

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	24.200/26/2ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.004539115-77	
Impugnação:	40.010160504-87	
Impugnante:	Petronas Lubrificantes Brasil S.A	
	IE: 186065463.00-81	
Proc. S. Passivo:	Edgar Elert Neto/Outro(s)	
Origem:	DF/Sete Lagoas	

EMENTA

ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - MATERIAL DE USO E CONSUMO - ATIVO PERMANENTE - OPERAÇÃO INTERESTADUAL. Constatada a falta de recolhimento do imposto resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento autuado. Infração caracterizada nos termos art. 5º, § 1º, item 6 da Lei nº 6.763/75. Corretas as exigências de ICMS e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. Exigência reconhecida pela Autuada.

EXPORTAÇÃO - DESCARACTERIZAÇÃO - OPERAÇÃO NÃO COMPROVADA. Constatou-se saída de mercadoria para exportação, ao abrigo indevido da não incidência do ICMS, uma vez que a operação não foi comprovada. Infração caracterizada nos termos do art. 5º, § 3º, inciso I do RICMS/02 e do art. 153, § 3º, inciso I do RICMS/23. Exigências de ICMS e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. Exigência reconhecida em parte pela Autuada.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - FALTA DE REGISTRO/ESCRITURAÇÃO DE DOCUMENTO FISCAL NOS LIVROS PRÓPRIOS - LIVRO REGISTRO DE ENTRADA. Constatada a falta escrituração de notas fiscais de aquisições de material de uso ou consumo, na Escrituração Fiscal Digital (EFD), ensejando a aplicação da Multa Isolada estabelecida no art. 55, inciso I c/c § 2º, incisos I e II da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada. Exigência reconhecida pela Autuada.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre as seguintes irregularidades, constatadas no período de 01/01/21 a 30/06/24, mediante análise dos livros e documentos fiscais do Sujeito Passivo:

1) falta de escrituração na Escrituração Fiscal Digital (EFD) de notas fiscais de aquisições de material de uso ou consumo;

2) falta de recolhimentos de ICMS decorrente do diferencial entre a alíquota interna e a interestadual relacionadas às aquisições citadas no item anterior cujos fornecedores situam-se em outras unidades da Federação; e

3) falta de recolhimentos de ICMS, advindos das operações de saídas de mercadorias destinadas ao exterior para as quais não houve comprovação da efetiva exportação.

Em razão da irregularidade descrita no item 1, exige-se a Multa Isolada capitulada no inciso I do art. 55 da Lei nº 6.763/75, limitada aos percentuais previstos no § 2º, incisos I e II.

Já em razão das irregularidades descritas nos itens 2 e 3, exige-se o ICMS e a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da referida lei.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 120/128.

Requer, ao final, que seja julgado improcedente o Auto de Infração em relação à ocorrência 1011001 no período de 01/01/21 a 31/01/21 (referente à Nota Fiscal Eletrônica – NFe nº 953982), determinando-se o cancelamento do crédito tributário correspondente, posto que não teria ocorrido o fato gerador do imposto.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização manifesta-se às fls. 213/222 e pede, por fim, que seja julgado procedente o lançamento.

DECISÃO

Conforme relatado, a autuação versa sobre as seguintes irregularidades, constatadas no período de 01/01/21 a 30/06/24, mediante análise dos livros e documentos fiscais do Sujeito Passivo:

1) falta de escrituração na EFD de notas fiscais de aquisições de material de uso ou consumo;

2) falta de recolhimentos de ICMS decorrente do diferencial entre a alíquota interna e a interestadual relacionadas às aquisições citadas no item anterior cujos fornecedores situam-se em outras unidades da Federação; e

3) falta de recolhimentos de ICMS, advindos das operações de saídas de mercadorias destinadas ao exterior para as quais não houve comprovação da efetiva exportação.

Em razão da irregularidade descrita no item 1, exigência da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso I da Lei nº 6.763/75, adequada ao percentual de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto incidente na operação, nos termos do inciso I do § 2º do citado art. 55, com a redação dada pelo art. 5º da Lei nº 25.378/25, por força do art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN, bem como a Multa Isolada prevista no art. 55,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 2º, incisos II da Lei nº 6.763/75, conforme Anexo 9 do e-PTA, págs. 113 (“Dem. Cálculo Multa Isolada”):

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:

(...)

I - por faltar registro de documento fiscal na escrituração fiscal destinada a informar a apuração do imposto, conforme definido em regulamento - 10% (dez por cento) do valor da operação ou prestação, reduzida a 5% (cinco por cento) quando se tratar de:

(...)

§ 2º- As multas previstas neste artigo:

Efeitos a partir de 1º/08/25 - Redação dada pelo art. 5º e vigência estabelecida pelo art. 18, II, ambos da Lei nº 25.378, de 23/07/25.

I - ficam limitadas a 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto incidente na operação ou prestação;

II - em se tratando de operação ou prestação amparada por isenção, não incidência, diferimento ou suspensão do imposto, serão de 10% (dez por cento) do valor da operação ou da prestação.

(...)

CTN

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

(...)

Já em relação às irregularidades descritas nos itens 2 e 3, exigências de ICMS e da Multa de Revalidação prevista no art. 56 inciso II da Lei nº 6.763/75:

Lei nº 6.763/75

Art. 56. Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto,

observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

(...)

A Impugnante informa que não seria objeto de controvérsia as irregularidades fiscais descritas nos itens 1 e 2 e em parte do item 3, de forma que junta aos autos cópia de Documento de Arrecadação Estadual (DAE) relativo a depósito administrativo relacionado às irregularidades fiscais incontroversas.

Quanto à irregularidade descrita no item 3, discorda apenas das exigências fiscais relacionadas à operação de exportação circunstanciada na NF-e nº 953982.

Segundo a Impugnante, a carga acobertada por esse documento fiscal teria sido roubada durante o seu trajeto logístico ainda em território brasileiro, impedindo, assim, o seu ingresso físico na zona aduaneira, e, por consequência, a posterior averbação da exportação.

Analisando os documentos citados pela Defesa como comprovantes dessa situação, cujas cópias seguem nos Anexos 15 a 19 (págs. 188/201), constata-se que estes não constituem documentação comprobatória suficiente para confirmar o roubo da carga, em virtude dos seguintes motivos, corretamente elencados pela Fiscalização em sua manifestação:

Manifestação Fiscal

1º) A cópia do Boletim de Ocorrência policial (fl. 194) apenas atesta que uma ocorrência de roubo da carga transportada foi comunicada à Polícia Civil de São Paulo e não traz nenhum dado que o vincule diretamente à carga acobertada pela NF-e nº 953982. Além disso, no referido documento consta que a ocorrência foi encaminhada para o DP (Departamento de Polícia) da área do fato e não foram trazidos aos autos a conclusão do trabalho investigativo empreendido pelo referido órgão policial, o que certamente já deve ter ocorrido, tendo em vista já se ter passado cinco anos da citada comunicação de roubo;

2º) O extrato de consulta à DUE acostado às fls. 189/190 apenas registra que essa foi cancelada por expiração de prazo, ou seja, não cita expressamente a ocorrência de roubo da mercadoria nela registrada;

3º) Ao contrário do que afirma a Recorrente, não foi anexada aos autos qualquer comunicação da transportadora confirmando o sinistro. Apenas se anexou à fl. 192 a cópia de um CRT (Conhecimento de Transporte Internacional por Rodovia) no qual não consta o nº da NF-e nº 953982, mas apenas a referência ao número do pedido (...). Tal documento apenas atesta que a transportadora nele identificada foi contratada para realizar o transporte de uma carga da Petronas até o destinatário localizado no exterior,

mas, não comprova, por si só, a interrupção dessa prestação de serviço;

4º) Também, ao contrário do que afirma a Autuada, não foi anexada aos autos qualquer comprovação de que a Seguradora contratada pela transportadora indenizou o cliente no exterior. Apenas se acostou às fls. 199/20, cópia de uma suposta apólice de seguro não vinculada diretamente à carga documentada pela NF-e nº 953982;

5º) A cópia de e-mail presente à fl. 197 faz menção a uma NF-e a ser emitida em substituição à NF-e nº 953982 com os mesmos produtos e quantidades dessa e cujo pedido seria identificado pelo código (...). Pesquisando as NF-e de saída emitidas para o mesmo destinatário (...) que continha o referido código de pedido, nos deparamos com a NF-e nº 960578, emitida em 29/01/2021, cuja cópia do DANFE segue em anexo. Comparando essa NF-e com a NF-e nº 953982 (fls. 77/81), constata-se que os produtos e respectivas quantidades não são exatamente iguais.

(...)

Inobstante esses fatos, é fundamental frisar que mesmo que ficasse comprovado o roubo da carga acobertada pela NF-e nº 953982, o que, repita-se, não ocorreu no presente caso, o ICMS seria devido em razão do disposto na legislação tributária que rege o tema.

A não incidência do ICMS nas remessas para o exterior encontra-se prevista no art. 3º, inciso II e parágrafo único, da Lei Complementar nº 87/96, que, em observância ao disposto no art. 155, inciso II e 2º, inciso X, alínea “a”, da Constituição Federal (CF/88), assim estabelece:

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 semi-elaborados, 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:

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

II - armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro.

CF/88

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

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;

(...)

Da leitura desses dispositivos legais se extrai claramente que, para fins do ICMS, regra geral, a exportação se caracteriza como a remessa física da mercadoria para o exterior.

Logo, se essa remessa física da mercadoria para o exterior não se concretizar, restará descaracterizada a exportação da mercadoria e, por conseguinte, a imunidade tributária.

Por seu turno, a Lei nº 6.763/75, além de reproduzir o dispositivo legal supratranscrito em seu art. 7º, inciso II e § 1º, cuidou também de explicitar no § 2º desse mesmo artigo a incidência do ICMS na hipótese da exportação não se concretizar. Veja-se:

Lei nº 6.763/75

Art. 7º O imposto não incide sobre:

(...)

II - a operação que destine ao exterior mercadoria, inclusive produto primário e produto industrializado semi-elaborado, bem como sobre prestação de serviço para o exterior, observado o disposto no § 2º deste artigo;

(...)

§ 1º A não-incidência de que trata o inciso II, observado o que dispuser o regulamento, aplica-se também à operação que destine mercadoria, com o fim específico de exportação, por conta e ordem de empresa comercial exportadora, inclusive trading company, diretamente a:

I - embarque de exportação;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - transposição de fronteira;

III - depósito em recinto alfandegado ou em Recinto Especial para Despacho Aduaneiro de Exportação - Redex.

§ 2º Na hipótese do disposto no inciso II do caput, torna-se exigível o imposto devido pela saída de mercadoria quando não se efetivar a exportação no prazo previsto em regulamento, ressalvada a hipótese de retorno ao estabelecimento em razão do desfazimento do negócio.

(...)

Tais mandamentos legais, como não poderia deixar de ser, foram reproduzidos no art. 5º, inciso III e § § 1º e 3º, do RICMS/02 e no art. 153, inciso III e § § 1º e 3º, do RICMS/23, sendo que a alínea “a” do inciso I dos referidos § § 3º explicita que será devido o imposto quando não se efetivar a exportação. Veja-se:

RICMS/02

Art. 5º O imposto não incide sobre:

(...)

III - a operação que destine ao exterior mercadoria, inclusive produto primário e produto industrializado semi-elaborado, bem como sobre a prestação de serviços para o exterior, observado o disposto nos §§ 1º a 4º deste artigo e no item 126 da Parte 1 do Anexo I;

(...)

§ 1º Observado o disposto no § 3º, a não-incidência de que trata o inciso III do caput deste artigo alcança:

(...)

III - as operações relativas a exportação de mercadoria para o exterior a que se referem as Seções II, IV, V e VI do Capítulo XXVI da Parte 1 do Anexo IX.

(...)

§ 3º Nas operações de que tratam o inciso III do caput deste artigo e o seu § 1º:

I - observado o disposto no art. 242-E da Parte 1 do Anexo IX, será devido o imposto pela saída da mercadoria, inclusive o relativo à prestação de serviço de transporte, quando:

a) não se efetivar a exportação;

(...)

RICMS/23

Art. 153 - O imposto não incide sobre:

(...)

III - a operação que destine ao exterior mercadoria, inclusive produto primário e produto industrializado semi-elaborado, bem como sobre a prestação de serviços para o exterior, observado o disposto nos §§ 1º a 4º e no item 107 da Parte 1 do Anexo X;

(...)

§ 1º - Observado o disposto no § 3º, a não-incidência de que trata o inciso III do caput alcança:

(...)

III - as operações relativas à exportação de mercadoria para o exterior a que se referem as Seções II, IV, V e VII do Capítulo XVII da Parte 1 do Anexo VIII.

(...)

§ 3º - Nas operações de que tratam o inciso III do caput e o § 1º:

I - observado o disposto no art. 161 da Parte 1 do Anexo VIII, será devido o imposto pela saída da mercadoria, inclusive o relativo à prestação de serviço de transporte, quando:

a) não se efetivar a exportação;

(...)

Por sua vez, a exigência do ICMS devido sobre mercadoria roubada destinada à exportação está prevista no art. 242-E, inciso II, do Anexo IX do RICMS/02 e no art. 161, inciso II, do Anexo VII do RICMS/23, *in verbis*:

RICMS/02 - Anexo IX

Art. 242-E - Torna-se exigível do estabelecimento do exportador ou do remetente o imposto devido pela saída da mercadoria quando não se efetivar a exportação, inclusive o relativo à prestação de serviço de transporte, quando for o caso, monetariamente atualizado, sujeitando-se aos 7 acréscimos legais, inclusive multa, nos seguintes casos:

(...)

II - em razão de perda, furto, roubo, incêndio, calamidade, perecimento, sinistro da mercadoria ou qualquer outra causa;

(...)

(Grifou-se)

RICMS/23 - Anexo VII

Art. 161 - Torna-se exigível do estabelecimento do exportador ou do remetente o imposto devido pela saída da mercadoria quando não se efetivar a exportação, inclusive o relativo à prestação de serviço de transporte, quando for o caso,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

monetariamente atualizado, sujeitando-se aos acréscimos legais, inclusive multa, nos seguintes casos:

(...)

II - em razão de perda, furto, roubo, incêndio, calamidade, perecimento, sinistro da mercadoria ou qualquer outra causa;

(...)

(Grifou-se)

Ressalta-se que no final dos dispositivos acima, para dirimir qualquer dúvida, foi inserido o termo “*qualquer outra causa*”, ou seja, independente do motivo pelo qual a exportação não foi efetivada, o recolhimento é exigível.

Ainda, veja-se o conceito de fato gerador da obrigação tributária principal, previsto no art. 114 do Código Tributário Nacional – CTN:

CTN

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Nesse sentido, o art. 12, inciso I da Lei Complementar nº 87/96, com a redação vigente à época da emissão da referida NF-e (01/2021), estabelece que fato gerador do ICMS ocorre na saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular:

Lei Complementar nº 87/96

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

(...)

Na mesma toada, dispõe o art. 6º, inciso VI, da Lei nº 6.763/75 que o fato gerador do ICMS ocorre na saída da mercadoria a “*qualquer título*”. Veja-se:

Lei nº 6.763/75

Art. 6º Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

VI - na saída de mercadoria, a qualquer título, inclusive em decorrência de bonificação, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

(...)

Para evitar qualquer dúvida, no § 2º, inciso VII, do disposto acima, o legislador, de maneira direta, determina o seguinte:

Lei nº 6.763/75

Art. 6º Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

§ 2º Para efeito desta lei, considera-se:

(...)

VII - ocorrido o fato gerador no momento da saída de que trata o § 1º. do art. 7º., inclusive o fato gerador relativo a prestação de serviço de transporte, quando:

a) não se efetivar a exportação no prazo previsto em regulamento;

b) ocorrer a perda da mercadoria;

c) ocorrer a reintrodução da mercadoria no mercado interno, ressalvada a hipótese de retorno ao estabelecimento em razão de desfazimento do negócio, relativamente ao imposto devido pela operação;

(...)

Da mesma forma, o RICMS/02 descreve em seu o art. 2º, inciso XV (cujo conteúdo encontra correspondência no RICMS/23), o momento exato da ocorrência do fato gerador do ICMS, *in verbis*:

RICMS/02

Art. 2º Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

XV - no momento da saída do estabelecimento remetente, quando não se efetivar a exportação, nas hipóteses previstas no inciso I do § 3º do art. 5º deste Regulamento.

(...)

Observa-se, portanto, que o fato gerador do imposto na hipótese em questão encontra-se plenamente alicerçado em lei, conforme determina o citado art. 114 do CTN, sucumbindo assim, qualquer possibilidade de prosperar a tese da Defesa.

Ademais, nos termos do § 8º do art. 6º da Lei nº 6.763/75, abaixo transcrito, são irrelevantes para a caracterização do fato gerador do imposto, a natureza jurídica da operação de que resulte a saída e a transmissão de propriedade da mercadoria:

Lei nº 6.763/75

Art. 6º Ocorre o fato gerador do imposto

(...)

§ 8º São irrelevantes para a caracterização do fato gerador:

a) a natureza jurídica da operação de que resulte:

1. a saída da mercadoria ou a prestação de serviço;

2. a transmissão de propriedade da mercadoria;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

3. a entrada da mercadoria importada do exterior ou serviço ali iniciado;

b) o título jurídico pelo qual a mercadoria efetivamente saída do estabelecimento estava na posse do respectivo titular.

Dessa forma, corretas as exigências constantes do Auto de Infração.

Por fim, quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, 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, inciso I, da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

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;

(...)

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, devendo ser abatidos, quando da liquidação do crédito tributário, os valores já recolhidos pela Impugnante. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Wertson Brasil de Souza (Revisor) e Ivana Maria de Almeida.

Sala das Sessões, 14 de maio de 2026.

Juliana de Mesquita Penha
Relatora

Antônio César Ribeiro
Presidente

m/p