

## NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS

### PROBLEMAS CORRELATOS

JOSÉ MANOEL DA SILVA  
Ex-Professor de Direito Financeiro  
e Sócio-Fundador do IBDT

#### Sumário

- Exportação de produto industrializado, em decorrência de desfazimento do negócio;
- Exportação de produto que não integrara o ativo fixo, concretamente, à vista do desfazimento da operação inicial;
- Produto, porém, que se nacionalizara, ao regressar ao País;
- Legitimidade de sua exportação sob o pálio da imunidade constitucional;
- Bem não considerado usado em frente aos conceitos do sistema legislativo vigente;
- Efeitos do desfazimento do negócio;
- Resolução que acaba por constituir-se em fato negativo da incidência tributária;
- Conclusões.

## 1. CONSULTA

1.1. A empresa CONSULENTE pretende exportar u'a máquina frizedora CNC, no valor de US\$2.700.000,00, a qual foi importada em outubro de 1990, por igual valor.

1.2. Quando da importação, a empresa CONSULENTE foi tributada pelo ICMS no valor aproximado de Cr\$19.000.000,00, sem que houvesse o aproveitamento (crédito) do imposto por se tratar de um bem do ativo fixo.

1.3. Pela exportação, entende a empresa CONSULENTE que a operação hã de ser tributada em 13% de ICMS sobre o valor da operação, ou seja, o valor da guia de exportação, montante que a CONSULENTE entende poder compensar com o valor pago na importação.

1.4. Todavia, entende a empresa CONSULENTE que pelo Decreto nº 32.548/90, em seu artigo 3º, menciona a redução da base de cálculo para 20% do valor da operação, redução esta regulamentada pelo art.94 das Disposições Transitórias do Regulamento do ICMS. Em seu inciso I define que somente as entradas que não foram oneradas pelo imposto gozam de tal benefício.

1.5. Porém, o § 3º do mesmo art.94 preceitua, em seu item II, que o benefício não abrange as saídas de máquinas de origem estrangeira que não tiverem sido oneradas pelo imposto em etapas anteriores de sua circulação ou por ocasião de sua entrada no estabelecimento do importador.

1.6. Em face do exposto, indaga a CONSULENTE:

a) certo é que pelo inciso I do art.94 não se pode beneficiar da redução da base de cálculo ?

b) quanto ao § 3º, item II, daquele artigo, se pode beneficiar-se da redução ?

## 2. PARECER

2.1. A consulta suscitada por escrito não se compatibiliza com as indagações formuladas telefonicamente. A proposta que nos foi submetida envolvia máquina importada pela CONSULENTE, com o respectivo imposto pago na entrada, a fim de integrar o ativo fixo da empresa, mas que não o foi concretamente, porque jamais instalada, embora contabilisticamente re-

gistrada como tal. Questiona-se agora se a saída importa pagamento de tributo, compensável através do aproveitamento do crédito na entrada. E a razão disso se deve ao fato de a CONSULENTE haver pactuado com a firma vendedora, no exterior, o desfazimento do negócio, à base das mesmas condições e preço. Vai ocorrer, simplesmente, a devolução da máquina ao exportador, eis que a mesma jamais fôra instalada ou utilizada pela CONSULENTE, em razão de motivos de índole particular.

2.2. Para dar encaminhamento à temática consultada, impende dizer que a aplicação do Decreto nº 32.548/90 está condicionada ao exame da situação concreta da máquina, ou seja, se a mesma fôra usada ou utilizada pela CONSULENTE. No sentido vulgar do vocábulo, usar é sinônimo de utilizar ou de fazer uso de, o que é ratificado pelo sentido dicionarístico. No perfil tributário, tem-se que o bem é usado quando dado ou entregue ao consumo ou ao investimento. O produto, para ser considerado usado, é mister que seja entregue ao circuito econômico de sua utilização. Certo é que, no sentido do imposto de importação, a entrada no estabelecimento importador é a fase inicial do circuito de utilização, mas não é a própria utilização, que de-

pende de outros fatores intrínsecos, como o registro nos livros fiscais apropriados, a contabilização regular do bem adquirido e, especialmente, a sua instalação no sistema tecnológico da empresa. Se carente de um ou alguns dos elementos do circuito de utilização, é evidente que o bem não se integrou no acervo patrimonial da empresa. Daí o ser difícil caracterizar-se o chamado bem usado, para fins de integração no processo produtivo da empresa. Bem por isso que ALCIDES JORGE COSTA, in "ICM-Estrutura na Constituição e na Lei Complementar", pág.99, assinala que "mercadoria é toda coisa móvel corpórea produzida para ser colocada em circulação, ou recebida para ter curso no processo de circulação". E dentro desse conceito, para ter curso no processo de circulação, basta que a etapa final do circuito econômico não tenha se completado, evidentemente. Não é usado, portanto, o bem que esteja em fase anterior à sua integração no processo de utilização. Não se iluda com os dizeres do § 1º do art.94 das Disposições Transitórias do RICMS/81, na redação do Decreto nº 32.548/90, eis que ali se diz que "serão usadas as mercadorias que já tiverem sido objeto de saída com destino a usuário final". No equivocado conceito do citado parágrafo, a mera saída com destino ao usuário final significa que o bem já es

tã assinalado com a característica de usado, em bora esteja em curso de circulação para o processo produtivo. A definição de "usado", bem se vê, é antecipatória de utilização do bem ou da mercadoria. Na hipótese de importação ou de mercadoria importada, longe está afinar-se o conceito do art.94 do Regulamento com a completude do circuito final do processo de utilização do bem. Se o bem nem ao menos fôra desencaixotado e jamais instalado, por óbvio que não se lhe pode dar o conceito de bem usado. Vale dizer que, em não se tratando de bem usado, inaplicável o disposto no preceito regulamentar que estabelece a redução da base de cálculo. A "solutio" da problemática suscitada na consulta aĩ não está, a nosso ver.

2.3. "A latere" se pode sinalizar que o conceito de bem usado não é encontrável na legislação tributária especificamente. Mas se pode alcançar, tangencialmente, o conceito fiscal de produto usado. Antes da Emenda Constitucional nº 23/83, denominada PASSOS PORTO, em vigor a partir de janeiro de 1984, os bens importados que se destinavam ao ativo fixo das empresas estavam a salvo de imposição tributária, porque isentos do ICM. A legislação ordinária tornava defeso proceder-se à venda ou à alie

nação do bem do ativo senão depois de decorrido um ano de integração na conta do ativo. O prazo estabelecido como necessário à caracterização do bem como bem usado era de doze meses. Assim, tem-se que, lateralmente, o bem usado é aquele que fôra utilizado realmente durante certo lapso de tempo. Quando o Decreto nº 32.548/90 alude a usuário final é intuitivo que diz respeito a mercadorias que se destinam a usuário final, também chamados consumidores finais. Não é o caso de equipamentos ou de máquinas. É sabido que os bens econômicos são produzidos ou negociados com destino último de serem utilizados, aplicados, usados ou consumidos. Toda riqueza (bem material ou bem imaterial) tem um momento de sua finalização ou término, que se concretiza com sua utilização, com seu uso, gasto, aproveitamento ou emprego. Segundo BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, in "Doutrina e Prática do Imposto Sobre Serviço", R.T. 1975, consumidor final é a pessoa que aparece quando o bem desaparece através da fase final do consumo. A operação que se consubstancia na figura do consumidor final, afirma JOSÉ MANOEL DA SILVA, em voto no TIT, "é a última do ciclo de circulação da mercadoria". Pelo conceito "alatore" que a legislação fornece, inclusive o Código de Defesa do Consumidor (Lei nº 8.078/90, artigo 2º), tem-se que o bem usado é aquele

que já fôra utilizado ou empregado em atividade útil durante certo lapso de tempo. No caso da legislação recém divulgada, o bem usado não pode fugir aos parâmetros traçados pelo direito positivo anterior. E veículos ou equipamentos usados não são aqueles destinados a usuários finais. A máquina importada, por exemplo, jamais se destinara a usuário final, como se poderia conceber dentro do conceito de bem usado ? Está a ver que o Decreto invocado é de todo inaplicável à hipótese figurada na consulta, na sua parte inicial e formal.

2.4. Em face das explicações expendidas em torno do questionamento objeto da consulta, "a latere" se pode dizer que a compra do equipamento do exterior, assim que a máquina chegou ao Brasil, foi desfeita, mantendo-se o objeto importado nas mesmas condições em que deu entrada no estabelecimento importador. E o desfazimento ou distrato se consumou integralmente. As partes, por evidente, retomaram o "status quo ante", como se não tivesse havido o contrato de compra do equipamento. Nessa hipótese, acaba por ocorrer o que em direito tributário se denomina "devolução" ou "restituição" ao estado anterior. Se ao conferir as especificações técnicas da máquina e se constate que não preencheram as condições adequadas à sua utilização, impondo-se a

devolução ao exterior, embora tivesse recolhido imposto estadual (ICMS) na entrada, a operação se desfaz naturalmente, com o conseqüente retorno da mercadoria ao exterior. A Consultoria Tributária da Secretaria da Fazenda, na consulta nº 6.679, de 12 de setembro de 1979, teve ensejo de esclarecer "in verbis" o seguinte: "Todavia, em se tratando de devolução ao remetente, "in casu" localizado no exterior, entende esta Consultoria que a operação objetiva apenas anular os efeitos da que lhe deu causa, inclusive os de natureza tributária". E elucida que a saída com destino ao exterior goza da exoneração tributária prevista no art.4º do RICM. Pelo princípio adotado pela resposta da C.T., bem se percebe que o desfazimento implica anulação do ato operativo que lhe deu causa, inclusive quanto aos seus efeitos tributários. Significa que inclusive o quantum referente ao pagamento do imposto pela entrada se torna restituível ou compensável, mediante aproveitamento posterior do tributo pago, seja ao nível interno, seja ao nível de manutenção do crédito, segundo disciplina do art.53 do Regulamento e da Portaria CAT 09/83. Dir-se-á que a consulta da C.T. aproveita tão só ao que a formulou. Contudo, o próprio Tribunal de Impostos e Taxas, no DRT 5-4565/72, sufragou que "a devolução, tendo por objetivo desfazer situa

ção anterior, há de se efetivar, em princípio, sob o mesmo regime jurídico da remessa, conforme entendimento da Consultoria Tributária". Vê-se, pois, que o entendimento perfilhado pela C. T. e agasalhado pelo TIT se tornou prática ou praxe administrativa do poder tributante, em face da reiteração observada pelas autoridades fiscalizadoras, o teor do inciso III do art.100 do C.T.N. Assim, perde sentido a reserva que se faz em torno do aproveitamento exclusivo dos pronunciamentos da C.T. A reiteração imprime-lhes caráter de norma complementar das leis.

2.5. A matéria submetida ao parecer oferece outro aspecto de substancial relevo, a par da colocação que já foi feita. O produto industrializado, que tanta celeuma tem provocado ao longo dos textos constitucionais, sempre se posicionou na condição de produto imune ou não incidente ao imposto estadual, na remessa para o exterior. Não é preciso que se dêem as razões de ordem político-econômica a fim de justificar o interesse do Brasil no bom equacionamento do comércio exterior. O Decreto-lei nº 406/68 instituiu normas gerais de direito financeiro aplicáveis ao ICM e ao ISS. Por essa razão, foi recebido no mundo jurídico como lei complementar, e assim hospedado pela doutrina e pe

la jurisprudência. O § 3º, do artigo 3º, do aludido diploma legal prescreveu que não se exigirá o estorno do ICM relativo às mercadorias entradas para utilização. Essa situação não se alterou com o advento da Constituição Federal de 1988. Considerando-se, contudo, que a nova Constituição Federal prescreve, no inciso XII, alínea "f", do artigo 155, que cabe à lei complementar prever casos de manutenção de créditos do ICMS, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e mercadorias, não se pode fugir à conclusão de haver o novo sistema tributário nacional recepcionado expressamente o Decreto-lei nº 406/68, que é exatamente a lei complementar que dispõe sobre as hipóteses de manutenção de crédito nas remessas de mercadorias para o exterior. Conforme salienta o jurista LUIZ MÉLEGA, in "Reperatório IOB-Jurisprudência" nº 20/90, "estando, pois, em plena vigência e eficácia o referido Decreto-lei nº 406/68, na sua condição de lei complementar, será de nenhuma validade qualquer disposição de lei ordinária ou de convênio, que disponha sobre eventual exigência de estorno de crédito do ICMS em virtude de exportação de produtos industrializados para o exterior". Observe-se que no Convênio ICM nº 66/88, em seu art. 32, se estabelece que "salvo determinação em con

trário da legislação, acarretará a anulação do crédito, a operação ou prestação subsequente, quando beneficiada por isenção ou não incidência". A própria disposição do Regulamento (Decreto nº 17.727/81 não se compadece com a normatividade complementar, especialmente quando manda estornar no caso de não tributação na saída ou ao ensejo da integração no ativo fixo (art. 49). Tais preceituações contrariam o disposto no § 3º, do art.3º, do Decreto-lei nº 406/68 que, como lei complementar, não pode ser alterado ou modificado por normas de hierarquia inferior ou por disposições de Convênios. "Ex-vi" do art.155, X, alínea "a", da Constituição Federal, o ICMS não pode incidir sobre operações que destinem ao exterior produtos industrializados. Na explicação dos doutores do direito tributário, esse dispositivo não envolve casos de isenção ou de não incidência. Agasalha, sim, caso de imunidade, que é uma vedação constitucional ao poder de tributar. A eficácia do preceito imunitório consiste exatamente em delimitar a competência tributária aos entes públicos, impossibilitando a incidência da tributação sobre bens, pessoas e serviços que o legislador constituinte quis preservar do ônus tributário (in "Isenções Tributárias", 1a. edição, 1969, pág.206, de SOUTO MAIOR BORGES).

2.6. A imunidade é forma qualificada de não incidência, terminologia de que se vale ARAÚJO FALCÃO. Suprime ou veda a incidência da tributação. O Convênio ICM nº 66/88, no seu artigo 32, alude à anulação do crédito quando a operação ou prestação subsequente seja beneficiada por isenção ou não incidência. Não se refere à imunidade, o que importa que, sendo imune, a operação ou prestação subsequente, o crédito é preservado. Assim, ainda que se admitisse a eficácia do Convênio ICM 66/88, face ao disposto no § 8º do artigo 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal, não teria aplicabilidade o seu art.32 às operações que destinam ao exterior produtos industrializados, porque tais operações são imunes do ICM (art.155, X, "a", da C.F.). O estorno ou anulação do crédito daria lugar à cobrança do tributo, o que significaria flagrante violação à imunidade que protege as exportações de produtos industrializados, sendo absolutamente inconstitucional essa cobrança.

2.7. À luz do que já foi exposto, segundo preleciona MIGUEL REALE, "não me parece que caiba a um convênio, nos moldes do nº 66/88, antecipar-se ao Congresso Nacional para alterar o disposto no § 3º do art.3º do Decreto-

lei nº 406/68, que já disciplina a matéria, assegurando a manutenção do crédito relativamente à remessa para exportação de mercadorias". O § 5º do art.34 ressalva expressamente a vigência do Decreto-lei nº 406/68, sob pena de inconstitucionalidade, não havendo, por conseguinte, lacuna alguma a ser preenchida, mediante convênio ou leis estaduais nesse ponto essencial (cf. MIGUEL REALE, in "Aplicações da Constituição de 1988", ed. Forense, 1990, pág.98).

2.8. Os argumentos ofertados até aqui são o "quantum satis" para o convencimento de qualquer estudioso da matéria. ALCIDES JORGE COSTA, in "ICM-Estrutura na Constituição e na Lei Complementar", 1977, pág.119, diz que "na imunidade a desoneração tem que ser total, porque, se assim não fôr, a mercadoria não ficará inteiramente imune. Daí a necessidade de, na exportação de produtos industrializados, não ser feito o estorno dos créditos". Mais adiante, observa o ilustre jurista: "Se há estorno, a desoneração do produto industrializado não é total, frustrando-se a imunidade".

2.9. Todos os estudiosos têm em salientar que o ICMS não incide sobre os produtos industrializados, sem embargo de o con

ceito de produto industrializado admitir nuances, seja na doutrina, seja na jurisprudência. LOBO TORRES, in "Sistema Constitucional Tributário", vol.2, tomo II, 1986, Forense, especula sobre o vero conceito de produtos industrializados. LAURO LIMBORÇO, in R.D.T. nº 46/104, sublinha, ao analisar o teor do Convênio 66/88, que este estabelece a não incidência do ICMS sobre a operação que destina ao exterior produtos industrializados. Certo é, porém, que a exoneração imunitória, que vem de longe, atua como verdadeiro fato gerador negativo, dentro da doutrina mais recente dos autores germânicos.

2.10. A ilação final ou derradeira é no sentido de que, bem apreciado o tema sob consulta, a devolução da mercadoria é ato consequência de desfazimento da operação de compra, restando patente que é ato desprovido de conteúdo econômico. Traduz-se em mera restituição pelo desfazimento da operação inicial. E desfazendo-se a operação negocial, por óbvio que os efeitos tributários também se desfazem, em razão do que, como corolário inelutável, a situação tributária anterior se restabelece. A devolução é, assim, um ato consequência do distrato que então se verificara.

2.11. A saída da máquina, em retorno, simplesmente se dá em decorrência da não realização ou efetivação do Ato de compra. E aí surgem duas consequências: a) o produto é devolvido sem qualquer ônus tributário; b) o ato devolutivo assegura, contudo, a manutenção do crédito pela entrada, a título de ativo fixo. De qualquer forma, porém, o produto industrializado sob retorno não está impedido de sair do País sob alegação de que se trata de produto estrangeiro, não beneficiado pela imunidade constitucional. Sim, o produto, ao entrar no País, adquiriu o valor de produto nacionalizado, caráter que lhe empresta a guia de importação, no dizer de ALBERTO XAVIER, in "Direito Tributário e Empresarial", Forense, 1982, págs.319/327. Segundo, aliás, o mesmo ALBERTO XAVIER, in "Pareceres de Direito Tributário", Saraiva, 1986, a norma constitucional imunitória alcança a exportação de todo e qualquer produto por ela abrangido. Quando a norma constitucional alude a produtos industrializados subentende-se que o produto industrializado, tal como o prevê o art.23 do C.T.N., compreende também o produto nacionalizado. O conceito de produto NACIONALIZADO não perdeu suas características desde o tempo em que figurava no elenco dos impostos estaduais. E é PLÁCIDO E SILVA, in "Noções de Finanças e Direi

to Fiscal", pág.382, que refere a configuração conceitual que se lhe dava então, perdurável até hoje, a saber, que a mercadoria NACIONALIZADA é a que, embora de origem estrangeira, pagou os devidos direitos e taxas alfandegárias, sendo incorporada ao consumo nacional.

2.12. O fato material da saída do produto industrializado, nacional ou NACIONALIZADO, está fora da incidência do imposto, a teor da atual Constituição Federal. A não incidência qualificada não permite que se cobre qualquer tributo na remessa do produto industrializado. E a manutenção do crédito pela entrada se impõe, sob pena de se conceder um favor imunitório parcial ou fragmentado. O crédito decorrente da entrada persiste incólume a favor da empresa CONSULENTE, a fim de lhe ser restituído ou compensado. Importa dizer que a devolução significa a desapareição extintiva do vínculo obrigacional tributário, na conformidade da regra geral das obrigações "ex-lege". A desapareição é o efeito do desfazimento da operação. Efeito que implica o desfazimento também do próprio efeito tributário, voltando a operação ao seu "status quo", inclusive mediante a restituição do imposto pago na entrada, desde logo. Perde o sentido de uma circulação negocial, cuja não incidência

veda a cobrança de qualquer imposto. No dizer de RUY BARBOSA NOGUEIRA, tal hipótese é não incidência, constitucionalmente assim qualificada pela técnica de fato gerador negativo, com a mesma eficácia plena, auto-aplicável das imunidades, que são intocáveis pelo próprio legislador ordinário.

2.13. Em conclusão, é apodítico que a devolução da máquina ao exterior, resultante de desfazimento da operação inicial, implica saída sem qualquer imposição tributária, eis que o desfazimento do negócio devolve a situação ao seu plano anterior, inclusive nos seus efeitos tributários. Saída para fora que se ajusta, igualmente, a uma exportação de produto NACIONALIZADO, portanto imune ao tributo. Assim, assiste à CONSULENTE proceder ao retorno do equipamento ao exterior, sem ônus impositivo e na fruição do favor imunitório, cabendo-lhe, ademais, pleitear a restituição do imposto pago na entrada ou postular seu aproveitamento nas operações internas, tudo na conformidade do exposto neste parecer. Advirta-se, todavia, que não é de admirar-se relute o poder tributante em acudir à legitimidade da pretensão da CONSULENTE, em inteiro descompasso com a orientação que até então adotara, consoante exposto.

"Sub-censura" dos mais doutos.