

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.593/23/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.002839260-21  
Impugnação: 40.010156296-78  
Impugnante: Empresa Brasileira de Bebidas e Alimentos S/A  
IE: 035198480.01-37  
Proc. S. Passivo: THIAGO AUGUSTO DE FREITAS/Outro(s)  
Origem: DF/Uberlândia

### **EMENTA**

**ISENÇÃO - DESCARACTERIZAÇÃO - DESCUMPRIMENTO DE CONDIÇÃO - ZONA FRANCA DE MANAUS/ÁREA DE LIVRE COMÉRCIO.** Constatou-se emissão de notas fiscais destinadas à Zona Franca de Manaus e/ou à área de livre comércio ao abrigo indevido da isenção do imposto, uma vez que não foi comprovado o internamento das mercadorias junto à Superintendência da Zona Franca de Manaus (SUFRAMA). Ocorrência do fato gerador no momento da saída das mercadorias. Operações consideradas internas, nos termos do art. 33, § 7º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 61, § 7º do RICMS/02. Parte das mercadorias sujeitas à substituição tributária, conforme itens 10, 111, 112 e 115 do Capítulo 17 do Anexo XV do RICMS/02. Corretas as exigências do ICMS e/ou ICMS/ST relativo às operações, conforme o caso, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada capituladas no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I e 55, inciso V da Lei nº 6.763/75. Lançamento procedente. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

Versa a presente autuação sobre a descaracterização da isenção do ICMS nas remessas de mercadorias a contribuintes estabelecidos na Zona Franca de Manaus e nas Áreas de Livre Comércio, ocorridas no período de 01/10/19 a 30/06/22, uma vez que não foi comprovado o processo de internamento junto à Superintendência da Zona Franca de Manaus (SUFRAMA), nos termos da Portaria SUFRAMA nº 834/19, contrariando a condição estabelecida no art. 268, § único, inciso III c/c arts. 274 e 275 do Anexo IX do RICMS/02.

Para as mercadorias sujeitas à substituição tributária, listadas nos itens 10, 111, 112 e 115 do Capítulo 17 do Anexo XV do RICMS/02, as exigências referem-se ao ICMS relativo às operações próprias, bem como o devido por substituição tributária, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, § 2º, inciso I e 55, inciso V da Lei nº 6.763/75.

Quanto às demais mercadorias, as exigências referem-se ao ICMS devido, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso V da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 122/147, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às págs. 264/273.

A Assessoria do CCMG, após sua análise sobre documentos e argumentos trazidos pelas partes e, em parecer de págs. 274/296, opina, em preliminar, pela rejeição da arguição de nulidade do Auto de Infração e pelo indeferimento da prova pericial requerida. No mérito, opina pela procedência do lançamento.

---

## ***DECISÃO***

### **Das Preliminares**

#### **Da Arguição de Nulidade do Lançamento**

A Impugnante equipara as operações objeto da presente autuação a uma exportação de mercadorias para o exterior, o que atrairia a limitação constitucional ao Poder de Tributar e a consequente nulidade do Auto de Infração.

Essa questão, no entanto, **se confunde com o mérito da presente lide** e desta forma será tratada neste acórdão.

#### **Do Requerimento de Prova Pericial**

A Impugnante requer a realização de prova pericial, com o objetivo de demonstrar a regularidade fiscal das operações autuadas, oportunidade em que apresenta os quesitos considerados pertinentes, *verbis*:

No entanto, analisando-se os referidos quesitos (pág. 147), verifica-se que todos eles podem ser respondidos mediante simples análise da legislação que rege a matéria e dos argumentos e documentos carreados aos autos pelas partes.

A hipótese do indeferimento do pedido de perícia por desnecessidade encontra-se prevista no art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA (Decreto nº 44.747/08), *in verbis*:

Art. 142. A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

[...]

§ 1º. Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas.

Por estas razões, indefere-se o pedido de produção de prova pericial.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, versa a presente autuação sobre a descaracterização da isenção do ICMS nas remessas de mercadorias a contribuintes estabelecidos na Zona Franca de Manaus e nas Áreas de Livre Comércio, ocorridas no período de 01/10/19 a 30/06/22, uma vez que não foi comprovado o processo de internamento junto à Superintendência da Zona Franca de Manaus (SUFRAMA), nos termos da Portaria SUFRAMA nº 834/19, contrariando a condição estabelecida no art. 268, § único, inciso III c/c arts. 274 e 275 do Anexo IX do RICMS/02.

Para as mercadorias sujeitas à substituição tributária, listadas nos itens 10, 111, 112 e 115 do Capítulo 17 do Anexo XV do RICMS/02, as exigências referem-se ao ICMS relativo às operações próprias, bem como o devido por substituição tributária, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, § 2º, inciso I e 55, inciso V e § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75.

Quanto às demais mercadorias, as exigências referem-se ao ICMS devido, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso V e § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75.

**• Alegações quanto à Equiparação das Operações com a ZFM à Exportação de Mercadorias para o Exterior:**

A Impugnante relata que, apesar de o Fisco entender que as operações com destino à ZFM são isentas em relação à incidência de ICMS, desde que observados determinados requisitos estabelecidos pela legislação, em verdade há limitação constitucional do poder de tributar e, portanto, o que se observa nessas operações é verdadeira imunidade tributária, razão pela qual se mostra indevido o estabelecimento de requisitos para fruição da imunidade nas referidas operações.

Afirma, nessa linha, que as vendas realizadas à ZFM, seja qual for a destinação da mercadoria, são equiparadas às exportações para fins fiscais, conforme artigo 4º do Decreto-Lei nº 288/67, sendo, por consequência, imunes à incidência do ICMS, nos termos do art. 155, § 2º, inciso X, alínea “a” da CF/88.

Assim, a seu ver, normas relativas à fruição dessa Imunidade (que não se confunde com isenção) deveriam ser previstas em Lei Complementar, sob pena de afronta ao art. 146, inciso II da CF/88, isto é, não há como sustentar a exigência de requisitos estabelecidos em Portaria SUFRAMA ou Regulamento de ICMS para que possa usufruir da imunidade estabelecida no texto constitucional.

Acrescenta que, pelo teor do relatório fiscal, a despeito da comprovação anexada à sua defesa acerca da destinação dos produtos à ZFM e Áreas de Livre Comércio, o questionamento do Fisco se dá com relação ao procedimento de internalização das notas fiscais na SUFRAMA, e não na destinação das mercadorias.

Conclui, nesses termos, que deve ser reconhecida a existência de limitação constitucional ao Poder de Tributar e a consequente nulidade do Auto de Infração.

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

Ressalte-se, inicialmente, que a hipotética nulidade do Auto de Infração já foi rechaçada anteriormente, pois, como já afirmado, o presente lançamento foi lavrado

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

com todos os requisitos formais, motivo pelo qual está plenamente apto a surtir os efeitos que lhes são próprios.

Feita essa observação, passa-se à análise das normas legais que regem a matéria, a começar pelo art. 155, § 2º, incisos X, alínea “a” e XII, alínea “e” da Constituição Federal (CF/88), que assim estabelecem:

CF/88

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

[...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

[...]

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

[...]

X - **não incidirá:**

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

(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

[...]

XII - **cabe à lei complementar:**

[...]

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

Como se vê, **a imunidade constitucionalmente qualificada se refere a operações de exportação de mercadorias para o exterior.**

O conceito correto de exportação, contrariamente à pretensão da Impugnante, envolve operações de saída para um país estrangeiro, conforme ensinamentos de De Plácido e Silva (SILVA, De Plácido e. Vocabulário jurídico. 22. ed. versão eletrônica 3.0. Rio de Janeiro: Forense/Jurid Publicações Eletrônicas, 2003), *verbis*:

“EXPORTAÇÃO

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

ato de remessa de uma mercadoria ou produto para o exterior, isto é, para fora do país em que foi produzida.

Tecnicamente, pois, o vocábulo exportação envolve, simples e puramente, o sentido da saída de mercadoria para país estranho.

Desse modo, não se entende exportação a circulação ou trânsito da mercadoria dentro de um país, isto é, em seus limites territoriais, pois que exportar é mandar para fora. E, juridicamente, para fora quer significar para outro país ou para país estrangeiro.

Opõe-se, assim, à importação, que é a mercadoria ou o produto trazido para o interior de um país. É o ato de trazer, para consumo interno, a mercadoria estrangeira.

Nesta razão é que, na terminologia fiscal, direitos ou impostos de exportação, entendem-se direitos ou impostos de saída da mercadoria para o estrangeiro.”

(Grifou-se)

Assim, as saídas de mercadorias de Minas Gerais com destino à ZFM **não** se enquadram nesse conceito de exportação, já que lhe faltam exatamente a característica essencial: a saída do produto do território nacional.

Lado outro, como visto acima, por determinação constitucional, **compete exclusivamente à Lei Complementar** “*excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, ‘a’*”.

De plano, verifica-se que o comando constitucional faz referência a **exportações para o exterior, o que não é o caso dos autos**, conforme acima explicitado.

Nessa linha, os arts. 3º, inciso II e 32, inciso I da Lei Complementar nº 87/96 (LC nº 87/96) assim disciplinam a matéria:

LC nº 87/96

Art. 3º O imposto não incide sobre:

[...]

II - **operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias**, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços. (Grifou-se)

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

I - **o imposto não incidirá sobre operações que destinem ao exterior mercadorias**, inclusive produtos primários e produtos industrializados

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

semi-elaborados, bem como sobre prestações de serviços para o exterior; (Grifou-se)

Assim, a LC nº 87/96 estabeleceu a não incidência do imposto somente em relação às exportações de mercadorias e às prestações de serviços para o **exterior**.

Como não poderia deixar de ser, tal disciplina foi incorporada na legislação mineira, por meio de seus arts. 7º, inciso II da Lei nº 6.763/75 e 5º, inciso III do RICMS/02.

Lei nº 6.763/75

Art. 7º O imposto não incide sobre:

[...]

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

RICMS/02

Art. 5º O imposto não incide sobre:

[...]

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

Verifica-se, pois, que **inexiste** imunidade constitucionalmente qualificada ou não incidência do ICMS legalmente estabelecida, para operações que destinem mercadorias para a ZFM, **restando afastada a alegação da Impugnante de que essas operações são equiparadas a exportação de mercadorias para o exterior**.

Admitir a equiparação entre a exportação e a remessa de mercadorias à ZFM, como defende a Impugnante, com base no art. 4º do Decreto-Lei nº 288/67, caracterizaria uma concessão, pela União, de uma isenção heterônoma de um tributo estadual sem a lei complementar exigida para tal fim, contrariando a vedação contida no art. 151, inciso III da CF/88.

CF/88

Art. 151. É vedado à União:

[...]

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

Assim sendo, o Decreto-Lei nº 288/67, por **não** se tratar de lei complementar, não se reveste do caráter ontológico-formal exigido pela CF/88, em seu art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “e”, novamente reproduzido abaixo, para, validamente,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

conceder isenção ou desoneração do ICMS, motivo pelo qual é absolutamente inapto para qualificar-se dentre as exceções admitidas à proibição de isenção heterônoma.

CF/88

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

[...]

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

[...]

XII - cabe à lei complementar:

[...]

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

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

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

O entendimento acima exposto é corroborado por diversas decisões deste E. Conselho, podendo ser citado, a título de exemplo, o Acórdão nº 21.058/16/2ª, dentre outros, *in verbis*:

ACÓRDÃO Nº 21.058/16/2ª

“... ATO CONTÍNUO, SUSCITA A HIPÓTESE DE EQUIPARAÇÃO DAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DESTINADAS A CONTRIBUINTES ESTABELECIDOS EM MANAUS/AM A OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO. NESTE SENTIDO, DEFENDE A TESE DE QUE AS OPERAÇÕES QUE PROMOVEU, DESTINADAS A CONTRIBUINTES ESTABELECIDOS EM MANAUS E AS PRESTAÇÕES DE SERVIÇO DE TRANSPORTE A ELAS INERENTES SÃO ISENTAS/IMUNES DE ICMS E, POR EXTENSÃO, SERIA POSSÍVEL A MANUTENÇÃO DOS CRÉDITOS DE ICMS RELATIVOS ÀS OPERAÇÕES E PRESTAÇÕES ANTERIORES.

CONTUDO, A PRETENDIDA EQUIPARAÇÃO DA REMESSA PARA ZONA FRANCA DE MANAUS A UMA EXPORTAÇÃO PARA O EXTERIOR, DANDO ÀQUELA OS EFEITOS DA IMUNIDADE ESTABELECIDADA PARA ESTA ÚLTIMA, NÃO É ALBERGADA PELA LEGISLAÇÃO MINEIRA, QUE PREVÊ A ISENÇÃO NA OPERAÇÃO INTERESTADUAL, SENDO QUE TAL BENESSE ESTÁ ACORDADA PELAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO POR MEIO DO CONVÊNIO

ICMS Nº 65/88 E, ATUALMENTE, ESTABELECIDO EM MINAS GERAIS NO ITEM 50, DA PARTE 1, DO ANEXO I DO RICMS/02.

[...]

SEGUINDO O CONVÊNIO SUPRAMENCIONADO, O ITEM 50 DA PARTE 1 DO ANEXO I DO RICMS/02 DISPÕE SOBRE A ISENÇÃO DO IMPOSTO NA SAÍDA DE PRODUTO INDUSTRIALIZADO DE ORIGEM NACIONAL PARA COMERCIALIZAÇÃO OU INDUSTRIALIZAÇÃO NA ZONA FRANCA DE MANAUS, OBSERVADAS AS CONDIÇÕES ESTABELECIDAS NESSE DISPOSITIVO E NOS ARTS. 268 A 281 DA PARTE 1 DO ANEXO IX DO REFERIDO REGULAMENTO ...” (GRIFOU-SE)

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

**• Alegações quanto à “Imprestabilidade da Presunção Fiscal quanto ao Imposto Devido - Da Presunção de Entrega a Destinatário Diverso” e quanto à Responsabilidade do Destinatário:**

A Impugnante afirma que refuta veementemente a “presunção” do Fisco de que a entrega da mercadoria foi feita a pessoa diversa daquela a quem a mercadoria realmente se destinava.

Ressalta, nessa linha, que, conforme demonstrado tanto na planilha “Justificativas EBBA”, bem como no anexo intitulado como “Comprovações”, os pagamentos praticamente da totalidade das notas fiscais emitidas foram realizados pelos respectivos destinatários citados nas notas fiscais (para os pagamentos em aberto, que representam 5 notas fiscais das 105 citadas, existe cobrança administrativa em andamento).

Acrescenta que, além dos pagamentos, foram demonstrados os números de documentos internos e conhecimentos de transporte que comprovam a retirada da mercadoria do estabelecimento do remetente sobre a responsabilidade dos destinatários identificados nas notas fiscais.

Acentua que também faz parte da peça de impugnação a troca de e-mails com os destinatários citados em cada nota fiscal emitida, informando do início da ação fiscal por parte do Fisco mineiro e solicitando que fossem tomadas as providências cabíveis junto à SUFRAMA para a devida comprovação de cumprimento de obrigações acessórias visando a comprovação da entrega da mercadoria.

Pontua que a “presunção fiscal” é ilegal, porquanto em nenhum momento se demonstrou que as mercadorias por ela comercializadas teriam sido vendidas a adquirentes situados neste Estado, sendo o Relatório do Auto de Infração silente quanto a essa demonstração.

A seu ver, o relatório fiscal demonstra o aodamento do Fisco para presumir a ocorrência de operação interna, isto é, as operações foram presumidas como internas, superando sem qualquer lastro a regra da imunidade tributária, pelo simples fato de supostamente não terem sido apresentados os documentos que o Fisco entendia indispensáveis à comprovação da internação das mercadorias na “SUFRAMA”.

Argumenta que a Administração Tributária, por estar adstrita à lei, tem o dever de buscar evidências que demonstrem a ocorrência do fato previsto *in abstracto* na norma tributária, sob pena de subverter a própria lógica do sistema, pois, caso contrário, haveria a exigência de uma exação (ou seja, aplicando-se o consequente normativo) sem que se dê a subsunção do evento ao antecedente da hipótese de incidência tributária.

Conclui, dessa forma, que deve ser afastada a “presunção fiscal” e julgado improcedente o lançamento.

Noutro enfoque, a Impugnante transcreve o art. 268, § único, incisos I a IV do Anexo IX do RICMS/02, argumentando que se trata de 4 (quatro) condições para fruição da isenção em questão.

Afirma que cumpriu as estabelecidas nos incisos I, II e IV, **salientando que é ilegal aquela relativa ao inciso III**, isto é, que a isenção é condicionada à comprovação da efetiva entrada da mercadoria no estabelecimento destinatário.

Transcreve, também, o art. 274-A do mesmo Anexo IX, e pondera que pode ser verificado claramente, uma separação de responsabilidades entre “remetente x transportador x destinatário”. Logicamente, além do Fisco acompanhar o rastreamento de todas as etapas, também é considerado questões de cunho logístico desde a saída da mercadoria do remetente até a entrega final ao destinatário devidamente identificado nos documentos fiscais que acobertam a operação e prestação.

Acentua que, conforme planilha contendo as “Justificativas EBBA”, com exceção de apenas 2 notas fiscais, no total de cento e cinco notas fiscais, objeto da análise, todas as demais o remetente/impugnante efetuou o registro da nota fiscal no sistema da SUFRAMA e obteve o número do Protocolo de Ingresso Nacional da NF-e – PIN, anexando o impresso ao DANFE para entrega ao destinatário.

Enfatiza que todas as responsabilidades atribuídas ao remetente, como desconto no preço final da mercadoria e geração do PIN para sequência no processo de internalização da mercadoria, foram observadas e que tais fatos, apesar de entender o Fisco não importar em descumprimento do formalismo do internamento, devem ser considerados, aliados às provas anexadas à sua impugnação.

Entende que resta comprovado pelos meios exigidos o cumprimento da sua responsabilidade, de sorte que a improcedência do lançamento é medida que se impõe, sob pena de grave afronta ao princípio da proporcionalidade.

Reproduz decisões judiciais que sustentam o entendimento de ser possível comprovar o direito à isenção tributária do ICMS, nas operações de vendas destinadas à Zona Franca de Manaus (ZFM), mediante apresentação de documentos diversos, não sendo o certificado de internamento emitido pela Superintendência da Zona Franca de Manaus (SUFRAMA) o único meio de comprovação.

Sustenta que o destinatário deveria ser nomeado como responsável por eventual cobrança, **sem prejuízo** de ser requerido do próprio destinatário, pelo Fisco as comprovações de entrega, visto que, na condição de remetente, não detém poderes legais para exercício de ato “fiscalizatório”.

Reforça que praticamente a totalidade das notas fiscais emitidas se trata de frete na modalidade “FOB”, onde a partir da entrega da mercadoria ao destinatário o remetente não detém de nenhuma responsabilidade em relação à mercadoria.

Finaliza acrescentando que é fato que o destinatário devidamente identificado nas notas fiscais emitidas, e comprovado mediante os pagamentos efetuados na quitação da aquisição junto à Impugnante, foi o único beneficiado com a aplicação da isenção, visto que por força da legislação citada, todo desconto de ICMS desonerado, foi repassado ao destinatário e citado de forma expressa nos documentos fiscais emitidos.

No entanto, **as alegações da Impugnante não** encontram respaldo na legislação vigente.

Cabe lembrar, inicialmente, que deve ser interpretada literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção, nos termos do art. 111, inciso II do Código Tributário Nacional (CTN).

CTN

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

[...]

II - outorga de isenção;

Isto posto, insta destacar que o legislador mineiro concedeu o benefício da isenção para as saídas de mercadorias com destino à ZFM, nos termos do item 50 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/02.

Anexo 1 - RICMS/02

DAS HIPÓTESES DE ISENÇÃO

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:

[...]

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

No entanto, a isenção em questão está sujeita às condições estabelecidas nos artigos 268 e seguintes do Anexo IX do RICMS/02.

Nesse sentido, o art. 268, § único, inciso III do Anexo IX do RICMS/02, assim estabelece:

Art. 268. Até o dia 31 de dezembro de 2032, é isenta do imposto a saída de produtos industrializados de origem nacional com destino a estabelecimento de contribuinte localizado nos seguintes Municípios:

[...]

Parágrafo único. **A isenção prevista no caput deste artigo:**

[...]

III - fica condicionada à comprovação da efetiva entrada da mercadoria no estabelecimento destinatário, na forma deste Capítulo. (Grifou-se)

Por sua vez, o art. 274 do mesmo Anexo IX, disciplina que a regularidade fiscal somente será comprovada mediante a formalização do ingresso e do internamento da mercadoria.

Anexo IX - RICMS/02

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

Por seu turno, o art. 275 do mesmo Anexo, determina que a regularidade do ingresso, **para fins do gozo da isenção pelo remetente**, será comprovada pela Declaração do Ingresso obtida por meio do sistema eletrônico instituído pela SUFRAMA.

Anexo IX - RICMS/02

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

Por outro lado, conforme art. 8º da Portaria SUFRAMA nº 834/19, **a formalização do internamento, desde outubro de 2019, somente é comprovada pela disponibilização de evento na NF-e**, o que é feito pelo próprio sistema da SUFRAMA no arquivo XML da NF-e.

Portaria SUFRAMA nº 834/19

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

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

[...]

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

De acordo com Cláusula Décima Quinta – A, § 1º do Ajuste SINIEF nº 07/05, são vários os eventos relacionados a uma NF-e, dentre os quais destacam-se os seguintes:

Ajuste SINIEF nº 07/05

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

[...]

V - **Confirmação da Operação, manifestação do destinatário confirmando que a operação descrita na NF-e ocorreu exatamente como informado nesta NF-e;**

[...]

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

X - **Internalização Suframa, confirmação do recebimento da mercadoria pelo destinatário por meio da Declaração de Ingresso** - DI. (Grifou-se)

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

No caso dos autos, as notas fiscais têm prazo de emissão superior a 120 dias e não possuem o evento de Internalização.

Não há qualquer dúvida, portanto, que se trata de isenção condicionada, hipótese em que, não satisfeitas as condições para a sua fruição, considera-se devido o imposto, nos termos do que dispõe o art. 8º, § 2º da Lei nº 6.763/75.

Art. 8º ...

[...]

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

Logo, pela análise das normas pertinentes a matéria, resta claro que o contribuinte que se vale da isenção (**remetente da mercadoria**) deve provar o internamento das mercadorias com ela gravadas, **o que não foi feito no presente caso**.

Assim, não tendo a Autuada comprovado que as mercadorias constantes das notas fiscais objeto da presente autuação efetivamente ingressaram nas áreas incentivadas, nos termos prescritos nas normas legais supracitadas, **corretamente agiu o Fisco ao descaracterizar a isenção** indevidamente usufruída pela Impugnante.

Cabe reconhecer, ainda, a desnecessidade de realização de diligência junto aos destinatários das mercadorias, como formulado pela Defesa, à vista da documentação já trazida aos autos pelas partes.

Acresça-se que, se admitida, a determinação da diligência pela Câmara representaria uma inversão do ônus da prova.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Afinal, a Fiscalização trouxe aos autos a prova da inocorrência do internamento das mercadorias na Zona Franca de Manaus e na Área de Livre Comércio.

Se a Impugnante alega que o internamento de fato ocorreu, cabe a ela oferecer a prova, por força do art. 373, inciso II da Lei nº 13.105/15 (Código de Processo Civil), *in verbis*:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. (Grifou-se).

Por outro lado, **ao contrário da alegação da Impugnante**, o art. 33, § 7º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 61, § 7º do RICMS/02, asseguram ao Fisco a presunção legal de que as operações em análise ocorreram no âmbito interno.

Art. 33. O imposto e seus acréscimos serão recolhidos no local da operação ou da prestação, observadas as normas estabelecidas pela Secretaria de Estado de Fazenda.

[...]

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

-----  
RICMS/02

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

I - tratando-se de mercadoria ou bem:

[...]

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

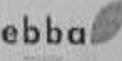
Como destacado anteriormente, de acordo com Cláusula Décima Quinta – A, § 1º, inciso V do Ajuste SINIEF nº 07/05, um dos eventos relacionados a uma NF-e consiste na “*confirmação da operação, manifestação do destinatário confirmando que*”

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a operação descrita na NF-e ocorreu exatamente como informado nesta NF-e”, prova esta **não** produzida nos autos.

A apresentação de documentos internos, listagem de transferências eletrônicas bancárias dos supostos destinatários das mercadorias, facilmente realizáveis por contribuintes sediados em qualquer Estado e recibos em DANFEs, sem qualquer identificação das pessoas envolvidas, **não comprovam, inequivocamente**, o internamento das mercadorias e a ocorrência efetiva das operações na forma retratada nas notas fiscais autuadas.

Na maioria dos DANFEs “visíveis/completas”, não constam os dados do transportador, embora exista a informação de que o frete seria por conta do emitente, com a observação, porém, de que o “Cliente Retira”, conforme exemplos abaixo:

IDENTIFICAÇÃO DE EMPRESA BRASILEIRA DE BEBIDAS E ALIMENTOS PRODUTOS CONSTANTES DA NOTA FISCAL DIGITADA AO LADO		Nº DE IDENTIFICAÇÃO DO RECEBIDOR		Nº DE IDENTIFICAÇÃO DO RECEBIDOR						
DATA DE RECEBIMENTO <b>26/03/21</b>		<b>Paulo Roberto da S. e.</b>								
 <b>Identificação do emitente</b> EMPRESA BRASILEIRA DE BEBIDAS E ALIMENTOS AV. HUGO ALESSI 858 VILA INDUSTRIAL Cx. 0442-028 ARACUARI/MG Fone: 3421903300		<b>DANFE</b> DOCUMENTO AUXILIAR DA NOTAFISCAL ELETRÔNICA 0-ENTRADA 1-SAÍDA N. 090879123 SÉRIE 5 FOLHA 01/01		 <b>CHAVE DE ACESSO DA NF-E</b> 3121 0107 6045 5600 1531 5500 5000 8791 2311 0027 5436 Consulta de autenticidade no portal nacional da NF-e www.nfe.fazenda.gov.br/portal ou no site do SEFAZ Autorizada						
NATUREZA DA OPERAÇÃO VENDA P.Z. FRANCA D/VENDA P.Z. FRANCA D		PROCESSO DE AUTORIZAÇÃO DE USO 131214915669511 2019/2021 10.48.17-01.00								
INSCRIÇÃO ESTADUAL 033784006137		INSCRIÇÃO DO DEST. TRIB.		CNPJ/CPF 03.804.536/011-11						
DESTINATÁRIO/REMETENTE		NOME/RAZÃO SOCIAL T S E L S FONDES COMERCIO DE BEBIDAS E BEI		DATA DE EMISSÃO 30/01/21						
EMPRESA		CNPJ/CPF 16.546.429/0001-26		DATA DE ENTRADA EM USO 08/04/21						
RUA MICHEL FOKINE 15 QUADRA Q GALPAO 01		BAIRRO/QUAIQUÉ PARQUE TO DE NOVEMBRO		CEP 30054-710						
MUNICÍPIO MANAUS		UF AM		INSCRIÇÃO ESTADUAL 3075310						
FAZENDA				URBS ENTRADA EM USO						
NO 3/01/2011 R\$ 223,50										
CÁLCULO DO IMPOSTO										
BASE DE CÁLCULO DO ICMS 0,00		VALOR DO ICMS 0,00		VALOR TOTAL DO PRODUTOR 111.847,52						
VALOR DO FRETE 0,00		VALOR DO Seguro 0,00		VALOR TOTAL DA NOTA R\$ 533,50						
DISCONTO 5.044,77		OUTRAS DESPESAS ACESORIAS 0,00								
TRANSPORTADOR/VOLUMES TRANSPORTADOS										
RAZÃO SOCIAL CLIENTE RETIRA		FRETE POR CONTA 0-EMITENTE		CNPJ/CPF						
ENDEREÇO CLIENTE RETIRA		MUNICÍPIO ARACUARI		UF MG						
				INSCRIÇÃO ESTADUAL						
QUANTIDADE 3344		EMPRESA CAIXAS		MARCA						
				NÚMERO						
				PESO BRUTO 25610,00						
				PESO LÍQUIDO 24611,062						
DADOS DO PRODUTO/Serviço										
COD. PROD	DESCRIÇÃO DO PRODUTO/Serviço	NCM/SH	EXT. CPID	UN. QUANT.	VALOR UNITÁRIO	VALOR TOTAL	ICMS	ICMS SUBT.	ALIC. ADEI	ALIQ.
06020001011	COND. LIQ. REF. MARACUJA MAGUARY C 12X30CM. PEI	21000010	040 6101	CE	2.916,00	16.010,00	674,28	0,00	0,00	0,00
					10,02000	2.916,70	0,00	0,00	0,00	0,00

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

**DANFE**  
DOCUMENTO AUXILIAR DA  
NOTA FISCAL ELETRÔNICA

CHAVE DE ACESSO DA NF-E  
3122 0207 6045 5600 1531 5500 5000 9904 2711 0006 2050

CONSULTA DE AUTENTICIDADE NO PORTAL NACIONAL DA NF-e  
www.nfe.fazenda.gov.br/portal ou no site da SEFAZ Autorizada

PROTÓTIPO DE AUTORIZAÇÃO DE USO  
13122458250044 21.02.2022 17:06:17-01:00

DESTINATÁRIO REMETENTE  
NOME RAZÃO SOCIAL  
T S DAS FONTES COMERCIO DE BEBIDAS E REFEI  
ENDEREÇO  
R MICHEL FOKINE (C. QUADRA 9 GALPAO)  
MUNICÍPIO  
MANAUS  
FAZENDA  
001  
22.02/2022  
32.612,65

BASE DE CÁLCULO DO ICMS  
0,00

VALOR DO ICMS  
0,00

BASE DE CÁLCULO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO  
0,00

VALOR DO ICMS SUBSTITUIÇÃO  
0,00

VALOR TOTAL DOS PRODUTOS  
31.940,48

VALOR DO FRETE  
0,00

VALOR DO SEGURO  
0,00

DESCONTO  
1.602,00

OUTRAS DESPESAS ACESSÓRIAS  
0,00

VALOR DO IPI  
0,00

VALOR TOTAL DA NOTA  
32.612,65

TRANSPORTADOR/VOLUMES TRANSPORTADOS  
RAZÃO SOCIAL  
CLIENTE RETIRA  
ENDEREÇO  
CLIENTE RETIRA

FRETE POR CONTA  
0-EMITENTE

CÓDIGO ANTI  
PLACA DO VEÍCULO  
UF  
MUNICÍPIO  
ARAGUARI  
MG

INSCRIÇÃO ESTADUAL

MARCA  
NUMERAÇÃO  
PESO BRUTO  
PESO LÍQUIDO  
5417,280

De toda forma, ainda que se admitisse que o serviço de transporte tenha sido realizado sob cláusula FOB, **tal fato não retiraria da Impugnante o dever de comprovar** a homologação do ingresso da mercadoria na área incentivada, mediante a autenticação do Protocolo de Internamento de Mercadoria Nacional - PIN-e, e a internalização Suframa (confirmação do recebimento da mercadoria pelo destinatário por meio da Declaração de Ingresso).

A própria Impugnante reconhece, tacitamente, que os documentos por ela apresentados **não** têm o condão de elidir o feito fiscal, ao argumentar a “troca de e-mails com os destinatários citados em cada nota fiscal emitida, informando do início da ação fiscal por parte do fisco mineiro, e solicitando que sejam tomadas as providências cabíveis junto a SUFRAMA para devida comprovação de cumprimento de obrigações acessórias visando a comprovação da entrega da mercadoria”.

Importante destacar que o Sujeito Passivo, em momento anterior ao Auto de Infração, foi intimado a prestar esclarecimentos que pudessem comprovar a regularidade das operações, porém, a Impugnante basicamente se limitou a informar que “as empresas destinatárias ainda não obtiveram retorno das solicitações de internalização realizadas junto à SUFRAMA, assim como não conseguiram documentação emitida pelo órgão ou o que conste que este já está analisando a documentação ...”, *verbis*:

Intimação

“... Comunicamos que, mediante cruzamento eletrônico de dados, identificou-se notas fiscais de

saída com indícios de descumprimento das condições de isenção do ICMS previstas no capítulo XXX do Anexo IX do RICMS, devido a falta de comprovação da internalização das notas fiscais de saída de mercadorias destinadas às Áreas de Livre Comércio e à Zona Franca de Manaus, nos termos da Portaria SUFRAMA 834/2019.

Portanto, fica o contribuinte acima identificado, **INTIMADO**, nos termos do art. 50, II, da Lei 6763/75, combinado com os artigos 190 e 193 do RICMS/02, a prestar à DF/UBERLÂNDIA no prazo máximo de **15 dias úteis**, a contar do recebimento deste, esclarecimentos referentes as notas fiscais relacionadas no anexo à presente intimação.

Informamos que, em obediência ao ditame do artigo 66, inciso III, do RPTA/MG, aprovado pelo Decreto 44.747/08, a presente correspondência não configura início de ação fiscal. Portanto, não existe, até o momento, qualquer óbice à utilização do instituto da denúncia espontânea regulamentada no artigo 207 do retro mencionado diploma legal.

Salientamos que, vencido o prazo, sem as justificativas ou sem o pagamento do imposto, se devido, a empresa será incluída em programação fiscal para verificação das possíveis irregularidades e aplicação das penalidades cabíveis ...” (Grifos Originais)

#### Resposta da Impugnante

Conforme conversamos, as empresas destinatárias ainda não obtiveram retorno das solicitações de internalização realizadas junto à SUFRAMA, assim como não conseguiram documentação emitida pelo órgão ou o que conste que este já esteja analisando a documentação (tão somente imputaram mais uma solicitação constando das chaves de acesso, conforme anexo).

Desta forma, optamos por aguardar o cliente até a obtenção da comprovação da internalização das mercadorias, referente aos destinatários abaixo:

CNPJ	RAZÃO SOCIAL
09458768000188	GULF TRADING BRASIL
29699481000157	EXCELENCIA SERVIÇO E COMERCIO DE PRODUTO
36546429000126	T S DAS FONTES COMERCIO DE BEBIDAS

Para o destinatário abaixo, identificamos uma falha interna pois não foram solicitados o PIN para estas mercadorias, iremos proceder portanto ao recolhimento do imposto via denúncia espontânea.

CNPJ	RAZÃO SOCIAL	Ano	Mês	ICMS
04565289000570	BEMOL S/A	2021	02	1.812,24
			10	466,70
			11	1.557,05
Total Geral				3.835,99

Portanto, como já afirmado, não tendo a Autuada comprovado que as mercadorias constantes das notas fiscais objeto da presente autuação efetivamente ingressaram nas áreas incentivadas, nos termos prescritos nas normas legais supracitadas, **corretamente agiu o Fisco ao descaracterizar a isenção** indevidamente usufruída pela Impugnante.

Da mesma forma, **inexistindo comprovação em contrário**, as operações devem ser consideradas como internas, nos termos do art. 33, § 7º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 61, § 7º do RICMS/02, motivo pelo qual **o ICMS devido deve ser calculado mediante a aplicação da alíquota de 18% estabelecida para as operações internas com as mercadorias** objeto da presente autuação.

Por consequência, afigura-se correta a acusação fiscal e a aplicação da Multa Isolada estabelecida no art. 55, inciso V da Lei nº 6.763/75, face à constatação de consignação em documento fiscal de destinatário diverso daquele a quem a mercadoria realmente se destinava.

Lei nº 6.763/75

Art. 55. As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

[...]

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

[...]

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

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

Esclareça-se que não consta nos autos “confirmação da operação, manifestação do destinatário confirmando que a operação descrita na NF-e ocorreu exatamente como informado nesta NF-e”, nos termos estabelecidos na Cláusula Décima Quinta – A, § 1º, inciso V do Ajuste SINIEF nº 07/05, já reproduzido anteriormente.

Verifica-se, portanto, que a Impugnante **não** conseguiu demonstrar a regularidade fiscal de suas operações, mediante a formalização do ingresso e do internamento da mercadoria, conforme estabelece o art. 274 do Anexo IX do RICMS/02, motivo pelo qual é inaplicável ao caso dos autos a isenção prevista item 50 do Anexo I do mesmo diploma legal, uma vez não satisfeitas as condições para sua fruição.

Afastada a isenção, **cabe ao remetente**, por ser ele quem usufruiu do benefício fiscal, recolher o imposto relativo às operações em apreço, conforme dispõe o art. 8º, § 2º da Lei nº 6.763/75, o qual deve ser calculado mediante a aplicação da

alíquota de 18% estabelecida para as operações internas, nos termos do art. 33, § 7º da mesma lei.

Na verdade, o que se verifica é que a Impugnante tenta se desvencilhar da infração que lhe foi imputada, sob o argumento de uma hipotética ilegalidade do art. 268, § único, inciso III, segundo o qual a isenção é condicionada à comprovação da efetiva entrada da mercadoria no estabelecimento destinatário, além de tentar transferir a responsabilidade tributária aos respectivos destinatários das mercadorias.

Quanto ao primeiro ponto, como já afirmado, é fato inconteste nos autos que a Impugnante **não** comprovou que cumpriu as condições estabelecidas nos arts. 274 e 275 do Anexo IX do RICMS/02, para fins de fruição da isenção prevista no item 50 do Anexo I do mesmo regulamento.

Ademais, não compete a este E. Conselho, nos termos do art. 110, inciso I do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, “a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda”.

Ressalte-se, porém, que **as próprias decisões judiciais citadas pela Impugnante reconhecem a legalidade da isenção condicionada ora em análise**, apesar de sustentarem o entendimento de ser possível comprovar o direito à isenção mediante apresentação de documentos diversos, não sendo o certificado de internamento emitido pela SUFRAMA o único meio de comprovação.

Quanto ao art. 274-A do Anexo IX do RICMS/02, tal dispositivo, **ao contrário da alegação da Impugnante**, apenas descreve os procedimentos que devem ser adotados por todos os envolvidos nas operações autuadas (remetente, transportador e destinatário), para que a SUFRAMA possa homologar o ingresso da mercadoria na área incentivada, mediante a **autenticação do Protocolo** de Internamento de Mercadoria Nacional (PIN-e), e **confirmar o recebimento** da mercadoria pelo destinatário por meio da Declaração de Ingresso, **o que não ocorreu no caso dos autos**.

RICMS/02 - Anexo IX

Art. 274-A - A formalização do ingresso dar-se-á por meio de sistema eletrônico instituído pela SUFRAMA, observando-se o seguinte:

I - o remetente, antes da saída da mercadoria de seu estabelecimento:

a) efetuará registro da nota fiscal no sistema, e obterá o Protocolo de Ingresso de Mercadoria Nacional Eletrônico (PIN-e);

b) juntará o impresso relativo ao PIN-e à 1ª via da respectiva nota fiscal, para acompanhar a mercadoria em seu transporte;

II - o transportador:

a) antes do ingresso das mercadorias nas áreas incentivadas, complementar o PIN-e de que trata no inciso anterior mediante registro do

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

conhecimento de transporte e do manifesto de carga;

b) apresentará à SUFRAMA, para fins de retenção, análise, conferência documental, vistoria da mercadoria e processamento eletrônico:

1 - impresso relativo ao PIN-e;

2 - a 1ª e a 4ª vias da nota fiscal ou cópias do respectivo DANFE;

3 - cópia do conhecimento de transporte;

4 - o manifesto de carga;

III - o destinatário, após os procedimentos de que trata o inciso anterior e receber a mercadoria em seu estabelecimento, efetuará o registro do recebimento no sistema e, para fins de comprovação do desembaraço, apresentará a 1ª via da nota fiscal à SEFAZ do Estado destinatário.

Reitere-se que a Impugnante, em resposta à intimação fiscal que antecedeu o Auto de Infração, solicitando esclarecimentos sobre as operações em questão, basicamente se limitou a informar que “as empresas destinatárias ainda não obtiveram retorno das solicitações de internalização realizadas junto à SUFRAMA, assim como não conseguiram documentação emitida pelo órgão **ou o que conste que este já está analisando a documentação ...**”, ou seja, **a Impugnante não possui qualquer documento emitido pela SUFRAMA** que possa indicar, no mínimo, a existência de uma análise inicial do mencionado órgão sobre tais operações.

Insta destacar que o art. 275 do Anexo IX do RICMS/02 é absolutamente claro ao disciplinar que a regularidade do ingresso, **para fins do gozo da isenção pelo remetente**, será comprovada pela Declaração do Ingresso obtida por meio do sistema eletrônico instituído pela SUFRAMA.

Assim, a Impugnante responde pelo crédito tributário na condição de contribuinte, pois foi ela que usufruiu da isenção sem o cumprimento das condições estabelecidas na legislação, devendo-se ressaltar que tal responsabilidade independe da inclusão de terceiros na sujeição passiva, uma vez que a responsabilidade solidária não comporta benefício de ordem, nos termos do art. 124, § único do CTN.

Cabe destacar que as conclusões acima são corroboradas por diversas decisões deste E. Conselho, conforme Acórdãos nºs 19.818/12/2ª, 21.007/12/1ª, 20.140/13/2ª, 21.435/14/3ª, 21.824/15/1ª e 21.837/15/1ª, citado no relatório fiscal e inseridos no Anexo IV do Auto de Infração.

Segue essa mesma linha a seguinte decisão do C. TJ/MG:

**NÚMERO DO 1.0145.06.327110-3/001 NUMERAÇÃO 3271103-**

**RELATOR: DES.(A) HILDA TEIXEIRA DA COSTA**

**RELATOR DO ACORDÃO: DES.(A) HILDA TEIXEIRA DA COSTA**

**DATA DO JULGAMENTO: 28/02/2012**

**DATA DA PUBLICAÇÃO:** 09/03/2012

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - EXECUÇÃO FISCAL - CDA - ICMS - AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO INTERNAMENTO DAS MERCADORIAS NAS ÁREAS INCENTIVADAS CONFORME LEGISLAÇÃO ESTADUAL - DESCARACTERIZAÇÃO DA ISENÇÃO - ALÍQUOTA APLICADA PELO FISCO - MANTIDA - PRIMEIRO RECURSO IMPROVIDO - EMBARGOS IMPROCEDENTES - SEGUNDO RECURSO PROVIDO. - NÃO TENDO A EMBARGANTE COMPROVADO QUE AS MERCADORIAS CONSTANTES DAS NOTAS FISCAIS ARROLADAS PELO FISCO, NO AUTO DE INFRAÇÃO, EFETIVAMENTE INGRESSARAM NAS ÁREAS INCENTIVADAS, NOS TERMOS PRESCRITOS PELAS NORMAS MINEIRAS, MEDIANTE A FORMALIZAÇÃO DO INTERNAMENTO, NÃO HÁ IRREGULARIDADE NO PROCEDIMENTO FISCAL QUE IMPLICOU NA DESCARACTERIZAÇÃO DA ISENÇÃO, NOS TERMOS DA LEGISLAÇÃO PERTINENTE. - AUSENTE PROVA HÁBIL A DEMONSTRAR QUE AS MERCADORIAS FORAM EFETIVAMENTE RECEBIDAS POR CONTRIBUINTES DO ICMS NO ESTADO DO AMAZONAS, NÃO HÁ COMO APLICAR A ALÍQUOTA INTERESTADUAL DE 7%, DEVENDO SER MANTIDA A ALÍQUOTA APLICADA PELO FISCO DE 18%.

Devem ser rejeitados, portanto, os argumentos da Impugnante.

**• Alegações quanto à “Impossibilidade de Cobrança do ICMS pela Alíquota de 18% - Alíquota de 7% é a Correta” e quanto à “Incidência da Substituição Tributária - Nova Presunção Ilegal do Fisco”:**

As alegações da Impugnante relativas à aplicação da alíquota interna já foram ultrapassadas no item anterior, no qual foi afirmado que, uma vez descaracterizada a isenção e não havendo comprovação de que as operações ocorreram na forma retratada nos documentos fiscais, as operações em análise são consideradas como internas, nos termos do art. 33, § 7º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 61, § 7º do RICMS/02.

Considerando-se, portanto, que as mercadorias objeto da autuação estão sujeitas à alíquota de 18% nas operações internas, corretamente agiu o Fisco ao exigir o ICMS mediante a aplicação dessa alíquota, conclusão corroborada pelas decisões do CC/MG e do TJ/MG supracitadas.

Por outro lado, diferentemente da alegação da Impugnante, **a exigência do ICMS/ST é mera decorrência da conclusão acima**, pois as mercadorias listadas nas notas fiscais (NCM/NBM-SH 2009.6100, 2009.8990, 2106.9010, 2202.1000 e 2202.9900) estavam sujeitas à substituição tributária nas operações internas, em todo o período abrangido pela autuação, nos termos dos itens 10, 111, 112 e 115 do Capítulo 17 do Anexo XV do RICMS/02.

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

**17 - PRODUTOS ALIMENTÍCIOS**

ITEM	CEST	NBM/SH	DESCRIÇÃO	ÂMBITO DE APLICAÇÃO	MVA (%)
------	------	--------	-----------	---------------------	---------

**Efeitos de 01/01/16 a 30/11/22**

10.0	17.010.00	2009	Sucos de frutas ou de produtos hortícolas; mistura de sucos	17.1	40
------	-----------	------	---	------	----

**Efeitos de 01/02/17 a 30/11/22**

111.0	17.111.00	2202.10.00	Refrescos e outras bebidas não alcoólicas, exceto os refrigerantes e as demais bebidas dos CEST 03.007.00 e 17.110.00	17.1	45
-------	-----------	------------	---	------	----

**Efeitos de 01/12/20 a 30/11/22**

112.0	17.112.00	2202.99.00	Néctares de frutas e outras bebidas não alcoólicas prontas para beber, exceto bebidas hidroeletrólíticas e energéticos	17.1	40
-------	-----------	------------	--	------	----

**Efeitos de 01/10/17 a 30/11/20**

112.0	17.112.00	2202.99.00	Néctares de frutas e outras bebidas não alcoólicas prontas para beber, exceto isotônicos e energéticos	17.1	40
-------	-----------	------------	--	------	----

**Efeitos de 01/10/17 a 30/11/22**

115.0	17.115.00	2202.90.00	Bebidas alimentares prontas à base de soja, leite ou cacau, inclusive os produtos denominados bebidas lácteas	17.1	30
-------	-----------	------------	---	------	----

Deve ser rejeitado, portanto, o argumento da Impugnante de que “os comprovantes de pagamentos anexos e o documento ‘Justificativas EBBA’ demonstram destinatário na ZFM e ALC, razão pela qual se de fato supostamente os produtos não foram a estes entregues, não há como presumir terem sido entregues em Minas Gerais. No muito, supostamente não teriam circulado, o que não autoriza cobrar ICMS-ST”.

Como já afirmado, a Autuada não comprovou que as mercadorias constantes das notas fiscais objeto da presente autuação efetivamente ingressaram nas áreas incentivadas, nos termos prescritos nas normas legais supracitadas.

De igual forma, a Impugnante também não demonstrou a efetiva saída das mercadorias do território mineiros com destino a contribuintes sediados em outras unidades da Federação.

**Inexistindo comprovação em contrário**, as operações devem ser consideradas como internas, nos termos do art. 33, § 7º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 61, § 7º do RICMS/02, motivo pelo qual **o ICMS devido deve ser calculado mediante a aplicação da alíquota de 18% estabelecida para as operações internas com as mercadorias** objeto da presente autuação.

No tocante às mercadorias sujeitas à substituição tributária, a exigência do ICMS/ST, por se tratar de operações internas, está expressamente prevista na legislação mineira, conforme demonstrado acima.

A alegação, ainda que hipotética, da não ocorrência da circulação das mercadorias também deve ser afastada, pois as notas fiscais de saídas foram emitidas, ainda que constando destinatários diversos daqueles a quem as mercadorias realmente se destinavam.

Ademais, tal alegação contraria toda a impugnação apresentada, pautada na ocorrência efetiva das operações.

Assim, para afastar a exigência do ICMS/ST, caberia à Impugnante comprovar inequivocamente que as operações foram interestaduais, o que não ocorreu no caso dos autos.

Portanto, de acordo com todo o acima exposto, o feito fiscal afigura-se correto, motivo pelo qual são legítimas as exigências fiscais.

**•Da Arguição de Impossibilidade de Cumulação de Multa de Revalidação e Multa Isolada em Decorrência da mesma Infração:**

Quanto à arguição da Impugnante de que estaria sendo duplamente penalizada em função de uma única infração, contrariando o princípio do *non bis in idem*, há que se destacar que as multas foram aplicadas sobre fatos distintos e são calculadas tomando-se bases de cálculo também distintas.

A Multa Isolada aplicada, capituladas no art. 55, inciso V da Lei nº 6.763/75 referem-se a descumprimento de obrigação acessória, ao passo que a Multa de Revalidação, capitulada no art. 56, inciso II e § 2º da mesma lei, resulta do inadimplemento de obrigação principal, ou seja, falta de recolhimento do imposto devido.

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

[...]

II - o valor das operações ou das prestações realizadas;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.”

-----  
Art. 55. As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

[...]

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

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

[...]

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

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

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

[...]

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

[...]

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

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

[...]

Na doutrina de Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, atualizado por Mizabel 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).

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”.

Dessa forma, a multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de ilícitos e não se confunde com a multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada e, portanto, foi aplicada corretamente no presente caso.

Resta claro que não se configura qualquer ilegalidade a cobrança de multa de revalidação, nos moldes e nos valores previstos, já que esta possui caráter punitivo e repressivo, 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.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada foi acatada pelo Poder Judiciário mineiro 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 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 DEPRECIAÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

[...]

Não há que se falar, portanto, em exigência cumulativa, e sim em aplicação de penalidades distintas para fatos também distintos (descumprimento de obrigação acessória e multa indenizatória por recolhimento a menor do imposto, em função de aproveitamento indevido de créditos de ICMS).

**• Das Questões de Cunho Constitucional:**

As questões de cunho constitucional suscitadas pela Impugnante (*princípios da capacidade contributiva, da razoabilidade, da proporcionalidade, da vedação ao confisco, etc.*) não serão aqui analisadas, uma vez que não compete a este órgão julgador, nos termos do art. 110, inciso I do RPTA/MG, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, “a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda”.

Ressalte-se, no entanto, que as penalidades aplicadas no presente processo atendem ao princípio da reserva legal, uma vez que expressamente previstas na Lei nº 6.763/75.

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

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Thiago Augusto de Freitas e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Silvério Bouzada Dias Campos. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Juliana de Mesquita Penha (Revisora) e Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich.

**Sala das Sessões, 12 de dezembro de 2023.**

**Alexandre Périssé de Abreu  
Relator**

**Geraldo da Silva Datas  
Presidente**

CCMG

P