

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 15.177/01/3^a
Impugnação: 40.010102835-79(Aut.)-40.010103327-40(Coob)
Impugnante: Galdino Tomaz Ferreira de Camargo(Aut.)-Odebrecht Comércio e Indústria de Café Ltda (Coobr.)
Proc.do Suj. Passivo: José Carlos Oliveira/Outros(Aut.) - Romeu Saccani/ Outros (Coobr.)
PTA/AI: 01.000137118-55
Inscrição Estadual: 242.926802.00-81(Autuada)
CNPJ: 78.597150/0001-11(Coobrigada)
Origem: AF/Manhuaçu
Rito: Ordinário

EMENTA

EXPORTAÇÃO - DESCARACTERIZAÇÃO - CAFÉ BENEFICIADO -
Constatada saída de mercadoria destinada à exportação, ao abrigo da não incidência do ICMS, sem contudo comprovar a efetiva exportação da mesma. Infração caracterizada, nos termos dos §§ 2º e 3º do art. 5º, do RICMS/96. Acolhimento parcial das razões das Impugnantes para manter as exigências fiscais fundadas apenas nas Notas Fiscais nºs 000695, 000709 e 000710, nos termos propostos pela Auditoria Fiscal. Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre falta de recolhimento de ICMS na saída de 4.500 sacos de café beneficiado com finalidade específica de exportação, ao abrigo indevido da não-incidência do imposto, tendo em vista a ausência de comprovação da efetiva exportação da mercadoria para o exterior. Exige-se ICMS e MR.

Inconformadas, a Autuada e a Coobrigada apresentam, tempestivamente e por procuradores regularmente constituídos, Impugnações às fls. 234 a 135 e 64 a 74, respectivamente, contra as quais o Fisco apresenta manifestação às fls. 251 a 269.

A Auditoria Fiscal solicita diligência à fl. 272, que resulta na manifestação de fls. 273 a 290.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 292 a 305, opina pela procedência parcial do lançamento, para aprovar o crédito tributário apenas em relação às Notas Fiscais nºs 000695, 000709 e 000710.

DECISÃO

DA PRELIMINAR

Uma prefacial é argüida pela Coobrigada: a impossibilidade da mesma figurar como responsável solidária da Autuada quanto às exigências fiscais encerradas no Auto de Infração.

São solidários para o Fisco os que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal e os que forem expressamente designados em lei.

Indiscutivelmente, numa transação com mercadorias (compra e venda), há um determinado interesse comum entre o adquirente/destinatário dos produtos transacionados e o alienante/vendedor desses produtos quanto ao fato gerador da obrigação tributária (saída da mercadoria do estabelecimento alienante), entretanto, esse interesse comum possui duas facetas opostas: uma, o vendedor dos produtos tem o interesse de dar a coisa (entregar o produto mediante compensação financeira); duas, o adquirente dos produtos tem o interesse de receber a coisa, pagando por ela o preço ajustado. Desta forma, o interesse comum é antagônico, figurando tanto um (vendedor) quando o outro (adquirente dos produtos), em pólos passivos opostos, não sujeitos a qualquer vínculo de solidariedade passiva entre eles.

Neste contexto, verifica-se que não é pela hipótese do inciso I do artigo 124 do CTN que a Coobrigada se insere no polo passivo da relação tributária, mas, pela hipótese do inciso II, mesmo artigo e lei.

Estendendo a solidariedade a terceiros sem aquele interesse comum, diz a lei tributária estadual nº 6.763/75:

“Art. 21 - São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

XI - as empresas indicadas no § 1º do artigo 7º, pelo imposto e acréscimos legais relativos à operação de remessa ao abrigo da não-incidência, no caso de a exportação para o exterior não se efetivar.” (grifos nossos).

O § 1º do artigo 7º da Lei nº 6.763/75 esclarece quais as empresas referidas: outro estabelecimento da empresa remetente (seria o caso de uma filial da Galdino Tomaz Ferreira de Camargo, remetente das mercadorias com o fim específico de exportação), empresa comercial exportadora, inclusive trading company (destinatária das mercadorias remetidas com o fim específico de exportação, a Co-Obrigada) e armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro.

Por óbvio, temos por certo que a Coobrigada, Odebrecht Comércio e Indústria de Café Ltda., foi erigida à condição de responsável solidária nestes autos,

exatamente, por se tratar de empresa comercial exportadora, destinatária das mercadorias remetidas com o fim específico de exportação não efetivadas.

DO MÉRITO

É sabido por todos que a Constituição não cria tributos. Atribui competência às pessoas de Direito Público interno para fazê-lo. Também a lei complementar não cria tributo, a não ser nos casos em que a Constituição o determina, colocando a criação do tributo em campo reservado a esta espécie normativa. A criação de tributo é, em princípio, obra do legislador ordinário. Por isto mesmo é na lei ordinária que se encontra definida a situação de fato que, se e quando acontecer, fará nascer o dever jurídico de pagar o tributo. Em outras palavras, é a lei ordinária que descreve a hipótese de incidência tributária, cuja concretização é conhecida como fato gerador do tributo, porque faz nascer a obrigação tributária, vale dizer, o dever jurídico de pagar o tributo.

Desse âmbito do imposto são excluídas as situações abrangidas pelas normas de imunidade, que completam a definição da competência tributária, ou em outras palavras, limitam essa competência.

Mesmo o legislador complementar federal, quando atende ao comando do artigo 146, inciso III, alínea "a", da Constituição Federal, define o fato que o legislador estadual poderá definir como gerador da obrigação de pagar o ICMS, tem como limite essa norma atributiva de competência. O papel da lei complementar, neste caso, é apenas o de precisar melhor a área factual descrita na norma da Constituição, eliminando, tanto quanto possível, a possibilidade de dissonâncias entre as diversas leis estaduais definidoras da hipótese de incidência tributária.

Assim, a Lei Complementar nº 87/96 diz que o imposto incide sobre as situações que indica, utilizando a mesma linguagem usada pelo legislador estadual para definir as hipóteses de incidência do ICMS. Não se pode, porém, a rigor, dizer que ela define hipóteses de incidência desse imposto, porque estas são definidas pela lei estadual.

Em outras palavras, a lei complementar não institui, não cria, o ICMS, nem estabelece as hipóteses que, se e quando concretizadas, fazem nascer o dever jurídico de pagar esse imposto. Ela apenas define os fatos que o legislador estadual poderá adotar na descrição das hipóteses de incidência deste. Isto quer dizer que se não houver lei estadual não existirá imposto. Nenhum Estado poderá cobrar o ICMS se a sua Assembléia Legislativa não houver instituído esse imposto, editando lei para esse fim necessária. Por outro lado o legislador estadual não pode definir como hipótese de incidência do ICMS algo que não esteja definido pela lei complementar como âmbito de sua atuação, como campo no qual esse legislador pode operar na definição da hipótese de incidência do imposto.

Noutra angulação, importa distinguir a não-incidência da isenção, e qual a relevância dessa distinção.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A não-incidência configura-se em face da própria norma de tributação, ou norma descritora da hipótese de incidência do tributo. Esta norma descreve a situação de fato que, se e quando realizada, faz nascer o dever jurídico de pagar o tributo. Tudo o que não esteja abrangido por tal descrição constitui hipótese de não-incidência tributária. Em outras palavras, tudo que não é hipótese de incidência tributária é, naturalmente, hipótese de não-incidência tributária. Objeto, pois, da não-incidência tributária são todos os fatos que não estejam abrangidos pela própria definição legal da hipótese de incidência.

O legislador muitas vezes trata como de não-incidência casos de isenção e isto tem efetivamente ensejado dúvidas intermináveis. Assim é que alguns agentes do Fisco como alguns contribuintes, só reconhecem situações de não-incidência diante da regra jurídica expressa. O equívoco é evidente. Não se há de exigir uma regra indicando casos de não-incidência. Basta a existência de regra jurídica definindo a hipótese de incidência, isto é, a hipótese que, se e quando concretizada, tornará devido o tributo, e tudo que como tal não esteja definido será, obviamente, hipótese de não-incidência.

Todavia, existem situações em que poderiam ser suscitadas dúvidas a propósito da configuração, ou não, da hipótese de incidência tributária. Nestas situações o legislador, espancando dúvidas, diz expressamente que o tributo não incide. São hipóteses de não-incidência juridicamente qualificada. A lei, nestes casos, exerce função simplesmente didática, preventiva de litígios.

Por seu turno, isenção é a exclusão, por lei, de parcela da hipótese de incidência tributária. Objeto da isenção, portanto, é a parcela que a lei retira dos fatos que realizam a hipótese de incidência da regra tributária.

A não-incidência existe sem que a lei o diga expressamente, enquanto a isenção somente existe quando afirmada expressamente pela lei. Como o tributo só pode ser exigido quando expressamente previsto em lei, e a norma de tributação não comporta aplicação por analogia, se não há norma de tributação cuida-se de não-incidência. A esta se chega, assim, por exclusão. Caminho que jamais pode levar à isenção, que exige, sempre, norma expressa.

Atentos ao fato de que a norma de isenção, sendo, como é, uma norma de exceção, devendo ser interpretada literalmente (artigo 111, CTN), volvemos ao caso vertente, analisando do dispositivo legal da Lei Complementar nº 87/96 que fundamenta as remessas realizadas pela Notificada (fls. 10):

“artigo 3º - O imposto não incide:

... omissis...

II - operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços;

... omissis...

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

Com efeito, o comando contido na regra infraconstitucional tem como núcleo a saída de mercadoria com o fim específico de exportação para o exterior, obrigando-nos estabelecer, com a literalidade necessária, o seu significado.

É cediço que as regras de importação e exportação são cunhadas pelo legislador federal e como tal, deve-se nelas abeberar-se. O Decreto-Lei nº 1.248 de 29.12.72, assim prescreve:

“Art. 1º - As operações decorrentes de compra de mercadorias no mercado interno, quando realizadas por empresa comercial exportadora, para o fim específico de exportação, terão o tratamento tributário previsto neste Decreto-Lei.

Parágrafo único - Consideram-se destinadas ao fim específico de exportação as mercadorias que forem diretamente remetidas do estabelecimento produtor-vendedor para:

embarque de exportação por conta e ordem da empresa exportadora;

depósito em entreposto, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, sob o regime aduaneiro extraordinário de exportação, nas condições estabelecidas em regulamento.”

Reforçando o dispositivo retrotranscrito, temos a Lei Federal nº 9.532/97:

“CONSIDERAM-SE ADQUIRIDOS COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO OS PRODUTOS REMETIDOS DIRETAMENTE DO ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL PARA EMBARQUE DE EXPORTAÇÃO OU PARA RECINTOS ALFANDEGADOS, POR CONTA E ORDEM DA EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA.”

É importante, ainda, frisar o disposto no artigo 176, CTN:

“ART. 176 - A ISENÇÃO, AINDA QUANDO PREVISTA EM CONTRATO, É SEMPRE DECORRENTE DE LEI QUE ESPECIFIQUE AS CONDIÇÕES E REQUISITOS PARA A SUA CONCESSÃO, OS TRIBUTOS A QUE SE APLICA E, SENDO CASO, O PRAZO DE SUA DURAÇÃO.”

O legislador estadual, no exercício de sua competência tributária, dispôs no artigo 7º, § 1º, item 1 e § 3º da lei nº 6.763/75, que para se fazer jus à isenção mencionada, deve o beneficiário, como estabelecido no artigo 3º, inciso II c/c § Único,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

inciso I, da Lei Complementar n° 87/96, realizar operação que destine mercadoria com o fim específico de exportação para o exterior, ainda que a mesma se destine a outro estabelecimento da empresa remetente, desde que tal operação consista na remessa da própria mercadoria a ser exportada posteriormente, no mesmo estado em que se encontre, ressalvado o seu simples acondicionamento ou reacondicionamento.

Nem se diga que tal regra conflita com a norma infraconstitucional (LC n° 87/96), pois, com fins no artigo 8°, CTN, outra pessoa jurídica de direito público não pode exercer tal competência em detrimento do legislador ordinário estadual ou Ente Tributante.

Neste diapasão, é desnecessário grande esforço interpretativo para concluir-se que as operações retratadas nas NFs emitidas pela Autuada, na verdade, não atendiam as condições impostas pela legislação pertinente (em especial a federal, no que pertine ao significado de remessa de mercadoria com o fim específico de exportação), para a fruição do benefício isencional, mas, verdadeiras operações interestaduais alcançadas pela tributação do ICMS normalmente.

Diz-se operações interestaduais normalmente tributadas pelo ICMS, porque nem todas as mercadorias vendidas pela Notificada tiveram o fim específico de exportação como exposto na legislação federal de regência citada linhas atrás, sendo remetidas para a Coobrigada, e desta para o exterior ou comercializadas no País.

Este fato último contraria a isenção outorgada, vez que a mercadoria deve sair do estabelecimento remetente – Autuada – com fins específicos de exportação (não comportando no destinatário – ainda que do mesmo titular – rebenefício ou padronização ou nova comercialização no País), direto para o embarque de exportação, via porto ou aeroporto ou, remetida para depósito em entreposto, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, sob o regime aduaneiro extraordinário de exportação, tudo com arrimo na legislação federal de regência retrocitada.

Descumpridas as condições impostas na legislação estadual para fruição do benefício isencional, impunha-se à Notificada o recolhimento do imposto devido nessas operações interestaduais que praticara. A segunda operação – a saída posterior da Coobrigada para o exterior já não nos interessa – artigo 8°, CTN – ficando prejudicado o exame dos documentos que a sustentam.

Convém sublinhar que, em se tratando de isenção condicionada ao atendimento de determinados requisitos impostos pela legislação de regência, como aflora dos autos, requer que a Autuada, antes, satisfaça as obrigações condicionantes e decorrentes para o gozo do benefício em comento. É que não existe isenção condicionada por partes, é tudo ou nada.

Assim, o trabalho fiscal afigura parcialmente correto. Pretende-se demonstrar apenas a falta de comprovação da efetiva exportação relativa às Notas Fiscais n°s 000695, 000709 e 000710, calcados, principalmente, nas notas fiscais de saídas emitidas pela Coobrigada (fls. 78, 96 e 92), e nos conhecimentos de embarque (fls. 14, 16, 27 e 32); nas NFs, o destinatário final das mercadorias é a Cotia Trading

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

S/A., no Estado de São Paulo (operação interestadual), fato reforçado pelo conhecimentos de embarque a fls. 14, 16, 27 e 32, onde se indica como exportador a empresa Cotia Trading S/A.

Inversamente, tem-se como comprovadas documentalmente as exportações noticiadas pelas NFs nº 000699, 000715, 000836, 000842, 000863, 000875 e 000885 (confira-se a fls. 85, 86, 100, 106, 109, 111, 116, 120, 124, 126 e 127 – NFs de exportação – e fls. 21, 23, 35, 40, 42, 46, 48, 52, 56, 60 e 62 – conhecimentos de embarque apontando com exportador a Coobrigada).

No que pertine à base de cálculo do imposto, constata-se que no estabelecimento da mesma foi observado rigidamente o comando contido no artigo 113, inciso II, alínea “b” c/c artigo 266, § 2º, Anexo IX, RICMS/96, restando descabido o queixume defensivo neste sentido.

Os demais argumentos apresentados pela Impugnante não são suficientes para descaracterizar totalmente as infrações.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o Lançamento, aprovando-se as exigências fiscais remanescentes, fundadas nas Notas Fiscais nºs 000695, 000709 e 000710, nos termos do parecer da Auditoria Fiscal. Vencidos os Conselheiros Edmundo Spencer Martins e Cleusa dos Reis Costa (Relatora) que o julgavam procedente. Decisão sujeita ao disposto no art. 139 da CLTA/MG, salvo na hipótese de interposição de Recurso de Revisão pela Fazenda Pública Estadual. Designado Relator o Conselheiro Antônio César Ribeiro (Revisor). Participou também do julgamento, o Conselheiro Luiz Fernando Castro Trópia.

Sala das Sessões, 05/12/01.

**Antônio César Ribeiro
Presidente/Relator**

ACR/EJ/tmc