

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.525/20/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.001421161-80  
Impugnação: 40.010149237-18  
Impugnante: Danone Ltda.  
IE: 518038971.17-77  
Proc. S. Passivo: Liege Schroeder de Freitas Araújo/Outro(s)  
Origem: DF/Poços de Caldas

### **EMENTA**

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA.** Nos termos do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional o prazo decadencial aplicável ao lançamento de ofício é de 5 (cinco) anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. No caso dos autos não se encontra decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de formalizar o crédito tributário.

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - OPERAÇÃO SUBSEQUENTE NÃO TRIBUTADA.** Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a entradas de matéria-prima, material secundário e de embalagem empregados na fabricação de produtos cujas operações de saída, amparadas pela isenção prevista no item 50 do Anexo I do RICMS/02, se destinam ao município de Manaus, não tendo sido atendida a condição estabelecida no inciso I do art. 269 do Anexo IX do RICMS/02. Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS, Multas de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

**Decadência não reconhecida. Decisão pelo voto de qualidade.**

**Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre falta de recolhimento de ICMS, no período de agosto a dezembro de 2014, em razão do aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a entradas de matéria-prima, material secundário e de embalagem empregados na fabricação de produtos cujas operações de saída, amparadas pela isenção prevista no item 50 do Anexo I do RICMS/02, se destinam ao município de Manaus e referem-se a produtos cujo valor da matéria-prima de origem animal (leite e creme) foi superior ao dispendido com a mão-de-obra empregada na sua industrialização, deixando de atender ao requisito previsto no inciso I do art. 269 do Anexo IX do RICMS/02.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação de 50% (cinquenta por cento) capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do crédito indevidamente apropriado prevista no art. 55, inciso XXVI do citado diploma legal.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 171/219 e junta os documentos de fls. 220/266.

Às fls. 268/291 a Fiscalização refuta as alegações da Defesa.

---

***DECISÃO***

**Da Preliminar**

**Da Nulidade do Auto de Infração**

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de vícios que entende existir no lançamento.

Entende ocorrida violação do princípio da verdade material e uso equivocado de arbitramento, por ausência de análise de toda a documentação fiscal pertinente ao caso concreto.

Também alega falta de motivação para o lançamento, com acusação fiscal genérica, por meio da qual a Impugnante não foi capaz de identificar inteiramente a infração cometida.

Entretanto, razão não lhe assiste, pois o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações.

Consta do Relatório do Auto de Infração a motivação do lançamento, as infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas.

Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

Induidoso que a Autuada identificou e compreendeu a infração cometida e se defendeu claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pela impugnação apresentada, que aborda todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

Não é o fato de a Impugnante discordar da infringência que lhe é imputada que acarreta a nulidade do lançamento. Cabe a ela comprovar as suas alegações.

O Auto de Infração foi lavrado conforme disposições regulamentares e foram concedidos à Autuada todos os prazos legalmente previstos para apresentar a sua defesa, em total observância ao princípio do contraditório.

Ao contrário da alegação de uso equivocado de arbitramento, o presente lançamento trata de exigência baseada em provas concretas do ilícito fiscal praticado, que será demonstrado na análise de mérito.

Os dados contidos nas planilhas e memória de cálculos (Anexo IV) foram extraídos do Portal da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), modelo nacional de documento fiscal eletrônico que substituiu o documento físico, com validade jurídica garantida pela assinatura digital do emitente que, no presente caso, é a Impugnante, então conhecedora dos referidos dados.

Rejeita-se, pois, a arguição de nulidade do lançamento.

Quanto às demais razões apresentadas, confundem-se com o próprio mérito e, assim serão analisadas.

### **Do Mérito**

Inicialmente, a Impugnante argumenta que já se encontrava decaído o direito da Fiscalização de promover o lançamento fundamentando-se, para tanto, nas disposições contidas no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional – CTN.

Sustenta que não é necessária a existência do pagamento para que se opere a decadência mediante homologação tácita (art. 150 do CTN), bastando que o sujeito passivo tenha efetuado regularmente a atividade de apuração do tributo devido.

Argumenta que mesmo na hipótese de se aplicar o prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I do CTN, deve-se ter em conta que o ICMS tem hipótese de incidência orientada por critério temporal mensal, e o termo “exercício seguinte” citado no referido dispositivo deve ser entendido como sendo o mês seguinte.

O CTN estabelece prazo para a Fazenda Pública homologar o procedimento efetuado pelo Sujeito Passivo, que consiste em antecipar o pagamento, sem prévio exame da Autoridade Administrativa, sendo que a referida autoridade, tomando conhecimento deste procedimento efetuado pelo contribuinte, homologa o pagamento de forma tácita ou expressa.

No presente caso, não houve pagamento integral do ICMS devido (aproveitamento de crédito indevido, que resultou em pagamento a menor de ICMS) e, não ocorrendo o cumprimento exato da obrigação tributária, na forma prescrita pela legislação, não há que se falar em homologação do lançamento e sim em exigência de ofício do tributo devido, com os acréscimos legais, considerando, para delimitação do prazo decadencial, o prescrito no art. 173, inciso I do CTN, ou seja, aplica-se o prazo decadencial de cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, no que é público e notório referir-se o comando normativo a ano-exercício.

O Conselho de Contribuintes de Minas Gerais – CCMG firmou o entendimento de que o direito de a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito extingue-se em cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do inciso I do art. 173 do CTN.

O crédito tributário foi devidamente constituído. A Impugnante foi intimada da lavratura do Auto de Infração em 30/10/19 e, portanto, nos termos do inciso I do art. 173 do CTN não ocorreu a decadência em relação a 2014.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Quanto ao mérito propriamente dito, conforme relatado, a autuação versa sobre falta de recolhimento de ICMS, no período de agosto a dezembro de 2014, em razão do aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a entradas de matéria-prima, material secundário e de embalagem empregados na fabricação de produtos cujas operações de saída, amparadas pela isenção prevista no item 50 do Anexo I do RICMS/02, se destinam ao município de Manaus e referem-se a produtos cujo valor da matéria-prima de origem animal (leite e creme) foi superior ao dispendido com a mão-de-obra empregada na sua industrialização, deixando de atender ao requisito previsto no inciso I do art. 269 do Anexo IX do RICMS/02.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação de 50% (cinquenta por cento) capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do crédito indevidamente apropriado prevista no art. 55, inciso XXVI do citado diploma legal.

O Fisco se utilizou para determinar o valor do imposto estornado/devido da simples multiplicação da base de cálculo pelo valor da alíquota prevista para a operação. A base de cálculo foi obtida pela multiplicação da quantidade total mensal de produtos enviados para a ZFM pelo valor do custo de produção de cada produto informado pela Impugnante (Anexo VII, fls. 128, mídia eletrônica), tudo demonstrado e comprovado na planilha (em mídia eletrônica) com as operações de saída para a Zona Franca de Manaus e cálculo do ICMS a ser estornado (Anexo IV).

O valor da alíquota média foi calculado pelo software Auditor Eletrônico, módulo “Distribuição de frequência por alíquotas”, e consta às fls. 130/134. O cálculo utilizou dos dados fornecidos pela própria Impugnante em sua escrituração fiscal digital.

Aqui importante delimitar o marco teórico e legal da matéria objeto do lançamento.

Nos termos do item 50 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/02, o contribuinte terá direito à isenção do ICMS na saída de produto industrializado de origem nacional com destino a estabelecimento de contribuinte do imposto localizado nos municípios que o referido dispositivo enumera, conforme abaixo:

Item	Hipótese/condições	Eficácia até
50	Saída de produto industrializado de origem nacional, observadas as condições estabelecidas nos artigos 268 a 281 da Parte 1 do Anexo IX, com destino a estabelecimento de contribuinte do imposto localizado nos seguintes Municípios:  a) Brasiléia, Epitaciolândia ou Cruzeiro do Sul, no Estado do Acre; Macapá ou Santana, no Estado do Amapá; Tabatinga, no Estado do Amazonas; Guajará-mirim, no Estado de Rondônia, e Bonfim ou Boa Vista, no Estado de Roraima, para comercialização ou industrialização nas respectivas Áreas de Livre Comércio;  b) Manaus, Rio Preto da Eva ou Presidente Figueiredo, no Estado do Amazonas, para comercialização ou industrialização na Zona Franca de Manaus.	Indeterminada

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No que se refere à manutenção de crédito, deve-se observar os seguintes dispositivos que regulam a matéria:

### RICMS - Anexo IX

#### **Efeitos de 15/12/2002 a 31/12/2018 - Redação original:**

Art. 269. Não será exigido o estorno do crédito relativo à entrada de matéria-prima, material secundário e de embalagem empregados na fabricação dos produtos cuja saída se der com destino a estabelecimento de contribuinte do imposto localizado nos Municípios de Manaus, Rio Preto da Eva e Presidente Figueiredo, no Estado do Amazonas, salvo se:"

I - o valor da matéria-prima de origem animal ou vegetal for superior ao dispendido com a mão-de-obra empregada na sua industrialização;

II - o remetente for estabelecimento comercial ou diferente do fabricante.

(Grifou-se)

Considerando-se que a condição imposta no inciso I do art. 269 não foi satisfeita pela Impugnante, a Fiscalização promoveu o estorno dos créditos apropriados, relativos às entradas de matérias-primas, materiais secundários e de embalagens utilizados na industrialização dos produtos remetidos para o município de Manaus.

A procedência do lançamento é corroborada pela resposta à Consulta de Contribuinte nº 187/11, que traz a seguinte ementa:

Consulta de Contribuinte nº 187/11

Ementa:

ICMS - ISENÇÃO - ZONA FRANCA DE MANAUS - CRÉDITO - Nos termos do art. 269, Parte 1, Anexo IX do RICMS/02, não será exigido o estorno do crédito relativo à entrada de matéria-prima, material secundário e de embalagem empregados na fabricação dos produtos cuja saída se der com destino a estabelecimento de contribuinte do imposto localizado nos Municípios de Manaus, Rio Preto da Eva e Presidente Figueiredo, no Estado do Amazonas. No entanto, o estorno será devido quando o valor da matéria-prima de origem animal ou vegetal, assim entendido como "produto primário", for superior ao dispendido com a mão de obra empregada na sua industrialização, conforme dispõe o inciso I do art. 269 do referido Anexo.

(Grifou-se)

De início, observa-se que as normas constantes da legislação mineira que cuidam da matéria (marco legal) são bastante claras e objetivas, não deixando qualquer margem de discussão, a teor da previsão contida no art. 182 da Lei nº 6.763/75, que determina que não se incluem na competência do órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo.

Ainda assim, cumpre esclarecer que o art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 – ADCT cuida tão-somente de estabelecer a manutenção da Zona Franca de Manaus, com suas características de área de livre comércio e de incentivos fiscais.

Por sua vez, o art. 4º do Decreto-lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, assim dispõe:

“Art. 4º A exportação de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, ou reexportação para o estrangeiro, será para todos os efeitos fiscais, constantes da legislação em vigor, equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro.”

De acordo com De Plácido e Silva (SILVA, De Plácido e. Vocabulário jurídico. 22. ed. versão eletrônica 3.0. Rio de Janeiro: Forense/Jurid Publicações Eletrônicas, 2003):

#### EXPORTAÇÃO

Derivado do latim *exportatio*, de *exportare* (levar para fora), indica, na terminologia comercial e jurídica, todo ato de remessa de uma mercadoria ou produto para o exterior, isto é, para fora do país em que foi produzida.

Tecnicamente, pois, o vocábulo exportação envolve, simples e puramente, o sentido da saída de mercadoria para país estranho.

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

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

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

(Grifou-se).

Coerente com o conceito jurídico de exportação – que exige a saída dos produtos do território nacional – a Constituição da República de 1988 utiliza por três vezes no Capítulo do Sistema Tributário a expressão pleonástica “*exportação para o exterior*”, sendo a primeira para outorgar competência à união para instituir o Imposto sobre Exportação (art. 153, inciso II da CR/88), e as outras duas para definir que cabe à lei complementar do ICMS (art. 155, § 2º, inciso XII, alíneas “e” e “f” da CR/88) prever novas hipóteses de não incidência e casos de manutenção de crédito vinculados àquelas operações (de exportação).

Saliente-se que os conceitos de direito privado utilizados explícita ou implicitamente pela Constituição não podem ser modificados pela legislação

infraconstitucional, consoante o disposto no art. 110 do Código Tributário Nacional – CTN.

Sobre o tema, Heleno Torres (TORRES, Heleno. Direito tributário e direito privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003) adverte:

“Comparando o teor desse art. 110 com o art. 109 do CTN, temos que “a lei tributária” (não a autoridade administrativa, mediante ato de lançamento) somente poderá alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado quando estes não forem tipos constitucionalmente previstos para repartição de competências. O art. 146, I, da CF, impõe na atualidade esta coerência. Pudessem a União, Distrito Federal, Estados ou Municípios manipular os conceitos que servem à repartição de competências, mediante leis suas, modificando os tipos prescritos, restaria prejudicada a hierarquia normativa (da Constituição em face das leis) e os princípios garantísticos de certeza e segurança jurídica. Trata-se de reforço ao quanto já se deessome da própria Constituição, mas que é sempre importante. É a mais lídima afirmação das funções de norma geral em matéria de legislação tributária, prescrita pelo art. 146, I, da CF, em favor da eliminação de eventuais conflitos de competência, em matéria tributária.”

Nesse contexto, merecem registro as seguintes considerações:

- a Constituição da República utilizou o conceito jurídico de exportação, que pressupõe a saída física da mercadoria ou produto do território nacional;
- tendo sido usado pela própria Constituição esse conceito de exportação, não podem as pessoas tributantes (União, Estados, Distrito Federal ou Municípios) modificá-lo para efeitos de seus próprios tributos nem para os tributos de alheia competência;
- admitir o contrário seria fazer tábua rasa da hierarquia normativa e da segurança jurídica não apenas dos contribuintes mas também das pessoas tributantes, na medida em que tal modificação constituiria, segundo o magistério de Alcides Jorge Costa (COSTA, Alcides Jorge. *Direito tributário e direito privado*. In: MACHADO, Brandão Coord. *Direito tributário – estudos em homenagem ao prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 226), “*maneira oblíqua de ofender a discriminação das fontes de receita tributária*”, induzindo o que a Constituição pretende evitar: os conflitos de competência em matéria tributária.

Percebe-se que a saída física da mercadoria ou produto do território nacional é elemento intrínseco e indispensável à caracterização da exportação. Desse modo, não é suficiente para se enquadrar no conceito de exportação a simples remessa de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus e nas Áreas de Livre Comércio.

Não havendo a saída física da mercadoria para o exterior, o que ocorre de verdade é uma operação interna (dentro do território de um Estado-membro) ou

interestadual (quando se desloca do território de um Estado-membro a outro), ambas dentro do território nacional.

De acordo com a distribuição rígida de competências legislativas na Constituição da Republicana de 1988, compete privativamente à União legislar sobre comércio exterior, consoante o disposto em seu art. 22, inciso VIII.

Vale citar, a título de exemplo, que no uso dessa prerrogativa, a União instituiu o conceito de exportação ficta na legislação brasileira, mais precisamente no art. 6º da Lei Federal nº 9.826, de 23 de agosto de 1999, que consiste na venda de mercadorias para adquirente sediado no exterior sem que ocorra a saída física dessas mercadorias do país.

A toda evidência trata-se de genuína ficção, uma vez que o referido dispositivo legal afirma que será considerado exportado aquilo que efetivamente não o é, por faltar-lhe exatamente a característica essencial, qual seja, a saída da mercadoria do território nacional.

Assim, em sentido vulgar, exportação ficta é a exportação falsa, simulada, fingida, imaginária ou ilusória; enfim, aquela que não é real porque a mercadoria não sai do território nacional.

Em sentido técnico-jurídico, conceitua-se exportação ficta como sendo uma operação interna ou interestadual com determinada mercadoria, a que se atribui efeito de exportação com base em ficção jurídica, porquanto tal operação ocorre sem a saída física da mercadoria do território nacional.

Portanto, a exportação ficta nada mais é que uma “mentira técnica” formulada com o intuito de equiparar-se ao “conceito natural de exportação”, justamente por não se enquadrar neste conceito, que exige a saída física da mercadoria do território nacional como elemento característico essencial.

Admitir a equiparação entre a exportação para o estrangeiro e a remessa de mercadorias à Zona Franca de Manaus e às ALC seria criar uma ficção, que foi implementada antes do Sistema Tributário Constitucional vigente, segundo o qual não pode um decreto-lei federal tratar de matéria de ICMS, que é reservada à lei estadual.

Dessa forma, admitir efeitos tributários relativos ao ICMS à ficção implementada pelo art. 4º do Decreto-lei nº 288/67 caracterizaria isenção heterônoma concedida pela União, o que é vedado pela Constituição da República/88.

O preceito constitucional da vedação à isenção heterônoma está edificado no art. 151, inciso III, da Constituição da República de 1988, nos seguintes termos:

Art. 151. É vedado à União:

[...]

III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.”

De acordo com Sacha Calmon (2006, p. 325):

“[...] as isenções são autonômicas e heterônomas quanto à fonte legislativa de onde promanam. Autonômica é a isenção

concedida pelo Poder Legislativo de Pessoa Jurídica de Direito Público, titulada pela Constituição para instituir o tributo. Assim, quem pode tributar pode dispensar o tributo. Esta é a regra geral. Isenção heterônoma é a concedida pelo Poder Legislativo de uma Pessoa Jurídica de Direito Público que não tem competência para instituir o tributo objeto da isenção. A isenção heterônoma é isenção de tributo de alheia competência.”

Cumprе ressaltar a exceção à proibição de isenção heterônoma em matéria de ICMS, prevista no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea ‘e’, da Constituição da República de 1988, condicionada à existência de lei complementar concessiva do benefício.

Dessa forma, infere-se que o Decreto-lei nº 288/67, por não se tratar de lei complementar, não se reveste do caráter ontológico-formal exigido pela Constituição da República em seu art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “e”, para validamente conceder isenção ou desoneração do ICMS, motivo pelo qual é absolutamente inapto para qualificar-se dentre as exceções admitidas à proibição de isenção heterônoma.

No que tange às remessas de produtos industrializados de origem nacional para comercialização ou industrialização na Zona Franca de Manaus, o Convênio ICM nº 65/88 estabelece a isenção do imposto nessas operações, nas condições que especifica.

O item 50 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/02 dispõe sobre a isenção do imposto na saída de produto industrializado de origem nacional para comercialização ou industrialização na Zona Franca de Manaus e nas Áreas de Livre Comércio, observadas as condições estabelecidas nesse dispositivo e nos arts. 268 a 281 da Parte 1 do Anexo IX do mesmo Regulamento.

Importante esclarecer que a legislação tributária que dispõe sobre outorga de isenção deve ser interpretada de forma literal, nos termos do inciso II do art. 111 do Código Tributário Nacional – CTN.

Assim, a isenção em comento alcança a saída da mercadoria com destino à Zona Franca de Manaus e às Áreas de Livre Comércio, nas condições estabelecidas, sendo, por sua vez, a manutenção dos créditos de ICMS relacionados às operações tratada no art. 269 do Anexo IX do RICMS/02.

Verifica-se, pois, que diante da objetividade da legislação relacionada à manutenção dos créditos do imposto envolvidos nas operações, correto o estorno levado a efeito pelo lançamento.

A legislação estabelece que não será exigido o estorno do crédito relativo à entrada de matéria-prima, material secundário e de embalagem empregados na fabricação dos produtos cuja saída se der com destino a estabelecimento de contribuinte do imposto localizado no município de Manaus, salvo se o valor da matéria-prima de origem animal ou vegetal for superior ao dispendido com a mão-de-obra empregada na sua industrialização. Verifica-se dos autos que a Autuada não cumpre esse requisito, o que sequer é questionado.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Relativamente às multas aplicadas, não cabe razão à Defesa, que aduz não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa.

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

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

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

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA - SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO - POSSIBILIDADE - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS - INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE - PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE. (...)

É POSSÍVEL A CUMULAÇÃO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, POR TEREM SIDO APLICADAS EM RAZÃO DE INFRAÇÕES DISTINTAS. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003 COMARCA DE CONTAGEM. APELANTE(S): BRF BRASIL FOODS S/A. APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER (RELATOR)

Assim, reiterando, a ausência de recolhimento integral do imposto (inadimplemento de obrigação principal) sujeita o contribuinte à penalidade moratória prevista no art. 56 da Lei nº 6.763/75 e, existindo ação fiscal, à multa prevista no inciso II do referido dispositivo legal.

Por outro lado, ao apropriar crédito de ICMS em desacordo com a legislação tributária, ocorre o inadimplemento pelo contribuinte de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator à penalidade prevista no art. 55, inciso XXVI da mencionada lei.

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

De todo o exposto, verifica-se que o lançamento encontra-se perfeito, sendo legítimas as exigências de ICMS, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

previstas, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75:

Art. 55 - As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

XXVI - por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado.

A penalidade é perfeitamente aplicável aos casos de manutenção indevida de créditos, pois, a partir do momento em que o estorno legalmente exigido não é efetuado, ocorre a apropriação em desacordo com a legislação tributária da parte do crédito não estornada.

Assim, verifica-se que restou caracterizada a infringência à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências constantes do Auto de Infração em comento.

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

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

(...)

Com relação ao princípio do não confisco, assim foi o voto da Ministra Carmen Lúcia em decisão do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: “NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUI QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...).AG .REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. Quanto à prejudicial de mérito, pelo voto de qualidade, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. Vencidos os Conselheiros Marcelo Nogueira de Moraes (Relator) e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que a reconheciam. No mérito, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento. Vencido o Conselheiro Marcelo Nogueira de Moraes (Relator), que o julgava improcedente. Designado relator o Conselheiro Marco Túlio da Silva (Revisor). Participou do julgamento, além do signatário e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro Geraldo da Silva Datas.

**Sala das Sessões, 10 de março de 2020.**

**Marco Túlio da Silva  
Presidente / Relator designado**

<b>CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS</b>		
--	--	--

---

Acórdão:	23.525/20/1 <sup>a</sup>	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.001421161-80	
Impugnação:	40.010149237-18	
Impugnante:	Danone Ltda	
	IE: 518038971.17-77	
Proc. S. Passivo:	Liege Schroeder de Freitas Araújo/Outro(s)	
Origem:	DF/Poços de Caldas	

---

Voto proferido pelo Conselheiro Marcelo Nogueira de Moraes, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CCMG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

A autuação versa sobre falta de recolhimento de ICMS, no período de agosto a dezembro de 2014, em razão do aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a entradas de matéria-prima, material secundário e de embalagem empregados na fabricação de produtos cujas operações de saída, amparadas pela isenção prevista no item 50 do Anexo I do RICMS/02, se destinam ao município de Manaus e referem-se a produtos cujo valor da matéria-prima de origem animal (leite e creme) foi superior ao dispendido com a mão-de-obra empregada na sua industrialização, deixando de atender ao requisito previsto no inciso I do art. 269 do Anexo IX do RICMS/02.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação de 50% (cinquenta por cento) capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada de 50% (cinquenta por cento sobre o valor do crédito indevidamente apropriado prevista no art. 55, inciso XXVI do citado diploma legal.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre da aplicação do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional e a respectiva análise da decadência, bem como no que diz respeito ao tratamento tributário atinente as remessas de mercadorias para a Zona Franca de Manaus, conforme se passa a elucidar.

No que concerne a decadência, é ressabido que a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, em seu art. 146, determina expressamente que cabe à Lei Complementar estabelecer as normas gerais em matéria de legislação tributária, inclusive a decadência:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.

Neste interim, o Código Tributário Nacional, lei complementar competente para estabelecer as normas atinentes à decadência tributária, prevê expressamente que, para os tributos sujeito a lançamento por homologação, se a Lei não fixar o prazo para que o Ente homologue o lançamento, esta ocorrerá em cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador.

### CTN

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Neste sentido, o Egrégio Superior Tribunal de Justiça, pacificou seu entendimento segundo o qual, quando o tributo for sujeito a homologação e o Contribuinte tenha praticado os atos pertinentes à constituição do crédito, com o encaminhamento das respectivas obrigações tributárias, deve se aplicar o disposto no art. 150, § 4º do CTN. Vejamos:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO A MENOR. DECADÊNCIA. PRAZO. QUINQUENAL. TERMO A QUO. INCIDÊNCIA DO ART. 150, § 4º, DO CTN. LANÇAMENTO. AUTO DE INFRAÇÃO. REVISÃO. PRAZO DE DECADÊNCIA. ART. 149, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN.

1. AO CONTRÁRIO DO DEFENDIDO PELO ORA AGRAVANTE O PROVIMENTO DO RECURSO ESPECIAL DO AGRAVADO NÃO ENSEJOU A ANÁLISE DO CONTEÚDO FÁTICO DOS AUTOS, MAS TÃO SIMPLEMENTE A INTERPRETAÇÃO DOS FUNDAMENTOS ACÓRDÃO RECORRIDO.

2. ESTA CORTE ENTENDE QUE, NOS TERMOS DOS ART. 145, III, E 149, VIII, E PARÁGRAFO ÚNICO, AMBOS DO CTN, A REVISÃO DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO É PERFEITAMENTE POSSÍVEL DESDE QUE REALIZADA DENTRO DO PRAZO DECADENCIAL.

3. O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO FOI EFETIVADO POR MEIO DE AUTO DE INFRAÇÃO EM 25/2/2003, OCORRENDO TERMO DE REVISÃO DO REFERIDO AUTO EM 20/12/2004, CUJOS FATOS GERADORES SE DERAM NOS ANOS DE 01/1999 A 12/1999.

4. O PRAZO DECADENCIAL PARA A REVISÃO DO LANÇAMENTO É O MESMO PARA O LANÇAMENTO REVISADO; NO PRESENTE CASO, POR SE TRATAR DE TRIBUTO COM LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO E HAVENDO

PAGAMENTO A MENOR, APLICA-SE A REGRA PREVISTA NO ART. 150, § 4º, DO CTN, OU SEJA, CINCO ANOS CONTADOS DO FATO GERADOR.

5. FOI EXTRAPOLADO O PRAZO DECADENCIAL DOS DÉBITOS REFERENTES DE 01/1999 A 11/1999, JÁ QUE O TERMO DE REVISÃO DEU-SE EM 20/12/2004. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. (AGRG NO ARESP 397178 / ESAGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL 2013/0315568-6. DATA DO JULGAMENTO 11/02/2014. DATA DA PUBLICAÇÃO/FONTE DJE 20/02/2014)

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO PARCIAL. TERMO INICIAL. FATO GERADOR. ART. 150, § 4º, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE DE CUMULAÇÃO COM O ART. 173, I, DO CTN. ORIENTAÇÃO CONFIRMADA EM RECURSO REPETITIVO. RECURSO MANIFESTAMENTE DESCABIDO. MULTA.

1. NA HIPÓTESE DE TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO O CONTRIBUINTE CONSTITUI O CRÉDITO, MAS EFETUA PAGAMENTO PARCIAL, SEM CONSTATAÇÃO DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO, O TERMO INICIAL DA DECADÊNCIA É O MOMENTO DO FATO GERADOR. APLICA-SE EXCLUSIVAMENTE O ART. 150, § 4º, DO CTN, SEM A POSSIBILIDADE DE CUMULAÇÃO COM O ART. 173, I, DO MESMO DIPLOMA (REsp 973.733/SC, REL. MINISTRO LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, DJE 18/9/2009, SUBMETIDO AO REGIME DO ART. 543-C DO CPC).

2. IN CASU, OS FATOS GERADORES DIZEM RESPEITO AOS MESES DE JULHO A NOVEMBRO DE 1998, E A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO PELO FISCO OCORREU APENAS EM DEZEMBRO DE 2003, APÓS O TRANSCURSO DO PRAZO QUINQUENAL (FL. 480). ACRESCENTE-SE QUE O TRIBUNAL A QUO CONSTATOU A EXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO A MENOR, O QUE ATRAI A REGRA DO ART. 150, § 4º, DO CTN (FL. 479).

3. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO. MULTA FIXADA EM 10% DO VALOR ATUALIZADO DA CAUSA. (AGRG NO ARESP 200933 / SC AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL 2012/0145358-3. DATA DO JULGAMENTO 20/09/2012. DATA DA PUBLICAÇÃO/FONTE DJE 10/10/2012).

Por todo o exposto, denota-se que o direito do Fisco de realizar o lançamento de tributos sujeitos a homologação, desde que o contribuinte tenha cumprido as obrigações tributárias atinentes ao tributo, é de cinco anos a contar do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º do CTN.

No caso em tela, a autuação versa sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de agosto a dezembro de 2014, sendo que a Autuada cumpriu todas as obrigações acessórias encaminhando os respectivos documentos ao Fisco, recolheu o ICMS que entendeu como devido, situação na qual o Estado de Minas Gerais teria cinco anos a partir da efetiva ocorrência do fato gerador, para efetivar o lançamento do tributo que entenda ser devido.

Noutro turno, no que diz respeito às remessas ao aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a entradas de matéria-prima, material secundário e de embalagem empregados na fabricação de produtos cujas operações de saída, destinadas ao município de Manaus, o cerne da celeuma instalada no presente processo trata-se da

equiparação do envio de mercadorias para a Zona Franca de Manaus, com uma exportação brasileira para o estrangeiro.

O Decreto nº 288/67, que regula a Zona Franca de Manaus, equipara o envio de mercadorias a Zona Franca de Manaus, com exportação brasileira para o estrangeiro, inteligência do art. 4º:

A exportação de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, ou reexportação para o estrangeiro, será para todos os efeitos fiscais, constantes da legislação em vigor, equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro.

Segundo o disposto no Decreto supra citado, resta patente que o Legislador determinou um procedimento especial, no que tange os efeitos fiscais, para a remessa de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus. Com este mandamento, estas remessas são equivalentes a uma exportação brasileira para o estrangeiro.

O Superior Tribunal de Justiça, em reiteradas decisões, vem aplicando o disposto no Decreto nº 288/67, manifestando no sentido de que a remessa de mercadorias de origem nacional para a Zona Franca de Manaus equivale a uma exportação para o estrangeiro:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ADICIONAL AO FRETE PARA RENOVAÇÃO DA MARINHA MERCANTE - AFRMM. LEGITIMIDADE ATIVA. SAÍDA DE MERCADORIAS DOS PORTOS NACIONAIS PARA ZONA FRANCA DE MANAUS. ISENÇÃO.

1. A REMESSA DE MERCADORIAS DE ORIGEM NACIONAL PARA A ZONA FRANCA DE MANAUS EQUIVALE A UMA EXPORTAÇÃO PARA O ESTRANGEIRO, NÃO SE JUSTIFICANDO A EXIGÊNCIA DE COBRANÇA DO ADICIONAL AO FRETE PARA RENOVAÇÃO DA MARINHA MERCANTE - AFRMM, EM FACE DO PREVISTO NO ART. 4º, DO DECRETO-LEI N º 288/67 E ART. 54 DA LEI N º 5.025/66, COLIGADA AO DECRETO-LEI N º 1.142/70.

2. O ARTIGO 4º, DO DECRETO-LEI N º 288, DE 28 DE FEVEREIRO DE 1967, DETERMINA QUE "A EXPORTAÇÃO DE MERCADORIAS DE ORIGEM NACIONAL PARA CONSUMO OU INDUSTRIALIZAÇÃO NA ZONA FRANCA DE MANAUS, OU REEXPORTAÇÃO PARA O ESTRANGEIRO, SERÁ PARA TODOS OS EFEITOS FISCAIS, CONSTANTES DA LEGISLAÇÃO EM VIGOR, EQUIVALENTE A UMA EXPORTAÇÃO BRASILEIRA PARA O ESTRANGEIRO".

3. POR SEU TURNO, A LEI N º 5.025, DE 10 DE JUNHO DE 1966, ASSIM DETERMINOU NO ARTIGO 54: "ART.54 - COM EXCEÇÃO DO IMPOSTO DE EXPORTAÇÃO, REGULADO POR LEI ESPECIAL, FICAM EXTINTOS TODOS OS IMPOSTOS, TAXAS, QUOTAS, EMOLUMENTOS E CONTRIBUIÇÕES QUE INCIDEM ESPECIFICAMENTE SOBRE QUALQUER MERCADORIA DESTINADA À EXPORTAÇÃO DESPACHADA EM QUALQUER DIA, HORA E VIA. § 1º - AS ISENÇÕES PREVISTAS NESTE ARTIGO ABRANGEM, TAMBÉM, NA EXPORTAÇÃO: A) OS REGISTROS, CONTRATOS, GUIAS, CERTIFICADOS, LICENÇAS, DECLARAÇÕES E OUTROS PAPÉIS; B) AS CONTRIBUIÇÕES E TAXAS ESPECÍFICAS DE CARÁTER ADICIONAL, SOBRE OPERAÇÕES PORTUÁRIAS, FRETES E TRANSPORTES; (...)"

4. O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL CONSOLIDOU A JURISPRUDÊNCIA NO SENTIDO DE QUE "O AFRMM ERA, EM FACE DO DISPOSTO NO INCISO I DO §2º, DO ARTIGO 21 DA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 01/69, UMA NOVA ESPÉCIE DO GÊNERO TRIBUTO (CONTRIBUIÇÃO PARAFISCAL ESPECÍFICA, DESTINADA A INCREMENTAR O DESENVOLVIMENTO DA INICIATIVA PRIVADA). SENDO TRIBUTO, E ESTANDO A REMESSA DE MERCADORIAS PARA A ZONA FRANCA DE MANAUS EQUIPARADA, PARA TODOS OS EFEITOS FISCAIS, À EXPORTAÇÃO (QUE NÃO ESTÁ SUJEITA AO AFRMM, MAS, APENAS, AO IMPOSTO DE EXPORTAÇÃO), O REFERIDO ADICIONAL NÃO INCIDE SOBRE ESSA REMESSA, NOS TERMOS DO ARTIGO 4º, DO DECRETO-LEI 288/67, COMBINADO COM O ARTIGO 54 DA LEI 5025/64 E COM O ARTIGO 3º, § 5º, LETRA "D" DO DECRETO-LEI 1.142/70" - EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA NO RE Nº 89413-RJ, JULGADO EM 09.05.1979, RELATOR MINISTRO MOREIRA ALVES.

5. PRECEDENTES DO STF: RE 94553, RELATOR(A): MIN. NÉRI DA SILVEIRA, PRIMEIRA TURMA, JULGADO EM 13/04/1982, DJ 02-12-1983 PP-19038 EMENT VOL-01319-03 PP-00627 RTJ VOL-00108-03 PP-01141; RE 91584, RELATOR(A): MIN. MOREIRA ALVES, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 02/10/1979, DJ 07-12-1979 PP-09212 EMENT VOL-01156-03 PP-00917; RE 91481, RELATOR(A): MIN. CORDEIRO GUERRA, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 21/09/1979, DJ 15-10-1979 PP-07659 EMENT VOL-01148-03 PP-01135; RE 87206 EMBARGOS, RELATOR(A): MIN. CORDEIRO GUERRA, TRIBUNAL PLENO, JULGADO EM 29/06/1979, EMENT VOL-01141-02 PP-00423; RE 87193, RELATOR(A): MIN. SOARES MUNOZ, PRIMEIRA TURMA, JULGADO EM 26/09/1978, DJ 16-10-1978 PP-08022 EMENT VOL-01111-02 PP-00605 RTJ VOL-00090-01 PP-00229; RE 93210, RELATOR(A): MIN. RAFAEL MAYER, PRIMEIRA TURMA, JULGADO EM 09/06/1981, DJ 03-07-1981 PP-06650 EMENT VOL-01219-03 PP-00836.

6. O ARMADOR RECEBE DO CONTRIBUINTE OS VALORES RELATIVOS AO FRETE E AO ADICIONAL AO FRETE PARA RENOVAÇÃO DA MARINHA MERCANTE - AFRMM, FICANDO RESPONSÁVEL PELO REPASSE DA EXAÇÃO AO FISCO NA CONDIÇÃO DE FIEL DEPOSITÁRIO DA QUANTIA RECEBIDA, POR ISSO QUE NÃO É O CONTRIBUINTE DO TRIBUTO, CONFORME A REDAÇÃO DOS ARTIGOS 3º E 15º, DO DECRETO-LEI Nº 1.142/70, MANTIDO PELO DECRETO-LEI Nº 1.801/80. 7. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO. (RESP 1012494 / SP RECURSO ESPECIAL 2007/0283101-1. DATA DA PUBLICAÇÃO/FONTE DJE 18/11/2010).

O Tribunal de Justiça de Minas Gerais, também já enfrentou o tema e proferiu a seguinte decisão:

REMESSA OFICIAL E APELAÇÃO CÍVEL VOLUNTÁRIA. AÇÃO DECLARATÓRIA. INTERESSE DE AGIR PRESENTE. ICMS SOBRE FRETES CONTRATADOS. TRANSPORTE DE MERCADORIAS DESTINADAS À EXPORTAÇÃO E À ZONA FRANCA DE MANAUS. LEI COMPLEMENTAR Nº 87, DE 1996, ATO COMPLEMENTAR Nº 35, DE 1967, DECRETO-LEI Nº 288, DE 1969 E DECRETO ESTADUAL Nº 43.080, DE 2002. NÃO INCIDÊNCIA. SENTENÇA CONFIRMADA.

1. O INTERESSE DE AGIR POR MEIO DE AÇÃO DECLARATÓRIA CONSISTE NA CONCRETA NECESSIDADE DE ELIMINAR OU RESOLVER A INCERTEZA DO DIREITO OU DA RELAÇÃO JURÍDICA. PRESENTE A NECESSIDADE RESTA CARACTERIZADO O INTERESSE DE AGIR.

2. A LEI COMPLEMENTAR Nº 87, DE 1996, ESTABELECE NORMAS GERAIS SOBRE O ICMS APLICÁVEIS A TODOS OS ESTADOS E AO DISTRITO

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

FEDERAL E, EM SEU ART. 3º, II CONCEDE ISENÇÃO DO ICMS SOBRE OPERAÇÃO COM MERCADORIAS DESTINADAS À EXPORTAÇÃO.

3. POR FORÇA DAS DISPOSIÇÕES CONTIDAS NO ART. 7º, § 2º, II, DO ATO COMPLEMENTAR Nº 35, DE 1967, E NO ART. 4º DO DECRETO-LEI Nº 288, DE 1969, AS MERCADORIAS REMETIDAS PARA A ZONA FRANCA DE MANAUS SE EQUIVALEM A EXPORTAÇÃO PARA O EXTERIOR.

4. O ITEM 126, DO ANEXO I, DO REGULAMENTO DO ICMS, APROVADO PELO DECRETO ESTADUAL Nº 43.080, DE 2002, PREVÊ A NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS PARA OS SERVIÇOS DE TRANSPORTE DE MERCADORIAS DESTINADAS AO EXTERIOR E À ZONA FRANCA DE MANAUS.

5. REMESSA OFICIAL E APELAÇÃO CÍVEL VOLUNTÁRIA CONHECIDAS.

7. SENTENÇA QUE ACOLHEU A PRETENSÃO INICIAL CONFIRMADA EM REEXAME, PREJUDICADO O RECURSO VOLUNTÁRIO E REJEITADA UMA PRELIMINAR. (AP CÍVEL/REEX NECESSÁRIO 1.0024.08.247653-2/003. DATA DA PUBLICAÇÃO DA SÚMULA 19/11/2012)

Denota-se que a legislação prevê que a remessa de mercadorias para a Zona Franca de Manaus equiparasse a exportação brasileira para o exterior. Por decorrência lógica, é possível fazer uma vinculação do caso em análise com o disposto no art. 155, inciso X, alínea “a” da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 e com o art. 3º da Lei Complementar nº 87/96, com o que não é devido tributo nestas operações. Vejamos:

CR/88:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

X - não incidirá:

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores;

Lei Complementar nº 87/96

Art. 3º. O imposto não incide sobre:

(...)

II. operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semielaborados, ou serviços;

(...)

Parágrafo único. Equipara-se às operações de que trata o inciso II a saída de mercadoria realizada com o fim específico de exportação para o exterior, destinada a:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I. - empresa comercial exportadora, inclusive tradings ou outro estabelecimento da mesma empresa;

II. - armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro.

Tendo em vista que as operações de remessa de mercadorias para a Zona Franca de Manaus são equiparadas à exportação, resta comprovado que o contribuinte possui o direito de aproveitar os créditos das operações anteriores.

Pelo exposto, julgo decaído o direito da fazenda de constituir o crédito tributário, com fulcro no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional e, no que diz respeito ao mérito, julgo improcedente o lançamento, uma vez que não há incidência do ICMS sobre a circulação de mercadorias com destino à Zona Franca de Manaus, face à sua equiparação a uma exportação de mercadorias sendo garantido o direito ao aproveitamento do crédito.

**Sala das Sessões, 10 de março de 2020.**

**Marcelo Nogueira de Moraes  
Conselheiro**