

Acórdão: 23.053/18/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000883759-25  
Impugnação: 40.010144885-23  
Impugnante: Votorantim Metais Zinco S.A.  
IE: 367219883.00-36  
Proc. S. Passivo: Daniele Vaccarini Fernandes/Outro(s)  
Origem: DF/Juiz de Fora

**EMENTA**

**ALÍQUOTA DE ICMS - APLICAÇÃO INCORRETA – CONTEÚDO DE IMPORTAÇÃO – PRODUTO NACIONAL.** Acusação fiscal de aplicação incorreta da alíquota de 4% prevista no art. 42, inciso II, subalínea “d.2” e § 28, inciso I do RICMS/02 (art. 1º, § 1º, inciso II e § 2º da Resolução 13/2012 do Senado Federal), em saídas interestaduais de mercadorias, tendo em vista o fato de o Conteúdo de Importação (CI) ser inferior ao percentual legalmente exigido (40%), após exclusão de valores inerentes a aquisições de mercadoria de procedência nacional, indevidamente incluídos no cálculo do valor da parcela importada do exterior. Crédito tributário retificado pelo Fisco, após análise dos argumentos e documentos apresentados pela Impugnante, comprovando a procedência estrangeira de parte da mercadoria. Corretas as exigências remanescentes, constituídas pelas diferenças de ICMS apuradas, acrescidas das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos artigos 56, inciso II e 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75 c/c art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02.

**ALÍQUOTA DE ICMS - APLICAÇÃO INCORRETA – CONTEÚDO DE IMPORTAÇÃO – REGIME DE DRAWBACK.** Acusação fiscal de aplicação incorreta da alíquota de 4% prevista no art. 42, inciso II, subalínea “d.2” e § 28, inciso I do RICMS/02 (art. 1º, § 1º, inciso II e § 2º da Resolução 13/2012 do Senado Federal), em saídas interestaduais de mercadorias, tendo em vista o fato de o Conteúdo de Importação (CI) ser inferior ao percentual legalmente exigido (40%), após exclusão de valores inerentes a mercadorias importadas sob o regime de drawback, considerados pelo Fisco como valores não integrantes do cálculo do valor da parcela importada do exterior. Canceladas as exigências fiscais de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos artigos 56, inciso II e 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75 c/c art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02, uma vez que os valores de mercadorias importadas sob o regime de drawback devem compor normalmente o cálculo do conteúdo de importação.

**ALÍQUOTA DE ICMS - APLICAÇÃO INCORRETA – CONTEÚDO DE IMPORTAÇÃO – LOTE PARA EXPORTAÇÃO.** Acusação fiscal de aplicação incorreta da alíquota de 4% prevista no art. 42, inciso II, subalínea “d.2” e § 28, inciso I do RICMS/02 (art. 1º, § 1º, inciso II e § 2º da Resolução 13/2012 do Senado Federal), em saídas interestaduais de mercadorias, tendo em vista o fato de o Conteúdo de Importação ser inferior ao percentual legalmente exigido (40%),

após exclusão de valores inerentes a saídas interestaduais de mercadorias para formação de lote de exportação, do cálculo do valor total da operação de saída interestadual da mercadoria ou bem submetido ao processo de industrialização, e de mercadorias importadas sob o regime de drawback, no cálculo do valor da parcela importada do exterior. Canceladas as exigências fiscais relativas às operações em que o conteúdo de importação superou o percentual legalmente estabelecido (40%), após cancelamento das exclusões efetuadas pelo Fisco dos valores vinculados a mercadorias importadas sob o regime de drawback. Corretas as exigências remanescentes, constituídas pelas diferenças de ICMS apuradas, acrescidas das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos artigos 56, inciso II e 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75 c/c art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02.

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação da aplicação incorreta da alíquota de 4% prevista no art. 42, inciso II, subalínea “d.2” e § 28, inciso I do RICMS/02 (art. 1º, § 1º, inciso II e § 2º da Resolução 13/2012 do Senado Federal), em saídas interestaduais realizadas nos exercícios de 2014 a 2016, tendo em vista o fato de o Conteúdo de Importação (CI) ser inferior ao percentual legalmente exigido (40%), em função das seguintes correções no cálculo do CI efetuadas pelo Fisco, após conferências de informações disponibilizadas pela Impugnante:

- 1) utilização indevida de quantidades e valores inerentes a aquisições de alumínio de procedência nacional, produzido e fornecido pela Companhia Brasileira de Alumínio, CNPJ: 61.409.892/0003-35, sediada na cidade de Alumínio/SP, para o cálculo do valor da parcela importada do exterior (VI);
- 2) utilização indevida no cálculo do valor da parcela importada do exterior (VI) de quantidades e valores inerentes ao produto minério de zinco sulfetado, importado ao abrigo do regime de drawback (CFOP 3.127 – compras de mercadorias a serem utilizadas em processo de industrialização e posterior exportação do produto resultante);
- 3) utilização indevida de quantidades e valores inerentes a saídas de mercadorias com utilização do CFOP 6.504 (remessa de mercadorias para formação de lote de exportação), referentes a produtos industrializados ou produzidos pelo próprio estabelecimento, para o cálculo do valor total da operação de saída interestadual da mercadoria ou bem submetido ao processo de industrialização (VO), relativo ao produto Zinco SHG Lingotes, tendo em vista não se tratar de operação interestadual, e sim de remessa de produtos para formação de lote de exportação.

As exigências referem-se às diferenças de ICMS apuradas, calculadas mediante a aplicação da alíquota geral prevista para as operações interestaduais (art. 42, inciso II, alíneas “b” ou “c” do RICMS/02 - 12% ou 7%, conforme o caso), acrescidas das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos artigos 56, inciso II e 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75 c/c art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 695/725, requerendo, ao final, o integral provimento de sua defesa.

Acatando parcialmente os argumentos da Impugnante, o Fisco retifica o crédito tributário, excluindo parte das exigências inerentes à irregularidade “1”, nos termos dos demonstrativos de fls. 861/1.100.

Regularmente cientificada, a Impugnante adita sua impugnação às fls. 1.103/1.115, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às fls. 1.117/1.133.

A Assessoria do CC/MG exara o interlocutório de fls. 1.137/1.139, que gera as seguintes ocorrências: **(i)** manifestação da Impugnante (fls. 1.147/1.151), com juntada da mídia eletrônica acostada à fl. 1.152; **(ii)** réplica fiscal (fls. 1.154/1.155).

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 1.157/1.176, opina, no mérito pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 1.095/1.100, excluindo-se deste as exigências relativas ao item 2 do Auto de Infração e as exigências vinculadas aos recálculos efetuados às fls. 270/274, 499/503 e 504/508, referentes ao item 3 do AI.

---

### **DECISÃO**

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

#### **1. Do Mérito:**

Conforme estabelece o art. 42, inciso II, subalínea “d.2” e § 28, inciso I do RICMS/02 (art. 1º, § 1º, inciso II e § 2º da Resolução 13/2012 do Senado Federal), a alíquota do ICMS de 4% (quatro por cento), em operações interestaduais com bens e mercadorias importadas do exterior, **aplica-se exclusivamente** às mercadorias ou bens com Conteúdo de Importação (CI) superior a 40% (quarenta por cento), assim considerado o percentual correspondente ao quociente entre o valor da parcela importada do exterior (VI) e o valor total da operação de saída interestadual da mercadoria ou bem (VO).

Art. 42. As alíquotas do imposto são:

[...]

II - nas operações e prestações interestaduais:

[...]

d) 4% (quatro por cento), quando se tratar de:

[...]

d.2) bens e mercadorias importados do exterior, observado o disposto no § 28

[...]

§ 28. a alíquota a que se refere a alínea “d” do inciso II do caput :

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - aplica-se também aos bens e mercadorias importados do exterior que, após seu desembaraço aduaneiro, ainda que submetidos a qualquer processo de transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento, reacondicionamento, renovação ou recondicionamento, resultem em mercadorias ou bens com Conteúdo de Importação superior a 40% (quarenta por cento), assim considerado o percentual correspondente ao quociente entre o valor da parcela importada do exterior e o valor total da operação de saída interestadual da mercadoria ou bem;

-----  
Resolução 13/2012 do Senado Federal

Art. 1º A alíquota do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior, será de 4% (quatro por cento).

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se aos bens e mercadorias importados do exterior que, após seu desembaraço aduaneiro:

[...]

II - ainda que submetidos a qualquer processo de transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento, reacondicionamento, renovação ou recondicionamento, resultem em mercadorias ou bens com Conteúdo de Importação superior a 40% (quarenta por cento).

§ 2º O Conteúdo de Importação a que se refere o inciso II do § 1º é o percentual correspondente ao quociente entre o valor da parcela importada do exterior e o valor total da operação de saída interestadual da mercadoria ou bem.

Em atenção à referida norma, o Fisco intimou o Sujeito Passivo, nos termos da cláusula oitava do Convênio ICMS 38/13, a apresentar os documentos e cálculos referentes aos conteúdos de importação (CI), que comprovassem a legalidade da utilização da alíquota de 4% nas saídas interestaduais por ele promovidas.

### Convênio ICMS 38/13

**Cláusula oitava** O contribuinte que realize operações interestaduais com bens e mercadorias importados ou com Conteúdo de Importação deverá manter sob sua guarda pelo período decadencial os documentos comprobatórios do valor da importação ou, quando for o caso, do cálculo do Conteúdo de Importação, contendo no mínimo:

I - descrição das matérias-primas, materiais secundários, insumos, partes e peças, importados ou que tenham Conteúdo de Importação, utilizados

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ou consumidos no processo de industrialização, informando, ainda;

a) o código de classificação na Nomenclatura Comum do MERCOSUL - NCM/SH;

b) o código GTIN (Numeração Global de Item Comercial), quando o bem ou mercadoria possuir;

c) as quantidades e os valores;

II - Conteúdo de Importação calculado nos termos da cláusula quarta, quando existente;

III - o arquivo digital de que trata a cláusula quinta, quando for o caso.

Atendendo à solicitação, o Sujeito Passivo apresentou os cálculos dos Conteúdos de Importação (CIs) dos produtos por ele industrializados (Zamac 3, Zamac 5, Zamac 8, Zinco SHG Lingotes, Zinco SHG LP e Liga Zn-4e) e também os documentos/notas fiscais eletrônicas de entrada utilizadas. Informou, também, o cálculo das perdas de minério de zinco sulfetado durante o processo de produção, além de ter apresentado o seu livro Registro de Controle da Produção e do Estoque.

De posse das informações e de toda a documentação que lhe foi entregue, o Fisco, mediante as planilhas constantes Anexos II a XIII do Auto de Infração, recalculou todos os Conteúdos de Importação referentes aos produtos industrializados supracitados, relativos aos exercícios de 2014 a 2016.

Após os recálculos efetuados, o Fisco constatou que, em alguns meses dos exercícios analisados (vide resumo às fls. 1.095/1.096), a Impugnante havia utilizado erroneamente a alíquota de 4% prevista no art. 42, inciso II, subalínea “d.2” e § 28, inciso I do RICMS/02, uma vez que os Conteúdos de Importação dos produtos ficaram abaixo do percentual legalmente estabelecido (40%), **condição sine qua non** para a utilização da referida alíquota.

Ao recalculer os Conteúdos de Importação, o Fisco verificou que a Impugnante havia cometido as seguintes infrações:

1) utilização indevida de quantidades e valores inerentes a aquisições de alumínio de procedência nacional, produzido e fornecido pela Companhia Brasileira de Alumínio, CNPJ: 61.409.892/0003-35, sediada na cidade de Alumínio/SP, para o cálculo do valor da parcela importada do exterior (VI);

2) utilização indevida no cálculo do valor da parcela importada do exterior (VI) de quantidades e valores inerentes ao produto minério de zinco sulfetado, importado ao abrigo do regime de drawback (CFOP 3.127 – compras de mercadorias a serem utilizadas em processo de industrialização e posterior exportação do produto resultante);

3) utilização indevida de quantidades e valores inerentes a saídas de mercadorias com utilização do CFOP 6.504 (remessa de mercadorias para formação de lote de exportação), referentes a produtos industrializados ou produzidos pelo próprio estabelecimento, para o cálculo do valor total da operação de saída interestadual da mercadoria ou bem submetido ao processo de industrialização (VO), relativo ao

produto Zinco SHG Lingotes, tendo em vista não se tratar de operação interestadual, e sim de remessa de produtos para formação de lote de exportação.

Em seus recálculos, o Fisco basicamente excluiu os valores tidos como utilizados indevidamente pela Impugnante dos cálculos por ela originalmente efetuados dos conteúdos de importação, oportunidade em que constatou que estes (CIs), para alguns períodos, eram inferiores a 40%.

Afastada a possibilidade legal de utilização da alíquota de 4% (art. 42, II, “d.2” e § 28, I do RICMS/02), o Fisco exigiu as diferenças de ICMS apuradas, calculadas mediante a aplicação da alíquota geral prevista para as operações interestaduais (art. 42, inciso II, alíneas “b” ou “c” do RICMS/02 - 12% ou 7%, conforme o caso), acrescidas das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos artigos 56, inciso II e 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75 c/c art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02, conforme demonstrativos de fls. 1.095/1.100 (elaborados após a retificação do crédito tributário).

Feito esse breve resumo, passa-se à análise dos argumentos da Impugnante relativos a cada uma das irregularidades, que levaram o Fisco a recalcular os conteúdos de importação dos produtos por ela industrializados.

### **1.1. Da Irregularidade nº 01:**

A irregularidade refere-se à utilização indevida de quantidades e valores inerentes a aquisições de alumínio de procedência nacional, produzido e fornecido pela Companhia Brasileira de Alumínio, CNPJ: 61.409.892/0003-35, sediada na cidade de Alumínio/SP, para o cálculo do valor da parcela importada do exterior (VI).

Contrapondo-se ao feito fiscal, a Impugnante alega que “*a Fiscalização afirma, equivocadamente, que o alumínio, na forma de lingote, adquirido da CBA foi indevidamente considerado no cálculo da Parcela Importada do Exterior (VI), visto que seria de procedência nacional*”.

Acrescenta que, “*para embasar tal conclusão, a Fiscalização alega que em consulta ao Sistema SERPRO/Importação da Receita Federal foi constatado não haver importação de alumínio não ligado NCM 7601.1000 efetuado pela CBA*”.

Destaca, porém, que o Fisco “*não identificou a importação do alumínio no sistema SERPRO da Receita Federal por conta de equívocos no parâmetro de busca. A fiscalização fez a pesquisa das importações utilizando o CNPJ da filial da CBA responsável pela emissão da nota fiscal de revenda à Impugnante (fábrica – final 0003-35), enquanto as importações foram realizadas pela matriz da CBA (matriz – final 0001-73)*”.

Afirma, nesse sentido, que, “*ao contrário do que afirma o lançamento fiscal, o alumínio comprado da CBA é importado do exterior e revendido à Impugnante, sem sofrer nenhum processo de industrialização ou beneficiamento*”.

Sustenta que, “*por essa razão, o cômputo do mencionado alumínio no cálculo do VI está absolutamente correto, de modo que o Conteúdo de Importação do produto da Impugnante supera o percentual mínimo de 40% (quarenta por cento), fazendo jus, portanto, à aplicação da alíquota de 4% (quatro por cento)*”.

Para comprovar a importação do alumínio pela CBA, a Impugnante acostou aos autos cópias de Declarações de Importação e respectivos Comprovantes de Importação, bem como cópias das notas fiscais de entrada dos produtos importados, relativos ao período de maio de 2014, abril de 2015, maio de 2015, julho de 2015, dezembro de 2015 e fevereiro de 2016 (fls. 747/816, 817/832 e 833/846), todos com indicação do código NCM nº 7601.1000.

Após analisar a documentação em questão, **o Fisco retificou o crédito tributário**, excluindo parte das exigências inerentes à irregularidade “1”, referente ao período de maio de 2014 em diante, nos termos dos demonstrativos de fls. 861/1.100.

Permaneceram, entretanto, exigências relativas ao período de janeiro a abril de 2014, uma vez não apresentadas provas contrárias ao feito fiscal em relação a esse período, que não foram contestadas pela Impugnante, no aditamento de sua impugnação, após a sua cientificação da retificação do crédito tributário.

Os recálculos dos conteúdos de importação, após a retificação do crédito tributário, com exclusão do alumínio nacional do valor da parcela importada do exterior (VI), estão acostados às fls. 863/865, 866/868, 878/880, 900/904, 905/909, 919/922, 942/945, 946/948 e 949/951, (produtos: Zamac 3, Zamac 5 e Zamac 8).

De todo modo, visando afastar qualquer dúvida sobre o assunto, a Assessoria do CC/MG, através do item 3 do interlocutório de fls. 1.137/1.139, concedeu à Impugnante nova oportunidade para se pronunciar sobre as exigências remanescentes (item 1), nos seguintes termos:

Interlocutório (fls. 1.137/1.139)

“... **3.** Conforme demonstrado nas planilhas de fls. 863/865, 866/868, 900/904, 905/909, 942/945, 946/948 e FLS. 949/951, **ainda persistem exigências relativas ao item “1” do Auto de Infração** (utilização indevida de alumínio de procedência nacional para o cálculo do Valor da Parcela Importada do Exterior – VI), que não foram questionadas na impugnação aditada.

Indaga-se: para os períodos indicados nas planilhas supracitadas, o alumínio é realmente de procedência nacional ou tem procedência estrangeira?

Favor apresentar, em meio digital, documentos que comprovem a importação da referida mercadoria, se for o caso.”

Em resposta, a Impugnante esclareceu que “*para o período compreendido nas planilhas de fls. 863/865, 866/868, 900/904, 905/909, 942/945, 946/948 e 949/951, referente aos produtos Zamac 3 (janeiro e fevereiro de 2014), Zamac 5 (janeiro e fevereiro de 2014) e Zamac 8 (janeiro a março de 2014), o alumínio utilizado no processo produtivo é de procedência nacional e, portanto, foi indevidamente computado no cálculo do conteúdo de importação*”. (Grifou-se)

Dada a clareza da informação da Impugnante, conclui-se que o feito fiscal afigura-se correto, sendo legítimas as exigências remanescentes.

### **1.2. Da Irregularidade nº 02:**

O Fisco imputa à Autuada a utilização indevida no cálculo do valor da parcela importada do exterior (VI) de quantidades e valores inerentes ao produto minério de zinco sulfetado, importado ao abrigo do regime de drawback (CFOP 3.127 – compras de mercadorias a serem utilizadas em processo de industrialização e posterior exportação do produto resultante).

Os recálculos dos conteúdos de importação, com exclusão das quantias relativas ao produto importado sob o regime de drawback do valor da parcela importada do exterior (VI), estão acostados às fls. 270/274, 325/328, 499/503, 504/508, 509/513, 579/582, 583/586, 587/590, 990/992, 993/995, 996/998, 1.027/1.030, 1.031/1.034, 1.035/1.038, 1.058/1.061, 1.067/1.070, 1.071/1.074 e 1.075/1.078 (produtos: Zamac 3, Zamac 5, Zamac 8, Zinco SHG Lingotes e Liga ZN-4E).

Há que se relembrar, inicialmente, que o Conteúdo de Importação é o percentual correspondente ao quociente entre o valor da parcela importada do exterior e o valor total da operação de saída interestadual da mercadoria ou bem.

Assim, verifica-se que o Fisco excluiu do cálculo do valor da parcela importada do exterior (VI) do produto minério de zinco sulfetado, por ter sido importado sob o regime do drawback, destinado à industrialização e posterior exportação do produto dele resultante.

Por esse motivo, o Fisco entende que o VI vinculado ao minério de zinco sulfetado não deve compor o cálculo do conteúdo de importação, **uma vez que não seria objeto de saída posterior em operação interestadual**, por ser previamente destinado à exportação.

A Impugnante alega que *“a Resolução do Senado Federal nº 13/2012 definiu a alíquota aplicada na operação interestadual com bens e mercadorias importados do exterior, inclusive estabelecendo taxativamente as hipóteses excepcionais de afastamento da mencionada alíquota, **dentre as quais não se encontra a importação ao amparo do regime de drawback**”*.

Assim, a seu ver, *“é forçoso observar, portanto, que a Resolução do Senado Federal nº 13/2012 não criou nenhum empecilho para que o produto importado sob o regime de drawback seja incluído no cálculo do Conteúdo de Importação do produto objeto da operação interestadual, inclusive porque a aplicação do regime de drawback implica benefício em relação aos tributos federais, o que não tem qualquer relação ou interferência para o cálculo do conteúdo de importação nos termos do Convênio ICMS nº 38/2013”*.

Acrescenta que, *“por sua vez, o Convênio ICMS nº 38/2013 também não estipulou nenhuma vedação para os produtos importados sob o regime do drawback”*.

Convênio ICMS 38/13

**Cláusula quarta** Conteúdo de Importação é o percentual correspondente ao quociente entre o

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

valor da parcela importada do exterior e o valor total da operação de saída interestadual da mercadoria ou bem submetido a processo de industrialização.

§ 1º O Conteúdo de Importação deverá ser recalculado sempre que, após sua última aferição, a mercadoria ou bem objeto de operação interestadual tenha sido submetido a novo processo de industrialização.

§ 2º Considera-se:

I - valor da parcela importada do exterior, quando os bens ou mercadorias forem:

a) importados diretamente pelo industrializador, o valor aduaneiro, assim entendido como a soma do valor "free on board" (FOB) do bem ou mercadoria importada e os valores do frete e seguro internacional;

b) adquiridos no mercado nacional:

1. não submetidos à industrialização no território nacional, o valor do bem ou mercadoria informado no documento fiscal emitido pelo remetente, excluídos os valores do ICMS e do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI;

2. submetidos à industrialização no território nacional, com Conteúdo de Importação superior a 40% (quarenta por cento), o valor do bem ou mercadoria informado no documento fiscal emitido pelo remetente, excluídos os valores do ICMS e do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, observando-se o disposto no § 3º;

II - valor total da operação de saída interestadual, o valor do bem ou mercadoria, na operação própria do remetente, excluídos os valores de ICMS e do IPI.

§ 3º Exclusivamente para fins do cálculo de que trata esta cláusula, o adquirente, no mercado nacional, de bem ou mercadoria com Conteúdo de Importação, deverá considerar:

I - como nacional, quando o Conteúdo de Importação for de até 40% (quarenta por cento);

II - como 50% (cinquenta por cento) nacional e 50% (cinquenta por cento) importada, quando o Conteúdo de Importação for superior a 40% (quarenta por cento) e inferior ou igual a 70% (setenta por cento);

III - como importada, quando o Conteúdo de Importação for superior a 70% (setenta por cento).

§ 4º O valor dos bens e mercadorias referidos na cláusula terceira não será considerado no cálculo do valor da parcela importada.

Segundo sua visão, “a leitura da Cláusula Quarta do Convênio ICMS nº 38/2013, não permite concluir que deve ser desconsiderado, para fins de cálculo do CI, os produtos importados sob o regime de drawback”.

No seu entendimento, “NÃO pode a fiscalização simplesmente criar vedações não contidas na legislação tributária, especialmente para fundamentar cobrança de imposto em valor astronômico, o que denota conduta fiscal ao arrepio da legalidade, princípio do qual não pode se afastar a Administração Pública”.

Destaca que, “mesmo que o produto seja importado sob o regime de drawback, caso haja a posterior saída do produto da Impugnante para outra unidade da Federação antes da efetivação de sua operação de exportação exigida pelo regime de drawback, como é a presente hipótese, deve ser aplicada a alíquota de 4% (quatro por cento) contida na Resolução do Senado Federal nº 13/2012”.

Aduz, nesse sentido, que “a Fiscalização não alega que o produto industrializado foi reexportado ao invés de ser objeto da operação de saída interestadual sujeita à alíquota de 4% (quatro por cento), tampouco que haveria algum tipo de descumprimento do regime de drawback (o que não seria nem de sua competência)”, limitando-se a afirmar que o produto importado sob o regime de drawback não pode ser considerado no “VI” para o cálculo do Conteúdo de Importação.

Noutro enfoque, a Impugnante salienta que “o fiscal autuante, ao erroneamente glosar as importações ao abrigo do drawback do cálculo do CI, não procedeu ao lógico ajuste que deveria ter sido feito na contagem final da produção. Isto é, se o fiscal excluiu as importações ao abrigo do drawback, cujos materiais foram utilizados na produção de minério de zinco sulfetado objeto de operação interestadual à alíquota de 4% (quatro por cento), então necessariamente deveria proporcionalmente reduzir a quantidade final de produtos produzidos pela Impugnante no período da autuação fiscal, de modo a calcular o conteúdo de importação (CI) dos produtos objeto da operação interestadual”.

Pondera, nesse sentido que, “se insumos (minério de zinco sulfetado) importados ao abrigo de drawback foram excluídos para os fins de cálculo do CI, então necessariamente a produção do período seria proporcionalmente menor. Não é possível produzir a mesma quantidade de produto final quando há redução dos insumos aplicados no processo, inclusive pelo fato do estoque da Impugnante ser único para a linha de produção, o que significa dizer que não haveria sequer meio físico/material de manter a mesma produção sem a utilização de insumos importados ao abrigo do drawback”.

Informa que “a produção final (com os insumos importados via drawback) foi de 4.936,773. Com a exclusão dos referidos insumos a produção final no período da autuação cairia para 2.011,000. Adotando esta metodologia lógica, o i. fiscal autuante teria verificado que o conteúdo de importação dos produtos objeto de operação interestadual seria superior a 40% (quarenta por cento), portanto, sendo correta a aplicação da alíquota de 4% (quatro por cento) nos termos da Resolução do Senado Federal nº 13/2012 e Convênio ICMS nº 38/2013”.

Manifestando-se às fls. 1.117/1.132, o Fisco refuta os argumentos da Impugnante, nos seguintes termos:

Manifestação Fiscal (fls. 1.117/1.132)

“... Inicialmente, esclarecemos que o conceito tradicional diz que **o drawback é um incentivo fiscal à exportação**, que permite à empresa industrial ou comercial importar, livre do pagamento de impostos e contribuições, mercadoria para ser utilizada na fabricação de novo produto a ser gerado após transformação, beneficiamento, integração, montagem, recondicionamento ou reacondicionamento, em contrapartida à exigência deste novo produto ser integralmente exportado. O regime especial intitulado de drawback foi instituído pelo Decreto-Lei nº 37 de 18 de novembro de 1966, o qual designa ao sistema tributário admissões para criação de suspensões ou eliminações dos impostos pagos pelos insumos importados aos produtores através da reversão ou restituição, desde que transformados em produtos ou mercadorias que se destinem à exportação, funcionando como uma ferramenta de incentivo às exportações pela redução do custo da produção do bem final.

**Esta modalidade nada mais é que um incentivo que propicia condições competitivas a nível internacional ao produtor exportador, sob condição de que os produtos importados sejam utilizados na industrialização dos produtos a serem exportados.** Com base nisso, devemos encará-lo como incentivo à exportação e não como “ajuda” fiscal. Este incentivo reflete nas políticas sociais e econômicas do país aumentando a quantidade de empresas que se lançam ao mercado e exportam produtos por meio deste e outros incentivos fiscais, movimentando a economia do país.

Pois bem, trata-se aqui de um subjetivismo por parte da Impugnante, em querer enquadrar-se em uma situação não prevista em uma legislação. Conforme explicitado nos parágrafos anteriores, trata-se de um incentivo à exportação. **Este minério de zinco sulfetado, importado ao abrigo do instituto do drawback, jamais poderia ser utilizado como VI (valor da parcela importada do exterior) no cálculo do conteúdo de importação, justamente porque a saída dos produtos industrializados produzidos deve ser, obrigatoriamente, uma exportação e não uma operação interestadual.** E de fato, estas exportações ocorreram, conforme demonstrado no anexo XIX do PTA (CFOP 7.127).

Portanto, **é correta a retirada do minério importado sob o abrigo do regime do drawback do cálculo do conteúdo de importação.** A norma legal que veda o cômputo do produto importado sob o regime de drawback de participar do cálculo do VI é a própria interpretação da Resolução 13/2012 e o Convênio 38/2013, pois não se pode computar no cálculo do CI uma mercadoria industrializada que será obrigatoriamente exportada.

Se equivoca a Impugnante ao afirmar que, em nível estadual, as importações realizadas pela Impugnante ao abrigo do drawback são objeto de diferimento do ICMS, nos termos do anexo Regime Especial de Importação (apresentado pela Impugnante nas fls. 848 a 852 do PTA). Este regime especial/PTA de n.º 16.000131925.20 não trata de drawback em nenhum momento, até porque este é um benefício de competência federal. Trata o regime especial do diferimento do pagamento do ICMS na importação de mercadorias a serem utilizadas em seu processo de industrialização.

Quanto ao argumento de que o Fisco, ao glosar as importações ao abrigo do drawback e excluí-las do cálculo do CI, não procedeu ao ajuste que deveria ser feito na contagem final da produção, informamos que não cabe ao Fisco mineiro a análise do processo de produção da empresa, por exemplo se houve a utilização de minério de origem nacional ou do estoque da empresa para se manter a produção corrente. O que constatamos, e assim efetuamos a correção do cálculo do conteúdo de importação, é que o minério de zinco sulfetado importado sob o abrigo do instituto do drawback não pode figurar no cálculo do VI a ser utilizado no conteúdo de importação.” (Grifou-se)

Visando trazer aos autos mais informações sobre a matéria, a Assessoria do CC/MG exarou o interlocutório de fls. 1.137/1.139, com o seguinte teor:

“... Às fls. 717/718 da impugnação interposta, essa Empresa apresentou os seguintes argumentos contrários ao feito fiscal, no tocante à exclusão das importações ao abrigo do DRAWBACK, para fins de recálculo, pelo Fisco, do conteúdo de importação (CI):

[...]

Diante disso, favor esclarecer e providenciar o que se segue:

**1.** Favor informar quais são os produtos destinados à exportação, fabricados a partir dos insumos importados ao abrigo do drawback? São exatamente os

mesmos para os quais o Fisco recalculou os respectivos Conteúdos de Importação (CI)?

**1.1.** Essa Empresa mantém controle apartado, especialmente no livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, do estoque e do consumo no processo produtivo do insumo importado ao abrigo do drawback, bem como da quantidade do produto final resultante, destinado à exportação?

**2.** Favor recalculer, de acordo com o entendimento dessa empresa, os Conteúdos de Importação apontados pelo Fisco às fls. 878/880, 919/922, 990/992, 993/995, 996/998, 1.027/1.030, 1.031/1.034, 1.035/1.038, 1.058/1.061, 1.071/1.074 e 1.075/1.078, prestando os esclarecimentos técnicos que se fizerem necessários, inclusive sobre o consumo específico dos insumos para a produção do produto final (**favor inserir os cálculos em mídia digital**);

**2.1.** Apresentar, em meio digital, cópias do livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, que possam corroborar o entendimento dessa Empresa quanto aos Conteúdos de Importação (CI) questionados.” (Grifos Originais)

Quanto ao item 1, a Impugnante esclareceu que os produtos por ela fabricados com a utilização de insumos importados ao abrigo do regime de drawback “são o Zinco SHG, Zamac 5 e o Concentrado de Chumbo. Dos mencionados produtos, a fiscalização da SEFAZ/MG recalculou os respectivos conteúdos de importação do Zinco SHG e do Zamac 5”

Com relação ao subitem 1.1 da medida acima, a Impugnante informou que, “conforme autorizado pelo art. 5º, § 3º da Portaria Conjunta RFB/SECEX nº 467/2010, a Impugnante não mantém no Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque controle apartado do estoque, do consumo e da quantidade de produto final destinado à exportação relaciona aos insumos importados sob o regime de drawback” e que “o registro da aquisição sob o abrigo do drawback, o controle do estoque e da produção até o produto final e sua posterior saída para exportação são controlados virtualmente no sistema SAP, através da vinculação ‘1031 – Drawback Integr’”.

No tocante ao item 2, a Impugnante acostou aos autos a mídia eletrônica de fls. 1.152, constando os cálculos a ela solicitados, momento em que faz questão de enfatizar que, “não obstante a apresentação das planilhas com o recálculo do conteúdo de importação sem o cômputo dos insumos importados via drawback, a Impugnante repisa que não há nenhuma previsão legal que vede o cômputo de tais insumos no cálculo do conteúdo de importação”.

Comparecendo novamente aos autos, o Fisco ratifica o seu entendimento quanto ao feito fiscal, apresentando os seguintes comentários e argumentos:

“... apresenta em meio digital recálculos de conteúdos de importação, conforme solicitado pelo CCMG. Estes

cálculos, com a desconsideração dos insumos importados sob o regime de drawback, ocasionam a redução da produção do produto industrializado, o que obviamente eleva o percentual do CI. Porém, estes produtos (Zamac 3, Zamac 5 e Zamac 8) constam no estoque /saídas/entradas no Livro RCPE (em meio digital à fl. 31 do PTA, em resposta à intimação 20/2016 do Fisco) e foram simplesmente desconsiderados no recálculo efetuado. Como exemplo, tome-se o produto Zamac 5, mês de julho de 2015: no recálculo efetuado a produção foi de 125,46 toneladas, porém, ao se verificar o Livro RCPE do mês de julho de 2015 (fl. 226) foram produzidas 229,46 toneladas. Deste modo, 104 toneladas evaporaram, mas constam no livro oficial de controle da empresa, o que comprova a inconsistência deste recálculo e deste argumento da Impugnante. Reafirmamos que não cabe ao Fisco mineiro a análise do processo de produção da empresa, por exemplo se houve a utilização de minério de origem nacional ou do estoque da empresa para manter a produção corrente. O que constatamos e assim efetuamos a correção do cálculo do conteúdo de importação, é que o minério de zinco sulfetado importado sob o abrigo do instituto do drawback não pode figurar no cálculo do VI a ser utilizado no conteúdo de importação, justamente porque a saída dos produtos industrializados produzidos deve ser, obrigatoriamente, uma exportação e não uma operação interestadual. E de fato, estas exportações ocorreram, conforme demonstrado no anexo XIX do PTA (CFOP 7.127).

Deste modo, é correta a retirada do minério importado sob o abrigo do regime de drawback do cálculo do conteúdo de importação. A norma legal que veda o cômputo do produto importado sob o regime de drawback de participar do cálculo do VI é a própria interpretação da Resolução 13/2012 e o Convênio 38/2013, pois não se pode computar no cálculo do CI uma mercadoria industrializada que será obrigatoriamente exportada...”

Analisando-se todo o acima exposto, verifica-se, inicialmente, que o argumento da Impugnante, ainda que secundário, de que a exclusão do minério de zinco sulfetado do cálculo da parcela importada do exterior deveria resultar, também, na exclusão proporcional da quantidade do produto final produzido para o cálculo do conteúdo de importação, geraria, em alguns casos, produção nula (zero), como ocorreu, por exemplo, no mês de junho de 2015 (produto Zamac 8 - vide cálculos da Impugnante na mídia eletrônica acostada à fl. 1.152), ou seja, seria impossível calcular o conteúdo de importação em casos da espécie (inexiste divisão por zero), o que demonstra a inaplicabilidade do argumento em apreço.

O cerne da questão é identificar se os valores inerentes a mercadorias importadas ao abrigo do regime de drawback deve ou não compor o valor da parcela importada do exterior (VI), para cálculo do conteúdo de importação e, quanto a este cerne, **afigura-se correta a afirmação da Impugnante** no sentido de que “*mesmo que o produto seja importado sob o regime de drawback, caso haja a posterior saída do produto da Impugnante para outra unidade da Federação antes da efetivação de sua operação de exportação exigida pelo regime de drawback, como é a presente hipótese, deve ser aplicada a alíquota de 4% (quatro por cento) contida na Resolução do Senado Federal nº 13/2012*”, desde que o conteúdo de importação seja superior a 40% (quarenta por cento).

Com efeito, a Portaria Conjunta RFB/SECEX nº 467, de 25/03/2010, dispensa a Impugnante de manter em seu livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, controles segregados do estoque, do consumo e da quantidade de produto final destinada à exportação relacionado aos insumos importados sob o regime de drawback.

Art. 5º-A Para efeitos de adimplemento do compromisso de exportação no regime de que trata o art. 1º, as mercadorias importadas ou adquiridas no mercado interno com suspensão do pagamento dos tributos incidentes podem ser substituídas por outras, idênticas ou equivalentes, nacionais ou importadas, da mesma espécie, qualidade e quantidade, importadas ou adquiridas no mercado interno sem suspensão do pagamento dos tributos incidentes. (Incluído(a) pelo(a) Portaria Conjunta RFB Secex nº 1618, de 02 de setembro de 2014)

[...]

§ 3º Ficam dispensados, para fins de verificação de adimplemento do compromisso de exportação, controles segregados de estoque das mercadorias fungíveis referidas no caput, sem prejuízo dos controles contábeis previstos na legislação. (Incluído(a) pelo(a) Portaria Conjunta RFB Secex nº 1618, de 02 de setembro de 2014)

Assim sendo, a Impugnante pode registrar as entradas de suas matérias-primas em seu estoque sob um único registro, independentemente de sua origem, se nacional ou importada, o que equivale a dizer que ela não está obrigada a atribuir consumo na formação de seu produto final de forma diferenciada, entre aqueles objeto de saída interestadual (alcançados pela Resolução do Senado Federal nº 13/2012) e aqueles objeto de saída interna ou destinadas à exportação (não alcançados pela citada Resolução).

Observe-se que a mesma Portaria admite, ainda, a substituição das mercadorias importadas com suspensão do pagamento dos tributos federais incidentes, por outras, idênticas ou equivalentes, nacionais ou importadas, da mesma espécie, qualidade e quantidade, importadas ou adquiridas no mercado interno sem suspensão do pagamento dos tributos incidentes.

Por outro lado, apesar de ser correto o entendimento do Fisco de que as saídas destinadas à exportação não são alcançadas pela Resolução do Senado Federal nº 13/2012, tal fato **não** deve implicar na exclusão de valores de mercadorias importadas do exterior, sob o regime do drawback, do cálculo do conteúdo de importação.

O objetivo claro da adoção da Resolução do Senado Federal nº 13/2012 foi o de modificar a repartição das receitas tributárias do ICMS nas operações interestaduais com mercadorias importadas.

A partir dessa Resolução, o Estado de origem passou a ter uma receita tributária equivalente a 4% da base de cálculo das mercadorias importadas, posteriormente destinadas a outras unidades da Federação, e não mais de 12% ou 7%, cabendo ao Estado de destino a carga tributária remanescente, de acordo com a alíquota interna da mercadoria, na fase posterior de circulação da mesma mercadoria ou de outra dela resultante.

Como bem salienta a Impugnante, “a Resolução do Senado Federal nº 13/2012 definiu a alíquota aplicada na operação interestadual com bens e mercadorias importados do exterior, inclusive estabelecendo taxativamente as hipóteses excepcionais de afastamento da mencionada alíquota, **dentre as quais não se encontra a importação ao amparo do regime de drawback**”. Da mesma forma o Convênio ICMS 38/13 também **não** estipulou nenhuma vedação para os produtos importados sob o regime do drawback.

Apenas a título de exemplo, se determinado contribuinte importasse mercadorias do exterior, no regime normal de importação, e destinasse 90% (noventa por cento) do produto resultante da industrialização para o exterior e o restante fosse direcionado a outras unidades da Federação, os valores relativos à importação comporiam normalmente o conteúdo de importação. A mesma regra deve ser aplicada às importações sob o regime de drawback.

Eventuais descumprimentos das normas referentes ao drawback é de competência da Receita Federal, podendo implicar, se for o caso, em cobrança, pelo Fisco mineiro, do ICMS incidente sobre a importação, caso o drawback se enquadre nas hipóteses previstas no item 64 do Anexo I do RICMS/02.

Assim sendo, devem ser canceladas as exigências vinculadas ao item 2 do Auto de Infração, uma vez que a exclusão de valores das mercadorias importadas sob o regime de drawback do cálculo do conteúdo de importação não encontra respaldo na legislação que rege a matéria.

### **1.3. Da Irregularidade nº 03:**

O Fisco imputa à Impugnante a utilização indevida de quantidades e valores inerentes a saídas de mercadorias com utilização do CFOP 6.504 (remessa de mercadorias para formação de lote de exportação), referentes a produtos industrializados ou produzidos pelo próprio estabelecimento, para o cálculo do valor total da operação de saída interestadual da mercadoria ou bem submetido ao processo de industrialização (VO), relativo ao produto Zinco SHG Lingotes, tendo em vista não se tratar de operação interestadual, e sim de remessa de produtos para formação de lote de exportação.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Os recálculos dos conteúdos de importação (produto: Zinco SGH Lingotes), com exclusão das quantias inerentes a saídas de mercadorias com utilização do CFOP 6.504 do valor total da operação de saída interestadual da mercadoria ou bem submetido ao processo de industrialização (VO) estão acostados às fls. 253/257, 270/274 (**envolve Drawback**), 499/503 (**envolve Drawback**), 504/508 (**envolve Drawback**) e 509/513 (**envolve Drawback**).

Quanto a esses recálculos, devem ser feitas as seguintes observações e esclarecimentos:

**a) fls. 253/257:**

Com a exclusão das operações com CFOP 6.504, o conteúdo de importação passou a ser inferior a 40% (quarenta por cento), conforme demonstrado à fl. 255.

Resta comprovada, portanto, a aplicação incorreta da alíquota de 4% prevista no art. 42, inciso II, subalínea “d.2” e § 28, inciso I do RICMS/02, uma vez que o Conteúdo de Importação do produto analisado ficou abaixo do percentual legalmente estabelecido (40%), **condição sine qua non** para a utilização da referida alíquota.

**b) fls. 270/274, 499/503 e 504/508:**

Nas operações analisadas pelo Fisco, além da questão de saídas com CFOP 6.504, houve também exclusão de valores inerentes a importação de mercadoria (minério de zinco sulfetado) sob o regime do drawback, questão já analisada no item anterior.

Cancelando-se as retificações feitas pelo Fisco, relativas às importações amparadas pelo regime de drawback, os conteúdos de importação permaneceram superiores a 40%, **inexistindo, pois, qualquer irregularidade** na utilização da alíquota de 4% prevista no art. 42, inciso II, subalínea “d.2” e § 28, inciso I do RICMS/02.

**c) fls. 509/513:**

Mesmo após o cancelamento das retificações feitas pelo Fisco, relativas às importações sob o regime do drawback, com a exclusão das operações com CFOP 6.504, o conteúdo de importação passou a ser inferior a 40% (quarenta por cento).

Resta comprovada, portanto, a aplicação incorreta da alíquota de 4% prevista no art. 42, inciso II, subalínea “d.2” e § 28, inciso I do RICMS/02, uma vez que o Conteúdo de Importação do produto analisado ficou abaixo do percentual legalmente estabelecido (40%), **condição sine qua non** para a utilização da referida alíquota.

Contrapondo-se ao feito fiscal, a Impugnante alega, inicialmente, que o Fisco teria decidido “*pela exclusão dessas operações do cálculo do VO pelo simples fato da nota fiscal de saída para formação de lote de exportação (CFOP 6.504) ser emitida com indicação de que o destinatário é o estabelecimento da própria Impugnante (CNPJ final 0008-83) localizado também em Minas Gerais*”.

Salienta, contudo, que o Fisco deixou de observar “*que a formação do lote é realizada em Armazéns Alfandegados dos Portos do Estado do Rio de Janeiro,*

conforme campo das informações complementares” das respectivas notas fiscais, onde consta a seguinte informação:

“... Não incidência do ICMS conf Inciso I, Parágrafo 1º, Art. 5º - RICMS-MG. NF emitida cfe Anexo IX, Art. 245 – RICMS-MG ... LOCAL DE ENTREGA: SEPETIBA TECON S/A ... ITAGUAI-RJ - CNPJ Nº ... – INSC EST ... ARMAZÉM ALFANDEGADO...”

Entende, dessa forma, que “as remessas para formação dos lotes para exportação destinam os produtos industrializados (Zinco SHG Lingotes) para o Estado do Rio de Janeiro, configurando operação interestadual que deve ser considerada no cálculo do VO”.

Conforme destacado no tópico anterior, o objetivo claro da adoção da Resolução do Senado Federal nº 13/2012 foi o de modificar a repartição das receitas tributárias do ICMS nas operações interestaduais com mercadorias importadas.

A partir dessa Resolução, o Estado de origem passou a ter uma receita tributária equivalente a 4% da base de cálculo das mercadorias importadas e posteriormente destinadas a outras unidades da Federação, e não mais de 12% ou 7%, cabendo ao Estado de destino a carga tributária remanescente, de acordo com a alíquota interna da mercadoria, na fase posterior de circulação da mesma mercadoria ou de outra dela resultante.

Há que se destacar, porém, que a Resolução do Senado Federal nº 13/2012 não abarca as saídas internas ou aquelas destinadas à exportação, pois não há fase posterior de circulação com a mesma mercadoria ou outra dela resultante no Estado de destino, mas apenas uma **remessa interestadual, com o fim específico de exportação**, como dispõe o próprio capítulo em que está inserido o art. 245 do Anexo IX do RICMS/02, a que faz menção as informações complementares contidas nas notas fiscais citadas pela Impugnante.

Corretas, portanto, as exigências fiscais vinculadas aos recálculos efetuados às fls. 253/257 e 509/513.

#### **1.4. Questões de Cunho Constitucional:**

As questões de cunho constitucional suscitadas pela Impugnante (princípios da capacidade contributiva, da razoabilidade, da proporcionalidade, da vedação ao confisco, etc.) não serão aqui analisadas, uma vez que não compete a este órgão julgador, nos termos do art. 110, inciso I do RPTA, “a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda”.

Ressalte-se, no entanto, que as penalidades aplicadas atendem ao princípio da reserva legal, uma vez que expressamente previstas na Lei nº 6.763/75.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 1.095/1.100,

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

excluindo-se deste as exigências relativas ao item 2 do Auto de Infração e as do item 3, vinculadas aos recálculos efetuados às fls. 270/274, 499/503 e 504/508, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Guilherme Cezaroti e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Carlos José da Rocha. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Erick de Paula Carmo (Revisor), Cindy Andrade Moraes e Lilian Cláudia de Souza.

**Sala das Sessões, 28 de agosto de 2018.**

**Eduardo de Souza Assis  
Presidente / Relator**

CC/MG