a crédito no livro de entradas, demonstrando o tributo recolhido nas operações anteriores a saída do contribuinte.

II. Nas operações de saídas de mercadorias/prestação de serviços,

o valor destacado em nota fiscal a título de ICMS é lançado a débito no seu livro de saída.

III. Ao final, apura-se o saldo devedor/credor do período, confrontando as saídas (débitos) com as entradas (créditos), se os débitos, ao fim do período forem maiores que os créditos, recolhe-se a diferença, se ocorrer o contrário, o saldo credor será utilizado nos períodos seguintes.

3. Convênio ICMS 109/96 e o Crédito Presumido para Empresas Transportadoras

Conforme já destacado, as normativas de instituição do ICMS são de competência dos Estados e do Distrito Federal, devendo sempre observância e respeito às limitações constitucionais ao poder de tributar.

Visando regulamentar as condições específicas para o exercício da competência tributária entre os Estados e evitar a denominada “guerra fiscal”, criou-se pelo constituinte alguns mecanismos para relativização desse poder normativo. Dentre tais mecanismos, destaca-se o Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, que regulamenta convênios celebrados entre Estados, sendo que estes não podem, portanto, livremente concederem isenções, benefícios e incentivos fiscais, em respeito ao disposto no art. 155, § 2º, XII, “g”, da CF.

O CONFAZ, importante órgão na questão regulamentadora do ICMS, trata-se de órgão colegiado formado por representantes de cada Estado e do Distrito Federal, que costumeiramente são os Secretários da Fazenda, Finanças, Economia, Receita ou Tributação, com reuniões presididas pelo Ministro da Fazenda¹. Foi previsto inicialmente pela Lei

¹ <https://www.confaz.fazenda.gov.br/menu-de-apoio/historico>

Complementar 24/1975 e regulado pelo seu regimento interno aprovado pelo Convênio ICMS 133/1997.

Seu principal objetivo é a promoção de ações necessárias para elaboração de políticas para harmonização, bem como regulamentar e estabelecer procedimentos para concretizar de forma respeitosa a competência tributária delegada aos Estados e Distrito Federal.

Dentre os convênios firmados, destaca-se o Convênio ICMS 106/96², que dispõe sobre a concessão de crédito presumido nas prestações de serviços de transporte.

Primeiramente, importa fazer uma breve explanação acerca do que se trata o crédito presumido. Este é um mecanismo utilizado pelos Estados com o objetivo de reduzir a carga tributária, incidente nas operações praticadas que envolvam a circulação de serviços e atividades de transporte de forma presumida, devendo ser analisada caso a caso se é a melhor forma de implantação em cada empresa.

No convênio supramencionado, em sua cláusula primeira, esclarece-se que “fica concedido aos estabelecimentos prestadores de serviço de transporte um crédito de 20% (vinte por cento) do valor do ICMS devido na prestação que será adotado, opcionalmente, pelo contribuinte, em substituição ao sistema de tributação previsto na legislação estadual.” e no seu parágrafo 2º “a opção pelo crédito presumido deverá alcançar todos os estabelecimentos do contribuinte localizados no território nacional e será consignado no Livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências de cada estabelecimento.”, em outras palavras, trata da regra da não cumulatividade e da uniformidade, respectivamente.

Não obstante, a previsão de que a regra é a tributação débito/

2 https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1996/CV106_96

crédito e a exceção o crédito presumido, o Estado de Minas Gerais ao legislar sobre o ICMS, em seu artigo 75, § 12, XXIX, Parte Geral, do RICMS/MG, altera a previsão constitucional para constar como crédito presumido a regra. Aliás, mencionando que o regime débito/crédito seria uma forma de “regime especial”, conforme será mais bem explicado em tópico abaixo.

4. Caso Prático – Problemática das Transportadoras no Estado de Minas Gerais

Note-se que, tanto a Constituição Federal como a Lei Complementar 24/1975, asseguram o direito ao crédito do imposto devido na operação anterior com o débito devido em relação à operação subsequente, definindo tal sistemática como regra para fins de apuração do ICMS, aplicada indistintamente a todas as operações sujeitas ao imposto, ressalvadas as exceções previstas no próprio texto constitucional.

Portanto, a sistemática de apuração débito/crédito, que nada mais é do que a não cumulatividade do ICMS, constitui regra e revela o verdadeiro direito do contribuinte garantido pela Constituição, sendo inválida qualquer norma infraconstitucional que restrinja esse direito.

Todavia, verifica-se que o Estado de Minas Gerais subverteu a regra constitucional, ao estabelecer como regra geral a sistemática do crédito presumido (equivalente a 20% do valor do imposto devido na prestação) e apenas como exceção o sistema débito/crédito, mediante regime especial aprovado pela SEFAZ. É o que se infere do teor do § 12, do art. 75, do RICMS/MG, demonstrando que o poder executivo extrapolou seus limites regulamentares ao criar deveres e obrigações inexistentes na lei, em verdadeira afronta ao princípio da legalidade.

Quanto ao fato acima, diversas empresas de transporte estão preci-

sando socorrer-se judicialmente, o que vem sendo entendido e acolhido pelo judiciário, conforme julgado abaixo colacionado como exemplo:

REEXAME NECESSÁRIO - APELAÇÃO CÍVEL - TRIBUTÁRIO - EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE - ICMS - SISTEMA DE CRÉDITO E DÉBITO - REGRA - SISTEMA DE CRÉDITO PRESUMIDO - OPÇÃO DO CONTRIBUINTE - HONORÁRIOS DE SUCUMBÊNCIA - CRITÉRIO LEGAL - VALOR ATUALIZADO DA CAUSA - ART. 85, §§ 2º E 3º DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL - FAZENDA PÚBLICA - ESCALONAMENTO - ART. 85, §5º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL - OBSERVÂNCIA. - RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO. 1. De acordo com a Constituição da República, em seu art. 155, II, § 2º, o ICMS é um imposto não cumulativo que utiliza para o seu cálculo o sistema de substituição tributária crédito e débito. 2. O crédito presumido nas prestações de serviço de transporte foi introduzido no ordenamento jurídico brasileiro por força do Convênio nº 106/96, celebrado entre o Ministério da Fazenda e os Estados Federados, sendo adotado, opcionalmente, pelo contribuinte. 3. O Decreto Estadual nº 43.080/02, ao instituir o sistema de crédito tributário como regra e o sistema de crédito e débito como opção do contribuinte, contrariou o princípio da não-cumulatividade assegurada pela Constituição da República. Sendo o referido Decreto norma regulamentadora, não pode alterar a lei que trata especificamente do ICMS, sob pena de violação ao princípio da reserva legal. 4. Figurando a Fazenda Pública como parte na relação processual, a verba honorária sucumbencial deve observar as balizas legais pertinentes, notadamente o disposto no art. 85, §§2º, 3º e o §5º, todos do Código de Processo Civil em vigor, quando a condenação ocorrer em seu desfavor em montante superior a 200 salários mínimos. (TJMG - Apelação Cível 1.0000.18.106239-9/002, Relator(a): Des.(a) Maria Inês Souza, 2ª CÂMARA CÍVEL, julgamento em 26/05/2020, publicação da súmula em 28/05/2020)

De forma favorável ao contribuinte, no entanto, o E. TJMG consolidou o entendimento de que o crédito presumido é mera opção dos estabelecimentos de prestadores de serviço de transporte e não regra. Logo, a jurisprudência é uníssona no sentido de que, o Decreto Estadu-

al, ao instituir o sistema de crédito tributário como regra e o sistema de conta-gráfica (débito e crédito) como opção do contribuinte, contrariou o princípio da não-cumulatividade assegurada pela Constituição da República, sendo inválida a regra contida no artigo 75, inciso XXIX do RICMS/02.

Ademais, o Convênio ICMS nº 106/1996, ao instituir a opção pelo crédito presumido, de forma opcional e em substituição ao sistema de tributação crédito e débito, determinou que referida opção deverá alcançar todos os estabelecimentos do contribuinte localizados no território nacional, determinando a uniformidade nacional.

Assim, ao optar pelo regime de apuração do ICMS, a empresa deve obrigatoriamente obedecer às regras do Convênio ICMS nº 106/1996, utilizando o mesmo critério de apuração para todos os estabelecimentos, seja pela regra constitucional do débito/crédito ou pela exceção do crédito presumido. Sendo que, nos casos de a empresa possuir sede em mais de um Estado e utilizar regimes diferentes nos demais, caso venha escolher a opção disponibilizada como regra geral pelo Estado de Minas Gerais, acabará por violar a regra da uniformidade na sistemática de apuração do ICMS.

Ademais, essas empresas ficam sujeitas à autuação fiscal nos demais estados em que possuem estabelecimento, por violação à regra da uniformidade. Uma vez que venham a apurar o ICMS de todos os seus estabelecimentos com base na regra constitucional débito/crédito, o que é a regra geral assegurada constitucionalmente e utilizada por grande parte das empresas.

Em razão disso, além de ser inconstitucional a apuração do ICMS de forma coercitiva pela sistemática do crédito presumido por violar o princípio da não cumulatividade e da legalidade tributária, tem-se que o contribuinte é obrigado a adotar a mesma regra de apuração de créditos de ICMS, de maneira uniforme, para todos os seus estabeleci-

mentos.

5. Conclusão

De todo o exposto, é possível concluir pela necessidade expressa de optar pelo regime de apuração do ICMS de forma uniforme em todos os estabelecimentos do contribuinte – seja pelo crédito presumido de ICMS ou pela sistemática débito e crédito.

Além disso, é ilegal qualquer norma infraconstitucional tendente a restringir o direito garantido pela Constituição Federal quanto à apuração pela conta gráfica, que nada mais é do que a não cumulatividade do ICMS.

6. REFERÊNCIAS

BRASIL. *Convênio ICMS 109/96. Dispõe sobre concessão de crédito presumido nas prestações de serviços de transporte: 13/02/1996.*

BRASIL. *Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: 1988.*

BRASIL. *Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR): 13/09/1996.*

BRASIL. *Lei Complementar nº 24, de 07 de janeiro de 1975. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências: 07/01/1975.*

MINAS GERAIS. *Tribunal de Justiça. Apelação Cível 1.0000.18.106239-9/002. Relator: Maria Inês Souza. Minas Gerais: 28/05/2020.*

** Contador formado pela Universidade Estadual de Ponta Grossa (UEPG).*

Especialização em Direito e Planejamento Tributário na Universidade Estácio de Sá.

*** Advogada inscrita na OAB/PR sob nº 91.453, graduada em Direito pela Universidade Estadual de Ponta Grossa (UEPG), pós-graduada em Direito do Trabalho pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUCRS) e pós-graduanda em Direito e Processo Tributário pela Faculdade CERS.*

****Bacharel em Direito pelo Centro Universitário Curitiba; Pós-Graduada em Direito e Processo Tributário pela Academia Brasileira de Direito Constitucional – ABDConst.*