

CONSELHO DE CONTRIBUINTE DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.021/25/2^a Rito: Sumário
PTA/AI: 01.004051187-49
Impugnação: 40.010158577-86
Impugnante: Super'Sol Indústria e Comércio Ltda
IE: 702735092.00-09
Proc. S. Passivo: Rosiris Paula Cerizze Vogas/Outro(s)
Origem: DF/Uberlândia

EMENTA

ISENÇÃO - DESCARACTERIZAÇÃO - DESCUMPRIMENTO DE CONDIÇÃO - ZONA FRANCA DE MANAUS/ÁREA DE LIVRE COMÉRCIO. Constatou-se emissão de notas fiscais destinadas à região da Zona Franca de Manaus, Áreas de Livre Comércio e demais cidades da Amazônia Ocidental, ao abrigo indevido da isenção do imposto, uma vez que não foi comprovado o internamento das mercadorias (produtos industrializados de origem nacional) junto à Superintendência da Zona Franca de Manaus (SUFRAMA). Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS, ICMS/ST e das Multas de Revalidação capituladas no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - NOTA FISCAL - DESTINATÁRIO DIVERSO. Constatada a emissão de notas fiscais consignando destinatário diverso daquele a quem as mercadorias efetivamente se destinaram, uma vez que ausente prova hábil a demonstrar que as mercadorias foram efetivamente recebidas por contribuintes do ICMS nos estados do Amapá e Roraima. Infração caracterizada. Correta a exigência da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso V c/c § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a falta de recolhimento do ICMS, no período de 01/04/20 a 31/05/23, em razão da utilização indevida de isenção, haja vista o descumprimento da condição prevista no art. 275 c/c art. 268, § único, inciso III e art. 274 do Capítulo XXX, todos do Anexo IX do RICMS/02, aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13/12/02, uma vez que o Sujeito Passivo não apresentou comprovação da internalização das notas fiscais na Superintendência da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA, nas saídas de produtos industrializados de origem nacional destinados a essa região (Zona Franca de Manaus, Áreas de Livre Comércio e demais cidades da Amazônia Ocidental).

Exigências de ICMS, ICMS/ST e das Multas de Revalidação capituladas no art. 56, inciso II e no seu § 2º, inciso I, todos da Lei nº 6.763/75.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Foi também exigida a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso V da Lei nº 6.763/75, em razão da emissão de documento fiscal constando destinatário diverso daquele a quem as mercadorias efetivamente se destinaram, uma vez que ausente prova hábil a demonstrar que as mercadorias foram efetivamente recebidas por contribuintes do ICMS nos estados do Amapá e Roraima.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 198/216, acompanhada dos documentos de págs. 218/281, com os argumentos a seguir, em síntese:

- afirma que a impugnação é tempestiva, eis que foi apresentada dentro do prazo de 30 dias concedido pela legislação;

- alega que as suas remessas para a Zona Franca estão enquadradas na “imunidade tributária”, sendo equiparada às remessas para exportação e não como isenção, ficando o Fisco com a limitação do poder de tributar, em virtude da inconstitucionalidade da exigência de requisitos para a imunidade;

- acrescenta que as vendas realizadas à Zona Franca de Manaus - ZFM, seja qual for a destinação da mercadoria, são equiparadas às exportações para fins fiscais, conforme art. 4º do Decreto-Lei nº 288/67;

- afirma que, como o pressuposto para a configuração da hipótese de isenção em comento é a destinação das mercadorias, a comprovação, a partir da documentação que anexa, de que elas foram remetidas à ZFM, é suficiente para elidir a cobrança do ICMS e do ICMS-ST;

- subsidiariamente, argumenta que, com a comprovação, por meio dos documentos anexos, de que as operações acobertadas pelas Notas Fiscais nºs. 9.768, 12.658, 13.014, 13.192, 13.415, 13.778 e 13.801 foram efetivamente praticadas com contribuintes sediados em outros estados da Federação, deve-se sujeitar, tais operações, ao ICMS à alíquota interestadual de 7% (sete por cento);

- aduz que, muito embora as operações sejam isentas, o que evidencia a ausência de repasse econômico, o Fisco calculou o ICMS e o ICMS-ST por dentro, incorrendo em erro na sua base de cálculo, devendo, consoante art. 142 do CTN, ser considerado nulo o lançamento, ou que se reapure, deixando de promover o cálculo por dentro;

- defende a nulidade das multas aplicadas em decorrência do lançamento tributário, porquanto representam mais de 164% (cento e sessenta e quatro por cento) do valor do ICMS exigido, conjuntura flagrantemente confiscatória, inconstitucional e ilegal, sendo as penalidades abusivas e desprovidas de razoabilidade e proporcionalidade, por apresentarem um efeito confiscatório;

- pede que seja julgado totalmente improcedente o lançamento fiscal.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização manifesta-se às págs. 282/290, refuta as alegações da Defesa e pugna pela procedência do lançamento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Da Instrução Processual

Em sessão realizada em 09/04/25, acorda a 2^a Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em converter o julgamento em diligência para que a Fiscalização esclareça os motivos pelos quais não admitiu a adoção de alíquota interestadual nas operações destacadas pela documentação trazida junto à impugnação, notadamente os documentos fiscais gravados com Cláusula CIF, carimbos de selo chancelados pelos estados destinatários, e ainda casos contendo o registro de recebimento dos destinatários. Em seguida, vista à Impugnante. Pela Impugnante, assistiu à deliberação o Dr. Gabriel Xavier Pimenta e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Bruno Balassiano Gaz (págs. 293).

Dos Esclarecimentos da Fiscalização

A Fiscalização manifesta-se às págs. 294/295.

Dos Contra-argumentos da Impugnante

Aberta vista, a Impugnante se manifesta às págs. 298/300, reiterando o pedido principal para que seja declarada a improcedência total do lançamento e, subsidiariamente, que seja aplicada a alíquota interestadual.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, novamente se manifesta (págs. 301/302), reiterando o pedido de reconhecimento da procedência do lançamento.

DECISÃO

Da Preliminar

Da Arguição de Nulidade do Auto de Infração

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

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. 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.

Indivíduo que a Autuada compreendeu 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTE DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

O presente lançamento trata de exigência baseada em provas concretas do ilícito fiscal praticado, que será demonstrado na análise de mérito.

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

Conforme relatado, a autuação versa sobre a falta de recolhimento do ICMS, no período de 01/04/20 a 31/05/23, em razão da utilização indevida de isenção, haja vista o descumprimento da condição prevista no art. 275 c/c art. 268, § único, inciso III e art. 274 do Capítulo XXX, todos do Anexo IX do RICMS/02, aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13/12/02, uma vez que o Sujeito Passivo não apresentou comprovação da internalização das notas fiscais na Superintendência da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA, nas saídas de produtos industrializados de origem nacional destinados a essa região (Zona Franca de Manaus, Áreas de Livre Comércio e demais cidades da Amazônia Ocidental).

Exigências de ICMS, ICMS/ST e das Multas de Revalidação capituladas no art. 56, inciso II e no seu § 2º, inciso I, todos da Lei nº 6.763/75.

Foi também exigida a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso V da Lei nº 6.763/75, em razão da emissão de documento fiscal constando destinatário diverso daquele a quem as mercadorias efetivamente se destinaram, uma vez que ausente prova hábil a demonstrar que as mercadorias foram efetivamente recebidas por contribuintes do ICMS nos estados do Amapá e Roraima.

A isenção prevista para as operações de remessa de mercadorias para estabelecimentos sediados na Zona Franca de Manaus e Áreas de Livre Comércio está condicionada à comprovação de internamento do produto, nos termos de documento expedido pela SUFRAMA.

A legislação pertinente ao assunto assim dispõe:

RICMS/02 - Parte Geral

Art. 6º São isentas do imposto as operações e as prestações relacionadas no Anexo I.

(...)

RICMS/02 - Anexo I - Parte 1

DAS HIPÓTESES DE ISENÇÃO

(a que se refere o artigo 6º deste Regulamento)

(...)

Item 50 - Saída de produto industrializado de origem nacional, observadas as condições estabelecidas nos artigos 268 a 281 da Parte 1 do

CONSELHO DE CONTRIBUINTE DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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; Guajaramirim, 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.

(...)

RICMS/02 - Anexo IX - Parte 1

(...)

Art. 268. É isenta do imposto a saída de produtos industrializados de origem nacional com destino a estabelecimento de contribuinte localizado nos seguintes Municípios:

(...)

Parágrafo único. A isenção prevista no caput deste artigo.

(...).

III - fica condicionada à comprovação da efetiva entrada da mercadoria no estabelecimento destinatário, na forma deste Capítulo;

(...)

Preceitua a legislação que a regularidade fiscal somente será comprovada com a formalização de ingresso e internamento da mercadoria, nos termos do art. 274 da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/02, *in verbis*:

RICMS/02 - Anexo IX

Art. 274 - A regularidade fiscal das operações de que trata este Capítulo será efetivada mediante a formalização do ingresso e a formalização do internamento da mercadoria.

Assim, a regularidade do ingresso, para fins de gozo da isenção pelo remetente, somente será comprovada pela Declaração de Ingresso, nos termos do art. 275 da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/02, que assim dispõe:

RICMS/02 - Anexo IX

Art. 275. A regularidade do ingresso, para fins do gozo da isenção pelo remetente, será comprovada pela Declaração do Ingresso obtida por meio do sistema eletrônico instituído pela SUFRAMA.

CONSELHO DE CONTRIBUINTE DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ademais, conforme disposto na Portaria SUFRAMA nº 834, de 16/10/19, em seu art. 8º, a formalização do internamento, desde outubro de 2019, é comprovada pela disponibilização de evento na Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), o que é feito pelo próprio sistema da SUFRAMA no XML (formato eletônico) da NF-e. Confira-se:

Portaria SUFRAMA nº 834/19

Dispõe sobre o controle e fruição dos incentivos fiscais e o internamento de mercadorias nacionais ou nacionalizadas nas áreas incentivadas administradas pela Superintendência da Zona Franca de Manaus - Suframa.

(...)

Art. 8º A formalização do internamento da mercadoria dar-se-á mediante a disponibilização de evento na NF-e.

(...)

§ 3º Fica extinta a emissão da Declaração de Ingresso pela Suframa para comprovação do internamento.

(...)

São 2 (dois) os eventos previstos no Ajuste SINIEF nº 07/2005, Cláusula décima quinta-A, incisos IX e X. Examine-se:

Ajuste SINIEF nº 07/05

Institui a Nota Fiscal Eletrônica e o Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica.

Cláusula décima quinta-A A ocorrência relacionada com uma NF-e denomina-se "Evento da NF-e".

§ 1º Os eventos relacionados a uma NF-e são:

(...)

IX - Vistoria Suframa, homologação do ingresso da mercadoria na área incentivada mediante a autenticação do Protocolo de Internamento de Mercadoria Nacional - PIN-e;

X - Internalização Suframa, confirmação do recebimento da mercadoria pelo destinatário por meio da Declaração de Ingresso - DI.

(...)

(Grifou-se)

A Portaria SUFRAMA nº 834/19 estabelece em seu art. 5º o prazo de 120 (cento e vinte) dias a contar da data de emissão da Nota Fiscal Eletrônica – (NF-e) para finalização dos procedimentos de internalização, exceto nos casos de vistoria extemporânea (art. 21 da citada portaria). Segundo a SUFRAMA, a possibilidade de vistoria extemporânea normalmente ocorre com poucos itens, como veículos de carga, por exemplo.

As notas fiscais consideradas nesta autuação são com prazo de emissão superior a 120 (cento e vinte) dias e não possuem o evento de internalização.

CONSELHO DE CONTRIBUINTE DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Além disso, como a concessão da isenção é uma exceção à regra de tributação, a ela se aplica o princípio geral de hermenêutica segundo o qual as exceções são interpretadas restritivamente, ou seja, para a sua concessão, o Contribuinte deve comprovar, de forma inequívoca, que se enquadra na situação descrita na lei, conforme art. 111 do Código Tributário Nacional – CTN:

CTN

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

(...)

(Grifou-se)

Esse também é o entendimento já pacificado na jurisprudência do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais – CCMG, conforme excerto do Acórdão nº 17.162/06/2^a, infratranscrito:

ACÓRDÃO Nº 17.162/06/2^a:

TRATANDO-SE DE DISPOSITIVO REGULAMENTAR QUE OUTORGA ISENÇÃO E CONSIDERANDO-SE O DISPOSTO NO ART. 111, II, DO CTN, SUA INTERPRETAÇÃO DEVE SER LITERAL. ASSIM, A AUTUADA SOMENTE TERIA DIREITO AO BENEFÍCIO DA ISENÇÃO SE COMPROVASSE O INTERNAMENTO DAS MERCADORIAS, NOS TERMOS PREVISTOS NO ART. 291, § 2º, DO ANEXO IX, DO RICMS/96 (ART. 274, § 2º, DO ANEXO IX, DO RICMS/02).

Destarte, pela análise das normas pertinentes à matéria, a isenção, que é um benefício fiscal, está condicionada à comprovação, pelo Contribuinte, do efetivo ingresso/internamento das mercadorias no estabelecimento destinatário.

Aplica-se ao caso, portanto, a previsão contida no § 2º do art. 8º da Lei nº 6.763/75, com a seguinte redação:

Lei nº 6.763/75

Art. 8º As isenções do imposto serão concedidas ou revogadas nos termos fixados em convênios celebrados e ratificados pelos Estados, na forma prevista na legislação federal.

(...)

§ 2º Quando o reconhecimento da isenção do imposto depender de condição posterior, não sendo esta satisfeita, o imposto será considerado devido no momento em que ocorrer a operação.

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTE DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Impugnante alega que as vendas de mercadorias nacionais para a Zona Franca de Manaus (ZFM) são equiparadas às exportações para o exterior, gozando de imunidade do ICMS.

No entanto, em que pesem os seus argumentos, verifica-se não assistir razão à Impugnante.

Passe-se à análise das normas legais que regem a matéria, a começar pelo art. 155 da Constituição Federal (CF/88):

CF/88

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; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

§ 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;

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a";

(...) (Grifou-se)

Como se vê, a imunidade se refere a operações de exportação de mercadorias para o exterior. O conceito de exportação envolve operações de saída para país estrangeiro, conforme ensinamentos de De Plácido e Silva (SILVA, De Plácido e. Vocabulário jurídico. 22. ed. versão eletrônica 3.0. Rio de Janeiro: Forense/Jurid Publicações Eletrônicas, 2003), *verbis*:

(...) “EXPORTAÇÃO

Derivado do latim *exportatio*, de *exportare* (levar para fora), indica, na terminologia comercial e jurídica, todo

CONSELHO DE CONTRIBUINTE DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.”
(...)

Assim, as saídas de mercadorias de Minas Gerais com destino à ZFM não caracterizam exportação, pois lhe falta a característica essencial: saída do produto para fora do país (exterior), e o comando constitucional faz referência a “operações que destinem mercadorias para o exterior”, o que não se verifica no caso dos autos.

Ainda que se alegue regra de excepcionalidade, por determinação constitucional (art. 155, inciso XII, alínea “a”), compete à lei complementar “*excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, ‘a’*”. Em linha com a Constituição, os arts. 3º, inciso II, e 32, inciso I da Lei Complementar (LC) nº 87/96 assim disciplinam a matéria:

LC 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.

(...)

Art. 32. A partir da data de publicação desta Lei Complementar:

I - o imposto não incidirá sobre operações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, bem como sobre prestações de serviços para o exterior;

(...) (Grifou-se)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, a LC nº 87/96 estabeleceu a não incidência do imposto somente em relação às exportações de mercadorias e às prestações de serviços para fora do país (exterior). Nesse sentido, tal disciplina foi incorporada na legislação mineira, por meio do art. 7º, inciso II da Lei nº 6.763/75 e do art. 5º, inciso III do RICMS/02

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;

(...) (Grifou-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;

(...) (Grifou-se)

Resta claro, portanto, que não se aplica ao caso a imunidade constitucional ou não incidência do ICMS legalmente estabelecida, para operações que destinem mercadorias para a ZFM, afastando-se a alegação da Impugnante de que essas operações são equiparadas a exportação de mercadorias para o exterior.

Admitir a equiparação entre a exportação e a remessa de mercadorias à ZFM com base em legislação federal que não seja lei complementar caracterizaria uma concessão, pela União, de isenção heterônoma de tributo estadual, sem a lei complementar exigida para tal fim, contrariando a vedação contida no art. 151, inciso III da CF/88.

CF/88

Art. 151. É vedado à União:

(...)

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

Outra legislação, diferente de lei complementar, não se reveste do caráter formal exigido pela CF/88, em seu art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “e”, já transscrito anteriormente, 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) da CF/88 cuidou, tão-somente, de estabelecer a manutenção da Zona Franca de Manaus, com suas características de área de livre comércio e de incentivos fiscais, não tendo feito qualquer equiparação de remessas de mercadorias para essa área à remessa para o exterior (exportação).

ADCT

Art. 40. É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição.

O entendimento acima exposto é corroborado por diversas decisões deste E. Conselho, podendo ser citado, a título de exemplo, o Acórdão nº 24.507/23/1^a, dentre outros, *in verbis*:

ACÓRDÃO Nº 24.507/23/1^a

CONCLUI QUE, ASSIM, AS SAÍDAS DE MERCADORIAS DE MINAS GERAIS COM DESTINO À ZFM NÃO SE ENQUADRAM NESSE CONCEITO DE EXPORTAÇÃO, JÁ QUE LHE FALTAM EXATAMENTE A CARACTERÍSTICA ESSENCEIAL: A SAÍDA DO PRODUTO DO TERRITÓRIO NACIONAL.

RESSALTA QUE INEXISTE IMUNIDADE CONSTITUCIONALMENTE QUALIFICADA OU NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS LEGALMENTE ESTABELECIDA, PARA OPERAÇÕES QUE DESTINEM MERCADORIAS PARA A ZFM, RESTANDO AFASTADA A ALEGAÇÃO DA IMPUGNANTE DE QUE ESSAS OPERAÇÕES SÃO EQUIPARADAS A EXPORTAÇÃO DE MERCADORIAS PARA O EXTERIOR.

Não há que se falar, portanto, em equiparação das operações com a ZFM à exportação de mercadorias para o exterior.

Afastada a isenção, cabe ao remetente recolher o imposto relativo às operações em apreço, conforme dispõe o art. 8º, § 2º da Lei nº 6.763/75.

Importante destacar que por ocasião da impugnação, carreou-se aos autos os comprovantes de retirada das mercadorias pelos destinatários no estabelecimento da Impugnante, juntamente com o CT-e e declarações dos destinatários com o intuito de comprovar o internamento das mercadorias.

Tais documentos, no entanto, não comprovam materialmente a entrada da mercadoria no recinto especial, pois somente a disponibilização de evento na Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), o que é feito pelo próprio sistema da SUFRAMA no XML da NF-e, cumpriria tal condição.

Não tendo a Impugnante comprovado que as mercadorias constantes das notas fiscais arroladas pelo Fisco, no Auto de Infração, efetivamente ingressaram nas áreas incentivadas nos termos prescritos pelas normas mineiras, mediante a formalização do internamento, não há irregularidade no procedimento fiscal que implicou na descharacterização da isenção, nos termos da legislação pertinente.

CONSELHO DE CONTRIBUINTE DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cabe ressaltar que as notas fiscais listadas na planilha “*Saídas-Op.Inter Comprovada*”, que foi apresentado alguma comprovação de que as mercadorias ingressaram nos estados do Amapá e Roraima, foi aplicado a alíquota interestadual de 7% (sete por cento).

Com relação as notas fiscais listadas na planilha “*Saídas-Op.Inter. não Comprovada*”, a Contribuinte não apresentou nenhuma prova hábil para demonstrar que as mercadorias foram efetivamente recebidas por contribuintes do ICMS nos estados do Amapá e Roraima, sendo que, portanto, nem as operações interestaduais, nesses casos, restaram comprovadas, reforçando a aplicação da alíquota interna de 18% (dezoito por cento).

Conforme as normas que disciplinam o benefício fiscal ora em análise, cabe ao Contribuinte que se vale da isenção a comprovação do internamento das mercadorias.

No caso, os documentos apresentados pela Impugnante não comprovam que as mercadorias foram vistoriadas pela SUFRAMA, pois a documentação apresentada (emissão de selos fiscais eletrônicos e/ou consultas de internamento) são fases que antecedem a vistoria e o internamento das mercadorias, não sendo suficiente para comprovar que houve o efetivo envio e ingresso das mercadorias comercializadas pelas impugnante na ZFM, não havendo provas definitivas do internamento.

Nesta linha, se a Impugnante não comprova a internação da mercadoria, não se pode afirmar que foi entregue ao destinatário lançado no documento fiscal, razão pela qual, está correta a aplicação da penalidade por entrega de mercadoria a destinatário diverso nas notas fiscais listadas na planilha “*Saídas-Op.Inter. não Comprovada*”, bem como, a exigência do ICMS pela alíquota vigente para as operações internas.

Como já apresentado, a disponibilização de evento na NF-e, o que é feito pelo próprio sistema da SUFRAMA no XML da NF-e, pode ser considerado como um passe fiscal, mecanismo de controle, para assegurar que a operação interestadual indicada nos documentos de fato ocorreu.

Diante disso, a alíquota aplicada foi de 18% (dezoito por cento) nas notas fiscais listadas na planilha “*Saídas-Op.Inter. não Comprovada*” e de 7% (sete por cento) nas notas fiscais da planilha “*Saídas-Op.Inter. Comprovada*”, essas últimas, notas fiscais que a Autuada apresentou alguma comprovação da operação interestadual, mesmo sem apresentar comprovação de internamento das mesmas.

Cumpre destacar que consta do art. 33, § 7º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 61, § 7º do RICMS/02, transcritos a seguir, a previsão de aplicação da alíquota interna nas situações em que o Contribuinte não comprova a saída das mercadorias do território mineiro (notas fiscais listadas na planilha “*Saídas-Op.Inter. não Comprovada*”). Examine-se:

Lei nº 6.763/75

Art. 33. O imposto e seus acréscimos serão recolhidos no local da operação ou da prestação,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

observadas as normas estabelecidas pela Secretaria de Estado de Fazenda.

(...)

§ 7º Presume-se interna a operação, quando o contribuinte não comprovar a saída da mercadoria do território mineiro com destino a outro Estado ou ao Distrito Federal ou a sua efetiva exportação, salvo nos casos de venda à ordem ou remessa para depósito nos quais a mercadoria deva ser entregue a estabelecimento situado no Estado.

(...) (Destacou-se)

RICMS/02

Art. 61. O local da operação ou da prestação, para os efeitos de cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

I - tratando-se de mercadoria ou bem:

(...)

§ 7º Presume-se interna a operação quando o contribuinte não comprovar a saída da mercadoria do território mineiro com destino a outro Estado ou ao Distrito Federal ou a sua efetiva exportação, salvo nos casos de venda à ordem ou remessa para depósito nos quais a mercadoria deva ser entregue a estabelecimento situado no Estado.

(...) (Destacou-se)

Portanto, a Impugnante não conseguiu demonstrar a regularidade fiscal de suas operações, motivo pelo qual é inaplicável ao caso dos autos a isenção prevista item 50 do Anexo I do RICMS/02.

Quanto a aplicação do “cálculo por dentro” na autuação para apuração da base de cálculo do ICMS, o Fisco encontra respaldo no art. 13, § 15 da Lei nº 6.763/75, a saber:

Lei nº 6.763/75

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 15. O montante do imposto integra sua base de cálculo, inclusive nas hipóteses previstas nos incisos I e II, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

(...)

Dessa forma, coube à Fiscalização à lavratura das exigências de ICMS, ICMS/ST, das Multas de Revalidação capituladas no art. 56, inciso II e no seu § 2º, inciso I, bem como da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso V, todos da Lei nº 6.763/75.

Saliente-se que referida Multa Isolada foi exigida respeitando-se o limitador previsto no § 2º do inciso I do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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.

(...)

§ 2º As multas serão cobradas em dobro, quando da ação fiscal, aplicando-se as reduções previstas no § 9º do art. 53, na hipótese de crédito tributário:

I - por não-retenção ou por falta de pagamento do imposto retido em decorrência de substituição tributária;

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:

(...)

V - por emitir ou utilizar documento fiscal em que conste, como destinatário, pessoa ou estabelecimento diverso daquele a quem a mercadoria realmente se destinar -50% (cinquenta por cento) do valor da operação indicado no documento fiscal.

(...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

I - ficam limitadas a duas vezes o valor do imposto incidente na operação ou prestação;

(...)

Em relação ao suposto caráter confiscatório das multas, como bem destaca a Fiscalização, a vedação disposta no inciso IV do art. 150 da Constituição de República de 1988 - CR/88 diz respeito ao tributo em si mesmo, e não às penalidades.

Importante colacionar os fundamentos da Fiscalização acerca do tema (Manifestação Fiscal – págs. 289/290):

(...) No que tange ao imputado caráter confiscatório das multas, cabe considerar que a vedação disposta no inciso IV, do artigo 150, da CF/88, diz respeito ao tributo em si mesmo, e não às penalidades. Realmente, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios utilizar tributo com efeito de

CONSELHO DE CONTRIBUINTE DO ESTADO DE MINAS GERAIS

confisco, mas este não se identifica com aquelas. A quantificação da penalização imposta pelo legislador ordinário, conforme gravado na Lei própria, observados os princípios legislativos, foi eleita considerando-se a conduta ilícita do responsável pelo ato transgressor dentro dos limites do Direito Administrativo.

Em respeito ao inciso XXXIX, do artigo 5º, da CF/88, não há pena sem prévia cominação legal. Nessa ótica, todas as penalidades impostas no auto de infração em contenda têm previsões legais que antecedem à conduta ilícita. Ora, se à época dos fatos a penalidade já estava contemplada na lei, por disposição do artigo 3º, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, aprovada pelo Decreto-Lei nº 4.657, de 04/09/1942, o contribuinte teria pleno conhecimento do seu alcance. Mesmo assim, a elas se submeteu, pois optou pela adoção da conduta ilícita, vindo, agora, sem razão, alegar seu caráter confiscatório. Se mesmo tendo conhecimento dos percentuais estabelecidos como penas aos infratores da norma tributária, praticou a infração, significa que a mesma ainda foi pequena, insuficiente para dissuadi-lo da ilicitude. Nesta visão, resta totalmente afastado o alegado caráter de confisco das multas lançadas. (...)

Por fim, conforme relatado, a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG converteu o julgamento em diligência para que a Fiscalização esclarecesse os motivos pelos quais não admitiu a adoção de alíquota interestadual nas operações destacadas pela documentação trazida junto à impugnação, notadamente os documentos fiscais gravados com Cláusula CIF, carimbos de selo chancelados pelos Estados destinatários, e ainda casos contendo o registro de recebimento dos destinatários, o que, prontamente, foi atendido pela Fiscalização às págs. 294/294, que ora se transcreve, pela importância. Veja-se:

(...)

- As notas fiscais constantes na planilha excel “Saídas-Op.Inter. não Comprovada” do Anexo II da autuação não são gravadas com Cláusula CIF e sim com Cláusula FOB, conforme a própria documentação trazida pela autuada junto à impugnação, conf. fls. 242 a 278 do e-PTA;
- Com relação às informações de selo chancelados pelos Estados destinatários referentes as mesmas notas fiscais constantes na planilha excel “Saídas-Op.Inter. não Comprovada” do Anexo II da autuação, é importante salientar que todas as chancelas destas notas fiscais constam com a informação “Desembaraço SEFAZ pendente” conforme fls. 242 a 278 do e-PTA,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

portanto, não restou comprovado que as mercadorias seguiram para entrega final aos destinatários;

- Com relação aos casos de registro de recebimento dos destinatários, cabe destacar que somente a declaração do destinatário que a nota fiscal foi recebida é insuficiente para comprovar a efetiva entrega, cabendo a autuada apresentar mais elementos, notadamente a finalização do desembarque na SEFAZ do destino;
- Cabe ressaltar que na autuação o Fisco considerou as operações como finalizadas e entregues aos destinatários, para efeito de aplicação de alíquota interestadual, todas as notas fiscais que constavam a informação do evento “Confirmação Destinatário” no Portal da Nota Fiscal Eletrônica ou ainda que a impugnante apresentou comprovação da SEFAZ de destino que o Desembarque continha a informação de finalizado ou fechado, conforme a unidade da federação, notas fiscais essas que estão listadas na planilha excel “Saídas-Op.Inter. Comprovada” do Anexo II da autuação.

(...)

Com a reabertura de prazo à Impugnante, essa salienta que por se tratar de operações gravadas com cláusula FOB e, portanto, em que a responsabilidade pela retirada das mercadorias é do próprio adquirente, os demais aspectos levantados pelo Fisco, como o desembarque no destino e a inserção de evento no Portal da NF-e, também o seriam, fugindo do seu controle e ingerência.

Entende a Autuada que a comprovação da existência de cláusula FOB, somado ao fato de os adquirentes serem sediados em outras unidades da Federação, faz-se dessumir que tais operações configuram-se como interestaduais.

Acrescenta que tratando-se de operações gravadas com a cláusula FOB, em que o transporte das mercadorias não foi realizado por ela, Impugnante, os únicos elementos possíveis de serem trazidos aos autos por ela para comprovar que as operações eram interestaduais são as demonstrações de que os adquirentes eram sediados em outra unidade da Federação.

Defende que a punição sobre qualquer dúvida relacionada à destinação das mercadorias deveria ser direcionada aos adquirentes e transportadores, e não a ela, Impugnante, que se limitou a entregar os produtos que acreditou estarem sendo destinados a outro Estado.

Contudo, novamente, sem razão a Impugnante.

Nesse sentido, tem-se os fundamentos da Fiscalização (págs. 294/294):

(...) Como já afirmado, a Autuada não comprovou que as mercadorias constantes das notas fiscais objeto da presente autuação efetivamente ingressaram nas áreas

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

incentivadas, nos termos prescritos nas normas legais supracitadas e, com relação as notas fiscais constantes na planilha excel “Saídas-Op.Inter. não Comprovada” do Anexo II da autuação que são gravadas com Cláusula FOB, conforme a própria documentação trazida pela autuada junto à impugnação, conf. fls. 242 a 278 do e-PTA, é importante salientar que todas as chancelas dos Estados destinatários destas notas fiscais constam com a informação “Desembaraço SEFAZ pendente” conforme fls. 242 a 278 do e-PTA, portanto, não restou comprovado que as mercadorias seguiram para entrega final aos destinatários e, como a impugnante não apresentou nenhum elemento de prova novo em sua petição e, cabe destacar que somente a declaração do destinatário que as notas fiscais foram recebidas são insuficientes para comprovar a efetiva entrega.

Considerando que as demonstrações de que os adquirentes, que retiraram as mercadorias em Minas Gerais, eram sediados em outra unidade da federação não são suficientes para comprovar que as operações interestaduais ocorreram, esta fiscalização entende que a aplicação da alíquota interna nas operações listadas na planilha excel “Saídas-Op.Inter. não Comprovada” do Anexo II da autuação e que não tiveram a confirmação das mesmas, nem pela SEFAZ do destino e nem nos eventos das NFe pelos destinatários, pedimos seja julgado procedente o lançamento. (...)

Portanto, caracterizada a infringência à legislação tributária (falta de recolhimento do ICMS em razão da utilização indevida de isenção, haja vista o descumprimento da condição prevista na legislação, bem como a emissão de documento fiscal constando destinatário diverso daquele a quem as mercadorias efetivamente se destinaram), a Fiscalização promoveu a formalização do crédito tributário, nos termos da legislação tributária que rege a matéria, em obediência ao parágrafo único do art. 142 do CTN, e não tendo a Impugnante apresentado prova capaz de ilidir o feito fiscal, legítimo se torna o lançamento.

CTN

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. (...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTE DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Para concluir, 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 do art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *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, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento. Vencido, em parte, o Conselheiro Antônio César Ribeiro, que o julgava parcialmente procedente, para aplicar a alíquota interestadual e cancelar a Multa Isolada do art. 55, inciso V da Lei nº 6.763/75 nos casos relacionados na planilha "Saídas-Op.Inter. não Comprovada". Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Gabriel Xavier Pimenta e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Fabíola Pinheiro Ludwig Peres. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Wertson Brasil de Souza (Revisor) e Ivana Maria de Almeida.

Sala das Sessões, 17 de julho de 2025.

**Juliana de Mesquita Penha
Relatora**

**Antônio César Ribeiro
Presidente**

CONSELHO DE CONTRIBUINTE DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	24.021/25/2 ^a	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.004051187-49	
Impugnação:	40.010158577-86	
Impugnante:	Super'Sol Indústria e Comércio Ltda	
	IE: 702735092.00-09	
Proc. S. Passivo:	Rosiris Paula Cerizze Vogas/Outro(s)	
Origem:	DF/Uberlândia	

Voto proferido pelo Conselheiro Antônio César Ribeiro, nos termos do art. 83 do Regimento Interno do CCMG.

Pela análise do feito fiscal em discussão, vê-se que a Contribuinte foi autuada porque não comprovou, no prazo de 120 (cento e vinte) dias, conforme Portaria SUFRAMA nº 834/19, a finalização do procedimento de internalização das mercadorias na Zona Franca de Manaus (ZFM).

Diante desta circunstância, o Fisco cobra da Contribuinte o imposto à alíquota de 18% (dezoito por cento), mais a Multa de Revalidação e ainda, a penalidade do art. 55, inciso V da Lei nº 6.763/75, ou seja, destinação diversa daquela gravada no documento fiscal.

Como visto nos autos, a questão é muito pontual, ou seja, não atendido os requisitos à isenção às remessas flagradas pelo Fisco, descaracterizada a isenção constante dos documentos.

Pois bem, os votos majoritários enfrentaram, com a devida *vénia*, a questão posta nos autos de forma genérica, pois uma “coisa” é não preencher os requisitos da isenção a descaracterizá-la na operação neste uso (uso da isenção), outra “coisa” é não reconhecer os elementos constantes dos autos a justificar que as mercadorias foram destinadas a locais fora do estado de Minas Gerais e adotar nisso a alíquota interestadual.

Ora, descaracterizar a isenção não “torna” em ato contínuo o documento inválido para outras finalidades do próprio documento, até porque, os documentos fiscais enfrentados aqui sequer foram desclassificados pela Autoridade Fazendária.

Portanto, à finalidade de aplicação da alíquota interestadual e admitir a Penalidade Isolada do art. 55, inciso V da Lei nº 6.763/75, enxergo que o feito não deve prevalecer.

Primeiro, porque como dito aqui, perder a isenção não significa tornar o documento em suas outras informações imprestáveis para o todo nele constante, até porque, o Fisco não descaracterizou os documentos fiscais e sim a isenção deles constantes.

Ademais, oportuno lançar aqui que em outros tantos documentos fiscalizados nos autos, o Fisco reconheceu correta a isenção e estamos falando aqui da parte que não foi considerada, apenas.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Segundo, o destinatário das notas fiscais é declarante nos autos de que recebera as mercadorias (por amostragem vemos isso), e mesmo que esta informação seja uma declaração privada, ela – declaração – representa no mínimo uma presunção de verdade.

Terceiro, os documentos fiscais que tais, estão gravados com a Cláusula “Free on Board” - FOB, ou seja, o transporte é por conta do destinatário e não há nos autos nada que neste pormenor configure a pecha de que as mercadorias no destino não chegaram e responsabilizar o remetente nisso tudo.

Ora, então se questiona o motivo para insistir na alíquota interestadual se a Cláusula FOB e tais documentos sequer foram desclassificados.

E mais, a Cláusula FOB representa um contrato de transporte e prevalece até que se prove o contrário e isso não é o fundamento da acusação que está centrada na perda do instituto da isenção, reitera-se aqui.

Finalmente, até para se admitir que houve de fato e por corolário a desclassificação da Cláusula FOB convalidando a alíquota de 18% (dezoito por cento) e remessa a destinatário diverso do constante dos documentos, teria o Fisco, há de se convir, que desclassificar o documento fiscal e até trazer à lide o próprio destinatário que foi de fato o responsável pelo transporte e consequentemente pela alegada entrega a local diverso.

Diante disso, questiona-se por que o Fisco não agiu assim. Portanto, incoerente com os fatos constantes dos autos e incoerente com as provas dos autos.

Pelo exposto, e pedindo licença aos votos majoritários, enxergo que a desclassificação do instituto da isenção mostra-se correta, porém, aplicar a alíquota de 18% e desconsiderar a cláusula FOB e taxar a entrega a destinatário diverso sem uma prova concludente tal mister não é razoável aqui, até porque e isso será mais uma vez repetido, desclassificação a cláusula FOB necessariamente deveria vir à lide o destinatário que é o responsável pelo transporte.

Isto posto, julgo parcialmente procedente o lançamento para aplicar ao caso a alíquota interestadual e afastar a sanção do art. 55, inciso V da Lei nº 6.763/75.

Sala das Sessões, 17 de julho de 2025.

**Antônio César Ribeiro
Conselheiro**