

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.782/15/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000219367-98  
Impugnação: 40.010136686-41  
Impugnante: Soluções em Aço Usiminas S.A.  
IE: 001211378.01-27  
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)  
Origem: DF/Ipatinga

**EMENTA**

**DIFERIMENTO – DESCARACTERIZAÇÃO – ENCERRAMENTO – ISENÇÃO – OPERAÇÃO SUBSEQUENTE – ZONA FRANCA DE MANAUS.** Constatado o encerramento do diferimento do ICMS, conforme disposto no art. 15, inciso I do RICMS/02, em decorrência da remessa das mercadorias, em operação subsequente, para a Zona Franca de Manaus, ao abrigo da isenção. Exigências de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - ISENÇÃO - OPERAÇÃO SUBSEQUENTE – ZONA FRANCA DE MANAUS.** Constatado o aproveitamento indevido de crédito de ICMS originado de aquisição de mercadorias destinadas 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 e art. 71, inciso I do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XIII, alínea “b”, ambos da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre o recolhimento a menor do ICMS, no período de 01/01/10 a 31/12/13, em decorrência das seguintes irregularidades:

1) falta de recolhimento do imposto diferido, em razão da ocorrência de operações subsequentes amparadas pela isenção prevista no item 50 do Anexo I do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75;

2) aproveitamento indevido de créditos relacionados a operações subsequentes amparadas pela isenção prevista no item 50 do Anexo I do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XIII, alínea “b”, todos da Lei nº 6.763/75.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformada, a Autuada apresenta tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 39/52, e requer a procedência da impugnação.

A Fiscalização, em manifestação de fls. 99/104, refuta as alegações da Defesa, e requer ao final procedência do lançamento.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 114/123, opina pela procedência do lançamento.

### ***DECISÃO***

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

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre o recolhimento a menor do ICMS, no período de 01/01/10 a 31/12/13, em decorrência das seguintes irregularidades:

- 1) falta de recolhimento do imposto diferido, em razão da ocorrência de operações subsequentes amparadas pela isenção prevista no item 50 do Anexo I do RICMS/02;
- 2) aproveitamento indevido de créditos relacionados a operações subsequentes amparadas pela isenção prevista no item 50 do Anexo I do RICMS/02;

O Contribuinte realiza saídas destinadas à Zona Franca de Manaus, amparadas pela isenção prevista no item 50 do Anexo I do RICMS/02:

ANEXO I

PARTE 1

DAS HIPÓTESES DE ISENÇÃO

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

|    |   |                   |
|----|---|-------------------|
| 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:<br><br>a) Brasiléia, Eptaciolândia 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;<br>b - Manaus, Rio Preto da Eva ou Presidente Figueiredo, no Estado do Amazonas, para comercialização ou industrialização na Zona Franca de Manaus. | Indeter<br>minada |
|----|---|-------------------|

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O citado Regulamento do ICMS prevê em seu Anexo IX, nos dispositivos que tratam das operações relativas às saídas de produtos industrializados com destino às Áreas de Livre Comércio e à Zona Franca de Manaus, a manutenção dos créditos relativos às entradas de matéria-prima, material secundário e de embalagem empregados na fabricação dos produtos nos seguintes termos:

### RICMS/02

#### **Anexo IX:**

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

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

II - o remetente for estabelecimento comercial ou diferente do fabricante. (grifou-se).

Depreende da legislação retrotranscrita, que a manutenção de créditos de ICMS nas operações tratadas, contempla apenas o estabelecimento industrial, fabricante das mercadorias.

Assim em relação às saídas promovidas pela Autuada com o CFOP 6.110 – Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, destinada à Zona Franca de Manaus e às Áreas de Livre Comércio, não podem ser mantidos os créditos, visto que as mercadorias foram adquiridas de terceiros, sendo devido, portanto, o estorno dos créditos aproveitados, como também o encerramento do diferimento, conforme o caso.

Veja-se o que determina o RICMS/02:

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

I - a operação que ensejar a entrada de mercadoria ou de bem ou a prestação que ensejar o recebimento de serviço estiverem beneficiadas por isenção ou não-incidência, ressalvadas as disposições em contrário previstas neste Regulamento;

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; (grifou-se)

Quanto ao diferimento, este se encerra quando a operação posterior com a mercadoria recebida com diferimento for isenta ou não tributada, nos termos do art. 12 do RICMS/02:

Art. 12. Encerra-se o diferimento quando:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - a operação com a mercadoria recebida com o imposto diferido, ou com outra dela resultante, promovida pelo adquirente ou destinatário daquela, não estiver alcançada pelo diferimento, for isenta ou não for tributada; (grifou-se)

Assim o imposto diferido deve ser recolhido pelo adquirente da mercadoria quando esta for objeto de operação posterior isenta ou não tributada, como previsto no art. 15, inciso I do RICMS/02:

Art. 15 - O adquirente ou o destinatário da mercadoria deverão recolher o imposto diferido, inclusive o relativo ao serviço de transporte, em documento de arrecadação distinto, sem direito ao aproveitamento do valor correspondente como crédito do imposto, nas hipóteses de:

I - a mercadoria, adquirida ou recebida para comercialização ou emprego em processo de industrialização, ser objeto de operação posterior isenta ou não tributada pelo imposto, no mesmo estado ou após industrialização, ressalvado o disposto no § 2º deste artigo;

O procedimento fiscal para apuração dos créditos a serem estornados, bem como do imposto a ser recolhido em razão do encerramento do diferimento foi assim tratado:

- levantamento da saída de todos os produtos com destino à Zona Franca de Manaus (ZFM), por meio dos arquivos eletrônicos Sintegra e Sped (planilha 1);
- levantamento das entradas adquiridas para comercialização, anteriores às saídas para a Zona Franca de Manaus, até no mínimo o total de tais saídas, tanto as tributadas quanto as diferidas, com a apuração por produto, com as quantidades que encerraram o diferimento e as quantidades a terem os créditos estornados (planilha 2);
- apuração do preço unitário da entrada mais recente, com base na planilha 2, para as saídas para a ZFM com entradas diferidas (planilha 3), de acordo com o disposto na alínea “a” do inciso IV do art. 43 do RICMS/02;
- para as saídas para a ZFM com entradas com aproveitamento de crédito, com base na planilha 2, foi apurado o valor do crédito a ser estornado proporcional às entradas tributadas (planilha 4). Foi elaborada a planilha 5 com o cálculo do ICMS a ser estornado, e a multa isolada;
- foi apurado ainda o valor do ICMS a ser recolhido em razão do encerramento do diferimento (planilha 6).

Todas as planilhas com as respectivas apurações constam do CD de fls. 29 dos autos.

A Fiscalização procedeu à recomposição da conta gráfica (fls. 22/23), com o estorno do valor do imposto indevidamente apropriado, que resultou na exigência do ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XIII, alínea “b” da Lei nº 6.763/75.

No tocante à falta de recolhimento do imposto diferido, exigiu a Fiscalização o ICMS e a Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

O crédito tributário foi demonstrado na planilha de fls. 25/27 dos autos.

A par da clareza das normas regulamentares mineiras, a pretensão da Impugnante é a de equiparar as vendas para contribuintes sediados na Zona Franca de Manaus às exportações de mercadorias, e, em consequência, tornar inaplicável o disposto no art. 269, inciso II do Anexo IX do RICMS/02.

Todavia, o foro administrativo não é o apropriado para tal discussão, visto não caber ao órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade ou negativa de aplicação de ato normativo, a teor do disposto no art. 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08 e do art. 182 da Lei nº 6.763/75.

Cabe destacar que a pretendida equiparação da remessa para a Zona Franca de Manaus a uma exportação, dando-lhe os efeitos da imunidade constitucional estabelecida para esta última, não é albergada pela legislação posta, a conferir:

Constituição Federal

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:

(...)

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

(...)

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores. (grifou-se)

Lei Complementar nº 87/96

Art. 19. O imposto é não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

(...)

§ 3º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

(...)

II - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.

§ 4º - Deliberação dos Estados, na forma do art. 28 poderá dispor que não se aplique, no todo ou em parte, a vedação prevista no parágrafo anterior. (Grifou-se)

### **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 subseqüentes:

(...)

II - o imposto relativo à operação e a prestação, quando a operação ou prestação subsequente, com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante, inclusive a utilizada na produção, na geração ou na extração, estiverem beneficiadas por isenção ou não incidência, exceto, observado o disposto no § 3º do artigo 32, quando destinado a exportação para o exterior.

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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### RICMS/02

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

(...)

II - a operação com 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 entrado no estabelecimento:

(...)

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.

A regra geral, portanto, é o estorno do crédito em casos de saídas subsequentes, amparadas pela isenção.

Cabe destacar, que para que a Autuada pudesse manter os créditos pelas entradas, haveria de ter legislação específica que assim autorizasse.

O Convênio ICMS nº 65/88, que cuida especificamente da matéria relativa ao lançamento, prevê, *in verbis*:

#### CONVÊNIO ICM nº 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.

O Ministro da Fazenda e os Secretários de Fazenda ou Finanças dos Estados e do Distrito Federal, na 52ª Reunião Ordinária do Conselho de Política Fazendária, realizada em Brasília, DF, no dia 6 de dezembro de 1988, tendo em vista o disposto na Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, resolvem celebrar o seguinte

#### CONVÊNIO

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.

§1º Excluem-se do disposto nesta cláusula os seguintes produtos: armas e munições, perfumes, fumo, bebidas alcoólicas e automóveis de passageiros.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§2º Para efeito de fruição do benefício previsto nesta cláusula, o estabelecimento remetente deverá abater do preço da mercadoria o valor equivalente ao imposto que seria devido se não houvesse a isenção indicado expressamente na nota fiscal.

(...)

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. (grifou-se)

Verifica-se da análise da Cláusula terceira, que o termo utilizado é estabelecimento industrial, e que a manutenção dos créditos é relativa apenas a matérias-primas, materiais secundários e materiais de embalagem, de forma que o acordo entre os Estados limita-se a permitir a manutenção do crédito pelo estabelecimento industrial, e somente quando ele for o próprio remetente do produto para a Zona Franca de Manaus.

Portanto, correto o estorno de crédito, a multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XIII, alínea “b” da Lei nº 6.763/75, cuja tipificação é a seguinte:

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:

(...)

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;

(...)

Discorre, ainda, a Impugnante sobre os efeitos confiscatórios das multas aplicadas e a necessidade de redução a valores razoáveis com aplicação da equidade.

Entretanto, não lhe assiste razão.

Como leciona o Professor Paulo Roberto Coimbra Silva (2007, p. 61):

“Atuando preventivamente, a sanção tem a virtude de desestimular o rompimento da ordem jurídica, mediante a intimidação de seus possíveis infratores a se sujeitarem aos seus indesejáveis efeitos. Nesse sentido, deve gerar na consciência dos destinatários da norma a convicção da inconveniência de sua infração”.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Resta claro que não se configura qualquer ilegalidade a cobrança de multa de revalidação, nos moldes e nos valores previstos, uma vez que esta possui caráter punitivo e repressivo à prática de sonegação, não tendo em absoluto caráter de confisco, tratando-se apenas de uma penalidade pelo não pagamento do tributo devido, de modo a coibir a inadimplência.

Eventual efeito confiscatório da multa de revalidação foi rejeitado pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais na Apelação Cível Nº 1.0148.05.030517-3/002, cuja ementa transcreve-se:

**EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - MULTA DE REVALIDAÇÃO - TAXA SELIC.** 1- A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM PREVISÃO LEGAL E NÃO SE SUJEITA À VEDAÇÃO CONSTITUCIONAL DE INSTITUIÇÃO DE TRIBUTO COM NATUREZA DE CONFISCO, DADO O SEU CARÁTER DE PENALIDADE, COM FUNÇÃO REPRESSIVA, PELO NÃO PAGAMENTO DO TRIBUTO NO MOMENTO DEVIDO, E PREVENTIVA, PARA DESESTIMULAR O COMPORTAMENTO DO CONTRIBUINTE DE NÃO PAGAR ESPONTANEAMENTE O TRIBUTO. 2- A TAXA SELIC PODE SER UTILIZADA COMO ÍNDICE DE ATUALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS E DÉBITOS TRIBUTÁRIOS DO ESTADO DE MINAS GERAIS, PAGOS COM ATRASO, EIS QUE PERMITIDA PELA LEI ESTADUAL Nº 63/1975, COM A REDAÇÃO ALTERADA PELA LEI ESTADUAL Nº 10.562/1991, QUE DETERMINA A ADOÇÃO DOS MESMOS CRITÉRIOS ADOTADOS NA CORREÇÃO DOS DÉBITOS FISCAIS FEDERAIS, DEVENDO INCIDIR A PARTIR DE 1º/01/1996, EM RAZÃO DO ADVENTO DA LEI FEDERAL Nº 9.250/1995.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também 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 TRIBUTO 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: EXM<sup>a</sup>. SR<sup>a</sup>. DES<sup>a</sup>. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.**

Além do mais, no que tange a eventual efeito confiscatório das penalidades, cumpre registrar que o lançamento encontra-se lavrado observando o estrito cumprimento das normas tributárias mineiras às quais se encontra o Conselho de 21.782/15/1ª

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Contribuintes adstrito em seu julgamento, a teor do disposto no inciso I do art. 110 do RPTA.

Assim, não há que se falar em redução de multas com aplicação da equidade, que somente será utilizada na ausência de disposição expressa na legislação tributária, a teor do que dispõe o art. 108 do Código Tributário Nacional (CTN).

No caso dos autos, há previsão expressa no art. 53, § 5º da Lei nº 6.763/75, o benefício não pode ser aplicado, porque a infração resultou em aproveitamento indevido de crédito, *in verbis*:

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

(...)

§ 3º A multa por descumprimento de obrigação acessória pode ser reduzida ou cancelada por decisão do órgão julgador administrativo, desde que esta não seja tomada pelo voto de qualidade e que seja observado o disposto nos §§ 5º e 6º deste artigo.

(...)

§ 5º O disposto no § 3º não se aplica aos casos:

(...)

3. em que a infração tenha sido praticada com dolo ou dela tenha resultado falta de pagamento do tributo.

(...)

5. de aproveitamento indevido de crédito;

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar procedente o lançamento. Vencidos os Conselheiros Marcelo Nogueira de Moraes (Relator) e Antônio César Ribeiro, que o julgavam improcedente. Designado relator o Conselheiro Marco Túlio da Silva (Revisor). Pelo Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Eduardo Lopes de Almeida Campos e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. José Antônio Santos Rodrigues. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Antônio César Ribeiro e Marcelo Nogueira de Moraes.

**Sala das Sessões, 05 de fevereiro de 2015.**

**Maria de Lourdes Medeiros  
Presidente**

**Marco Túlio da Silva  
Relator designado**

T

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

---

|                   |                                      |                 |
|-------------------|--------------------------------------|-----------------|
| Acórdão:          | 21.782/15/1 <sup>a</sup>             | Rito: Ordinário |
| PTA/AI:           | 01.000219367-98                      |                 |
| Impugnação:       | 40.010136686-41                      |                 |
| Impugnante:       | Soluções em Aço Usiminas S/A         |                 |
|                   | IE: 001211378.01-27                  |                 |
| Proc. S. Passivo: | Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s) |                 |
| Origem:           | DF/Ipatinga                          |                 |

---

Voto proferido pelo Conselheiro Marcelo Nogueira de Moraes, 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 autuação versa sobre o recolhimento a menor do ICMS, no período de 01/01/10 a 31/12/13, em decorrência de:

1) falta de recolhimento do imposto diferido, em razão da ocorrência de operações subsequentes amparadas pela isenção prevista no item 50 do Anexo I do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

2) aproveitamento indevido de créditos relacionados a operações subsequentes amparadas pela isenção prevista no item 50 do Anexo I do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no inciso XIII, alínea “b” do art. 55, todos da Lei nº 6.763/75.

O cerne da celeuma instalada no presente processo trata-se da equiparação do envio de mercadorias para a Zona Franca de Manaus, com uma exportação brasileira para o estrangeiro.

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

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

Segundo o disposto no decreto supracitado, resta patente que o legislador determinou um procedimento especial, no que tange os efeitos fiscais, para a remessa de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca

de Manaus. Com este mandamento, estas remessas são equivalentes a uma exportação brasileira para o estrangeiro.

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

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

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

2. O ARTIGO 4º, DO DECRETO-LEI Nº 288, DE 28 DE FEVEREIRO DE 1967, DETERMINA QUE "A EXPORTAÇÃO DE MERCADORIAS DE ORIGEM NACIONAL PARA CONSUMO OU INDUSTRIALIZAÇÃO NA ZONA FRANCA DE MANAUS, OU REEXPORTAÇÃO PARA O ESTRANGEIRO, SERÁ PARA TODOS OS EFEITOS FISCAIS, CONSTANTES DA LEGISLAÇÃO EM VIGOR, EQUIVALENTE A UMA EXPORTAÇÃO BRASILEIRA PARA O ESTRANGEIRO".

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

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

5. PRECEDENTES DO STF: RE 94553, RELATOR(A): MIN. NÉRI DA SILVEIRA, PRIMEIRA TURMA, JULGADO EM 13/04/1982, DJ 02-12-1983 PP-19038 EMENT VOL-01319-03 PP-00627 RTJ VOL-

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

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

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

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

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

2. A LEI COMPLEMENTAR Nº 87, DE 1996, ESTABELECE NORMAS GERAIS SOBRE O ICMS APLICÁVEIS A TODOS OS ESTADOS E AO DISTRITO FEDERAL E, EM SEU ART. 3º, II CONCEDE ISENÇÃO DO ICMS SOBRE OPERAÇÃO COM MERCADORIAS DESTINADAS À EXPORTAÇÃO.

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

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

5. REMESSA OFICIAL E APELAÇÃO CÍVEL VOLUNTÁRIA CONHECIDAS.

7. SENTENÇA QUE ACOLHEU A PRETENSÃO INICIAL CONFIRMADA EM REEXAME, PREJUDICADO O RECURSO VOLUNTÁRIO E REJEITADA UMA

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PRELIMINAR. (AP CÍVEL/REEX NECESSÁRIO 1.0024.08.247653-2/003.  
DATA DA PUBLICAÇÃO DA SÚMULA **19/11/2012**)

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

### CR/88 :

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

X - não incidirá:

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

### LC 87/96:

Art. 3º. O imposto não incide sobre:

(...)

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

(...)

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

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

II. - armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro.

Por todo o exposto, julgo improcedente o lançamento, uma vez que não há incidência do ICMS sobre a circulação de mercadorias com destino a Zona Franca de Manaus, face à sua equiparação a uma exportação de mercadorias.

**Sala das Sessões, 05 de fevereiro de 2015.**

**Marcelo Nogueira de Moraes**  
**Conselheiro**