

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.184/16/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000380414-20  
Impugnação: 40.010139557-48  
Impugnante: FCA Fiat Chrysler Automóveis Brasil Ltda  
IE: 067123354.07-84  
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.** Constatou-se o aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacados em documentos fiscais de entradas de mercadorias, cujas saídas posteriores se deram ao abrigo da isenção, com destino à Zona Franca de Manaus. O estorno é devido com base no art. 71, inciso I c/c Item 50 da Parte 1 do Anexo I, ambos do RICMS/02. Exigência somente da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XIII, alínea “b” da Lei nº 6.763/75, uma vez que o ICMS e a multa de revalidação foram exigidos no Auto de Infração nº 01.000245564-90.

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

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação, no período de 01/01/11 a 31/12/13, mediante conferência de livros e documentos fiscais, de apropriação indevida de créditos de ICMS provenientes da aquisição de mercadorias (peças e acessórios automotivos), que, posteriormente, foram comercializadas ao abrigo de isenção, com destino à Zona Franca de Manaus (ZFM).

A operação praticada pela Autuada é isenta, nos termos do Item 50 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/02. O art. 71, inciso I do mesmo diploma legal exige o estorno dos créditos referentes à entrada, quando a mercadoria sair do estabelecimento ao abrigo de isenção ou não incidência.

As exigências de ICMS e Multa de Revalidação do art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 integram o Auto de Infração nº 01.000245564-90.

O Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais (CC/MG) julgou o referido lançamento parcialmente procedente (Acórdão nº 4.485/15/CE), excluindo a Multa Isolada aplicada, prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, por considerá-la inaplicável à espécie.

Como consequência, a Fiscalização lavrou o presente PTA para exigência da Multa Isolada do art. 55, inciso XIII, alínea “b” da Lei nº 6.763/75, por se tratar de

penalidade específica para a hipótese de utilização indevida de créditos referentes a mercadorias objeto de saída subsequente ao abrigo da isenção.

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 62/90, acompanhada dos documentos de fls. 92/111.

Afirma, em apertada síntese, que:

- a Fiscalização violou os arts. 146 e 149 do Código Tributário Nacional (CTN), pois conquanto o Egrégio Conselho tenha cancelado a multa isolada imposta no lançamento originário, por inaplicável à espécie, tal fato não autoriza a efetivação de lançamento complementar, contendo penalidade calculada com base em um dispositivo legal, que somente foi admitido como correto após decisão administrativa. Salienta que teria havido mudança de critério jurídico no tocante à definição da multa isolada e afronta ao art. 112, inciso IV do CTN;

- reitera os argumentos relativos ao mérito do lançamento originário, afirmando que o art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) determina a manutenção dos incentivos fiscais à ZFM, dentre os quais o do art. 4º do Decreto-Lei nº 288/67, que confere aos produtos industrializados para lá remetidos o mesmo regime aplicável às exportações de mercadorias, qual seja, o da imunidade com integral manutenção dos créditos de ICMS. Apresenta jurisprudências do STF, do TJMG e de voto vencido do próprio CC/MG, no sentido de sua tese;

- a ZFM foi criada para reduzir as desigualdades econômicas e sociais da região e recebeu tratamento diferenciado da CF/88. Por essa razão, não lhe alcançam os convênios celebrados entre os estados com base na Lei Complementar nº 24/75, não sendo dado a tais entes federativos restringir o aproveitamento de créditos de ICMS nas operações que destinem mercadorias à ZFM, o que resultaria em um aumento indireto da carga tributária dos contribuintes mineiros;

- ao exigir, para a manutenção dos créditos de ICMS, que o estabelecimento remetente seja o fabricante da mercadoria, o art. 269, inciso II do Anexo IX do RICMS/02 amplia de forma indevida o alcance do dispositivo de onde se originou – a Cláusula Terceira do Convênio ICMS nº 65/88 – que exige apenas que o estabelecimento seja industrial;

- o art. 222, § 3º do RICMS/02 restringiu o conceito de industrial fabricante apenas aos estabelecimentos que promovem transformação ou montagem, contrariando os arts. 4º e 8º do Regulamento do Imposto Sobre Produtos Industrializados (RIPI), fonte mais adequada para veicular tal conceito e que não faz tal restrição;

- a Autuada pratica dois tipos de operações para ZFM: 1) recebimento de peças e acessórios que são simplesmente repassados a concessionários localizados em municípios da ZFM e, 2) recebimento de peças que são colocadas em embalagens de apresentação (e não de mero acondicionamento) para serem vendidas à ZFM, sendo esta última atividade de caráter industrial. Salienta que o fato de apenas algumas das operações praticadas terem caráter industrial não lhe retira o direito integral ao crédito

de ICMS nas vendas para a ZFM, na medida em que o art. 8º, *caput* do RIPI não exige, para configurar o estabelecimento industrial, exclusividade de tais operações;

- a Multa Isolada do art. 55, inciso XIII, alínea “b” da Lei nº 6.763/75 não pode ser exigida de forma cumulativa com a multa de revalidação (lançamento originário), na medida em que houve apenas descumprimento de obrigação principal.

- a multa isolada exigida tem caráter nitidamente confiscatório, pois seu valor (R\$ 10.626.545,67) supera, em muito, o montante de imposto cobrado no lançamento originário (R\$ 1.262.929,37).

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em manifestação de fls. 114/123, refuta as alegações da Defesa.

Argumenta, também em resumo, que:

- não houve mudança de critério jurídico do lançamento, na medida em que não se alterou o fato gerador da autuação, qual seja, o aproveitamento indevido de créditos de ICMS pela entrada de mercadorias posteriormente comercializadas ao abrigo da isenção, com destino à ZFM. Salaria que as exigências estão respaldadas nos mesmos dispositivos legais do Auto de Infração nº 01.000245564-90, não existindo o alegado erro de direito, mas sim, mera adequação formal no apontamento do dispositivo legal ensejador da multa isolada e, conseqüentemente, de seu valor;

- o CC/MG julgou procedente lançamento semelhante, de Auto de Infração complementar para cobrança de multa isolada quando ocorrido crédito indevido de ICMS na entrada de mercadorias posteriormente comercializadas ao abrigo da isenção. Transcreve a ementa do Acórdão nº 20.799/12/1ª;

- apesar de a Impugnante reiterar seus argumentos relativos ao mérito do lançamento originário, é imperioso observar que, neste momento, a análise deve se restringir à exigência da penalidade isolada, já que o mérito do lançamento originário (PTA nº 01.000245564-90) já foi objeto de devido processo administrativo, no qual o CC/MG julgou procedente o estorno de créditos levado a efeito pela Fiscalização (Acórdão nº 4.485/15/CE);

- as multas podem ser exigidas cumulativamente, nos termos do art. 53, § 1º da Lei nº 6.763/75, na medida em que se referem a descumprimento de obrigação principal (multa de revalidação) e de obrigação acessória (multa Isolada);

- no que tange à alegação de que a multa isolada seria confiscatória e desproporcional, a competência do CC/MG está limitada pelo art. 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), publicado pelo Decreto nº 44.747/03, que impede a negativa de aplicação de ato normativo em vigor ou a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária, reproduzindo o art. 182 da Lei nº 6.763/75. Salaria que a penalidade está em conformidade com a legislação tributária e que se presta a punir os contribuintes que praticam irregularidades tributárias.

Requer, portanto, a procedência do lançamento.

**Do Parecer da Assessoria do CC/MG**

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 128/135, 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.

Conforme relatado, a autuação refere-se à constatação, no período 01/01/11 a 31/12/13, de apropriação indevida de créditos de ICMS provenientes da aquisição de mercadorias (peças e acessórios automotivos), que, posteriormente, foram comercializadas ao abrigo de isenção, com destino à Zona Franca de Manaus (ZFM).

A operação praticada pela Autuada é isenta, nos termos do Item 50 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/02. O art. 71, inciso I do mesmo diploma legal exige o estorno dos créditos referentes à entrada, quando a mercadoria sair do estabelecimento ao abrigo de isenção ou não incidência.

Houve exigência somente da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XIII, alínea “b” da Lei nº 6.763/75, uma vez que o ICMS e a multa de revalidação foram exigidos no Auto de Infração nº 01.000245564-90.

Inicialmente, a Impugnante aduz que a Fiscalização modificou o critério jurídico, até então sustentado, no tocante à definição da multa isolada, deixando de aplicar o art. 112, inciso IV do Código Tributário Nacional (CTN) e violando, dessa forma, o disposto nos arts. 146 e 149 do mesmo diploma legal.

Entretanto, a alegação não encontra amparo nos elementos dos autos. No caso em análise a Fiscalização apontou no primeiro lançamento as duas penalidades isoladas (art. 55-XIII “b” e art. 55-XXVI, ambos da Lei 6.763/75) como aplicáveis e exigiu a que resultou da interpretação mais favorável ao contribuinte, nos termos do art. 112, inciso IV do CTN.

Não houve por parte da Fiscalização a escolha de uma ou outra por entender aplicável esta ou aquela, impondo uma interpretação em detrimento de outra, muito menos se verifica no lançamento em análise qualquer alteração de critério de interpretação.

Assim, resta patente a ausência de qualquer modificação de critério jurídico e é deste instituto que trata o art. 146 do CTN:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução. (Grifou-se)

A propósito, não parece ser a melhor técnica aquela que busca agrupar o erro (inexata verificação do fato ou direito), ainda que admitindo-se apenas o erro de direito, e a mudança de critério jurídico (alteração de critérios de interpretação) como institutos idênticos.

Nesse sentido, importante transcrever os ensinamentos do ilustre tributarista Hugo de Brito Machado a respeito da matéria (Curso de Direito Tributário, 28ª Edição, 2006, Malheiros, pág. 203):

Mudança de critério jurídico não se confunde com erro de fato nem mesmo com erro de direito, embora a distinção, relativamente a este último, seja sutil. Há erro de direito quando o lançamento é feito ilegalmente, em virtude de ignorância ou errada compreensão da lei. O lançamento vale dizer, a decisão da autoridade administrativa, situa-se, neste caso, fora da moldura ou quadro de interpretação que a Ciência do direito oferece. Há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja Incorreta. Também há mudança de critério jurídico, quando a autoridade administrativa, tendo adotado uma entre várias alternativas expressamente admitidas pela lei na feitura do lançamento, depois pretende alterar esse lançamento, mediante a escolha de outra das alternativas admitidas e que enseja a determinação de um critério tributário de valor diverso, geralmente mais elevado.

Separando-se a mudança de critério jurídico (alteração de critérios de interpretação) dos erros de fato (erro na descrição da prova ou erro na interpretação da prova) e de direito (erro de interpretação de norma/enquadramento legal), o que se verifica no caso concreto é a observância da lei in concreto no que tange aos fatos objeto do lançamento.

Cabe ressaltar que nem mesmo a distinção entre erro de fato e erro de direito é questão pacificada. José Souto Maior Borges afirma que “...não há critério idôneo para a distinção entre erro de fato e erro de direito.” (José Souto Maior BORGES, Lançamento tributário, p. 282.)

Ainda, em relação aos efeitos do erro em sentido amplo (de direito ou de fato) sobre o lançamento, Hugo de Brito Machado menciona que “divergindo de opiniões de tributaristas ilustres, admitimos a revisão do lançamento em face de erro, quer de fato, quer de direito. É esta a conclusão a que conduz o princípio da legalidade,(...). A vontade da administração não tem qualquer relevância em seu delineamento. O lançamento, como norma concreta, há de ser feito de acordo com a norma abstrata contida na lei. Ocorrendo erro na sua feitura, quer no conhecimento dos fatos, quer no conhecimento das normas aplicáveis, o lançamento pode, e mais que isto,

o lançamento deve ser revisto”. (Hugo de Brito MACHADO, Curso de Direito Tributário, p. 124)

Na mesma linha manifesta Eurico Marcos Diniz de Santi, “há potencial ilegalidade do ‘ato-norma’ ante os casos de ‘erro de fato’ ou ‘erro de direito’. Como a Administração pauta-se pelo princípio da ‘estrita legalidade’, cinge-se no dever de invalidar ou se possível convalidar o ato-norma administrativo que se apresenta nessa situação”. (Eurico Marcos Diniz SANTI, Lançamento tributário, p. 266-267)

A questão é minuciosamente abordada na tese de doutorado de Paulo Antonio Fernandes Campilongo, corroborando o mesmo entendimento quando conclui que “filiamo-nos à corrente de pensamento que admite a revisão do lançamento, em decorrente tanto do erro de fato como do erro de direito”. (Paulo Antonio Fernandes CAMPILONGO, Correlação entre Fato e Decisão no Processo Penal e no Processo Administrativo Tributário, p. 211)

No caso as provas e a conduta punida continuam sendo exatamente as mesmas, qual seja, aproveitamento indevido de créditos de ICMS, provenientes da aquisição de mercadorias posteriormente comercializadas ao abrigo da isenção, com destino à ZFM, assim como a penalidade agora exigida já constava do Auto de Infração anterior.

A conduta da Contribuinte, em ambos os casos, está tipificada nos mesmos dispositivos legais, os quais podem ser encontrados no campo “BASE LEGAL / INFRINGÊNCIA” do Auto de Infração (fls. 02/03).

Os fatos que deram origem ao presente Auto de Infração são essencialmente os mesmos que suportaram a exigência do ICMS e da multa de revalidação no Auto de Infração nº 01.000245564-90, não tendo havido qualquer alteração no tributo exigido, ou na base legal de sua exigência.

Assim, não se vislumbra a alegada mudança do critério jurídico adotado pela Fiscalização, na medida em que se está diante de mera adequação no apontamento do dispositivo legal ensejador da exigência da multa isolada e da consequente mensuração de seu valor, em observância à decisão administrativa (lei in concreto).

Como bem salienta Hugo de Brito Machado, “há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda a interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta”. (Curso de Direito Tributário, 28ª Edição, 2006, Malheiros, pág. 203)

A exigência da Multa Isolada do art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, como consta do Auto de Infração nº 01.000245564-90, mostra-se flagrantemente incorreta, o que foi constatado pelo CC/MG em seu julgamento ao excluir tal parcela do crédito tributário por notória inaplicabilidade à situação.

Não há dúvidas de que a penalidade isolada exigível para o caso é a do art. 55, inciso XIII, alínea “b” da mesma lei, na medida em que ela descreve *ipsis litteris*, a conduta praticada pela Autuada, qual seja, o aproveitamento indevido de créditos do imposto nas entradas de mercadorias sujeitas a posterior saída isenta.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Oportunamente, registra-se que este CC/MG julgou procedente lançamento semelhante, de Auto de Infração complementar para cobrança de multa isolada em caso de aproveitamento indevido de crédito na entrada de mercadorias posteriormente comercializadas ao abrigo da isenção, conforme se verifica no Acórdão nº 20.799/12/1ª, do qual se transcreve a ementa:

### **CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – OPERAÇÃO SUBSEQUENTE NÃO TRIBUTADA.**

CONSTATADO O APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITO DE ICMS PROVENIENTE DE AQUISIÇÃO QUEROSENE DE AVIAÇÃO (QAV) COM OPERAÇÕES DE SAÍDA SUBSEQUENTES BENEFICIADAS COM ISENÇÃO DO IMPOSTO, DEVIDO A ABASTECIMENTO EM AERONAVE NACIONAL COM DESTINO AO EXTERIOR. COBRANÇA DE MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO XIII, ALÍNEA “B” DA LEI Nº 6.763/75, UMA VEZ QUE O ICMS E A MULTA DE REVALIDAÇÃO FORAM COBRADOS NO AUTO DE INFRAÇÃO Nº 01.000169277-01.

LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

Dessa forma, sem razão a Impugnante.

Em seguida, a Defesa reapresenta os mesmos argumentos de mérito trazidos quando da impugnação ao lançamento fiscal originário.

Contudo, é imperioso observar que a análise do mérito da questão já foi objeto do devido contencioso administrativo nos autos do PTA nº 01.000245564-90, no qual o Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais julgou procedente o estorno de créditos levado a efeito pela Fiscalização, nos termos do Acórdão nº 4.485/15/CE, encerrando assim a discussão administrativa da matéria.

A seguir, apresenta-se o teor da decisão citada:

### ACORDÃO 4.485/15/CE

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – OPERAÇÃO SUBSEQUENTE NÃO TRIBUTADA - ZONA FRANCA DE MANAUS. CONSTATOU-SE O APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS DESTACADOS EM DOCUMENTOS FISCAIS DE ENTRADAS DE MERCADORIAS CUJAS SAÍDAS POSTERIORES SE DERAM AO ABRIGO DA ISENÇÃO, COM DESTINO À ZONA FRANCA DE MANAUS. O ESTORNO É DEVIDO COM BASE NO ART. 71, INCISO I C/C ITEM 50 DA PARTE 1 DO ANEXO I, AMBOS DO RICMS/02. EXIGE-SE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO E MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO XXVI DA LEI Nº 6.763/75, ESSA ÚLTIMA MAJORADA EM RAZÃO DE REINCIDÊNCIA, NOS TERMOS DO ART. 53, §§ 6º E 7º DO MESMO DIPLOMA LEGAL. CRÉDITO TRIBUTÁRIO REFORMULADO PELA FISCALIZAÇÃO. NO ENTANTO, EXCLUÍ-SE A MULTA ISOLADA POR INAPLICÁVEL À ESPÉCIE. DECISÃO REFORMADA COM O RESTABELECIMENTO PARCIAL DAS EXIGÊNCIAS FISCAIS.

(...)

RECURSO DE REVISÃO CONHECIDO À UNANIMIDADE E PARCIALMENTE PROVIDO PELO VOTO DE QUALIDADE.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, diante do encerramento da discussão administrativa a respeito da regularidade do estorno do crédito efetuado pela Fiscalização, neste momento, a análise da impugnação deve se restringir à Multa Isolada do art. 55, inciso XIII, alínea “b” da Lei nº 6.763/75, que é o único objeto do presente Auto de Infração.

Como consequência, somente serão analisados os argumentos de defesa vinculados a tal objeto.

A Impugnante alega que a referida penalidade isolada não pode ser exigida de forma cumulativa com a multa de revalidação do lançamento originário, em razão de ter havido apenas descumprimento de obrigação principal, por falta de pagamento do tributo.

No entanto, razão não lhe assiste.

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação do lançamento originário - PTA nº 01.000245564.90), refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor do ICMS.

Já a multa capitulada no art. 55, inciso XIII, alínea “b” da citada lei (Multa Isolada), objeto do presente Auto de Infração, foi exigida por descumprimento de obrigação acessória, qual seja, apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária.

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal (multa de revalidação) e a outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória (multa isolada).

O art. 53, § 1º da Lei nº 6.763/75 autoriza a cumulação das multas de revalidação e isolada quando constatado o descumprimento concomitante de obrigação principal e acessória:

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

(...)

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

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada já foi julgada procedente pelo Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada 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 INADIMPLEMTO 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**



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Assim, não há qualquer ilegalidade na aplicação concomitante de multa de revalidação e multa isolada, quando ambas estão previstas e delimitadas na legislação tributária, restando sem razão a Defesa em seu argumento.

A Impugnante alega que a multa isolada exigida tem caráter desproporcional e confiscatório, desrespeitando a vedação ao confisco, prevista no art. 150, inciso IV da CF/88.

Não há que se falar em violação ao princípio do não confisco em se tratando de multa que está prevista na legislação estadual, efetivada nos exatos termos determinados pela Lei nº 6.763/75, à qual se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, a teor do art. 182, inciso I da 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;

Pelo exposto, sem razão os argumentos apresentados pela Impugnante.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento. Vencido o Conselheiro Sauro Henrique de Almeida, que o julgava improcedente. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. João Manoel Martins Vieira Rolla e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Sérgio Timo Alves. Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras Maria Gabriela Tomich Barbosa (Revisora) e Maria Vanessa Soares Nunes.

**Sala das Sessões, 22 de junho de 2016.**

**Sauro Henrique de Almeida**  
**Presidente**

**Marco Túlio da Silva**  
**Relator**

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

Acórdão: 22.184/16/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000380414-20  
Impugnação: 40.010139557-48  
Impugnante: FCA Fiat Chrysler Automóveis Brasil Ltda  
IE: 067123354.07-84  
Proc. S. Passivo: Rodolfo de Lima Gropen/Outro(s)  
Origem: DF/Betim

---

Voto proferido pelo Conselheiro Sauro Henrique de Almeida, 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 a constatação, no período de 01/01/11 a 31/12/13, mediante conferência de livros e documentos fiscais, de apropriação indevida de créditos de ICMS provenientes da aquisição de mercadorias (peças e acessórios automotivos), que, posteriormente, foram comercializadas ao abrigo de isenção, com destino à Zona Franca de Manaus (ZFM).

A operação praticada pela Autuada é isenta, nos termos do Item 50 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/02. O art. 71, inciso I do mesmo diploma legal exige o estorno dos créditos referentes à entrada, quando a mercadoria sair do estabelecimento ao abrigo de isenção ou não incidência.

As exigências de ICMS e Multa de Revalidação do art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 integram o Auto de Infração nº 01.000245564-90.

A divergência do voto vencedor, refere-se aos fundamentos expostos a seguir.

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

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 para a remessa de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, equiparando-a a uma exportação brasileira para o estrangeiro.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Esse posicionamento já foi adotado no Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, no voto vencido proferido no acórdão nº 21.517/14/1ª da lavra do Ilustre Conselheiro Carlos Alberto Moreira Alves.

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

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

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ADICIONAL AO FRETE PARA RENOVAÇÃO DA MARINHA MERCANTE - AFRMM. LEGITIMIDADE ATIVA. SAÍDA DE

MERCADORIAS DOS PORTOS NACIONAIS PARA ZONA FRANCA DE MANAUS. ISENÇÃO.

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

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

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

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

5. PRECEDENTES DO STF: RE 94553, RELATOR(A): MIN. NÉRI DA SILVEIRA, PRIMEIRA TURMA, JULGADO EM 13/04/1982, DJ 02-12-1983 PP-19038 EMENT VOL-01319-03 PP-00627 RTJ VOL-00108-03 PP-01141; RE 91584, RELATOR(A): MIN. MOREIRA ALVES, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM

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

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

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, *in verbis*:

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

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

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.

Sendo equiparada a exportação, e, portanto, imune, é permitido à Impugnante o direito de manutenção dos respectivos créditos provenientes das operações antecedentes, conforme inteligência dos artigos 155, §2º, inciso X, alínea "a" da CR/88 e 21, §2º, da Lei Complementar nº 87/96.

Art. 21.

(...)

§ 2º Não se estornam créditos referentes a mercadorias e serviços que venham a ser objeto de operações ou prestações destinadas ao exterior ou de operações com o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos.

Portanto, por entender que as remessas de mercadorias para ZFM estão amparadas pela isenção, equiparadas a exportação, correta a permanência do direito ao crédito do imposto.

Diante do exposto julgo improcedente o lançamento.

**Sala das Sessões, 22 de junho de 2016.**

**Sauro Henrique de Almeida  
Conselheiro**