

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS
--

Acórdão:	23.884/25/2ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.003755411-93	
Impugnação:	40.010158123-16	
Impugnante:	Grupo Multi S.A	
	IE: 251347417.00-45	
Proc. S. Passivo:	ALEXANDRE DA CUNHA FERREIRA DE MOURA	
Origem:	DF/Passos	

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. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Corretas as exigências remanescentes de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, c/c § 2º, inciso I, todas da Lei nº 6.763/75.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre falta de consignação da base de cálculo do ICMS e do pagamento devido, em face de descaracterização da isenção do ICMS nas remessas de mercadorias a contribuintes (e destinatários não contribuintes do imposto) estabelecidos na Zona Franca de Manaus e nas Áreas de Livre Comércio, 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 do Anexo IX do RICMS/02 (e art. 186, § único, inciso III do Anexo VIII do RICMS/23, com efeitos a partir de 01/07/23), no período de 21/10/19 a 31/12/23.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, c/c § 2º, inciso I, todas da Lei nº 6.763/75.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação ao presente e-PTA e requer, ao final, a procedência da impugnação.

Da Reformulação do Lançamento e do aditamento à impugnação

Acatando parcialmente as razões da Defesa (argumentos de págs. 17/18 da Impugnação), a Fiscalização retifica o crédito tributário, de acordo com o “Termo de Reformulação do Lançamento” acostado ao e-PTA, excluindo as exigências relativas às notas fiscais relacionadas no Anexo 1 de referido termo, uma vez que foi constatada a internalização das mercadorias constantes de tais notas fiscais.

Regularmente cientificada sobre a retificação, a Autuada adita sua impugnação, reiterando os termos da impugnação inicial.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em sede de manifestação fiscal, refuta as alegações da Defesa e requer, portanto, a procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário.

Do Parecer

A Assessoria do CCMG, em Parecer nos autos do E-Pta, opina pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário de págs. 3.072/3.082.

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CCMG 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 versa sobre falta de consignação da base de cálculo do ICMS e do pagamento devido, em face de descaracterização da isenção do ICMS nas remessas de mercadorias a contribuintes (e destinatários não contribuintes do imposto) estabelecidos na Zona Franca de Manaus e nas Áreas de Livre Comércio, 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, no período de 21/10/19 a 31/12/23.

A base legal do lançamento constitui a condição estabelecida no art. 268, § único, inciso III do Anexo IX do RICMS/02 (e art. 186, § único, inciso III do Anexo VIII do RICMS/23, com efeitos a partir de 01/07/23), não observada pela Autuada.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, c/c § 2º, inciso I, todas da Lei nº 6.763/75.

As operações autuadas são fiscalizadas pela Superintendência da Zona Franca de Manaus (SUFRAMA), autarquia vinculada ao Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, competente para regular e controlar a importação e o ingresso de mercadorias, com incentivos fiscais, na Zona Franca de Manaus, nas Áreas de Livre Comércio e na Amazônia Ocidental, conforme art. 1º da Lei nº 13.451/17.

A base da argumentação da Defesa gira em torno da tentativa de demonstrar a possibilidade de comprovação do internamento das mercadorias por “*outros meios*”, devendo prevalecer o princípio da verdade material e da razoabilidade.

Em síntese, afirma que a ausência de um documento de natureza meramente formal e acessória pode ser plenamente suprida por outros meios idôneos de prova que demonstrem, materialmente, a efetiva entrada das mercadorias na região beneficiada e a consequente legitimidade da aplicação da isenção do ICMS nessas operações.

Acrescenta que há diversas situações em que a mercadoria efetivamente ingressa na Zona Franca de Manaus, mas, por motivos e imprevistos alheios à vontade do contribuinte, a Declaração de Ingresso não é emitida ou até mesmo sofre atrasos significativos. Nesse sentido, entende que a Fiscalização não promoveu qualquer esforço no sentido de apurar a real situação fática das mercadorias declaradas pela Autuada como internalizadas na região beneficiada.

Aduz que a mera ausência de declarações de natureza puramente formal não pode atrair uma presunção absoluta de que as mercadorias não foram remetidas pela Autuada à Zona Franca Manaus, devendo a Fiscalização buscar a verdade real dos fatos.

Defende que embora o Convênio ICMS nº 134/2019 preveja um procedimento inerente à Declaração de Ingresso, não poderia o Fisco, com base em uma providência de natureza meramente formal e acessória e, ainda, “*com base apenas em uma planilha de cruzamento*”, ignorar a realidade material dos fatos e afastar, assim, uma isenção legalmente prevista, baseando-se em mera presunção, sob pena de violação ao art. 142 do CTN.

E, ainda, que a presunção que embasou o presente lançamento é uma presunção relativa, assim, a presente demanda comporta a apresentação de provas que infirmem as conclusões alcançadas pelo Fisco, ou seja, “*ainda que ausentes alguns documentos puramente instrumentais – como os são as Declarações de Ingresso emitidas pela SUFRAMA –, não há dúvidas de que pode a Impugnante afastar a presunção juris tantum adotada pela Fiscalização, comprovando, por outros meios igualmente idôneos, que as mercadorias que destinou à Zona Franca de Manaus foram efetivamente internalizadas em tal região*”.

Nesse sentido, “*a despeito da ausência da Declaração de Ingresso emitida pela SUFRAMA*”, menciona que demonstra o internamento das mercadorias na ZFM por meio dos seguintes documentos e/ou elementos:

- a emissão de Nota Fiscal consignando destinatário sediado na Zona Franca de Manaus;
- os Registros de Entradas dos estabelecimentos destinatários das mercadorias (Doc. 07);
- selagem efetuada pela Secretaria da Fazenda do Estado do Amazonas, o que configuraria, no seu entendimento, verdadeiro atestado de regularidade, transparência e certeza quanto ao internamento das mercadorias na ZFM;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- em muitos casos, as operações foram confirmadas pelos destinatários das mercadorias na forma do inciso V da Cláusula Décima Quinta-A do Ajuste SINIEF nº 07/05, citando como exemplo a NF-e nº 2766771 e solicitando a baixa dos autos em diligência para se verificar tal situação para as demais operações autuadas.

Sustenta que parte das notas fiscais emitidas se trata de frete na modalidade “FOB”, onde o remetente não detém de nenhuma responsabilidade pelo controle das etapas de destinação final posteriores à entrega das mercadorias ao transportador, uma vez que a operação de venda com cláusula FOB transfere a titularidade e a responsabilidade sobre o bem, inclusive para fins tributários, no momento do embarque.

Reforça que, nesses casos de venda com cláusula FOB, a formalização do internamento depende de providência de exclusiva atribuição do destinatário das mercadorias, a quem cabe, ainda, a última providência necessária à conclusão do processo de internamento, conforme previsão do próprio Anexo IX do RICMS/02.

Conclui que o remetente não pode suprir tal providência por conta própria e tampouco dispõe de meios para forçar o seu cumprimento por parte do destinatário, o que só reforça a impossibilidade de se lhe penalizar por omissão de terceiro.

Cita legislações, jurisprudências e doutrinas que entende corroborarem o seu entendimento.

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

Cabe lembrar, inicialmente, que, como a concessão de isenção é uma exceção à regra de tributação, a ela se aplica o princípio geral de hermenêutica, segundo o qual as exceções são interpretadas restritivamente. Ou seja, para a sua concessão, o contribuinte deve comprovar, de forma inequívoca, que se enquadra na situação descrita na lei, conforme o art. 111, inciso II, do CTN, *in verbis*:

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

(...)

II - outorga de isenção;

(...)

In casu, tem-se 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 (e item 48 do Anexo X do RICMS/23):

Anexo I - 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Anexo X - RICMS/23

Item 48

Operação de saída de produto industrializado de origem nacional, observadas as condições estabelecidas nos arts. 186 a 201 da Parte 1 do Anexo VIII, 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.

Veja-se que a isenção em questão está sujeita às condições estabelecidas nos arts. 268 e seguintes do Anexo IX do RICMS/02 (arts. 186 e seguintes do Anexo VIII do RICMS/23).

Nesse sentido, o art. 268, § único, inciso III do Anexo IX do RICMS/02 (mesma redação do art. 186, do Anexo VIII do RICMS/23), 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 (e art. 192 do Anexo VIII do RICMS/23), 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

formalização do ingresso e a formalização do internamento da mercadoria.

E ainda, para se concretizar a formalização de ingresso, deve-se atender ao disposto no art. 274-A do Anexo IX do RICMS/02 (art. 193 do Anexo VIII do RICMS/23):

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, complementarará o PIN-e de que trata no inciso anterior mediante registro do 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. (Grifou-se)

Por seu turno, o art. 275 do mesmo Anexo (e art. 194 do Anexo VIII do RICMS/23), 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por outro lado, conforme a Portaria nº 834/19, da Superintendência da Zona Franca de Manaus, que dispõe sobre o controle e fruição dos incentivos fiscais e o internamento de mercadorias nacionais ou nacionalizadas nas áreas incentivadas administradas pela Superintendência da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA, o processo de internamento de mercadoria nacional ou nacionalizada que contenha incentivos fiscais é composto por três fases distintas, a saber:

Art. 5º O processo de internamento de mercadoria nacional ou nacionalizada que contenha incentivos fiscais é composto por três fases distintas:

I - registro eletrônico do Protocolo de Ingresso de Mercadoria Nacional - PIN-e;

II - confirmação do ingresso físico da mercadoria

III- formalização do internamento da mercadoria

(...)

Do Registro Eletrônico do PIN-e

Art. 6º O registro eletrônico do PIN-e dar-se-á mediante os seguintes procedimentos:

I - solicitação de Registro do PIN-e, via sistema eletrônico, sob responsabilidade do remetente;

(...)

§7º Fica dispensada a geração de PIN-e para a NF-e que não contiver incentivo fiscal administrado pela Suframa. (grifou-se).

A Portaria nº 834/19 também estabelece que a confirmação do ingresso físico da mercadoria dar-se-á mediante os seguintes procedimentos:

Art. 7º A confirmação do ingresso físico da mercadoria dar-se-á mediante os seguintes procedimentos:

I - Desembaraço da NF-e na Secretária de Fazenda do Estado de destino;

II - Confirmação pelo destinatário, via SIMNAC, do recebimento dos produtos em seu estabelecimento, após procedimento do inciso I deste artigo;

III - Disponibilização do canal de vistoria no SIMNAC, conforme critérios de parametrização adotados pela Suframa;

IV - Realização da vistoria eletrônica, documental e/ou física, pela Suframa, conforme o canal de vistoria parametrizado;

V - Cruzamento dos dados de desembaraço com a Secretaria de Fazenda do Estado de destino.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 1º Caso o registro da data de que trata o inciso I deste artigo não esteja disponível no ato de confirmação do recebimento da mercadoria, caberá ao destinatário informá-la, prevalecendo, na hipótese de divergência, a data informada pela Sefaz de destino em momento posterior.

§ 2º O envio dos dados eletrônicos de ingresso referente ao desembaraço das mercadorias nas áreas incentivadas, no âmbito da Secretaria de Fazenda Estadual, é de responsabilidade da Sefaz de destino.

A norma ainda determina que a formalização do internamento será comprovada pela disponibilização de evento na NF-e, o que é feito pelo próprio sistema da SUFRAMA no XML da NF-e:

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:

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

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

[...]

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)

Dessa forma, de acordo com as normas citadas acima e pertinentes à matéria, a hipótese de isenção em análise, de fato, é um benefício fiscal condicionado à

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

comprovação pelo Contribuinte do efetivo ingresso/internamento das mercadorias no estabelecimento destinatário.

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, como informa a Fiscalização, 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 Autuada.

Cabe reconhecer, ainda, a desnecessidade de realização de diligência “*para que se permita a manifestação da Fiscalização em relação aos fatos e documentos probatórios apresentados pela Impugnante nesta defesa*”, como formulado pela Impugnante, à vista da documentação já trazida aos autos pelas partes. Ainda, importante *in casu* é o internamento legal da mercadoria, nos termos das condicionantes legais mencionadas.

No caso dos Autos, o Convênio ICMS nº 134/19, dispõe sobre os procedimentos relativos ao ingresso de produtos industrializados de origem nacional na Zona Franca de Manaus, com isenção do ICMS, estabelecendo que o controle e fiscalização das operações nele previstas será realizado por meio do sistema eletrônico instituído pela SUFRAMA, instituindo o Protocolo de Ingresso de Mercadoria Nacional Eletrônico (PIN-e) como documento obrigatório para essas operações, fixando ainda que a regularidade da operação de ingresso, para fins do gozo do benefício por parte do remetente, será comprovada pela disponibilização do internamento na SUFRAMA como evento na NF-e.

No tocante ao argumento de que as mercadorias teriam sido realmente entregues aos destinatários localizados na área de abrangência da SUFRAMA e Áreas

de Livre Comércio, comprovadas pela emissão de notas fiscais com destinatários sediados na ZFM, bem como pelo registro da entrada das mercadorias pelo destinatário, a selagem pela SEFAZ/AM e, ainda, como exemplo trazido de uma nota fiscal, pela confirmação pelos destinatários na forma do inciso V da Cláusula Décima Quinta-A do Ajuste SINIEF nº 07/05, tendo em vista que tal fato, por si só, seria suficiente para comprovar o internamento e justificar o aproveitamento do benefício fiscal da isenção de ICMS, de igual, não procede.

Tal ilação não merece guarida, visto que, conforme demonstrado anteriormente, três são as etapas para a comprovação do ingresso e do internamento nas zonas incentivadas, etapas e procedimentos esses previstos em normas cogentes, às quais a Autuada não atendeu integralmente, limitando-se à alegação de que teria remetido e entregue as mercadorias ao destinatário, que teriam registrado a entrada e, em alguns casos, confirmado o recebimento, sem demonstrar o cuidado objetivo de comprovar a sua efetiva entrega pelos meios legais estabelecidos pelo Legislador.

A apresentação por “*outros meios*”, citados pela Impugnante, apenas comprovam a entrada das mercadorias no estado do Amazonas, fato não contestado pelo Fisco na medida em que exigiu o imposto à alíquota de 7% (sete por cento)

Ou seja, a Impugnante **não comprovou nos termos legais**, o internamento das mercadorias e a ocorrência efetiva das operações na forma retratada nas notas fiscais autuadas.

Significa dizer, ainda que se admitisse a alegação da Defesa de que restaria cumprida a exigência contida na legislação estadual, ainda que “*por outros meios*”, e, ainda que o serviço de transporte de parte das mercadorias 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, a formalização do internamento da mercadoria e a confirmação do ingresso físico da mercadoria (confirmação do recebimento da mercadoria pelo destinatário por meio da Declaração de Ingresso).

O art. 275 do Anexo IX do RICMS/02 (art. 194 do Anexo VIII do RICMS/23), é absolutamente claro ao disciplinar que a regularidade do ingresso, para fins do gozo da isenção pelo remetente, será comprovada pela Declaração de Ingresso obtida por meio do sistema eletrônico instituído pela SUFRAMA.

Entretanto, a própria Impugnante reconhece a “*ausência da Declaração de Ingresso emitida pela SUFRAMA*”.

De todo o acima exposto, constata-se que se equivoca a Impugnante no seu entendimento de que a formalização do internamento depende de providência de exclusiva atribuição do destinatário das mercadorias.

Pela análise das normas pertinentes à matéria, fica claro que nas operações em análise, devem ser observadas todas as disposições normativas supracitadas, o que não foi feito no presente caso.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Vê-se, portanto, que no caso dos Autos, evidenciou-se a falta de cumprimento de requisitos legais para a fruição de benefício fiscal previsto na legislação tributária, o que atrai a incidência do § 2º do art. 8º da Lei nº 6.763/75 acima referido.

Assim, a Fiscalização, no exercício de sua atividade administrativa plenamente vinculada e, seguindo os ditames legais discriminados no Auto de Infração, adotou todos os procedimentos necessários para cobrança do ICMS indevidamente dispensado, com as respectivas multas, diante da constatação do descumprimento da condição estabelecida na norma de regência da matéria, conforme identificado e comprovado com os documentos acostados aos autos.

Importante destacar que o Sujeito Passivo foi intimado a prestar esclarecimentos que pudessem comprovar a regularidade das operações, como explica a Fiscalização no Relatório Fiscal Complementar:

O Sujeito Passivo foi intimado através do Termo de Intimação 959/2023, a apresentar esclarecimentos quanto aos indícios de saídas de mercadorias em operações interestaduais ao abrigo indevido da isenção prevista para a Zona Franca de Manaus e Áreas de Livre Comércio, já que foram identificados destinatários que não são contribuintes inscritos na unidade da federação de destino das mercadorias, bem como foram identificadas saídas de mercadorias sem a comprovação da internalização.

O contribuinte enviou planilha sem o devido esclarecimento solicitado.

A não comprovação da internalização e a remessa para não contribuintes descaracterizam a isenção do ICMS, tornando o imposto devido.

Portanto, 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 Contribuinte.

Verifica-se, assim, 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 (e os correspondentes artigos e item já citados do Novo RICMS/23), uma vez não satisfeitas as condições para sua fruição.

Na verdade, o que se verifica é que a Impugnante tenta se desvencilhar da infração que lhe foi imputada, além de tentar transferir a responsabilidade tributária aos respectivos destinatários das mercadorias.

Contudo, é fato inconteste nos autos que a Impugnante **não** comprovou que cumpriu as condições estabelecidas nos arts. 268 e seguintes do Anexo IX do RICMS/02 (art. 186 e seguintes do Anexo VIII do RICMS/23), para fins de fruição da

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

isenção prevista no item 50 do Anexo I do mesmo regulamento (item 48 do Anexo X do RICMS/23).

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”.

Acresça-se os seguintes argumentos apresentados pela Fiscalização em sede de Manifestação Fiscal:

No caso em tela, como já visto e repisado, o contribuinte descumpriu várias imposições de obrigações acessórias para fazer jus à isenção, principalmente, e em todos as NF-e, o registro do evento “internalização da mercadoria”.

Além do caráter de exceção à legislação que trata de isenção, fica evidente no texto do Convênio 134/19, editado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, que a regularidade para o gozo do benefício apenas se dá com o registro do internamento na NF-e.

(...)

A selagem é um procedimento intermediário. No Anexo I da Portaria SUFRAMA 834/19 temos o resumo das siglas e termos adotados pela SUFRAMA. Confira-se:

(...)

Entretanto, o Convênio ICMS 134/19, Cláusula quarta, traz o detalhamento das etapas para a formalização do internamento, entre as quais de encontra o desembaraço na UF de destino da mercadoria:

(...)

Conforme às exigências apontadas no Auto de Infração, para que as remessas de mercadorias para a SUFRAMA sejam isentas é necessário que o contribuinte cumpra requisitos previstos na legislação por meio do Convênio ICMS nº 134/19, de 5 de julho de 2019; Portaria SUFRAMA nº 834, de 16 de outubro de 2019; Capítulo XXX, do Anexo IX do RICMS/02 (vigente até 30/06/2023); Capítulo XIX, do Anexo VIII do RICMS/23 (vigente a partir de 01/07/2023); Cláusula Décima Quinta-A, do Ajuste SINIEF 07/2005, de 30 de setembro de 2005.

Não tendo a Impugnante comprovado que as mercadorias constantes das notas fiscais objeto do Auto de Infração, efetivamente ingressaram nas áreas incentivadas, nos termos prescritos pela legislação acima mencionada, mediante formalização do

internamento, deixou de cumprir requisito básico para a fruição da isenção.

A Impugnante traz no anexo denominado Doc 12, diversos tipos de comprovantes de entrega, documentos internos, sendo muito deles ilegíveis e também em grande parte são informados DACTEs (Documento Auxiliar do Conhecimento de Transporte Eletrônico) nas quais figura como emitente a empresa Restitui Logística e Transportes Eireli, CNPJ 07.782.318/0003-82, estabelecida em Extrema/MG.

A apresentação de documentos internos e recibos em DANFes, muitos sem qualquer identificação das pessoas envolvidas, não comprovam inequivocamente, o internamento das mercadorias.

Em outra parte do Doc 12, são mencionadas inúmeros DACTEs emitidos pela Restitui, onde se vê que o tomador do serviço é a empresa Multilaser Industrial S.A., abaixo segue exemplo da citado documento:

(...)

Assim, apenas os “*outros*” documentos e elementos apresentados pela Defesa, não comprovam, inequivocamente, o internamento das mercadorias e a ocorrência efetiva das operações na forma retratada nas notas fiscais autuadas e tal fato não retira da Impugnante o dever de comprovar a homologação do ingresso da mercadoria na área incentivada, mediante o cumprimento de todas as normas previstas na legislação de regência, como já demonstrado.

À toda evidência, o remetente, no caso em análise, a Autuada, tem participação fundamental no processo de cumprimento das exigências legais para a fruição do benefício de isenção do ICMS, não somente pelo seu início, mas também pelo seu acompanhamento até a conclusão das operações contempladas com o benefício, conforme o disposto no art. 52, da Portaria nº 834/19, *ipsis litteris*:

Art. 52 O remetente e o destinatário deverão acompanhar todas as fases do processo de internamento de mercadorias no SIMNAC, conforme art. 5º desta Portaria, sendo responsáveis pela averiguação do efetivo internamento das mercadorias.

Pela análise das normas pertinentes à matéria, fica claro que o contribuinte contemplado com a isenção (o remetente) é o responsável a quem incumbe provar o internamento das mercadorias com ela gravadas, o que não foi feito no presente caso.

Registra-se, ainda, que os documentos/elementos citados pela Defesa, como a selagem pelo Fisco de destino, não constituem prova do ingresso da mercadoria na SUFRAMA e adjacências. Esse é o entendimento que se extrai dos art. 49 da Portaria nº 834/19. Veja-se:

Art. 49 Não constituirá prova do ingresso da mercadoria a expedição de protocolo ou aposição

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de qualquer carimbo, autenticação, visto, etiqueta, selo de controle pela Suframa ou do Fisco de destino, nas vias de qualquer documento impresso.

Pela análise dos dispositivos acima referidos, aduz-se que a Autuada deixou de cumprir uma obrigação positiva que lhe é imposta pela lei, ou seja, gerar o PIN-E, acompanhar a conclusão do desembrço e a realização de vistoria no destino. Além disso, não registrou os eventos de vistoria e internalização nas NF-e relativas às operações por ele praticadas, cuja remessa para a Zona Franca de Manaus e adjacências foram efetivamente realizadas.

E, ainda, três são as etapas para a comprovação do ingresso e do internamento nas zonas incentivadas, etapas e procedimentos esses previstos em normas cogentes, às quais a Autuada não atendeu para as notas fiscais autuadas.

Assim, afastada a isenção, repita-se, 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.

Nesse sentido, a Autuada responde pelo crédito tributário na condição de contribuinte, pois foi ela que usufruiu da isenção sem o cumprimento das condições estabelecidas na legislação.

O entendimento acima exposto é corroborado por diversas decisões deste E. Conselho, podendo ser citado, a título de exemplo, as recentes decisões constantes dos Acórdãos nºs 24.593/23/1ª e 24.594/23/1ª.

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%. (GRIFOU-SE)

Rejeita-se, portanto, os argumentos da Defesa.

Quanto ao argumento de que algumas notas fiscais foram canceladas/recusadas/não reconhecidas pelos destinatários e, portanto, não teria ocorrido o fato gerador (a circulação da mercadoria), o que impossibilitaria o lançamento do imposto em relação a tais operações, reporta-se à análise da Fiscalização, que cuidou de verificar a alegação da Impugnante, concluindo que não restou comprovada a devolução das mercadorias e/ou que tenha sido emitida a NFe de entrada nos casos de retorno das mercadorias, conforme determina a legislação que cuida do assunto:

As operações citadas pela Impugnante podem ser definidas ora como devolução, ora como retorno.

(...)

Como se vê as operações de “mercadorias não entregues” e “devolução de mercadorias”, são operações distintas.

(...)

Na fl. 34 da Impugnação, a Impugnante relaciona as NFes que deixaram de ser internalizadas na ZFM uma vez que tiveram suas respectivas NFes recusadas pelos destinatários, porquanto canceladas as respectivas operações mercantis.

Essa relação, como a Impugnante se refere às fl. 38: “(...) de modo a evidenciar a não ocorrência das respectivas operações (D0c.10)”, denota que as mercadorias referidas nas NFes citadas não foram entregues ao destinatário, ou seja, retornaram a empresa Multilaser.

Nesses casos, art. 50 do RICMS/23 estabelece a forma de aproveitamento de crédito no retorno da mercadoria e informação sobre o acobertamento em seu retorno.

(...)

Não há informação de que o Impugnante tenha emitido NFe de entrada para o aproveitamento de crédito.

Importante registrar que as NFes desse tópico têm como destinatário a empresa GIGA Indústria e Comércio de Produtos de Segurança S.A., CNPJ 17.122.802/0001-77, que a Impugnante identifica como sua subsidiária integral.

As NFes citadas à fl. 34 da Impugnação, assim como os arquivos relativos aos documentos inseridos no anexo denominado pelo Impugnante Doc 10, tem como eventos nas respectivas NFes: “Desconhecimento da Operação pelo Destinatário” ou “Operação não Realizada”, a exceção é a NFe 284576, que não tem nenhum desses eventos. Entretanto, os eventos nas notas fiscais remanescentes, foram lançados em prazos de 92 dias a até 180 dias após a data de emissão.

Como demonstram os fatos narrados, é imperioso concluir que não há comprovação cabal que essas mercadorias realmente retornaram para a Multilaser, ainda mais se considerarmos a diferença de datas entre a data de emissão e a data em que os eventos foram lançados nas respectivas notas fiscais.

(...)

Quanto à análise supratranscrita do Fisco, acresça-se que as notas fiscais de entrada de devoluções de mercadorias acostadas ao Doc. 11 pela Impugnante possuem diferenças consideráveis entre as “datas de emissão” das notas fiscais de saídas e de entradas (devolução). A título de exemplo, a Nota Fiscal de devolução nº 220.324 tem data de emissão 03/07/24 e, consta das “Informações Complementares” que refere-se à Nota Fiscal de saída nº 917.716, emitida em “10/2023”, ou seja, quase um ano antes.

Nesse sentido, não consta dos autos prova **inequívoca** que demonstrem o retorno/devolução integral das mercadorias na forma regularmente prevista. Assim, o não acatamento dos argumentos da Defesa, pelo Fisco, decorre da ausência de prova de sua regularidade e do cumprimento dos requisitos legais, o que afasta a possibilidade de se anuir com o reconhecimento de suas alegações.

Quanto ao argumento constante do Tópico IV.1 da peça de defesa, como já mencionado, a Fiscalização retificou o crédito tributário, de acordo com o “Termo de Reformulação do Lançamento” acostado ao e-PTA, excluindo as exigências relativas às notas fiscais em que se constatou a internalização das mercadorias, conforme documentação constante do Anexo 2 de referido termo.

Sobre a retificação do crédito tributário, deixou consignado o Fisco:

O contribuinte em sua defesa aponta (fls. 17/18 da Impugnação) uma lista com 30 NF-e (Doc 6) onde constam consultas ao site da SUFRAMA mostrando o “PIN-e” (Protocolo de Ingresso de Mercadoria Nacional Eletrônico) internado. Fato que a fiscalização não contesta. Porém, para o contribuinte ter direito de usufruir da isenção é necessário que a formalização do ingresso nas áreas incentivadas seja comprovada por disponibilização do internamento na SUFRAMA como evento na NF-e. Como pode-se notar a NF-e nº 519277, emitida em 24/07/2023, constante na lista

apresentada, não apresenta o necessário evento “internalização”.

(...)

Destacando que apenas nestes casos houve o cumprimento dos requisitos para obtenção da isenção que é condicionada. E o acatamento da Impugnação em relação a essas poucas Notas Fiscais.

(...)

A Impugnante, por sua vez, não contesta a reformulação efetuada pelo Fisco, apenas reitera os argumentos anteriormente apresentados em sede inicial de impugnação.

A Defesa argumenta, ainda, que a Fiscalização desconsiderou o Regime Especial concedido à Autuada, E-PTA-RE Nº 45.000000510-55, “*o qual lhe assegura diversos benefícios fiscais em relação ao ICMS exigido no âmbito do Estado de Minas Gerais*”.

Destaca, dentre tais benefícios, a concessão de créditos presumidos equivalentes a até 100% do ICMS devido e que a presente autuação abrangeu diversas operações que faziam *jus* a tal crédito presumido.

Continua argumentando que a Fiscalização deixou de considerar o direito ao aproveitamento dos créditos de ICMS relativos a entradas das mercadorias objeto da autuação em atenção ao princípio constitucional da não cumulatividade do imposto.

Afirma que “*a Fiscalização deixou de abater, do valor do ICMS supostamente devido pela Impugnante, o imposto que incidiu nas operações antecedentes sujeitas à tributação pelo ICMS (ainda que eventualmente tenham sido estornados e/ou não escriturados, por exigência do Regime Especial celebrado com a SEFAZ), transgredindo o Princípio da Não-Cumulatividade*”.

Veja-se que a Defesa solicita a concessão de créditos presumidos que estaria previsto em RET e, também, os créditos do imposto relativos às entradas das mercadorias, ainda que não tenham sido escriturados ou estornados, como admite a própria Impugnante.

Deve-se lembrar que o lançamento objeto do trabalho é em virtude da falta de destaque do ICMS devido, pela aplicação indevida da isenção do ICMS.

De plano, adotava-se o procedimento de recomposição da conta gráfica quando a infração era aproveitamento indevido de créditos do imposto levado a efeito pelo contribuinte, matéria não versada nos presentes autos.

E, ainda, RICMS/02 estabeleceu a partir de 01/02/15, no art. 195, bem como o art. 160 do RICMS/23 (atualmente em vigência), nova forma para o procedimento fiscal de recomposição de conta gráfica, que não é o caso dos autos, que só se aplica por ocasião do pagamento do crédito tributário.

Como o caso em questão refere-se a saídas ao abrigo indevido da isenção, ou seja, a operações em que o valor do imposto devido não foi declarado, não há que se

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

falar em nova compensação dos créditos, que, no presente caso, sequer foram escriturados, com os débitos apurados relativos à irregularidade em questão (débitos não declarados).

E, ainda, o art. 89, inciso IV do RICMS/02, estabelece o esgotamento do prazo de recolhimento do imposto relativamente à operação com mercadoria cuja saída, entrega, transporte ou manutenção em estoque ocorra com documento fiscal sem destaque do imposto devido.

Art. 89. Considera-se esgotado o prazo para recolhimento do imposto, inclusive o devido a título de substituição tributária, relativamente à operação com mercadoria cuja saída, entrega, transporte ou manutenção em estoque ocorra:

(...)

IV - com documento fiscal sem destaque do imposto devido.

(...)

Nas hipóteses do art. 89 do RICMS/02, por já se encontrar esgotado o prazo do recolhimento do imposto, o crédito tributário exigido pelo Fisco é o resultante da aplicação da alíquota impositiva sobre a base de cálculo, como apurado pela Fiscalização, não havendo que se falar em compensação com crédito presumido ou créditos pela entrada das mercadorias. Repita-se, créditos que sequer foram escriturados pela Autuada.

Destaca-se que não há qualquer afronta ao princípio da não cumulatividade, pois não se está negando o direito do Contribuinte ao aproveitamento do crédito do imposto. O crédito do imposto corretamente destacado em documento fiscal, mas não aproveitado na época própria, pode ser apropriado pelo contribuinte mediante creditamento extemporâneo, a ser realizado nos moldes do procedimento previsto no § 2º do art. 67 do RICMS/02 (art. 32, § 2º do RICMS/23), devendo ser levado para a apuração mensal do imposto, observado, inclusive, o prazo decadencial de que trata o § 3º desse artigo.

Assim, o feito fiscal encontra-se devidamente amparado pelas normas legais.

Reporta-se, ainda, à análise da Fiscalização que joga por terra os argumentos da Defesa:

Lembrando que a técnica de utilização do crédito presumido permite ao contribuinte a substituição dos créditos normais passíveis de apropriação, por um determinado percentual sobre o imposto debitado por ocasião das saídas de mercadorias.

(...)

Quanto aos supostos créditos presumidos, que a Defesa alega ter direito, reforçamos que os mesmos não foram escriturados, certamente em razão de que os débitos lançados neste auto de infração e,

eventualmente, para os quais o regime especial prevê crédito presumido não terem sido levados à apuração do imposto, já que as saídas de mercadorias foram efetuadas considerando-se indevidamente a benefício da isenção.

O crédito presumido é uma técnica de apuração a ser utilizada pelo contribuinte, levando em conta os débitos de ICMS devidamente escriturados no período de apuração. Não cabe à fiscalização conceder créditos em um lançamento de ICMS por meio de auto de infração.

Este Auto de Infração tem por objetivo exigir o ICMS mais multas cabíveis devidas nas operações que não foram levadas à apuração do imposto e, portanto, não cabe a argumentação da Impugnante pelo direito de um crédito presumido relacionado ao imposto não declarado.

(...)

Não cabe ao Fisco o lançamento de créditos em favor de contribuinte, ou mesmo a sua consideração no momento da emissão de auto de infração.

Enfatizamos que, nos termos do art. 116 do RICMS/23, é vedada a compensação de créditos de ICMS com imposto vencido, exceto nas hipóteses do Anexo III do mesmo Regulamento (mesmo teor do art. 89-A do RICMS/02). Portanto, não é possível a compensação pretendida, devendo os valores que a Impugnante, eventualmente, tenha direito de se apropriar, a título de crédito das operações anteriores, serem objeto do procedimento de creditamento extemporâneo de que trata o art. 32, § 2º do RICMS/23 (mesmo teor que o art. 67, § 2º do RICMS/02), sendo obrigatória a escrituração do seu valor nos registros próprios da Escrituração Fiscal Digital - EFD, inclusive naquele correspondente à observação de lançamento fiscal.

(...)

Noutro giro, a Impugnante alega erro na apuração da base de cálculo pelo Fisco, argumentando que o “cálculo por dentro” já havia sido previamente efetuado pela Autuada quando da emissão das notas fiscais com o ICMS desonerado.

Afirma que o valor do ICMS desonerado (obtido a partir do cálculo por dentro) em razão da regra isentiva foi expressamente indicado no campo “Informações Complementares” das notas fiscais autuadas.

Nesse ponto, cumpre lembrar a forma de cálculo do imposto na legislação:

Lei nº 6.763/75

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

(...)

Portanto, o ICMS deve ser calculado mediante a sua integração ao valor de sua própria base de cálculo.

Assim, se não há destaque da base de cálculo, bem como do imposto, nos documentos fiscais, não há como se afirmar que o imposto foi integrado ao valor da base de cálculo, como explica a Fiscalização:

A Impugnante vendeu os seus produtos sem destacar o ICMS nos respectivos documentos fiscais, mesmo porque ela considerou inexistente uma base de cálculo para a operação.

As ausências daquele destaque e da indicação de valores de base de cálculo do ICMS indicam que o valor final da operação de venda se deu sem a integração, e a cobrança, pelo contribuinte, do ICMS ali incidente.

Dessa feita, deve-se concluir que o valor da operação de venda efetivamente praticado pelo Autuado não obedeceu às regras vigentes e expressou um valor inferior àquele que seria encontrado caso o ICMS tivesse sido integrado à base de cálculo da operação.

(...)

Portanto, na linha das razões apresentadas, o valor dos produtos será considerado apenas o ponto de partida para o cálculo do ICMS, que deverá, antes de ser especificado, ser incluso na própria base de cálculo, nos termos do citado art. 13, § 15 da Lei 6.763/75.

(...)

Assim, de acordo com todo o acima exposto, o feito fiscal afigura-se correto, motivo pelo qual são legítimas as exigências fiscais de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, c/c § 2º, inciso I, todas da Lei nº 6.763/75.

No que se refere às multas aplicadas, não cabe razão à Defesa, que aduz não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa, citando o Princípio da Consunção.

A exigência da Multa de Revalidação está em perfeita consonância com a sanção estabelecida no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75, em razão da falta de recolhimento de ICMS por descaracterização da isenção.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Exige-se, ainda, a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII da mesma lei.

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor de ICMS efetuado pela Autuada. Já a multa capitulada no art. 55 da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória de não consignar a base de cálculo do imposto.

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

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também foi considerada lícita pelo Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0079.11.016674-5/003, de 04/08/16, emendada da seguinte forma:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA - SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO - POSSIBILIDADE - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS - INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE - PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE.

(...)

É POSSÍVEL A CUMULAÇÃO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, POR TEREM SIDO APLICADAS EM RAZÃO DE INFRAÇÕES DISTINTAS. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003 COMARCA DE CONTAGEM. APELANTE(S): BRF BRASIL FOODS S/A. APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER (RELATOR)

(...)

(GRIFOU-SE)

Assim, reiterando, a ausência de recolhimento integral da obrigação principal sujeita o contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56 da Lei nº 6.763/75, e, existindo ação fiscal, a pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal.

Por outro lado, ao descumprir a norma tributária, ocorre o inadimplemento pelo contribuinte de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator à penalidade prevista no art. 55 da mencionada lei.

A Impugnante alega erro de tipificação da multa isolada exigida, por entender haver incompatibilidade entre a multa aplicada e a suposta conduta infracional imputada à Autuada.

Afirma que *“a Impugnante deixou de apontar a base de cálculo do ICMS nas Notas Fiscais em questão não por mera liberalidade ou descuido, mas sim porque as operações eram isentas do imposto, não cabendo, portanto, no momento em que as Notas Fiscais foram emitidas, a indicação das pretensas bases de cálculo”*.

Defende que no ato da emissão da nota fiscal, a aplicação da isenção não podia ser classificada como indevida (o que só se configuraria 120 dias depois), portanto, naquele momento não havia base de cálculo a ser indicada.

Contudo, razão não lhe assiste.

Veja-se que a infringência cometida pela Autuada é exatamente a prevista na penalidade isolada aplicada, qual seja, deixar de consignar, no documento fiscal que acobertar a operação, a base de cálculo prevista na legislação, ainda que em virtude de incorreta aplicação de isenção:

Lei n° 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:

(...)

XXXVII - por deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, a base de cálculo prevista na legislação, ou consigná-la com valor igual a zero, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, suspensão, isenção ou não incidência, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária - 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo;

(...)

Como afirma o Fisco, *“a penalidade foi aplicada devido à saída de mercadoria no qual não constava, na NF acobertadora da operação, a devida base de cálculo em razão da descaracterização da isenção por falta de cumprimento dos requisitos”*.

Ademais, uma vez constatada a emissão de notas fiscais destinadas à ZFM ao abrigo indevido da isenção do imposto, a ocorrência do fato gerador se deu no momento da saída das mercadorias (e não 120 dias depois).

Recentemente, o próprio CC/MG, à unanimidade já entendeu pela aplicação de tal penalidade em PTAs da mesma matéria, como pode ser visto, a título de exemplo, nos Acórdãos n°s 24.594/23/1ª e 24.725/23/3ª.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense efeito confiscatório da multa e ofensa aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *in verbis*:

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;

(...)

Com relação ao princípio do não confisco, assim foi o voto da Ministra Carmen Lúcia em decisão do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: “NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUI QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...).

AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Noutro giro, a incidência dos juros de mora sobre a multa de mora, questionada pela Defesa, encontra suporte legal no art. 2º da Resolução nº 2.880/97, que dispõe sobre os créditos tributários do estado de Minas Gerais, confira-se:

Art. 2º Os juros de mora incidirão tanto sobre a parcela do tributo, quanto sobre a de multa, inclusive a de mora, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento do débito até a data do efetivo pagamento, observando-se:

I - quando as multas forem pagas com redução, considera-se, para efeitos de cobrança dos juros moratórios, o valor efetivamente pago;

II - tratando-se de multa isolada, o termo inicial para a cobrança dos juros de mora será o primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração (AI).

(...)

(Grifou-se)

Observa-se que as infrações cometidas pela Impugnante restaram devidamente comprovadas, o lançamento foi realizado com a plena observância da legislação tributária e, não tendo a Impugnante apresentado nenhuma prova capaz de elidir o feito fiscal, legítimo é o lançamento em exame.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às págs. 3.072/3.083. Vencido, em parte, o Conselheiro Antônio César Ribeiro (Revisor), que excluía também as exigências daquelas operações que detém o competente registro PIN cumulado com o registro dos documentos fiscais no livro registro de entradas do destinatário. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Alexandre da Cunha Ferreira de Moura e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Thiago Elias Mauad Abreu. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Edwaldo Pereira de Salles e Juliana de Mesquita Penha.

Sala das Sessões, 20 de fevereiro de 2025.

Ivana Maria de Almeida
Relatora

Antônio César Ribeiro
Presidente / Revisor

P

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS
--

Acórdão:	23.884/25/2ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.003755411-93	
Impugnação:	40.010158123-16	
Impugnante:	Grupo Multi S.A	
	IE: 251347417.00-45	
Proc. S. Passivo:	ALEXANDRE DA CUNHA FERREIRA DE MOURA	
Origem:	DF/Passos	

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

A autuação versa sobre falta de consignação da base de cálculo do ICMS e do pagamento devido, em face de descaracterização da isenção do ICMS nas remessas de mercadorias a contribuintes (e destinatários não contribuintes do imposto) estabelecidos na Zona Franca de Manaus e nas Áreas de Livre Comércio, 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 do Anexo IX do RICMS/02 (e art. 186, § único, inciso III do Anexo VIII do RICMS/23, com efeitos a partir de 01/07/23), no período de 21/10/19 a 31/12/23.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, c/c § 2º, inciso I, todas da Lei nº 6.763/75.

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

Em síntese, a questão debatida nos autos trata da cobrança do ICMS, MR e MI, pela descaracterização da aplicação do instituto da isenção nas remessas de mercadorias à Zona Franca de Manaus, desatendendo, segundo o Fisco, os requisitos a demonstrar internalização destas mercadorias na referida zona franca.

É bem verdade que a Fiscalização detém a presunção legal que trilha em seu favor da defesa dos interesses do Estado.

No entanto, há de convir, o registro PIN cumulado com os registros dos documentos fiscais autuados no livro registro de entrada dos destinatários é elemento no mínimo suficiente, a refutar a presunção que outrora, trilhava em favor do Fisco em casos tais.

Ora, o registro PIN inclusive, é um **documento obrigatório e suficiente para comprovar o internamento** das mercadorias, conforme o Convênio ICMS nº 134/19 e a Portaria SUFRAMA nº 834/19, e no caso dos autos, repita-se, temos em

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

somatório ao PIN, o registro contábil destas mercadorias na empresa destinatária em seu livro de entradas próprio.

Isto posto, considero como demonstração da efetiva operação destinada à Zona Franca de Manaus aqueles documentos fiscais que detém não somente o registro de entradas nos destinatários no Amazonas, mas também e em cumulatividade, o competente registro PIN, pelo que julgo parcialmente procedente o lançamento para fazer tais exclusões àquelas já perpetradas pelo Fisco.

Sala das Sessões, 20 de fevereiro de 2025.

**Antônio César Ribeiro
Conselheiro**

CCMIG