

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.518/14/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000207008-39  
Impugnação: 40.010135375-55  
Impugnante: Fiat Automóveis S/A  
IE: 067123354.11-01  
Proc. S. Passivo: Rodolfo de Lima Gropen/Outro(s)  
Origem: DF/Betim

### **EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - ISENÇÃO - OPERAÇÃO SUBSEQUENTE – ZONA FRANCA DE MANAUS.** Constatado o aproveitamento indevido de crédito de ICMS originado de aquisição de veículo destinado à Zona Franca de Manaus ao abrigo da isenção nos termos do item 50 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/02. Infração caracterizada nos termos do art. 31, inciso I da Lei nº 6.763/75 c/c com o art. 71, inciso I do RICMS/02. Exige-se ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XIII, alínea “b” da Lei nº 6.763/75, majorada pela reincidência.

**Lançamento procedente. Decisão pelo voto de qualidade.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a manutenção indevida de créditos de ICMS, no período de novembro de 2008 a janeiro de 2013, destacados em notas fiscais de aquisição de veículos que foram posteriormente comercializados ao abrigo da isenção em razão de terem sido destinados à Zona Franca de Manaus.

Exige-se o ICMS recolhido a menor, no período de fevereiro a outubro de 2008, apurado em recomposição da conta gráfica, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e a Multa Isolada do art. 55, inciso XIII, alínea “b” da mesma lei.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 101/119, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 156/176.

### **DECISÃO**

A autuação versa sobre a manutenção indevida de créditos de ICMS destacados em notas fiscais de aquisição de veículos, produzidos exclusivamente pela empresa Iveco Latin América Ltda que foram posteriormente destinados à Zona Franca de Manaus ao abrigo da isenção do ICMS, prevista no item 50 da Parte 1 do Anexo I, e inciso II do art. 268 do Anexo IX, todos do RICMS/02.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Na peça de defesa, argui-se inicialmente que teria ocorrido a decadência do crédito tributário baseando-se na regra contida no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN).

Conforme estabelece o mencionado dispositivo, se a lei não fixar prazo à homologação, ele será de 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador, e expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

No entanto, constitui regra geral que, ao lançamento de ofício, aplica-se o prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173, inciso I do CTN, como se segue:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

Sobre o tema, decidiu o Superior Tribunal de Justiça, ao apreciar o Recurso Especial nº 448.416-SP, sob a relatoria do Ministro Otávio Noronha, cuja ementa assim expressa:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. ARTS. 150, § 4º, E 173, I, DO CTN.

1. NA HIPÓTESE EM QUE O RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO OCORRE EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL E, POR CONSEQUENTE, PROCEDE-SE AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), O PRAZO DECADENCIAL DE 5 (CINCO) ANOS, NOS TERMOS DO ART. 173, I, DO CTN, TEM INÍCIO NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE ESSE LANÇAMENTO (DE OFÍCIO) PODERIA HAVER SIDO REALIZADO.

2. RECURSO ESPECIAL PROVIDO. (RESP 448.416/SP, REL. MINISTRO JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 25/04/2006, DJ 12/06/2006, P. 462)

Aspecto interessante a anotar refere-se à fundamentação do “decisum”. Após abordar as hipóteses vinculadas ao § 4º do art. 150, o ilustrado relator assim se posicionou:

OUTRA HIPÓTESE, ENTRETANTO, É AQUELA EM QUE O SUJEITO PASSIVO NÃO CUMPRE, OU CUMPRE DE MODO DIVERSO, COM SUAS OBRIGAÇÕES. ASSIM OCORRENDO, A ATIVIDADE A SER PRATICADA PELO FISCO NÃO PODERÁ SER CARACTERIZADA COMO MERA HOMOLOGAÇÃO, JÁ QUE ESTA PRESSUPÕE A EXISTÊNCIA DAS PROVIDÊNCIAS ADOTADAS PELO CONTRIBUINTE PASSÍVEIS DE CONFIRMAÇÃO PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. NESSE CASO, CABE AO FISCO, NA FORMA ESTABELECIDADA PELO ART. 149 DO CTN, PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO, QUE É EXECUTADO TAMBÉM NOS CASOS DE OMISSÃO OU INEXATIDÃO DO SUJEITO PASSIVO NO CUMPRIMENTO DOS DEVERES QUE LHE FORAM LEGALMENTE ATRIBUÍDOS. COM EFEITO, EM TAIS CASOS, NÃO HÁ O QUE SE HOMOLOGAR.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No mesmo sentido, no julgamento de Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial, o Ministro do STJ, o Relator Humberto Martins:

PROCESSO:

AGRG NO ARESP 76977 RS 2011/0191109-3

RELATOR(A):

MINISTRO HUMBERTO MARTINS

JULGAMENTO:

12/04/2012

ÓRGÃO JULGADOR:

T2 - SEGUNDA TURMA

PUBLICAÇÃO:

DJE 19/04/2012

### EMENTA

TRIBUTÁRIO. CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN. PRECEDENTES.

1. A JURISPRUDÊNCIA DO STJ FIRMOU O ENTENDIMENTO NO SENTIDO DE QUE, HAVENDO CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS, O PRAZO DECADENCIAL PARA QUE O FISCO EFETUE O LANÇAMENTO DE OFÍCIO É REGIDO PELO ART. 173, I, DO CTN, CONTANDO-SE O PRAZO DE CINCO ANOS, A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE À OCORRÊNCIA DO FATO IMPONÍVEL, DONDE SE DESSUME A NÃO OCORRÊNCIA, *IN CASU*, DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO LANÇAR OS REFERIDOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS.

2. "NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO OCORRE O RECOLHIMENTO EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL, DEVE A AUTORIDADE FISCAL PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), INICIANDO-SE O PRAZO DECADENCIAL DE CINCO ANOS NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO FEITO (ART. 173, I, DO CTN)." (RESP 973189/MG, REL. MIN. CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 04/09/2007, DJ 19/09/2007, P. 262). AGRADO REGIMENTAL IMPROVIDO. DECISÃO UNÂNIME.

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2008 somente expirou em 31/12/13, nos termos do inciso I do mencionado art. 173, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 25/11/13.

Quanto ao mérito propriamente dito, tem-se que a discussão nos autos origina-se do fato de a Autuada manter os créditos de ICMS destacados nas notas fiscais de aquisição de veículos, que são destinados à Zona Franca de Manaus, ao abrigo da isenção do ICMS prevista no item 50 da Parte 1 do Anexo I, e inciso II do art. 268 do Anexo IX, todos do RICMS/02.

Impera-se a análise da legislação concernente:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### RICMS/02

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

(...)

### 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 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.

(...)

### Anexo IX

Das Operações Relativas à Saída de Produtos Industrializados com Destino às Áreas de Livre Comércio e à Zona Franca de Manaus.

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

I - Brasiléia, Epitaciolândia e Cruzeiro do Sul, no Estado do Acre; Macapá e 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;

II - Manaus, Rio Preto da Eva e Presidente Figueiredo, no Estado do Amazonas, para comercialização ou industrialização na Zona Franca de Manaus.

(...)

Art. 269 - Não será exigido o estorno de crédito relativo à entrada de matéria-prima, material secundário e de embalagem empregados na fabricação dos produtos cuja saída se der com destino a

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

estabelecimento de contribuinte do imposto localizado nos Municípios de Manaus, Rio Preto da Eva e Presidente Figueiredo, no Estado do Amazonas, salvo se:

(...)

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

Verifica-se, pois, que a legislação vigente limita a manutenção do crédito do ICMS ao valor da matéria-prima, do material secundário e da embalagem e, somente na hipótese em que a remessa para a Zona Franca de Manaus tenha sido efetuada pelo próprio estabelecimento fabricante da mercadoria resultante do emprego daqueles bens.

Ou seja, da expressão empregada "o remetente for estabelecimento comercial ou diferente do fabricante" extrai-se um mesmo comando, que é a exigência do estorno de crédito, para duas situações distintas: sempre que o estabelecimento remetente for comercial, ou sempre que o estabelecimento remetente, ainda que industrial, for diferente do estabelecimento fabricante do produto remetido para a Zona Franca de Manaus.

Saliente-se que a normatização mineira em exame originou-se do Convênio ICM nº 65/88:

### CONVÊNIO ICM 65/88

Isenta do ICM as remessas de produtos industrializados de origem nacional para comercialização ou industrialização na Zona Franca de Manaus, nas condições que especifica.

Cláusula primeira: Ficam isentas do imposto às saídas de produtos industrializados de origem nacional para comercialização ou industrialização na Zona Franca de Manaus, desde que o estabelecimento destinatário tenha domicílio no Município de Manaus.

(...)

Cláusula terceira: Fica assegurado ao estabelecimento industrial que promover a saída mencionada na cláusula primeira a manutenção dos créditos relativos às matérias primas, materiais secundários e materiais de embalagens utilizados na produção dos bens objeto daquela isenção.

(...)

Constata-se que o termo utilizado é "estabelecimento industrial", de forma que o acordo entre os Estados limita-se, reiterando, permitir a manutenção do crédito pelo estabelecimento fabril e somente quando ele for o próprio remetente do produto, para a Zona Franca de Manaus.

Voltando novamente a atenção sobre as operações atuadas, tem-se que a Impugnante busca adotar a manutenção do crédito nas aquisições dos veículos prontos, cujas saídas ocorreram com o benefício da isenção.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A decisão destes autos não gera a mínima dificuldade sob o ponto de vista hermenêutico, já que o comportamento tributário da Defesa não se sustenta em face da clareza da legislação; seja porque é inquestionável que veículo pronto não é matéria prima, nem material secundário e nem embalagem, seja porque também incontestado é o fato de a Autuada não ser o estabelecimento industrial fabricante do veículo.

Por conseguinte, no tocante ao crédito do imposto, há de a Impugnante se pautar pela regra geral prevista para os remetentes de mercadorias isentas destinadas à Zona Franca de Manaus.

Transcreve-se a legislação aplicável:

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.

(...)

Art. 31 - Não implicará crédito para compensação com o imposto devido nas operações ou nas prestações subsequentes:

I - a operação ou a prestação beneficiada por isenção ou não-incidência do imposto, salvo previsão em contrário da legislação tributária;

(...)

Art. 32 - O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou o bem entrado no estabelecimento:

I - for objeto de operação ou prestação subsequente não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou do bem ou da utilização do serviço.

No mesmo sentido, o RICMS/02, ao regulamentar o aproveitamento do crédito e suas vedações assim dispõe:

RICMS/02

Art. 70. Fica vedado o aproveitamento de imposto, a título de crédito, quando:

(...)

II - a operação subsequente com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante deva ocorrer com isenção ou não-incidência, ressalvado o disposto no inciso III do caput e no § 1º, ambos do artigo 5º deste Regulamento;

(...)

Art. 71. O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou o bem entrados no estabelecimento:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - vierem a ser objeto de operação subsequente não tributada ou isenta, observado o disposto no § 3º deste artigo e no artigo 74 deste Regulamento;

(...)

Art. 73. Para efeitos de estorno, será emitida nota fiscal com destaque do imposto e com a observação de que a emissão se deu para fins de estorno do valor do imposto anteriormente creditado, mencionando o fato determinante do mesmo, devendo ser escriturada no livro Registro de Saídas.

(...)

Art. 74. Nas hipóteses do inciso I do caput do art. 71 deste Regulamento, o estorno deverá ser efetuado no mesmo período da saída da mercadoria ou do bem.

Portanto, contrariando as supracitadas normas, especialmente o art. 32, inciso I da Lei nº 6.763/75 c/c com o art. 71, inciso I do RICMS/02, a Contribuinte manteve indevidamente o crédito de ICMS destacado nos respectivos documentos fiscais de aquisição de veículos posteriormente comercializados ao abrigo da isenção, o que justifica o estorno do crédito tributário.

A Impugnante lastreia sua defesa sob diversos aspectos.

Primeiro, advoga a ausência de prejuízo ao Fisco em relação às operações realizadas, entendendo que, em que pese a norma do art. 269 do Anexo IX do RICMS/02, o fato de ter se creditado do ICMS não trouxe qualquer prejuízo porque toda a operação ocorreu dentro do território de Minas Gerais.

Explica que, do ponto de vista econômico, o débito do ICMS relativo à saída do veículo da indústria Iveco Latin América Ltda, é para o Estado anulado com o crédito tomado pela Impugnante, uma vez que não há margem de lucro nessa operação, mas mera recomposição do custo de produção.

Não obstante a literalidade da norma quanto à vedação ao crédito em relação às operações autuadas, a argumentação trazida sob o ponto de vista econômico também não socorre a Autuada.

Não se pode pretender comparar valor de matéria-prima, acrescido de valores de material secundário e de embalagem, com o valor de veículo pronto. Mesmo considerando a alegada inexistência de margem de lucro, há de se valorar todos os custos indiretos presentes na industrialização do veículo, principalmente o custo de mão de obra. Ou seja, a tese da Defesa não se sustenta nem em face do senso comum.

Sob o ponto de vista tributário, por conseguinte, confrontar o crédito do imposto quando da aquisição do veículo com o da aquisição de itens de sua produção, não possibilita a propagada inexistência de prejuízo ao erário, mas, pelo contrário, reforça.

Lado outro, como bem destacado pela Fiscalização, indiferente do fato financeiro para os cofres públicos, as operações constantes na peça fiscal acabaram por

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

transferir o direito de manutenção dos créditos de ICMS da empresa fabricante das mercadorias (Iveco Latin América Ltda) para o estabelecimento da Impugnante, sem norma legal autorizativa.

Em uma segunda tese, a Defendente alega que a norma mineira inserida no art. 269 do Anexo IX do RICMS/02 faz letra morta da regra constitucional que equipara as remessas de mercadorias à Zona Franca de Manaus às exportações, disposta no art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT).

Acrescenta, assim, que, sendo a operação para Zona Franca de Manaus (ZFM) equiparada à exportação, o regramento que sobre ela repousa é o da imunidade tributária e não, da isenção.

A pretendida equiparação da remessa para Zona Franca de Manaus a uma exportação, dando-lhe os efeitos da imunidade estabelecida para essa última, não é albergada pela legislação que, conforme amplamente discorrido, prevê a isenção na operação interestadual, benefício acordado pelas Unidades Federadas por meio do Convênio ICMS n.º 65/88 e, normatizada no item “50” do Anexo I, observadas as disposições contidas no Capítulo XXX do Anexo IX, todos do RICMS/02.

Numa terceira frente de defesa, a Impugnante aduz que os Entes Federados não podem restringir ou negar validade aos créditos de ICMS nas operações que destinem mercadorias à Zona Franca de Manaus, o que levaria a invalidação, por via reflexa, da posição especial que essa ostenta no que concerne às operações realizadas com contribuintes lá estabelecidos, os quais ao contrário, devem ser fomentados consoante determinação constitucional.

E ainda, que é estabelecimento industrial em virtude do disposto no art. 3º da Lei n.º 4.502/64, que equipara as filiais e demais estabelecimentos ao estabelecimento produtor e, inclusive, apura e recolhe o IPI devido, sendo que a norma em comento não pode restringir a quais contribuintes será assegurado o direito ao crédito do imposto, sob pena de invasão de competência da União.

Por fim, argumenta que, mesmo que considere que o benefício aplicável às saídas com destino à ZFM refere-se à mera isenção, subsistiria o direito à escrituração e aproveitamento do crédito da etapa anterior, devidamente destacado pela fabricante/remetente dos veículos.

Vê-se, pois, que as diversas teses de defesa podem ser resumidas na insurgência da norma posta, entendendo contrária aos disciplinamentos constitucionais.

Nesse aspecto, é importante destacar que a competência de análise do Conselho de Contribuintes está delimitada pelo art. 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais - RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, reproduzido também no art. 182 da Lei n.º 6.763/75, a saber:

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º. do art. 146;

II - a aplicação da equidade.

O ICMS relativo ao aproveitamento indevido do imposto e a respectiva multa de revalidação foram constituídos a partir da recomposição da conta gráfica do tributo, onde constam os estornos de créditos efetuados a partir de novembro de 2008, conforme demonstrado no Anexo 2 do autos (fls. 21/35).

A multa isolada exigida encontra-se corretamente aplicada em face do procedimento da Autuada. Confira-se:

Art. 55. (...)

XIII - por utilizar indevidamente crédito fiscal relativo a:

(...)

b) operação ou prestação subsequente, com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante, beneficiada com a isenção ou não-incidência - 50% (cinquenta por cento) do valor da prestação ou da operação;

Saliente-se que a reincidência da multa isolada exigida pelo Fisco foi confirmada a partir da data de publicação (02/04/11) da decisão do Recurso Inominado do PTA nº 01.000154669-55, conforme documentos de fls. 40/43 e 298/303.

Relativamente às multas aplicadas, aduz a Defesa não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa uma vez que só existe descumprimento de obrigação principal, inexistindo obrigação acessória, devendo o montante global atribuído pela Fiscalização a título de multa, ser reduzido mediante o seu cancelamento.

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor efetuado pela Autuada. Já a multa capitulada no art. 55, inciso XIII, "b" da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pela utilização indevida do crédito, descumprimento de obrigação acessória, qual seja, o dever de estornar, como previsto na legislação, os créditos decorrentes de suas aquisições cujas saídas se deram com isenção do imposto.

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

Os arts. 53 e 55 da Lei nº 6763/75 dispõem sobre as sanções tributárias da seguinte forma:

Art. 53 - As multas serão calculadas tomando-se como base:

I - o valor da Unidade Fiscal de Referência - UFIR -, prevista no artigo 224 desta Lei, vigente na data em que tenha ocorrido a infração e, quando for o caso, o valor do imposto não declarado; (Nota: Conforme o § 1º do Art. 224, as menções, na

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

legislação tributária estadual, à Unidade Fiscal de Referência - UFIR - consideram-se feitas à UFEMG, bem como os valores em UFIR consideram-se expressos em UFEMG.)

II - o valor das operações ou das prestações realizadas;

III - o valor do imposto não recolhido tempestivamente no todo ou em parte.

IV - o valor do crédito de imposto indevidamente utilizado, apropriado, transferido ou recebido em transferência;

V - o valor do imposto a ser informado em documento fiscal por exigência da legislação.

§ 1º - As multas serão cumulativas, quando resultarem concomitantemente do não cumprimento de obrigação tributária acessória e principal.

(...)

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;

(...)

O Professor Hugo Brito Machado (Curso de Direito Tributário, 2002, p. 417), ao discorrer sobre ilicitude e sanção tributária, destaca que:

“ilícito administrativo tributário é o comportamento que implica inobservância de norma tributária. Implica inadimplemento de obrigação tributária, seja principal ou acessória”.

“Sanção é o meio de que se vale a ordem jurídica para desestimular o comportamento ilícito. Pode limitar-se a compelir o responsável pela inobservância da norma ao cumprimento de seu dever, e pode consistir num castigo, numa penalidade a este cominada”.

Para Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, atualizado por Misabel Derzi, 11ª ed., p. 759), as penalidades compreendem as infrações relativas ao descumprimento do dever de pagar o tributo tempestivamente e as infrações apuradas em autuações, de qualquer natureza (multas moratórias ou de revalidação) e as infrações aos deveres de fazer ou não fazer, chamados acessórios (às quais se cominam multas específicas).

Na lição de Ricardo Lobo Torres (in Curso de Direito Financeiro e Tributário, 6ª ed., p. 277-278):

"As penalidades pecuniárias e as multas fiscais não se confundem juridicamente com o tributo. A penalidade pecuniária, embora prestação compulsória, tem a finalidade de garantir a inteireza da ordem jurídica tributária contra a prática de ilícitos, sendo destituída de qualquer intenção de contribuir para as despesas do Estado. O tributo, ao contrário, é o ingresso que se define primordialmente como destinado a atender às despesas essenciais do Estado, cobrado com fundamento nos princípios da capacidade contributiva e do custo/benefício."

"Não resta dúvida de que as sanções tributárias não podem ser insignificantes, de modo que percam seu aspecto repressivo ou preventivo de coibição de ilícito. (...)"(DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas ao livro Direito tributário brasileiro, de Aliomar Baleeiro. 11ª. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 863).

Para Sacha Calmon (Curso de Direito Tributário Brasileiro, 1999, p. 696), as penalidades, dentre as quais se inclui a multa de revalidação, "são postas para desencorajar o inadimplemento das obrigações tributárias".

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, emendada da seguinte forma:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 - MEIO DE COERÇÃO - REPRESSÃO À SONEGAÇÃO - CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLEMENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTOS DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 - COMARCA DE SETE LAGOAS - APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS - APELADO(A)(S): CASA MARIANO LTDA. - RELATORA: EXMª. SRª. DESª. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

Em suma, enquanto a multa de revalidação decorre do não pagamento do tributo a tempo e modo (obrigação principal), a multa isolada decorre do não cumprimento de uma obrigação acessória.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar procedente o lançamento. Vencidos os Conselheiros Carlos Alberto Moreira Alves (Relator) e Sauro Henrique de Almeida, que o julgavam improcedente. Designada relatora a Conselheira Ivana Maria de Almeida (Revisora). Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. João Manoel Martins Vieira Rolla e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Shirley Daniel de Carvalho. Participaram do

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

julgamento, além das signatárias, os Conselheiros Carlos Alberto Moreira Alves e Sauro Henrique de Almeida.

**Sala das Sessões, 13 de março de 2014.**

**Maria de Lourdes Medeiros  
Presidente**

**Ivana Maria de Almeida  
Relatora designada**

CC/CMG

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

---

Acórdão:	21.518/14/1ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000207008-39	
Impugnação:	40.010135375-55	
Impugnante:	Fiat Automóveis SA	
	IE: 067123354.11-01	
Proc. S. Passivo:	Rodolfo de Lima Gropen/Outro(s)	
Origem:	DF/Betim	

---

Voto proferido pelo Conselheiro Carlos Alberto Moreira Alves, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

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

A remessa de mercadorias para a Zona Franca de Manaus equivale à exportação, nos termos do art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT da Constituição Federal de 1988.

A Constituição Federal, em seu art. 3º, inciso III, indica, como objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, garantir o desenvolvimento nacional, erradicar a pobreza e a marginalização e, reduzir as desigualdades regionais.

Em harmonia com esse objetivo, no plano das finanças públicas, o § 7º do art. 165 da CF estabelece que os orçamentos fiscais e de investimentos, compatibilizados com o plano plurianual "terão entre suas funções a de reduzir desigualdades inter-regionais, segundo critério populacional".

No art. 43, § 2º, inciso III, o texto constitucional arrola, entre os instrumentos de ação do Estado para promover o desenvolvimento do País e reduzir as desigualdades regionais, incentivos fiscais, consistentes em isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais.

Tanto é assim que, no capítulo dedicado ao sistema tributário, embora a parte inicial do art. 151, inciso I, vede a distinção entre os Estados, sua parte final admite, expressamente, a concessão de incentivos fiscais, destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio econômico entre as diferentes regiões do país.

Uma das formas de promover a industrialização de regiões menos desenvolvidas do território de um país é, sem dúvida, a redução ou eliminação de encargos de ordem aduaneira ou fiscal em determinada parte de seu território, o que, no Brasil, foi feito, em relação à Amazônia Ocidental mediante a criação da Zona Franca de Manaus pela Lei nº 3.173/57, alterada pelo DL nº 288/67.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ao tempo em que promulgada a Constituição de 1988, constatando que, para assegurar o progresso do Estado do Amazonas, havia necessidade de outorgar maior prazo para o desenvolvimento de projetos que ali haviam sido implantados a partir do DL nº 288/67, o Constituinte houve por bem manter a Zona Franca de Manaus até o ano 2013, na certeza de que, sem isso, todo o esforço anterior poderia desaparecer, com sérios riscos à própria estabilização do Estado.

Foi, assim, incluído, no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Carta de 1988, o art. 40 com a seguinte dicação:

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.

Parágrafo único. Somente por lei federal podem ser modificados os critérios que disciplinaram ou venham a disciplinar a aprovação dos projetos na Zona Franca de Manaus.

A norma constitucional assegura, portanto, que a Zona Franca de Manaus, com suas características de área de livre comércio, de exportação e importação, assim como de incentivos fiscais, fica mantida por 25 (vinte cinco) anos. Vale dizer: o complexo de incentivos fiscais que caracterizava a Zona Franca de Manaus fica preservado até o ano 2013.

Assim, a matéria, objeto do presente lançamento, dispensa uma análise pormenorizada da questão fática e, portanto, escorreito é o creditamento registrado pela Impugnante referente às operações de remessa de produtos à Zona Franca de Manaus, haja vista a não incidência de ICMS na espécie.

A análise da legislação estadual no ponto em que confere isenções em operações análogas à dos autos, é absolutamente dispensável, pois inaplicável à espécie, face à existência de benefício fiscal anterior e mais amplo.

Vale destacar que tal posicionamento em momento algum conflita ou diverge da disposição encartada no art. 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais - RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, que reproduz o art. 182 da Lei n.º 6.763/75, haja vista o fato de que os textos legais em comento tratam de hipóteses diversas de previsões legislativas, ao passo que um dispositivo aborda matéria afeta à isenção e o outro trata da imunidade.

**Sala das Sessões, 13 de março de 2014.**

**Carlos Alberto Moreira Alves**  
**Conselheiro**